

Anteiliger Vorsteuerabzug aus gemischten Aufwendungen

Der Privatstiftung steht aus sowohl mit umsatzsteuerpflichtigen als auch mit nicht umsatzsteuerbaren Umsätzen in Zusammenhang stehenden Vorleistungen ein anteiliger Vorsteuerabzug zu. Zur Aufteilung eignet sich insbesondere ein Investitionsschlüssel.

§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994,

UFS 11.4.2011,
RV/0250-I/09

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 sowie betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert

Die Berufung gegen einen vermeintlich ergangenen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach einer Außenprüfung der Jahre 2006 und 2007 wurde in dem darüber erstatteten Bericht vom 20.3.2009 ua. ausgeführt (Tz. 3):

"Die bis in das Jahr 2006 bestehende Bank hat im April 2006 ihr gesamtes bankbetriebliches Unternehmen gem. § 92 Bankwesengesetz in die ebenfalls im April 2006 gegründete Bank AG eingebracht. Steuerlich erfolgte die Einbringung zu Buchwerten gem. Art. III Umgründungssteuergesetz (rückwirkend zum 31.12.2005), als Gegenleistung für die Einbringung des Bankbetriebes wurden der Bank 100% der Aktienanteile an der Bank AG übertragen. Laut Einbringungsbilanz zum 31.12.2005 wurde der gesamte Bankbetrieb mit Ausnahme des sog. "B-Gebäudes" mit der dazugehörenden Grundstücksfläche übertragen. Anschließend wurde noch im gleichen Monat die Bank in "B" umfirmiert. Im Mai 2006 wurde die Bank Privatstiftung als Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes errichtet. Die Errichtung erfolgte als formwechselnde Umwandlung der B unter Anwendung des § 27a Sparkassengesetz. Das Vermögen der Privatstiftung besteht nun im Wesentlichen aus Aktien der Bank AG und dem nicht übertragenen B-Gebäude. Dieses Gebäude wird zum Teil gewerblich (C, Option zur Steuerpflicht, 20% USt) und zum Teil zu Wohnzwecken (zwei Wohnungen, mündl. Mietvertrag, 10% USt) vermietet. Die unbebauten Grundstücksflächen werden als Autoabstellplätze an die Bank AG (Nutzungsvereinbarung vom 11. Sept. 2007, 20% USt) vermietet."

Die von der Bank Privatstiftung (Berufungswerberin, kurz: Bw.) für die Jahre 2006 und 2007 geltend gemachten Vorsteuerbeträge von 13.488,85 € (2006) bzw. 10.634,98 € (2007) wurden von der Außenprüfung - von einem Betrag von 3.458,88 € abgesehen (I-IV/2006) - insoweit als "voll abzugsfähig" anerkannt, als sie dem Vermietungsbereich der Bw. zugeordnet werden konnten (986,03 € 2006 bzw. 568,06 € 2007). Strittig war, wie die Vorsteuerbeträge zu beurteilen sind, die "mit den an die Privatstiftung erbrachten Leistungen" im Zusammenhang stehen, die sich im Wesentlichen aus Beratungsleistungen ergeben hatten.

Die Außenprüfung führte dazu aus, dass das Verhältnis des Bereichs der unternehmerischen Tätigkeit (Vermietung) zur nichtunternehmerischen Tätigkeit (Halten der Anteile an der Bank AG) auf zweifache Weise dargestellt werden könne. Die Gewichtung erfolge zum einen nach den Aktiva (laut Umwandlungsbilanz zum 31.12.2005), zum anderen nach den Umsätzen (aus Vermietung einerseits sowie aus Dividenden und Zinseinnahmen andererseits). In beiden Fällen werde ein unternehmerischer Anteil der Tätigkeit der Bw. von zumindest 10% (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) nicht erreicht. Ein Vorsteuerabzug aus den nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen sei daher ausgeschlossen.

Mit Schreiben vom 3.4.2009 wurde gegen die - auf der Grundlage des Prüfungsberichts vom 20.3.2009 - ausgefertigten "Bescheide vom 30.3.2009 betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und deren Wiederaufnahme nach § 303 BAO" Berufung erhoben. Die Immobilie werde zu 100% vermietet und somit unternehmerisch zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze genutzt. Die Bw. halte 100% der Aktien der Bank AG und habe daraus Dividenden in Höhe von 2.000.000 bzw. 400.000 Euro nach § 10 KStG körperschaftsteuerfrei bezogen. Die Betriebsprüfung habe Vorsteuerbeträge im Umfang von 9.043,94 € (2006) bzw. 9.929,05 € (2007) nicht zum Abzug zugelassen.

