

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Partner-Treuhand WTH GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels betreffend Körperschaft- sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch u. steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	100,214.999,82 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuern (§ 19 Abs.1, Art. 19 Abs. 1 Z. 3 und Art. 25 Abs.5)	31,291.555,57 S -1,851.146,47 S -979.939,00 S -11,153.840,98 S -94.714,64 S 17,211.914,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				1,250.838,57 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch u. steuerpflichtige	110,251.995,88 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	35,804.038,36 S

	innergemeinschaftliche Erwerbe		abziehbare Vorsteuer Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuern (§ 19 Abs.1, Art. 19 Abs. 1 Z. 3 und Art. 25 Abs.5)	-2.125.952,06 S -972.757,00 S -13.661.930,81 S -91.708,47 S 18.951.690,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				1.377.273,02 €
		Bemessungsgrundlage		Abgabe
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch u. steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	109.844.294,43 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer Einfuhrumsatzsteuer Vorsteuer ig. Erwerb Vorsteuern (§ 19 Abs.1, Art. 19 Abs. 1 Z. 3 und Art. 25 Abs.5)	36.016.853,42 S -2.106.331,68 S -728.526,00 S -13.956.532,63 S -91.461,89 S 19.134.001,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				1.390.522,08 €

		Bemessungsgrundlage		Abgabe
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	0 S	Körperschaftsteuer anrechenbare Steuer	25.000,- S -103,- S 24.897,- S
festgesetzte Körperschaftsteuer				1.809,34 €

		Bemessungsgrundlage		Abgabe
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	0 S	Körperschaftsteuer anrechenbare Steuer	24.080,- S -102,- S 23.978,- S
festgesetzte Körperschaftsteuer				

festgesetzte Körperschaftsteuer			1.742,55 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	0 S	Körperschaftsteuer	24.080,- S
			anrechenbare Steuer	-102,- S
				23.978,- S
festgesetzte Körperschaftsteuer			1.742,55 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

In Beilagen zu den **Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2000** vertrat die Berufungswerberin folgende Rechtsansicht:

Der EuGH habe in einem Urteil die Rechtsansicht betätigt, dass nach Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie Österreich lediglich berechtigt sei, die zum Zeitpunkt des Beitritts zur EU (somit zum 1.1.1995) bestehenden, grundsätzlich richtlinienwidrigen Vorsteuerausschlüsse beizubehalten.

Eine Einschränkung der ab 1.1.1995 zulässigen Vorsteuerabzüge sei nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, die jedoch bei der Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nicht gegeben gewesen wären.

Dieser Rechtsansicht folgend, erhöhte die Berufungswerberin in den jeweiligen Erklärungen den Gesamtbetrag der Vorsteuern um die **Vorsteuern für Kleinbusse**:

	1998 S	1999 S	2000 S
Vorsteuer lt. Buchhaltung	1.602.333,84	1.800.563,67	1.836.983,42
zuzügl. Vorsteuern Kleinbusse	243.232,33	319.415,16	261.883,67

Vorsteuer lt. Erklärung	1.845.566,17	2.119.978,83	2.098.867,09
-------------------------	--------------	--------------	--------------

Die **Veranlagung** der **Umsatzsteuer der Jahre 1998 und 1999** erfolgte mit Bescheiden vom **11. Juni 1999** bzw. vom **6. Juli 2000** erklärungsgemäß.

Im **Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2001** wurde der Abzug der Vorsteuern für Kleinbusse nicht gewährt. Als Begründung wird auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen.

Anlässlich einer die **Jahre 1998 bis 2000** umfassenden **Betriebsprüfung** traf der Prüfer folgende Feststellung (siehe **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. April 2001**, Pkt. 1):

"Die Klein-Autobusse die zum Vorsteuerabzug führten, sind nicht in der Liste steuerlich anerkannter Klein-Autobusse im Sinne der Verordnung BGBl. 273/1996 enthalten."

