



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0431-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fa. Plan Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 vom 22. April 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	1.453.935.081,14 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	253.665.003,04 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	- 83.186.109,89 S - 33.522.507,10 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	- 56.867.339,00 S
			Vorsteuer n. § 19 (1)	- 13.421.361,53 S
			Berichtigungen	+ 27.020,92 S
festgesetzte Umsatzsteuer				4.846.893,31 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	1.723.741.551,85 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	273.803.000,52 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	- 91.147.492,35 S - 44.193.725,95 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	- 65.079.543,60 S
			Vorsteuer n. § 19 (1)	- 6.504.603,10 S
				66.877.636,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				4.860.187,36 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der stpfl. Umsätze und EV; stpfl. ig. Erwerbe	1.729.193.149,38 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	279.802.852,87 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	- 90.833.836,40 S - 38.892.431,29 S
			Vorsteuer ig. Erwerb	- 71.351.554,69 S
			Vorsteuer n. § 19 (1)	- 6.161.241,55 S
				72.563.789,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				5.273.416,21 €

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

1. Die Bw. betreibt einen Großhandel mit Lebensmitteln. Mit Umsatzsteuerbescheiden vom 22. April 2003 (zugestellt am 28. April 2003) betreffend die Jahre 2000 bis 2001, wurden nachstehende Vorsteuerbeträge aus der Bewirtung von Geschäftsfreunden aufgrund einer im April 2003 durchgeführten Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Jahr 2000 mit 9.058,34 € (124.645,45 S)

Jahr 2001 mit 4.223,62 € (58.118,31 S)

Die Nichtanerkennung stützte sich darauf, dass § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 den Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden in einem Ausmaß von 50% zulasse, wenn die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Betreffend den übrigen 50%-Anteil sehe § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 eine Eigenverbrauchsbesteuerung (durchgeführt in Form einer Vorsteuerkürzung) vor.

In der für das Veranlagungsjahr 1999 abgegebenen Umsatzsteuererklärung wurde der (nachstehend angeführte) volle Vorsteuerbetrag vom Unternehmen von vorneherein nicht geltend gemacht und bei der Veranlagung daher auch nicht berücksichtigt:

Jahr 1999 mit 7.191,89 € (98.962,50 S)

2. Gegen die bezeichneten Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 22. April 2003 wurde mit Schreiben vom 20. Mai 2003 Berufung eingelegt (Auszug):

Die Bw. verweise auf die Rechtsprechung des EuGH in den Urteilen vom 19.9.2000, C-177/99 und C-181/99 (Ampafrance und Sanofi). Beschränkungen des Vorsteuerabzuges für

Aufwendungen, welche einen streng geschäftlichen Charakter hätten, würden der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie widersprechen. Ausgenommen seien Beschränkungen, die bereits vor dem Erlass der Richtlinie (im Falle Österreichs vor dem Beitritt zur EU am 1. Januar 1995) gegolten hätten.

Erst im Mai 1995 sei jene 50%-Regelung eingeführt worden, nach der Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden nur mehr zur Hälfte abzugsfähig seien. Diese Regelung sei mit dem EU-Recht nicht vereinbar. Eine nachträgliche Erweiterung des Vorsteuerausschlusses wäre nur aus konjunkturellen Gründen und nur nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses zulässig gewesen.

Die gegenständlich strittigen Aufwendungen dienten einem eindeutigen Werbezweck, die betriebliche und berufliche Veranlassung sei weitaus überwiegend. Der 50%ige Anteil an der Vorsteuer betreffend Bewirtungskosten betrage für 1999 gesamt 7.191,89 €, für 2000 gesamt 9.058,34 € und für 2001 gesamt 4.223,62 €.

Verwiesen werde auch auf das Erkenntnis zur Vorsteuereinschränkung beim Arbeitszimmer (VwGH vom 24.9.2002, 98/14/0198).

Beantragt werde der 100%ige Vorsteuerabzug. Gleichzeitig stelle man den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

3. Die Berufung wurde mit Schreiben vom 7. August 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Die Abgabenbehörde führte in der Vorlage folgendes aus (Auszug):

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lasse den Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden in einem Ausmaß von 50% zu, wenn die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Hinsichtlich des übrigen 50%-Anteiles sehe § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 eine Eigenverbrauchsbesteuerung vor.

Der dem Fall Ampafrance zugrundeliegende Sachverhalt könne mit der in Österreich geltenden Regelung nicht verglichen werden, zudem sei bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. Richtlinie (77/388/EWG) die Grundlage für eine Eigenverbrauchsbesteuerung gegeben gewesen, weswegen eine Beibehaltung dieser Regelung durch Art. 17 Abs. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt sei.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der zum 1. Januar 1995 geltenden Fassung habe bestimmt, dass Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden unter der Voraussetzung absetzbar seien, dass es sich bei der Bewirtung um Werbung handle. Die Kosten für das eigene Essen und Trinken des Steuerpflichtigen hätten daher ausgeschieden werden können (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Die notwendige Aufteilung der Bewirtungskosten hätte im Wege einer Schätzung jedenfalls vorgenommen werden müssen. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der ab 5. Mai 1995 geltenden Fassung habe einen gesetzlichen Schätzungsmaßstab für die Höhe der Bewirtungskosten eingeführt, die der Werbung gedient hätten. Diese Norm habe daher nur die vor 1. Januar 1995 geltende Rechtslage präzisiert, aber nicht geändert. Die Konsultation des beratenden Ausschusses bzw. die Einholung einer Ermächtigung gemäß Art. 27 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei daher nicht notwendig gewesen.

