

GZ. RV/0516-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F. GmbH., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung idF. des AbgRmRefG, BGBI. I 2002/97, vom 11. August 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

Das ehemals zuständige Finanzamt Linz hat mit Bescheid vom 15. Dezember 1999 gegenüber der Berufungswerberin die Umsatzsteuer für 1998 nach einer abgabenbehördlichen Prüfung festgesetzt. Darin wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des

Veranlagungszeitraumes 1998 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 1.000.000,00 ATS, die Umsatzsteuer mit 200.000,00 ATS und der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 64.810,26 ATS festgesetzt. Am 3. April 2000 brachte die Berufungswerberin eine Umsatzsteuererklärung für 1998 vom 29. März 2000 ein. Darin gab sie den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 1998 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 945.584,99 ATS, die Umsatzsteuer mit 189.117,00 ATS und den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 64.810,26 ATS bekannt. Mit Bescheid vom 7. Juni 2000 erfolgte eine amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens und die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1998 nach den Angaben in der Erklärung vom 29. März 2000. Die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für 1998 hatte eine sonstige Gutschrift in Höhe von 10.883,00 ATS zur Folge.

Für das Jahr 1999 erklärte die Berufungswerberin in der Umsatzsteuererklärung vom 7. März 2000 den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 1999 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 456.384,04 ATS, die Umsatzsteuer mit 91.276,81 ATS und den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 56.976,16 ATS. Das damals zuständige Finanzamt Linz setzte mit Bescheid vom 31. März 2000 die Umsatzsteuer für 1999 erklärungsgemäß fest. Die Berufungswerberin brachte am 23. August 2000 beim Finanzamt eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 1999 ein. Darin erklärte sie den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 1999 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 456.384,04 ATS, die Umsatzsteuer mit 91.276,81 ATS, den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 33.760,68 ATS und sonstige Berichtigungen in Höhe von 2.235,00 ATS. Mit Bescheid vom 11. September 2000 wurde das Verfahren von Amts wegen wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer den Angaben in der berichtigten Umsatzsteuererklärung für 1999 entsprechend festgesetzt. Die Neufestsetzung hatte eine Nachforderung in Höhe von 20.980,00 ATS zur Folge.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 vom 17. Oktober 2001 erklärte die Berufungswerberin den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2000 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 1.170.155,93 ATS, die Umsatzsteuer mit 234.031,19 ATS, den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 106.956,84 ATS und sonstige Berichtigungen in Höhe von 144,00 ATS. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 12. November 2001 die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 erklärungsgemäß fest.

Für das Jahr 2001 erklärte die Berufungswerberin in der Umsatzsteuererklärung vom 1. April 2003 den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2001 für

Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen mit 1.880.851,36 ATS, die Umsatzsteuer mit 371.999,93 ATS und den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 186.463,65 ATS. Mit Bescheid vom 8. Mai 2003 erfolgte die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer für 2001.

Die Berufungswerberin beantragte mit dem Anbringen vom 20. Juni 2003 die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 vom 7. Juni 2000, 1999 vom 11. September 2000, 2000 vom 12. November 2001 und 2001 vom 8. Mai 2003 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Zur Begründung verwies die Berufungswerberin auf die Judikatur des EuGH in der Rs C-177/99, Ampafrance SA vom 17. Dezember 2002, der in der Versagung des Vorsteuerabzuges für die betroffenen Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden nach dem 1. Jänner 1995 eine Rechtswidrigkeit sieht. Es wurde beantragt, die Vorsteuern für die Aufwendungen anlässlich der Bewirtung für die Jahre 1998 bis 2001 in Höhe von insgesamt 151,70 € anzuerkennen. Die nach Ansicht der Berufungswerberin anzuerkennende und bisher nicht geltend gemachte Vorsteuer wurde wie folgt aufgeschlüsselt:

	Bemessungsgrundlage	Vorsteuer	Vorsteuer in €
1998	1.475,54 S	245,92 S	17,87 €
1999	1.279,50 S	213,25 S	15,50 €
2000	4.341,13 S	723,52 S	52,58 €
2001	5.428,44 S	904,74 S	65,75 €
Summe		2.087,44 S	151,70 €

Die Berufungswerberin beantragte daher die Vorsteuer für 1998 neu mit 65.056,18 ATS, 1999 neu mit 33.973,25 ATS, 2000 neu mit 107.680,36 ATS und 2001 neu mit 187.368,39 ATS festzusetzen.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid den Antrag auf Bescheidaufhebung vom 20. Juni 2003 abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei derart geringfügigen Beträgen in den einzelnen Jahren das verfassungsrechtliche Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gegen die Aufhebung der einzelnen Umsatzsteuerbescheide spricht. Die berechtigten Interessen der Partei würden in den Hintergrund treten.

