

GZ. RV/0475-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Werner Hofer Wirtschaftstreuhand KG, gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend Umsatzsteuer 1996 vom 30. Oktober 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Bw. ist Gastwirt. Mit Eingabe vom 26. November 1997 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 samt Beilagen eingereicht. Die Bilanz zum 31.12.1996 beinhaltet u.a. nachstehende Beilage:

"Rechtliche Grundlage für den Ansatz der Getränkeumsätze bei Restaurationsleistung mit 10% Umsatzsteuer

Mit dem Urteil vom 2.5.1996, Rs C-231/94, Faaborg-Getling A/S, Slg. 1996, I-2395, hat der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass Restaurationsumsätze insgesamt als Dienstleistung iSd Art.6 MWSt-RL anzusehen sind.

Das UStG 1994 geht einerseits davon aus, dass die Abgabe von Speisen und Getränken im Restaurant jeweils als getrennte Lieferung und nicht als sonstige Leistung anzusehen sind. Das UStG 1994 bleibt dabei allerdings nicht einheitlich. In § 10 (2) Z 1 lit d UStG 1994 wird für die Abgabe von Speisen und Getränken "im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze)" der ermäßigte Steuersatz normiert.

Das UStG 1994 geht in Übereinstimmung mit der 6. MWST-RL der Europäischen Union vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung aus.

Wenn nun, wie der Europäische Gerichtshof festgestellt hat, die Abgaben von Speisen und Getränken in Restaurants eine sonstige Leistung darstellen, dann muss unter Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung die gemeinsame Abgabe von Speisen und Getränken als ein einziger zusammenhängender umsatzsteuerrelevanter Sachverhalt betrachtet werden.

Der typische Umsatzakt in einem Restaurant, die Konsumation von Speisen mit Getränken, stellt also, wie vom Europäischen Gerichtshof festgestellt, eine einheitliche sonstige Leistung dar. Diese Rechtsansicht geht als Norm des Gemeinschaftsrecht der nationalen Rechtssprechung Österreichs vor. Soweit die Anwendung der nationalen Norm den Steuerpflichtigen schlechter stellen würde kommt das Gemeinschaftsrecht direkt zur Anwendung.

Österreich wurde in den Beitrittsakte zur EU ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz auf die Umsätze im Gaststättengewerbe anzuwenden. Im UStG 1994 wurde, mit Wirkung ab 01.01.1995 die Bestimmung des § 10 (2) Z 1 lit d aufgenommen. Für die Abgabe von in der Anlage A genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung kommt dieser Bestimmung zufolge der begünstigte Steuersatz von 10% zur Anwendung.

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergibt sich zwingend, dass die Abgabe von Speisen und Getränken in einem Restaurant immer mit einem einheitlichen Umsatzsteuersatz zu versteuern ist. Überwiegt die Abgabe von in der Anlage A genannten Speisen und Getränken, so kommt für den gesamten Restaurationsumsatz der begünstigte Steuersatz zur Anwendung. Daher sind die gemäß UStG 1994 nicht begünstigten Getränke, wenn sie im Rahmen eines begünstigten Restaurationsumsatzes als Nebenleistung erbracht werden, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern (vgl. Artikel von Kohlbacher in RdW, 9/1997 S 561 ff).

Der Korrekturbetrag wurde durch die oben dargestellte Berechnung im Schätzungswege ermittelt. Der Unternehmer hat für diese Umsätze keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt, eine Umsatzsteuerschuld aufgrund der Rechnungslegung besteht damit nicht".

In einer weiteren Beilage wurde der Korrekturbetrag wie folgt ermittelt:

"...

	netto	USt
Korrekturbetrag Getränkeumsatz 20%	- 251.824,55	- 50.364,91

Korrekturbetrag Getränkeumsatz 10%	274.717,70	27.471,77
Korrekturbetrag Umsatzsteuer		22.893,14"

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 erging zunächst erklärungsgemäß (Umsatzsteuerbescheid vom 4. Dezember 1997). Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass im Jahr 1997 ein Teil der 20-igen Getränke dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterworfen worden ist.

Für das Jahr 1996 erging mit Ausfertigungsdatum 30. Oktober 2001 ein gemäß § 293b BAO berichtigter Umsatzsteuerbescheid, wobei die von Bw. vorgenommenen Korrekturen (laut Beilage zur Bilanz zum 31.12.1996) der 10 und 20 %-igen Getränkeumsätze rückgängig gemacht worden sind. Begründend wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid vom 30. Oktober 2001 wurde mit Eingabe vom 6. November 2001 fristgerecht Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, eine Berichtigung könne in Ausübung des Ermessens dann erfolgen, wenn in rechtlicher Gebundenheit festgestellt sei, dass sämtliche Berichtigungsvoraussetzungen erfüllt seien (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S. 2835). Zur Begründung sei im bekämpften Bescheid aber lediglich auf den Betriebsprüfungsbericht hingewiesen worden.

