



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 21. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 17. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2000	2001	2002
	Euro	Euro	Euro
steuerpflichtige Umsätze	6.594.547,73	6.584.955,92	6.415.628,22
Umsatzsteuer-Gutschrift bzw. Zahllast	- 46.373,84	- 160.195,56	243.901,83

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt einen Hotelbetrieb in Ort. In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 wies die Abgabepflichtige einen Eigenverbrauch in Höhe von 32.029,09 S (2000), 2.325,60 € (2001) und 2.911,20 € (2002) aus. Die Steuererklärungen wurden von der Abgabenbehörde mit Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 mit Ausfertigungsdaten 12. Dezember 2001 (2000), 21. März 2003 (2001) und 20. November 2003 (2002) antrags- und erklärungsgemäß veranlagt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung zur GBp.Nr. tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellungen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Dezember 2004 zur GBp.Nr.):

*"Tz. 1 Eigenverbrauch**Eigenverbrauch i.S. § 1 (1) 2 UStG**Eigenverbrauch liegt vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 (1) 1-5 EStG nicht abzugsfähig sind.*

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
	ATS	Euro	Euro
Repräsentationen lt. Veranl.	1.855.002,00	103.341,00	112.712,00
60% Aufwendungen (50 % Kürzg.)	1.113.001,00	62.004,00	67.628,00
50 % ige Kürzung	556.500,00	31.002,00	33.814,00
10 % ige Umsätze	21,40%	3,38%	5,06%
	119.091,00	1.110,00	1.711,00
20 % ige Umsätze	437.409,00	29.892,00	32.103,00

steuerliche AuswirkungenZeitraum

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
	ATS	ATS	Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[001] Eigenverbrauch	556.499,97	426.596,82	33.814,00
[022] 20% Normalsteuersatz	437.408,98	411.322,89	32.103,00
[029] 10% Ermäßigter Steuersatz	119.090,99	15.273,93	1.711,00 "

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ ua. – nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO – neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 17. Jänner 2005). In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 21. Februar 2005 führte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin ua. aus, beim strittigen Bewirtungsaufwand handle es sich um Gratisabgaben an zahlende Gäste bei diversen Feierlichkeiten im Hotelbetrieb, um kostenlosen Ausschank des Gastwirtes an seine Gäste und um Bewirtungsaufwendungen, die unmittelbar dem Unternehmen dienen würden. (Streng betrieblich als auch teils betrieblich teils privat veranlasste) Repräsentationsaufwendungen seien in Österreich gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da diese einkommensteuerrechtlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben seien. Eine umsatzsteuerrechtliche Ausnahme hiervon würden hingegen Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG darstellen, da für diese bei überwiegend betrieblich und beruflich veranlasstem Werbeaufwand zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug bestanden habe. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 sei es einkommensteuerrechtlich zu einer Kürzung um fünfzig Prozent gekommen, umsatzsteuerrechtlich sei die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern grundsätzlich bestehen geblieben. Der einkommensteuerrechtliche nicht abzugsfähige Teil der Aufwendungen falle jedoch unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit c UStG (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung), was sich schlussendlich als indirekte Einschränkung des Vorsteuerabzuges darstelle, zumal die Verwaltungspraxis anstelle der Eigenverbrauchsbesteuerung eine Vorsteuerkürzung in Höhe von fünfzig Prozent zulasse. Dem Gemeinschaftsrecht sei jedoch eine Eigenverbrauchsbesteuerung von (ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen) Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von

