



GZ. RV/1620-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 5 am 30. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Exinger GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch Hofrat Dr. Edith Satovitsch, betreffend Umsatzsteuer 2002 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entgelte	14.266.723,68 €
Umsatzsteuer lt. Bescheid	3.414.311,19 €
Vorsteuer lt. Bescheid	- 1.173.538,46 €
Steuer gem. § 19 Abs. 1 a (Bauleistungen)	- 578.025,07 €
Zurechnung Vorsteuer	1.204,79 €
abzüglich Vorsteuer "WFM"	- 36,05 €
Vorsteuer Mitarbeiterbewirtung	- 1.034,30 €

1.662.882,10 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 Verwaltungsgerechtshof

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

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erließ für die B am 18. August 2003 den Umsatzsteuerbescheid 2002, wobei die in der Umsatzsteuererklärung 2002 enthaltenen Angaben der Steuerpflichtigen Berücksichtigung fanden.

Die B erhob am 15. September 2003 gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung, womit auch Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs. 1 Z 1 Bundesabgabenordnung (BAO) und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO verbunden wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass 2002 bislang noch nicht geltend gemachte Vorsteuern im Ausmaß von 1.204,79 € angefallen waren, die in den bislang abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie in der Umsatzsteuererklärung für 2002 noch keine Berücksichtigung gefunden hatten. Dabei handle es sich um Vorsteuern aus Bewirtungsaufwendungen, die in der Jahreserklärung bislang nur mit 50 % berücksichtigt worden seien. Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit c Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sei die Vorsteuer für Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu 50 % abzugsfähig. Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf 50 % bestehe seit dem Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl 1995/297, das am 5. Mai 1995 in Kraft getreten sei.

Nach Art. 17 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MWSt-RL) könne der Steuerpflichtige jene Vorsteuern geltend machen, die Gegenstände und Dienstleistungen im Zusammenhang mit

seinen besteuerten Umsätzen betreffen. Gem. Art. 17 Abs. 6 erster Unterabsatz der 6. MWSt-RL werde der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festlegen, welche Vorsteuern nach Gemeinschaftsrecht nicht abziehbar sind. Ein derartiger Beschluss sei noch nicht ergangen. Solange diese Regelung vom Rat nicht vorgenommen worden sei, gelte die sogenannte Stillhalteklause: Einschränkungen des Vorsteuerabzuges in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten könnten beibehalten werden, sofern diese Vorschriften bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWSt-RL bestanden (Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-RL). Nach dem Inkrafttreten der 6. MWSt-RL sei es den Mitgliedstaaten jedoch grundsätzlich nicht mehr möglich, in der nationalen Gesetzgebung weitere Einschränkungen des Vorsteuerabzuges vorzusehen.

Für Österreich sei der Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWSt-RL der Zeitpunkt des Beitritts zur EU am 1. Jänner 1995 (vgl. EuGH vom 8. Jänner 2002, Rs C 409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*). Zu diesem Zeitpunkt sei in Österreich der Vorsteuerabzug für die Bewirtung von Geschäftsfreunden zur Gänze möglich gewesen, sofern der Steuerpflichtige gegenüber der Behörde nachweisen konnte, dass die Bewirtung der Werbung gedient und die betriebliche Veranlassung überwogen habe. Der (teilweise) Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sei im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWSt-RL in Österreich daher nicht vorgesehen gewesen. Die Beschränkung des Vorsteuerabzuges auf 50 % sei erst nach dem 1. Jänner 1995 mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 (Inkrafttreten am 5. Mai 1995) eingeführt worden und widerspreche somit den Bestimmungen des Art. 17 Abs. 6 der MWSt-RL.

In seinem Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs C 409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, habe der EuGH bereits eindeutig ausgesprochen, dass es einem Mitgliedstaat nach Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MWSt-RL verwehrt sei, Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der RL das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Ausgaben nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Verwaltungspraxis dieses Mitgliedstaates gewährt wurde.

Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. September 2002, 98/14/0198 die Einschränkung des Vorsteuerabzuges für beruflich genutzte Arbeitszimmer durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 als rechtswidrig erkannt. In diesem ähnlich gelagerten Fall sei im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 eine innerstaatliche Regelung zu einem Zeitpunkt nach Inkrafttreten der 6. MWSt-RL getroffen worden, die eine

Einschränkung der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges bewirkte. Der Verwaltungsgerichtshof habe diese innerstaatliche Regelung als gemeinschaftswidrig angesehen, da sie den Bestimmungen des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-RL entgegenstehe. Die entsprechende Regelung sei wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben gewesen. Für die umsatzsteuerliche Anerkennung des Arbeitszimmers seien daher wieder jene Kriterien maßgebend gewesen, die zum Zeitpunkt des EU-Beitritts Gültigkeit gehabt hätten.

Die Bw. wurde mit ho. Schreiben vom 4. Februar 2004 ersucht jene Rechnungen vorzulegen, die im Verfahren zusätzlich zu den bereits erklärten geltend gemacht wurden (1.204,79 €). Weiters wurde ersucht darzulegen, ob die in diesen Rechnungen dokumentierten Bewirtungsaufwendungen der Werbung dienten und ob bei diesen Bewirtungen die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat. Hiefür mögen alle Unterlagen, die einen derartigen Umstand beweisen können, vorgelegt werden.