In Ergänzung dazu korrigierte der Prüfer die Umsatzsteuer aus den Verkäufen von Kleinbussen mit der Begründung, dass die Verkäufe von Personenkraftwagen als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten und somit nicht steuerbar wären.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit Datum vom **22. Juni 2001** neue **Sachbescheide**, worin betreffend

Umsatzsteuer folgende Änderungen vorgenommen wurden:

	1998 S	1999 S	2000 S
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen & sonst. Leistungen/ It. Erkl.	100.214.999,82	110.251.995,88	109.844.294,43
abzügl. USt für Kleinbusse	- 113.333,34	- 321.666,67	- 110.833,33
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen & sonst. Leistungen/ It.BP	100.101.666,48	109.930.329,21	109.733.461,10
Gesamtbetrag der Vorsteuern/ It. Erkl.	1.845.566,17	2.119.978,83	2.098.867,09
abzügl. Vorsteuern Kleinbusse	- 243.232,33	- 319.415,16	- 261.883,67
Gesamtbetrag der Vorsteuern/ It. BP	1.602.333,84	1.800.563,67	1.836.983,42

In den neu erlassenen **Körperschaftsteuerbescheiden**, ebenfalls vom 22. Juni 2001, wurden die passivierten Umsatzsteuermehrbeträge in folgender Höhe erfolgsmindernd berücksichtigt:

1998: 220.565,- S
 1999: 255.082,- S
 2000: 239.717,- S

Mit Schriftsatz vom **3. Juli 2001** erhab die berufungswerbende Gesellschaft **Berufung** gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000. Diese richte sich nach Ansicht der Berufungswerberin gegen die nicht in Abzug gebrachten Vorsteuern für Kleinbusse, welche nicht in der Liste der steuerlich anerkannten Kleinbusse im Sinne der Verordnung BGBl. 273/1996 enthalten seien, sowie gegen die 50 %ige Kürzung der Vorsteuern bei ausschließlich der Werbung dienenden Geschäftssessen.

Begründend wird dabei auf die Rechtsansicht des EuGH verwiesen, welcher in einem Urteil bestätigt habe, dass nach Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie Österreich lediglich berechtigt sei, die zum Zeitpunkt des Beitritts zur EU (somit zum 1.1.1995) bestehenden, grundsätzlich richtlinienwidrigen Vorsteuerausschlüsse beizubehalten. Eine Einschränkung der am 1.1.1995 zulässigen Vorsteuerabzüge sei nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, die jedoch bei der Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nicht gegeben gewesen seien.

Die begehrten Änderungen wurden in Beilagen zur Berufung folgendermaßen dargestellt:

	2000 S		1999 S		1998 S
Erlöse Kleinbusse:					
Anlagenverkäufe	-		-		-
Sachbezüge	225.520,00		215.929,17		182.655,83
davon 20%	<u>225.520,00</u>	- 45.104,00	<u>215.929,17</u>	- 43.185,83	<u>182.655,83</u>
					- 36.531,17
Vorsteuer:					
Kleinbusse	261.883,67		319.415,16		243.232,33
Bewirtungsspesen	7.464,59	269.348,26	5.973,23	325.388,39	5.580,30
					248.812,63
Umsatzsteuer- guthaben	224.244,26		282.202,56		212.281,46
Bewirtungsspesen					
	2000		1999		1998
	Netto S	Vorsteuer S	Netto S	Vorsteuer S	Netto S
0%	11.157,83	-	7.890,90	-	7.513,20
10%	64.971,14	6.497,71	41.133,01	4.113,30	44.338,29
14%	1.657,22	232,01	-	-	-
20%	40.997,26	8.199,45	39.165,80	7.833,16	33.633,55
	118.783,45	14.929,17	88.189,71	11.946,46	85.485,04
davon 50%	59.391,73	7.464,59	44.094,86	5.973,23	42.742,52
					5.580,30

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Ergänzungsauftrag vom 9. August 2004** wird darauf hingewiesen, dass eine Abzugsfähigkeit der Vorsteuern von Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden nur in jenen Fällen zulässig sei, bei denen die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Zur Überprüfung dieser Erfordernisse werde die Gesellschaft daher ersucht, Kopien der Sachkonten "Bewirtung/Repräsentation" sowie von den fünf größten Buchungen (pro Jahr) die Belege zu übermitteln.

Dem **Antwortschreiben vom 23. August 2004** sind Abschriften des Sachkontos "Kundeneinladungen" sowie Kopien von Rechnungen beigelegt. Diese Belege betreffen Bewirtungsaufwendungen für namentlich genannte Kunden.

Dem Finanzamt wurden die Ergebnisse der Beweisaufnahme am 15. September 2004 telefonisch zur Kenntnis gebracht.

Im **Telefongespräch vom 15. September 2004** wird der steuerliche Vertreter ersucht, die Differenzen bezüglich Erlöse aus den Verkäufen von Kleinbussen (die ursprünglich von der Betriebsprüfung gekürzten Beträge stimmen nicht mit den Beträgen der Bw. überein) zu klären.

