



GZ. RV/0970-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch AUDITOR Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 betreffend die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 jeweils vom 15.4.2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden 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

Die Bw. wurde mit Bescheid vom 4.12.1998 zur Umsatzsteuer 1997, mit Bescheid vom 29.6.1999 zur Umsatzsteuer 1998, mit Bescheid vom 19.9.2000 zur Umsatzsteuer 1999, mit Bescheid vom 14.1.2002 zur Umsatzsteuer 2000, mit vorläufigem Bescheid vom 14.6.2002 zur Umsatzsteuer 2001 und mit Bescheid vom 5.2.2004 zur Umsatzsteuer 2002 veranlagt.

Von Jänner 2001 bis November 2002 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 2001 durchgeführt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Sachbezugswerte für Dienstwohnungen teilweise nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden und die Bw. die auf Repräsentationsaufwendungen entfallende Umsatzsteuer in den Jahren 1997 bis 2000 zur Gänze als Vorsteuer in Abzug gebracht hat. In den Jahren 1997 und 1999 wurden zudem geringfügige Differenzen bei der anrechenbaren Erwerbsteuer festgestellt. Das Finanzamt verfügte aufgrund der angeführten Feststellungen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1997 bis 2000 und erließ am 3.4.2003 den Prüfungsfeststellungen folgende Abgabenbescheide. Durch die Feststellungen der Betriebsprüfung haben sich die Umsatzsteuerzahllasten der Jahre 1997 bis 2000 wie folgt verändert:

	1997	1998	1999	2000
Zahllast lt. Erstbescheid	850.091,00	-19.480.490,00	-23.512.481,00	-34.188.625,00
Sachbezugswerte	22.897,80	0,00	28.519,13	0,00
Vorsteuer Repräsentationsaufwand	151.957,00	99.764,00	117.764,00	194.770,00
Anrechenbare Erwerbsteuer	15,23	0,00	4,21	0,00
Zahllast lt. Betriebsprüfung	1.024.961,00	-19.380.726,00	-23.366.194,00	-33.993.855,00
Differenz S	174.870,00	99.764,00	146.287,00	194.770,00
Differenz €	12.708,30	7.250,13	10.631,09	14.154,49

Am 31.3.2004 wurde von der Berufungswerberin ein Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 gemäß § 299 BAO eingebracht. Im Antrag wurde ausgeführt, dass mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden ertragsteuerlich per 5.5.1995 auf die Hälfte eingeschränkt worden sei. Hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzuges seien weiterhin die allgemeinen Kriterien heranzuziehen gewesen. Gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 stehe der Vorsteuerabzug (bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen) für Lieferungen und Leistungen zu, die für das Unternehmen ausgeführt seien. Als nicht für das Unternehmen ausgeführt würden Lieferungen und sonstige Leistungen gelten, deren Entgelte überwiegend nicht abzugsfähige Ausgaben bzw. Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG seien. Im Falle der Bewirtung von Geschäftsfreunden sei das Entgelt nicht überwiegend, sondern nur zu 50% nicht abzugsfähig, sodass damit der Vorsteuerabzug zur Gänze zustehe. Hinsichtlich des nichtabzugsfähigen Aufwandsteiles werde der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 verwirklicht. Die

Verwaltungspraxis akzeptiere auch anstelle des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgendem Eigenverbrauch vereinfachend einen 50%igen Vorsteuerabzug.

Mit Österreichs Beitritt zur EU am 1.1.1995 sei die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in Kraft getreten. Danach sei eine zwingende Einschränkung des Vorsteuerabzuges lediglich im Bereich der Aufwendungen möglich, die keinen geschäftlichen Charakter haben würden, wie insbesondere Repräsentationsaufwand und Luxusaufwand. Mitgliedstaaten hätten jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten können, die in ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen gewesen seien. Alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem 1.1.1995 eingeführt worden seien, würden dem Gemeinschaftsrecht widersprechen. Dies bedeute daher, dass alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem 1.1.1995 eingeführt wurden, gemeinschaftswidrig seien.

Auch laut Finanzverwaltung sei hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Geschäftssessen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z 2 EStG als für das Unternehmen ausgeführt gelten, von der Rechtslage des EStG vom 1.1.1995 auszugehen. Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG in der Fassung zum 1.1.1995 seien derartige Aufwendungen oder Ausgaben entweder zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt gewesen, wenn diese der Werbung gedient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weiten überwogen habe, oder, bei Fehlen dieser Voraussetzungen, zur Gänze von der Vorsteuer ausgeschlossen gewesen.

