

Nationale Vorsteuerabzugsrestriktionen vor dem Hintergrund europarechtlicher Anforderungen

Dipl.-Kaufrau Marion Titgemeyer, Osnabrück*)

1. Einleitung

Mit Urteil vom 12. 8. 2004¹⁾ hat der BFH in einem Altfall entschieden, dass die Unterlassung der nach Einkommensteuerrecht vorgeschriebenen gesonderten Aufzeichnung von Bewirtungsaufwendungen umsatzsteuerrechtlich keine Besteuerung als Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG 1980/1991) rechtfertigt. Zugleich bleibt der Vorsteuerabzug in dieser Situation grundsätzlich erhalten. Der BFH bezieht sich in der Urteilsbegründung insbesondere auf das nach Art. 17 der 6. EG-Richtlinie bestehende Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug.

Diese Entscheidung verdeutlicht abermals die unmittelbare Wirkung EU-rechtlicher Regelungen auf nationales Recht. So sind der deutsche Gesetzgeber, die Rechtsprechung sowie die Verwaltung an das Gemeinschaftsrecht gebunden. Dass die praktische Umsetzung der europarechtlichen Anforderungen in innerstaatliches Recht oftmals nicht reibungslos abläuft, zeigt sich speziell bei Betrachtung der in den letzten Jahren geänderten Regelungen zum Vorsteuerabzug, bei denen Zweifel an der Europarechtskonformität bestehen.

Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich zum einen mit der BFH-Entscheidung vom 12. 8. 2004. Daneben wird untersucht, welche Schlüsse aus diesem Urteil im Hinblick auf den Ausgang eines noch anhängigen BFH-Verfahrens²⁾ zur derzeit aktuellen Regelung des teilweisen Vorsteuerabzugsausschlusses bei Bewirtungsaufwendungen gezogen werden können.

2. Bewirtungsaufwendungen

2.1 Steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen

2.1.1 Ertragsteuerliche Behandlung

Der Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen, welche die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, wird durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 bis 7 EStG eingeschränkt. Vorrangig ist aber stets zu prüfen, ob die Aufwendungen zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 EStG zählen.

Zu den betrieblich veranlassten Aufwendungen, die zugleich die private Lebensführung betreffen, gehören neben Aufwendungen für Repräsentation oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden auch Bewirtungsaufwendungen. Bewirtungsaufwendungen entstehen durch den Verzehr von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln. Aufwendungen wie Trink- oder Garderobengelder, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Bewirtung entstehen und bei Betrachtung des Gesamtrechnungsbetrages eine untergeordnete Rolle spielen, teilen das Schicksal der Hauptleistung.

Betrieblich veranlasste Bewirtungsaufwendungen sind danach zu unterscheiden, ob sie geschäftlich oder nicht geschäftlich bedingt sind. Die letztgenannte *allgemeine betriebliche* Veranlassung liegt bei einer abschließlichen Bewirtung von Arbeitnehmern des be-

wirtenden Unternehmens vor. Aufwendungen hierfür sind grundsätzlich zu 100 % als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder solche angebahnt werden sollen, ist hingegen von einem *geschäftlichen* Anlass auszugehen. Gleiches gilt bei der Bewirtung von Arbeitnehmern gesellschaftsrechtlich verbundener Unternehmen. In diesen Fällen sind die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht abzugsfähig, soweit sie 80 % (bis 31. 12. 2003) bzw. 70 % (seit 1. 1. 2004) der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen. Es dürfen also lediglich 80 % bzw. 70 % der Aufwendungen den Gewinn mindern.

Zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung müssen folgende schriftliche Angaben erfolgen:

- Namen der bewirtenden und bewirteten Teilnehmer
- Ort und Tag der Bewirtung
- Anlass der Bewirtung
- Höhe der Aufwendungen

Zudem ist das Erfordernis der besonderen Aufzeichnung gem. § 4 Abs. 7 EStG zu erfüllen, nach dem u.a. Bewirtungsaufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen sind. Hierzu kann für jede der betroffenen Gruppen von Aufwendungen ein besonderes Konto oder eine besondere Spalte geführt werden. Es genügt jedoch auch, wenn ein gemeinsames Konto bzw. eine gemeinsame Spalte aufgestellt wird, sofern sich aus jeder Buchung oder Aufzeichnung die Art der Aufwendung ergibt. Bei Verstoß gegen diese Aufzeichnungspflichten sind die nicht besonders aufgezeichneten Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen.

