



GZ. RV/1138-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Austria GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 betreffend die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### 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

Bei der Bw. hat in den Jahren 2002 und 2003 eine u.a. die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 betreffende Betriebsprüfung stattgefunden. Bei dieser wurden die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern wie folgt berichtet:

	1999	2000	2001
--	------	------	------

laut Gesellschaft	90.133.822,40 ATS	86.768.351,42 ATS	85.948.594,02 ATS
Berichtigung	- 25.325,22 ATS	- 22.382,35 ATS	- 28.472,22 ATS
laut Betriebsprüfung	90.108.497,18 ATS	86.745.969,07 ATS	85.920.121,80 ATS

Begründend wurde ausgeführt, die auf die Repräsentationsaufwendungen entfallende Vorsteuer sei (im Ausmaß der o.a. Berichtigung) nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 mit Bescheiden vom 26. Februar 2003 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Betriebsprüfung fest. Die Nachforderungsbeträge sind identisch mit den Vorsteuerberichtigungsbeträgen. Begründend wurde auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die diesem angeschlossene Niederschrift verwiesen. Der Gebrauch des Ermessens bei der Wiederaufnahme wurde wie folgt begründet: Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Für das Jahr 2001 wurde am 26. Februar 2003 ein endgültiger Umsatzsteuerbescheid nach einem vorläufigen Bescheid erlassen. Die Umsatzsteuer wurde mit 3.790.958,05 € festgesetzt, die darauf entfallende Vorsteuer betrug 6.244.058,76 € (d.s. 85.920.121,76 ATS). Mit Bescheid vom 9. Oktober 2003 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von 3.885.888,30 € fest. Als Gesamtbetrag der Vorsteuern wurde ein Betrag von 5.735.750,97 € angeführt.

Mit Bescheiden des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Oktober 2003, RV/915-S/02 und vom 16. Oktober 2003, RV/0479-L/03 hat der Unabhängige Finanzsenat Berufungen Folge gegeben, mit denen die damaligen Berufungswerber sich gegen die Versagung des Abzuges von 50 % der Vorsteuer für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, die der Werbung diene und bei der die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwog, gewendet haben. Den Berufungen wurde Folge gegeben, weil der Unabhängige Finanzsenat davon ausging, die strittige Gesetzesbestimmung verstoße gegen Gemeinschaftsrecht. Das Bundesministerium für Finanzen hat am 17. Februar 2004 erklärt, hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Geschäftsessen gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sei von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1.1.1995 auszugehen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 31. März 2004, 2001/13/0255 ausgeführt, dass sich die Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit in Bezug auf die Aufwen-

dungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt erweist.

Mit Antrag vom 4. Juni 2004 beantragte die Bw. gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Aufhebung der Umsatzsteuer-Bescheide 1999 bis 2002 und die Berücksichtigung der folgenden Vorsteuerbeträge aus der Bewirtung von Geschäftsfreunden:

Jahr 1999	4.456,13 €
Jahr 2000	2.723,95 €
Jahr 2001	3.644,61 €
Jahr 2002	3.203,07 €

Begründet wurde der Antrag mit der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Einschränkung des Vorsteuerabzuges.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2004 wies das Finanzamt den gegenständlichen Antrag mit der Begründung ab, die Auswirkungen der Änderungen der Vorsteuerbeträge wären gemessen an den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen geringfügig.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben, beantragt, dem Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 4. Juni 2004 zu entsprechen und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 aufzuheben. Begründend führte die Bw. aus, § 299 BAO räume der Abgabenbehörde erster Instanz das Recht ein, auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid aufzuheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Diese Möglichkeit werde insbesondere im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden eingeräumt. Die Maßnahme gemäß § 299 liege im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung komme dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtskraft) zu. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirke. Eine Aufhebung könne nur unterbleiben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen habe. Gemäß § 20 BAO müssten Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen werden. Es sei auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Prozessökonomie Bedacht zu nehmen und der Grundsatz der Proportionalität zu beachten, wonach ein Mittel nicht außer Verhältnis zum angestrebten Erfolg stehen solle. Die Bw. habe im Vertrauen auf die gesetzlichen Regelungen und die in den UStR 2000 ausgeführte Rechtsansicht der Finanzverwaltung die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden nur zu