Geschäftsfreunden im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung) fremd. Nach dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-RL würden die Mitgliedstaaten nur jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten können, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen gewesen wären. Alle Vorsteuerauschlüsse, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL begründet worden wären, würden dem Gemeinschaftsrecht widersprechen. Dies würde für Österreich bedeuten, dass alle Vorsteuerauschlüsse, die nach dem 1. Jänner 1995 eingeführt worden wären, gemeinschaftswidrig seien, so auch die mit dem Strukturanpassungsgesetz, BGBl 1995/297, neu geschaffene Regelung. Da die gegenständliche inländische Regelung in Art. 17 der 6. MwSt-RL keine Deckung finden würde, komme es im vorliegenden Fall wegen des Anwendungsvorranges unmittelbar wirkenden Gemeinschaftsrechtes zur Verdrängung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 30. August 2005 führte Finanzanwalt, Großbetriebsprüfung Innsbruck, ua. aus, dass die auf dem Konto "Repräsentation" gebuchten Aufwendungen für Bewirtungskosten neben dem eindeutig betrieblich veranlasstem Aufwand (das wären die im Pauschalpreis enthaltenen Leistungen an Gäste wie Tischwein im Sommer, wöchentliche Weinverkostungen, Schmankerlpartys und Begrüßungsgetränke), welche von der Betriebsprüfung mit vierzig Prozent des Gesamtaufwandes geschätzt worden wären, weiters noch einerseits Gratisgetränke an Gästen zu besonderen Anlässen (Geburtstage, Hochzeitstage usw.) sowie geselligen Runden und andererseits die von den Gesellschaftern und ihren Familien konsumierten Getränke umfassen würden. Diese als Gratis-Gästebewirtung festgestellten Getränkeabgaben seien der 50 %igen Aufwandskürzung nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG unterworfen und insoweit eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung) vorgenommen worden. Schon zum 1. Jänner 1995 habe ertragsteuerlich die Möglichkeit bestanden, den auf die Konsumation des Unternehmers entfallenden Teil der Bewirtungskosten auszuscheiden. Insoweit seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig gewesen. Die Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG ab 5. Mai 1995 durch BGBl 1995/21 stelle sohin keine Einschränkung des bisherigen Vorsteuerabzuges dar, sondern sei eine Schätzung des auf die Eigenkonsumation des Unternehmers entfallenden Teiles der Bewirtungskosten. Des Weiteren sei nicht der Vorsteuerabzug gekürzt, sondern lediglich der nicht abzugsfähige Aufwand der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen worden. Die Eigenverbrauchsbesteuerung stelle einen selbständigen Steuertatbestand dar, weshalb insofern in der Versteuerung des Eigenverbrauches bei ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen auch keine Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen gesehen werden kann, zumal eine EuGH Entscheidung des Inhaltes, dass die nationale Eigenverbrauchsbesteuerung insgesamt gemeinschaftswidrig sein soll, offensichtlich

noch nicht ergangen sei. Da das Gemeinschaftsrecht jedoch den Eigenverbrauchstatbestand überhaupt nicht kenne, sei vielmehr anzunehmen, dass die Gratisabgabe von Getränken im gemeinschaftsrechtlichen Liefertatbestand, wie er ab 2004 auch im § 3 Abs. 2 UStG Eingang gefunden habe, Deckung finde.

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt. Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2006 führte Finanzanwalt in seinem Schreiben vom 10. März 2006 ua. aus, die Gesellschafter und ihre Familienangehörige hätten zu besonderen Anlässen Gäste auf eine Gratiskonsumation eingeladen und dabei mit den Gästen mitgegessen und getrunken. Wie hoch die bei Getränkeeinladungen auf das einladende Familienmitglied entfallende Konsumation sei, lasse sich naturgemäß nicht genau feststellen, weshalb im § 20 EStG dieser nichtabzugsfähige Teil des Aufwandes mit 50 % geschätzt werde. Der auf dem Konto Repräsentationsaufwand erfasste Betrag sei durch Umbuchungen auf den Einkaufswert bereinigt worden, sodass bei der Eigenverbrauchsbesteuerung von der richtigen Bemessungsgrundlage ausgegangen worden sei. Im Übrigen könnte nicht nachgewiesen werden, dass darüberhinaus Aufwendungen angefallen seien, die nur die Unternehmerfamilie betreffe und sei daher im Bp-Bericht auch kein Aufwand angesetzt worden, der zur Gänze der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliege. Der Berufungswerber äußerte sich über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. März 2006 nicht zu den beiden obigen Schreiben des Finanzanwalts vom 30. August 2005 und 10. März 2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem aktenkundigen Vorbringen der Parteien bzw. der Aktenlage steht außer Streit, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen, welche ua. auch die hiermit verbundenen Konsumationen der Gesellschafter samt ihrer Familienangehöriger beinhalten, ausschließlich anlässlich der Bewirtung von Gästen und Geschäftsfreunden (bei besonderen Anlässen wie Geburtstagen, Hochzeitstagen und bei geselligen Runden) angefallen sind. Die strittigen Kosten dienen sohin der Werbung, und ist damit eine bei weitem überwiegende betriebliche bzw. berufliche Veranlassung gegeben. Im vorliegenden Fall stellt sich daher einzig die Rechtsfrage, ob die von der Abgabenbehörde in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung derartiger Bewirtungsaufwendungen (in Folge der durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durch das BGBl Nr. 297/1995 per 5. Mai 1995 eingeführten Nichtabzugsfähigkeit von fünfzig Prozent) zu einer EU-widrigen Versteuerung eines Aufwands-eigenverbrauches in dieser Höhe führt oder nicht.

