

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Nicolaus Pomaroli MAS in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WT Pedevilla Steuerberatungs GesmbH, Innsbrucker Straße 47, 6130 Schwaz, über die Beschwerde vom 16. Februar 2015 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 16. Jänner 2015 betreffend Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012, Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011 und Umsatzsteuer 2012 zu Recht erkannt:

I. Hinsichtlich des angefochtenen Bescheides betreffend Umsatzsteuer 2011 wird der Beschwerde gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung - BAO **zur Gänze Folge gegeben**. Hinsichtlich des angefochtenen Bescheides betreffend Einkommensteuer 2011 wird der Beschwerde gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung - BAO **teilweise Folge gegeben**. Die angefochtenen Bescheide werden **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Im Übrigen, somit hinsichtlich der angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2012 sowie Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2012, wird die Beschwerde gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung - BAO **als unbegründet abgewiesen**.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I. 1. Mit Bescheiden jeweils vom 16. Jänner 2015 wurden für die Jahre 2010, 2011 und 2012 jeweils Einkommensteuer und Umsatzsteuer im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (neu) festgesetzt.

Dem lag eine Außenprüfung mit Gegenstand „Umsatzsteuer 2010 bis 2012“ sowie „Einkommensteuer 2010 bis 2012“ zugrunde. Dabei wurde festgestellt, dass Ausgangsrechnungen nicht verbucht, Tagesdiäten zu hoch errechnet sowie nichtabzugsfähige Ausgaben abgezogen worden waren, und dies jeweils als Wiederaufnahmsgrund herangezogen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung v om 08. Jänner 2015).

I. 2. Die genannten im Anschl uss an die Außenprüfung ergangen en Sachbescheide hat der Beschwerdeführer am 16. Februar 2015 mittels Bescheidbeschwerde angefochten und darin beantragt, die geltend gemachten Aufwendungen für Gelegenheitsgeschenke zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen und den Vorsteuerabzug zuzulassen.

Hinsichtlich der Ausgangsrechnung 2011-20 sei die Umsatzsteuer im Jahre 2011 festgesetzt worden. Der Beschwerdeführer habe seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Im Prüfungsbericht sei festgestellt worden, dass bisher kein Eingang verzeichnet worden ist. Aus diesem Grunde sei auch die Umsatzsteuerschuld noch nicht entstanden. Bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten entstehe die Umsatzsteuerschuld erst bei Vereinnahmung des Betrages.

Die in den Jahren 2010 bis 2012 getätigten Aufwendungen für Wein seien als nicht abzugsfähige Ausgaben bewertet worden. Der Beschwerdeführer habe mit Etiketten versehene Weinflaschen als Werbegeschenke an diverse Kunden abgegeben und die Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Keine Repräsentationskosten und damit als Betriebsausgaben abziehbar seien die Kosten für die Zuwendung von Gegenständen, die aus Gründen der Werbung überlassen werden, wenn sie geeignet sind, eine entsprechende Werbewirksamkeit zu entfalten. Werbegeschenke seien Betriebsausgaben (z. B. Neujahrskalender mit Aufdruck des Unternehmens des Geschenkgebers). Sowohl in den Einkommensteuerrichtlinien als auch in der Literatur würden lediglich als Beispiel Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift angeführt. Da es sich aber nur um eine beispielsweise Aufzählung handle, seien als Werbegeschenke auch andere Gegenstände von geringem Wert, die einen Hinweis auf die Firma des Geschenkgebers enthalten, zu verstehen. Es seien daher mit dem Firmenlogo etikettierte Weinflaschen ebenso geeignet, eine entsprechende Werbewirksamkeit zu entfalten.

