

GZ. RV/1803-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 ergehen endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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

Im Rahmen der mit dem Vermerk "vorläufig" versehenen Umsatzsteuererklärung für das berufungsgegenständliche Jahr 2000 machte die Bw. Vorsteuern im Betrag von 19,912.250,52 S geltend. In den Steuererklärungen angeschlossenen Beilage hielt die Bw. klarstellend fest, dass es auf Grund der für die Jahre 1997 bis 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung zu Folgeauswirkungen für das Jahr 2000 komme, welche in den berichtigten (endgültigen) Erklärungen für das Jahr 2000 Berücksichtigung finden würden.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 8. Mai 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2000 erklärungsgemäß mit einem Betrag von 4.442.031,21 € (61.123.682,00 S) fest.

Bezugnehmend auf die gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführte Veranlagung stellte die Behörde klar, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

In der Folge brachte die Bw. innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist gegen den angeführten Bescheid mit Schriftsatz vom 14. August 2002 Berufung ein, beantragte die Bescheidaufhebung und die Festsetzung der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung des Berufungsvorbringens.

Begründend nahm die Bw. zunächst auf das Urteil des EuGH vom 8.1.2002, Rs C-409/99, Bezug, wonach der Vorsteuerabzug für die im Erlass des BMF vom 18. Februar 2002 angeführten Kleinbusse wieder möglich sei. Für geleaste, vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse seien nach Angaben der Bw. im Jahr 2000 Aufwendungen in Höhe von 1.752.785,09 S (einschließlich 20% Umsatzsteuer) angefallen, für welche kein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei.

Unter Hinweis auf die unmittelbare Anwendung dieses EuGH – Urteiles beantragte die Bw. in diesem Zusammenhang die nachträgliche Anerkennung des Vorsteuerabzuges.

Zum Zweiten habe der EuGH in dem angeführten Urteil daran festgehalten, dass nur jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten werden könnten, die zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes bestanden hätten. Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten auf die Hälfte und der dadurch nicht mehr gegebene Vorsteuerabzug seien mit Wirkung vom 5. Mai 1995 eingeführt worden.

In analoger Anwendung des EuGH – Urteiles vom 8. Jänner 2002 sei die teilweise Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei Bewirtungsspesen EU-widrig.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 3. Dezember 2002 nahm die Bw. eine ziffernmäßige Berichtigung des ursprünglichen Berufungsvorbringens insofern vor, als der Gesamtbetrag der Vorsteuern für das Jahr 2000 wie folgt zu ermitteln sei:

	<b>2000</b>
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid	19.912.250,52 S
Zuzügl. Vorsteuern von Leasingentgelten und Nebenkosten für Kleinbusse	292.130,76 S
Vorsteuern in Höhe von 50% der Bewirtungskosten	333.877,03 S
<b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>	<b>20.538.258,31 S</b>

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2003 wurde der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2000 teilweise Folge gegeben. Im Rahmen dessen nahm das Finanzamt eine Änderung des angefochtenen Bescheides insofern vor, als die im Zusammenhang mit den vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen beantragten Vorsteuern zum Abzug zugelassen wurden und die Umsatzsteuer für 2000 nunmehr mit 4.420.801,29 € (60.831.552,00 S) festgesetzt wurde.

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass der Berufung betreffend die Anerkennung der Vorsteuern von Kleinbussen stattgegeben werde.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer von Bewirtungskosten wurde ausgeführt, dass nicht nachvollzogen werden könne, inwieweit die gesetzeskonforme Behandlung von Bewirtungskosten nicht dem europäischen Gemeinschaftsrecht entsprechen solle. Die von der Bw. geäußerte Rechtsansicht werde seitens des Finanzamtes nicht geteilt, weshalb dem Berufungsantrag nicht zu entsprechen gewesen sei.

Im Zuge des weiteren Verfahrens stellte die Bw. rechtzeitig einen mit 24. Oktober 2003 datierten Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO. Im Rahmen dessen beantragte die Bw. zudem gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung.