Zur nationalen Rechtslage ist vorerst auszuführen, dass nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bei den Einkünften die Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden dürfen. Darunter

fielen nach dieser Bestimmung (in der bis zum 4. Mai 1995 geltenden Fassung) auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige wies nach, dass die Bewirtung der Werbung diene und die berufliche oder betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Durch das Strukturanpassungsgesetz, BGBl. Nr. 297/1995, wurde § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 mit Wirksamkeit zum 5. Mai 1995 dahingehend geändert, als derartige Bewirtungsaufwendungen nur mehr zur Hälfte abzugsfähig sind. Nach den erläuternden Bemerkungen zu dieser Gesetzesänderung (SWK 1995, T 19) erscheint eine pauschale Berücksichtigung der gegebenen Repräsentationskomponente in Höhe der Hälfte der entsprechenden Ausgaben sachgerecht, auch wenn die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Zu den Aufwendungen "anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden" werden neben den Aufwendungen für den Geschäftsfreund auch die Aufwendungen für den Steuerpflichtigen selbst (bewirtenden Unternehmer) sowie die Aufwendungen für den Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen gezählt (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁴, Tz. 89 zu § 20, 29f, 1999). Die Absicht des Gesetzgebers war sohin zumindest nicht primär darauf gerichtet, die auf den bewirtenden Unternehmer entfallenden Kosten zu berücksichtigen. Der unter den normierten Bedingungen in Summe anzuerkennende Werbeaufwand anlässlich der Bewirtung eines Geschäftsfreundes sollte um eine Repräsentationskomponente gekürzt werden.

Die Umsatzsteuer erfuhr durch das Strukturanpassungsgesetz keine Änderung. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 normiert, dass Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben bzw. Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 darstellen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Auf Grund der Gesetzessystematik des UStG 1994 ergab es eine bis zur Änderung des § 20 EStG 1988 in der Verwaltungspraxis nicht durchgeführte Eigenverbrauchsbesteuerung, da bis dahin die Vorsteuer sofort versagt wurde. Seit Erlassung des Strukturanpassungsgesetzes ist im Fall der Geschäftsfreundebewirtung das Entgelt nicht überwiegend, sondern nur zu fünfzig Prozent nicht abzugsfähig, sodass dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug somit zur Gänze zusteht. Nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung unterliegt jedoch der ertragsteuerlich nichtabzugsfähige fünfzigprozentige Aufwandsteil umsatzsteuerlich der Eigenverbrauchsbesteuerung, da gemäß dieser Bestimmung Eigenverbrauch vorliegt, soweit ein Unternehmer Ausgaben tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Dieser Eigenverbrauch wäre generell mit zwanzig Prozent zu versteuern, sodass im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung fünfzig Prozent des Vorsteuerabzuges wieder rückgängig gemacht wird.

Die Umsatzsteuerrichtlinien in Rz 1926, 12.2.4.2.3. Repräsentationsaufwendungen, Betriebskosten, in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung führten hierzu aus, dass eine sofortige Aufteilung der Vorsteuer erfolgen und die 50 %ige Eigenverbrauchsbesteuerung unterbleiben kann, wenn die Bewirtung durch einen Dritten erfolgt und somit im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die 50 %ige Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bereits feststeht. RZ 79 UStRI, 1.1.2.4. Aufwandseigenverbrauch, in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung sah ausdrücklich vor, dass bei Geschäftsessen bezüglich der ertragsteuerlich zu 50 % nichtabzugsfähigen Bewirtungsspesen aus Vereinfachungsgründen eine sofortige Aufteilung der Vorsteuerbeträge vorgenommen werden kann und sich diesfalls eine Eigenverbrauchsbesteuerung erübrigen würde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Rechtsfrage, ob die Verwehrung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sich als rechtswidrig erweisen würde, in seiner Entscheidung vom 31. März 2004, Zl. 2001/13/0255, ausgeführt wie folgt:

"In der Beschwerde wird vorgebracht, durch die am 5. Mai 1995 kundgemachte Novelle BGBl. Nr. 297/1995 zum EStG 1988 sei die Absetzbarkeit von Geschäftsessen mit Werbecharakter auf 50 % eingeschränkt worden. Dies habe auf Grund der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auch zur Einschränkung des Vorsteuerabzuges auf 50 % geführt. Dieser ab dem 5. Mai 1995, somit nach dem EU-Beitritt Österreichs, wirkenden Einschränkung stehe die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im - den Vorsteuerabzug beim häuslichen Arbeitszimmer betreffenden - Erkenntnis vom 24. September 2002, 98/14/0198, zu Recht erkannt, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU mit 1. Jänner 1995) bestehenden Vorsteuerabzugausschlüsse erlaubt, dass aber die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerabzugausschlüsse untersagt ist. Mit der durch das Strukturanpassungsgesetz BGBl. Nr. 297/1995 erfolgten Neufassung des zweiten Satzes in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG wurde bewirkt, dass die dort näher definierten Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden nur mehr zur Hälfte absetzbar sind. Diese Neufassung betraf Aufwendungen (Ausgaben), die ab dem 5. Mai 1995 angefallen sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 7.4 zu § 20 EStG 1988). Die aus dem zitierten Strukturanpassungsgesetz über § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 resultierende Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit in Bezug auf die Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden erweist sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt, wobei im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81, Slg.

1982, S. 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EGV abgesehen werden konnte.

Die im angefochtenen Bescheid über den Verweis in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auf § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestützte Versagung des Vorsteuerabzuges erweist sich damit als rechtswidrig."

Im vorliegenden Fall versagte jedoch die Abgabenbehörde der Berufungswerberin in den bekämpften Bescheiden nicht den Vorsteuerabzug, sondern unterwarf die Gästebewirtungskosten als nicht abzugsfähigem Aufwand der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Der Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung wirkt sich – unter Verweis auf obige Ausführungen – letztlich als indirekte Einschränkung des Vorsteuerabzuges aus, weshalb zu klären ist, ob die Eigenverbrauchsbesteuerung als teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie gesehen werden muss, oder ob im Hinblick auf die Trennung in Vorsteuerabzug und Eigenverbrauchsbesteuerung eine solche Maßnahme zulässig ist.

Im gegenständlichen Zusammenhang sind damit folgende Bestimmungen der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (in der Fassung 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) von Bedeutung. Nach Art. 5 Abs. 6 ist die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen für private oder unternehmensfremde Zwecke einer Lieferung gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Umsatzsteuer berechtigt hat. Art. 6 Abs. 2 lit. a stellt der Dienstleistung die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke gleich, sofern dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Nach lit. b dieser Bestimmung ist der Dienstleistung die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt. Die Mitgliedsstaaten können Abweichungen von diesen Bestimmungen vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Nach Art. 17 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MwSt-RL) ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die für Vorleistungen geschuldete Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Gemäß Art. 17 Abs. 6 erster Unterabsatz legt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind. Eine zwingende Einschränkung des Vorsteuerabzuges sieht Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL lediglich im Bereich der Aufwendungen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen. Einschrän-

kungen des Vorsteuerabzuges in den Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten können beibehalten werden, sofern diese Vorschriften bereits im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. MwSt-RL im jeweiligen Mitgliedsstaat in Kraft waren. Nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL ist es den Mitgliedstaaten nicht möglich, weitere Tatbestände, die zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, vorzusehen.

