



Außenstelle Wien
Senat 8

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0476-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PKF Österreicher-Staribacher, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Hegelgasse 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling Baden über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 02/2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist im Geschäftsbereich Mobilienleasing tätig. Hinsichtlich der Umsatzsteuer-voranmeldung für den Zeitraum 02/2004 wurde die Bw. vom zuständigen Finanzamt (FA) aufgefordert, die den geltend gemachten Vorsteuern zugrunde liegenden Belege vorzulegen. Mit Bescheid vom 4. Mai 2005 setzte das FA die Umsatzsteuer (Gutschrift) für den Zeitraum 02/2004 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit € 42.087,91 statt mit € 44.577,91 fest und wies in der Begründung darauf hin, die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl. seien gemäß § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, die von der Bw. übergebenen Kundengeschenke seien betrieblich veranlasst, Vorsteuerabzug bzw. Betriebsausgabe liege demzufolge vor. Es werde darauf hingewiesen, dass provisionsähnliche "Sachgeschenke" an Geschäftspartner abzugsfähig seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2005 wies das FA die Berufung als unbegründet ab:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Ausgaben und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, und die geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu fördern gem. § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 als Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig. Dazu zählen auch nicht aus dem Warenangebot stammende Sachgeschenke an Kunden.

Irrelevant für die Beurteilung ist das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses. Gem. § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen deren Entgelte allerdings keine abzugsfähigen Ausgaben gem. der oben angeführten Bestimmungen sind, ist gem. § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 der Vorsteuerabzug ausgeschlossen."

Im Rahmen eines zweitinstanzlichen Ergänzungsersuchens wurde die Bw. um Stellungnahme zu folgenden Fragen ersucht:

- *Worum handelt es sich bei den provisionsähnlichen "Sachgeschenken" konkret?*
- *Wer sind die Empfänger dieser Sachgeschenke und welche Leistungen haben diese für Ihr Unternehmen erbracht?*
- *Was bedeutet "provisionsähnlich"? Wie wurde die Höhe einer etwaigen "Provision" ermittelt? In welcher Form werden in Ihrem Unternehmen Provisionen üblicherweise abgerechnet.*
- *Wie oft und an wen werden derartige "Sachgeschenke" übergeben? (Um Bekanntgabe von Namen und Anschrift der Empfänger wird ersucht.)*

In ihrem Antwortschreiben teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit, dass

- ✓ es sich bei dem Sachgeschenk um eine Rolex Chronograph Golduhr im Wert von netto € 12.450,00 handle;
- ✓ der Empfänger Herr Ronald Z. sei. Herr Ronald Z. habe für die Bw. die weltweite Vertretung der J.-Vertretung ermöglicht (mit Ausnahme des Bereiches Nordamerika und Südafrika).
- ✓ provisionsähnlich so zu verstehen sei, *"dass ein Vermittler für die gleiche Tätigkeit eine Provision zwischen 3 % und 5 % des Geschäftsvolumens verlangt hätte; dies würde allerdings einen erheblich höheren Betrag wertmäßig ergeben. Eine ziffernmäßige Durchrechnung der Provision ist durch unsere Mandantschaft allerdings nicht vorgenommen worden, sondern eben diese Sachgeschenk übergeben worden."*
- ✓ die Übergabe des Sachgeschenk am 28. Februar 2004 gegen – der Abgabenbehörde bereits vorgelegter – Bestätigung erfolgt sei. Empfänger des Geschenkes sei Herr Ronald Z., zu erreichen 180 North Stage, 29th Floor, Chicago, Illionois, 60601.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen wurde die Bw. aufgefordert bekannt zu geben, in welcher Funktion Herr Ronald Z. tätig geworden sei und durch welche konkreten Handlungen er die J.-Vertretung *ermöglicht* habe. Auch sei zu erläutern, warum er sich mit einem

erheblich geringeren Betrag zufrieden gegeben habe, als ein Vermittler für die gleiche Tätigkeit erhalten hätte. Weiters werde ersucht aufzuklären, was unter der J.-Vertretung inhaltlich zu verstehen sei und diesbezügliche Verträge vorzulegen sowie darzulegen, ob Umsätze im Zusammenhang mit der J.-Vertretung erzielt worden sind und wie hoch diese seien. Bislang unbeantwortet sei auch die Frage geblieben, ob im Unternehmen der Bw. Provisionen üblicherweise in Form von derartigen *Sachgeschenken* abgerechnet werden.