2.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

2.1.2.1 Vor dem 1. 4. 1999

Nach 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 1980/1991 kann der Unternehmer in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt wurden, abziehen. Das gilt auch für Bewirtungsaufwendungen. Für diese mussten für den Vorsteuerabzug zunächst nur die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 bis 3 UStG 1980/1991 erfüllt werden. Jedoch war u.a. bei Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 7 EStG fielen, eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgesehen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG 1980/1991). Im Ergebnis wurde damit, wenn die einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten

*) Die Autorin ist als wissenschaftliche Mitarbeiterin im Fachgebiet BWL/Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Osnabrück sowie als freie Mitarbeiterin bei der PWC Deutsche Revision AG, Osnabrück, tätig.

1) BFH-Urteil vom 12. 8. 2004, V R 49/02, BFH/NV 2004, 1612.

2) Az. V R 76/03; Vorinstanz: FG München, Urteil vom 13. 11. 2003, 14 K 3488/02, EFG 2004, 377.

nicht eingehalten wurden, die Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs wirtschaftlich durch eine Eigenverbrauchsbesteuerung teilweise ausgeglichen.

2.1.2.1.1 Seit dem 1. 4. 1999

Im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002³⁾ wurde mit Wirkung ab dem 1. 4. 1999 § 15 Abs. 1a in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Danach sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Abs. 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG greift, nicht abziehbar. Verglichen mit der zuvor geltenden Regelung ergibt sich hierdurch eine Verschlechterung, da ein Vorsteuerabzug ansonsten nur noch aus 80 % der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen erfolgen darf. Zur Sicherung des Vorsteuerabzugs sind die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG einzuhalten; das gilt auch in Bagatellfällen.⁴⁾

2.2 Das BFH-Urteil vom 12. 8. 2004

2.2.1 Sachverhalt

Der Kläger übte in den Jahren 1989 bis 1991 eine selbständige Tätigkeit als Steuerberater und Schriftsteller aus. Das Finanzamt verweigerte in den Umsatzsteuerbescheiden 1989 bis 1991 den Vorsteuerabzug aus Bewirtungsrechnungen, da keine Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG erfolgt war. Die (in geringem Maße und selten) angefallenen Aufwendungen hatte der Kläger lediglich in seiner Einnahmen-Überschussrechnung gesondert als solche ausgewiesen.

Das FG Berlin gab der gegen die Steuerfestsetzungen gerichteten Klage statt.⁵⁾ Es sah die Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG erfüllt, da der Kläger die wenigen Bewirtungsbelege (monatlich ein bis zwei Rechnungen) getrennt abgelegt und die Aufwendungen in seiner Einnahmen-Überschuss-Rechnung getrennt ausgewiesen habe. So könne aus der Gewinnermittlung „auf einen Blick“ der Umfang der Bewirtungsaufwendungen festgestellt werden, und „mit einem Griff in die Bewirtungsbelege“ sei der von § 4 Abs. 7 EStG bezweckte Überblick möglich. Dem ist der BFH im Ergebnis, nicht aber in der Begründung gefolgt.

2.2.2 Die Argumentation des BFH

Der BFH stellt zunächst klar, dass die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 1980/1991 vorlagen, da der Kläger Eingangsleistungen für sein Unternehmen empfangen habe. Ein Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1a UStG komme nicht in Betracht, da diese Vorschrift erst seit dem 1. 4. 1999 gelte und nicht rückwirkend anwendbar sei. Der mithin zulässige Vorsteuerabzug werde auch nicht durch eine Besteuerung der Bewirtungsaufwendungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG 1980/1991 ausgeglichen.

Dazu führt der BFH aus, dass zwar für den Betriebsausgabenabzug eine Einhaltung der besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG erfolgen müsse. Das sei – auch in Bagatellfällen – materiellrechtliche Voraussetzung für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben.⁶⁾ Doch könne der Vorsteuerabzug bei richtlinienkonformer Beurteilung nicht allein wegen formaler Voraussetzungen des Einkommensteuerrechts eingeschränkt wer-

den. Das in Art. 17 der 6. EG-Richtlinie⁷⁾ geregelte Recht auf Vorsteuerabzug sei nach der Rechtsprechung des EuGH⁸⁾ „integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“ und könne nur unter besonderen Voraussetzungen eingeschränkt werden,⁹⁾ die im Urteilsfall nicht vorlägen.¹⁰⁾ § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG 1980/1991 wirke aber wie eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs, zu deren Erreichung der Gesetzgeber lediglich eine andere Technik anwende.¹¹⁾ Deshalb sei die Vorschrift mit dem EG-Recht nicht vereinbar.

3. Folgerungen

Der BFH hat in einem Altfall entschieden, dass Bewirtungsaufwendungen bei Missachtung der einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten (§ 4 Abs. 7 EStG) zwar nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden dürfen, dies jedoch umsatzsteuerrechtlich unerheblich ist. Damit bestätigt er die Vorentscheidung im Ergebnis, argumentiert aber anders als das FG: Er sieht die einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten als nicht erfüllt an, verweist jedoch zum einen auf die Unanwendbarkeit des § 15 Abs. 1a UStG und zum anderen darauf, dass eine Besteuerung als Eigenverbrauch zu einer gemeinschaftsrechtlich unzulässigen Umgehung des Art. 17 der 6. EG-Richtlinie führen würde. Das Urteil eröffnet für betroffene Unternehmer die Möglichkeit, gegen noch nicht bestandskräftige Umsatzsteuerbescheide für Veranlagungszeiträume bis 1999 vorzugehen.

