



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

	ATS	€
Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen und Eigenverbrauch)	0,00	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00	0,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-10.743,66	-780,77
Umsatzsteuergutschrift	-10.743,66	-780,77

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

Der Bw. ist auf dem Gebiet der Telekommunikation tätig und erklärte in der Umsatzsteuererklärung für 2001, eingelangt am 25. April 2002, Vorsteuern in Höhe von insgesamt 13.352,97 S.

Das Finanzamt hat anlässlich der Überprüfung der Vorsteuerbeträge anhand der vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen und Belege Vorsteuern in Höhe von insgesamt 3.033,74 S nicht anerkannt und einen Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern von 10.319,23 S (749,93 €) ermittelt. Die vom Finanzamt durchgeführten Kürzungen betrafen mit 2.609,31 S Vorsteuerbeträge für nichtabzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung. Weiters wurden Vorsteuern in Zusammenhang mit Bewirtungsspesen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 im Gesamtausmaß von 848,84 S um 50%, das sind 424,43 S vermindert.

Am 18. Oktober 2002 erging der Umsatzsteuerbescheid für 2001, in dem der Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern mit 10.319,23 S (749,93 €) und die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit einer Gutschrift in gleicher Höhe festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 18. November 2002 Berufung eingebracht und vom Bw. beantragt Vorsteuern in Zusammenhang mit Bewirtungsspesen in Höhe von 966,97 S zu berücksichtigen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die erfolgte Kürzung der Vorsteuern aus Bewirtungsspesen dem EU-Recht widerspreche.

Im Ergänzungersuchen vom 10. Dezember 2002 forderte das Finanzamt den Bw. auf, bekanntzugeben, wie der Vorsteuerbetrag von 966,97 S ermittelt worden wäre. Laut den Unterlagen des Finanzamtes seien nur Vorsteuern von 848,84 S um 50 % auf 424,43 S gekürzt worden.

Mit Ergänzungsschreiben (beim Finanzamt eingelangt am 2. Jänner 2003) berichtigte der Bw. das Berufungsbegehren dahingehend, dass die Umsatzsteuergutschrift um einen Betrag von 424,43 S erhöht werden solle.

Mit Vorlagebericht vom 14. Juli 2003 wurde die Berufung gem. § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt und vom vorlegenden Finanzamt mit der Begründung, dass die Veranlagung im Sinne der bestehenden Gesetzeslage erfolgt sei, die Abweisung der Berufung beantragt .

Über die Berufung wurde erwogen:

Da nach dem aktenkundigen Vorbringen der Parteien außer Streit ist, dass die den beantragten Vorsteuerbeträgen zugrundeliegende Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwog, stellt sich einzig die Rechtsfrage, ob die durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durch das Bundesgesetzblatt Nr. 297/1995 per 5. Mai 1995 eingeführte Nichtabzugsfähigkeit von 50 % derartiger Bewirtungsaufwendungen zu einer EU-widrigen Versteuerung eines Aufwandseigenverbrauches in dieser Höhe führt. Die im gegenständlichen Veranlagungsverfahren durchgeführte sofortige Kürzung des Vorsteuerabzuges anstelle der Versteuerung eines Eigenverbrauches entspricht nach Rz 1926 der USt-Richtlinien der Verwaltungspraxis.

Die für die gegenständliche Entscheidung wesentlichen Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Nationale Rechtslage:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd. § 20 Abs. 1 Z 1 – 5 EStG 1988 darstellen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer auch der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 – 5 EStG 1988 (u.a.) nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben, die Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffen, welche aufgrund des § 12 Abs. 2 UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 besagt, dass bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den Einkünften Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden. Darunter fallen nach dieser Bestimmung auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche oder betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wurde mit Wirksamkeit zum 5. Mai 1995 durch das Bundesgesetzblatt Nr. 297/1995 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.