Zum Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der Berichtigungsvoraussetzungen sei festzustellen, dass eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nur bei offensichtlichen Unrichtigkeiten der Abgabenerklärung möglich sei. Vertretbare Rechts- oder Tatsachenbeurteilungen seien keine solchen offensichtlichen Unrichtigkeiten und würden daher außerhalb des Tatbestandes des § 293b BAO liegen. Es genüge, dass eine solche Meinung vertretbar sei, sie müsse mit der "offiziellen" Meinung der Finanzverwaltung nicht übereinstimmen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S. 2834 und Erlass d. BMF vom 24.01.1990, Z 05 2601/5-IV/5/89, 2. Abschnitt).

Der Ansatz der Restaurationsleistungen mit 10% anstatt 20% Umsatzsteuer sei begründet in einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (2.5.1996, Rs C-231/94, Faaborg-Getling Linien A/S, Slg 1996, I-2395) in dem festgestellt worden sei, dass Restaurationsumsätze insgesamt als Dienstleistungen iSd Art 6 Abs 1 der 6. MWSt-RL anzusehen seien. Gestützt auf dieses Urteil und die dazu im Anschluss ergangenen Artikel in diversen Fachzeitschriften (vgl. Kohlbacher, RdW, 9/1997 S 561 ff) sei der Bw. zu der Rechtsansicht gelangt, die in einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1996 dargelegt worden sei. Aufgrund sehr fundierter

Literaturmeinungen sei eine Vielzahl von Steuerpflichtigen der Ansicht gewesen, dass der Ansatz mit 10% Umsatzsteuer in direkter Anwendung der 6. MWSt-RL geboten wäre. Letztlich entschieden sei diese Rechtsfrage erst durch ein Erkenntnis des VwGH vom 24.11.1998, Zl. 98/14/0055 worden.

Der Umstand, dass sich die damalige Rechtsansicht des Bw. zu Restaurationsleistungen auf eine Vielzahl von Veröffentlichungen in Fachzeitschriften gestützt habe, eine große Zahl von Steuerpflichtigen derselben Rechtsansicht gewesen sei, und dass zur Abklärung der Rechtsfrage ein Verfahren vor dem VwGH abgewickelt worden sei, zeige eindeutig, dass die vom Bw. bzw. von seinem steuerlichen Vertreter vertretene Rechtsauffassung eine vertretbare Rechtsauffassung darstelle.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2002 wurde ausgeführt, die Berichtigung nach § 293b BAO sei nach Ansicht des Finanzamtes zu Recht erfolgt, weil die in der USt-Erklärung 1996 gewählte ermäßigte Besteuerung von Getränkeumsätzen im Zusammenhang mit Speiseerlösen als sonstige Leistung dem klaren Wortlaut des § 10 UStG i.d.F. 1996 widerspreche und deshalb für eine vertretbare Rechtsansicht kein Raum bleibe. Es handle sich daher um eine offensichtliche Unrichtigkeit, welche aus der Abgabenerklärung ohne Prüfung übernommen worden sei. Bei der Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Im Übrigen werde auf einen Artikel in der SWK 1998, S. 54 verwiesen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. August 2002 wurde ergänzend noch ausgeführt, eine Unrichtigkeit sei immer dann als offensichtlich zu qualifizieren, wenn diese ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (VwGH vom 28.1.1997, 93/14/0113; v. 9.7.1997, 95/13/0124).

Wie die in der Berufung bereits dargestellten Literaturmeinungen zeigen würden, sei die Lösung der Rechtsfrage ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich eben nicht möglich gewesen. Die in der Berufungsentscheidung zitierte Literaturmeinung sei nur eine unter vielen anderen gewesen, die einen gegensätzlichen Standpunkt vertreten hätten. Auch der Umstand, dass ein VwGH-Verfahren nötig gewesen sei um die rechtliche Situation klarzustellen, zeige, dass die Unrichtigkeit keineswegs ohne nähere Untersuchung des Rechtsbereichs erkennbar gewesen sei.

Weiters wurde im Vorlageantrag die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2003 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als eine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn eine solche ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen. Ob eine Unrichtigkeit iSd 293b vorliegt, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Anm. 2 bis 6 zu § 293b).