Im **Telefax vom 16. September 2004** korrigiert der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Erlöse aus den Verkäufen von Kleinbussen, welche nun mit den Beträgen der Betriebsprüfung übereinstimmen. Außerdem weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass bei der steuerlichen Gewinnermittlung die gesamte Umsatzsteuerdifferenz aus Vereinfachungsgründen – so wie im Zuge der Betriebsprüfung – in Abzug gebracht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer

a. Vorsteuerabzug Kleinbusse

Die grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigte Berufungswerberin hat in den Wirtschaftsjahren 1997/1998, 1998/1999 sowie 1999/2000 von anderen Unternehmern insgesamt sieben Kleinbusse der Type "VW Sharan" erworben. Ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug wurde in den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 1998 bis 2000, jeweils vom 22. Juni 2001, versagt.

Der Europäische Gerichtshof hat jedoch mit Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs. C-409/99, entschieden, dass hinsichtlich der Einschränkungen beim Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge der Stand Österreichs bei EU-Beitritt, also zum Zeitpunkt 1. Jänner 1995, beibehalten werden müsse und eine spätere Einschränkung dieses Vorsteuerabzuges richtlinienwidrig sei.

Nach der Erlassregelung, wie sie zum 1. Jänner 1995 bestanden hat (AÖFV Nr. 330/1987), berechtigen die strittigen Kleinbusse aber zum Vorsteuerabzug, sodass für diese Fahrzeuge der Vorsteuerabzug zusteht.

Korrespondierend dazu unterliegen die **Verkäufe von Kleinbussen** wiederum der Umsatzsteuer. Die ursprünglich von der Berufungswerberin im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Erlösaufstellung (1998: 182.655,83 S, 1999: 215.929,17 S und 2000: 225.520,- S) wurde im Telefax vom 16. September 2004 berichtigt, sodass nun Einigkeit darüber besteht, dass die vom Betriebsprüfer durchgeführten Erlöskorrekturen (1998: 113.333,34 S, 1999: 321.666,67 S und 2000: 110.833,33 S) im Wege dieser Berufungsentscheidung rückgängig gemacht und im selben Ausmaß wieder als steuerpflichtiger Umsätze behandelt werden.

Dem Berufungsbegehren ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

b. Vorsteuern aus Bewirtungskosten

Die Berufung richtet sich außerdem gegen die Kürzung der Vorsteuer von Bewirtungsspesen. Die im Zuge des Ermittlungsverfahrens durchgeführte stichprobenweise Überprüfung der

Belege sowie des maßgeblichen Sachkontos ergaben keinen Hinweis darüber, dass der Werbecharakter bzw. die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung in Frage zu stellen wäre.

Strittig ist nun 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 Einführen, 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.

- Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z. 3 KStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

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, soferne 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 Unternehmertkette. 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 Vorsteuerausschlüsse, 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:** Vorsteuerausschlüsse (gilt nach dem Wortlaut der Entscheidung auch für "pauschale Beschränkungen des Vorsteuerabzuges") verstößen 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 Ausschlussstatbestände 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 Vorsteuerausschluss 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 bezeichnen 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 Rechtsetzungsakte 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, soferne 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.

Zusammenfassend ergeben sich im Bereich der Umsatzsteuer folgende Änderungen:

	1998	1999	2000
Zahllast lt. Bescheid vom 22.6.01	17.438.060,00	19.212.745,00	19.381.183,00
Erlöse aus Verkauf Kleinbusse, 20%	22.666,67	64.333,33	22.166,67
Vorsteuern Kleinbusse	- 243.232,33	- 319.415,16	- 261.883,67
<u>Vorsteuern Bewirtungskosten</u>	<u>- 5.580,30</u>	<u>- 5.973,23</u>	<u>- 7.464,59</u>
Zahllast lt. Berufungsentscheidung, rd.	17.211.914	18.951.690	19.134.001
Veränderungen	226.146	261.055	247.182

2. Körperschaftsteuer

Im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung sind die umsatzsteuerlichen Veränderungen folgendermaßen zu berücksichtigen:

	1998	1999	2000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, lt. Bescheid vom 22.6.01	- 3.568.720	433.504	- 1.632.347
<u>Umsatzsteuerguthaben</u>	<u>226.146</u>	<u>261.055</u>	<u>247.182</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, lt. Berufungsentscheidung	- 3.342.574	694.559	- 1.385.165

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Linz, 23. September 2004