In der gegenständlichen Berufung vom 22. August 2003 führte die Berufungswerberin aus, dass ein Betrag von 151,70 € keineswegs einen derart geringfügigen Betrag darstelle, dass in

der Folge das Ermessen dahingehend auszulegen sei, den Antrag auf nachträgliche Anerkennung der Vorsteuern abzulehnen. Bei der Ermessensübung im Zusammenhang mit § 299 BAO sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB. Erk. vom 19. 2. 1986, 84/13/0024 und vom 30. 6. 1986, 84/15/0047) in erster Linie die Ansicht vertreten worden, dass bei der Ermessensübung in erster Linie vom Gesetzessinn des § 299 BAO auszugehen ist und dieser darin zu erblicken sei, dass im Abgabenverfahren dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Um dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen, sei der Vorsteuerabzug für Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden anzuerkennen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 299 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung idF. des AbgRmRefG, BGBl I 2002/97 (BAO) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Aufhebungen gemäß § 299 BAO sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind gemäß § 302 Abs. 2 lit. c) BAO Aufhebungen nach § 299 BAO, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingegbracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist zulässig.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufhebungen nach § 299 BAO sind nach dieser Rechtslage nur bei Gewissheit der Rechtswidrigkeit zulässig. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist. Hinsichtlich der Anträge nach § 299 BAO sind keine speziellen Inhaltserfordernisse gefordert.

Es sollte lediglich hervorgehen, aus welchen Gründen der Antragsteller den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält (siehe Ritz, BAO-HB, 246f).

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob die von der Berufungswerberin behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes überhaupt vorliegt. Im Folgenden werden daher die für die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit Bewirtungskosten wesentlichen Rechtsgrundlagen dargestellt:

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 die 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 (vgl. BGBl. 297/1995) insofern 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.

Die Absicht des Gesetzgebers war also 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 Bestimmungen des UStG 1994 wurden gleichlautend beibehalten. Dennoch ergibt sich aufgrund der Gesetzesystematik des UStG 1994 eine bis zur Änderung des § 20 EStG 1988 in der Verwaltungspraxis nicht durchgeführte Eigenverbrauchsbesteuerung. Liegen derartige nach EStG zur Hälfte abzugsfähige Aufwendungen vor, bleibt es nach § 12 UStG 1994 zunächst beim vollen Vorsteuerabzug, da keine überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwendungen vorliegen. Allerdings greift dann hinsichtlich der ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen 50 % der Aufwendungen die Eigenverbrauchsbesteuerung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994.

Die Umsatzsteuerrichtlinien führen in Rz 2926 hiezu 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.

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 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, soferne 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 legt der Rat fest, bei welchen Ausgaben die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind. Auf jeden Fall werden vom Vorsteuerabzug diejenigen Ausgaben

ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten dieser Bestimmung können die Mitgliedsstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die bei Inkrafttreten dieser Richtlinie auf bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruhen.

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.

Folgende Aussagen des EuGH sind für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage von Bedeutung (sinngemäße Wiedergabe):

Verbundene Rechtssachen "Ampafrance" Rs C-177/99 und "Sanofi" Rs C-181/99 vom 19. September 2000:

Rz 34: Aus Art. 2 der ersten und Art. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmertkette. 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 Vorsteuerausschlüsse, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Mitgliedsstaat galten.

Rz 57 und 58: 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.

Rz 62: Vorsteuerausschlüsse (gilt nach dem Wortlaut der Entscheidung auch für "pauschale Beschränkungen des Vorsteuerabzuges") verstößen 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.

