



GZ. RV/3583-W/02

GZ: RV/0298-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die 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 Umsatzsteuer für das Jahr 2000 beträgt 6,405.798,64 € (88,145.711,00 S).

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 beträgt 5,268.378,31 € (72,494.466,00 S).

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den 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 Umsatzsteuererklärung für das berufsgegenständliche Jahr 2000 machte die Bw. Vorsteuern in Höhe von 41,044.040,82 S geltend.

In der den Steuererklärungen für 2000 angeschlossenen Beilage führte die Bw. aus, dass im Hinblick auf die in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 ergangenen Urteile des Europäischen Gerichtshofes vom 19. September 2000 im Bereich des Bewirtungsaufwandes keine Vorsteuerkürzung vorgenommen worden sei.

Mit Eingabe vom 17. Jänner 2002 gab die Bw. ergänzend bekannt, dass der auf nichtabzugsfähige Bewirtungskosten entfallende und unter Kennziffer 060 der Umsatzsteuererklärung für 2000 zusätzlich geltend gemachte Hälftebetrag an Vorsteuern 82.225,00 S betrage.

Mit dem Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 vom 29. Jänner 2002 nahm das Finanzamt eine Kürzung der erklärten Vorsteuern in Höhe des von der Bw. angegebenen Betrages vor und setzte die Umsatzsteuer für 2000 mit einem Betrag von 88,227.936,00 S (6,411.774,16 €) 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 82.225,00 S zu kürzen gewesen.

In weiterer Folge brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 27. 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 die im angefochtenen Bescheid erfolgte Vorsteuerkürzung auf die dem geltenden Gemeinschaftsrecht widersprechenden Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in Verbindung § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestützt worden sei, was den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belaste.

Im Konkreten stützte die Bw. ihre Rechtsansicht auf die Bestimmung des Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, wonach Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beibehalten können, die in den zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Unter Verweis auf die in den Rechtssachen C-177/99 und C-181/99 ergangenen Urteile des EuGH vom 19. September 2000 führte die Bw. weiters aus, dass Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 eine so genannte Stillhalteklausele enthalte, wonach es den Mitgliedstaaten zwar erlaubt

sei, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie in den nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten vorgesehenen Vorsteuerauschlüsse beizubehalten, es ihnen jedoch gleichzeitig untersagt sei, die bei Inkrafttreten der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie im betreffenden Mitgliedstaat bestehenden Ausschlusstatbestände durch nationale Rechtsvorschriften zu erweitern.

Auf Grund der vorgenannten Rechtslage kam die Bw. abschließend zu dem Ergebnis, dass der österreichische Gesetzgeber im Wege der Erweiterung der Ausschlusstatbestände des Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie insofern gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen habe, als er mit dem Strukturanpassungsgesetz 1995 und somit nach Inkrafttreten der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ohne vorhergehende Konsultation des beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer jene Bewirtungsspesen, die der Werbung dienten und bei denen die betriebliche oder die berufliche Veranlassung weitaus überwogen habe, zur Hälfte zu Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erklärt und damit einer Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 unterworfen habe.

Wie die Bw. ergänzend festhielt, handle es sich zufolge des in der Rechtssache C-62/93 ergangenen EuGH - Urteiles vom 6. Juli 1995 bei der Regelung des Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie um eine unmittelbar wirksame Bestimmung.

Nach Ansicht der Bw. seien Vorschriften des nationalen Rechts, welche im Widerspruch zu unmittelbar wirksamen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts stünden, ab dem Zeitpunkt der Kollision unanwendbar.

Unter Kennziffer 060 der für das Folgejahr 2001 eingereichten Umsatzsteuererklärung wurde von der Bw. ein Vorsteuerbetrag von 40,430.076,34 S geltend gemacht.

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2001 führte die Bw. unter Hinweis auf das in der Rechtssache C-62/93 ergangene Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 6. Juli 1995 zusammenfassend aus:

Der Gesetzgeber habe aufgrund der durch das Strukturanpassungsgesetz 1995 geänderten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 jene Bewirtungsspesen, die nachweislich der Werbung dienten und deren betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege, nunmehr zur Hälfte zu Repräsentationsaufwendungen erklärt und damit der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 in den berufsgegenständlichen Fassungen unterworfen. Damit habe der Gesetzgeber aber nach Ansicht der Bw. insofern gegen die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie verstoßen, als dadurch die Ausschlusstatbestände des Art. 17 Abs. 2 dieser Richtlinie erweitert worden seien.

