



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 4

GZ. RV/1599-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch E.GmbH, vom 12. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 16. Juli 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuerbescheide für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 16. Februar 2004 einen **Antrag gem. § 299 BAO** auf Aufhebung und Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide 1997 – 1999.

Es wurde die Berücksichtigung von zusätzlichen Vorsteuern iHv

€ 12.883,30 (ATS 177.278,03) für 1997,

€ 14.849,43 (ATS 204.332,62) für 1998 sowie

€ 17.639,72 (ATS 242.727,89) für 1999

beantragt.

In der Begründung führt die Bw. aus, dass es sich bei den genannten Beträgen um jene Vorsteuern für Bewirtungsaufwendungen von Geschäftsfreunden handle, die bisher aufgrund der Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit c UStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht geltend gemacht werden konnten („50% Kürzung“). Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (vgl. 16.10.2003, GZ. RV/0479-L/03 und 8.10.2003, GZ. RV/915-S/02) sowie der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl. 19.9.2000, Rs. C-177/99 und C-181/99 betreffend Frankreich), wonach eine pauschale Einschränkung des Vorsteuerabzuges für Bewirtungskosten nicht mit der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei, werde die Aufhebung und Berichtigung der genannten Umsatzsteuerbescheide beantragt.

Wie dem beiliegenden Auszug aus dem Betriebsprüfungs(Bp-)Bericht für den Zeitraum 1997 – 1999 zu entnehmen sei, seien diese Beträge im Zuge der Bp einer Überprüfung unterzogen worden. Es sei dabei festgestellt worden, dass die Vorsteuern zwar dem Grunde nach abzugsfähig wären, jedoch der Höhe nach gem. § 12 (2) Z 2 UStG auf 50% eingeschränkt waren.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2004 wurde der o. a. **Antrag abgewiesen**.

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründete ihre Entscheidung damit, dass für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme. Das eingeräumte Ermessen werde regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgehe. Wenn mehr als 99% der zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge tatsächlich auch im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzung anerkannt worden seien und daher die unberücksichtigt gebliebenen Beträge in Relation zu den übrigen Vorsteuerbeträgen sehr gering seien, sei jedoch die Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide, deren Aufhebung nach § 299 BAO begehrt werde, als geringfügig anzusehen. Bei geringfügigen Auswirkungen der Aufhebung der Bescheide spräche der Grundsatz der Sparsamkeit gegen die Aufhebung des Bescheides. Die

Auswirkungen bewegen sich in einem Bereich von 0,039% bis 0,047% sodass dem Antragsbegehren nicht gefolgt werden könne.

Die Bw. erhob gegen den abweisenden Bescheid am 12. August 2004 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Es werde die Aufhebung des Bescheides über die Ablehnung des Antrages gem. § 299 BAO sowie die Aufhebung und Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide 1997 - 1999 unter Berücksichtigung der in Rede stehenden Vorsteuern begehrt. Die Bw. begründete die Berufung mit dem Verweis auf die Bestimmungen des § 299 BAO sowie, nach Darlegung der maßgeblichen Daten, dass der Antrag fristgerecht gewesen sei.