50 % geltend gemacht. Das gesetz- und richtlinienkonforme Verhalten der Bw. habe daher dazu geführt, dass ein zu niedriger Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Es sei nicht einzusehen, warum dieses Verhalten der Bw. zum Verlust der Vorsteuerbeträge führen solle. Zur "Geringfügigkeit" der Auswirkungen führte die Bw. aus, es sei nicht das Verhältnis der jeweils beantragten (zusätzlichen) Vorsteuerbeträge zu den angefallenen Vorsteuerbeträgen maßgeblich. Auch im Sinne des Grundsatzes der Proportionalität könne nur der tatsächliche Vorteil, der aus der Gewährung der Aufhebung der Bescheide entstehen würde, mit den Kosten, die eine Aufhebung verursachen würde, verglichen werden. In Anbetracht der gegenständlichen Beträge könne nicht von einer Geringfügigkeit der Auswirkungen ausgegangen werden. Der Unabhängigen Finanzsenat habe zwar in seiner Entscheidung vom 27. Oktober 2003, RV/0516-L/03 ausgesprochen, dass – sofern mehr als 99 % der zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge bereits im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzung anerkannt worden seien und die unberücksichtigt gebliebenen Vorsteuerbeträge sehr gering seien – die Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide als geringfügig anzusehen sei. Es müsse allerdings darauf hingewiesen werden, dass die dort beantragten Vorsteuern für die Jahre 1998 bis 2001 insgesamt den Betrag von 151,70 € nicht überschritten hätten. Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch insgesamt um 14.027,76 €, sodass die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Oktober 2003 im Hinblick auf den gegenständlichen Sachverhalt mangels Vergleichbarkeit nicht zur Anwendung kommen könne.

### ***Über den Rechtsstreit wurde erwogen:***

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Strittig ist gegenständlich nicht die Rechtmäßigkeit der ursprünglichen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002. Die Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgte – abgesehen von der Berücksichtigung des Ergebnisses der Betriebsprüfung erklärungsgemäß, wobei die Erklärungen entsprechend den geltenden Gesetzen und in Übereinstimmung mit den Umsatzsteuerrichtlinien abgegeben wurden. Dass die damalige Gesetzeslage und Verwaltungspraxis mit dem Recht der europäischen Gemeinschaft nicht in Einklang gestanden hat, wird vom Finanzamt nicht bestritten. Streit besteht vielmehr darüber, ob das Finanzamt bei der Erlassung des gegenständlichen Bescheides die Grundsätze des § 20 BAO für die Ausübung des der Behörde eingeräumten Ermessens richtig angewendet hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 17. Mai 2004, 2003/17/0132). Dabei wird sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Verwaltungspraxis regelmäßig betont, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. zB Verwaltungsgerichtshof vom 9. Juli 1997, 95/13/0124).

Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht festgesetzt. Das Interesse der Bw. besteht darin, die von ihr bezahlten Vorsteuerbeträge vollständig und nicht bloß im Ausmaß von 50 % rückerstattet zu bekommen. Das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben kann nicht soweit gehen, dass ursprünglich zu Unrecht vorgeschriebene Abgaben nicht mehr zurückerstattet werden, deren Bemessungsgrundlagen ein Abgabepflichtiger in Übereinstimmung mit den geltenden gemeinschaftswidrigen Gesetzen unrichtig erklärt hat. Die vom Finanzamt angestellten Überlegungen zur Geringfügigkeit der begehrten Vorsteuerbeträge vermögen insofern nicht zu überzeugen, als es sich zum einen bei den strittigen Beträgen nicht um Bagatellbeträge handelt und andererseits der mit der Richtigstellung der Vorsteuerbeträge verbundene Verwaltungsaufwand im Verhältnis dazu gering ist.

Dass das Finanzamt im Übrigen nicht immer die relative Geringfügigkeit der Vorsteuerbeträge als Maßstab heranzieht, um seine Ermessensentscheidungen zu begründen, geht daraus hervor, dass es selbst wegen geringerer Beträge die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 wieder aufgenommen hat (siehe untenstehende Tabelle), wobei die vorgenommene Interessensabwägung lediglich damit begründet wurde, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen ist.

	1999	2000	2001	2002
laut Gesellschaft	90.133.822,40 ATS	86.768.351,42 ATS		
<b>Berichtigung</b>	<b>- 25.325,22 ATS</b>	<b>- 22.382,35 ATS</b>		
laut Betriebsprüfung	90.108.497,18 ATS	86.745.969,07 ATS		
Umrechnung	6.550.280,33 €	6.305.702,01 €		
in Euro	<b>- 1.840,46 €</b>	<b>- 1.626,59 €</b>		
	6.548.439,87 €	6.304.075,42 €		
nunmehr beantragte				
Änderungen	<b>4.456,13 €</b>	<b>2.723,95 €</b>	<b>3.644,61 €</b>	<b>3.203,07 €</b>

Aus den genannten Erwägungen ist daher von einem Überwiegen der berechtigten Interessen der Bw. auszugehen, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide erfolgt trotz eines diesbezüglichen Antrages nicht, weil Gegenstand des Berufungsverfahrens lediglich der Bescheid war, mit dem der Antrag der Bw. auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide gemäß § 299 BAO abgewiesen worden ist.

Da § 299 Abs. 1 BAO lediglich den Abgabenbehörden erster Instanz das Recht einräumt, einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben und mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist, ist eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide ohne Neufestsetzung nicht möglich und würde eine Neufestsetzung durch den Unabhängigen Finanzsenat den Instanzenzug ohne gesetzliche Grundlage verkürzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Juni 2005