Im Hinblick darauf, dass im Widerspruch zu unmittelbar wirksamen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts stehende Vorschriften des nationalen Rechts unanwendbar seien, habe die Bw. daher jene Repräsentationsaufwendungen, welche nachweislich der Werbung gedient hätten und deren betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwogen habe, dem vollen Vorsteuerabzug unterworfen.

Der Hälftebetrag an Vorsteuern, der im Rahmen der Umsatzsteuererklärung 2001 ergänzend geltend gemacht worden sei, betrage 83.365,36 S.

Mit Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom 28. Jänner 2003 nahm das Finanzamt eine Kürzung der erklärten Vorsteuern in Höhe des vorgenannten Betrages vor und setzte die Umsatzsteuer 2001 mit 72.577.831,00 S (5.274.436,68 €) fest.

Die Nichtanerkennung wurde damit begründet, dass gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen nur zur Hälfte als für das Unternehmen ausgeführt angesehen werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 11. Februar 2003 brachte die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2001 Berufung ein und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer unter Anerkennung der erklärungsgemäß angegebenen Vorsteuern.

Begründend wurden dazu wortgleich dieselben Argumente ins Treffen geführt, welche bereits im Berufungsschriftsatz vom 27. Februar 2002 vorgebracht wurden, weshalb an dieser Stelle auf das bereits ausgeführte Vorbringen verwiesen wird.

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.

Im Rahmen der Beantwortung des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz an die Bw. gerichteten Ergänzungersuchens vom 9. September 2003 übermittelte die Bw. mit Eingaben vom 28. Oktober 2003 bzw. vom 11. Dezember 2003 die folgende Auflistung der strittigen Bewirtungskosten unter Bekanntgabe der darauf entfallenden Vorsteuerbeträge:

#### **2000:**

|                                           |                |
|-------------------------------------------|----------------|
| 100 % Netto-Bewirtungsspesen              | 1.736.448,20 S |
| 50 % Vorsteuern (aufwandswirksam gebucht) | 82.224,92 S    |

#### **2001:**

|                                           |                |
|-------------------------------------------|----------------|
| 100 % Netto-Bewirtungsspesen              | 1.552.111,91 S |
| 50 % Vorsteuern (aufwandswirksam gebucht) | 70.817,87 S    |

Hinsichtlich der in der Umsatzsteuererklärung für 2001 geltend gemachten Vorsteuern hielt die Bw. erläuternd fest, dass der strittige Vorsteuerbetrag in Höhe von 50 Prozent der auf die Bewirtungsaufwendungen entfallenden Vorsteuern nicht wie in der Berufung angegeben 83.365,36 S sondern nur 70.817,87 S betrage. Die Berufung beziehe sich daher nur mehr auf den reduzierten Betrag.

Außerdem wurden von der Bw. auszugsweise Ablichtungen von Belegen in Form von Restaurantrechnungen betreffend die vorgenannten Bewirtungskosten sowie dazugehörige Beilagen wie beispielsweise Abrechnungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die gegenständlichen Bewirtungen im Zusammenhang mit Projektbesprechungen stehende Essenseinladungen an Geschäftspartner bzw. Kunden darstellten.

Im Konkreten konnte die Bw. anhand einer Darstellung der jeweiligen Empfänger der Bewirtungen sowie auf Grund der Darlegung des konkreten Gesprächsthemas bzw. der Projektbezeichnung verdeutlichen, dass im Rahmen der gegenständlichen, anlässlich von Projektgesprächen stattgefundenen Bewirtungen eine Produkt- bzw. Leistungsinformation geboten wurde, welche sich auf die konkrete Tätigkeit der Bw. bezog.

Die Stichprobenüberprüfung anhand der vorgelegten Belege ergab daher, dass die geltend gemachten Bewirtungskosten eindeutig auf Kundenwerbung ausgerichtet waren und überwiegend mit betrieblichen Veranlassungen im Zusammenhang standen.