I. 3. In einem von der Abgabenbehörde aufgrund der Beschwerde durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde der Beschwerdeführer ersucht, bezüglich der Ausgangsrechnung 2011-20 die Rechtsberatung des Rechtsanwaltes näher darzustellen. Hinsichtlich der in den angefochtenen neuen Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer nicht anerkannten Kosten der Weine wurde um Vorlage der Einzelrechnungen in Kopie ersucht. Weiters wurde ersucht, Beweismittel für die angegebene Etikettierung vorzulegen. In der elektronischen Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2015 hat der Beschwerdeführer im Wesentlichen ausgeführt, *dass es richtig sei, dass die Ausgangsrechnung 2011-20 bisher nicht bezahlt worden sei. Auch die Beratungsleistungen des Rechtsanwaltes laut Auskunft der „***BT***“ seien strittig, sodass diese Rechnung weder buchhalterisch erfasst noch bezahlt worden sei. Die Verteilung der Werbegeschenke sei an „Kunden und Geschäftspartner“ (auch bei Banken und Behörden) des Architekturbüros erfolgt. Es handle sich somit um Werbegeschenke von geringem Wert, die einen Hinweis auf den Geschenkgeber enthielten und somit als Betriebsausgaben anzusetzen seien.*

Hinsichtlich der Weine wurden im Anhang die Rechnungen über den Einkauf sowie Fotos von der Etikettierung übermittelt.

I. 4. Jeweils mit Beschwerdeverentscheidung vom 08. Februar 2016 hat die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde hinsichtlich sämtlicher Abgaben und Besteuerungszeiträume als unbegründet abgewiesen.

*Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden sei, dass die Schlussrechnung vom 21. Juli 2011 an einen Rechtsanwalt (AR 2011-20) mit einem Betrag von netto 9.984,00 Euro bisher nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden war. Dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen sei entgegenzuhalten, dass bei Ausführung von Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen berechtigt sei. Sofern der Unternehmer Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, sei er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. Dieser Verpflichtung sei nachgekommen und die Rechnung erstellt worden, eine Zahlung sei bis dato nicht erfolgt. Vielmehr sei durch den Rechtsanwalt (Schwager des Beschwerdeführers) eine Gegenleistung in Form einer Rechtsberatung erbracht worden, für die noch keine Rechnung erstellt worden sei. Laut dem nach Anforderung durch das Finanzamt vorgelegten Leistungsverzeichnis seien durch den Anwalt Leistungen im Zeitraum 2008 bis 2011 im Wert von 12.154,54 Euro an die ***1*** (Geschäftsführer Beschwerdeführer - Projekt ***P***) erbracht und verrechnet worden. Laut Auskunft der ***1*** seien diese Leistungen strittig, sodass diese Rechnung von der ***1*** weder buchhalterisch erfasst noch bezahlt worden sei.*

Der Umsatzsteuer unterlägen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens

ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setze einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Leistender sei, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Steuerobjekt der Umsatzsteuer sei die einzelne Leistung (vgl. VwGH 25. Februar 2009, 2006/13/0128). Dies gelte auch für Tauschgeschäfte oder tauschähnliche Umsätze, bei denen die Gegenleistung nicht in einer Geldzahlung, sondern einer Sachleistung besteht (siehe hierzu auch EuGH 19.12.2012, Rs C-549/11, Orfey Bulgaria EOOD).

Nach ständiger Rechtsprechung sei Besteuerungsgrundlage bei entgeltlicher Lieferung von Gegenständen oder entgeltlicher Erbringung von Dienstleistungen die vom Steuerpflichtigen dafür tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Die Höhe der Gegenleistung sei hingegen ohne Bedeutung, Leistung und Gegenleistung müssten nicht gleichwertig sein. Ein Leistungsaustausch könne weder durch eine privatrechtliche Vereinbarung (hier Nichtbezahlung beider erbrachter Leistungen) noch durch einen Hoheitsakt rückgängig gemacht werden.