Der unter den normierten Bedingungen in Summe anzuerkennende Werbeaufwand anlässlich der Bewirtung eines Geschäftsfreundes sollte um eine Repräsentationskomponente gekürzt werden. Die Absicht des Gesetzgebers war also zumindest nicht primär darauf gerichtet, die auf den bewirtenden Unternehmer entfallenden Kosten zu berücksichtigen.

Die Bestimmungen des UStG 1994 wurden gleichlautend beibehalten. Im Fall der Geschäftsfreundebewirtung ist das Entgelt gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur zu 50 % nicht abzugsfähig. Da somit keine überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwendungen vorliegen, bleibt es nach § 12 UStG 1994 zunächst beim vollen Vorsteuerabzug. Hinsichtlich des ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen 50 % Aufwandsteiles wird allerdings der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 verwirklicht.

Die Umsatzsteuerrichtlinien führen in Rz 2926 dazu aus, dass, wenn die Bewirtung durch einen Dritten erfolgt und somit im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die 50 %ige Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bereits feststeht, eine sofortige Aufteilung der Vorsteuer erfolgen und die 50 %ige Eigenverbrauchsbesteuerung im Nachhinein unterbleiben kann.

Gemeinschaftsrecht:

Im gegenständlichen Zusammenhang sind 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 (idF: **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 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. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden zwingend diejenigen Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen. Einschränkungen des Vorsteuerabzuges in den Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten können beibehalten werden, sofern diese Vorschriften bereits im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im jeweiligen Mitgliedsstaat in Kraft waren.

Eine Abweichung einzelner Mitgliedstaaten von diesen Grundsätzen ist möglich, wenn der Rat nach Art. 27 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auf Vorschlag der Kommission einstimmig einen Mitgliedsstaat zu von der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie abweichenden Maßnahmen ermächtigt, wobei solche Maßnahmen den Zweck haben müssen, die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen zu verhindern.

Da zur gegenständlichen Fragestellung keine Konsultationen nach Art. 17 Abs. 7 iVm. Art. 29 oder Befassungen der Kommission iSd. Art. 27 bekannt sind, unterbleibt die Darstellung dieser Bestimmungen.

Der **EuGH** hat sich in den verbundenen Rechtssachen "Ampafrance" Rs C-177/99 und "Sanofi" Rs C-181/99 vom 19. September 2000 damit auseinandergesetzt, ob die pauschale

Einschränkung des Vorsteuerabzuges durch Mitgliedsstaaten mit Art. 17 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist und dazu folgendes festgestellt:

Aus Art. 2 der ersten und Art. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette. Das in Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Denn eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges würde sich auf die steuerliche Belastung auswirken und muss in allen Mitgliedsstaaten gleich wirken. Ausnahmen sind daher nur in den in der Richtlinie ausdrücklich genannten Fällen zulässig. Dazu zählen aufgrund des Art. 17 Abs. 6 iVm. Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch alle Vorsteuerauschlüsse, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Mitgliedsstaat galten.

Die von Frankreich eingeführten Normen erlauben den Vorsteuerabzug selbst für Aufwendungen zu verwehren, deren streng geschäftlichen Charakter der Unternehmer nachweisen kann. Dadurch werden bestimmte Formen von Vorleistungen der Mehrwertsteuer unterworfen, was gegen den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug verstößt, der die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet. Diese Vorsteuerauschlüsse (gilt nach dem Wortlaut der Entscheidung auch für "pauschale Beschränkungen des Vorsteuerabzuges") verstoßen gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn der Steuerpflichtige keine Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung oder –umgehung vorliegt und dadurch die Grundsätze und Ziele der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie übermäßig beeinträchtigt werden.

In der Rechtssache "Metropol" Rs C-409/99 vom 8. Jänner 2002 hat der EuGH die Grundsatzausführungen bestätigt und eine nationale Regelung, die nach dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerrichtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert als unzulässig erklärt und dazu weiters ausgeführt.