Die Bw. teilte daraufhin mit, Herr Ronald Z. sei Vice President for Sales, also zuständiges Vorstandsmitglied für den Verkauf gewesen. Gleichzeitig sei er 30%iger Gesellschafter von J.. In dieser Funktion sei es ihm möglich, der Bw. die J.-Vertretung einzuräumen. Da er gleichzeitig auch Gesellschafter der J. gewesen sei, sei es nahe liegend, dass er auf eine höhere Provision verzichtet habe.

Die J., eine in den USA (Dellaware) eingetragene Gesellschaft, die ihren Geschäftssitz in Chicago habe, sei eine der größten Luftfahrzeugtriebwerksversicherer der Welt. Es sei im Bereich der Turbinentriebwerke, also der Triebwerke die für Executive- und Linienflugzeuge eingesetzt werden, üblich, das Triebwerk für normale Wartungen und für außerordentliche Wartungsfälle zu versichern. Außerordentliche Wartungsfälle seien etwa Steinschlag, Vogelschlag, Triebwerksbrand u. ä. Wie aus beiliegendem Vertrag zu entnehmen, sei die Bw. Vertreter dieses J.-Programmes und erhalte für Abschlüsse gemäß Beilage C entsprechende Provisionen. Die Umsätze aus dieser Vertretertätigkeit hätten im Jahr 2003 etwa 200.000,00 US-\$ und im Jahr 2004 etwa 300.000,00 US-\$ betragen.

Es sei seitens der Bw. nur in Einzelfällen üblich, Provisionen in Form von Sachgeschenken vorzunehmen; im gegenständlichen Fall aber aufgrund der damit verbundenen Einnahmemöglichkeiten angezeigt gewesen.

Dem Schreiben beigelegt wurde ein 13 Seiten umfassendes, nicht unterzeichnetes *Amended and Restated Independent Sales Representative Agreement*.

Mit Schriftsatz vom 31. Mai 2006 teilte die Referentin des UFS der Bw. Folgendes mit:

Nach den Ausführungen in der Berufung und den ergänzenden Schriftsätzen ist die Bw. als Vertreterin der J. tätig und erhält für Vertragsabschlüsse entsprechende Provisionen. Bei der J. handelt es sich um einen der größten Luftfahrzeugtriebwerksversicherer der Welt. Die Rolex sei als "provisionsähnliches Sachgeschenk" an Ronald Z., der als Vice President und 30%-Gesellschafter die J.-Vertretung ermöglicht habe, übergeben worden.

Nach Ansicht der Referentin des unabhängigen Finanzsenates ist – vorbehaltlich der Entscheidung des Berufungssenates – davon auszugehen, dass ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zusteht. Da der Ankauf der Rolex der Erlangung der Berechtigung zur Vermittlung von Versicherungsverträgen der J. diene und es sich bei diesen Umsätzen der Bw. aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter bzw. -makler um gemäß § 6 Z 13 UStG 1994 steuerfreie Umsätze handelt, sind die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern folglich nicht abzugsfähig.

Mit Schreiben vom 28. August 2006 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück und wies ergänzend darauf hin, dass der Vertrag mit J. bzw. dessen Vermittlung nicht nur Versicherungsleistungen beinhalte, sondern im Wesentlichen die gesamte Abwicklung der Reparatur und Wartung der Triebwerke. Hierunter fielen, wie aus Punkt I. des Vertrages ersichtlich sei, nicht nur die *Unscheduled Maintenance* sondern eben auch die *Scheduled Maintenance*. Darunter falle die laufende Überholung der Triebwerke bzw. die Bereitstellung entsprechender Ersatztriebwerke während der Grundüberholung.