Nachdem in diesem Fall Leistung und Gegenleistung erbracht worden, Rechnungen ausgestellt worden seien und aus welchen Gründen auch immer keine Zahlung erfolgt sei, müsse die Entstehung und Fälligkeit der Umsatzsteuer nach § 19 und § 21 UStG 1994 beurteilt werden: Die Steuerschuld entstehe für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden seien (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebe sich - ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz - um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Im gegenständlichen Fall sei daher auf Grund der erbrachten Leistung und Gegenleistung und der mit 21.7.2011 erstellten Rechnung die Umsatzsteuerschuld und deren Fälligkeit im Jahr 2011 entstanden und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Unter den in den Jahren 2010 - 2012 enthaltenen nichtabzugsfähigen Ausgaben lt. Tz 5 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung seien auch verschiedene Kosten an diversen Weinen enthalten gewesen. Diese Kosten stellten nach Ansicht des Beschwerdeführers Betriebsausgaben in Form von Werbung dar

In den Prüfungsfeststellungen wurden die Aufwendungen als nichtabzugsfähige Ausgaben gewertet und in der Folge nach Jahren, Weinen und Beträgen aufgeschlüsselt. Diese Zusammensetzung der einzelnen Aufwendungen wurde auch in der Begründung der Beschwerdeentscheidung wiedergegeben und hierzu weiter ausgeführt, dass mit Ersuchen um Ergänzung vom 23. Juli 2015 um Vorlage der Eingangsrechnungen der Weine gebeten worden und diese übermittelt worden seien.

Weiters sei um Auflistung der Empfänger und Bekanntgabe des Anlasses für die Weitergabe der Weine gebeten worden, was nicht geschehen sei. Vielmehr sei mitgeteilt worden, dass die Weine an Kunden und Geschäftspartner (auch bei Banken und Behörden) verteilt worden seien.

Auch hätten die geforderten definitiven Beweise der Etikettierung der Flaschen nicht erbracht werden können, vielmehr seien Fotos eines Barbera D`Asti aus dem Jahr 2011 und einer nicht erkennbaren Weinflasche beigelegt worden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fielen auch Ausgaben oder Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weise der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, könnten derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Laut Berufungswerber handle es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für diverse Weine um Zuwendungen, die aus Gründen der Werbung überlassen worden sind, die eine entsprechende Werbewirksamkeit entfalten würden.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließe Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bilde, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie eindeutigem Werbezweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Die Überreichung von Aufmerksamkeiten, die nicht als „Bewirtung von Geschäftsfreunden“ gelte und durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt ist, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördert, führe immer zu typischen Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die sich einem Abzug von Einkünften in jedem Fall entziehen. Dazu zählten Flaschenweine, Bonbonnieren, etc. Die durch den Gesetzgeber eingeräumte Ausnahme vom Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen für den Fall eines damit verbundenen Werbezweckes betreffe ausschließlich den Fall der Bewirtungsspesen.

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedürfe es demnach zum einen eines weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei sei es nach der Entscheidung des VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0198, erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Eine Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO sei als nicht ausreichend zu erachten. Die Beweislast liege beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Den Vorhalt des Finanzamtes vom 23.7.2015 betreffend die Bekanntgabe des Werbezweckes und des erheblichen Überwiegens der behaupteten betrieblichen Veranlassung für jede einzeln darzustellende Ausgabe unter

Bekanntgabe der Kunden habe der Berufungswerber nur insofern beantwortet, dass diese Weine an Kunden und Geschäftspartner (auch bei Banken und Behörden) verteilt worden seien.

Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder bei künftigen Geschäftsfreunden eingeführt zu werden (Flaschenweine mit entsprechenden Aufklebern versehen werden anlässlich bestimmter Anlässe wie Weihnachten etc. an potentielle Kunden und Geschäftspartner für Zwecke der Anbahnung bzw. für gute Zusammenarbeit überreicht), fielen unter den Begriff der steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Dass derartige Aufwendungen tatsächlich den erwünschten bzw. angestrebten Effekt haben und solcherart zum betrieblichen Erfolg beitragen können, nehme ihnen nicht das Merkmal eines Repräsentationsaufwandes. Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art, wem gegenüber auch immer, seien typische Repräsentationsaufwendungen. Im gegenständlichen Fall seien die Weine neben Kunden und Geschäftsfreunden auch an Personen von Banken und Behörden überreicht worden.

I. 5. Gegen diese Beschwerdeentscheidung wurde am 02. März 2016 - sohin innerhalb offener Frist - ein Antrag auf Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die vorliegende Beschwerde gestellt.

