

GZ. RV/0158-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Icon Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid angeführten Abgabe beträgt:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	8.527.806.088,81 S 1.355.153.059,37 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuer n. § 19 (1) Berichtigungen	1.795.163.281,38 S 270.885.628,22 S -1.532.834.114,02 S -109.963.371,97 S - 270.885.628,22 S - 94.617.080,88 S - 2.997.585,75 S
				-54.751.128,76 S rd. 54.751.129,00 S
Zahllast				-3.978.919,72 €

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

1. Anlässlich der Umsatzsteuerveranlagung für 1998 erließ die zuständige Finanzbehörde einen von der Umsatzsteuererklärung abweichenden Bescheid. Die Abweichung wurde wie folgt begründet: Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. W. GmbH (Organtochter) wurden folgende Vorsteuerkürzungen festgestellt. Nichtabzugsfähige Vorsteuern 237.060,00 S und Vorsteuern aus Grundstücksumsätze 99.194,00 S. Insgesamt ergibt sich eine Kürzung von 336.254,00 S. Diese Änderungen waren beim Organträger zu berücksichtigen. Eine Berichtigung der Vorsteuern anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden konnte nicht erfolgen, da es derzeit hiefür keine rechtliche Grundlage gibt.

2. Die Bw. erhab mit Schreiben vom 30. Oktober 2002 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 27. September 2002 (eingelangt am 2. Oktober 2002; Bescheidbegründung vom 4. Oktober 2002, eingelangt am 8. Oktober 2002).

Die Berufung richte sich gegen die Höhe des festgesetzten Vorsteuerbetrages in Höhe von 111.250.442,00 € (1.530.839.456,99 S).

In der am 26. April 2001 eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärung 1998 sei ein Vorsteuerbetrag iHv. 111.428.834,69 € (1.533.294.194,02 S) erklärt worden. Aufgrund dessen ergebe sich ein Restguthaben in Höhe von 153.956,16 € (2.118.483,00 S).

Aufgrund einer Feststellung seitens der Betriebsprüfung bei der Firma W. GmbH, die im Jahr 1998 Organtochter der Bw. gewesen sei, wäre es zu einer Vorsteuerkürzung für den Zeitraum 1998 mit einem Betrag in Höhe von 24.436,53 € (336.254,00 S) gekommen. Dieser Betrag sei im Zuge der Erstellung der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1998 noch nicht bekannt gewesen und sei demnach auch nicht in der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1998 berücksichtigt worden.

Aufgrund des sich aus der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1998 ergebenden Guthabens iHv. 153.956,16 € (2.118.483,00 S), sowie nach Abzug der erwähnten Feststellung seitens der Betriebsprüfung mit einem Betrag von 24.436,53 € (336.254,00 S) verbliebe ein Guthaben von 129.519,63 € (1.782.229,00 S).

Dieses setze sich wie folgt zusammen:

Nachtrag Organkreis	880.219,00 S (63.968,01 €)
Vorsteuer Bewirtung Geschäftsfreunde	1.238.264,00 S (89.988,15 €)
Summe	2.118.483,00 S (153.956,16 €)
Abzüglich Feststellung BP W. GmbH	336.254,00 S (24.436,53 €)
Gesamtsumme	1.782.229,00 S (129.519,63 €)

Aus der Bescheidbegründung vom 4. Oktober 2002, eingelangt am 8. Oktober 2002 gehe hervor, dass offensichtlich auch der Nachtrag des Organkreises iHv. 880.219,00 S (63.968,01 €) vom Finanzamt als "Vorsteuern anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden" behandelt und demnach nicht als Vorsteuer festgesetzt worden sei.

Nach der Festsetzung des Nachtrages von 880.219,00 S und Abzug der Prüfungsfeststellung von 336.254,00 S ergebe sich demnach für die Bw. noch ein Guthaben in Höhe von 543.965,00 S (39.531,48 €).

Weiters werde ersucht, den aufgrund der Bescheidbegründung abgelehnten 50%igen Vorsteuerabzug für Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden mit einem Betrag in Höhe von 1.238.264,00 S (89.988,15 €) festzusetzen.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden im Ausmaß von 50%, widerspreche der in Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Stillhalteklausel, wonach Mitgliedsstaaten bei Inkrafttreten der Richtlinie bestehende Vorsteuerbeschränkungen beibehalten, aber keine neuen einführen dürften. Dies werde durch verschiedene EuGH-Urteile bekräftigt (so Urteil vom 19.9.2000, RS C-177/99, "Ampafrance"; Urteil vom 8.1.2002, RS C-409/99, "Metropol" usw.).

Es werde daher ersucht, den Vorsteuerbetrag nicht wie im erwähnten Bescheid mit einem Betrag von 1.530.839.456,99 S, sondern mit 1.532.957.939,99 S (111.404.398,16 €) festzusetzen.

3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.11.2002 wurde der Berufung vom 30. Oktober 2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 (vom 27. September 2002 nur) teilweise stattgegeben. Der Betrag von 880.219,00 S wurde zum Abzug zugelassen, die Vorsteuer aus der Geschäftsfreundebewirtung in Höhe von 1.238.264,00 S wurde nicht anerkannt.

4. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2002 übermittelte die Bw. einen Vorlageantrag betreffend die Umsatzsteuer für 1998 an das zuständige Finanzamt:

Der Berufung vom 30. Oktober 2002 sei nur teilweise stattgegeben worden. Der 50%ige Vorsteuerabzug für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sei abgewiesen worden. Da diese Versagung des Vorsteuerabzuges nicht dem Art. 17 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie entspreche, werde der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

5. Die Berufung wurde mit Schreiben vom 22. April 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Bei einer am 23. Oktober 2003 vom Sachbearbeiter der Berufungsbehörde mit Vertretern der Firma abgehaltenen Besprechung, wurden auszugsweise Belege betreffend die strittigen Bewirtungskosten des Jahres 1998 vorgelegt. Die Stichprobenüberprüfung ergab, dass die geltend gemachten Bewirtungskosten überwiegend der Werbung dienten und mit betrieblichen Veranlassungen in Zusammenhang standen. Lediglich in einzelnen Fällen war die überwiegende betriebliche Veranlassung der Belege in Zweifel zu ziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufgrund der bei der Bw. durchgeführten Besprechung besteht für den Berufungssenat kein Zweifel daran, dass die (hinsichtlich der Vorsteuer strittige) Bewirtung der Werbung diente und überwiegend betrieblich veranlasst war. Lediglich für einen geringfügigen Teil der Belege konnte eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden. Dieser Anteil ist aufgrund des Umfanges der Buchhaltung zu schätzen.

2. Rechtliche Beurteilung des Vorsteuerabzuges für jenen Aufwandsanteil, bei dem die überwiegende betriebliche Veranlassung nachgewiesen wurde:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer der Eigenverbrauch im Inland. Ein solcher liegt vor, wenn der Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, dazu zählen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Strittig war nun die Frage, ob die durch BGBl. Nr. 297/1995 mit 5. Mai 1995 eingeführte Änderung des § 20 1 Z 3 EStG 1988, welche zur Nichtabzugsfähigkeit von 50% der Bewirtungsaufwendungen und zur Versteuerung eines Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 (in der Verwaltungspraxis durch Kürzung des Vorsteuerabzuges) geführt hat, als EU-widrige Einschränkung anzusehen ist.

Dies ist mit den nachstehenden Argumenten zu bejahen:

(a) Die aus der Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 im Jahre 1995 sich ergebende umsatzsteuerliche Belastung (durch Vorsteuerkürzung), kann sich nicht auf Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MWSt-Richtlinie) stützen:

Gemäß Art. 17 Abs. 6 können Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse im Vorsteuerbereich beibehalten, die bei Inkrafttreten der Richtlinie auf bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruhen, wobei dieser Begriff Rechtsetzungsakte, Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken umfasst. Eine dem entgegenstehende Einschränkung des Vorsteuerabzuges wäre nicht zulässig, insbesondere dann, wenn trotz des Nachweises des

streng geschäftlichen Charakters der Aufwendungen der Vorsteuerabzug verwehrt wird; es stünde auch eine Regelung dergestalt, dass Aufwendungen für die Bewirtung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, ohne dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung– oder Umgehung vorliegt, außer Verhältnis zum Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Rechtssachen "Ampafrance" C-177/99 und "Sanofi" C-181/99 vom 19. September 2000). Unzulässig ist auch eine nationale Regelung, die nach Inkrafttreten der Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert (siehe auch die Rechtssache "Metropol" C-409/99 vom 8. Januar 2002). Ebenso ermöglicht es Art. 6 der 6. MWSt-Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht, in Art. 6 Abs. 2 lit. a und lit. b nicht genannte Steuertatbestände einzuführen (die Eigenverbrauchsbesteuerung in § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 ist nicht unter Art 6 Abs. 2 lit. b subsumierbar, weil dieser nur Dienstleistungen des Unternehmens für unternehmensfremde Zwecke erfasst). Grundsätzlich sieht somit die 6. MWSt-Richtlinie keine dem Aufwandstatbestand vergleichbare Regelung vor, sodass dieser, wenn er einen eigenen Besteuerungstatbestand bildet, richtlinienwidrig wäre (vgl. BFH vom 6. August 1998, V R 74/96).

(b) Wird der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 dagegen als Vorsteuerkorrekturtatbestand des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-Richtlinie angesehen, so müsste diese Besteuerung im Zeitpunkt 1. Januar 1995 zumindest Teil der Verwaltungspraxis gewesen sein. Tatsächlich wurden aber Vorsteuern bei Bewirtungskosten im bezeichneten Zeitpunkt zu 100% anerkannt, sofern diese als unternehmerischer Werbeaufwand galten. Auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung fand diesbezüglich nicht statt.

Die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern war aus den genannten Gründen anzuerkennen.

3. Der Anteil der nichtbetrieblichen Bewirtungskosten (Repräsentationsaufwendungen) ist gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Schätzung orientiert sich hinsichtlich des Ausmaßes der nichtabzugsfähigen Aufwendungen an den bei der Besprechung vom 23. Oktober 2003 vorgelegten Belegen und der daraus resultierenden Zuordnung. Dabei geht die Berufungsbehörde von einem ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigenden Aufwand aus, dem verhältnismäßig ein Vorsteuerbetrag von 123.826,00 S (ds. 10% von 1.238.264,00 S) entspricht.

4. Die Vorsteuer für das Veranlagungsjahr 1998 berechnet sich daher wie folgt:

Vorsteuer bisher	1.531.719.676,02 S
------------------	--------------------

Bewirtung	+1.238.264,00 S
Kürzung	-123.826,00 S
Vorsteuer neu	1.532.834.114,02 S

Der Berufung war aus den genannten Gründen teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 6. April 2004