



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der NN AG, in W, im Streitzeitraum in P, nunmehr vertreten durch KPMG, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 12. Jänner 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 26. Mai 2000 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die NN GmbH & Co KG als Rechtsnachfolger der NN AG (Berufungswerber, Bw.), unterhält am Standort in W, im Streitzeitraum in P eine Produktion und Vertrieb von Tabakwaren. Die Bw fungierte im Streitzeitraum als Organträger für insgesamt zehn Organgesellschaften, unter diesen auch die M Handels GmbH mit der Steuernummer mmm/mmmm.

Für den Zeitraum 1995 bis 1997 wurden die Bw und ihre Organgesellschaft M Handels GmbH einer Betriebsprüfung unterzogen, bei welcher die Betriebsprüfung (Bp) bei der Organgesellschaft „M Handels GmbH“ hinsichtlich Umsatzsteuer unter Tz 17 des Betriebsprüfungsberichtes zu StNr. mmm/mmmm ausführt, dass die Aufteilung der Vorsteuern durch die Firma (M Handels GmbH) nach dem Verhältnis der Bruttogewinne der steuerpflichtigen Umsätze zu den Bruttogewinnen der steuerfreien Umsätze vorgenommen werde.

Diese Aufteilungsmethode werde seitens der Bp nicht anerkannt, da in diesem Fall die wirtschaftlich zutreffende Zuordnung nicht gegeben sei. Eine solche Aufteilung wäre nur bei gleichen Rohaufschlägen der verschiedenen Umsatzgruppen gerechtfertigt. Da dies jedoch nicht der Fall sei, sei die Aufteilung nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Umsätzen vorzunehmen.

Die Betriebsprüfung ermittelte für jedes Jahr des Streitzeitraumes die „sonstigen zu berichtigenden Vorsteuern“ sowie die Relation der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Nettoumsätzen und kürzte die sonstigen zu berichtigenden Vorsteuern im entsprechenden Prozentausmaß unter Berücksichtigung der durch die Bw. bereits vorgenommenen Kürzungen.

	Sonstige Vorsteuern	Anteil der steuerfreien Nettoumsätze	Vorsteuerkürzung in öS
1995	126.451,71	22,07 %	-28.157.-
1996	223.411,76	21,12 %	-47.770.-
1997	154.387,73	19,61 %	-28.790.-

Die steuerlichen Auswirkungen wurden bei der Bw als Organträgerin erfasst.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 12.Jänner 2001 wird das Berufungsbegehren damit begründet, dass die Aufteilung der Vorsteuern durch die M Handels GmbH nach Ansicht der Bw rechtlich korrekt sei.

Die Rechtssprechung des VwGH scheine zwar für die von der Behörde vertretene Rechtsansicht zu sprechen, wonach dann die Zuordnung von Vorsteuern zu unecht befreiten Umsätzen und steuerpflichtigen Umsätzen nach dem Verhältnis der Umsätze maßgebend wäre, wenn auf die unecht befreiten Umsätze nur eine ausgesprochen geringe Gewinnspanne entfiele.

Diese Auffassung sei aber unzutreffend, da § 12 Abs 4 UStG 1994 grundsätzlich die Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit vorsehe uns somit wirtschaftliche Kriterien für die Aufteilung maßgeblich wären. Es sei daher unverständlich sich auch dann an einem bloßen Formalkriterium wie dem Umsatz zu orientieren, wenn evident sei, dass die Gewinnspannen bei steuerpflichtigen und unecht steuerfreien Umsätzen völlig unterschiedlich seien. Dazu komme noch, dass der VwGH in einem zur Gewerbesteuer ergangenen Erkenntnis selbst die Zuordnung nach der Umsatzrelation ausdrücklich als realitätsfremd bezeichnet und festgestellt habe, dass den tatsächlichen Verhältnissen weit eher das Verhältnis der Rohgewinne zweier Geschäftsbetriebe entspreche (VwGH 27.6.1991, 89/13/0004).

Dieser Widerspruch sollte dazu führen, dass die seinerzeitige Rechtssprechung des VwGH zur Umsatzsteuer nicht mehr als relevant zu erachten sei.

Da die Judikatur des VwGH zum UStG 1972 entwickelt worden sei, sei der VwGH und auch die Finanzbehörden an diese offensichtlich überholte Judikatur nicht mehr gebunden.

Zur Aufteilung der Vorsteuern seien daher die tatsächlichen wirtschaftlichen Relationen heranzuziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist die Tatsache, dass die Organgesellschaft der Bw, M Handels GmbH, in den Streitjahren 1995 bis 1997 sowohl steuerpflichtige als auch unecht steuerfreie Umsätze tätigte. Die M Handels GmbH handelte einerseits mit umsatzsteuerpflichtigen Waren (Tabakwaren, Zeitungen) und mit umsatzsteuerbaren, unecht steuerfreien Waren (Brief- und Stempelmarken, Parkscheinen und Brieflosen).

§ 12 Abs 4 und Abs 5 UStG 1994 normieren:

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass hinsichtlich der "Zurechenbarkeit" der Vorsteuer darauf abzustellen ist, ob und inwieweit der Unternehmer, dem eine Lieferung oder sonstige Leistung mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt wird, diese Lieferung oder sonstige Leistung des rechnungsausstellenden Unternehmers zur Ausführung steuerfreier oder unecht steuerbefreiter Umsätze in Anspruch nimmt (VwGH 3.7.1996, 96/13/0057).