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

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob die Bw. im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagungen 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 Einfuhren, 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 der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des BGBl. 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 Gesprächsthemas 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 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 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, 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.

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. Rattinger, SWK 1995, A 371).

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

Die Besteuerung des Eigenverbrauches 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 Eigenverbrauches grundsätzlich nicht kennt (vgl. erneut Muszynska, 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 1988 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 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 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 Vorsteuerauschlüsse, 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 Vorsteuerauschlussstatbestände erweitere 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 Ausschlussstatbestände 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 Rechtssetzungsakte 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 Bewirtungskosten als unternehmerischer Aufwand weder zu einem Vorsteuerauschluss 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 daher Folge zu geben und die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern anzuerkennen.

***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: | 40,961.815,82 S |
| Zuzügl. Vorsteuern für Bewirtungskosten:                | + 82.225,00 S   |
| Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. BE:          | 41,044.040,82 S |
| Gesamtbetrag in Euro:                                   | 2,982.786,77 €  |

|                                                         | 2001            |
|---------------------------------------------------------|-----------------|
| Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid: | 40,346.710,98 S |
| Zuzügl. Vorsteuern für Bewirtungskosten:                | + 83.365,36 S   |
| Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. BE:          | 40,430.076,34 S |
| Gesamtbetrag in Euro:                                   | 2,938.168,23 €  |

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).

|                                               | Veranlagungszeitraum 2000 |
|-----------------------------------------------|---------------------------|
| <b>Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte</b> | 707,419.353,41 S          |
| <b>Steuerpfl. Umsätze gesamt</b>              | 707,419.353,41 S          |
| davon steuerfrei                              | - 24,258.053,94 S         |
| davon steuerfrei                              | - 10,702.443,93 S         |
| <b>Steuerpfl. Umsätze gesamt</b>              | 672,458.855,54 S          |
| Umsatzsteuer 20%                              | 134,491.771,11 S          |
| Steuerschuld gem. § 19 UStG                   | 963.368,54 S              |

|                                           |                   |
|-------------------------------------------|-------------------|
| Innergemeinschaftliche Erwerbe            | 271,948.035,17 S  |
| Erwerbsteuer 20%                          | 54,389.607,03 S   |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE        | - 41,044.040,82 S |
| Einfuhrumsatzsteuer                       | - 5,302.018,91 S  |
| Vorsteuern aus innergemeinschaftl. Erwerb | - 54,389.607,03 S |
| Vorsteuern betr. Steuerschuld (§ 19 UStG) | - 963.368,54 S    |
| <b>Zahllast (gerundet)</b>                | 88,145.711 S      |
| <b>Zahllast in Euro</b>                   | 6,405.798,64 €    |

|                                               | Veranlagungszeitraum 2001 |
|-----------------------------------------------|---------------------------|
| <b>Gesamtbetrag der vereinbarten Entgelte</b> | 686,093.703,45 S          |
| Steuerfreie Ausfuhrlieferungen                | - 34,820.015,03 S         |
| davon steuerfrei                              | - 7,414.188,61 S          |
| <b>Steuerpfl. Umsätze gesamt</b>              | 643,859.499,81 S          |
| Umsatzsteuer 20 %                             | 128.771.763,60 S          |
| Umsatzsteuer 10 %                             | 68,18 S                   |
| Steuerschuld gem. § 19 UStG                   | 718.861,60 S              |
| Innergemeinschaftliche Erwerbe                | 264,696.169,59 S          |
| Erwerbsteuer 20 %                             | 52,939.233,92 S           |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE            | - 40,430.076,34 S         |
| Einfuhrumsatzsteuer                           | - 14,501.112,94 S         |
| Vorsteuern aus innergemeinschaftl. Erwerb     | - 52,939.233,92 S         |
| Vorsteuern betr. Steuerschuld (§ 19 UStG)     | - 718.861,60 S            |
| Berichtigung                                  | - 1,346.176,87 S          |
| <b>Zahllast (gerundet)</b>                    | 72,494.466,00 S           |
| <b>Zahllast in Euro</b>                       | 5,268.378,31 €            |

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 16. Juni 2004