Da die von J. gewarteten Triebwerke durchwegs in der gewerblichen Luftfahrt eingesetzt werden und in aller Regel der Operator des Luftfahrzeuges die Begünstigung des § 9 Abs. 2 UStG genieße, sei die diesbezügliche Vorleistung durch J. bzw. auch einen anderen Wartungsbetrieb steuerbefreit. Vielmehr dürfe bei einer entsprechenden Anerkennung als begünstigtes Unternehmen nach § 9 Abs. 2 UStG der Vorlieferant keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Da es sich hierbei um eine echte Steuerbefreiung in Verbindung mit § 6 Abs. 1 UStG handle, sei eine allfällige Vorsteuerminderung hierzu nicht vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den Ausführungen in der Berufung ist die Bw. u. a. als Vertreterin von J. (Je., Inc.) tätig und erhält für Vertragsabschlüsse eine entsprechende Provision. Bei J. handle es sich um einen der größten Luftfahrzeugtriebwerksversicherer der Welt. Im Bereich der Turbinentriebwerke sei es üblich, das Triebwerk für normale und auch außerordentliche Wartungsfälle zu versichern. Das strittige Sachgeschenk sei als Provision an Ronald Z., der als Vice President und 30%-Gesellschafter die J.-Vertretung ermöglicht habe, übergeben worden.

Abschnitt A. des im Berufungsverfahren vorgelegten "Independent Sales Representative Agreement" lautet: *J. and the Representative (Bw.) entered into that certain Independent Sales Representative Agreement dated as of November 27, 2001 (the "Original Agreement"), pursuant to which J. exclusively engaged the services of the Representative, as an independent contractor, to market and sell J. products in various Territories, and to engage agents, employees and representatives to market and sell J. Products in specific Territories on the Representative's behalf.*

Abschnitt B, Punkt 3 lautet: *Compensation. (a) Commissions: A Commission of (i) fifty percent (50%) of the initial Application Fee (as defined in J. Contracts for aircraft maintenance and repair) if such fee is greater than \$2,500, or (ii) one hundred percent (100%) of the Initial Application Fee, if such fee is \$2,500 or less, shall be paid by J. to the Representative.*

Commissions shall become due when J. receives such Initial Application Fee along with an executed J. Contract from any Customer in an Territory to whom the Representative or its Agent has sold an J. Product.....

Nach dem Berufungsvorbringen bzw. dem Wortlaut des „Independent Sales Representative Agreement“ und den ergänzenden Angaben der Bw. im Berufungsverfahren, ist davon auszugehen, dass die Bw. für J. als Versicherungsvertreterin tätig ist. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 sind Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter von der Umsatzsteuer befreit.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 die Steuer für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen,

- soweit der Unternehmer die Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt bzw.
- soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei wären.

Da nach den Angaben der Bw. der Ankauf der Rolex der Erlangung der Berechtigung zur Vermittlung von Versicherungsverträgen der J. diene und es sich bei den Umsätzen der Bw. aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreterin um gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerfreie Umsätze handelt, sind die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern (insoweit) nicht abzugsfähig.

Diese Rechtsansicht wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht, die darauf hin in einem ergänzenden Schriftsatz mitteilte, der Vertrag mit J. bzw. dessen Vermittlung beinhalte nicht nur Versicherungsleistungen sondern im Wesentlichen die gesamte Abwicklung der Reparatur und Wartung der Triebwerke. Hierunter fiele, wie aus Punkt I. des Vertrages ersichtlich sei, nicht nur die *Unscheduled Maintenance* sondern eben auch die *Scheduled Maintenance*. Da die von J. gewarteten Triebwerke durchwegs in der gewerblichen Luftfahrt eingesetzt werden und in aller Regel der Operator des Luftfahrzeuges die Begünstigung des § 9 Abs. 2 UStG 1994 genieße, sei die diesbezügliche Vorleistung durch J. bzw. auch einen anderen Wartungsbetrieb steuerbefreit. Da es sich hierbei um eine echte Steuerbefreiung in Verbindung mit § 6 Abs. 1 UStG handle, sei eine allfällige Vorsteuerkürzung nicht vorzunehmen.