Art. 27 Abs. 1 der 6. MwSt-RL sieht vor, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig einen Mitgliedsstaat ermächtigen kann, von der 6. MwSt-RL abweichende Maßnahmen einzuführen, wobei solche Maßnahmen den Zweck haben müssen, die Steuerbehebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen zu verhindern.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich bereits mehrmals damit auseinander gesetzt, ob die pauschale Einschränkung des Vorsteuerabzuges durch Mitgliedsstaaten mit Art. 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RL vereinbar ist. In den verbundenen Rechtssachen "Ampafrance" Rs C-177/99 und "Sanofi" Rs C-181/99 vom 19. September 2000 führte er hierzu ua. aus, aus Art. 2 der ersten und Art. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe sich der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmernetz. Das in Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug sei integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Denn eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges würde sich auf die steuerliche Belastung auswirken und müsse in allen Mitgliedsstaaten gleich wirken. Ausnahmen seien daher nur in den in der Richtlinie ausdrücklich genannten Fällen zulässig. Dazu würden aufgrund des Art. 17 Abs. 6 in Verbindung mit Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch alle Vorsteuerausschlüsse zählen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Mitgliedsstaat gegolten hätten (Rz 34). Die von Frankreich eingeführten Normen würden erlauben, den Vorsteuerabzug selbst für Aufwendungen zu verwehren, deren streng geschäftlichen Charakter der Unternehmer nachweisen könne. Dadurch würden bestimmte Formen von Vorleistungen der Mehrwertsteuer unterworfen werden, was gegen den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug verstoße, der die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleiste (Rz 57 und 58). Vorsteuerausschlüsse (dies gelte nach dem Wortlaut der Entscheidung auch für "pauschale Beschränkungen des Vorsteuerabzuges") würden gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen, wenn der Steuerpflichtige keine Möglichkeit habe, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliege und dadurch die Grundsätze und Ziele der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie übermäßig beeinträchtigt werden würden (Rz 62). In der Rechtssache "Metropol" Rs C-409/99 vom 8. Jänner 2002 führte der EuGH ua. aus, das in Art. 17f der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug sei integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirke sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und

müsse in allen Mitgliedsstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen seien daher nur in den von der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (Rz 42). Eine nationale Regelung sei unzulässig, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerrichtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitere (Rz 46). Durch die in Art. 17 Abs. 6 normierte "stand-still"-Klausel würden die Mitgliedsstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass einer gemeinschaftlichen Regelung, alle nationalen Regelungen zum Vorsteuerauschluss beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich angewandt hätten (Rz 48). Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasse der Begriff "innerstaatliche Rechtsvorschrift" im Sinne des Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten (Rz 49). Weiters erklärte der EuGH in der Rechtssache "Cookies World" Rs C-155/01 vom 11. September 2003, Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ermögliche den Mitgliedsstaaten als eng auszulegende Ausnahmebestimmung lediglich, von der Behandlung bestimmter Leistungen und Verwendungen als steuerbare Leistungen abzusehen. Art. 6 der 6. Richtlinie ermögliche den Mitgliedsstaaten aber nicht, in Art. 6 Abs. 2 lit. a und lit. b nicht genannte Steuertatbestände einzuführen (Rz 58 und 59). Die Einführung eines neuen Steuertatbestandes mit dem Ziel einen Vorsteuerauschluss, wie er bis zum Beitritt Österreichs gegolten habe, zumindest mittelbar aufrecht zu erhalten, könne nicht auf Art. 17 Abs. 6 und 7 gestützt werden (Rz 61f). Selbst wenn Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens grundsätzlich anwendbar wäre, hätte Österreich richtlinienwidrig die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 erst nach dem Beitritt Österreichs am 6. Jänner 1995 eingeführt und somit erst nach dem Inkrafttreten der 6. Richtlinie in Österreich die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt (Rz 64f).

