



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 1. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ein nicht auf Gewinn gerichteter Verein und widmet sich dem Singen der gesamten Chorliteratur, insbesondere des steirischen Liedgutes. Die Tätigkeiten, die im Vereinszweck Deckung finden, sind: Die Veranstaltung von Konzerten, Gesangsproben und Sängerfahrten. In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung wies er steuerpflichtige Umsätze von insgesamt 1.605,35 € und Vorsteuern von 2.369,68 € aus und errechnete eine Umsatzsteuergutschrift von 2.164,51 €. Im angefochtenen Bescheid wurden jedoch lediglich Vorsteuern in Höhe von 661,00 € anerkannt und begründend ausgeführt, für die Anerkennung der Vorsteuern sei die Tätigkeit in eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische aufzuteilen und ein unternehmerischer Anteil von 25,70% zu ermitteln. In dieser Höhe wurden die Vorsteuern für Instandhaltungen, Büromaterial, Gebühren, geringwertige

Wirtschaftsgüter und Investitionen anerkannt. Aus den gesellschaftlichen Veranstaltungen seien die Vorsteuern vom Liederabend zur Gänze anerkannt, die restlichen jedoch der nichtunternehmerischen Tätigkeit zugeordnet worden.

In seiner Berufung führte der Bw. aus, der „Gesangsbetrieb“ weise einen Jahresumsatz von 7.230,64 € auf. Mit diesen Betriebseinnahmen würden alle Tätigkeiten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes finanziert und eine Aufteilung der Vorsteuern in eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei nicht erforderlich, da sämtliche Vorsteuern dem Unternehmensbereich zugeordnet werden könnten. Die Auftritte bei kirchlichen Festen und Gemeindefeiern (Advent- und Weihnachtsfeier, Pokal- und Vereinsschießen der Gemeinde) seien als begünstigungsschädlicher Betrieb zu werten. Für diese Veranstaltungen habe er keine Eintrittsgelder verlangt, wohl aber Zuwendungen (Spenden, Zuschüsse) bekommen. Die Teilnahme der Mitglieder an den Singtagen des Sängerbezirks und die Teilnahme des Chorleiters am Chorleitertag seien als Fortbildung zu werten und der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen. Die Ausgaben für den Sängerausflug zur Landesausstellung sei eine Art Aufwandsentschädigung für die Mitglieder und freiwilligen Helfer bei den verschiedenen unternehmerischen Tätigkeiten. Ebenso werde die Auffassung vertreten, die Auslagen für Jubiläumsgeschenke und Ehrenpreise an die Mitglieder seien Aufwendungen des Gesangsbetriebes.

In einem Ergänzungsauftrag führte das Finanzamt aus, eine typische Trachtenkleidung mit privater Nutzbarkeit sei im ländlichen Raum durchwegs eine Kleidung, die nach ständiger Rechtsprechung zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung selbst dann gehören, wenn sie nahezu ausschließlich für die Berufsausübung benötigt werden. Es wurde daher um Bekanntgabe darüber ersucht, ob die angeschafften Kleidungsstücke Aufschriften im Zusammenhang mit dem Verein tragen. Zu den Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Vereinsausflug, den Singtagen, Vereinsfeiern, Eisschießen, Geschenke für Mitglieder bemerkte es, diese stehen in Zusammenhang mit dem nichtunternehmerischen Bereich und seien daher nicht anzuerkennen, weshalb näher zu erläutern wäre, dass diesem dem Unternehmensbereich zuzuordnen wären. In seiner Vorhaltsbeantwortung bemerkte der Bw., nicht nur der Liederabend, sondern auch die gesanglichen und kommunalpolitischen Einsätze bei Feiern und Festen jeder Art gehörten zu den unternehmerischen Tätigkeiten, wobei zur Abdeckung der Unkosten Spenden und Zuschüsse vereinnahmt wurden. Die Vereinsmitglieder hätten für die Teilnahme an derartigen Auftritten keine Gagen erhalten, sondern seien nach dem Adventkonzert zu einer Weihnachtsfeier eingeladen worden. Was die Anschaffung der Vereinstracht betrifft, sei diese einschließlich aller im Standblatt eingetragenen Bekleidungsstücke und Gegenstände ausschließlich im Vereinseigentum, würden den Sängerinnen und Sängern unentgeltlich zur Verfügung gestellt, sollten tunlichst nicht privat

