

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 23.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 25.01.2016, betreffend Umsatzsteuer (Vorsteuererstattung 1-12/2014) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. Nr. II 222/2009 (389/2010) für den Zeitraum 1-12/2014 erfolgt mit insgesamt € 1.301,02.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang / Sachverhalt

Am 15.09.2014 wurde von der Beschwerdeführerin (BF), einem deutschen Unternehmen, ein elektronischer Vorsteuererstattungsantrag für den Zeitraum 01-12/2014 in Höhe von EUR 1.502,82 eingebracht.

Mit Bescheid vom 25.01.2016 erfolgte eine Erstattung in Höhe von € 1.017,31. Als Begründung für die teilweise Erstattung wurde auf die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG 1988 verwiesen: *„Die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl. sind gem. § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig. In Österreich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen und somit auch von der Erstattungsfähigkeit ausgenommen sind u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen der privaten Lebensführung, Repräsentationsaufwendungen) 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.“*

Am 23.02.2016 wurde gegen vorgenannte Entscheidung das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen. Da das übermittelte Beschwerdeschreiben nicht den Formerfordernissen einer Beschwerde entsprach, erging diesbezüglich am 10.03.2016

ein Mängelbehebungsauftrag mit der Aufforderung zur Behebung der Mängel und dem Ersuchen um Übermittlung der Originalrechnungen samt Belegaufstellung, sowie dem Ersuchen um nähere Erläuterung der getätigten Aufwendungen.

Eine erste Beantwortung dieses Ersuchens datiert am 16.03.2016 langte am 21.03.2016 beim Finanzamt Graz-Stadt ein. Diese Beantwortung enthielt nicht die geforderte Behebung der Mängel der Beschwerde. Daher wurde seitens des Finanzamtes am 22.03.2016 via E-Mail mit der BF Kontakt aufgenommen und diese über den Eingang des Schriftstückes, sowie die Tatsache, dass dadurch der ergangene Mängelbehebungsauftrag nicht beantwortet ist, aufgeklärt. Eine Frist zur Nachholung der Beantwortung bis zum 10.04.2016 wurde eingeräumt. Diesbezüglich wurde am 04.04.2016 eine Fristverlängerung bis zum 30.04.2016 erbeten. Diesem Ersuchen um Fristverlängerung wurde mit 05.04.2016 teilweise entsprochen, die neue Frist zur Beantwortung mit 25.04.2016 festgelegt.

Am 20.04.2016 ging ein weiteres Schreiben datiert 15.04.2016 beim Finanzamt Graz-Stadt ein. Anhand dieses Schreibens und der im Anhang übermittelten Unterlagen wurde die Beschwerdevorentscheidung (BVE) mit Datum 26.04.2016 erstellt. Der Beschwerde wurde teilweise entsprochen und ein Gesamtbetrag von € 1.248,08 erstattet. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt: *„Ihrer Beschwerde wird teilweise entsprochen. Geschenke, "Aufmerksamkeiten" etc. zählen zu den Aufwendungen iSd § 20 EStG 1988 und sind somit nicht abzugsberechtigt. Vorsteuern aus diesen Aufwendungen sind daher von der Erstattung auszuschneiden. Aufwendungen für Geschäftsessen, die lediglich der Kundenpflege und dergleichen dienen - aus denen keine konkreten Geschäftsabschlüsse etc hervorgehen - dienen lediglich der Repräsentation und sind damit ebenfalls vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Abfall-Recycling, sowie auch Reparaturen an beweglich körperlichen Gegenständen usw. sind gem. der B2B-Generalklausel (§ 3a Abs 6 UStG 1994) am Empfängerort (im konkreten Fall Deutschland) steuerbar. Österreichische Umsatzsteuer ist in diesen Fällen zu Unrecht ausgewiesen. Die Rechnung kann berichtigt werden. Die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl. sind gem. § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig. In Österreich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen und somit auch von der Erstattungsfähigkeit ausgenommen sind u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen der privaten Lebensführung, Repräsentationsaufwendungen) 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.“*

Am 27.05.2016 wurde eine Beschwerde (datiert 25.04.2016) gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 26.04.2016 eingebracht und der Vorsteuerabzug bezüglich der Aufwendungen für Geschäftsessen beantragt. Dieses Schreiben wurde als Vorlageantrag gewertet und wurde der Akt dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG richtete folgenden Vorhalt an die BF:

"Beim BFG ist ein Beschwerdeverfahren aufgrund Ihres Vorlageantrages vom 25.04.2016 (wohl gemeint: 25.05.2016), Eingang 27.05.2016, anhängig.

Sie werden gebeten, dazu bis spätestens 30.01.2018 dem BFG folgende ergänzende Unterlagen vorzulegen.

In Ihrem Vorlageantrag, Eingang 27.05.2016, führen Sie an, dass der Bescheid hinsichtlich des nicht anerkannten Vorsteuerabzuges für Geschäftsessen angefochten wird; nur diese nicht gewährten Vorsteuerbeträge sind demnach noch strittig.

Sie werden gebeten, die Rechnungen, aus denen die Vorsteuerbeträge noch begehrt werden (zusätzlich zu den bereits gewährten € 1.248,08 nach der Beschwerdevorentscheidung) mit einer Auflistung unter Aufsummierung und Bekanntgabe des zusätzlich beantragten Betrages vorzulegen und nachzuweisen, dass diese im Zusammenhang mit der Erteilung von konkreten Aufträgen stattfanden. "

Zu den Aufwendungen für Geschäftsessen reichte die BF die gewünschte Auflistung nebst Rechnungen mit den entsprechenden Vorsteuerbeträgen und dazugehörigen Auftragsnachweisen in Form von Kundenrechnungen ein.

