



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Partner-Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich **Umsatzsteuer der Jahre 1999 und 2000** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der Berufung hinsichtlich **Umsatzsteuer 2001** wird **teilweise Folge gegeben**.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1999 und 2000 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

2001	ÖS	€
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	1,137,813.477,44	82,688.130,16
Summe Umsatzsteuer	228,499.375,68	16,605.697,24
Summe Erwerbsteuer	1,716.000,50	124.706,62
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	124,015.295,86	9,012.543,03
Einfuhrumsatzsteuer	107.778,93	7.832,60

Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	1,716.000,50	124.706,62
Vorsteuern betreffend Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1, Art. 19 Abs. 1 Z. 3 und Art. 25 Abs. 5	938.506,54	68.203,93
Umsatzsteuerzahllast	103,437.794,35	7,517.117,68

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 berufungswerbende Gesellschaft ist auf dem Gebiet des Industriebauwerks tätig. Mit Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2001, jeweils vom 7. Mai 2003, wurden nachstehende Vorsteuerbeträge auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht anerkannt:

	1999 €	2000 €	2001 €
Repräsentation	1.946,00	613,00	600,00
Bewirtung	1.461,00	2.939,00	1.634,00
EUGH	-	-	10.898,00
	3.407,00	3.552,00	13.132,00

Hinsichtlich der Position "Bewirtung" stellte der Betriebsprüfer fest (Pkt. 14 des Besprechungsprogramms für die Schlussbesprechung am 10. April 2003), dass bei Durchsicht der Belege bei einem Teil der Rechnungen die berufliche bzw. betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden konnte. Aus diesem Grund seien 10 % der Bewirtungskosten als Repräsentationsaufwendungen dem Gewinn zuzurechnen. Durch die Neuberechnung der Bewirtungskosten komme es zu einer Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuer (Pkt. 2).

Bezüglich der Position "EuGH" wird in Pkt. 2 des Besprechungsprogramms ausgeführt, dass im Hinblick auf eine bevorstehende Entscheidung des EuGH betreffend die Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten auf eine außerbilanzmäßige Zurechnung der mit den Bewirtungsaufwendungen zusammenhängenden Vorsteuern verzichtet werde. Da eine derartige Entscheidung aber bis dato noch nicht ergangen sei, sei auch ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Gegen die oben genannten Umsatzsteuerbescheide wurde mit Schreiben vom 4. Juni 2003 Berufung erhoben:

Die Berufung richte sich gegen die Kürzung der Vorsteuer von Bewirtungsspesen laut Betriebsprüfungsbericht Pkt. 2 in Höhe von € 16.932,-. Art. 17 der sechsten MWSt Richtlinie räume dem Unternehmer das Recht auf "Vorsteuerabzug" ein. Aus den Abs. 6 des Art. 17 ergebe sich, dass nur jene Vorsteuerauschlüsse beibehalten werden dürften, die zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bereits Bestand hatten. Eine Ausweitung der Vorsteuerauschlüsse ist entsprechend den Bestimmungen nicht möglich.

Darüber hinaus verweist die Bw. in ihrer Berufungsschrift auf das Urteil des EuGH vom 8. Jänner 2002, Rs. C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH betreffend Vorsteuerabzug bei Kleinlastkraftfahrzeuge sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2002, 98/14/0198 betreffend Vorsteuerabzugsbeschränkung bei Arbeitszimmern.

In der Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2003 des Finanzamtes W. wurde dem Berufungsbegehren mit folgender Begründung nicht Rechnung getragen:

" Von § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 sind nur jene Aufwendungen erfasst, die zwar für Zwecke des Unternehmens erfolgen, aber auf Grund der genannten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind. Ab 5. Mai 1995 (Art. XXXIII Z. 5 Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl. Nr. 297/1995) können Bewirtungsaufwendungen, die der Werbung dienen und bei denen die betriebliche Veranlassung bei weitem überwiegt, ertragsteuerlich nur mehr zu 50 % abgezogen werden. Ansonsten liegen unverändert zur Gänze nicht abzugsfähige Aufwendungen vor.

Wenn die Bewirtung durch einen Dritten (zB Gastwirt) erfolgt und somit im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die 50 %ige Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bereits feststeht, kann eine sofortige Aufteilung der Vorsteuer erfolgen und die 50 %ige Eigenverbrauchsbesteuerung im Nachhinein unterbleiben. Im Falle von zur Gänze nicht abzugsfähigen Aufwendungen darf von vornherein kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Eine entsprechende Gesetzesänderung hinsichtlich einer 100 %igen Abzugsfähigkeit von Vorsteuern bei Bewirtungskosten liegt nicht vor. Es sind daher die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 anzuwenden."

Im Schreiben vom 23. Juli 2003 wird die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird im Telefax vom 28. Jänner 2004 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung richtet sich gegen die Kürzung der Vorsteuer von Bewirtungsspesen in der Höhe von 16.932,- €. Neben den strittigen Vorsteuern aus Bewirtungskosten (10.898,- €) begehrt die berufungswerbende Gesellschaft auch die Anerkennung jener Vorsteuern aus Bewirtungskosten, bei denen keine betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden konnte (1999: 1.461,- €, 2000: 2.939,- € und 2001: 1.634,- €).

1) Repräsentationsaufwendungen

§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 normiert, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuer abziehen kann.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass bei einem Teil der als Betriebsausgaben geltend gemachten Bewirtungskosten eine betriebliche Veranlassung nicht gegeben war und diese Aufwendungen daher als nicht abzugsfähig unter § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zu subsumieren waren. Vereinfachend wurden 10 % der Bewirtungskosten als Repräsentationsaufwendungen dem Gewinn zugerechnet.

Die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge von insgesamt 6.034,- € (1999: 1.461,- €, 2000: 2.939,- € und 2001: 1.634,- €) wurden vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da

entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Diese Bestimmung findet sich bereits in § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 idF BGBl 410/1988, die wie folgt lautet:

"Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähige 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."

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie können Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse im Vorsteuerbereich beibehalten, die bei Inkrafttreten der Richtlinie auf bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruhen. Der gegenständliche Sachverhalt ist daher nicht unter die Eigenverbrauchsbesteuerung des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. c UStG 1994 zu subsumieren.

Weder gegen diese vereinfachte Vorgangsweise zur Korrektur der Bewirtungskosten noch gegen den festgestellten Repräsentationscharakter einzelner Aufwendungen wurden Einwände vorgebracht. Auf Grund der eindeutigen Gesetzeslage besteht somit keine Möglichkeit des Abzugs oben genannter Vorsteuerbeträge.

Hinsichtlich der Vorsteuern betreffend Repräsentationsaufwendungen kann dem Berufungsbegehren folglich nicht Rechnung getragen werden.

2) Vorsteuern aus Bewirtungskosten

Bezüglich der im Pkt. 2c des Schlussbesprechungsprogramms (EuGH) angeführten Vorsteuern aus Bewirtungskosten im Ausmaß von 10.898,- € ist zunächst festzuhalten, dass auf Grund der Aktenlage für den Berufungssenat weder über den Werbecharakter der Bewirtung noch über die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung Zweifel bestehen. Strittig ist vielmehr die Rechtsfrage, ob die durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 (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 Einfuhren, 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.

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, sofern 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 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 Unternehmerkette. 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 Vorsteuerauschlüsse, 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: Vorsteuerauschlüsse (gilt nach dem Wortlaut der Entscheidung auch für "pauschale Beschränkungen des Vorsteuerabzuges") verstoßen 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 Vorsteuerauschluss 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.

Linz, 24. Februar 2004