Des Weiteren Stellte die Bw. zunächst klar, dass die bisherige Berufungsbegründung aufrecht erhalten, jedoch wie nachstehend ergänzt werde:

Demnach habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0177, im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug für Arbeitszimmer ausgeführt, dass Art 17 Absatz 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der im Zeitpunkt des EU-Beitrittes bestehenden Vorsteuerausschlüsse erlaube, diesen aber nachträgliche Erweiterungen von Vorsteuerausschlüssen untersage.

Daraus ergebe sich nach Ansicht der Bw., dass der durch die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten auf die Hälfte nicht mehr gegebene Vorsteuerabzug gemeinschaftswidrig sei. Die gegenständliche Einschränkung sei nämlich durch das Strukturangepassungsgesetz 1995 mit Wirkung per 5. Mai 1995 und somit eindeutig nach dem EU-Beitritt zum 1. Jänner 1995 eingeführt worden.

Die Richtlinienbestimmung des Artikel 17 sei aber nach Ansicht der Bw. unmittelbar anwendbar, weshalb der Vorsteuerabzug in voller Höhe zu gewähren sei.

Zwischenzeitlich wurden von der Bw. die Steuererklärungen für das Folgejahr 2001 eingereicht.

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2001 gab die Bw. die Ermittlung der unter der Kennzahl 060 geltend gemachten Vorsteuer wie folgt bekannt:

Vorsteuer	-1.706.503,19 €
Vorsteuerabzug für Kleinbusse	-26.345,02 €
Vorsteuerabzug für Bewirtungskosten	-28.916,50 €
	-1.761.764,71 €

Mit vorläufigem Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom 14. Februar 2003 nahm das Finanzamt eine Kürzung der erklärten Vorsteuern in Höhe des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges für Bewirtungskosten vor und setzte die Umsatzsteuer 2001 mit 4.622.766,36 € (63.610.652,00 S) fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass Repräsentationsaufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur zur Hälfte als für das Unternehmen ausgeführt angesehen werden könnten. Der Vorsteuerabzug sei daher um 28.916,50 € zu kürzen gewesen.

Außerdem sei die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgt, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhänge.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2003 brachte die Bw. nach verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom 14. Februar 2003 Berufung ein und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der im Rahmen der Umsatzsteuerklärung für 2001 erklärten Vorsteuern.

Begründend wurden dazu wortgleich dieselben Argumente ins Treffen geführt, welche bereits im Vorlageantrag vom 24. Oktober 2003 vorgebracht wurden, weshalb an diese Stelle auf das bereits ausgeführte Vorbringen verwiesen wird.

Abschließend ersuchte die Bw. um Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2001 an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte diesbezüglich gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO in Verbindung mit § 284 Abs. 1 Z 1 BAO einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge des weiteren Verfahrens legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2004 zog die Bw. hinsichtlich der Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 sowohl den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat als auch jenen auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Auf Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab die Bw. mit Eingabe vom 18. März 2004 unter Vorlage der diesbezüglichen Unterlagen die Fahrzeugtypen jener geleasten Kleinbusse bekannt, für deren Miete bzw. Betrieb die im Jahr 2000 und 2001 geltend gemachten Vorsteuern von angefallen sind.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 24. März 2004 übermittelte die Bw. eine Auflistung der strittigen Vorsteuerbeträge in Höhe von 50 Prozent der auf die Bewirtungsaufwendungen entfallenden Vorsteuern der Jahre 2000 (333.877,03 S) und 2001 (28.916,50 €). Gleichzeitig wurden Kopien der diesbezüglichen Kontoauszüge betreffend das Konto "Vorsteuern% 50 Bewirtung" vorgelegt.

Außerdem übermittelte die Bw. auszugsweise Ablichtungen von Belegen in Form von Restaurantrechnungen betreffend die gegenständlichen Bewirtungskosten sowie dazugehörige Beilagen wie beispielweise Einladungen zu Informationsveranstaltungen, aus denen

hervorgeht, dass die gegenständlichen Bewirtungen durchwegs im Zusammenhang mit Projektpräsentationen stehende Essenseinladungen an Geschäftspartner darstellten.