Rechtssache "Metropol" Rs C-409/99 vom 8. Jänner 2002:

Rz 42: Das in Art. 17 f der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedsstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den von der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.

Rz 46: Eine nationale Regelung ist unzulässig, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerrichtlinie die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert.

Rz 48: 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 Vorsteuerausschluss beizubehalten, "die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich anwandten".

Rz 49: 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.

Rechtssache "Cookies World" Rs C-155/01 vom 11. September 2003:

Neben den Aussagen zur Unzulässigkeit einer Doppelbesteuerung eines wirtschaftlichen Vorganges enthält die Entscheidung noch weitere prinzipielle Aussagen, die für den gegenständlichen Fall 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 Vorsteuerausschluss, 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.

Auf der Grundlage dieser Bestimmungen und hiezu ergangenen Ausführungen des EuGH ist zunächst einmal 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 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. Mehrwertsteuerrichtlinie beruhende und den Vorsteuerausschluss 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 bezeichnen 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, soferne 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 (vgl. dazu auch unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, vom 16. 10. 2003, GZ. RV/0479-L/03).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtslage ergibt sich, dass die Vorsteuer im Zusammenhang mit Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu berücksichtigen gewesen wäre. Soweit im Zuge der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den von der Berufungswerberin aufgezeigten Bewirtungskosten unterblieben ist, liegt eine Rechtswidrigkeit der entsprechenden Bescheide vor.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Eine Aufhebung wird jedoch nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO-HB, 250 mit Hinweisen auf die Judikatur des VfGH und VwGH). Der Verwaltungsgerichtshof hielt in der bisherigen Rechtsprechung zu § 299 BAO in der vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz gültigen Fassung fest, dass für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer *nicht bloß geringfügigen* Rechtswidrigkeit mit

Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. zB. VwGH 26.11.2002, 98/15/0204). Eine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit liegt vor, wenn der gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid zu verbindende Abgabenbescheid im Spruch lediglich geringfügig vom bisher im Rechtsbestand befindlichen Bescheid abweicht. Sind die Auswirkungen der Aufhebung der Bescheide geringfügig, so spricht der Grundsatz der Sparsamkeit gegen die Aufhebung des Bescheides. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung sich zugunsten oder zuungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996/70).

Die Berufungswerberin hat die steuerlichen Auswirkungen der von ihr aufgezeigten Rechtswidrigkeit selbst ausführlich dargestellt. Die nicht berücksichtigte Vorsteuer beträgt im Jahr 1998 17,87 €, 1999 15,50 €, 2000 52,58 € und 2001 65,75 €. Die Gegenüberstellung der bisher berücksichtigten Vorsteuerbeträge und der nach den Angaben der Berufungswerberin zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge ergibt folgendes Bild:

	bisher berücksichtigte Vorsteuer	Vorsteuer laut Angaben der Berufungswerberin	berücksichtigte Vorsteuer in %
1998	4.709,95 €	4.727,82 €	99,63 %
1999	2.453,43 €	2.468,93 €	99,38 %
2000	7.772,86 €	7.825,44 €	99,33 %
2001	13.550,84 €	13.616,59 €	99,52 %

Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich, dass in den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2001 mehr als 99 % der zu berücksichtigenden Vorsteuer tatsächlich auch berücksichtigt wurde. Wenn mehr als 99 % der zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge tatsächlich auch im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzung anerkannt wurden und daher die unberücksichtigt gebliebenen Beträge in Relation zu den übrigen Vorsteuerbeträgen sehr gering sind, dann ist die Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide, deren Aufhebung nach § 299 BAO begehrt wird, als geringfügig anzusehen.

Die Ausführungen der Berufungswerberin, wonach die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit nicht geringfügig seien, können auf Grund dieser objektiven Kriterien nicht nachvollzogen werden. Das Argument des Finanzamtes, wonach auf Grund der geringfügigen Auswirkungen aus Gründen der Sparsamkeit von der Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 1998, 1999,

2000 und 2001 abzusehen ist, ist hingegen schlüssig, sodass für den unabhängigen Finanzsenat kein Anlass bestand, von dieser Ermessensübung abzuweichen.

Linz, 27. Oktober 2003