Hinsichtlich späterer Zeiträume ist der Ausgang eines noch anhängigen BFH-Verfahrens abzuwarten, in dem es um die Vereinbarkeit des teilweisen Vorsteuerabzugausschlusses bei Bewirtungskosten (§ 15 Abs. 1a UStG) mit Art. 17 der 6. EG-Richtlinie geht. Als Vorinstanz hat das FG München entschieden, dass § 15 Abs. 1a UStG gegen geltendes EG-Recht verstoße.¹²⁾ Betroffene Unternehmer könnten sich infolgedessen auf das günstigere EU-Recht berufen. In Anbetracht der kürzlich ergangenen BFH-Entscheidung besteht

3) BGBl. I 1999, 402.

4) Vgl. BFH-Urteil vom 14. 9. 1989, IV R 122/88, BFH/NV 1990, 495.

5) Urteil vom 27. 2. 2002, 6 K 5026/00, EFG 2003, 378.

6) Vgl. BFH-Urteile vom 26. 2. 2004, IV R 50/01, BStBl II 2004, 502; vom 14. 9. 1989, IV R 122/88, BFH/NV 1990, 495.

7) 6. Richtlinie des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG.

8) EuGH-Urteil vom 1. 4. 2004, Rs. C-90/02, „Böckemühl“, UR 2004, 367, Rdnr. 38, 39 m.w.N.

9) Vgl. EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004, Rs. C-137/02, Faxworld, UR 2004, 363, Rdnr. 37 m.w.N.

10) Art. 27 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG erlaubt den Mitgliedstaaten, von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen beizubehalten, sofern sie diese am 1. 1. 1977 angewandt und der Kommission vor dem 1. 1. 1978 mitgeteilt hatten. Ein solcher Fall lag aber hier nicht vor, da damals noch keine Vorsteuerabzugseinschränkung bei Bewirtungsaufwendungen bestand.

11) In der Amtlichen Begründung zu § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG 1980/1991 heißt es: Die mit dem Eigenverbrauch verbundene „Belastung hätte sich auch über eine Versagung des Vorsteuerabzugs erreichen lassen. Von dieser Möglichkeit wurde wegen der dabei auftretenden steuerrechtlichen Schwierigkeiten abgesehen.“ (BT-Drucks. 11/2157, S. 190).

12) Urteil vom 13. 11. 2003, 14 K 3488/02, EFG 2004, 377.

Anlass zu der Vermutung, dass der BFH sich dem anschließen wird.

Diese Entwicklung zeigt anschaulich die unmittelbare Wirkung der 6. EG-Richtlinie auf innerstaatliche Regelungen. Der Vorrang von Gemeinschaftsrecht vor dem nationalen Recht wurde schon frühzeitig durch den EuGH begründet.¹³⁾ Nationale Gerichte schlossen sich dem an.¹⁴⁾ So bindet die 6. EG-Richtlinie den Gesetzgeber, die Rechtsprechung und die Verwaltung. In Zweifelsfällen besteht für nationale Gerichte die Möglichkeit, sich mittels eines Vorlagebeschlusses an den EuGH zu wenden, dem das Auslegungsmonopol hinsichtlich des Gemeinschaftsrechts obliegt.¹⁵⁾

Dennoch hat sich die praktische Umsetzung der EU-Vorgaben als schwierig erwiesen. Besonders deutlich tritt dies durch die Modifikationen im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zu Tage, die teilweise von den Gerichten als nicht europarechtskonform beurteilt worden sind. So hat der BFH die Regelung des § 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs aus Übernachtungskosten für unanwendbar erklärt, da sich betroffene Unternehmer unmittelbar auf Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berufen konnten.¹⁶⁾ Der Gesetzgeber reagierte darauf, indem er die Regelungen des § 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG und des § 15 Abs. 1b UStG (Vorsteuerabzugsbegrenzung auf 50 % bei gemischt genutzten Geschäftsfahrzeugen¹⁷⁾) im Zuge des Steueränderungsgesetzes 2003¹⁸⁾ aus dem Umsatzsteuergesetz entfernte. Die Entscheidung des BFH zum Vorsteuerabzug aus Bewirtungsaufwendungen setzt diese Reihe nun fort. Es ist zu befürchten, dass auch die Vorsteuerbegrenzung in § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG bzw. § 15 Abs. 1a UStG gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt.¹⁹⁾

4. Schlussbemerkungen

Festzuhalten bleibt, dass das nationale Recht streng an EU-rechtliche Anforderungen gebunden ist, die praktische Umsetzung in innerstaatliche Regelungen jedoch Probleme bereitet. Insbesondere trifft dies auf die Vorsteuerabzugsrestriktionen zu, die im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 eingeführt wurden. Die aktuelle Rechtsprechung verdeutlicht, dass Zweifel an der Europarechtskonformität dieser Vorschriften bestehen.

