

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch OÖ Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch u. steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	32,439.445,90 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuern (§ 19 Abs.1, Art. 19 Abs. 1 Z. 3 und Art.25 Abs.5) Berichtigungen	30,591.695,17 S -54,617.502,70 S -3,520.842,27 S -17,930.825,93 S -6,436.762,38 S + 13,33 S
				51,914.225,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				3.772.753,86 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

In der **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000** erklärte die Berufungswerberin Vorsteuern im Ausmaß von 54,622.474,37 S. In einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung legte die Berufungswerberin offen, von einer Vorsteuerkürzung in Höhe von **31.369,29 S** Abstand genommen und den Vorsteuerabzug von den Bewirtungskosten zu 100% beansprucht zu haben, da die Eigenverbrauchsbesteuerung der gemäß § 20 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 zu 50% nicht abzugsfähigen Bewirtungskosten EU-widrig erscheine.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Berufungswerberin nicht und setzte im **Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 14. November 2001** den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit 54,591.105,08 S fest. Begründend wird ausgeführt, dass Bewirtungsspesen grundsätzlich zu den Repräsentationskosten gehören und die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig seien. Erfolge die Bewirtung allerdings nachweislich aus Gründen der Werbung oder der Geschäftsanbahnung, könnten sie zur Hälfte berücksichtigt werden.

Dagegen erhob die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom **12. Dezember 2001 Berufung** und begründet diese wie folgt:

"Im Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde die Vorsteuer für Bewirtungskosten, die nachweislich der Werbung bzw. der Geschäftsanbahnung dienen, aber dennoch gemäß

§ 20 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 nur zu 50% abzugsfähig sind, nicht zum vollen Vorsteuerabzug zugelassen.

In der Zeit zwischen dem EU-Beitritt Österreichs und dem 4. Mai 1995 waren Bewirtungskosten, die der Werbung dienen bzw. die berufliche Veranlassung weitaus überwog, zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Durch das Sparpaket 1995 wurde die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben auf 50% beschränkt und für den nichtabzugsfähigen Teil eine Eigenverbrauchsbesteuerung unterstellt. In einem ähnlich gelagerten Fall hat der EuGH Ende des Vorjahres entschieden, dass eine Beschränkung des Vorsteuerabzuges dann nicht zulässig ist, wenn der streng geschäftliche Charakter für bestimmte Ausgaben für Bewirtung nachgewiesen werden kann (siehe EuGH Ampafrance, C-177/99 und Sanofi, C-181/99).....

Die österreichische Eigenverbrauchsbesteuerung der zu 50% nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Bewirtungskosten, die der Werbung dienen, verstößt gegen EU-Recht. Dem Gemeinschaftsrecht kommt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH Vorrang vor dem Recht der Mitgliedstaaten zu. Im Falle einer Kollision zwischen unmittelbar anzuwendendem Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht hat jedes Gericht und jede Verwaltungsbehörde die gemeinschaftliche Bestimmung anzuwenden (Anwendungsvorrang).... Das dem Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Recht wird nicht aufgehoben und tritt nicht außer Kraft, es muss aber im konkreten Fall unangewendet bleiben.... "

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Ergänzungsauftrag vom 28. April 2004** wird darauf hingewiesen, dass eine Abzugsfähigkeit der Vorsteuern von Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden nur in jenen Fällen zulässig sei, bei denen die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Zur Überprüfung dieser Erfordernisse werde die Gesellschaft daher ersucht, Kopien der Sachkonten "Bewirtung/Repräsentation" sowie von den fünf größten Buchungen die Belege zu übermitteln.

Dem **Antwortschreiben vom 24. Mai 2004** sind eine Abschriften des Sachkontos "Geschäftsessen - Bewirtung" sowie Kopien von fünf Rechnungen beigelegt. Diese Belege betreffen Bewirtungsaufwendungen von Kunden.

Des Weiteren schied die Berufungsberaterin bei der Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern aus Bewirtungskosten einen repräsentativen Anteil in Höhe von **4.971,73 S** aus, sodass sich das Berufungsbegehren nunmehr auf Vorsteuern im Ausmaß von 26.397,62 S reduziert.