Dem hat die Abgabenbehörde durch Vorlage der Bescheidbeschwerde am 08. September 2016 entsprochen. Im Vorlagebericht wurde u. a. ausgeführt, *der Beschwerdeführer berechne die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten. Er habe für die Schlussrechnung vom 21.7.2011 über netto € 9.984,-- die Umsatzsteuer mangels Zahlungseinganges nicht versteuert. Aufgrund Rechnungsausstellung sei die Versteuerung gem. § 11(12) UStG erfolgt. Die geltend gemachten Aufwendungen für Wein seien nicht als Betriebsausgabe (Werbung) anerkannt worden. Entsprechend sei die Vorsteuer für diese Ausgaben nicht gewährt worden.*

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurden sodann eigene Ermittlungen zu den Schlussrechnungen Ausgangsrechnung 2011-06 und Ausgangsrechnung 2011-20 (insbesondere zur Erbringung der zu Grunde liegenden Leistungen sowie zur Frage des Zahlungseinganges) angestellt. Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes zu Ausgangsrechnung 2011-06, welche dem Gericht für seine Beurteilung relevant erschien, wurden dabei von Amts wegen gepflogen und deren Ergebnisse in die Überprüfung der angefochtenen Bescheide mit einbezogen (§§ 270, 279 der Bundesabgabenordnung - BAO). Die jeweiligen Bedenkenvorbehalte wurden vom Beschwerdeführer am 24. Mai 2023 sowie am 12. Juni 2023 beantwortet. Diese Antworten wurden in der Folge vom Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde in Wahrung des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 i. V. m. § 2a der Bundesabgabenordnung - BAO am 19. Juni 2023 mitgeteilt.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2023 wurde schließlich von Seiten des Finanzamtes Österreich auf die Abgabe einer Stellungnahme verzichtet.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

I. 1. Der Beschwerdeführer ist Architekt.

I. 2. Am 25. März 2011 wurden eine Schlussrechnung (Ausgangsrechnung „AR“ 2011-06 als Honorarnote) über an ein mit dem Beschwerdeführer gesellschaftsrechtlich verbundenes Unternehmen ausgeführte Umsätze sowie am 21. Juli 2011 eine Schlussrechnung (Ausgangsrechnung „AR“ 2011-20 als Honorarnote) über an einen Rechtsanwalt erbrachte Leistungen gelegt.

Der Rechnungsbetrag in Ausgangsrechnung 2011-06 lautete auf 23.856,61 Euro netto - als Restbetrag nach Abzug von Teilbeträgen von der Gesamtsumme gemäß Honorarabrechnung -, jener in Ausgangsrechnung 2011-20 auf 9.984,00 Euro netto.

Der Beschwerdeführer versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten. Er hat die der Ausgangsrechnung 2011-06 sowie der Ausgangsrechnung 2011-20 zu Grunde liegenden Leistungen jeweils tatsächlich ausgeführt.

Anlässlich der Außenprüfung im Jahr 2015 (Bericht vom 08. Jänner 2015) - und somit über die eigentlichen Prüfungs- und Beurteilungszeiträume - hinaus war hinsichtlich beider Ausgangsrechnungen kein Zahlungseingang zu verzeichnen. Die Ausgangsrechnung 2011-06 wurde am 19. Februar 2015 bezahlt, die Ausgangsrechnung 2011-20 hingegen bis dato nicht.

I. 3. Der Beschwerdeführer hat mit Etiketten versehene Weinflaschen gekauft und die Aufwendungen hierfür als Betriebsausgaben geltend gemacht. Auf den Etiketten befanden sich ausschließlich die Angabe des Berufsstandes sowie der Namenszug des Beschwerdeführers. Diese Weinflaschen wurden in den Jahren 2010 bis 2012 zu bestimmten Gelegenheiten an diverse, im Verfahren nicht näher bezeichnete Kunden abgegeben. Deren erfolgte an Kunden und Geschäftspartner (auch bei Banken und Behörden).

I. 4. Der Beschwerdeführer ermittelt den Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

2. Beweiswürdigung

Die entscheidungswesentlichen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich widerspruchsfrei aus den dem erkennenden Gericht vorliegenden Akten.