Gemäß § 299 BAO könne auf Antrag der Partei die Abgabenbehörde I. Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde I. Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO seien derartige Aufhebungen, die wegen Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Die Verjährungsfrist betrage grundsätzlich 5 Jahre. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO werde jedoch die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen, so auch durch abgabenbehördliche Prüfungen. Diese würde die Verjährung hinsichtlich jener Abgaben unterbrechen, die Gegenstand der Prüfung seien.

Im Jahr 2002 habe bei der Bw. eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2001 stattgefunden. Insofern sei die Frist gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO noch nicht abgelaufen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei die Hälfte der Repräsentationsaufwendungen als nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt und die auf diese Aufwendungen entfallenden Umsatzsteuer als nicht abzugsfähig erachtet worden. Die laut Betriebsprüfung nicht abzugsfähige Vorsteuer

habe 1997 € 11.043,00 (S 151.957,99), 1998 € 7.250,00 (S 99.764,00), 1999 € 8.558,00 (S 117.764,00), 2000 € 14.155,00 (S 194.770,00), 2001 € 10.828,00 (S 148.997,00) und 2002 € 5.271,00 (S 72.531,00) betragen.

Da für den Bereich der Umsatzsteuer im Sinne des EU-Rechts im Ergebnis wieder die Rechtslage vor dem 1.1.1995 maßgeblich sei, werde beantragt die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2001 (jeweils vom 3.4.2003) und 2002 (vom 5.2.2004) aufzuheben und geänderte Umsatzsteuerbescheide mit der Maßgabe, dass anstatt der 50%igen Vorsteuerkürzung von insgesamt € 57.105,00 keine Vorsteuerkürzung mehr erfolge, zu erlassen.

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 15.4.2004 den Antrag der Bw. auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 und die Anerkennung von zusätzlichen Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit Geschäftssessen die nachweislich dem Werbezweck bzw. der Veranlassung dienten abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet, dass die Aufhebung gemäß § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege und einer Aufhebung dann nicht näher getreten werden könne, wenn die Auswirkungen bloß geringfügig seien. Die Bw. habe in den Jahren 1997 bis 2002 Vorsteuerbeträge wie folgt geltend gemacht und beantrage für diese Jahre eine Änderungen der Vorsteuern wie folgt:

	Vorsteuer lt. Bescheid (€)	Beantragte Änderung (€)	Beantragte Änderung (%)
1997	6.057.086,80	11.043,00	0,18
1998	6.707.620,87	7.250,00	0,11
1999	6.825.676,22	8.558,00	0,12
2000	7.088.863,00	14.155,00	0,20
2001	8.281.684,99	10.828,00	0,13
2002	6.189.382,41	5.271,00	0,08

Die begehrte Änderung der Vorsteuerbeträge würde in den einzelnen Jahren lediglich 0,08% bis 0,20 % der insgesamt geltend gemachten Vorsteuern betragen. Dem Antragsbegehrten werde daher wegen geringfügiger Auswirkungen nicht Rechnung getragen.

Gegen die abweisenden Bescheide vom 9.4.2004 hat die Bw. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass dem Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide mit der Begründung nicht entsprochen worden

sei, dass die Auswirkungen bloß geringfügig seien. Die begehrten Änderungen würden nur zwischen 0,08% und 0,20% der jeweils geltend gemachten Vorsteuerbeträge liegen.

Zunächst sei zu betonen, dass die seit 5.5.1995 geltende Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe von 50% der Bewirtungsspesen die der Werbung dienen würden und bei denen die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege, gegen die 6. EG-Richtlinie und damit gegen Gemeinschaftsrecht verstöße. Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts führe daher zwingenderweise zu einem Vorsteuerabzug für Geschäftsfreudebewirtung im vollen Ausmaß. Dieser volle Vorsteuerabzug für Bewirtungsspesen werde seit den zwei aktuellen Entscheidungen des UFS auch von der Finanzverwaltung anerkannt.

Wenn in der Bescheidbegründung ausgeführt werde, dass die Aufhebung gemäß § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege und einer Aufhebung nicht näher getreten werden könne, wenn die Auswirkungen bloß geringfügig seien, so sei dem zu entgegnen, dass im vorliegenden Fall eine Bescheidaufhebung bereits wegen des Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht geboten sei. Insofern stelle die Nichtaufhebung der Umsatzsteuerbescheide und damit die Nichtanerkennung des vollen Vorsteuerabzuges der jeweiligen Jahre eine Ermessenswidrigkeit dar.