Dem Finanzamt wurden die Ergebnisse der Beweisaufnahme telefonisch zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Repräsentationsaufwendungen

Die Berufung richtet sich gegen die Kürzung der Vorsteuern von Bewirtungsspesen, wobei die Berufungsberaterin das Ausmaß des Berufungsbegehrens insofern einschränkt, als sie einen **repräsentativen Anteil** in Höhe von **4.971,73 S** (361,31 €) ermittelt hat. Bei diesen Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden war der Werbecharakter bzw. eine weitaus überwiegend betriebliche Veranlassung nicht gegeben und somit ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

2) Vorsteuern aus Bewirtungskosten

Hinsichtlich der restlichen strittigen Vorsteuern aus Bewirtungsaufwendungen (**26.397,62 S**) ergab die im Ermittlungsverfahren durchgeführte stichprobenweise Überprüfung der Belege sowie des maßgeblichen Sachkontos keinen Hinweis darüber, dass der Werbecharakter bzw. die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung in Frage zu stellen wäre.

Strittig ist daher die Rechtsfrage, ob die durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z. 3 KStG (BGBl. 1995/297, ab 5. Mai 1995) eingeführte Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte der Bewirtungsaufwendungen oder –ausgaben zu einer Versteuerung eines Aufwandseigenverbrauchs in dieser Höhe führt und damit im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht.

Die für die Entscheidung maßgeblichen **nationalen Bestimmungen** sind folgende:

- **§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994** normiert, dass Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten.
- Entsprechend des Norminhaltes des **§ 1 Abs. 1 Z. 2 lit. c UStG 1994** unterliegt der Umsatzsteuer der Eigenverbrauch im Inland, welcher dann vorliegt, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des

Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

- Nach **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** dürfen bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.
- **§ 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988** unterbindet die Abzugsfähigkeit von 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."* Diese Einschränkung der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten trat mit 5. Mai 1995 (Strukturanpassungsgesetz, BGBl. 1995/297) in Kraft. Dem Gesetzgeber erschien eine pauschale Berücksichtigung der gegebenen **Repräsentationskomponente** in Höhe der Hälfte der entsprechenden Aufwendungen sachgerecht, selbst wenn die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt (siehe 134 BlgNR 19. GP, Erläuterungen). Die Berücksichtigung der auf den bewirtenden Unternehmer entfallenden Kosten stand somit nicht im Vordergrund der gesetzgeberischen Absicht.
- Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z. 3 KStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Das **Umsatzsteuergesetz** erfuhr durch das Strukturanpassungsgesetz grundsätzlich keine Änderung. Umsatzsteuerliche Auswirkungen ergeben sich hingegen durch die ertragsteuerliche Einschränkung der Bewirtungskosten. Fallen daher Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden iSd. § 20 EStG 1988 an, die ertragsteuerlich nur zur Hälfte abzugsfähig sind, wäre an sich der Vorsteuerabzug zur Gänze zulässig, da keine überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwendungen vorliegen. Allerdings würde hinsichtlich des nichtabzugsfähigen Aufwandsanteiles der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. c UStG 1994 verwirklicht werden.

Die Finanzverwaltung (siehe Rz. 2926 der Umsatzsteuerrichtlinien) lässt jedoch aus Vereinfachungsgründen anstelle des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgender Eigenverbrauchsbesteuerung eine sofortige Aufteilung der Vorsteuern zu.

Hinsichtlich des **Gemeinschaftsrechts** sind folgende Bestimmungen der **sechsten. Mehrwertsteuerrichtlinie** von Relevanz:

- **Art. 5 Abs. 6** normiert, dass die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen für private oder unternehmensfremde Zwecke einer Lieferung gleichgestellt ist, 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 diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie etwa Luxausgaben, 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 Ausschlusstatbestände 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 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 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 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 ist die Abzugsfähigkeit der mit Bewirtungskosten zusammenhängenden Vorsteuern anzuerkennen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 22. Juni 2004