Dividenden und andere Gewinnausschüttungen fielen nach der Rechtsprechung des EuGH unter die Kategorie "nichtwirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Mehrwertsteuer. Für diesen Bereich sei ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bei der Anwendung der Umsatzschlüsselmethode seien Gewinnausschüttungen zwingend neutral zu stellen. Das gelte ebenso für die von der Bank Privatstiftung in bescheidenem Umfang vereinnahmten Zinserträge, weil die Bank Privatstiftung diese Zinserträge nicht aus der gewerblichen Banktätigkeit erziele, sondern - wie Privatpersonen - aus der zinsbringenden Vermögensveranlagung. Würden Dividenden und Zinserträge aber aus dem (von der Betriebsprüfung angewandten) Umsatzschlüssel eliminiert, stehe der Vorsteuerabzug nach der Umsatzschlüsselmethode in vollem Umfang zu. Dies sei auch insofern sachgerecht, als die Vereinnahmung und Verbuchung von Dividenden und Zinserträgen im Wesentlichen nur unecht steuerfreie Bankspesen verursache und auch natürlichen Personen mit Unternehmerqualität der Vorsteuerabzug für Gemeinkosten der Unternehmenssphäre nicht auf Grund der Erzielung von Dividenden und Zinserträgen beschnitten werden dürfe. Der Vorsteuerabzug sei daher erklärungsgemäß zu gewähren. Eine Wiederaufnahme "dieser Jahre" habe somit zu entfallen.

Die Berufung wurde - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die Bw. war auch nach der Einbringung des Bankbetriebs in die AG unternehmerisch tätig. Die Änderung ihres Namens vermochte an ihrer Unternehmereigenschaft ebenso wenig etwas zu ändern wie die Änderung ihrer Rechtsform.

Das Vermögen der Privatstiftung, bestehend aus den bereits erwähnten Sachanlagen (Liegenschaft) und Finanzanlagen (Beteiligung), ergab sich aus der der formwechselnden Umwandlung zugrunde gelegten Schlussbilanz zum 31.12.2005. Es "bleibt der Privatstiftung auf Dauer gewidmet und ist zu erhalten" (§ 6 der Stiftungserklärung).

2.) Als Steuerpflichtiger iSd 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. MwSt-RL) gilt, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie genannten *wirtschaftlichen Tätigkeiten* selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach Art. 9 Abs. 1 der - am 1.1.2007 in Kraft getretenen - Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: MwStSyst-RL) gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Die Bw. entfaltete in den Berufungsjahren zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL bzw. der MwStSyst-RL, zum anderen eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit.

Die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. bestand zur Gänze aus steuerpflichtigen Tätigkeiten. Für diese Tätigkeiten stand ihr der Vorsteuerabzug zu. Die nichtwirtschaftliche Tätigkeit der Bw. bestand im *Erwerb und dem Halten einer Beteiligung* an der Bank AG, die zu Dividenden führte, im Jahr 2007 weiters zu geringfügigen Zinserträgen aus der Veranlagung ihres Vermögens (vgl. EuGH 29.4.2004, C-77/01 EDM).

3.) Die strittigen Vorsteuerbeträge von 9.043,94 € (2006) bzw. 9.929,05 € (2007) stammen im Wesentlichen aus der Inanspruchnahme von Leistungen von Mitgliedern rechts- und wirtschaftsberatender Berufe (Rechtsanwälten, Steuerberatern, Notaren, Wirtschaftsberatern) in Zusammenhang mit der Planung, Umsetzung, Abwicklung und Präsentation der dargestellten Umgründungsvorgänge, insbesondere der Einbringung des Bankbetriebs und der Umwandlung der B in eine Privatstiftung.

4.) Die genannten Aufwendungen haben - nach dem übereinstimmenden Verständnis beider Verfahrensparteien - in den unternehmerischen als auch in den nichtunternehmerischen Bereich der Bw. Eingang gefunden. Sie dienen *teilweise auch* der Ausübung von Tätigkeiten, die auf Grund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-RL bzw. der MwStSyst-RL fallen. Die auf die "gemischten Aufwendungen" entfallenden Vorsteuerbeträge waren daher aufzuteilen.

5.) Die 6. MwSt-RL und die MwStSyst-RL regeln nicht, "welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf wirtschaftliche oder auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten beziehen" (EuGH 13.3.2008, C-437/06 *Securenta*, Rn. 33). Auch das UStG 1994 enthält keine Regelung, wie in solchen Fällen vorzugehen ist.

Bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen ist den Mitgliedstaaten Ermessen eingeräumt. Sie haben dieses Ermessen (unter Beachtung der Grundsätze, auf denen das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht) allerdings so auszuüben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Sie müssen also "darauf achten, dass die Berechnung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist". Die Mitgliedstaaten dürfen (bei der Ausübung ihres Ermessens) gegebenenfalls einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel oder jeden anderen geeigneten Schlüssel verwenden. Sie sind nicht verpflichtet, sich auf eine einzige dieser Methoden zu beschränken (EuGH 13.3.2008, C-437/06 *Securenta*, Rn. 37 und 38).