Innerhalb der Grenzen des Ermessens seien Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Selbst wenn davon auszugehen sei, dass eine Aufhebung zu unterlassen sei, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei bzw. keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen habe, so gehe es bei der Frage der Geringfügigkeit der Auswirkungen auch um absolute Werte. So führe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.11.1991, 91/14/0179 beispielsweise aus, dass eine Steueränderung von S 55.569,00 für zwei Jahre nicht geringfügig sei. Im vorliegenden Fall sei die EU-konforme Beseitigung der 50%igen Vorsteuerkürzung von insgesamt € 57.105,00 für 6 Jahre beantragt. Hierbei handle es sich also um eine Auswirkung von (umgerechnet) insgesamt S 785.783,00 für insgesamt 6 Jahre, was absolut betrachtet keineswegs ein geringfügiger Betrag sei (selbst hinsichtlich der Höhe des Mehrsteuerbetrages pro Veranlagungsjahr). Eine bloß prozentuale Geringfügigkeit ließe nur dann eine Durchbrechung der Rechtskraft ermessenswidrig erscheinen, wenn eine bloße Periodenverschiebung der Steuerbeträge vorliegen würde. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Bei einem derart hohen Steuerbetrag könne auch nicht der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) ins Treffen geführt werden.

Ergänzend sei gerade im vorliegenden Fall anzumerken, dass es schon im Wesen des Sachverhaltes "Bewirtungsspesen" liege, dass die sich daraus ergebenden Vorsteuerbeträge in

Relation zur gesamten Vorsteuer nur geringfügig seien. Würde diese im Bescheid angeführte relative Geringfügigkeitsgrenze in der Ermessensentscheidung im Zusammenhang mit der Vorsteuerkorrektur bei Geschäftsfreundebewirtung stets die allein entscheidende Rolle spielen, so könne niemals für die Vergangenheit eine Korrektur der bisher gemeinschafts-widrigen Einschränkung des Vorsteuerabzuges erfolgen. Auch dieser Umstand müsse bei der Ermessensausübung im Zusammenhang mit der Aufhebung gemäß § 299 BAO berücksichtigt werden. Für die Ermessensausübung könne es daher nur auf eine betragsmäßige wesentliche Auswirkung ankommen, die im vorliegenden Fall nicht bestritten werden könne.

Im Hinblick darauf, dass im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bei Geschäftsfreundebewirtung im Sinne des EU-Rechts im Ergebnis wieder die Rechtslage vor 1.1.1995 maßgeblich sei und daher eine weiterhin 50%ige Vorsteuerkürzung von insgesamt € 57.105,00 jedenfalls EU - widrig sei, müssten im vorliegenden Fall ermessenskonform die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2002 entsprechend angepasst werden. Daher werde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide vom 15.4.2004 und die vollständige Berücksichtigung der für die Jahre 1997 bis 2002 geltend gemachten Vorsteuern beantragt.

Das Finanzamt hat die Berufung am 18.6.2004 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und deren Abweisung beantragt.

Über die Berufung 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 treffend 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 treffend.

Strittig ist nur, ob das Finanzamt bei der Erlassung der verfahrensgegenständlichen Bescheide die Grundsätze des § 20 BAO für die Ausübung des der Behörde eingeräumten Ermessens richtig angewendet hat oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/13/17/0132). 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. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht festgesetzt. Dass Interesse der Bw. besteht darin, die im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden angefallenen 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 Abgaben die in Übereinstimmung mit geltenden gemeinschaftswidrigen Gesetzen unrichtig festgestellt (1997 bis 2000) bzw. erklärt (2001 und 2002) wurden, nicht mehr rückerstattet werden.

Die vom Finanzamt angestellten Überlegungen zur Geringfügigkeit der Vorsteuerbeträge vermögen hingegen nicht zu überzeugen, zumal es sich bei den strittigen Beträgen (diese bewegen sich zwischen € 5.271,00 und € 14.155,00 pro Jahr) nicht um Bagatellbeträge handelt und der mit der Richtigstellung der Vorsteuerbeträge verbundene Verwaltungsaufwand im Verhältnis dazu gering ist. Im übrigen wird angemerkt, dass auch das Finanzamt nicht immer die "relative" Geringfügigkeit der Vorsteuerbeträge als Maßstab für die Begründung seiner Ermessentscheidungen heranzieht. So wurde etwa infolge der für die Jahre 1997 bis 2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2000 verfügt, obwohl die für die 1997 und 1999 festgestellten Mehrsteuern von € 12.708,30 bzw. 10.631,09 im wesentlichen und die für die Jahre 1998 und 2000 festgestellten Mehrsteuern von € 7.250,13 bzw. € 14.154,49 ausschließlich auf Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit dem Repräsentationsaufwand der Bw. zurückzuföhren sind. Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde damit begründet, dass bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit

(Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen war.

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

Eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide erfolgte 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 aufzuheben 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, 17. August 2005