

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch K-GmbH, vom 20. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 14. September 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 (Bescheide jeweils vom 26.6.2003) sowie Umsatzsteuer 2002 (Bescheid vom 5.12.2003) nach der am 17. August 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. August 2004 stellte die Bw. den **Antrag gem. § 299 Abs. 1 BAO** auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2002 sowie in der Folge die zusätzliche Berücksichtigung der angeführten Vorsteuerbeträge aus der Bewirtung von Geschäftsfreunden:

für 1998 - €4.444,94
für 1999 - €7.367,84
für 2000 - €8.251,40
für 2001 - €7.072,21 und
für 2002 - €18.211,58.

Die Bw. begründet ihren Antrag damit, dass bei der Veranlagung der Umsatzsteuer in den gegenständlichen Jahren Aufwendungen, die anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden angefallen seien, aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 zu 50% der Eigenverbrauchbesteuerung unterworfen bzw. in Anwendung der UStR 2000, Rz 79 50% der auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge nicht geltend gemacht worden seien. Da sich

jedoch die Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei Bewirtung von Geschäftsfreunden/Geschäftspartnern als gemeinschaftswidrig erwiesen habe, sei der Spruch des Bescheides somit nicht richtig und einer Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO zugänglich.

Die Bw. verweist auf die Entscheidung des EuGH vom 8.1.2002, C-409/99 worin zum Ausdruck kommt, dass es gem. Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten verwehrt ist, nach dem Inkrafttreten der Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens das Recht auf Vorsteuerabzug – und sei es nur aufgrund ständiger Verwaltungspraxis – bestanden hat. Für Österreich ist als Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie der EU-Beitritt am 1. 1. 1995 maßgeblich.

Die Einführung der Eigenverbrauchbesteuerung oder (nach Verwaltungspraxis) des Vorsteuerausschlusses im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden ab 5.5.1995 mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 sei somit als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen. Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 31.3.2004, 2001/13/0255) wird diese Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt und sei somit nicht mehr anzuwenden.

Die Bw. legte ihrem Aufhebungsantrag berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2002 bei und beantragte die Erlassung dementsprechender Bescheide.

Durch das zuständige Finanzamt wurde **der Antrag auf Aufhebung der Bescheide abgewiesen**. Der diesbezügliche Bescheid erging mit Datum 14.9.2004. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufhebung gemäß § 299 BAO im Ermessen der Behörde liege. Da die Auswirkungen der begehrten Aufhebungen bloß geringfügig seien, könne einer Aufhebung nicht näher getreten werden. Die Änderungen betragen lediglich zwischen 0,03 bis 0,1% der gesamten im jeweiligen Jahr geltend gemachten Vorsteuerbeträge.

Die Bw. erhab am 20.9.2004 gegen diesen Bescheid rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung**. In der Begründung führt die Bw. aus, dass § 299 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz das Recht einräume, auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid aufzuheben, wenn der Spruch sich als nicht richtig erweise. Diese Möglichkeit werde insbesondere im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden eingeräumt (vgl. Erläuternde Bemerkungen zum AbgabenänderungsG 2003, § 299 BAO).

Die Maßnahme gem. § 299 BAO liege im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsicherheit (Rechtskraft) zu (vgl. z.B. VwGH 18.11.1993, 92/16/0068). Ermessensentscheidungen seien gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Mit dem Begriff der Billigkeit werde in diesem Zusammenhang das Gebot der Bedachtnahme auf Interessen der Partei verstanden, also die Angemessenheit einer Lösung im Bezug auf berechtigte

Interessen der Partei (s. Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, 209). Die Billigkeit einer nachfolgenden Ermessensmaßnahme könne dadurch bedingt sein, wenn ein Steuerpflichtiger bei einem unrichtigen Verhalten der Behörde auf dessen Richtigkeit vertraut habe und den Umständen nach auch vertrauen durfte (aufgrund bestehender Verwaltungsübung, Rechtsauskünfte), der Abgabepflichtige sein Handeln danach einrichte und nun als Folge hievon abgabenrechtliche Nachteile erleide.

