

GZ. RV/1323-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Tax Consult Steuerber.- und Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuergutschrift wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit 171.503,46 €.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. verarbeitet Kunststoffabfälle.

Die Steuererklärungen für das Jahr 2000 wurden am 15. Oktober 2001 beim Finanzamt Linz eingereicht. In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung wurde offengelegt, dass für den Chrysler Voyager ein Vorsteuerabzug in Höhe von 5.265,96 S sowie für nicht abzugsfähige Bewirtungsspesen ein Vorsteuerabzug in Höhe von 1.085,31 S vorgenommen wurde. Als Begründung wurden EU-rechtliche Bedenken gegen die nachträgliche per Verordnung eingeführte Einschränkung der Definition bei den Fiskal-LKW sowie den Kleinbussen und den nicht abzugsfähigen Bewirtungsspesen das vom VwGH an den EuGH gerichtete Vorabentscheidungsersuchen angeführt.

Bei der Veranlagung der Umsatzsteuer 2000 wurden im Bescheid vom 29. Oktober 2001 die obgenannten Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt.

Am 29. November 2001 wurde durch den steuerlichen Vertreter eine Berufung eingebracht. Betreffend der Vorsteuer für das unternehmerisch genutzte Fahrzeug wurde ausgeführt, dass die Definition für zum Vorsteuerabzug berechtigte Fiskal-LKW vor dem EU-Beitritt durch die Verordnung BGBl. 134/1993 und für Kleinbusse durch den Erlass des BMF vom 18. November 1987 bestimmt worden sei. Nach dem EU-Beitritt Österreichs seien diese Definitionen durch die Verordnung BGBl. 273/1996 neu und wesentlich enger gefasst worden, sodass dadurch der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UstG erweitert worden sei. Da eine nach EU-Beitritt eingeführte Kürzung des Vorsteuerabzuges ohne Ermächtigung des EU-Rates gem. Art. 17 Abs. 2 iVm Abs. 6 im Widerspruch zur 6. MwSt-RI steht, habe der VwGH mit Beschluss vom 22. September 1999 einen Vorlageantrag zur Prüfung an den EuGH gestellt. Für eine Beurteilung eines Fiskal-LKW oder Kleinbusses sei daher im Sinne des EU-Rechts auf die Bestimmungen vor der Verordnung BGBl. 273/1996 zurückzugreifen. Zu dem nicht anerkannten Vorsteuerabzug bei den Bewirtungsaufwendungen werde die Ansicht vertreten, dass die nach dem EU-Beitritt eingeführte nachträgliche Einschränkung des Vorsteuerabzuges ebenfalls dem Gemeinschaftsrecht widerspreche.

Die Berufung richtet sich nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid, da die nicht akzeptierte Vorsteuer vom Kraftfahrzeug nicht als Aufwand berücksichtigt worden sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit den Beilagen zum Schreiben vom 28. November 2003 wurde nachgewiesen, dass die Bewirtung der Werbung diente und die betriebliche Veranlassung weitaus überwog.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vorsteuerabzug für Chrysler Voyager in Höhe von 5.265,96 S

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, zum Vorsteuerabzug betreffend Kleinbussen nach der Verordnung BGBl. 273/1996 Stellung genommen und ausgesprochen, dass die genannte Verordnung umsatzsteuerrechtlich insofern gemeinschaftswidrig ist, als sie die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bei Kraftfahrzeugen gegenüber der zum Zeitpunkt des Beitrittes der Republik Österreich zur EU mit 1. Jänner 1995 bestehenden Verwaltungspraxis einengt. Als Reaktion auf das Urteil hat das BMF am 18. Februar 2002 eine Liste mit vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen herausgegeben, in der auch das berufsgegenständliche Fahrzeug angeführt ist.

Einem Vorsteuerabzug steht daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts entgegen.

2. Vorsteuerabzug für Kosten der Bewirtung von Geschäftsfreunden in Höhe von 1.085,31 S

a) Zur nationalen Rechtslage:

Durch das Strukturanpassungsgesetz (BGBl. 297/1995) wurde § 20 Abs.1 Z 3 EStG/§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG dahingehend geändert, dass Bewirtungen von Geschäftsfreunden zu Werbezwecken mit 5. Mai 1995 nur noch zur Hälfte abgezogen werden dürfen.

Das Umsatzsteuergesetz erfährt durch das Strukturanpassungsgesetz keine Änderung. Hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzuges für Bewirtungsspesen sind somit allgemeine Kriterien heranzuziehen.

