



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/2043-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 23. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Writzmann & Partner GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw betreibt seit März 1997 eine Gold- und Silberscheideanstalt. Neben Halbfertigproduktien wird auch Feingold in Granulatform verkauft. Die Scheidevorgänge werden von der Bw nicht selbst durchgeführt, sondern es werden die Waren aus Deutschland zugekauft. Bei der Bw handelt es sich um einen reinen Handelsbetrieb der keine Bearbeitung vornimmt.

In den Umsätzen der Jahre 1997 und 1998 sind auch gemäß § 6 Abs 1 Z 8 UStG unechtfreie Umsätze für Goldlieferungen enthalten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung wurde die Bw aufgefordert, die Kostenrechnung vorzulegen. Gleichzeitig wurde der Bw mitgeteilt, dass die Anzahl der Belege sicherlich keine geeignete Methode darstelle, um eine wirtschaftlich treffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu gewährleisten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bw aus, dass die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit j UStG für den Zeitraum von 1995 bis 31. 12. 1998 gegen die 6. MWSt-Richtlinie der EU verstöße. Der an die EU-widrigen unechten Befreiungen anknüpfende § 12 Abs 4 und 5 UStG sei damit ebenso richtlinienwidrig.

Zur Aufteilung der Vorsteuern nach der von der Bw vorgenommenen Kostenschlüsselung wurde vorgebracht, dass diese einer Kostengliederung nach dem Verursachungsbereich und somit nach der wirtschaftlichen Zuordnung entspreche. Als Mengengrößen für die Kostenschlüsselung sei zum einen die Beleganzahl (5,13 % bei Aufwendungen für Büromaschinen, EDV, Buchführung, Beratung... , die sooft genutzt würden, wie Artikel fakturiert und verrechnet würden) gewählt worden. Als weitere Größe sei die Lagerbindung herangezogen worden (3,61 % Anteil von Feingold am Gesamtlager anzuwenden auf die laufenden Kosten Strom, Instandhaltung von Gebäuden, Miete, Betriebskosten...). Unter Berücksichtigung sämtlicher von der Bw verkauften Artikel sei Gold nur ein von 1500 Artikeln, sodass bei Werbung und Repräsentation 0 % zu kürzen seien.

Aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten und aus Gründen der Verfahrensökonomie sei die Bw mit einer 5 %igen Vorsteuerkürzung für 1997 und 1998 (ohne Berücksichtigung der Richtlinienwidrigkeit von § 12 Abs 4 und 5 UStG) einverstanden.

In einem weiteren Vorhalt wurde der Bw die Absicht mitgeteilt, die Vorsteuerkürzung nach dem Umsatzverhältnis vorzunehmen.

Dazu nahm die Bw Stellung und führte aus, dass eine Aufteilung allein nach der Umsatzhöhe als nicht sachgerechte Schätzung anzusehen sei. Es sei vielmehr das Verfahren der Kostenschlüsselung - mit dem man zu einer 5 %igen Vorsteuerkürzung komme – als sachgerechte Zuordnung zu akzeptieren.

Die Vorsteuerbeträge wurden von der Betriebsprüfung nach dem Verhältnis der zum Abschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen aufgeteilt, da die Zuordnung anhand der Belegzahlen nicht zielführend genug sei. Feingold sei als Verrechnungsbasis zu den übrigen Umsatzträgern ein wesentlicher Bestandteil aller Umsätze. Es sei branchenüblich, dass beim Ankauf von Halbprodukten zum Teil der Fasonwert fakturiert und der Materialwert vom Depot ausgeglichen werde (Werkleistung). Somit habe Feingold einen wesentlichen Einfluss auf den gesamten Umsatz des Betriebes.

Auf Grundlage der Prüfungsfeststellungen wurden Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/1997 und 01-02/1998 erlassen.

Gegen diese Bescheide richtete die Bw eine Berufung.

Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Aufteilung und damit die Kürzung der Vorsteuerbeträge nach einem Kostenschlüsselungsverfahren, das von der Bw in mühevoller Kleinarbeit nach den Grundsätzen der Kostenrechnung entwickelt worden sei, zu erfolgen habe. Mit diesen hätte sich das Finanzamt im Detail nicht auseinandergesetzt.