Die Bw. hielt weiters fest, dass, wie in der Richtlinie des BMF ausgeführt, die Aufhebung gem. § 299 im Ermessen der Abgabenbehörde liege und dies unabhängig davon gelte, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht worden sei und ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Ebenso wie bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens habe die Ermessensübung insbesondere den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Nach Darlegung der bei der Ermessensübung gem. § 20 BAO zu berücksichtigenden Kriterien, wies die Bw. darauf hin, dass der Abzug der verfahrensgegenständlichen Vorsteuern lediglich aufgrund der in den Jahren 1997 – 1999 in Rechtskraft befindlichen Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Z 3 EStG unterblieben sei. Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Bp vom 26.11.2003 festgehalten worden sei, seien jedoch pauschale Einschränkungen des Vorsteuerabzuges für Bewirtungsaufwendungen nicht mit der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar. Das BMF habe in der Information vom 17.2.2004 ausgeführt, dass für die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern iZm Geschäftsessen von der Rechtslage vor dem 1.1.1995 auszugehen sei. Die Tatsache, dass der Vorsteuerabzug zuerst aufgrund einer gültigen – wenn auch wie sich später herausgestellt habe – EU-widrigen Gesetzesbestimmung und sodann im Rahmen der Betriebsprüfung aufgrund einer wiederum EU-widrigen Weisung der Oberbehörde unterblieben sei, könne nicht zu Lasten der Bw. eingewendet werden. Vielmehr wären diese Umstände unter Beachtung der Grundsätze von Treu und Glauben und der Billigkeit im Rahmen der nachfolgenden ausgleichenden (korrigierenden) Entscheidung zu Gunsten der Bw. zu berücksichtigen gewesen. Weiters sei zu beachten, dass die beantragten Vorsteuern bereits im Zuge der Bp einer inhaltlichen Überprüfung unterzogen worden seien, worauf in der Niederschrift über die Schlussbesprechung hingewiesen werde. Da das Ermittlungsverfahren betreffend Abzugsfähigkeit der Vorsteuern bereits durchgeführt worden sei, sollte der

Verwaltungsaufwand für die Aufhebung der Bescheide und die Berücksichtigung der Vorsteuern im Vergleich zum Gesamtbetrag von € 45.372,23 vernachlässigbar sein. Der „Grundsatz der Sparsamkeit“ könne somit nicht gegen die Aufhebung eingewendet werden.

Das Finanzamt führe in der Bescheidbegründung aus, dass die Aufhebung des Bescheides zu unterbleiben habe, wenn eine Rechtswidrigkeit keine wesentlichen Folgen nach sich ziehe oder die Rechtswidrigkeit lediglich geringfügig sei. Die Bw. führte Literaturbeispiele an, die sich auf Fehler bezogen, welche sich inner- oder überperiodisch ausgleichen oder deren Beseitigung zu einem Verwaltungsaufwand bzw. Kosten führten, die außer Verhältnis zur möglichen Ergebnisänderung standen. Gem. der zitierten Judikatur des VwGH berechne eine lediglich geringfügige Rechtswidrigkeit nicht zur Aufhebung gem. § 299 BAO. Ebenso habe kürzlich der UFS Linz bei Vorsteuerbeträgen von weniger als 3% entschieden. Dabei sei jedoch zu beachten, dass in diesem Fall die Vorsteuerbeträge für einen Zeitraum von drei Jahren insgesamt lediglich € 1.236,33 betrugen und daher auch absolut betrachtet geringfügig gewesen seien.

Es sei somit bei der Ermessensübung neben der relativen Höhe auch die absolute Höhe der Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen. In diesem Sinn habe der VwGH im Erkenntnis 90/13/0243 vom 22.3.1991 entschieden. Darin wurde festgestellt, dass bei einer unterbliebenen Hinzurechnung von mehreren hunderttausend Schilling zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. § 7 Z 3 GewStG 1953 nicht mehr von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit die Rede sein könne und die Beschwerde in diesem Punkt zurückzuweisen gewesen sei.

In diesem Zusammenhang wies die Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 1997 – 1999 (Anmerk.: nach durchgeführter Bp) zu ihren Ungunsten wegen wesentlich geringerer Beträge erfolgt sei. Aus den gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Bescheiden hätten sich folgende Nachzahlungen ergeben (Beträge in Euro):

Jahr	Nachzahlung aus Bp	Vorsteuer aus Bewirtung zum Vergleich
1997	4.905,42	12.883,30
1998	2.826,97	14.849,43
1999	290,69	17.639,51
Gesamt	8.023,08	45.372,24

Wie aus dieser Aufstellung ersichtlich sei, stehe die sich ergebende Nachforderung in keinem Verhältnis zur Berücksichtigung der beantragten Vorsteuern. Trotzdem habe die zuständige Behörde im Rahmen des ihr gem. § 303 BAO eingeräumten Ermessens das Verfahren über die betreffenden Bescheide wieder aufgenommen.