So verweist auch der BFH im Urteil vom 12. 8. 2004 auf EU-Recht, nach welchem dem Unternehmer ein vollständiger Vorsteuerabzug zusteht. Im Hinblick auf die noch ausstehende Entscheidung im anhängigen BFH-Verfahren zur derzeitigen Vorsteuerrestriktion ist eine ähnliche Argumentation zu erwarten. Deshalb ist es ratsam, bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheiden für Jahre nach 1999 Änderungsanträge nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen bzw. gegen aktuelle Bescheide Einsprüche einzulegen.

13) EuGH vom 5. 2. 1963, EuGHE 1963, 1; vom 19. 1. 1982, EuGHE 1982, 53; vom 22. 2. 1984, EuGHE 1984, 1075.

14) Vgl. u.a. BVerfG-Beschluss vom 8. 4. 1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 233, 244.

15) Vgl. Schmitz, Stbg 2003, 414.

16) BFH-Urteil vom 23. 11. 2000, V R 49/00, BStBl II 2001, 266.

17) Zu Anschaffungen zwischen dem 1. 4. 1999 und 31. 12. 2003 liegt mittlerweile eine EuGH-Entscheidung vor (EuGH vom 29. 4. 2004, Rs. C-17/01, „Walter Sudholz“). Vgl. hierzu u.a. Titgemeyer, StB 2004, 374.

18) Vgl. BGBl. I 2003, 2645.

19) Vgl. Burgmaier, UStB 2004, 120; Schmitz, Stbg 2003, 414.

Zur Diskussion

Gesellschafterfremdfinanzierung und § 8a Abs. 5 KStG bei einer beteiligungsgleichen GmbH & Co KG

Steffi Balzerkiewicz, Rechtsanwältin, und Dipl. jur. Daniel Voigt, MBA (Durham), beide Berlin

I. Einleitung

Die vom EuGH¹⁾ erzwungene Neuregelung des § 8a KStG hat zu einer erheblichen Ausweitung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereiches der Vorschrift geführt. Zum einen sollte die Europarechtswidrigkeit durch Einbeziehung rein inlandsbezogener Vorgänge beseitigt werden;²⁾ zum anderen sollten mit der Erfassung nachgeschalteter Personengesellschaften Umgehungsmöglichkeiten ausgeräumt werden. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers ist die Neufassung weniger gestaltungs- und missbrauchs-anfällig.³⁾ Einzelheiten der Norm sind lebhaft umstritten.⁴⁾ Mit ihrem Einführungsschreiben zu § 8a KStG vom 15. Juli 2004⁵⁾ hat die Finanzverwaltung versucht, einzelne Anwendungsfragen der Norm zu klären. Dennoch bleiben viele Probleme unberücksichtigt oder ihre Lösung für die Praxis schwierig.⁶⁾

Praktisch relevant ist die Neuregelung des § 8a KStG, weil sie mit der GmbH die Besteuerung der in Deutsch-

1) EuGH v. 12. 12. 2002, Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), DB 2002, 2690.

2) Ob das gelungen ist, wird in der Literatur bezweifelt; vgl. z.B. Körner, IStR 2004, 253; Kessler/Eicker/Obser, IStR 2004, 325; Sedemund, IStR 2004, 595.

3) BT-Drucksache 15/1518, S. 14.

4) Eine Übersicht einzelner Streitfragen findet sich z.B. bei Weißling/Romswinkel, GmbHR 2004, R 269 ff.; Grotherr, DStZ 2004, 249 ff. und 291 ff.; Dötsch/Pung, DB 2004, 91, 98 ff. „Voraussetzungen, dass diese Vorschrift in der Praxis zu womöglich noch größeren Anwendungsschwierigkeiten führen wird als die Durchleitung des Halbeinkünfteverfahrens durch Personengesellschaften, bedarf keiner wahrsagerischen Fähigkeiten.“, Dötsch/Pung, a.a.O.

5) BMF v. 15. 7. 2004 – IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl I 2004, 593.

6) Vgl. Dötsch/Pung, DB 2004, 683 ff.; Rödder/Schumacher, DStR 2004, 1449 ff.; Prinz zu Hohenlohe/Heurung/Rautenstrauch, BB 2004, 1931 ff.; Grotherr, DStZ 2005, 9 ff.