Durch die in Art. 17 Abs. 6 normierte "stand-still" Klausel sollten 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 anwandten". Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff "innerstaatliche Rechtsvorschrift" iSd Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten.

In der Entscheidung zur Rechtssache "Cookies World" Rs C-155/01 vom 11. September 2003 sind neben den Aussagen zur Unzulässigkeit einer Doppelbesteuerung eines wirtschaftlichen Vorganges folgende zusätzliche prinzipiellen Aussagen enthalten, die für die gegenständlichen Fragestellungen von Bedeutung sind:

Rz 58 und 59: Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht den Mitgliedsstaaten als eng auszulegende Ausnahmebestimmung lediglich, von der Behandlung bestimmter Leistungen und Verwendungen als steuerbare Leistungen abzusehen. Art. 6 der 6. Richtlinie ermöglicht den Mitgliedsstaaten aber nicht, in Art. 6 Abs. 2 lit. a und lit. b nicht genannte Steuertatbestände einzuführen.

Rz 61 f: Die Einführung eines neuen Steuertatbestandes mit dem Ziel einen Vorsteuerauschluss, wie er bis zum Beitritt Österreichs galt, zumindest mittelbar aufrecht zu erhalten, kann nicht auf Art. 17 Abs. 6 und 7 gestützt werden.

Rz 64 f: 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.

Verhältnis Gemeinschaftsrecht und innerstaatliches Recht:

Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechtes unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen. Eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden. Man spricht vom Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes (Ruppe, UStG 1994 in der Einf., Tz. 26).

Für gegenständlichen Fall ergibt sich daraus folgendes:

Gemäß der österreichischen Rechtslage ergibt sich gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z. 3 grundsätzlich ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Repräsentationsaufwendungen, da diese einkommensteuerlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen. Dieser Ausschluss bestand somit in Österreich bereits vor dem Inkrafttreten der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (das ist der Zeitpunkt des EU-Beitritts am 1. 1. 1995) und steht auch mit dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch nicht im Widerspruch.

Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 stellen jedoch eine Ausnahme dar, denn hiefür bestand zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug, sofern ein überwiegend betrieblich und beruflich veranlasster Werbeaufwand vorlag. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1955 kam es zur einkommensteuerlichen Kürzung um 50%, während umsatzsteuerlich die Vorsteuerabzugsfähigkeit grundsätzlich weiterhin bestehen blieb.

Der einkommensteuerliche nicht abzugsfähige Teil unterliegt jedoch dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994.

Unter Zugrundelegung der dargelegten gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen und den dazu ergangenen Ausführungen durch den EUGH ist festzuhalten, dass der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c 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 enthält und es den Mitgliedsstaaten 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. Mehrwertsteuerrichtlinie 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 1994, 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 als Tatbestand der Vorsteuerkorrektur auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 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. Mehrwertsteuerrichtlinie (1. Jänner 1995) die Eigenverbrauchsbesteuerung im Zusammenhang mit den Bewirtungskosten tatsächlich anwandten. Nach dieser Entscheidung umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften iSd Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eben nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten.

Nach der Verwaltungspraxis in Österreich wurden 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.

Ergänzend hiezu wird festgehalten, dass nach Rz 62 der EuGH-Entscheidung Ampafrance und Sanofi 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 vorliegt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates 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 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 eben nach der Spezialbestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 zu beurteilen und nicht nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG.

Überdies gilt auch in diesem Zusammenhang, dass nach der Verwaltungspraxis zum Beitrittszeitpunkt bei Nachweis der Voraussetzungen für die Anerkennung des Bewirtungsaufwandes ein 100 %iger Vorsteuerabzug gewährt wurde.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die durch das Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl. Nr. 297/1995 sich ergebende Besteuerung eines Eigenverbrauchs iHv. 50 % 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.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern in Höhe von 424,43 S anzuerkennen.

Linz, 10. Dezember 2003