(b) Bei einer am 11. Dezember 2003 vom Vertreter der Berufungsbehörde mit Vertretern der Firma abgehaltenen Besprechung, wurden auszugsweise Belege betreffend die strittigen Bewirtungskosten der Jahre 1999 bis 2001 vorgelegt. Weitere Belege wurden der Berufungsbehörde am 15. Januar 2004 übermittelt. Die Stichprobenüberprüfung ergab, dass die geltend gemachten Bewirtungskosten der Werbung dienten und überwiegend mit betrieblichen Veranlassungen in Zusammenhang standen.

(c) Mit Schreiben vom 19. Januar 2004 wurde durch die Bw. ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufgrund der Aktenlage besteht für den Berufungssenat kein Zweifel daran, dass die (hinsichtlich der Vorsteuer strittige) Bewirtung der Werbung diente und überwiegend betrieblich veranlasst war.

2. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer der Eigenverbrauch im Inland. Ein solcher liegt vor, wenn der Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, dazu zählen 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.

3. Strittig ist nun die Frage, ob die durch BGBl. Nr. 297/1995 mit 5. Mai 1995 eingeführte Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, welche zur Nichtabzugsfähigkeit von 50% der Bewirtungsaufwendungen und zur Versteuerung eines Eigenverbrauches nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 (in der Verwaltungspraxis durch Kürzung des Vorsteuerabzuges) geführt hat, als EU-widrige Einschränkung anzusehen ist.

Dies ist mit den nachstehenden Argumenten zu bejahen:

(a) Die aus der Änderung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 im Jahre 1995 sich ergebende umsatzsteuerliche Belastung (durch Vorsteuerkürzung), kann sich nicht auf Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MWSt-Richtlinie) stützen:

Gemäß Art. 17 Abs. 6 können Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse im Vorsteuerbereich beibehalten, die bei Inkrafttreten der Richtlinie auf bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften beruhen, wobei dieser Begriff Rechtssetzungsakte, Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken umfasst. Eine dem entgegenstehende Einschränkung des Vorsteuerabzuges wäre nicht zulässig, insbesondere dann, wenn trotz des Nachweises des streng geschäftlichen Charakters der Aufwendungen der Vorsteuerabzug verwehrt wird; es stünde auch eine Regelung dergestalt, dass Aufwendungen für die Bewirtung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, ohne dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung – oder Umgehung vorliegt, außer Verhältnis zum Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Rechtssachen „Ampafrance“ C-177/99 und „Sanofi“ C-181/99 vom 19. September 2000). Unzulässig ist auch eine nationale Regelung, die nach Inkrafttreten der Richtlinie die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert (siehe auch die Rechtssache „Metropol“ C-409/99 vom 8. Januar 2002). Ebenso ermöglicht es Art. 6 der 6. MWSt-Richtlinie den Mitgliedstaaten nicht, in Art. 6 Abs. 2 lit. a und lit. b nicht genannte Steuertatbestände einzuführen (die Eigenverbrauchsbesteuerung in § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 ist nicht unter Art 6 Abs. 2 lit. b subsumierbar, weil dieser nur Dienstleistungen des Unternehmens für unternehmensfremde Zwecke erfasst). Grundsätzlich sieht somit die 6. MWSt-Richtlinie keine dem Aufwandstatbestand vergleichbare Regelung vor, sodass dieser, wenn er einen eigenen Besteuerungstatbestand bildet, richtlinienwidrig wäre (so auch BFH vom 6. August 1998, V R 74/96).

(b) Wird der Aufwandstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994 dagegen als Vorsteuerkorrekturtatbestand des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWSt-Richtlinie angesehen, so müsste diese Besteuerung im Zeitpunkt 1. Januar 1995 zumindest Teil der Verwaltungspraxis gewesen sein. Tatsächlich wurden aber Vorsteuern bei Bewirtungskosten im bezeichneten Zeitpunkt zu 100% anerkannt, sofern diese als unternehmerischer Werbeaufwand galten. Auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung fand diesbezüglich nicht statt.

Die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern war aus den genannten Gründen anzuerkennen.

Es ergeben sich dadurch folgende Korrekturen:

	1999	2000	2001
Vorsteuer bisher	83.087.147,39 S	91.022.846,90 S	90.775.718,09 S
Erhöhung	98.962,50 S	124.645,45 S	58.118,31 S
Vorsteuer neu	83.186.109,89 S	91.147.492,35 S	90.833.836,40

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, 22. Januar 2004