Im Konkreten konnte die Bw. unter Darlegung des konkreten Veranstaltungsthemas verdeutlichen, dass im Rahmen der gegenständlichen, anlässlich von diversen Fachveranstaltungen stattgefundenen Bewirtungen eine Produkt- bzw. Leistungsinformation geboten wurde, welche sich auf die konkrete Tätigkeit der Bw. bezog.

Auf Grund der Stichprobenüberprüfung anhand der vorgelegten Belege ist davon auszugehen, dass die geltend gemachten Bewirtungskosten eindeutig auf Kundenwerbung ausgerichtet waren und überwiegend mit betrieblichen Veranlassungen im Zusammenhang standen.

Im Rahmen der Telefaxeingabe vom 29. März 2004 gab die Bw. die betragsmäßige Höhe der in den Berufungsjahren aufwandswirksam geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen, die nachweislich der Werbung dienten und bei denen die betriebliche Veranlassung weitaus überwog, wie folgt bekannt:

2000: 3.293.166,15 S (50% Bewirtungsaufwand brutto)  
2001: 273.254,80 € (50% Bewirtungsaufwand brutto)

Außerdem hielt die Bw. bezugnehmend auf die "vorläufigen" Steuererklärungen für das Jahr 2000 fest, dass die Auswirkungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 berücksichtigt worden seien.

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

#### ***1) Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Aufwendungen für geleaste Kraftfahrzeuge***

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 in den hier maßgebenden Fassungen gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Die genannte Gesetzesbestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen (siehe dazu VwGH 25.2.2003, 99/14/0336).

Zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes (1. Jänner 1995) bestand nach der auf einem Erlass des Bundesministers für Finanzen beruhenden Verwaltungspraxis für Kleinbusse die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges (vgl. VwGH, 25.2.2003, 99/14/0336)

Aufgrund der im Jahr 1996 ergangenen Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, BGBl. Nr. 273/1996, waren bestimmte Fahrzeuge ab dem 15. Februar 1996 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. Wagner, SWK 2003, 281).

Der EuGH hat in dem in der Rechtssache C-409/99 ergangenen Urteil vom 8. Jänner 2002 ausgesprochen, dass es einem Mitgliedstaat nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG verwehrt ist, Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem In-Kraft-Treten dieser Richtlinie (für Österreich ist das der Zeitpunkt des Beitritts zur EU, somit der 1.1.1995) vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens dieser Richtlinie nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden ein Vorsteuerabzug gewährt wurde.

Unter Bedachtnahme auf das vorgenannte EuGH-Urteil hat das Bundesministerium für Finanzen am 18. Februar 2002 eine Liste jener Fahrzeugtypen herausgegeben, die als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse anzusehen sind.

Unter den in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse angeführten Fahrzeugen befinden sich auch die berufsgegenständlichen Fahrzeugtypen.

Die mit der Miete bzw. dem Betrieb der geleasten Fahrzeuge zusammenhängenden Vorsteuern in Höhe von 292.130,76 S sind demnach abzugsfähig.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

## ***2) Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Aufwendungen anlässlich der Bewirtung:***

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob die Bw. im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung für die Jahre 2000 und 2001 100 Prozent der auf Bewirtungsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 entfallenden Vorsteuerbeträge geltend machen durfte oder nicht.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in den hier maßgebenden Fassungen gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugs-

fähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 idF BGBI. Nr. 201/1996 zufolge dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der Fassung des Berufungszeitraumes dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Weist der Steuerpflichtige aber nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, so können derartige Aufwendungen oder Ausgaben der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG idF des BGBI. I Nr. 106/1999 zufolge zur Hälfte abgezogen werden.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt den Vorsteuerabzug demnach aus, wenn Entgelte überwiegend nach § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH 24.9.2002, 98/14/0198).

Die Bewirtung von Geschäftsfreunden fällt grundsätzlich unter die repräsentativen Aufwendungen, sodass ein Vorsteuerabzug von vornherein nicht in Betracht kommt.