Die Feststellung des Finanzamtes, wonach Gold der Hauptanteil jeder Lieferung der Bw sei und schon deswegen eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen sei, sei unrichtig. Es seien nämlich nur der reine Feingoldumsatz und zwar in Form von Granularien oder von Barren unecht steuerbefreite und damit zum Ausschluss von Vorsteuerabzug führende Lieferungen. Sämtliche anderen Umsätze mit Goldprodukten, bzw Halb- und Fertigfabrikaten seien voll umsatzsteuerpflichtig und auch als solche behandelt worden.

Die Aufteilung habe nach § 12 Abs 4 UStG nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit zu erfolgen. Von der Bw sei zur Ermittlung der Zurechenbarkeit das Kostenschlüsselungsverfahren angewendet worden. Dieses stelle ein taugliches Kriterium einer Gemeinkostenaufschlüsselung dar. Dabei könnten sowohl Mengenschlüssel als auch Wertschlüssel verwendet werden. Bei Mengenschlüsseln würde die Kostenverteilung mit Hilfe eines Mengenschlüssels als Bezugsgröße der Kostenverteilung gewählt. Vermögenswerte seien Beispiele für Mengenschlüssel. Das Lager zähle zu Vermögenswerten. Genau dies sei als Grundlage für die wirtschaftliche Zuordnung der Kosten bei Adaptierungen, geringwertigen Vermögensgegenständen, Nutzungsrechten und Platzkosten herangezogen worden. Bei den laufenden Kosten für Strom, Instandhaltung von Gebäuden, Miete und zugehörigen Betriebskosten seien die

Lagermengen für den Anteil des Feingoldes mit dem dem Anteil des Feingoldes entsprechenden Prozentsatz von 3,61% als Kürzungsvolumen der Vorsteuer herangezogen worden.

Ein weiterer Mengenschlüssel sei eindeutig auch die Beleganzahl. Überall dort, wo sich Handelsaktivitäten abbilden, nämlich bei der Büroeinrichtung, den Büromaschinen, der EDV-Anlage und dem Datenverarbeitungsprogramm, der Buchführung, der Beratung, dem Büroaufwand und dem sonstigen Aufwand sei eine Kürzung der Vorsteuern von 5,13% vorzunehmen. Diesem entspreche die Anzahl der Belege, die die unecht steuerbefreiten Umsätze beträfen – und zwar mengenmäßig und unabhängig vom Wert der Belege.

Bei der Einrichtung des Verkaufsraumes sei zu berücksichtigen, dass nur mehr sämtliche Verkaufsartikel mengenmäßig zusammenhängen würden. Der Kostenanteil des Verkaufsartikels Feingold sei hier mit Null anzusetzen, da Gold im Vergleich zu sämtlichen anderen verkauften Produkten nur ein Fünfzehnhundertstel darstelle.

Es würden ausschließlich die Halb- und Fertigfabrikate aus Edelmetallen beworben. Gold würde in keinerlei Hinsicht beworben und daher seien die im Zusammenhang mit dem Vertrieb befindlichen Kosten wie Reisespesen, Werbeaufwand und ähnlicher Aufwand bei den Vorsteuern nicht zu kürzen.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die BVE wurde im Wesentlichen damit begründet, dass das vom geprüften Unternehmen zum Zwecke der Aufteilung der Vorsteuern vorgeschlagene Verfahren, bei dem als Mengenschlüssel die Anzahl der Belege ausschlaggebend sei, nicht als sachgerechte Vorsteueraufteilung angesehen werden könne. Berücksichtigt wurde die Tatsache, dass die Anzahl der Ausgangsrechnungen monatlich stark differiere und auch die Höhe der einzelnen Ausgangsrechnungen in der Höhe stark variiere. Fehlten die Grundlagen für eine sachgerecht exakte Zuordnung, so habe die Behörde die Berechtigung zu schätzen, wobei die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel vorzunehmen sei.

Am 15. 2. 2002 (Umsatzsteuer 1997) bzw am 20. 2. 2001 (Umsatzsteuer 1998) wurden vom Finanzamt Umsatzsteuerbescheide erlassen. Die in den Umsatzsteuererklärungen 1997 und 1998 ausgewiesenen Vorsteuern wurden dabei entsprechend der oa Ergebnisse der Umsatzsteuervorannahmeprüfung gekürzt.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Berufung. Dieser wurden die im oben dargestellten Verfahren betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/1997 und 01-02/1998 erstellten Schriftsätze beigelegt auf welche verwiesen wurde. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Kostenschlüsselungsmethode ein taugliches Kriterium zur Aufteilung der Fix- und Gemeinkosten darstelle. Es wurde beantragt, aufgrund des eindeutigen

Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 4 UStG eine Aufteilung der Vorsteuern nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung unter Zugrundelegung der betrieblichen Kostenrechnung vorzunehmen.