Zusammenfassend stellte die Bw. fest, dass bei den sich aus den Anträgen auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 – 1999 ergebenden Änderungen aufgrund der Judikatur des VwGH keineswegs von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit gesprochen werden könne und aufgrund des bereits erfolgten Ermittlungsverfahrens hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern auch der Grundsatz der Sparsamkeit nicht eingewendet werden könne. Dem Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 – 1999 und der Berücksichtigung der Vorsteuern iHv insgesamt € 45.372,24 wäre somit stattzugeben.

Mit Schreiben vom 17. August 2005 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung durch den Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 299 Abs. 1 BAO** idF AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 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. Gem. Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach Abs. 3 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.

Im berufungsgegenständlichen Fall begehrt die Bw. mit Antrag vom 16. Februar 2004 die Aufhebung der nach durchgeführtem Betriebsprüfungsverfahren wieder aufgenommenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1999.

Die Bw. begründet ihren Antrag mit dem Verweis auf die Entscheidungen des EuGH vom 19.9.2000, Rs. C-177/99, Ampafrance und C-181/99, Sanofi. Darin, aber auch mit der Entscheidung vom 8.1.2002, Rs. C-409/99, Metropol, bringt der EuGH zum Ausdruck, dass es den Mitgliedstaaten gem. Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie verwehrt ist, nach dem Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des EU-Beitritts mit 1. Jänner 1995) das Recht auf Vorsteuerabzug für bestimmte Ausgaben einzuschränken, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Ausgaben bestanden hat.

Es ist folglich unstrittig, dass die nach dem StrukturanpassungsG 1995 ab dem 5. Mai 1995 wirkende Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit, wonach der Vorsteuerabzug bei Bewertungskosten nur zu 50% zusteht, gemeinschaftswidrig ist und somit nicht mehr anzuwenden ist (s. VwGH 31.3.2004, 2001/13/0255). Die in Rede stehenden Bescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 1997 bis 1999 beruhen auf einer gemeinschaftswidrigen Bestimmung und sind folglich als inhaltlich rechtswidrig und zugleich als im Spruch unrichtig

zu beurteilen. Daher ist von der grundsätzlichen Anwendungsmöglichkeit des § 299 BAO auszugehen.

Die Maßnahme des § 299 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, sodass zu prüfen ist, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs. 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Insbesondere ist dabei die Beurteilung hinsichtlich der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit wesentlich.

Wie weiters der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Eine Aufhebung wird aber trotzdem zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Ermessensentscheidungen müssen sich gem. **§ 20 BAO** in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die „Angemessenheit im Bezug auf berechnete Interessen der Partei“ zu verstehen. Im gegenständlichen Fall ist das berechnete Interesse der Bw. in materiell rechtsrichtigen Gutschriften der Vorsteuerbeträge zu sehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das „öffentliche Interesse“ u. a. im Hinblick auf die Einbringung der Abgaben sowie das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiell rechtsrichtigen Zustandes nicht geringfügig sind.

Die nun hier in Rede stehenden Beträge sind:

€ 12.883,30 (ATS 177.278,03) für 1997,

€ 14.849,43 (ATS 204.332,62) für 1998 sowie

€ 17.639,72 (ATS 242.727,89) für 1999.

Hinsichtlich der Kriterien zur Beurteilung der Geringfügigkeit von Änderungen bzw. Auswirkungen, ist die Rechtsprechung des VwGH, der sich mit diesem Aspekt im Zusammenhang mit der Ermessensübung in diversen Erkenntnissen auseinandergesetzt hat, heranzuziehen. Daraus geht hervor, dass in die Beurteilung nicht nur die relative Höhe der Änderungen, d. h. das prozentuelle Verhältnis der erklärten Beträge zu den neu festgestellten bzw. beantragten Beträgen, sondern auch deren Höhe in absoluten Zahlen einbezogen wurde. Eine im Ermessen stehende Wiederaufnahme der Einkommensteuer wurde z. B. verneint, da

die in Rede stehenden Änderungen sowohl absolut als auch relativ (unter 1%) geringfügig waren (VwGH vom 12.4.1994, 90/14/0044). Die absolute Höhe der Änderung einer USt-Vorschrift von ÖS 2.473,-- auf ÖS 34.697,-- und von ÖS 24.866,-- auf ÖS 46.866,-- (VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0093) sowie die Höhe einer Nachforderung an Umsatzsteuer von ÖS 30.000,-- (VwGH vom 29.10.2003, 99/13/0061) wurden hingegen im Hinblick auf die Ermessensentscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht als geringfügig beurteilt. Auch in dem seitens der Bw. zitierten Erkenntnis (VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0243) wird ausgesprochen, dass bei einer Hinzurechnung von mehreren hunderttausend Schilling nicht von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit die Rede sein kann.