Wenn jedoch die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, so können diese Aufwendungen abzugsfähig sein, wobei die Beweislast den Steuerpflichtigen trifft.

Die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen ist daher von dem der Partei obliegenden Nachweis des Werbezweckes und des erheblichen Überwiegens der beruflichen oder betrieblichen Veranlassung abhängig (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0092).

Wie bereits im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt wurde, konnte die Bw. anhand der auszugsweisen Vorlage von Rechnungen und Belegen unter Anführung des konkreten Veranstaltungsthemas den Nachweis darüber erbringen, dass die gegenständlichen

---

Geschäftsessen eindeutig auf Kundenwerbung ausgerichtet und überwiegend beruflich bzw. betrieblich veranlasst waren.

Aufgrund der gegenständlichen Aktenlage steht daher außer Streit, dass die vom Gesetz geforderte überwiegende berufliche Veranlassung sowie der Werbecharakter hinsichtlich der nachgewiesenen Bewirtungsausgaben erfüllt ist, sodass 50 Prozent der Ausgaben einkommensteuerrechtlich abzugsfähig sind.

Im Fall von Bewirtungsaufwendungen, welche nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Hälfte abzugsfähig sind, bleibt es nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 beim vollen Vorsteuerabzug, da keine überwiegend nichtabzugsfähigen Aufwendungen vorliegen.

§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 idF BGBI. Nr. 756/1996 normiert nun, dass ein der Umsatzsteuer unterliegender Eigenverbrauch im Inland vorliegt, soweit ein Unternehmer Ausgaben tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind, wobei dies nicht für Ausgaben gilt, die Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffen, welche aufgrund des § 12 Abs. 2 UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Hinsichtlich der einkommensteuerlich nichtabzugsfähigen Hälfte (50%) der Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG erfolgt daher eine Besteuerung als Eigenverbrauch (vgl. Rattinger, FJ 1995, 214).

Dabei ist festzuhalten, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung hinsichtlich der ertragsteuerlich nichtabzugsfähigen Hälfte der Bewirtungsaufwendungen erst auf Grund der mit Artikel XXXIII Ziffer 5 des Strukturanpassungsgesetzes 1995, BGBI. Nr. 297/1995, eingeführten und per 5. Mai 1995 wirksamen Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen auf die Hälfte verwirklicht wird.

Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1995 war die Bewirtung von Geschäftsfreunden hingegen unter den vorher genannten Voraussetzungen ertragsteuerlich zur Gänze abzugsfähig.

Bis zum Tag des Inkrafttretens des Strukturanpassungsgesetzes 1995 konnte daher nach der Verwaltungspraxis bei Nachweis des Werbecharakters der gesamte, angefallene Aufwand aus der Bewirtung von Geschäftsfreunden inklusive der Kosten der Eigenverpflegung, selbst bei

Vorliegen einer geringfügigen, repräsentativen Veranlassung, ohne Kürzung abgezogen werden.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit der Bewirtung anfallenden Eigenkosten des Unternehmers versteuerte die Finanzverwaltung nach ständiger Praxis weder einen Eigenverbrauch, noch führte eine Verköstigung des Unternehmers im Rahmen einer anzuerkennenden Geschäftsfreundebewirtung zu einem Vorsteuerausschluss.

Durch das am 5. Mai 1995 in Kraft getretene Strukturanpassungsgesetz 1995 wurde nun die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG dahingehend geändert, dass Bewirtungen von Geschäftsfreunden zu Werbezwecken nur noch zur Hälfte abgezogen werden dürfen.

Das Umsatzsteuergesetz erfuhr dadurch zwar keine Änderung. Die Bestimmungen des UStG 1994 wurden gleichlautend beibehalten. Dennoch ergeben sich durch die pauschale Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Geschäftsfreundebewirtungen auf die Hälfte auch umsatzsteuerliche Auswirkungen insofern, als hinsichtlich des nichtabzugsfähigen Aufwandsanteiles der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG in der hier maßgebenden Fassung verwirklicht wird (vgl. ecolex 2003/93).

