

GZ. RV/0250-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom 5. Mai 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	558.722.694,18 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuern betr. Steuerschuld § 19 Abs.1	116.909.277,99 S - 41.756.024,58 S - 3.100.679,54 S - 18.687.696,10 S - 5.291.546,76 S
				48.073.331,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				3.493.625,21 €

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

Die Bw. betreibt die fabriksmäßige Erzeugung von Apparaten und Anlagen zur Verteilung elektrischer Energie sowie steuerungstechnische Anlagen.

In der für das Veranlagungsjahr 2001 abgegebenen Umsatzsteuererklärung (Eingang beim Finanzamt am 28. April 2003) ist unter der Kennzahl 060 der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit EUR 3.036.123,35 angegeben. Im Begleitschreiben der Bw. vom 26. März 2003 wurde ausgeführt, dass von den Bewirtungsaufwendungen 100 % an Vorsteuer, das sind EUR 3.986,67 berücksichtigt wären. Das Finanzamt kürzte den Gesamtbetrag der Vorsteuern um EUR 1.993,31 (50% von EUR 3.986,67) und setzte im Umsatzsteuerbescheid vom 5. März 2003 den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 3.034.130,01 EUR fest. Die Vorsteuerkürzung wurde damit begründet, dass Bewirtungsspesen grundsätzlich zu den Repräsentationskosten gehörten und die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig seien. Wenn die Bewirtung allerdings nachweislich aus Gründen der Werbung oder Geschäftsanbahnung erfolgt sei, könnten die Vorsteuern zur Hälfte berücksichtigt werden.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 5. Mai 2003, zugestellt am 8. Mai 2003 erhob die Bw. mit Schreiben vom 4. Juni 2003 (eingelangt am 4. Juni 2003) Berufung und begründete diese wie folgt (Auszug):

In der Steuererklärung seien unter KZ 060 Vorsteuern in Höhe von 3.036.123,35 € geltend gemacht worden. Darin seien Vorsteuern für Bewirtungsaufwendungen von 7.973,34 € inkludiert. Die betreffenden Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden würden einem eindeutigen Werbezweck dienen und die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegen. Die Vorsteuern seien daher zu 100% (und nicht nur zu 50%)

anzuerkennen, die Umsatzsteuerzahllast müsse daher für das Jahr 2001 3.492.030,51 € betragen.

Diesbezüglich werde auf die Rechtsprechung des EuGH vom 19.9.2000, C-177/99 und C-181/99 Ampafrance und Sanofi verwiesen, wonach Beschränkungen des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen, die einen streng geschäftlichen Charakter haben, der 6. MWSt-Richtlinie widersprächen. Davon ausgenommen wären nur solche Beschränkungen, die bereits vor Richtlinienerlass (im Fall Österreichs im EU-Beitrittszeitpunkt 1.1.1995) gegolten haben. Nachdem in Österreich vor dem EU-Beitritt die volle Vst-Abzugsfähigkeit für Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, wenn sie der Werbung dienen und die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, gegolten habe und erst im Mai 1995 die 50%-Regelung eingeführt worden wäre, sei die Beschränkung auf den halben Vorsteuerabzug mit dem EU-Recht nicht vereinbar.

Eine nachträgliche Erweiterung des Vorsteuerausschlusses sei nur aus konjunkturellen Gründen und vorbehaltlich von Konsultationen beim Mehrwertsteuerausschuss iSd Art 29 der MWSt-Richtlinie zulässig.

In Analogie werde auf das VwGH-Erkenntnis vom 24. 9. 2002, ZI. 98/14/0198 (Vorsteuereinschränkung für Arbeitszimmer), in welchem die Einschränkung des Vorsteuerabzuges als gemeinschaftswidrig festgestellt worden sei.

Die Bw. beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde am 16. Juni 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In der Vorlage wurde die Abweisung beantragt und dazu ausgeführt (Auszug):

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Leistungen nicht an das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 oder §§ 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 seien. § 12 Abs. 1 Z. 3 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lasse den Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden in einem Ausmaß von 50% zu, wenn die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Bezüglich des übrigen 50%-Anteiles sehe § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 eine Eigenverbrauchsbesteuerung vor.

Die in der Berufung geltend gemachte mangelnde EU-Konformität beziehe sich auf das Urteil des EuGH vom 19. 9. 2000, C-177, C-181/99, "Fall Ampafrance verbunden mit der Rechtssache Sanofi".