§ 12 Abs. 2 UStG normiert, dass der Vorsteuerabzug (bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen) für Lieferungen und Leistungen zusteht, die für das Unternehmen ausgeführt sind. Als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend nichtabzugsfähige Ausgaben bzw. Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988/§ 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG sind (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG). Im Fall der Geschäftsfreundebewirtung ist das Entgelt nicht überwiegend, sondern nur zu 50% nicht abzugsfähig, sodass somit der Vorsteuerabzug zur Gänze zusteht. Allerdings wird hinsichtlich des nichtabzugsfähigen Aufwandsanteiles der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 verwirklicht. Dieser Eigenverbrauch wäre generell mit 20% zu

versteuern, sodass im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung 50% des Vorsteuerabzuges wieder rückgängig gemacht wird.

Seitens der Verwaltungsbehörde bestehen jedoch keine Bedenken, wenn an Stelle des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgendem 20%igen Eigenverbrauch vereinfachend nur ein 50%iger Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

b) Gemeinschaftsrecht:

Nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, wobei das Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil dieses Mechanismus ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann, um die Neutralität dieser Steuer zu gewährleisten.

Nach Art. 17 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kann der Steuerpflichtige daher Vorsteuern geltend machen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Gemäß Art. 17 Abs. 6 erster Unterabsatz der 6. MwSt-RI legt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Vorsteuern nicht abziehbar sind.

Eine zwingende Einschränkung des Vorsteuerabzuges sieht Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI lediglich im Bereich der Aufwendungen vor, die keinen geschäftlichen Charakter haben, wie insbesondere Repräsentationsaufwand und Luxusaufwand.

Einschränkungen des Vorsteuerabzuges in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten können beibehalten werden, sofern diese Vorschriften bereits im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. MwSt-RI im jeweiligen Mitgliedstaat in Kraft waren.

Eine Abweichung von diesen Grundsätzen durch einzelne Mitgliedstaaten ist möglich, wenn der Rat nach Art. 27 Abs. 1 der 6. MwSt-RI auf Vorschlag der Kommission einstimmig einen Mitgliedstaat zu von der 6. MwSt-RI abweichenden Maßnahmen ermächtigt, wobei solche Maßnahmen den Zweck haben müssen, die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern.

Der EuGH hat sich bereits mehrmals damit auseinander gesetzt, ob die pauschale Einschränkung des Vorsteuerabzuges durch Mitgliedstaaten mit Art. 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RI vereinbar ist. Er hat festgestellt, dass ein vollständiger Ausschluss des Vorsteuerabzuges unzulässig ist, wenn dem Steuerpflichtigen nicht auch im Einzelfall der Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Vorsteuern ermöglicht wird und bei dessen Gelingen die Vorsteuern zur Gänze abzugsfähig sind, da andernfalls die Neutralität dieser Steuer nicht

gegeben wäre (EuGH 19.9.2000, verbundene Rs. C-177/99, Ampafrance, und C-181/99, Sanofi Synthelabo, Wagner/Wiesinger, Vorsteuerabzug auf Bewirtungskosten, SWK 20/21, 521ff.).

c) Verhältnis Gemeinschaftsrecht und innerstaatliches Recht:

Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen. Eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden. Man spricht vom Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes (Ruppe, UStG 1994 in der Einf, Tz 26).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

In Österreich sind Repräsentationsaufwendungen (sowohl streng betrieblich als auch teils betrieblich teils privat veranlasste) gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z 3/§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da sie einkommensteuerlich/körperschaftsteuerlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben sind. Dieser Ausschluss vom Vorsteuerabzug bestand somit in Österreich bereits vor dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RI am 1.1.1995 und steht mit dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI nicht im Widerspruch.

Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden iSd § 20 Abs. 1 Z 3/§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG stellen jedoch eine Ausnahme von der oben dargestellten umsatzsteuerlichen Behandlung dar, denn für diese Aufwendungen bzw. Ausgaben bestand zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RI kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug, soweit ein überwiegend betrieblich und beruflich veranlasster Werbeaufwand vorlag. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 kam es einkommensteuerrechtlich/körperschaftsteuerrechtlich zu einer Kürzung um 50%, umsatzsteuerrechtlich blieb die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern grundsätzlich bestehen.

Der einkommensteuerrechtliche/körperschaftsteuerrechtliche nicht abzugsfähige Teil der Aufwendungen fällt jedoch unter den Tatbestand des § 1 Abs.1 Z 2 lit. c UStG, was sich schlussendlich als indirekte Einschränkung des Vorsteuerabzugs darstellt, zumal die Verwaltungspraxis an Stelle der Eigenverbrauchsbesteuerung eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 50% zulässt.