Im Zusammenhang mit der Zweckmäßigkeit dürfe nicht nur vereinfacht auf die Mehrung des Abgabenaufkommens abgestellt werden, es sei vielmehr auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, auf die Prozessökonomie sowie den Grundsatz der Proportionalität, wonach ein Mittel nicht außer Verhältnis zum angestrebten Erfolg stehen solle, Bedacht zu nehmen.

Da die Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden als gemeinschaftswidrig erkannt worden sei, habe das gesetz- und richtlinienkonforme Verhalten der Bw. dazu geführt, dass ein zu niedriger Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Es sei nicht einzusehen, warum das gesetzmäßige Verhalten der Bw. zu einem Verlust der gegenständlichen Vorsteuerbeträge führen solle.

Den in der Bescheidbegründung der Abgabenbehörde enthaltenen Ausführungen hinsichtlich der Geringfügigkeit der Auswirkungen der Aufhebung könne nicht gefolgt werden.

Im Detail handle es sich um folgende Beträge:

Jahr/ Beträge in Euro	beantragte zusätzliche Vorsteuer	Vorsteuerbeträge lt. USt- Erklärung	Relation: beantragte zusätzliche Vorsteuer zu erklärter Vorsteuer
1998	4.444,94	13.412.069,68	0,03314134%
1999	7.367,84	15.788.780,37	0,04666503%
2000	8.251,40	16.680.416,94	0,04946758%
2001	7.072,21	17.647.002,63	0,04007598%
2002	18.211,58	18.004.515,41	0,10115007%
Total	45.347,97		

Die Bw. sei im Hinblick auf das Wirtschaftlichkeitsprinzip bedacht die Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden möglichst gering zu halten. Aufwendungen für Geschäftssessen würden nur dann getätigt, wenn eindeutige Werbewirksamkeit gegeben sei und/oder ein konkreter Geschäftsabschluss angestrebt werde.

Obwohl der Anteil der Vorsteuern aus diesem Titel im Verhältnis zu den gesamten Vorsteuerbeträgen unerheblich erscheinen mag, könne die Beurteilung der Geringfügigkeit zum Zweck der zu treffenden Ermessensentscheidung jedoch uE nicht an diese Relation geknüpft werden. Vielmehr sei bei der Ermessensentscheidung über die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide hinsichtlich der Zweckmäßigkeit auf die tatsächlichen Beträge abzustellen. Auch im Sinn der Proportionalität könne nur der tatsächlichen Vorteil, der aus der Gewährung der Aufhebung der Bescheide entstehen würde, mit den Kosten, die eine Aufhebung verursachen würde, verglichen werden. In Anbetracht der Höhe der

gegenständlichen Beträge könne uE nicht von der Geringfügigkeit der Auswirkungen ausgegangen werden.

Um Rechtsrichtigkeit zu erlangen, beantragt die Bw. daher dem Antrag gem. § 299 Abs. 1 BAO vom 30.8.2004 zu entsprechen und die Umsatzsteuerbescheide 1998 – 2002 aufzuheben. Bei Entscheidung über die Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat wird gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am 17. August 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Die Vertreterin der Amtspartei legt dar, dass zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung bei der Ermessensübung im Bezug auf die relative Höhe gewissermaßen Richtwerte festgelegt worden seien. Es sei berücksichtigt worden, dass sich die relative Höhe bei Kleinunternehmen bzw. bei Großunternehmen in Verbindung mit den absoluten Zahlen anders gestalten müsse. Weiters sei die Ermessensübung unter Berücksichtigung jener Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) erfolgt, wonach für die Beurteilung der Geringfügigkeit eine Grenze von 1% relativer Höhe maßgeblich gewesen sei. Die Amtspartei habe damit auch dem Grundsatz der Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit Rechnung getragen.

Der Vertreter der Bw. führt aus, dass sich der absolute Betrag der zusätzlich beantragten Vorsteuern über die Jahre auf rund €45.000,-- belaufe. Die Geringfügigkeit könne bei einem Mittelbetrieb nicht nur nach der relativen Höhe bemessen werden, absolute und relative Höhe der Beträge wären zu berücksichtigen. Werde einer der Maßstäbe überschritten, sei eine Aufhebung angebracht. Weiters werde auf Entscheidungen des UFS verwiesen, die diesen Aspekten Rechnung getragen haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Infolge der Novellierungen der Bundesabgabenordnung (BAO) im Zusammenhang mit den Änderungen im Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBI I 2002/97) sowie im Abgabenänderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003, BGBI I 2003/124) kann die Abgabenbehörde erster Instanz gem. **§ 299 Abs. 1 BAO** 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 par cit ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach Abs. 3 par cit 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 30. August 2004 die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2002.

