

GZ. RV/0566-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	75.228.859,57 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	15.026.075,88 €
			abziehbare Vorsteuer und EUSt	-27.994.161,13 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-12.968.085,25 €

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 Umsatzsteuererklärung für 2001 wurde mit Bescheid vom 7. Juli 2003 erklärungsgemäß veranlagt.

In der Berufung vom 11. August 2003 wurde angeführt, dass für die Bewirtungskosten nur die Hälfte der Vorsteuern geltend gemacht worden sei. Auf Grund der 6. EG Richtlinie, Art. 17 stünden jedoch die Vorsteuern zu Gänze zu.

In der Berufung wurde zusammengefasst dargelegt, dass die Einschränkung des Vorsteuerabzuges gemeinschaftswidrig sei und daher der volle Vorsteuerabzug zustehe.

Die Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden haben der Werbung gedient und seien überwiegend betrieblich veranlasst gewesen. Für 50% der Bewirtungskosten betrage die anteilige Vorsteuer 4.281,05 €.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit den Beilagen zum Schreiben vom 31. März 2004 wurde nachgewiesen, dass die Bewirtungsaufwendungen der Werbung dienten und somit die betriebliche Veranlassung weitaus überwog.

In diesem ergänzenden Schreiben beantragte die steuerliche Vertretung den Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt 11.954.653,36 € anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Berufungsbehörde ergeben sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen 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 BGBl. 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 abzugfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben, die Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund 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. MWSt-RL 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. MWSt-RL 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. Jänner 1995 und steht daher mit dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-RL nicht im Widerspruch.

Eine Ausnahme von der grundsätzlichen umsatsteuerlichen 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 BGBl. 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 gleich lautend 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.

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. MWSt-RL (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. Jänner 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. März 1996, SWK 1996, A 303; 14. Juni 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 BGBl. 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 auf

Grund 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.

Auch das Bundesministerium für Finanzen hat durch eine Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien (Wartungserlass 2004 vom 19. März 2004, Rz 1925) erkannt, dass die bisherige Rechtslage auf Grund der laufenden Rechtsprechung des EuGH nicht mehr aufrecht erhalten werden kann. In Rz 1925 wird hinsichtlich der Frage, wann Leistungen im Zusammenhang mit einem Geschäftssessen als für das Unternehmen ausgeführt gelten, auf die Rechtslage des EStG 1988 zum 1. Jänner 1995 verwiesen. Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG idF zum 1. Jänner 1995 waren derartige Aufwendungen zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt, wenn diese der Werbung dienten und die betriebliche Veranlassung bei weitem überwog.

Auf Grund dieser Ausführungen war daher der Berufung Folge zu geben und der gänzliche Vorsteuerabzug der Bewirtungskosten anzuerkennen.

Die abzugsfähige Vorsteuer des Jahres 2001 ermittelt sich daher wie folgt:

in €	2001
Vorsteuern bisher	11.950.372,31
Vorsteuererhöhung	4.281,05

Vorsteuern berichtigt	11.954.653,36
EUSt unverändert	6.436.658,72
Vorsteuern igE unverändert	9.602.849,05
Summe	27.994.161,13

Linz, 15. April 2004