Im Ergebnis handelt es sich bei den zur Hälfte abzugsfähigen Bewirtungsspesen um keine überwiegend nichtabzugsfähigen Ausgaben, sodass der volle Vorsteuerabzug zusteht (vgl. Rattlinger, SWK 1995, A 371).

Rein formal wurde mit der einkommensteuerlichen Nichtabzugsfähigkeit der halben Bewirtungsspesen somit lediglich eine umsatzsteuerliche Eigenverbrauchsbesteuerung begründet.

Die Besteuerung des Eigenverbrauchs wirkt sich für den Steuerpflichtigen letztlich aber als indirekte Einschränkung des Vorsteuerabzuges aus (vgl. dazu Muszynska, FJ 2001, 6).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass eine anstelle der Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommene sofortige Kürzung des Vorsteuerabzuges der Verwaltungspraxis entspricht.

So bestehen seitens der Behörde auch keine Bedenken, wenn anstelle des vollen Vorsteuerabzuges mit nachfolgendem Eigenverbrauch vereinfachend nur ein Vorsteuerabzug in Höhe von 50 Prozent geltend gemacht wird.

Es stellt sich nun die Frage, ob die auf Grund der Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 per 5. Mai 1995 bewirkte Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Wege der Erfassung eines Eigenverbrauches gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 im Ausmaß des einkommensteuerlich nicht abzugsfähigen Anteiles (50%) der Bewirtungsaufwendungen dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Gemeinschaftsrechtlich ist das Umsatzsteuersystem durch die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) vorgegeben (siehe VwGH 24.9.2002, 98/14/0198).

Nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, wobei das Recht auf Vorsteuerabzug ein integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (vgl. Urteil des EuGH vom 6. Juli 1995, Rs C-62/93; sowie Urteil des EuGH vom 19. September 2000, Rs C-177/99 und Rs C-181/99).

Für den Berufungsfall maßgebliche Vorgaben betreffend den Eigenverbrauch bzw. den Vorsteuerabzug finden sich in den folgenden Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie:

Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und b der Sechsten Richtlinie lautet:

Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf ...oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Nach Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie können Mitgliedstaaten Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Wie der Europäische Gerichtshof bereits in Randnummer 59 des in der Rechtssache C-155/01 ergangenen Urteiles vom 11. September 2003 bezugnehmend auf die Ausnahmebestimmung des Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie ausgesprochen hat, sind Ausnahmen von der Harmonisierung eng auszulegen.

Den weiteren Ausführungen des Gerichtshofes zufolge ist Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vielmehr so zu verstehen, dass die Mitgliedstaaten davon absehen können, bestimmte Leistungen oder Verwendungen den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichzustellen. Hingegen ermächtigt diese Bestimmung die Mitgliedstaaten jedoch keinesfalls in Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie nicht genannte Steuertatbestände einzuführen.

Den weiteren, in Randnummer 63 bzw. 64 des vorgenannten Urteiles getroffenen Aussagen des EuGH zufolge ist es ebenso wenig zulässig, durch Einführung eines in der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht vorgesehenen neuen Besteuerungstatbestandes mittelbar einen Vorsteuerausschluss herbeizuführen.

Eine Ausweitung des Anwendungsbereiches der Umsatzsteuer über die im Gemeinschaftsrechts vorgesehenen Tatbestände hinaus ist den Mitgliedstaaten somit grundsätzlich verwehrt (vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 6.8.1998 - V R 74/96).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Gemeinschaftsrecht den Tatbestand des Eigenverbrauchs grundsätzlich nicht kennt (vgl. erneut Muszynsca, FJ 2001, 6).

Fest steht weiters, dass die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie auch keine dem gegenständlichen Eigenverbrauchstatbestand vergleichbare Regelung vorsieht.

Daraus ergibt sich aber, dass der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der hier maßgebenden Fassung jedenfalls bereits dann richtlinienwidrig ist, wenn darin ein eigener Besteuerungstatbestand erblickt wird.