Die Bw. begründet ihren Antrag mit dem Verweis auf die Entscheidung des EuGH vom 8.1.2002, C-409/99. Darin wird zum Ausdruck gebracht, dass es den Mitgliedstaaten gem. Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie verwehrt ist, nach dem Inkrafttreten der Richtlinie das Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens das Recht auf

Vorsteuerabzug bestanden hat.

Es ist folglich unstrittig, dass die Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach dem StrukturanpassungsG 1995, wonach der Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten nur zu 50% zusteht, gemeinschaftsrechtswidrig und somit nicht mehr anzuwenden ist (siehe VwGH 31.3.2004, 2001/13/0255). Da die in Rede stehenden Bescheide zur Umsatzsteuer 1998 bis 2002 auf einer gemeinschaftsrechtswidrigen Bestimmung beruhen, sind sie als inhaltlich rechtswidrig und zugleich als im Spruch unrichtig zu beurteilen. Damit ist von der grundsätzlichen Anwendungsmöglichkeit des § 299 BAO auszugehen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat den diesbezüglich gestellten Antrag der Bw. abgewiesen und die Entscheidung damit begründet, dass die jährlichen Auswirkungen der beantragten Änderungen bloß geringfügig sind, d. h., dass sich diese in einem Bereich von 0,03% bis 0,1% der bisher jährlich insgesamt geltend gemachten Vorsteuerbeträge bewegen.

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs. 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessenrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Insbesondere ist dabei eine Beurteilung hinsichtlich der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit durchzuführen.

Gem. **§ 20 BAO** müssen sich Ermessensentscheidungen 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 in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“ zu verstehen. Im gegenständlichen Fall ist das berechtigte Interesse der Bw. in materiell rechtsrichtigen Gutschriften der Vorsteuerbeträge zu sehen.

Unter Zweckmäßigkeit ist das „öffentliche Interesse“ u. a. im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiell rechtsrichtigen Zustandes nicht geringfügig sind.

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 vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Hinsichtlich der Kriterien zur Beurteilung der Geringfügigkeit 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 verneint, da die in Rede stehenden Änderungen sowohl absolut als auch relativ geringfügig waren (VwGH vom 12.4.1994, 90/14/0044). Die absolute Höhe der Änderung einer USt-Vorschreibung 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.

Wie dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen ist, hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz bei Beurteilung des Vorliegens der Geringfügigkeit der Auswirkungen ausschließlich auf deren relative Höhe (zwischen rund 0,1% und 0,03%) bezogen. 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. Zur absoluten Höhe der beantragten Änderungen wurde im Bescheid nicht Bezug genommen.

Es handelt sich bei den zusätzlich beantragten Vorsteuern um folgende Beträge:

Jahr/ Beträge in Euro	beantragte zusätzliche Vorsteuer
1998	4.444,94
1999	7.367,84
2000	8.251,40
2001	7.072,21
2002	18.211,58

Diese Beträge sind weder nach den Erfahrungen des täglichen Lebens noch des wirtschaftlichen Lebens als unbedeutlich 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. Die aus einer Nichtanerkennung der Vorsteuern resultierende Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide, deren Aufhebung gem. § 299 BAO beantragt wird, ist folglich nicht als geringfügig zu beurteilen.

Auch im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie steht 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. Es wird daher bei Aufhebung der Bescheide auch dem bei der Ermessungsübung zu beachtenden und seitens der Amtspartei angeführten Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung nicht widersprochen.

Infolge des im Bereich des § 299 BAO bestehenden Vorranges des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor dem Prinzip der Rechtssicherheit, steht einer positiven Erledigung des Antrages der Bw. auf Aufhebung

der Bescheide im Sinne einer Ermessensentscheidung nichts entgegen. Die in der Folge die aufgehobenen Umsatzsteuerbescheide ersetzenen Bescheide sind durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 17. August 2005