In der Folge wurde seitens der Bw. ein Teil der Rechnungen – telefonisch war die Vorlage von drei Rechnungen pro Kalendermonat vereinbart worden – vorgelegt, auf denen teilweise die Zunamen der Gesprächspartner sowie schlagwortartig der Gegenstand der Unterredung vermerkt waren

In einem Fall (Bewirtungsabrechnung vom 10. Juli 2002 zur Projektnummer WFM) ist der vorgelegten Rechnungsdurchschrift allerdings ein umfangreicher Aktenvermerk der Bw., verfasst von Dr. R., beigegeben, an dem auf die am 10. Juli 2002 erfolgten Gespräche ausführlich eingegangen wird.

Im Zuge der ho. Vorladung zur Berufungsverhandlung wurde im Hinblick auf das Erfordernis allenfalls Beweismittel mitzubringen, mitgeteilt, dass dann, wenn die bereits vorgelegten Rechnungskopien beispielhaft für alle anderen in Frage kommenden Rechnungen sein sollten und anderweitige Aufzeichnungen im Sinne der oben genannten Nachweisführung nicht vorlägen, kein Erfordernis weitere Rechnungen vorzulegen bestehe.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Vertreterin der Amtspartei die Auffassung vertreten, dass dann, wenn die ggstl. Aufwendungen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 EStG 1988 erfüllten, die Vorsteuern zur Gänze abzugsfähig wären.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. Dr. Haunold (Exinger GesmbH) wurde dargelegt, dass nunmehr nur strittig sei, ob die Bewirtungsspesen der Werbung dienten und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Ergänzend hiezum wurde ausgeführt, dass ein Teil der Aufwendungen irrtümlich auf dem entsprechenden Konto verbucht worden sei. Es handle sich dabei um Einkäufe von Getränken, die den Mitarbeitern der Bw. zur Verfügung

gestellt worden seien. Die hieraus resultierende Vorsteuer falle somit keineswegs unter die Einschränkungen des Vorsteuerabzuges. Zu den übrigen Aufwendungen werde festgehalten, dass die jeweiligen Rechnungen entweder die Projektbezeichnungen oder eine Projektnummer beinhalten, aus der die Zuordnung zum jeweiligen Projekt zweifelsfrei ableitbar sei.

Ergänzend wurde von Dr. Haunold klargestellt, dass die die Mitarbeiterbewirtung betreffenden Positionen in der dem Senat vorgelegte Ablichtung der Saldenliste jeweils mit der Bezeichnung "Eink ..." kenntlich gemacht worden seien.

Der Senat hat erwogen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen zu den nichtabzugsfähigen und Ausgaben Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 bestimmt schließlich, dass Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Gem. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (6. MWSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Vorerst ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsauffassung der Bw. teilt, wonach eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen oder Ausgaben

anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden um die Hälfte (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988) dann mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelingt, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Dies deshalb, weil die im konkreten Fall strittige Vorsteuereinschränkung auf § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fußt, der in der nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union in Kraft getretenen Fassung die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen auf die Hälfte reduziert und damit einen Vorsteuerausschluss darstellt, der erst nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWSt-RL in Österreich (1. Jänner 1995) begründet wurde und demnach gemeinschaftsrechtswidrig ist (vgl. auch: Catarzyna Muszynska, Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Repräsentationsaufwendungen im Lichte der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, FJ 2001,6).

Zudem widerspricht dieser Vorsteuerausschluss Art. 17 Abs. 2 der 6. MWSt-RL, da nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (19. September 2000, verbundene Rechtssache C-177/99, Ampafrance und C-181/99, Sanofi Synthelabo, Wagner/Wiesinger, Vorsteuerabzug auf Bewirtungskosten, SWK 20/21, 521 ff.), der vollständige (pauschale) Ausschluss des Vorsteuerabzuges unzulässig ist, wenn dem Steuerpflichtigen nicht auch im Einzelfall der Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Vorsteuern ermöglicht wird und bei dessen Gelingen die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern eintritt, da andernfalls die Neutralität dieser Steuer nicht mehr gegeben wäre.

Diese auf den Regelungen der 6. MWSt-RL basierenden Überlegungen können im konkreten Berufungsfall aber nur dann Wirksamkeit entfalten, wenn Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorliegen, für die dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelungen ist, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat.