Bezüglich Umsatzsteuer sind Ausstellung der Ausgangsrechnung 2011-20, darin ausgewiesener und mangels Zahlungseinganges in diesem Jahr seitens des Beschwerdeführers nicht versteuerter Betrag sowie die rechtserhebliche Tatsache, dass der Beschwerdeführer seine Einnahmen nach vereinnahmten Entgelten besteuert, unstrittig und für das Bundesfinanzgericht schon aufgrund des Akteninhaltes und der geltenden Rechtslage nachvollziehbar. Ebenso ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer die der Ausgangsrechnung 2011-20 zugrundeliegenden Leistungen trotz späterer Aufgabe des Projektes tatsächlich erbracht hat.

Dass ein Zahlungseingang auf die Ausgangsrechnung 2011-20 infolge Aufgabe des Projektes offenbar endgültig unterbleiben wird, erweist sich für die im vorliegenden Fall zu beurteilende Rechtsfrage des Entstehens oder Nichtentstehens der Umsatzsteuerschuld im Jahr 2011 als nicht relevant.

Es erscheint dem erkennenden Gericht hinsichtlich Ausgangsrechnung 2011-20 überdies durchaus glaubhaft, dass die vom Rechtsanwalt im Kostenverzeichnis aufgeführten anwaltlichen Dienstleistungen rein von der Motivation her als Gegenleistung im Austausch mit dem vom Beschwerdeführer ausgeführten Umsatz stehen sollten. Gleichwohl handelt es sich nach Ansicht des Gerichtes nicht etwa um einen „tauschähnlichen Umsatz“ im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage, sondern um die getrennte Ausführung von Umsätzen, zumal bereits nach den Ergebnissen des von der Abgabenbehörde durchgeführten Ermittlungsverfahrens beide Teile die Leistung(en) des jeweils anderen Teiles „bezahlen“ hätten sollten. Deshalb wurden von der Abgabenbehörde - aufgrund deren gegenteiliger Annahmen - unterlassene Ermittlungen zum Fehlen des Zahlungseinganges vom Bundesfinanzgericht getätigt. Ob und inwieweit die Leistungen des Rechtsanwaltes in weiterer Folge erbracht worden sind oder nicht, erweist sich für die zu beantwortende Rechtsfrage als nicht (mehr) relevant.

Gleichfalls unstrittig sind die Ausstellung der Ausgangsrechnung 2011-06 und der darin ausgewiesene und mangels Zahlungseinganges in diesem Jahr seitens des Beschwerdeführers nicht versteuerte Betrag.

Dass die der Ausgangsrechnung 2011-06 zu Grunde liegenden Leistungen seitens des Beschwerdeführers erbracht worden sind, ist ebenfalls unstrittig.

Dass die Ausgangsrechnung 2011-06 kurz nach Beschwerdeerhebung im Jahr 2015 bezahlt worden war, erscheint im Übrigen glaubhaft, ist allerdings ebenso wenig Gegenstand dieses

Verfahrens wie die Frage, ob dieser Zahlungseingang für das Jahr 2015 (Zufluss) der Umsatzsteuer unterzogen wurde oder nicht.

Bezüglich Einkommensteuer ergibt sich die Feststellung, dass in den Jahren 2010 bis 2012 mit Etiketten versehene Weinflaschen an diverse, im Verfahren nicht näher bezeichnete Kunden abgegeben worden waren, Wein somit mit einem Hinweis auf den Geschenkgeber „überlassen wurde“, bereits zweifelsfrei aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Akt (darin insbesondere aus den Prüfungsfeststellungen sowie der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2015).

Dass deren Verteilung an Kunden und Geschäftspartner (auch bei Banken und Behörden) erfolgte, erscheint glaubhaft, ist im Übrigen unbestritten und wurde von beiden Parteien zum Ausgang ihrer jeweiligen - wenngleich unterschiedlichen - rechtlichen Argumentation genommen.