Wie dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen ist, hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Feststellung, dass die Auswirkungen als geringfügig zu beurteilen sind, ausschließlich mit deren relativer Höhe (zwischen rund 0,039% und 0,047%) begründet. D. h. es wurde allein das Verhältnis der pro Jahr zusätzlich beantragten Vorsteuern aus dem Titel der Geschäftsfreundebewirtung zu den bisher jährlich insgesamt im Unternehmen geltend gemachten Vorsteuern beurteilt. Auf die absolute Höhe der beantragten Änderungen wurde im Bescheid nicht Bezug genommen.

Die in Rede stehende Vorsteuerbeträge sind jedoch weder nach den Erfahrungen des täglichen Lebens noch in wirtschaftlicher Hinsicht als unbeachtlich oder geringfügig zu beurteilen. Zudem ist festzustellen, dass sich die absolute Höhe dieser Beträge in allen Jahren über dem Rahmen dessen bewegt, was durch den VwGH als nicht mehr geringfügig beurteilt wird.

Durch den unabhängigen Finanzsenat wird daher die aus der Nichtanerkennung der Vorsteuern resultierende Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1997 - 1999 als nicht geringfügig beurteilt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründet die Ablehnung der Aufhebung weiters damit, dass aufgrund der festgestellten geringfügigen Auswirkungen dem Grundsatz der Sparsamkeit widersprochen wird.

Diese Auffassung steht im Widerspruch zur Tatsache, dass nach Durchführung der Bp die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1997 – 1999 aufgrund wesentlich geringerer Beträge durch die Abgabenbehörde erster Instanz verfügt worden ist. Zudem beruhen die zugrunde liegenden Nachzahlungen 1997 und 1999 zur Gänze und 1998 mit einem Betrag von € 1.126,43 auf der Nichtanerkennung von Vorsteuern, sodass dem Grunde nach ein mit dem Berufungsgegenstand vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist.

Jahr	Nachzahlung aus Bp	berufungsgegenständliche Vorsteuer aus Bewirtung
1997	4.905,42	12.883,30
1998	2.826,97	14.849,43

1999	290,69	17.639,72
------	--------	-----------

Da es sich sowohl bei der Maßnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO als auch gem. § 299 Abs. 1 BAO um eine Ermessensübung handelt, ist unabhängig davon, ob sich die Maßnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt, die Anwendung gleicher Maßstäbe geboten. Dies entspricht auch dem bei der Ermessensübung grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtsbeständigkeit.

Aufgrund der Höhe der berufsgegenständlichen Beträge und dem bereits im Rahmen der Bp erfolgten Ermittlungsverfahren hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, steht im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie der tatsächliche Vorteil, der der Bw. aus der Gewährung der Aufhebung entstehen würde, zu den Kosten, die eine Aufhebung verursachen würde, in keinem für die Verwaltung unproportionalen Verhältnis. Bei Aufhebung der Bescheide wird daher auch dem Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung nicht widersprochen.

Zusammenfassend wird festgestellt: Die in Rede stehenden Sachbescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 1997 – 1999 beruhen auf einer gemeinschaftswidrigen Bestimmung und sind damit inhaltlich rechtswidrig sowie im Spruch unrichtig.

Da weiters keine bloße Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit gegeben ist, steht einer positiven Erledigung des Antrages gem. § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung der Bescheide im Sinne einer Ermessensentscheidung nichts entgegen.

Der angefochtene Bescheid wird daher aufgehoben.

Die Verfügung der Aufhebung sowie damit verbunden das Erlassen der neuen Sachbescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 1997 – 1999 obliegt der Abgabenbehörde erster Instanz.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 25. August 2005