Die Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vorgelegt, welche einen Bedenkenvorhalt an die Bw richtete. Die Bw wurde darin aufgefordert, die Prozentsätze 3,61 % und 5,13 % genau aufzuschlüsseln und die auf die Prozentsätze jeweils anzuwendenden Aufwände bekanntzugeben. Weiters wurde gefragt, ob eine Statistik nach der lediglich 5 Produkte (von 1500) angeführt seien aussagekräftig sei. Die Statistiken betreffend Feingoldumsätze nach Belegzahlen wurden abverlangt.

Dieser Vorhalt wurde von der Bw wie folgt beantwortet:

Es sei nur mehr ein Prozentsatz und zwar 5 % zur Anwendung gebracht worden. Dieser Prozentsatz sei sowohl für Investitionen als auch für Kosten wie Strom, Reinigung, Buchführung, Beratung, Dekoration, Messespesen, Büroaufwand und Fachzeitschriften angewandt worden. Die Beleganzahl der Feingoldbelege zu den jeweiligen anderen Belegen habe im Jahresdurchschnitt 6,26 % betragen. Es sei festzuhalten, dass Feingold zwar einen höheren Umsatzanteil habe, aufgrund des Wertes des Feingoldes aber eine geringere Anzahl von Belegen und somit von manipulativem Aufwand verursache. Für Feingold seien im ganzen Jahr 1998 lediglich 204 Verkaufsbelege von 3258 Gesamtausgangsfakturen erstellt worden. Der Aufwand pro Belegsituation sei bei mwst-pflichtigen Produkten trotz der viel niedrigeren Rechnungsbeträge ungleich höher als bei mwst-befreitem Feingold. Daraus ergäbe sich, dass unter keinen Umständen die Umsatzschlüsselung eine sachgerechte wirtschaftliche Lösung treffe.

In der mündlichen Verhandlung vom 23. 10. 2003 brachte der steuerliche Vertreter der Bw ergänzend vor, dass die Haupttätigkeit der Bw der Vertrieb und Verkauf von Halb- und Fertigfabrikaten, die aus Edelmetallen bestehen, sei. Diese Gegenstände seien ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Gegenstände, weil sie dem Schmuckgewerbe als Grundlage für die Erzeugung von Ringen und Juwelen, Ketten etc dienten. Tatsache sei, es gebe in einem Handelsunternehmen Materialgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten und Vertriebsgemeinkosten und es gehe darum, welche Gemeinkosten welchem Kostenträger zuzuordnen seien. In einem Handelsbetrieb sei eine konkrete Zuordnung sehr wohl möglich. Der Goldhandel oder der Verkauf von Feingold stelle im konkreten Unternehmen nur eine Nebenleistung dar, die aber aufgrund der hohen Werthaltigkeit (Kaufpreis) zu hohen Umsätzen führe. Das Geschäftsfeld der Bw. bestünde nahezu ausschließlich aus dem Vertrieb und der Zulieferung von Halb- und Fertigfabrikaten an die Schmuckwirtschaft.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass der konkrete Sachverhalt der Betriebsprüfung bekannt gewesen sei. Von der Betriebsprüfung sei die Vorsteuerkürzung nach einer direkten Kostenzuordnung vorgenommen worden, wobei die nicht eindeutig zurechenbaren Kosten nach dem Umsatzschlüssel gekürzt worden seien. Die Kosten seien nach Auffassung der Betriebsprüfung nicht zuordenbar. Die Aufteilung nach der Anzahl der Belege sei ebenso ein an den Haaren herbeigezogener Aufteilungsschlüssel wie einer nach der Anzahl der einzelnen Körner.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Gegenstand des Unternehmens der Bw ist der Vertrieb von Edelmetallhalbzeug im weitesten Sinn, die Erbringung von damit in Zusammenhang stehenden Dienstleistungen, das Recycling von Edelmetallabfällen jeder Art, der Edelmetallhandel, sowie die Übernahme und Verwaltung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmen, die auf einschlägigem bzw angrenzendem Gebiet tätig sind (§ 2 Gesellschaftsvertrag). Die Bw führt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen reinen Handelsbetrieb. Gehandelt wird mit Bleche, Drähten, Loten, Rohren und ähnlichem aus Edelmetall. Eines der Produkte ist Feingold, das in Form von Granularien verkauft wird. Der Verkauf von Feingold war in den Jahren 1997 und 1998 unecht umsatzsteuerbefreit. Die erstgenannten Produkte werden meist durch Zurichten, Ablängen, Abzählen usw. bearbeitet um sie verkaufen und fertig fakturieren zu können. Feingold gelangt als Rohprodukt in unverarbeiteter Form unmittelbar zum Verkauf (Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 14. Juni 2002). An manipulativem Aufwand fällt bei Feingold lediglich abwiegen und verpacken an. Der Umsatzanteil von Feingold betrug im Jahr 1997 ca. 70 %, im Jahr 1998 22,26 % des Gesamtjahresumsatzes. Die die Feingoldumsätze betreffenden Belege machen ca. 5 % (1997) bzw. 5,13 % (1998) des Gesamtanteils aller Belege aus. Dieser Prozentsatz trifft annähernd auch auf das Verhältnis des gesamten auf Lager befindlichen Feingoldbestandes zur Gesamtlagermenge zu. Im Konkreten beträgt der Feingoldlageranteil 3,61 % (Schreiben der Bw. vom 9. Februar 1999, Seite 4)).