Der dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt könne mit der in Österreich geltenden Regelung nicht verglichen werden, weiters sei bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Richtlinie (77/388/EWG) die Grundlage für eine Eigenverbrauchsbesteuerung gegeben gewesen, weswegen eine Beibehaltung dieser Regelung durch Art. 17 Abs. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt sei.

§ 20 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 in der zum 1. Januar 1995 geltenden Fassung habe bestimmt, dass Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden unter der Voraussetzung absetzbar seien, dass es sich bei der Bewirtung um Werbung handle. Die Kosten für das eigene Essen und Trinken des Steuerpflichtigen hätten daher ausgeschieden werden können (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Die notwendige Aufteilung der Bewirtungskosten hätte im Wege einer Schätzung jedenfalls vorgenommen werden müssen. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der ab 5. Mai 1995 geltenden Fassung habe einen gesetzlichen Schätzungsmaßstab für die Höhe der Bewirtungskosten eingeführt, die der Werbung gedient hätten. Diese Norm habe daher nur die vor 1. Januar 1995 geltende Rechtslage präzisiert, aber nicht geändert. Die Konsultation des beratenden Ausschusses gemäß Art. 17 Abs. 7 bzw. die Einholung einer Ermächtigung gemäß Art. 27 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei daher nicht notwendig gewesen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde die Bw. aufgefordert, darzulegen in welcher Höhe tatsächlich Vorsteuerbeträge aus Bewirtungskosten unter KZ 060 der Umsatzsteuererklärung enthalten seien bzw. um welchen Betrag die Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid 2001 vom Berufungsbegehren abweichen würden. Weiters wurden zwecks Überprüfung der Höhe und der Abzugsfähigkeit der beantragten Vorsteuerabzüge Nachweise (Kontoblätter und Belegstichproben) angefordert.

Mit Schreiben vom 12. Feber 2004 übermittelte die steuerliche Vertreterin die angeforderten Unterlagen und teilte dazu folgendes mit:

Die Bw. erfasse die Bewirtungskosten mit überwiegendem Werbecharakter zu je 50 % (mit Vorsteuerabzug) auf dem Konto 66700 und auf dem Konto 66710 (ohne Vorsteuerabzug). Im Geschäftsjahr 2001 seien auf dem Konto 66700 Aufwendungen in Höhe von 32.849,86 € erfasst worden, die zu österreichischen Vorsteuern in Höhe von 3.986,67 € geführt hätten. Auf dem Konto 66710 seien die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen

brutto mit einem Betrag von 36.582,14 € erfasst worden. Die Differenz zwischen den Kontosalden betreffe im wesentlichen den Vorsteuerbetrag, der am Konto 66710 mitberücksichtigt sei.

Die Vorsteuerbeträge seien mittels Vorsteuerschlüssel am Konto 66700 nachvollziehbar.

In der aus dem EDV-System heraus erstellten Umsatzsteuererklärung für 2001 seien nur die Vorsteuerbeträge vom Konto 66700 berücksichtigt worden. In der Beilage zur USt-Erklärung sei von der Bw. – missverständlich formuliert – beantragt worden, auch die Vorsteuern auf die restlichen 50% Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 3.986,67 € zu berücksichtigen. Bei der Veranlagung sei dieser Antrag insofern falsch interpretiert worden, als das Finanzamt davon ausgegangen sei, dass der Betrag von 3.986,67 € 100% der Vorsteuern darstelle und diese auch bereits in der Erklärung berücksichtigt worden wären. Anstelle der zusätzlichen Gewährung der 3.986,67 € an Vorsteuerabzug hätte das Finanzamt statt dessen den Vorsteuerabzug um die Hälfte, dh 1.993,34 € gekürzt.

Aus der mit Schreiben vom 2. März 2004 übermittelten Berechnungsgrundlage zur Umsatzsteuererklärung 2001 (EDV-Auswertung) geht hervor, dass der in der Erklärung unter KZ 060 angeführte Vorsteuerbetrag in Höhe von 3.036.123,35 € Vorsteuern aus Bewirtungskosten in Höhe von 7.973,34 € beinhaltet.

Die stichprobenweise Belegüberprüfung ergab, dass die beantragten Vorsteuerabzüge überwiegend der Werbung dienten und mit betrieblichen Veranlassungen in Zusammenhang standen. Lediglich in einzelnen Fällen war aufgrund der Belege die weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung zweifelhaft.

