

GZ. RV/38-S/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DKB&Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg Stadt betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der berufungswerbenden GmbH wurde festgestellt, dass bei der Umsatzsteuerveranlagung 1999 Vorsteuern für Bewirtungsaufwendungen – entgegen nationaler Rechtsvorschriften – zur Gänze in Abzug gebracht wurden. Entsprechend der Gesetzeslage erfolgte daher seitens der Betriebsprüfung eine Kürzung dieser Vorsteuer um 50% (S 279.606,-).

Unstrittig ist, dass die Bewirtung der Werbung diente und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwog.

Gegen den seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wiederaufgenommenen Umsatzsteuerbescheid 1999 wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass diese Vorgangsweise gegen die 6. MwSt-Richtlinie verstöße.

Abgesehen davon fallen Aufwendungen im Rahmen von Fahrzeugneuvorstellungen nicht unter § 20 Abs. 1 Z 3 EStG/§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG, sodass solche Bewirtungsspesen zur Gänze abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.

Die Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

Im Vorlageantrag wird neben einer Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat auch eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2003 wurde sowohl auf die Senatsverhandlung als auch auf die Mündlichkeit verzichtet und das Berufungsbegehren auf die EU-Widrigkeit des 50 %igen Vorsteuerausschlusses eingeschränkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) 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 Engelte 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 anstelle des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgendem 20%igen Eigenverbrauch vereinfachend nur ein 50%iger Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

2.) 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-RL 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-RL 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-RL 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-RL auf Vorschlag der Kommission einstimmig einen Mitgliedstaat zu von der 6. MwSt-RL 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-RL 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).

3.) 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 Repäsentationsaufwendungen (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-RL am 1.1.1995 und steht mit dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL 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-RL 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 anstelle 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-RL 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-Rechtspruchung, 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-RL 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 5.5.1995 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-RL, 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 Tz7.4).

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-RL gestützt werden kann.

Nach dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-RL können die Mitgliedstaaten nur jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten, die in ihnen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren. Alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL 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 1995/297 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-RL 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-RL gedeckt.

Es darf bemerkt werden, dass weder eine Ermächtigung nach Art. 27 Abs. 1 der 6. MwSt-RL vorliegt, noch ein Beschluss gemäß Art. 17 Abs. 6 erster Unterabsatz der 6. MwSt-RL ergangen ist.

Da sich der Bw auf das für ihn günstigere Gemeinschaftsrecht berufen kann, war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblatt

Salzburg, 9. Oktober 2003