Tätigt also ein Unternehmer (wie die Organgesellschaft der Bw. M Handels GmbH) sowohl Umsätze, die zum Ausschluß des Vorsteuerabzuges führen als auch andere (steuerpflichtige, nicht steuerbare oder echt steuerfreie) Umsätze, müssen die Vorsteuern in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden.

Der Bw ist zu folgen, dass § 12 Abs 4 UStG für die Frage der Aufteilung der Vorsteuerbeträge als Grundnorm anzusehen ist. Die Aufteilung hat nach Maßgabe des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den jeweiligen Umsätzen zu erfolgen. Es werden in diesem Fall die jeweils wirtschaftlich den unecht befreiten Umsätzen unmittelbar zuordenbaren Vorsteuern als nicht abzugsfähig behandelt.

§ 12 Abs 5 Z 1 UStG eröffnet dem Unternehmer neben der direkten Zuordnung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge eine weitere Möglichkeit die nicht abzugsfähigen Vorsteuern zu ermitteln, nämlich das so genannte Umsatzschlüsselverfahren, bei welchem die Aufteilung der Vorsteuern nach dem prozentuellen Verhältnis der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsätze und der anderen Umsätze ermittelt wird.

Nach § 12 Abs 5 Z 2 UStG ist auch eine kombinierte Methode, nämlich die direkte Zurechnung soweit diese möglich ist und für die restlichen Vorsteuern die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis zulässig (Mischmethode).

Grundsätzlich hat der Unternehmer das Wahlrecht zwischen den einzelnen Methoden, gemäß § 12 Abs 6 UStG 1994 ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 1 000 S, oder um mehr als 10 000 S höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt. Diese Bestimmung soll die Erlangung ungerechtfertigter Vorsteuerabzüge unterbinden.

Aus dem Arbeitsbogen (S49, S74-S76) ergibt sich, dass die M Handels GmbH als Aufteilungsmethode für die Vorsteuern das Mischsystem gewählt hatte. Jene Vorsteuern, die ausschließlich einer der beiden Umsatzgruppen zurechenbar waren, wurden nach Maßgabe der Zurechnung behandelt. Alle übrigen, nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern („sonstige zu berichtigende Vorsteuern“), wurden nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung verhältnismäßig aufgeteilt.

Die Aufteilung der abziehbaren und nicht abziehbaren Vorsteuern wurde vom Unternehmen nach dem **Verhältnis** der Bruttogewinne (Gesamterlöse abzüglich Wareneinsatz) der steuerpflichtigen Umsätze zu den Bruttogewinnen der steuerfreien Umsätze vorgenommen.

Wie sich aus diesem unstrittigen Sachverhalt erkennen lässt, hat die Bw. nicht ausschließlich nach der Methode der unmittelbaren wirtschaftlichen Zurechenbarkeit der Vorsteuern gemäß § 12 Abs 4 UStG 1994 aufgeteilt, sondern sich hinsichtlich der nicht unmittelbar zuordenbaren Vorsteuern zum Umsatzschlüsselverfahren gemäß § 12 Abs 5 UStG 1994 entschieden.

Bei dieser Verteilung ist nach Ansicht der erkennenden Behörde vom Verhältnis der Entgelte zu einander auszugehen. Entgelt ist gemäß § 4 Abs 1 UStG alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme), wobei die Umsatzsteuer gemäß Abs 10 leg cit nicht zur Bemessungsgrundlage gehört und damit nicht Teil des Entgelts ist. Diese Ansicht findet sich in der Literatur bestätigt (Kolacny/Scheiner/Caganek, in Kommentar zur Mehrwertsteuer § 12 Rz

474: Bei der Ermittlung des Verhältnisses der Abzugs- und Ausschlussumsätze ist von den Bemessungsgrundlagen der Umsätze auszugehen (Nettopreise).

Eine Aufteilung der Vorsteuern nach der Wertschöpfung (bei steuerpflichtigen Umsätzen einerseits und bei unecht steuerbefreiten Umsätzen andererseits) findet im Gesetz keine Deckung (VwGH 6.3.1989, 87/15/0087). Die Ausführungen der Bw zur Tatsache, dass die diesbezügliche Judikatur des VwGH für den Geltungsbereich des UStG 1972 entwickelt wurde und daher auf die Bestimmungen des UStG 1994 nicht anwendbar wäre, geht schon deshalb ins Leere, weil die Regelungen über den Vorsteuerabzug im UStG 1972 und im UStG 1994 ident sind. Die entsprechende Rechtsprechung kann daher durchaus zur Auslegung der Regelungsinhalte herangezogen werden. Eine Grenze der Anwendbarkeit der Judikatur zum UStG 1972 stellen allenfalls anders lautende gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen dar.

Bei Anwendung der innerstaatlichen Normen sind überdies die Regelungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (6.MWSt-RI) zu beachten.

Artikel 17 Abs 5 der 6.MWSt-RI regelt, dass soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 des Artikel 17 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Artikel 19 Abs 1 der 6.MWSt-RI lautet: Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, **abzüglich der Mehrwertsteuer**; im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, **abzüglich der Mehrwertsteuer**. Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

Somit ist auch gemeinschaftsrechtlich verbindlich geregelt, dass bei Aufteilung der Vorsteuern vom Verhältnis der Nettoumsätze zueinander auszugehen ist. Eine andere Auslegung der innerstaatlichen Normen widerspräche dem Gemeinschaftsrecht und ist daher unzulässig.

Die Ausführungen der Bw zur Judikatur des VwGH im Zusammenhang mit Gewerbesteuer (VwGH 27.6.1991, 89/13/0004) gehen daher ebenfalls ins Leere.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene und bescheidmässig durchgeföhrte Änderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. März 2007