

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 20.11.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 03.11.2014, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung) 1-3/2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: BF), ein Unternehmen aus Deutschland, stellte rechtzeitig einen Antrag auf Erstattung der Vorsteuer für 1-3/2014 auf elektronischem Weg.

Dieser Antrag wurde im Ergebnis mit Bescheid vom 3.11.2014 abgewiesen, weil ein Vorhalt betreffend Vorlage der Originalrechnungen und zur betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen in Österreich innerhalb der gesetzten Frist unbeantwortet blieb.

In der Beschwerde vom 20.11.2014 wies die BF darauf hin, dass die Aufwendungen auf eine jährliche Fortbildungsveranstaltung mit gemeinsamem Schifahren für Kunden entfallen seien. Die zum Antrag gehörenden Rechnungen und Unterlagen seien mit 3.11.2014 vorgelegt worden.

Die Veranstaltung habe der Fortbildung der Kunden gedient, technische Neuerungen auf dem Energiesektor für Firmen seien vorgestellt worden, der Nachmittag habe der allgemeinen Freizeit gedient.

Das Finanzamt wies die Beschwerde im Ergebnis mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2015 ab, verwies auf Rechnungsmängel einzelner Rechnungen und auf den grundsätzlichen Repräsentationscharakter der Aufwendungen, für welche nach der Rechtslage kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe.

Im Vorlageantrag vom 12.2.2015 legte die BF eine korrigierte Rechnung vor und führte aus, dass die Kosten für die Schipässe ohne Umsatzsteuer ausgewiesen seien. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer betreffe ausschließlich die Hotelleistungen für

Übernachtung und Frühstück. Für diese Aufwendungen sei die betriebliche Notwendigkeit gegeben.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass der durch die BF im Jänner 2014 durchgeführte Event zum Zwecke der Bindung von Kunden an das Unternehmen sowie Steigerung der Kundenzufriedenheit grundsätzlich betrieblich veranlasst sein könne. Jedoch handle es sich dabei um Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienten, geschäftliche Kontakte aufzunehmen, wie etwa Kunden zu gewinnen, um von diesen als möglicher Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden. Solche Aufwendungen fielen somit unter den Begriff der steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen und seien im Rahmen des Erstattungsverfahrens nicht erstattbar.

Sachverhalt

Die BF hat im Jänner 2014 zwei je viertägige "Schiseminare" in Salzburg finanziert und dazu Kunden eingeladen sowie Angehörige des eigenen Unternehmens. Aus der Teilnehmerliste ist ersichtlich, dass offenbar auch (Ehe)Partner der diversen Geschäftspartner miteingeladen waren.

Aus dem Programm ergibt sich, dass außer einer Schulung am Dienstag (bzw. bei der zweiten Gruppe am Freitag) um 08.30 bzw. 9.00 Uhr und Diskussionsrunden beim gemeinsamen einstündigen Mittagessen (z.B. in der Jagahütte) keine weiteren betriebsbezogenen Programmpunkte erkennbar sind.

Die übrige Zeit wurde mit Schifahren und sonstiger (Urlaubs)Freizeitgestaltung wie Frühstück im Igloo, Eisstockschießen und Après-Ski verbracht.

Aus diesem Event und den Nebenkosten wurde die Vorsteuer (als betrieblich veranlasst) beantragt, so aus den Hotelkosten, Konsumationen auf diversen Hütten, Fahrtkosten zum Eisstockschießen und aus diversen Kosten für die Bergbahnen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, den vorgelegten Rechnungen und Unterlagen zum Event.

Rechtslage / Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) ausgeführt hat. ...