verwendet werden und bei Ausscheiden aus dem Verein zurückzugeben oder zum Buchwert zu erwerben. Jubiläen und Auszeichnungen würden vom Sängerbund verliehen, wobei dem Verein dadurch Auslagen für Geschenke und Ehrenpreise entstehen, die zu den Betriebsausgaben des Gesangsbetriebes gehörten. Ebenso sei die Teilnahme an diversen Eisschießbewerben der Gemeinde kommunalpolitisch verpflichtend und daher Bestandteil des Unternehmens. Die im Akt befindliche Ablichtung eines Gruppenfotos der Vereinsmitglieder zeigt zwölf Damen im Dirndlkleid und acht Herren im Trachtenabzug. Ein Hinweis auf den bw. Verein ist auf der Trachtenkleidung nicht erkennbar. Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat mit dem Hinweis zur Entscheidung vorgelegt, dass es der Auffassung des Bw. über die völlige Zuordnung der beantragten Vorsteuern zum Unternehmensbereich nicht zustimmen könnte. In einem weiteren Schreiben des Bw. erklärte dieser, eine Aufteilung der Vorsteuern im Verhältnis nach den steuerpflichtigen und den nicht steuerbaren Umsätzen könne der Gesetzeslage nicht entnommen werden. Vielmehr sei nach Rz. 273 UStR 2000 aus Vereinfachungsgründen vorgesehen, bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern 20% dem nichtunternehmerischen und 80% dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Weiters wurde die Summe der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze um einige bisher als nicht steuerbar beurteilte Zuschüsse erhöht, weil ein Leistungsaustausch zu unterstellen sei. Weiters erläuterte der Bw., es seien im Unternehmensbereich Auftritte gegen Entgelt (Liederabend, Konzert, Barbarafeier, Advent- und Weihnachtsfeier), Auftritte ohne Entgelt (Gründonnerstagsfeier in der Pfarrkirche, Seniorennachmittag, Adventsingen, Herbstkonzert, Singtage und Chorleitertag) ausgeführt worden. Zur nichtunternehmerischen Tätigkeit zähle er, die Vereinsmeisterschaft im Eisschießen, das Pokaleisschießen, die Jahreshauptversammlung und den Sängerausflug). Im Detail werden Vorsteuern für unternehmerische Tätigkeiten wie Speisen und Getränke für die Advent- und Weihnachtsfeier, Fahrtkosten (Benzin) für den Chorleitertag und die vorhin erwähnte Trachtenbekleidung und für nichtunternehmerische Tätigkeiten wie Bewirtungen und Getränke, Eintrittsgelder, Fahrtkosten und Auslagen für Ehrenpreise und Geschenke beansprucht.

Mit Vorhalt teilte der UFS dem Bw. mit, die beantragte Aufteilung der Vorsteuern zwischen dem Unternehmensbereich und der steuerneutralen Vereinssphäre von 80:20 nicht gewähren zu können, da er einerseits nicht an Erlasse des BMF gebunden ist und andererseits die beanspruchte Regelung ausschließlich für Fremdenverkehrsvereine und Tourismusverbände vorgesehen sei. Weiters sei hinsichtlich der Advent- und Weihnachtsfeier zu bemerken, dass bei Gewährung des Vorsteuerabzuges eine Eigenverbrauchsbesteuerung Platz greifen müsste, die den Vorsteuerabzug wiederum ausgleiche. Weiters könnten auf Aufwendungen aus dem Betrieb von Personenkraftwagen keine Vorsteuern beansprucht werden, weil einerseits der

