



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, Adresse, vertreten durch B-Kanzlei, vom 5. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 23. Jänner 2002 betreffend Umsatzsteuer für 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird festgesetzt mit 34.560.037,00 S das entspricht 2.511.575,84 €.

Die Bemessungsgrundlagen der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das berufungsgegenständliche Jahr 2000 machte die A-GmbH (in der Folge als Berufungswerberin bzw. kurz Bw. bezeichnet) Vorsteuern in Höhe von 7.572.870,95 S geltend.

In den Steuererklärungen für 2000 angeschlossenen Beilage führte die Bw. bezugnehmend auf die abziehbare Vorsteuer aus, dass im Hinblick auf die EU – Widrigkeit der Einschränkung des Vorsteuerabzuges für Bewirtungsaufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 100 Prozent der Vorsteuern geltend gemacht worden seien.

Des Weiteren stellte die Bw. die Zusammensetzung der unter Kennziffer 060 der Umsatzsteuererklärung für 2000 ausgewiesenen Vorsteuer wie folgt dar:

Gesamtbetrag der Vorsteuern	7.572.870,95 S
davon statistisch ermittelter durchschnittlicher Vorsteuerbetrag aus 50 % der Bewirtungskosten	182.352,92 S

Mit Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 vom 23. Jänner 2002 nahm das Finanzamt eine Kürzung der erklärten Vorsteuern in Höhe des von der Bw. angegebenen Betrages von 182.352,92 S vor und setzte die Umsatzsteuer für 2000 mit einem Betrag von 34.736.890,00 S (2.524.428,25 €) 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 182.352,92 S zu kürzen gewesen.

In weiterer Folge brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 5. Februar 2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2000 Berufung ein und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für 2000 erklärten Vorsteuern.

Begründend führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass gemäß des in der Rechtssache C-409/99 ergangenen Urteiles des EuGH vom 8. Jänner 2002 jene Vorschriften des nationalen Rechtes, durch welche der Vorsteuerabzug nach In-Kraft-Treten der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie eingeschränkt worden sei, nicht dem Gemeinschaftsrecht entsprechen würden. Dies gelte nach Ansicht der Bw. auch für die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, da der Vorsteuerabzug für Bewirtungsaufwendungen erst nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union und somit nach In-Kraft-Treten der 6. MwSt-Richtlinie auf 50 Prozent eingeschränkt worden sei.

Im Zuge des weiteren Verfahrens legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Unter Bezugnahme auf die für den Berufungsfall geltende Rechtslage wurde die Bw. mit Vorhalt vom 8. September 2003 erstmalig ersucht, die berufungsgegenständlichen Bewirtungsspesen des Jahres 2000 hinsichtlich der Empfänger und Anlässe der Bewirtungen darzulegen bzw. nachzuweisen, dass die Bewirtungen auf Kundenwerbung ausgerichtet und überwiegend beruflich veranlasst waren.

Im Rahmen der Beantwortung des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz an die Bw. gerichteten Ergänzungsersuchens übermittelte die Bw. mit Eingabe vom 27. November 2003 die folgende Auflistung der "Bewirtungsspesen im steuerrechtlichen Sinn"(50 %):

2000:

Bewirtungen 50 % btto	13.452,00 S
Bewirtungen/Werbung 50 % btto Außendienst	1.191.050,16 S
Veranstaltungen/Marketing 50 % btto	20.065,74 S
Kongresse/Messen 50 % btto	397.469,32 S
Summe	1.622.037,22 S

Hinsichtlich der darauf entfallenden und in der Umsatzsteuererklärung für 2000 geltend gemachten Vorsteuern hielt die Bw. erläuternd fest, dass der Anteil der Vorsteuern aus 50 Prozent der Bewirtungskosten in Höhe von 182.352,92 S statistisch auf Basis einer repräsentativen Stichprobe ermittelt worden sei.

Im Hinblick auf den Belegumfang wurden von der Bw. außerdem die entsprechenden Rechnungen bzw. Originalbelege betreffend die für die Monate Februar und Dezember 2000 als Bewirtungskosten geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt.

Im Zuge der Faxeingabe vom 10. März 2004 übermittelte die Bw. des weiteren Auszüge der betreffenden Sachkonten "Bewirtungen 50 % btto" und "Bewirtungen/Werbung 50 % btto Außendienst" betreffend die in den Monaten Februar und Dezember 2000 angefallenen Bewirtungskosten.

Auf weitere Vorhalte des unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2005 bzw. vom 2. Juni 2005 hin, schränkte die Bw. mit Eingabe vom 10. Juni 2005 das ursprüngliche Berufungsbegehren insoweit ein, als beantragt wurde, die bisher geltend gemachten Vorsteuern von insgesamt 7.572.870,95 S um den nachweislich auf Repräsentationskosten entfallenden Anteil von rund 5.500,00 S (399,70 €) zu kürzen, sodass sich das Ausmaß der berufungsgegenständlichen Vorsteuern auf 7.567.370,95 S (549.942,29 €) reduziert.