Mit Schreiben vom 2. März 2004 der steuerlichen Vertreterin wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. begeht in der Berufungsschrift den vollen Abzug in Höhe von 7.973,34 € der im Jahr 2001 angefallenen Vorsteuern für Bewirtungskosten, die einem eindeutigen Werbezweck dienen und bei denen die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Aufgrund der im Rechtsmittelverfahren beigebrachten Unterlagen und Nachweise ist unstrittig, dass unter der KZ 060 (Gesamtbetrag der Vorsteuern) in der Umsatzsteuererklärung 2001 Vorsteuerbeträge aus Bewirtungskosten in Höhe von 7.973,34 € enthalten waren. Auch besteht unter Zugrundelegung der vorgelegten Nachweise und den Rücksprachen mit der

steuerlichen Vertreterin für die Berufungsbehörde kein Zweifel daran, dass die (hinsichtlich der Vorsteuer strittige) Bewirtung der Werbung diente und überwiegend betrieblich veranlasst war. Für einen geringfügigen Teil der Belege konnte die weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden. Der Gesamtanteil jener Vorsteuern, die die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit nicht erfüllen, ist zu schätzen.

Strittig ist vorrangig die Rechtsfrage, ob die durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durch das Bundesgesetzblatt Nr. 297/1995 mit 5. Mai 1995 eingeführte Nichtabzugsfähigkeit von 50 % der Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu einer gemeinschaftswidrigen Versteuerung eines Aufwandseigenverbrauches (in der Verwaltungspraxis durch direkte Vorsteuerkürzung) in dieser Höhe geführt hat.

Zur strittigen Rechtsfrage:

Die zur Behandlung der strittigen Rechtsfrage maßgeblichen wesentlichen **nationalen** Rechtsgrundlagen sind folgende:

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer auch der Eigenverbrauch im Inland. Ein solcher 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 oder nach § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

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 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 darstellen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Dies gilt nicht für Ausgaben, die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche aufgrund des § 12 Abs. 2 UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen.

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. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche oder betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Gemeinschaftsrechtlich sind im gegenständlichen Zusammenhang 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

(6. Mehrwertsteuerrichtlinie – im folgenden kurz 6. MWSt-RL) von Bedeutung:

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 gegen Entgelt die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt.

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 wird der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festlegen, bei welchen Ausgaben die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden zwingend diejenigen Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen. Solange der Rat diese Regelung nicht vorgenommen hat, können Einschränkungen des Vorsteuerabzuges in den Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten beibehalten werden, sofern diese Vorschriften bereits im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im jeweiligen Mitgliedsstaat in Kraft waren. Nach dem Inkrafttreten der 6. MWSt-RL ist es den Mitgliedsstaaten aber nicht möglich, weitere Tatbestände, die zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, vorzusehen.

Art. 27 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen zu verhindern.

Unter Berücksichtigung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes ergibt sich aus den oben dargestellten österreichischen und gemeinschaftsrechtlichen Rechtsgrundlagen folgendes:

Laut österreichischer Rechtslage sind Repräsentationsaufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1994 iVm § 12 Abs. 1 Z. 3 KStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da sie einkommensteuerlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen. Dieser Ausschluss vom

Vorsteuerabzug bestand in Österreich bereits vor dem Inkrafttreten der 6. MWSt-RL am 1. 1. 1995 und steht daher mit dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-RL nicht im Widerspruch.

Eine Ausnahme von der grundsätzlichen umsatzsteuerlichen Behandlung der Repräsentationsaufwendungen stellen die Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden iSd § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dar. Soweit ein weitaus überwiegender beruflich und betrieblich veranlasster Werbeaufwand nachgewiesen werden konnte, bestand im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWSt-RL kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

§ 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 § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 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.

Der Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 wirkt sich letztendlich 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. MWSt-RL gesehen werden muss, oder ob im Hinblick auf die Trennung in Vorsteuerabzug und Eigenverbrauchsbesteuerung eine solche Maßnahme zulässig ist.