Vorsteuerauschlussstatbestand des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 greife und andererseits der Verein nicht als Leistungsempfänger des Treibstoffs anzusehen sei. Was die Trachtenbekleidung betrifft, greife hier das allgemeine Abzugsverbot für Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1-5 EStG 1988. Die nichtunternehmerischen Tätigkeiten wie die Teilnahme an Vereinsmeisterschaften Eisschießen, Pokaleisschießen, Geschenkskorb, Geschenkswaren zählten, soweit sie überhaupt dem Unternehmensbereich zuordenbar sind, zu den ebenfalls nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Die Abhaltung der Jahreshauptversammlung sei in typisierender Betrachtungsweise der Vereinssphäre zuzurechnen. Was den Sängerausflug anlangt, sei allenfalls Eigenverbrauch anzunehmen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. aus, hinsichtlich der Vereinstracht eine andere Rechtsauffassung zu vertreten, weil sie seines Erachtens ein Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens des Vereines sei und dauernd dem Geschäftsbetrieb diene. Eine Einheitstracht von Musikkapellen und Gesangsvereinen sei keine typische Berufskleidung. Im Übrigen gehörten Kurs- und Seminargebühren, Reisekosten und Fahrgelder, Taggelder, Nächtigungskosten, Telefonkosten zu den Aufwendungen für die Fortbildung der Mitglieder. Die Advent- und Weihnachtsfeier sei wie der Liederabend eine Gesangsveranstaltung. Ein Leistungseigenverbrauch liege nicht vor. Was die nichtunternehmerischen Tätigkeiten anlange, gelten die Kosten von Betriebsveranstaltungen nach den USt-Richtlinien nicht als Eigenverbrauch, ebenso nicht die Ehrenpreise und Geschenke von geringem Wert, weshalb Vorsteuern nach dem Aufteilungsschlüssel beansprucht werden. In seiner nunmehr dargestellten Berechnung wurde der unternehmerische Anteil mit 72,17% berechnet und Aufwendungen für den Liederabend, die Advent- und Weihnachtsfeier, die Singtage und den Chorleitertag, die Instandhaltung und die Investitionen (Trachtenbekleidung) zur Gänze (100%) und die Aufwendungen für Büromaterial, Gebühren, geringwertige Wirtschaftsgüter sowie nichtunternehmerische Tätigkeiten anteilmäßig vorsteuerwirksam beansprucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unternehmerische Bereich eines Vereins umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der nichtunternehmerische Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Demnach sind beide Sphären zu trennen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung

vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

Z 2 lit. a: die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

lit. b: in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

Z 3: die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1a und Abs. 1b geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Abs. 2 normiert:

Z 2: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen,

lit. a: 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,

lit. b: die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

Für den unternehmerischen Bereich steht der Vorsteuerabzug zu. Da die sachgerechte Aufteilung der Vorsteuer, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nicht unternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, wird in der Regel ein Aufteilungsschlüssel angewandt. Die Sphärentrennung wurde im Laufe des Berufungsverfahrens zugestanden, weshalb sich darob weitere Ausführungen erübrigen.

Strittig ist einerseits, ob bestimmte Aufwendungen wie Treibstoffe für den Chorleitertag und Trachtenbekleidung nicht generell vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen und andererseits, ob Aufwendungen zur Gänze dem Unternehmensbereich (100%) oder sowohl dem Unternehmensbereich als auch dem Nichtunternehmensbereich d.h. als gemischte Aufwendungen zu qualifizieren sind. Weiters ist strittig, ob für nichtunternehmerische Aktivitäten der Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

Wie bereits oben unter Anführung der Gesetzesbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sind Aufwendungen im Zusammenhang dem Betrieb von Personenkraftwagen generell vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Darunter fallen die Aufwendungen für Treibstoffe. Was die erwähnte Trachtenbekleidung anlangt, ist davon auszugehen, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung zu den Aufwendungen der Lebensführung gehören; dies gilt selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen werden. Die Aufwendungen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn ein beruflich bedingter erhöhter Kleideraufwand vorliegt. Lediglich Aufwendungen für typische Arbeits-, Berufs oder Schutzkleidung (z.B. Schlosseranzug, Fleischerschürze, Ärztemantel, Schutzanzug und Helm)

führen zu Betriebsausgaben (vgl. *Doralt, EStG, 7. Auflage, § 4 Tz. 330, „Kleidung“*). Im gegenständlichen Falle zeigen die auf dem abgelichteten Gruppenfoto zu erkennende Trachtenbekleidung keine auf den Verein hinweisenden deutlich sichtbaren eingestickte Vereinseembleme, sodass ihr kein uniformähnlicher Charakter zukommt, der dann anzunehmen ist, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung zu einem bestimmten Unternehmen oder einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen und eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist. Dies ist bei Trachtenanzügen und Dirndlkleidern nicht der Fall, zumal diese in ländlichen Gebieten idR als Sonntagstracht oder bei gesellschaftlichen Veranstaltungen (Kirchgang, Taufen, Hochzeiten, Begräbnisse, etc.) regelmäßig getragen werden.