In den Katalogen der Bw. scheint Feingold nicht als Produkt auf. Dieses wird auch nicht anderweitig beworben (Schreiben der Bw. vom 10. August 1999, Seite 3).

Die Rechnungssumme einer durchschnittlichen Faktura mit Feingold betrug ca. S 55.000,--, eine durchschnittliche Faktura eines sonstigen Produktes betrug ca. S 5.600,-- (Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juni 2002, Seite 2).

Für 1998 stellt sich der Umsatz- und Beleganteil von Feingold zu den übrigen Produkten wie folgt dar:

Monat	Umsatz Gesamt	Umsatz Feingold	Umsatz MwSt. Pflichtig	Anteil Feingold/ Gesamtu msatz	Belege Gesamt	Belege Feingold	Belege MwSt. Pflichtig	Anteil Belege Feingold/ Gesamt	Umsatzanteil pro Beleg Feingold	Umsatzanteil pro Beleg MwSt.Pflichtig
Januar	472.416,94	76.065,32	396.351,62	16,10 %	109	7	102	6,42 %	10.866,47	3.885,80
Februar	1.923.107,02	789.976,00	1.133.131,02	41,08 %	195	11	184	5,64 %	71.816,00	6.158,32
März	2.451.395,69	773.266,42	1.678.129,27	31,54 %	193	8	185	4,15 %	96.658,30	9.070,97
April	1.326.474,48	793.841,08	532.633,40	59,85 %	201	9	192	4,48 %	88.204,56	2.774,13
Mai	3.569.048,45	2.073.664,29	1.495.384,16	58,10 %	315	33	282	10,48 %	62.838,31	5.302,78
Juni	3.325.202,33	1.129.890,78	2.195.311,55	33,98 %	310	12	298	3,87 %	94.157,57	7.366,82
Juli	2.635.182,03	762.565,01	1.872.617,02	28,94 %	248	12	236	4,84 %	63.547,08	7.934,82
August	3.056.179,96	1.932.529,91	1.123.650,05	63,23 %	199	19	180	9,55 %	101.712,10	6.242,50
September	1.640.930,64	603.149,83	1.037.780,81	36,76 %	277	22	255	7,94 %	27.415,90	4.069,73
Oktober	2.639.646,45	1.044.931,06	1.594.715,39	39,59 %	354	19	335	5,37 %	54.996,37	4.760,34
November	2.903.880,50	680.501,02	2.223.379,48	23,43 %	469	23	446	4,90 %	29.587,00	4.985,16
Dezember	2.424.650,35	554.460,99	1.870.189,36	22,87 %	388	29	359	7,47 %	19.119,34	5.209,44

SUMME	28.368.114,8	11.214.841,7	17.153.273,1	39,53	3.258	204	3.054	6,26 %	54.974,71	5.616,66
	4	2	3	%						

Die Vorsteuern der Jahre 1997 und 1998 betragen laut Erklärung (ohne Kürzung) insgesamt:

1997: S 767.291,28

1997	in ATS
laufende Kosten:	
- Strom	1.347,16
- Instandhaltung Geb.	6.553,46
- Miete + BK	56.072,13
- Buchführung	31.091,20
- Beratung	14.009,80
- Büro	7.002,14
- sonstiger Aufwand	5.982,07
<hr/>	
Summe Vorst lfd. Kosten	122.948,96
<hr/>	
+ Vorsteuern AV	436.677,61
	<hr/> 559.626,57
davon 5 %	27.981,33

1998: S 356.565,65

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich größtenteils aus den umfangreichen, glaubwürdigen Darstellungen der Bw. Diese sind in sich schlüssig und nachvollziehbar. Von Seiten des Finanzamtes wurden diese Angaben auch nicht bestritten und es wurden auch keine gegenständigen Feststellungen getroffen. Auch die weiteren Ermittlungen der Abgabenbehörde II. Instanz haben den Sachverhalt wie dargestellt bestätigt (Vorhalt der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 9. April 2001).

In der durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurden keine weiteren sachverhaltsbezogenen Vorbringen erstattet (siehe Übertragung des Tonbandprotokolls).

Die Umsätze der Bw. im Geschäft mit Feingold in unverarbeiteter Form (Granularien) waren nach § 6 Abs. 1 Zif. 8 lit. j UStG 1972 steuerfrei.

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1972 ist vom Vorsteuerabzug unter anderem ausgeschlossen:

Die Steuer, die für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet und

die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Ein Unternehmer, der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch vom Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze tätigt, hat die aus den entsprechenden Vorleistungen herührenden Vorsteuern in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs. 4 UStG). Grundsätzlich sind die Vorsteuern nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit aufzuteilen, d.h. danach wie sie den zum Ausschluss von Vorsteuerabzug führenden Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung ganz oder teilweise zuzurechnen sind.

§ 12 UStG sieht dafür drei Methoden vor:

- Aufteilung nach der Zurechenbarkeit (§ 12 Abs. 3).
- Aufteilung der gesamten Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis (§ 12 Abs. 5 Zif 1 UStG).
- Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis (§ 12 Abs. 5 Zif 2 UStG).

Grundsätzlich ist jede im Gesetz vorgesehen Methode zulässig, die im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet. Dem Steuerpflichtigen ist die Wahl der ihm für sein Unternehmen am zweckmäßigsten erscheinenden Aufteilungsmethode ebenso freigestellt wie ein Abgehen von dieser Methode.

Bei der zweiten und dritten Methode handelt es sich um Ausnahmen vom Grundsatz der Aufteilung nach der Zurechenbarkeit. Diese beiden Methoden stellen Vereinfachungen dar und sind nur zulässig, wenn sie nicht zu einer deutlichen Abweichung von der primären Methode der Aufteilung nach der Zurechenbarkeit führen. Welchen Umsätzen bestimmte Vorleistungen zuzurechnen sind, ist nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zu beurteilen. Diese wirtschaftliche Zurechnung ist eine Einzelzurechnung. Für jeden einzelnen Leistungsbezug muss die wirtschaftliche Zurechnung zu einem bestimmten Ausgangsumsatz erfolgen.

Eine bestimmte Form der Aufteilung ist nicht vorgeschrieben. Jede Methode, die im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht, ist zulässig. Bei der Feststellung der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit von Umsätzen können objektive betriebliche Anhaltspunkte herangezogen werden. Die betriebliche Kostenrechnung kann in der Regel als geeigneter Anhaltspunkt herangezogen werden. Wird die Kostenrechnung zugrundegelegt, ist jedoch zu beachten, dass die verrechneten Kosten nicht mit den Werten übereinstimmen, über die in Vorsteuern zu entscheiden ist. Denn die Kostenrechnung erfasst nur die für die Erstellung einer Leistung notwendigen Kosten. Dies trifft insbesondere auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu, die in der Kostenrechnung nur mit den Abschreibungen angesetzt werden. Der Unternehmer kann die Kostenrechnung daher nur als Hilfsmittel verwenden.

Nach § 12 Abs. 5 UStG besteht für den Unternehmer auch die Möglichkeit, anstatt der Aufteilung der Vorsteuern nach ihrer Zuordenbarkeit entweder die gesamten Vorsteuern oder die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern (Mischmethode nach dem Umsatzschlüssel aufzuteilen). Bei dieser Aufteilungsmethode sind alle Vorsteuern des Unternehmens nach dem Umsatzverhältnis aufzuteilen. Auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit kommt es daher nicht an. Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder erheben kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Liegen die Voraussetzungen für eine Schätzung vor, ist es der Behörde nicht verwehrt, im Schätzungswege eine am Umsatzverhältnis orientierte Aufteilung vorzunehmen.