6.) Zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten eignet sich insbesondere ein Investitionsschlüssel. Ein *Umsatz- oder Erlösschlüssel* ist "dagegen in der Regel nicht geeignet, Kosten (und Vorsteuern) sachgerecht auf wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Tätigkeiten aufzuteilen" (*Beiser*, SWK 8/2009, S 330). Dafür wird ins Treffen geführt, dass Ausschüttungen vom Erfolg der betreffenden Gesellschaften abhängig sind und - wie der Berufungsfall deutlich macht - schwanken können (dasselbe gelte für Zinsen aus einer nichtwirtschaftlichen Veranlagung). "Das Verhältnis zwischen Umsatzerlösen im wirtschaftlichen Bereich zu Ausschüttungs- und Zinserträgen einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit ist (daher) in der Regel *nicht geeignet*, Kosten (und Vorsteuern) zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten verursachungsgerecht widerzuspiegeln" (*Beiser*, aaO.).

7.) Zur Begründung ihrer Vorgangsweise hat die Außenprüfung mehrere Aufteilungsschlüssel in Betracht gezogen: das Verhältnis der Umsätze der beiden Berufungsjahre, aber auch das Verhältnis der Aktiva in der Umwandlungsbilanz. Die Anwendung der Schlüssel führte zu keinen wesentlich unterschiedlichen Ergebnissen. Sie liegen in einer Bandbreite des Anteils der wirtschaftlichen Betätigung zwischen 1,14% ("Umsatz" 2006) und 5,91% ("Umsatz" 2007).

8.) Die Berufung enthält keine Ausführungen, aus welchen Gründen der von der Außenprüfung primär herangezogene Aufteilungsschlüssel nach den eingesetzten Vermögen (Aktiva) nicht aussagekräftig sein sollte. Sie wendet sich ausschließlich gegen den im Prüfungsbericht (auch) herangezogenen Aufteilungsschlüssel "nach Umsätzen". Soweit die Bw. der Ansicht ist, dass ein Vorsteuerabzug "in vollem Umfang" deshalb "sachgerecht" sein soll, weil die Vereinnahmung von Dividenden und Zinserträgen "im Wesentlichen nur" Bankspesen verursache, ist ihr entgegen zu halten, dass sie damit nur direkt zuordenbare und zudem nicht mit Umsatzsteuer belastete Aufwendungen anspricht. Soweit sie - darüber hinaus - auf den Vorsteuerabzug "für Gemeinkosten der Unternehmens-

sphäre" von natürlichen Personen Bezug nimmt, fehlt es an einer Vergleichbarkeit. Zu beurteilen ist die Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen, die mit der unternehmerischen Tätigkeit als auch mit der nicht unternehmerischen Tätigkeit der Bw. in Zusammenhang stehen und folglich aufzuteilen sind. Die den (strittigen) Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Aufwendungen bilden keinen Teil jener Kosten, die sich nur im Bereich der *wirtschaftlichen Betätigung* der Bw. (Vermietung) auswirken. Dass im nichtwirtschaftlichen Bereich der Bw. (schon begrifflich) keine "Umsätze" vorliegen, vermag - bei sachgerechter Aufteilung der Vorleistungen - gerade nicht zu dem Ergebnis zu führen, dass dem Bereich der nichtwirtschaftlichen Betätigung der Bw. keine anteiligen Vorsteuerbeträge zuzuordnen wären.

9.) Nach den (unbestrittenen) Feststellungen der Außenprüfung beträgt der Wert der Sachanlagen (Grundstück und Bauten) 1.740.501,27 €, der Wert der Finanzanlagen (Anteile an verbundenen Unternehmen) hingegen 37.602.760,49 €. Gemessen an diesem Verhältnis ergäbe sich ein anteiliger Vorsteuerabzug von 4,42%, der innerhalb der vorhin erwähnten Bandbreite, allerdings auch unter der Grenze von 10% (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) liegt. Dass diese Grenze im vorliegenden Fall nicht anwendbar sein sollte, wurde von der Bw. nicht vorgetragen.

10.) Ein Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 ist vor der Außenprüfung nicht erlassen worden. Der Prüfungsbericht vom 20.3.2009 enthielt daher (auf den Seiten fünf und acht) auch bloß eine Begründung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006. Danach ist der Umstand, dass nicht direkt zuordenbare Leistungen an die Bw. erbracht worden sind, erst anlässlich der Überprüfung der Eingangsbelege bekannt geworden. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 war somit als unbegründet abzuweisen. Die Berufung gegen einen (tatsächlich nicht ergangenen) Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 war zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. April 2011