Die vom Bw. beantragte gänzliche Zuordnung von Aufwendungen für Fortbildung (Singtage) und die Instandhaltung (Keyboard) zum Unternehmensbereich ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens den gemischten Aufwendungen zuzurechnen, da diese beide Bereiche in gleicher Weise dienen. Was den Aufwand für die Bewirtung anlässlich des Auftritts an einer Advent- und Weihnachtsfeier anlangt, die zu entsprechenden Umsätzen geführt hatte, ist darin entweder Leistungsaustausch in Form eines tauschähnlichen Umsatzes gemäß § 3a Abs. 2 bzw. ein Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 zu erblicken. Derartige Ersatztatbestände der Umsatzsteuer dienen dazu, einen allfälligen un versteuerten Letztverbrauch zu verhindern. Zuwendungen (Sachleistungen) des Unternehmers, für die der Arbeitnehmer eine Gegenleistung (in Form von Geld oder Arbeitsleistung) erbringt, erfolgen im Rahmen eines Leistungsaustausches und sind als Lieferungen oder sonstige Leistungen umsatzsteuerbar. Lediglich Zuwendungen (Sachleistungen), die ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen, führen nach EG-Recht weder zu einem Leistungsaustausch noch zu einem Eigenverbrauch. Liegt eine Leistung im Interesse des Arbeitgebers und kommt dem Arbeitnehmer kein verbrauchsfähiger Nutzen zu, dann ist eine steuerbare Entnahme zu verneinen. Derartiges ist gegenständlich nicht der Fall, denn es kann keine Betriebsnotwendigkeit darin erblickt werden, wenn die auftretenden Vereinsmitglieder nach dem Gesangsauftritt vom Bw. zum Abendessen eingeladen werden.

Was den als Mischaufwand geltend gemachten Vorsteuerabzug für nichtunternehmerische Tätigkeiten anlangt, ist vorerst vorzuschicken, dass diese ausschließlich die steuerneutrale Vereinssphäre und nicht die Unternehmenssphäre berühren.

Bei der Neuberechnung des Vorsteuerschlüssels für den Unternehmensbereich wurden die nichtsteuerbaren Subventionen für die Trachtenbekleidung außer Ansatz gelassen, da sie entsprechend obiger Ausführungen nicht zum Unternehmensvermögen gerechnet wurden.

Der Hinweis auf die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Betriebsveranstaltungen und auf Geschenke geringen Wertes nach den UStRL kann deshalb nicht näher getreten werden, weil die Vereinsmitglieder zum Verein in keinem Dienstverhältnis stehen, der eine so starke Bindung mit dem Betrieb mit sich bringt, dass die Abhaltung derartiger Veranstaltungen als im überwiegend unternehmerischen Interesse (z.B. gedeihliches Betriebsklima, das sich wohl vorwiegend in der Steigerung der Einnahmen niederschlägt) gesehen werden wird. Im Übrigen sind derartige Veranstaltungen geselligen Beisammenseins im überwiegenden Ausmaß der steuerneutralen Vereinssphäre zuzurechnen, weshalb der Vorsteuerabzug ausscheidet.

Die von der Bw. reklamierten Ehrenpreise und Geschenke zählen ebenfalls zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Kleinere Sachgeschenke (Gelegenheitsgeschenke) an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde zählt der VwGH einmal zu den Aufwendungen der Lebensführung, wobei es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Steuerpflichtigen bzw. seine Tätigkeit zu fördern, also zu den Aufwendungen nach Z 2 lit. a gehören (VwGH 2. Dezember 1987, 86/13/0002; 13. April 1988, 87/13/0046); das andere Mal zählt sie der VwGH zu den Repräsentationsaufwendungen nach der Z 3 (VwGH 3. Oktober 1990, 89/13/0002, 19. September 1990, 89/13/0174, 29. Jänner 1991, 89/14/0088, 11. Juli 1995, 91/15/0145) oder undifferenziert zu den Aufwendungen nach Z 2 lit. a und Z 3 (29.5.1985, 84/13/0091, 26. April 1994, 91/14/0036, sowie *Doralt, EStG, 4. Auflage, § 20, Tz. 86*). Im Übrigen zählen Geschenke an freie Mitarbeiter, die nicht in einem Dienstverhältnis stehen, zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen (VwGH 29. Jänner 1991, 89/14/0088), daran vermag auch der Hinweis auf eine allfällig von der Verwaltungspraxis tolerierte Hingabe von geringfügigen Aufmerksamkeiten an Dienstnehmer nichts zu ändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 9. November 2006