Bei der von der Bw. gewählten Methode der Kostenschlüsselung handelt es sich um eine anerkannte betriebswirtschaftliche Form der Aufteilung von nicht direkt auf die Kostenträger verrechenbaren Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenträge nach bestimmten Umlageschlüsseln. Sowohl der von der Bw. herangezogenen Mengenschlüssel "Gesamtzahl der Belege" als auch Flächenbögen, Lagerbindung und Kapitalbindung sind taugliche Umlageschlüssel der Kostenrechnung. Diese haben unter anderem den Vorteil – wie die Bw. ausführt -, dass diese durch Preisänderungen nicht beeinflusst werden.

In diesem Zusammenhang ist auch das vom Finanzamt angeführte VwGH-Erkenntnis (13.9.1989, 88/13/0190) zu sehen. Darin hat der VwGH ausgesprochen, dass Roherträge keinen Anhaltspunkt dafür bieten, welchen Umsätzen welche Vorsteuern zuzurechnen sind. Ebenso wenig wurde vom VwGH (6. 3. 1989, 87/15/0087) eine Aufteilung von Vorsteuern nach der Wertschöpfung als tauglich bewertet, dies jeweils deshalb, weil diese Kennwerte erheblichen Schwankungen, die mit Vorsteuern und Umsätzen in keinerlei Zusammenhang stehen ausgesetzt sind.

Anders ist dies für die von der Bw. gewählten Mengenschlüssel zu sehen. Diese sind aus der betrieblichen Kostenrechnung abgeleitet. Dass die betriebliche Kostenrechnung taugliche Kriterien für die Zurechnung von Vorsteuern liefern kann, ist anerkannt. Diese können aber nur als Anhaltspunkte für eine Vorsteueraufteilung angesehen werden. Dies ist damit zu begründen, dass die Zwecke der Kostenrechnung, denen jede Kostenrechnungsmethode dient, nicht darin bestehen, eine genaue Aufteilung von Vorsteuern bei allfällig nötigen Vorsteuerkürzungen vornehmen zu können. Zwecke der Kostenrechnung sind vielmehr ua die Ermittlung des Betriebsergebnisses, die Kontrolle der Betriebsgebarung, die Bereitstellung von Grundlagen für die Preisbildung uä.

Für Zwecke der Vorsteueraufteilung sind daher die von der Kostenrechnung ermittelten Ergebnisse dahingehend zu untersuchen, ob und inwieweit diese auch für eine Zurechnung zu

Vorsteuerbeträgen verwendet werden können. Auszugehen ist dabei von der Art der Tätigkeit der Bw. Diese Tätigkeit stellt sich als Handelsunternehmen dar. Gehandelt wird mit einer Vielzahl von Produkten, wobei sich der umsatzsteuerfreie Handel mit Feingold vom Handel mit den übrigen Produkten was den Aufwand für Verwaltung, Vertrieb, Lagerhaltung und sonstige Kosten betrifft nur durch die unechte Steuerbefreiung. Auch das Anlagevermögen wurde im Wesentlichen nicht für bestimmte Produkte oder Produktgruppen angeschafft und verwendet, sodass eine auf der Kostenrechnung basierende Aufteilung der Vorsteuern insgesamt als sachgerecht beurteilt wird.

Insbesondere die "Anzahl der Belege" kann daher auch für diesen Zweck herangezogen werden. Die Beleganzahl bildet nämlich die notwendige Manipulation und den damit verbundenen Aufwand ab und kann daher jedenfalls für alle mit derartigem manipulativem Aufwand in Zusammenhang stehenden Vorsteuern als sachgerechte Zuordnung angesehen werden. Dasselbe gilt für die mit der Lagerhaltung in Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Hier ist die Lagerbindung sicher auch als sachgerechtes Aufteilungskriterium anzusehen.

Da die Prozentsätze bei den verschiedenen Umlageschlüsseln nicht wesentlich differieren, wird entsprechend dem Berufungsbegehren von einer durchschnittlichen Kürzung der Vorsteuern von 5 % ausgegangen. Der Berufung war daher stattzugeben.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 1. Dezember 2003