Unter dem Begriff "Werbung" nach dieser Gesetzesstelle ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (Verwaltungsgerichtshof vom 16. Oktober 2002, 98/13/0206; 26. September 2000, 94/13/0171 und vom 2. August 2000, 94/13/0259). Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darf dem geltend gemachten Betriebsausgabencharakter von Bewirtungskosten dann nicht entgegengehalten werden, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Während solchen Bewirtungsspesen der Werbezweck nicht abgesprochen werden kann, fallen Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen

und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Dies gilt auch dann, wenn die betriebliche oder berufliche Veranlassung einer Besprechung gegeben ist, da hieraus nicht zwingend die berufliche Veranlassung der bei einer solchen Besprechung angefallenen Bewirtungsspesen resultiert. Die betriebliche Notwendigkeit des Gesprächs begründet für sich allein nämlich noch nicht auch schon eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehrs von Speisen und Getränken durch den Gesprächspartner. Dass es praktikabel sein kann und gängigen Konventionen entsprechen mag, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubetten, sei eingeräumt, rechtfertigt aber deswegen allein noch keine damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck "Repräsentation" anspricht und damit solche Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausschließen will, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, die seinem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu erfüllen.

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es dem gegenüber zum einen eines (weitau überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei ist es erforderlich das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO reicht hingegen nicht (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. Mai 2000, 98/13/0198; 26. September 2000, 94/13/0262; 29. November 2000, 95/13/0026). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist hiebei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.

Diese Voraussetzungen werden aber selbst durch Hinweise auf die Person des Bewirteten und durch Kurzbezeichnungen des jeweiligen Projekts nicht erfüllt, können doch hierin keine Nachweise dafür erblickt werden, dass die jeweilige Bewirtung durch eine Produkt- oder Leistungsinformation veranlasst war. Diese Rechtsmeinung entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der etwa im Erkenntnis vom 26. März 2003, 97/13/0108 klargestellt hat, dass allein durch die Angabe von Projekten und Personen, mit denen Kontakte gepflegt worden sind, der Nachweis des Werbezweckes für die einzelnen

Aufwendungen als nicht erbracht anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall wurden aber nebst einer Aufstellung der in Frage kommenden Beträge mit einer Ausnahme nur Bewirtungsrechnungen vorgelegt, die hinausgehend über die Nennung des Zunamens des Bewirteten und die schlagwortartige Angabe des Zwecks der jeweiligen Unterredung keinerlei Hinweise enthalten haben. Diese können aber im Sinne der vorgenannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Nachweis einer allenfalls erfolgten Produkt- oder Leistungsinformation gelten und vermögen demnach die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Bewirtungsausgaben als Betriebsausgaben nicht zu bewirken.

Da nun aber mangels Nachweises eines Werbezweckes die Ausnahmeregelung des § 20 Abs. 1 Z 3 ("... außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient ...") nicht Platz greift, kommt das bereits vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union in Geltung gewesene Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben zum Zug (§ 20 Abs. 1 Z 3 EstG 1988), das im Hinblick auf die Regelung des vor dem 1. Jänner 1995 bereits in Geltung gewesenen § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 die Nichtabzugsfähigkeit der mit derartigen Ausgaben im Zusammenhang stehenden Umsatzsteuer als Vorsteuer bedingt.

Die Anwendung der genannten inländischen Normen auf den vorliegenden Sachverhalt ist aber, da diese Regelungen bereits vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union dem österreichischen Rechtsbestand angehörten, gemeinschaftsrechtlich unbedenklich, weshalb die seitens der Bw. zum Spannungsfeld "inländisches Recht/Gemeinschaftsrecht" grundsätzlich richtigen Darlegungen für den konkreten Sachverhalt keine Relevanz entfalten können.

Dies gilt allerdings nicht für jene Bewirtungsaufwendungen, die am 10. Juli 2002 erfolgt sind und das Projekt "WFM" betreffen, da ein Aktenvermerk gleichen Datums vorliegt, in dem der Besprechungsteilnehmer R auf den Inhalt der Gespräche näher eingegangen ist, worin der Nachweis für eine Produkt- und Leistungsinformation zu erblicken ist. Gleichermaßen waren auch jene Beträge als Vorsteuerbeträge anzuerkennen, die Einkäufe für Mitarbeiter betreffen (siehe im Kontoauszug mit "Eink...." bezeichnete Positionen; Summe dieser Positionen: 517,15 € x 2 = Vorsteuer von insgesamt 1.034,30 €).

Die restlichen mit der Bewirtung von "Geschäftsfreunden" im Zusammenhang stehenden Bewirtungsaufwendungen sind aber mit Ausnahme der das Projekt "WFM" betreffenden, nicht als Lieferungen oder sonstige Leistungen zu sehen, die für das Unternehmen ausgeführt

wurden, weshalb gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein Vorsteuerabzug überhaupt nicht zusteht. Jene Vorsteuerbeträge (50 %), die bislang erklärt worden waren und auch bescheidmäßig Berücksichtigung gefunden hatten, mussten daher nachgefordert werden.

Die Umsatzsteuer für 2002 war wie folgt zu ermitteln:

Zahllast lt. Umsatzsteuerbescheid vom 18. August 2003:	1,662.747,66 €
Zurechnung Vorsteuer:	1.204,79 €
abzüglich Vorsteuer "WFM"	- 36,05 €
abzüglich Vorsteuer Mitarbeiterbewirtung	
517,15 lt. Vorsteuerkonto x 2 =	- 1.034,30 €
	1.662.882,10
	€

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 31. März 2004