Das Finanzamt wies in seiner Stellungnahme dazu darauf hin, dass der Großteil dieser aufgelisteten Vorsteuerbeträge bereits im Rahmen der BVE anerkannt worden sei. Lediglich ein Betrag von € 52,94 sei davon noch offen. Die restliche Differenz zu den bereits gewährten € 1.248,08 resultiere aus Rechnungen in Bezug auf Geschenke und Aufmerksamkeiten, Abfall-Recycling und Reparaturen an beweglichen körperlichen Gegenständen (siehe BVE).

Hinsichtlich des nicht gewährten Vorsteuerabzuges betreffend Geschäftsessen sei auszuführen, dass zum Teil nicht nachvollzogen werden könne, welche Personen daran teilgenommen hätten, dass aber aufgrund der dazugehörigen Kundenrechnungen davon auszugehen sei, dass sie im Zusammenhang mit einer beruflichen Veranlassung stünden, daher werde der Entscheidung des BFG gefolgt werden.

Rechtslage / Erwägungen

Nach § 17 AVOG ist das Finanzamt Graz-Stadt für die Erhebung der Umsatzsteuer der BF zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend vom § 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln.

In der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen".

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010, ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) ausgeführt hat. ...

§ 3 (Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer)

Abs. 1: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln.

Der Antrag ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn er alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Aufforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht zugestellt worden ist.

Welche Vorsteuern im Einzelfall abziehbar sind (z.B. für Repräsentationsspesen), richtet sich nach den allgemeinen Rechtsvorschriften des österreichischen Rechts (vgl. Ruppe, UStG⁵, § 21, Tz 59; VwGH 17.05.2006, 2006/14/0006), ist also unabhängig von der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat des Antragstellers zu beurteilen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, 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.

§ 20 EStG 1988 lautet:

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen 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.

Die Abzugsverbote des § 12 Abs. 1 KStG 1988 entsprechen in den Z 2 bis 4 denen des § 20 EStG 1988 bzw. dienen die Tatbestände des § 8 KStG 1988 der allgemeinen Abgrenzung zwischen steuerlich relevanter Sphäre und steuerlich nicht relevanter Sphäre einer Körperschaft. Ebenso zielen die Tatbestände des § 20 EStG 1988 darauf ab, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen. Körperschaften sind in diesen Fragen grundsätzlich nicht anders zu behandeln als die übrigen Steuersubjekte.

Die wesentlichste Aussage des § 20 EStG Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige (Analoges muss für Körperschaften gelten) durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) und privaten (außerbetrieblichen) Interessen, Aufwendungen für die Lebensführung (der dadurch Begünstigten) deshalb zum Teil in einen ertragsteuerlich relevanten Bereich verlagern

können, weil sie eine Tätigkeit ausüben, die ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. iZm der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen; VwGH 17.04.2013, 2009/13/0065). Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 30.04.2003, 99/13/0208).

Die österreichische Rechtsprechung zu nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen ist „sehr streng“ (vgl. Baldauf in Jakom EStG, 10.Aufl. 2017, § 20 Rz 63 ff).

Gemäß § 20 Abs. 1. Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Daraus resultiert die Nichtabzugsmöglichkeit der Vorsteuern in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Grundsätzlich sind also Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Nach den ertragsteuerlichen Bestimmungen sind Repräsentationsaufwendungen somit nicht abzugsfähig. Dazu gehört auch die Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Unternehmer weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 393). Ertragsteuerlich können solche Essenskosten dann zur Hälfte abgezogen werden. Die für die Geschäftsfreundebewirtung mit BGBl. 297/1995 eingeführte „Hälfteregelung“ ist im Hinblick auf § 28 Abs. 7 UStG 1994 idF AbgÄG 2016 nicht zu beachten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 393).

Umsatzsteuerlich steht demnach für die Geschäftsfreundebewirtung bei Vorliegen der Voraussetzungen der volle Vorsteuerabzug zu, obwohl ertragsteuerlich die Abzugsfähigkeit nur zu 50 % gegeben ist.

Aufgrund der vorgelegten ergänzenden Unterlagen ist davon auszugehen, dass die Kosten für die Geschäftsessen der BF iSd § 12 Abs. 1 UStG 1994 zur Gänze für das Unternehmen der BF angefallen sind, es sich also um betrieblich veranlasste

Aufwendungen der BF handelt, für die der Vorsteuerabzug zur Gänze zusteht, wenngleich auch in Einzelfällen Ermittlungen zu einzelnen Teilnehmern zweckmäßig wären.

Angesichts des geringen zusätzlich zu gewährenden Betrages von € 52,94 wird davon aus verfahrensökonomischen Gründen abgesehen und wird den Angaben der BF (sowie der Beurteilung des Finanzamtes in der BVE) gefolgt.

Die Vorsteuer aus den Rechnungen mit der Nummer 93, 100, 102, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 111 und 112 wurden bereits in der BVE berücksichtigt.

Die Rechnungen mit der Nummer 97, 98, 99, 105, 110, 113 und 114 ergeben einen Vorsteuerbetrag von € 52,94, welcher zusätzlich erstattet wird.

Im Übrigen wird ergänzend auf die Begründung der BVE verwiesen und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Keine dieser Voraussetzungen liegen hier vor und sind Sachverhaltsfragen einer Revision nicht zugänglich.

Graz, am 6. Februar 2018