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 idF BGBl. Nr. 756/1996 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze).

Diese Bestimmung wurde aufgrund der Novelle 1996 mit Wirksamkeit ab 1.1.1995 eingefügt. Nach dem Urteil des EuGH (Rs C-231/94) sind Restaurationsumsätze als sonstige Leistungen anzusehen. Der Beitrittsvertrag gestattet jedoch Österreich die Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes für diese Umsätze. Durch die Neufassung werden nunmehr weiterhin die als sonstigen Leistungen zu beurteilenden Restaurationsumsätze, soweit dabei in der Anlage genannte Speisen und Getränke abgegeben werden, in den ermäßigten Steuersatz aufgenommen (vgl. Erläuterungen zur Umsatzsteuernovelle 1996, Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Umsatzsteuergesetz 1994, mit Novelle 1996, Wien 1997).

Der Bw. vertritt die Meinung, dass seine Rechtsansicht, wonach die Abgabe nicht in der Anlage genannter Getränke ebenfalls mit 10% zu besteuern sei, wenn sie im Rahmen eines begünstigten Restaurationsumsatzes erbracht werde, sich aus dem Urteil des EuGH vom 2.5.1996, Rs C-231/94 bzw. aus diversen Fachartikeln ergebe.

Hiezu ist zu bemerken, dass diese Rechtsansicht nicht in diversen Fachartikeln geteilt wurde, sondern von Mag. Claus Kohlbacher in einem im *September 1997* in der Zeitschrift Recht der Wirtschaft unter dem Titel "Gaststätten: Getrennte Steuersätze – EU-widrig?" erschienenen Artikel vertreten wurde. Die Abgabe der strittigen Umsatzsteuererklärung erfolgte unmittelbar nach erscheinen des Artikels, nämlich im *November 1997*. Die Ansicht des Bw., dass es sich bei der von Kohlbacher vertretenen Meinung um eine vertretbare Rechtsansicht gehandelt hat, vermag die Referentin nicht zu teilen. Aus dem klaren Inhalt des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 ergibt sich nämlich, dass eine Auslegung, dass die Abgabe von nicht in der Anlage genannten Getränken (als unselbständige Nebenleistung zur Abgabe von begünstigten Speisen und Getränken) dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, nicht möglich ist. Den Erläuterungen zur Umsatzsteuernovelle ist zu entnehmen, dass Österreich im Zuge der Beitragsverhandlungen lediglich die Weitergeltung des ermäßigten Steuersatzes für "Lieferung" (nunmehr "Abgabe") von in der Anlage genannten Speisen und Getränken und nicht eine begünstigte Besteuerung von Restaurationsumsätzen gewährt worden ist. Die von Kohlbacher und vom Bw. vertretene Rechtsansicht konnte sich somit nicht auf das Gemeinschaftsrecht stützen. Im Übrigen räumt die 6. EG-Richtlinie einen Rechtsanspruch auf begünstigte Besteuerung von Restaurationsumsätzen nicht ein. Ebenso wenig hat der EuGH im Urteil vom 2.5.1996 ausgesprochen, dass Restaurationsumsätze eine einheitliche Dienstleistung darstellen. Das Urteil verwendet den Ausdruck "einheitlich" nicht.

Die von der Bw. zur Untermauerung seiner Rechtsansicht vorgetragenen Argumente finden nach Ansicht der Referentin im Wortlaut des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 bzw. in den erläuternden Bemerkungen zur Umsatzsteuernovelle keine Deckung finden. Die Ansicht des Bw. stellt daher keine "vertretbare" Rechtsansicht dar. Die Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erfolgte nach Meinung der Referentin zu Recht, da mit der bisherigen Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes für die Abgabe von nicht in der Anlage genannten Getränken eine offensichtliche Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen vom Finanzamt übernommen und übersehen wurde. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu den §§ 299 und 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist.

Abschließend sei erwähnt, dass auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.11.1998, 98/14/0055, eine begünstigte Besteuerung von nicht in der Anlage genannten Getränken (als unselbständige Nebenleistung zur Abgabe von Speisen) unter Hinweis auf den

klaren Inhalt des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 abgelehnt hat. Aus diesem Grund vermag sich die Referentin auch nicht der Ansicht des Bw. anzuschließen, dass aus dem Umstand, dass ein VwGH Verfahren anhängig gewesen sei, abgeleitet werden könne, dass die Unrichtigkeit keineswegs ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich erkennbar gewesen sei.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 20. Mai 2003