Weil aber – wie bereits angesprochen - im gegenständlichen Fall der Vorsteuerabzug zwar nicht unmittelbar ausgeschlossen, wohl aber durch die Erfassung eines Eigenverbrauches sozusagen technisch rückgängig gemacht wird, stellt der gegenständliche Eigenverbrauchstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG inhaltlich eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges um die Hälfte dar.

Wenn daher die Besteuerung des Eigenverbrauches nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 eigentlich den Tatbestand einer Vorsteuerkorrektur verwirklicht, so ist in der Folge zu prüfen, ob dieser indirekte Vorsteuerausschluss auf Artikel 17 Absatz 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie gestützt werden kann und somit zulässig ist.

Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder werden bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Gemäß Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie legt der Rat fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig ist. Auf jeden Fall werden nach dieser Bestimmung vom Vorsteuerabzug diejenigen Ausgaben ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie räumt nun den Mitgliedstaaten das Recht ein, ihre bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehene Bestimmung erlässt.

Für nachträgliche (befristete) Erweiterungen der Vorsteuerausschlüsse regelt Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie, dass diese aus konjunkturellen Gründen und vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultationen zulässig sind.

Da aber in Bezug auf die gegenständliche Fragestellung davon auszugehen ist, dass entsprechende Konsultationen nach Artikel 17 Absatz 7 in Verbindung mit Artikel 29 bzw. eine Befassung der Kommission im Sinne des Artikels 27 der genannten Richtlinie nicht stattgefunden haben, können die letztgenannten Bestimmungen im Folgenden unberücksichtigt bleiben.

Nach dem Wortlaut des Art 17 Absatz 6 zweiter Unterabsatz der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie können die Mitgliedstaaten - wie oben angeführt - nur jene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

Alle Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug, die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie begründet wurden, widersprechen somit grundsätzlich dem Gemeinschaftsrecht.

Die Sechste Richtlinie ist für die Republik Österreich zum Zeitpunkt ihres Beitrittes zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten. Daher ist im Berufungsfall für die Anwendung von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie dieser Zeitpunkt maßgeblich.

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet dies, dass alle Vorsteuerausschlüsse, die nach dem 1. Jänner 1995 eingeführt wurden, gemeinschaftswidrig sind.

Der EuGH hat in dem zur Rechtssache C-409/99 ergangenen Urteil vom 8. Jänner 2002 ausgeführt, dass die Regelung eines Mitgliedstaates, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie die bestehenden Vorsteuerausschlusstatbestände erweiterte und sich damit vom Ziel der Richtlinie entferne, keine nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme darstellt und gegen deren Artikel 17 Absatz 2 verstößt.

Wie der Gerichtshof des weiteren festgestellt hat, enthalte Artikel 17 Absatz 6 der Richtlinie eine Stand-still- Klausel, welche die Mitgliedstaaten ermächtige, diejenigen innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich anwandten.

Den weiteren Ausführungen des EuGH im genannten Urteil zufolge umfasse der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinn, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats.

Wie bereits im Vorigen dargestellt, kam es aber nach der Praxis der österreichischen Finanzverwaltung zum Beitrittszeitpunkt bei grundsätzlicher Anerkennung der Bewertungskosten als unternehmerischer Aufwand weder zu einem Vorsteuerausschluss noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung.

---

Vielmehr wurden alle angefallenen Kosten anlässlich einer Bewirtung zu Werbezwecken ohne Aufteilung als Werbeaufwand angesehen und die in darauf entfallenden Vorsteuern im bezeichneten Zeitpunkt zur Gänze anerkannt, sodass keine Eigenverbrauchsbesteuerung stattfand.

Erst auf Grund der per 5. Mai 1995 eingeführten Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten zu Werbezwecken gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG idF des Strukturanpassungsgesetzes 1995 wird jedoch hinsichtlich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 verwirklicht und somit eine indirekte Vorsteuerkürzung um 50% bewirkt.

Der sich dadurch ergebende (teilweise) Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu Werbezwecken, welcher im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie in Österreich nicht vorgesehen war und erst nach diesem Zeitpunkt mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 eingeführt wurde, widerspricht somit den Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie.