Hinsichtlich der um den oben genannten Betrag eingeschränkten Vorsteuern aus Bewirtungskosten wurden von der Bw. mit Eingaben vom 27. November 2003 bzw. 10. Mai 2005 auszugsweise die bezughabenden Originalbelege bzw. Rechnungskopien sowie dazugehörige Beilagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die nachgewiesenen

Bewirtungen im Zusammenhang mit Produktinformationsgesprächen und -veranstaltungen stehende Essenseinladungen an Geschäftspartner bzw. Kunden darstellten.

Im Konkreten konnte die Bw. anhand einer Darstellung der jeweiligen Besprechungspartner sowie der Anlässe der Bewirtungen verdeutlichen, dass im Rahmen der gegenständlich stattgefundenen Bewirtungen eine Leistungsinformation geboten wurde, welche sich auf die konkrete Tätigkeit der Bw. bezog.

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

Diesbezüglich ist ergänzend festzuhalten, dass das Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens dem Finanzamt am 3. Juni 2005 telefonisch zur Kenntnis gebracht und seitens der Amtspartei weder sachlich noch ziffernmäßig beeinsprucht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Ein Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der hier relevanten Fassung die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und diese Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in der Fassung des Berufungszeitraumes gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen 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 BGBl. 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 zur Hälfte abgezogen werden.

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

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, nahm die Bw. einerseits eine Einschränkung des ursprünglichen Berufungsbegehrens insofern vor, als der strittige Vorsteuerbetrag um einen repräsentativen Anteil in Höhe von 5.500,00 S (399,70 €) vermindert wurde, weshalb sich die Berufung nur mehr auf den so reduzierten Betrag bezieht.

Die Bw. konnte jedoch andererseits hinsichtlich des auf Bewirtungsspesen entfallenden Restbetrages an Vorsteuern anhand der auszugsweisen Vorlage von Rechnungen und Belegen unter Anführung des Veranstaltungsthemas den Nachweis darüber erbringen, dass die überprüften Bewirtungen eindeutig auf Kundenwerbung ausgerichtet und überwiegend beruflich bzw. betrieblich veranlasst waren.

Die im Rahmen des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens durchgeföhrte stichprobenweise Überprüfung der Belege ergab daher bezüglich der restlichen Vorsteuern aus Bewirtungsspesen keinen Hinweis darauf, dass die vom Gesetz geforderte überwiegende berufliche Veranlassung sowie der Werbecharakter nicht erfüllt sind, 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 BGBl. 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 und 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, BGBl. 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.

Durch das am 5. Mai 1995 in Kraft getretene Strukturanpassungsgesetz 1995 wurde nun die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 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 Aufwands-

anteiles der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in der hier maßgebenden Fassung verwirklicht wird (vgl. ecolex 2003/93).

Wie bereits ausgeführt wurde, handelt es sich bei den zur Hälfte abzugsfähigen Bewirtungsspesen im Ergebnis um keine überwiegend nichtabzugsfähigen Ausgaben, sodass der volle Vorsteuerabzug zusteht (vgl. Rattinger, 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 Muszynsca, 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 wirkende Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Wege der Erfassung eines Eigenverbrauchs 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 obige Ausnahmebestimmung des Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie ausgesprochen hat, sind solche 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 Gemeinschaftsrecht 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 Eigenverbrauchs 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 1988 **inhaltlich eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges** um die Hälfte dar.

Wenn daher die Besteuerung des Eigenverbrauchs 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 abziehbar ist. Auf jeden Fall werden nach dieser Bestimmung vom Vorsteuerabzug diejenigen Ausgaben ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, 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 innerstaatlichen 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 jedoch 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 eine nationale Regelung, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie die bestehenden Vorsteuerausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt, 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, enthält Artikel 17 Absatz 6 der Richtlinie eine Stand-still- Klausel, welche die Mitgliedstaaten ermächtigt, 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 umfasst 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 wurde, kam es aber nach der Praxis der österreichischen Finanzverwaltung zum Beitrittszeitpunkt bei grundsätzlicher Anerkennung der Bewirtungskosten 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 erst im Gefolge des Strukturanpassungsgesetzes 1995 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 noch nicht vorgesehen war, 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).

Der (eingeschränkten) Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 war daher Folge zu geben und die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern anzuerkennen.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer für 2000:

Die abziehbare Vorsteuer für das Jahr 2000 wird wie folgt errechnet:

	2000
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid:	7,390.518,03 S
zuzügl. Vorsteuern lt. ursprüngl. Berufungsantrag:	+ 182.352,92 S
abzügl. Vorsteuern aus Repräsentation:	- 5.500,00 S
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. eingeschränktem Berufungsantrag:	7,567.370,95 S
Gesamtbetrag in Euro:	549.942,29 €

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 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).

	Veranlagungszeitraum 2000
Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte	214,042.304,96 S
davon steuerfrei	- 10.290,00 S
Steuerpfl. Umsätze gesamt	214,032.014,96 S
Umsatzsteuer 20%	42,806.402,99 S
Innengemeinschaftliche Erwerbe	199,697.597,20 S
Erwerbsteuer 20%	39,939.519,44 S
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE	- 7,567.370,95 S
Einfuhrumsatzsteuer	- 678.995,00 S
Vorsteuern aus innengemeinschaftl. Erwerb	- 39,939.519,44 S
Zahllast (gerundet)	34,560.037,00 S

Zahllast in Euro	2,511.575,84 €
-------------------------	----------------

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Juni 2005