Nach § 12 Abs. 3 Z 3 lit. a tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht ein, wenn die Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 sind die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 9) steuerfrei.

§ 9 Abs. 2 UStG 1994 lautet:

(2) Umsätze für die Luftfahrt (§ 6 Abs. 1 Z 2) sind:

1. die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die zur Verwendung durch Unternehmer bestimmt sind, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf ausschließlich im Ausland gelegenen Strecken durchführen;
 2. die Lieferungen, Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Gegenständen, die zur Ausrüstung der in Z 1 bezeichneten Luftfahrzeuge bestimmt sind;
 3. die Lieferungen von Gegenständen, die zur Versorgung der in Z 1 bezeichneten Luftfahrzeuge bestimmt sind;
 4. andere als die in den Z 1 und 2 bezeichneten sonstigen Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der in Z 1 bezeichneten Luftfahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind.
- (3) Die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.

Die Behauptung der Bw., aus Punkt I. des Vertrages sei ersichtlich, dass nicht nur Versicherungsleistungen erbracht werden, ist nicht nachvollziehbar, zumal Punkt „1. DUTIES“, Unterpunkte (a) bis (g), sich lediglich auf die Pflichten der Bw. als „Independent Sales Representative“ (*Independent Contractor, Exclusivity, Best Efforts and Discretion, Sales Quotas, Monthly Reports*) bezieht.

Abgesehen davon, erbringt die Bw. keine unmittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienenden Leistungen, sondern – durch Vermittlung von Leistungen der J. – bloß mittelbar dem Bedarf dienende (und daher nicht befreite) sonstige Leistungen, für die allenfalls eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 in Betracht käme. Materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Vermittlungsleistung ist allerdings der buchmäßige Nachweis. Dabei muss unter anderem nachgewiesen werden, dass das vermittelte Geschäft steuerfrei ist. Bei der Vermittlung von Umsätzen für die Luftfahrt wird ein Buchnachweis vielfach nur durch entsprechende Bestätigungen des Leistungsempfängers, dass alle Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, erbracht werden können. Die bloße Behauptung, die von J. gewarteten Triebwerke würden *durchwegs* in der gewerblichen Luftfahrt eingesetzt und der Operator des Luftfahrzeuges genieße *in aller Regel* die Begünstigung des § 9 Abs. 2 UStG, reicht nicht aus.

Wenn ein Unternehmer sowohl Umsätze, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, als auch andere Umsätze (z. B. echt steuerfreie) tätigt, müssten weiters die Vorsteuern nach § 12 Abs. 4 bis 7 in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden.

Da die Bw. weder einen Buchnachweis erbracht, noch dargelegt hat, wie die geltend gemachten Vorsteuern auf die jeweiligen Umsätze aufzuteilen gewesen wären, war dem

Berufungsbegehren insoweit nicht zu folgen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; 16.5.2002, 98/13/0105). Eine erhöhte Mitwirkungspflicht liegt u. a. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Auch wurde der Bw. im Berufungsverfahren ausreichend Gelegenheit eingeräumt, ihren Standpunkt darzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Darüber hinaus ist im gegenständlichen Fall auch die vom FA in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht, wonach der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 (Repräsentationsaufwendungen) zu versagen wäre, nicht von der Hand zu weisen. Nach der Judikatur sind unter Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. in Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben sieht § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Ausnahme vor, deren Vorliegen von der Partei nachzuweisen ist. Danach kann lediglich hinsichtlich der Bewirtungsspesen ein Nachweis erbracht werden, dass sie der Werbung dienen. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen, zu denen zweifellos diverse Geschenke, wie die im gegenständlichen Fall übergebene Rolex Chronograph Golduhr zählen, wären nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198).

Wien, am 25. September 2006