Welche Vorsteuern im Einzelfall abziehbar sind (z.B. für Repräsentationsspesen oder PKW-Aufwand), richtet sich nach den allgemeinen Rechtsvorschriften des österreichischen Rechts (vgl. Ruppe, UStG 1994, 4.Auflage, § 21, Tz 59; VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006), ist also unabhängig von der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat des Antragstellers zu beurteilen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

§ 20 EStG 1988 lautet: § 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.
c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.
e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.
3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die Abzugsverbote des § 12 Abs. 1 KStG 1988 entsprechen in den Z 2 bis 4 denen des § 20 EStG 1988 bzw. dienen die Tatbestände des § 8 KStG 1988 der allgemeinen Abgrenzung zwischen steuerlich relevanter Sphäre und steuerlich nicht relevanter Sphäre einer Körperschaft. Ebenso zielen die Tatbestände des § 20 EStG 1988 darauf ab, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen. Körperschaften sind in diesen Fragen grundsätzlich nicht anders zu behandeln als die übrigen Steuersubjekte.

Die wesentlichste Aussage des § 20 EStG Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige (Analoges muss für Körperschaften gelten) durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) und privaten (außerbetrieblichen) Interessen, Aufwendungen für die Lebensführung (der dadurch Begünstigten) deshalb zum Teil in einen ertragsteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie eine Tätigkeit ausüben, die ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. iZm der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen; VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065). Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208).

Die österreichische Rechtsprechung zu nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen ist „sehr streng“ (vgl. Baldauf in Jakom EStG, 8.Aufl. 2015, § 20 Rz 63 ff).

Gemäß § 20 Abs. 1. Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Daraus resultiert die Nichtabzugsmöglichkeit der Vorsteuern in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Grundsätzlich sind also Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035), und fällt die Einladung von Geschäftsfreunden zu

einem (gemeinsamen) Urlaub unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen eines Steuerpflichtigen (VwGH 15.11.2002, 98/14/0129).

Im Sinne der obigen Ausführungen ist bei den durch die BF finanzierten Events von ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen auszugehen: Bei der Aufenthaltsfinanzierung samt Schipässen etc. für die Angestellten, Geschäftsfreunde und (zum Teil von) deren EhepartnerInnen handelt es sich um (geradezu klassische) Repräsentationsaufwendungen, auch wenn dabei in sehr untergeordnetem Ausmaß ein informativer Vortrag mit Bezug zum Geschäftsfeld der BF angeboten worden ist.

Auch die Reise der Mitarbeiter ist überwiegend als nicht abzugsfähige Urlaubsreise zu werten. Die für "Studienreisen" geltende Rechtsprechung ist analog anwendbar (vgl. Bauer/ Quantschnigg/ Schellmann/ Werilly, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1988, Loseblatt, 9.Lieferung, § 8 Anhang, S. 17). Unter Berücksichtigung der neutralen Zeiten überwog das außerberufliche Programm. Ein einzelner Vortrag mit Diskussionsrunden beim gemeinsamen Mittagessen mit dem Hauptprogramm Schisport und Freizeitvergnügen, vermag den Gesamtcharakter der Reise als Schiurlaub nicht in eine ausschließlich betrieblich veranlasste Veranstaltung zu wandeln.

Dass insgesamt eine solche Reise dem Kennenlernen von Kunden und dem Betriebsklima dienlich ist, wird hier nicht in Abrede gestellt, bewirkt aber noch nicht deren steuerliche Anerkennung. Für nicht eindeutig nach ihrer privaten und beruflichen Komponente trennbare Aufwendungen, also für sogenannte "gemischte Aufwendungen" gilt im Rahmen des § 20 EStG 1988 der Grundsatz, dass sie zur Gänze nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot).

Analoges muss für Körperschaften gelten. Somit ist eine schätzungsweise Aufteilung des gemischten Aufwandes in einen betrieblichen und privaten Anteil nicht zulässig (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0113 und Margreiter, Repräsentationsaufwendungen und freiwillige Zuwendungen im Einkommensteuerrecht in ÖStZ 1983, 261).

Da sich der betriebliche Anteil weder aus den Rechnungen (keine Rechnungen über Vortragshonorare oder dergleichen) noch aus dem Vorbringen der BF bestimmen lässt, ist der in Rechnung gestellte Gesamtbetrag als Repräsentationsaufwand zu qualifizieren, zumal Schipasskosten, Freizeit- und Après-Ski-Aufwendungen für ein deutliches Überwiegen der Repräsentationskomponente sprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt, der ständigen Rechtsprechung des VwGH wird gefolgt. Es war daher auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 26. Juli 2016