Für die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der "indirekten" Einschränkung des Vorsteuerabzugs in Österreich ist zunächst zu prüfen, ob eine solche Einschränkung als

teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI gesehen werden muss, oder ob wegen der Trennung von Vorsteuerabzug und Eigenverbrauchsbesteuerung eine solche Maßnahme zulässig ist.

Wie dem Artikel von Mag. Catarzyna Muszynska (Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Repräsentationsaufwendungen im Lichte der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, FJ 2001, 6) zu entnehmen ist, ist die Eigenverbrauchsbesteuerung von (ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen) Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG dem Gemeinschaftsrecht fremd. Zum selben Ergebnis kommen auch Ruppe im Kommentar zum UStG 1994, § 1 Rz 307 und Zorn in dem Artikel, Der Eigenverbrauch in der Umsatzsteuer, Besprechung des UStG-Kommentars von Ruppe, RdW 1995, 369.

Eine Ausweitung des Anwendungsbereiches der Umsatzsteuer über die im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Steuertatbestände hinaus ist den Mitgliedstaaten grundsätzlich verwehrt. Ein Aufrechterhalten des dem Gemeinschaftsrecht unbekannten Tatbestandes des Eigenverbrauchs ist jedoch dann nicht gemeinschaftswidrig, wenn und soweit sich inhaltlich keine Abweichungen zum Gemeinschaftsrecht ergeben.

Da Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI den Mitgliedstaaten das Recht einräumt, ihre im innerstaatlichen Recht bereits bestehenden Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beizubehalten, wäre die Eigenverbrauchsbesteuerung - nach dem Stand im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs - gedeckt. Allerdings könnte daraus abgeleitet werden, dass die mit 5. Mai 1995 neu geschaffene Regelung nicht mit dem EG-Recht vereinbar ist (Zorn, Der Eigenverbrauch in der Umsatzsteuer, Besprechung des UStG-Kommentars von Ruppe, RdW 1995, 369).

Auch Hofstätter/Reichl sehen umsatzsteuerlich in dieser Regelung im Ergebnis eine Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit für Bewirtungsaufwendungen, die in der 6. MwSt-RI, Art. 17, keine Deckung findet, sodass es wegen des Anwendungsvorranges unmittelbar wirkenden Gemeinschaftsrechtes zur Verdrängung der umsatzsteuerlichen Auswirkung zu kommen hat. (Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 20, Tz 7.4).

Inhaltlich stellt der Eigenverbrauchstatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c iVm § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz EStG/§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG in Bezug auf Bewirtungskosten eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs um die Hälfte dar und wird auch so in Absprache mit der Verwaltungsbehörde (50%iger Vorsteuerabzug) geltend gemacht. Die Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG ist somit dann zulässig, wenn sie auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI gestützt werden kann.

Nach dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-RI können die Mitgliedstaaten nur jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren. Alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RI begründet wurden, widersprechen dem Gemeinschaftsrecht (Catarzyna Muszynska, Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Repräsentationsaufwendungen im Lichte der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, FJ 2001, 6).

Dies bedeutet für Österreich, dass alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem 1.1.1995 eingeführt wurden, gemeinschaftswidrig sind, so auch die mit dem Strukturanpassungsgesetz, BGBl. 297/1995 neu geschaffene Regelung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Einschränkung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Geschäftsfreundebewirtung einerseits bereits im Widerspruch mit Art. 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RI zu sehen, da dem Bw. im Einzelfall keine Möglichkeit gegeben wird, eine vollständige betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen nachzuweisen (siehe dazu die oben angeführte Judikatur des EuGH) andererseits ist sie, da inhaltlich eine Vorsteuerkürzung, wie oben ausführlich dargestellt, nicht durch Art. 17 Abs. 6 letzter Satz der 6. MwSt-RI gedeckt.

Es darf bemerkt werden, dass weder eine Ermächtigung nach Art. 27 Abs. 1 der 6. MwSt-RI vorliegt, noch ein Beschluss gemäß Art. 17 Abs. 6 erster Unterabsatz der 6. MwSt-RI ergangen ist. Da die Bewirtungsaufwendungen nachweislich der Werbung dienten, und die betriebliche Veranlassung weitaus überwog, darf der Bw. der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

3. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000

Da, wie voranstehend angeführt, die Vorsteuer für den Chrysler Voyager als abzugsfähig anerkannt wird, liegt kein Aufwand vor, der bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen ist.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 9. Dezember 2003