Zusammengefasst ist somit auszuführen, dass der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung jedenfalls dann richtlinienwidrig ist, wenn darin ein eigener Besteuerungstatbestand erblickt wird, da die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keinen derartigen Tatbestand vorsieht. So entschied auch der BFH am 6. August 1998, V R 74/96 (Ur 1998, 464 f), dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keine dem Aufwandseigenverbrauch vergleichbare Bestimmung enthalte und den Mitgliedsstaaten es grundsätzlich verwehrt sei, über die im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Steuertatbestände hinaus weitere Vorgänge der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Nach der EuGH-Entscheidung "Cookies World" könnte aber unter bestimmten Umständen des Ausgangsverfahrens im Aufwandstatbestand doch eine auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL beruhende und den Vorsteuerauschluss ergänzende Bestimmung gesehen werden. Beide

Bestimmungen dienen der Gleichstellung des Unternehmers mit dem Endverbraucher. Sowohl der Ausschluss vom Vorsteuerabzug als auch der Eigenverbrauch im Zusammenhang mit den Bewirtungen führen zu einer steuerlichen Belastung des Unternehmers und somit zu einer Durchbrechung des Neutralitätsgrundsatzes, finden aber wohl darin seine Berechtigung, dass der Unternehmer nicht besser gestellt werden darf als der Letztverbraucher. Insofern bezwecken beide Bestimmungen das gleiche Ziel und führen im Ergebnis dazu, dass die Steuerverwaltung jenen Betrag erhebt, der auf den Letztverbrauch entfällt.

Die Ansicht, dass der Aufwandseigenverbrauch als Vorsteuerkorrekturtatbestand zu sehen ist, findet sich auch in der Literatur (Lohse/Peltner, 6. Mehrwertsteuerrichtlinie und Rechtsprechung des EuGH, bei Art. 17, S 6; Ruppe, UStG 1994², Tz. 307 zu § 1; Kolacny-Mayer, Umsatzsteuergesetz 1994, Anmerkung 37 zu § 1).

Folgt man der Sichtweise, dass der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung als Tatbestand der Vorsteuerkorrektur auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL beruht, ist allerdings nach der genannten Bestimmung und insbesondere nach dem EuGH-Erkenntnis Metropol zu prüfen, ob die österreichischen Finanzbehörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL (1. Jänner 1995) die Eigenverbrauchsbesteuerung im Zusammenhang mit den Bewirtungskosten tatsächlich anwandten. Nach dieser Entscheidung umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne des Art. 17 der 6. MwSt-RL eben nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten.

Nach der Verwaltungspraxis in Österreich wurde aber bei grundsätzlicher Anerkennung der Bewirtungskosten als unternehmerischer Werbeaufwand weder die Vorsteuer gekürzt noch ein Eigenverbrauch besteuert. Diesbezüglich gab es auch zumindest für den Bereich der Ertragsteuern eindeutige Aussagen des Bundesministeriums für Finanzen (29.3.1996, SWK 1996, A 303; 14.6.1996, Ecolex 1996, 125). Nach diesen Ausführungen zählen Aufwendungen anlässlich der Geschäftsfreundebewirtung inklusive jener Kosten, die auf den bewirtenden Unternehmer bzw. auf dessen Angestellte entfallen zu den Aufwendungen anlässlich der Geschäftsfreundebewirtung. Es hat demnach auch keine Aufteilung der Kosten zu erfolgen.

Da das Umsatzsteuergesetz in den einschlägigen Bestimmungen auf das Abzugsverbot des Einkommensteuergesetzes verweist, müssen diese Ausführungen wohl auch für den Bereich des Umsatzsteuergesetzes Bedeutung haben.

Die Einführung der umsatzsteuerlichen Belastung durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durch das Bundesgesetzblatt Nr. 297/1995 kann somit weder auf Art. 6 noch auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden.

Die Einschränkung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Geschäftsfreundebewirtung widerspricht auch Art. 17 Abs. 2 der 6. MWSt-RL. Dazu hat der EuGH in den verbundenen Rechts-sachen "Ampafrance" Rs C-177/99 und "Sanofi" Rs C-181/99 vom 19. September 2000 festgestellt, dass grundsätzlich eine pauschale Beschränkung des Vorsteuerabzugs gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen kann, wenn dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt wird, nachzuweisen, dass eine Steuerhinterziehung oder -umgehung nicht vorliegt. Wenn ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen wird, ohne dem Abgabepflichtigen im Einzelfall einen Nachweis der weitaus überwiegenden betrieblichen und beruflichen Veranlassung zu ermöglichen, bei dessen Gelingen die Vorsteuern zur Gänze abzugsfähig sind, nicht gegeben wird, ist die Neutralität der Steuer nicht mehr gegeben.