Die Einführung der umsatzsteuerlichen Belastung im Gefolge der Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1995 kann somit weder auf Artikel 6 noch auf Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie gestützt werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die durch das Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl. Nr. 297/1995, bewirkte Besteuerung eines Eigenverbrauchs gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der hier maßgebenden Fassung in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 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. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorgesehenen Besteuerungstatbestand noch auf innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruht, die zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden haben und auch angewendet wurden.

Ergänzend wird bemerkt, dass der EuGH im Urteil vom 19. September 2000, Rs C-177/99 verbunden mit Rs C-181/99 bezugnehmend auf pauschale Beschränkungen außerdem festgestellt hat, dass nationale Rechtsvorschriften dann gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen, wenn dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt wird, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt.

Dem Grundsatz des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts zufolge sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen (Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, Rz 26, Seite 11).

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 war der in diesem Punkt Folge zu geben und die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern anzuerkennen.

### **3) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer für 2000 und 2001:**

Die abziehbare Vorsteuer für die Jahre 2000 und 2001 wird wie folgt errechnet:

	2000
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid:	19.912.250,52 S
Zuzügl. Vorsteuern für Kleinbusse:	+ 292.130,76 S
Zuzügl. Vorsteuern für Bewirtungskosten:	+ 333.877,03 S
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. BE:	20.538.258,31 S
Gesamtbetrag in Euro:	1.492.573,44 €

	2001
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid:	23.844.511,22 S
Zuzügl. Vorsteuern für Bewirtungskosten:	+ 397.899,71 S
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. BE:	24.242.410,93 S
Gesamtbetrag in Euro:	1.761.764,71 €

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 werden daher wie folgt ermittelt:

(Bemerkt wird, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen kann).

	<b>Veranlagungszeitraum 2000</b>
<b>Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte</b>	1.171.272.067,41 S
<b>Steuerpfl. Umsätze gesamt</b>	1.171.272.067,41 S
Umsatzsteuer 20%	234.186.314,42 S
Umsatzsteuer 10%	34.049,53 S
Steuerschuld gem. § 19 UStG	1.252.688,10 S
Innengemeinschaftliche Erwerbe	16.539.999,78 S
Erwerbsteuer 20%	3.261.679,69 S
Erwerbsteuer 10%	23.160,13 S
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE	- 20.538.258,31 S

Einfuhrumsatzsteuer	- 153.184.431,00 S
Vorsteuern aus innergemeinschaftl. Erwerb	- 3.284.839,83 S
Vorsteuern betr. Steuerschuld (§ 19 UStG)	- 1.252.688,10 S
<b>Zahllast (gerundet)</b>	<b>60.497.675,00 S</b>
<b>Zahllast in Euro</b>	<b>4.396.537,50 €</b>

	<b>Veranlagungszeitraum 2001</b>
<b>Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte</b>	1,337.398.359,69 S
Steuerfreie Ausfuhrlieferungen	- 89.226,60 S
<b>Steuerpflichtige Umsätze gesamt</b>	1,337.309.133,09 S
Umsatzsteuer 20 %	267.233.180,90 S
Umsatzsteuer 10 %	114.322,86 S
Steuerschuld gem. § 19 UStG	1,712.706,01 S
Innengemeinschaftliche Erwerbe	17.084.158,40 S
Erwerbsteuer 20 %	3.395.850,55 S
Erwerbsteuer 10 %	10.490,56 S
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE	- 24.242.410,93 S
Einfuhrumsatzsteuer	- 179.892.340,51 S
Vorsteuern aus innengemeinschaftl. Erwerb	- 3.406.341,07 S
Vorsteuern betr. Steuerschuld (§ 19 UStG)	- 1.712.706,01 S
<b>Zahllast (gerundet)</b>	63.212.752,00 S
<b>Zahllast in Euro</b>	4.593.849,84 €

Da nach dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens weder das Bestehen der Abgabepflicht, noch deren Umfang ungewiss erscheint, ergehen die Bescheide betreffend

Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 im Rahmen der Berufungsentscheidung endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

Wien, 5. April 2004