Die Eigenverbrauchsbesteuerung von (ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen) Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden ist dem Gemeinschaftsrecht fremd, da § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 nicht unter Art. 6 Abs. 2 lit. b der 6. MWSt-RL, welcher die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt, subsumierbar ist. Der Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 lit. b der 6. MWSt-RL erfasst nur Fälle der unentgeltlichen Dienstleistung, die vom eigenen Unternehmen des Steuerpflichtigen für unternehmensfremde Zwecke erbracht werden, nicht jedoch die private Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die von Dritten für das Unternehmen des Steuerpflichtigen bezogen werden. Für diese Auslegung spricht die explizite Erwähnung im Wortlaut des Art. 6 Abs. 2 lit. b der 6. MWSt-RL, der Steuerpflichtige (d. h. nicht ein Dritter) erbringe die Dienstleistung für außerbetriebliche Zwecke (siehe dazu FJ 2001, 6 ff.).

Somit ist der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 jedenfalls dann richtlinienwidrig, wenn darin ein eigener Besteuerungstatbestand erblickt wird, da die 6. MWSt-RL keinen derartigen Tatbestand vorsieht. So entschied auch der BFH am 6. August 1998, V R 74/96 (Ur 1998, 464 f), dass die 6. MWSt-RL keine dem Aufwandseigenverbrauch vergleichbare Bestimmung enthält und den Mitgliedsstaaten es grundsätzlich verwehrt sei, über die im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Steuertatbestände hinaus weitere Vorgänge der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Nach der Entscheidung zur Rechtssache "Cookies World" Rs C-155/01 vom 11. September 2003 aus, könnte im Aufwandstatbestand eine auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-RL beruhende und den Vorsteuerausschluss ergänzende Bestimmung gesehen werden. Sowohl der Vorsteuerausschluss als auch der Eigenverbrauch führen zu einer steuerlichen Belastung des Unternehmers und damit zu einer Durchbrechung des Neutralitätsgrundsatzes, finden aber ihre Berechtigung darin, dass der Unternehmer nicht gegenüber dem Letztverbraucher begünstigt werden darf. Beide Bestimmungen verfolgen das gleiche Ziel und haben zum Ergebnis, dass die Steuerverwaltung die auf den Letztverbrauch entfallende Steuer einhebt.

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 RS C-409/99 vom 8. Jänner 2000 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 zum 1. 1. 1995 jedoch 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 Rechtssachen "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 verstößen kann, wenn dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt wird, nachzuweisen, dass eine Steuerhinterziehung oder –umgehung 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 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 UStG 1994 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 1994 ausgeschlossen.

Weist der Unternehmer den Werbecharakter und die unternehmerische Veranlassung nach, gehören die 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 1988.

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.

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

Zum Anteil der nicht betrieblich veranlassten Vorsteuern:

Der Anteil der nicht überwiegend betrieblich veranlassten Bewirtungskosten (Repräsentationsaufwendungen) ist gemäß § 184 BAO zu schätzen. Der Schätzung liegt das Ausmaß der nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zugrunde, welches sich an den übermittelten Belegstichproben orientiert. Die Berufungsbehörde geht davon aus, dass Bewirtungskosten, denen verhältnismäßig ein Vorsteuerbetrag im Ausmaß von 20% des beantragten Vorsteuerabzugsbetrages , das sind 21.943,14 ATS bzw. 1.594,67 EUR,

entspricht, ertragsteuerlich nicht die Kriterien des § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 erfüllen.

Ausgehend davon, dass der in der Steuererklärung unter KZ 060 (Gesamtbetrag der Vorsteuern) angegebene Betrag in Höhe von 3.036.123,35 € nicht nur die aus dem EDV-System übernommenen Vorsteuerbeträge in Höhe von 3.986,67 € vom Konto 66700 (50%iger abzugsfähiger Teil) sondern auch die Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe zu den Bewirtungskosten vom Konto 66710 (nicht abzugsfähiger 50%iger Anteil) beinhaltete, berechnet sich der Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern des Jahres 2001 wie folgt:

	ATS	EUR
Vorsteuern lt. Bescheid 5. Mai 2003	41.750.539,18	3.034.130,01
Storno der 50% Kürzung laut FA	27.428,54	1.993,31
Zwischensumme (= Vorsteuern laut KZ 060 der Umsatzsteuererklärung)	41.777.967,72	3.036.123,32
Vorsteuerbeträge, die die Voraussetzung für die 100%ige Abzugsfähigkeit nicht erfüllen (20% von 7.973,34 €)	- 21.943,14	- 1.594,67
Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern 2001 berichtet	41.756.024,58	3.034.528,65

Der Berufung war somit aus den genannten Gründen teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 9. März 2004