

GZ. RV/0195-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Baumschlager Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	7.283.128,83 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Vorsteuer ig. Erwerb	1.456.401,47 S - 460.507,21 S - 5.181,21 S
				990.713,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				71.997,92 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	6.917.256,87 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Vorsteuer ig. Erwerb	1.383.411,56 S - 372.610,70 S - 4.567,72 S
			1.006.233,00 S	
festgesetzte Umsatzsteuer			73.125,80 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	5.866.072,51 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Vorsteuer ig. Erwerb	1.173.123,33 S - 324.534,67 S - 91,18 S
			848.497,00 S	
festgesetzte Umsatzsteuer			61.662,68 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	6.766.772,07 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Vorsteuer ig. Erwerb	1.353.133,44 S - 402.354,06 S - 9.510,13 S
			941.269,00 S	
festgesetzte Umsatzsteuer			68.404,69 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche 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

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Ingenieurbüro für Fenstertechnik.

Anläßlich einer Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht vom 4. Februar 2003) wurden Vorsteuern aus Bewirtungskosten gekürzt. Die Vorsteuerkürzung stützte sich darauf, dass Bewirtungsspesen grundsätzlich zu 50% abzugsfähig seien, wenn die Bewirtung der Werbung diene und die Repräsentationskomponente in nur untergeordnetem Ausmaß vorhanden sei. Aufwendungen zur Kontaktpflege seien als nicht abzugsfähiger Werbeaufwand anzusehen, weiters seien Aufwendungen für Bewirtungen aus persönlichen Motiven (z.B. anlässlich des Geburtstages eines Geschäftsfreundes) zur Gänze nicht abzugsfähig (Punkt 5. des Besprechungsprogrammes).

Ausgehend von den Ergebnissen umfangreicher Belegprüfungen wurde im Schätzungswege folgende Vorgangsweise festgelegt (Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 18. Dezember 2002):

- 40 % der bisher geltend gemachten Bewirtungsspesen stellen zur Gänze nicht abzugsfähige Bewirtungsspesen (Aufwendungen zur Kontaktpflege und Bewirtungen aus persönlichen Motiven) dar. Die Aufwendungen und darauf entfallenden Vorsteuerbeträge werden zur Gänze nicht anerkannt.
- Beim Restbetrag (60%) handelt es sich um Bewirtungskosten, die der Werbung dienen und bei denen die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Von diesen werden die Aufwendungen und Vorsteuerbeträge nur mit 50 % anerkannt.

Unter Zugrundelegung dieses Aufteilungsschlüssels wurden folgende Vorsteuerbeträge, die auf den nicht abzugsfähigen 50% Anteil jener Bewirtungskosten entfallen, die der Werbung dienen und bei denen die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, gekürzt:

Jahr 1998: 4.749,23 S (345,14 €)

Jahr 1999: 5.819,29 S (422,90 €)

Jahr 2000: 5.735,50 S (416,82 €)

Jahr 2001: 6.294,41 S (457,43 €)

Mit Umsatzsteuerbescheiden vom 4. Februar 2003 (zugestellt am 6. Feber 2003) betreffend die Jahre 1998 bis 2001 schloss sich das Finanzamt der Meinung der Betriebsprüfung an und kürzte die abzugsfähigen Vorsteuern unter anderem um diese Beträge.

Gegen die bezeichneten Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 wurde mit Schreiben vom 5. März 2003 (eingelangt am 6. März 2003) Berufung eingelegt und der Antrag gestellt, im Hinblick auf die 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie von der Vorsteuerkürzung der zur Hälfte abzugsfähigen Bewirtungsspesen abzusehen und die Vorsteuerkürzung in Abweichung zu Punkt 5) der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 18. Dezember 2002 wie folgt festzusetzen:

(in ATS)	1998	1999	2000	2001
Vorsteuerkürzung laut BP	5.871,90	8.315,54	8.555,74	18.552,57
Hierauf entfallende Vorsteuerkürzung für 50% Bewirtungskostenanteil	- 4.749,23	- 5.819,29	-5.735,50	-6.294,41

Vorsteuerkürzung laut Berufung	1.122,67	2.496,25	2.820,24	12.258,16
-----------------------------------	----------	----------	----------	-----------

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. März 2003 betreffend die Umsatzsteuern 1998 bis 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und dies von der Abgabenbehörde wie folgt begründet (Auszug):

§ 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. Bezuglich 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 offenbar 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.

Mit Schreiben vom 11. April 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin aus, dass die Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei den Bewirtungsspesen durch die Gesetzesänderung ab 5. Mai 1995, BGBl 1995/21 nach dem 1. 1. 1995 ohne vorhergehende Konsultation beim gemeinsamen Mehrwertsteuerausschuss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie widerspreche und der Rechtszustand zum 1. 1. 1995 wieder aufleben müsse. Weiters hätte auch der VwGH im Erkenntnis zum Arbeitszimmer die Einschränkung des Vorsteuerabzuges als richtlinienwidrig erachtet.

Die Berufung wurde am 13. Mai 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Berufungsbehörde ergeben sich aufgrund der Aktenlage keine Zweifel dahingehend, dass die strittigen Vorsteuerbeträge solche Bewirtungskosten betreffen, die der Werbung dienten und weitaus überwiegend betrieblich veranlasst waren.

Strittig ist daher ausschließlich 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 (oder in Form einer direkten Vorsteuerkürzung) in dieser Höhe führt.

Die für die gegenständliche Entscheidung maßgeblichen wesentlichen **nationalen** Rechtsgrundlagen sind folgende:

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 und § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 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.

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.

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 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 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.

Aufgrund dieser Ausführungen war daher der Berufung Folge zu geben und die Abzugsfähigkeit anzuerkennen.

Die abzugsfähigen Vorsteuern der Jahre 1998 bis 2001 ändern sich daher wie folgt:

	1998	1999	2000	2001
Vorsteuern bisher	455.757,98 S	366.791,41 S	318.799,17 S	396.059,65 S
Vorsteuererhöhung	4.749,23 S	5.819,29 S	5.735,50 S	6.294,41 S
Vorsteuer berichtigt	460.507,21 S	372.610,70 S	324.534,67 S	402.354,06 S

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, 30. Jänner 2004