Nach Ansicht des Referenten besteht auch keine Möglichkeit - unabhängig von der Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 per 5. Mai 1995 - eine Besteuerung des tatsächlich auf den Unternehmer entfallenden Kostenteils vorzunehmen.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Einkommensteuergesetzes fallen alle Aufwendungen, die anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden anfallen, grundsätzlich unter die Repräsentationsaufwendungen ("darunter fallen auch ..."). Dies können nur solche Aufwendungen sein, die grundsätzlich für das Unternehmen ausgeführt werden, aber aufgrund ihrer repräsentativen Mitveranlassung durch die gesetzliche Fiktion des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sofern der Unternehmer nicht den Werbecharakter und die unternehmerische Veranlassung nachweist. Würden derartige Kosten nicht für das Unternehmen anfallen, wäre der Vorsteuerabzug aus diesen Kosten schon nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG ausgeschlossen.

Weist der Unternehmer den Werbecharakter und die unternehmerische Veranlassung nach, gehören alle Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu den für das Unternehmen erfolgten Repräsentationsaufwendungen und eben nicht zu den für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Betrag. Alle Kosten, die anlässlich der Bewirtung eines Geschäftsfreundes anfallen, sind nämlich nach der Spezialbestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG zu beurteilen und nicht nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG. Eine Besteuerung der für den Unternehmer und seine Arbeitnehmer selbst angefallenen Kosten anlässlich einer Geschäftsfreundebewirtung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit c UStG 1994 in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist damit unzulässig, da alle Kosten anlässlich der genannten Bewirtung nach dem Wortlaut des Gesetzes als für das Unternehmen erbracht gelten.

Überdies gilt auch in diesem Zusammenhang, dass nach der Verwaltungspraxis zum Beitrittszeitpunkt bei Nachweis der Voraussetzungen für die Anerkennung des Bewirtungsaufwandes ein Vorsteuerabzug zu hundert Prozent gewährt wurde.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die sich aus dem Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl. Nr. 297/1995, ergebende Besteuerung eines Eigenverbrauchs in Höhe von fünfzig Prozent jener Kosten der Bewirtung, die der Werbung dienen und bei denen die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt, richtlinienwidrig ist, da sie weder auf einen in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Besteuerungstatbestand noch auf (im Sinn der Rechtsprechung des EuGH) innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruht, die zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden haben und auch angewendet wurden (vgl. hierzu auch die übereinstimmenden Ausführungen in Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz. 392/1f zu § 1, 192ff, der umsatzsteuerrechtlich in gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG einen Eigenverbrauch bei Geschäftsfreundebewirtung verneint, wenn umsatzsteuerrechtlich der volle Vorsteuerabzug zusteht, obwohl ertragsteuerlich die Abzugsfähigkeit nur zu fünfzig Prozent gegeben ist).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung von Bewirtungskosten zu berichtigen.

Der Eigenverbrauch in den streitgegenständlichen Jahren 2000 bis 2002 ändert sich daher wie folgt:

	2000 ÖS	2001 ÖS	2002 Euro
Eigenverbrauch laut Bp	588.529,06	458.597,77	36.725,20
Bewirtungskosten	556.499,97	426.596,82	33.814,00
Eigenverbrauch laut BE	32.029,09	32.000,95	2.911,20
20 % Umsätze laut Bp	23.843.042,05	19.635.513,82	1.274.313,90
abzügl. 20 % Bewirtungskosten	437.408,98	411.322,89	32.103,00
20 % Umsätze laut BE	23.405.633,07	19.224.190,93	1.242.210,90
10 % Umsätze laut Bp	66.135.021,00	70.662.412,15	5.175.128,32
abzügl. 10 % Bewirtungskosten	119.090,99	15.273,93	1.711,00
10 % Umsätze laut BE	66.015.930,01	70.647.138,22	5.173.417,32

Die Berechnungen der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 ergeben sich aus den Umsatzsteuerbescheiden 2001 (mit Ausfertigungsdatum 21. März 2003) und 2002 (mit Ausfertigungsdatum 20. November 2003), für das Jahr 2000 aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, die alle insofern Bestandteil dieser Entscheidung werden. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABl. L 359, festgelegten Kurs von 1 Euro = 13,7603 S.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 7. Februar 2007