Dass dies anlassbezogen geschah, lässt sich aus einer weihnachtlich gestalteten Etikettierung mit Berufsstand und Namenszug des Steuerpflichtigen erkennen (elektronisch übermittelte Fotodateien erliegen im Finanzamtsakt).

3. Rechtslage

3.1. Umsatzsteuer

Auf den vorliegenden Fall waren § 11 Abs. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 34/2010, § 17 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003 sowie § 19 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 anzuwenden.

Die hierfür relevanten Bestimmungen der jeweiligen Rechtsvorschrift lauten folgendermaßen:

„Ausstellung von Rechnungen

§ 11.

...

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht

gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

„Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

§ 17. (1) Unternehmer, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ausüben, weiters berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände, die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Das gleiche gilt bei Unternehmen, welche Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- oder Heizwerke betreiben, und bei Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, für alle Umsätze, die mit dem Betrieb von solchen Werken oder Anstalten regelmäßig verbunden sind, wobei mit der Rechnungslegung das Entgelt als vereinnahmt und die Lieferungen und sonstigen Leistungen als ausgeführt anzusehen sind; Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen gelten auch dann als Rechnungen im Sinne des § 11, wenn sie die im § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 geforderten Angaben nicht enthalten.

Das Finanzamt hat auf Antrag zu gestatten, daß ein Unternehmer im Sinne des § 17 Abs. 1 erster Satz die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinbarten Entgelten berechnet (Sollbesteuerung).

...

(6) Bei der Istbesteuerung treten an die Stelle der Entgelte für die ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen die vereinnahmten Entgelte.

...“

„Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

§ 19. (1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

...

(2) Die Steuerschuld entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;

b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist;

c) in den Fällen der Einzelbesteuerung nach § 20 Abs. 4 im Zeitpunkt des Grenzüberganges;

2. für die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 2, § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Aufwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 getätigt worden sind, in dem die Gegenstände für die im § 3 Abs. 2 bezeichneten Zwecke entnommen oder die Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 1a ausgeführt worden sind.

(3) In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

(4) In den Fällen des § 16 Abs. 2 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Minderung des Entgeltes eingetreten ist.

...“

„Vorsteuerabzug

§ 12. (1)

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...

(2)

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) 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,

...“

3.2. Einkommensteuer

Im vorliegenden Fall waren hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2010 § 16 erster Satz des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 85/2008 und hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 § 16 erster Satz des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 anzuwenden.

Ebenso waren § 20 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2010, § 20 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 76/2011 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2011 sowie § 20 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2012 anzuwenden.

Die hierfür relevanten Bestimmungen dieser Rechtsvorschriften (§§ 16 erster Satz, 20) lauten - in den jeweiligen Fassungen wortident - folgendermaßen:

„Werbungskosten

§ 16. (1)

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ...

...“

„Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1)

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

...

3. 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. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische

Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

...“

4. Rechtliche Würdigung

4.1. Zur beantragten Istbesteuerung „nach vereinnahmten Entgelten“ (Umsatzsteuer 2011 und Einkommensteuer 2011)

Der Beschwerdeführer versteuert seine Einnahmen nach vereinnahmten Entgelten. Er hat die Ausgangsrechnung 2011-06 sowie Ausgangsrechnung 2011-20 zu Grunde liegenden Umsätze jeweils ausgeführt.

Sind die in § 17 UStG 1994 (in Verbindung mit § 22 Z 1 EStG 1988) beschriebenen Voraussetzungen gegeben, ist die Steuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen, wobei die tatsächlichen Rechtsfolgen sich erst aus § 19 leg. cit. ergeben:

Bei Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Abs. 2 Z 1 lit. b). Der Zeitpunkt der Leistung oder der Zeitpunkt der Rechnungslegung sind ohne Bedeutung. Solange für eine ausgeführte Leistung kein Entgelt vereinnahmt wurde, kann bei Istbesteuerung keine Steuerschuld entstehen (*Ruppe*, UStG³, § 17 Tz 27).

Aus diesem grundsätzlich technischen Charakter der Vorschrift des § 17 UStG 1994 hat die Judikatur bisweilen den Schluss gezogen, dass es nicht darauf ankomme, dass noch kein Entgelt vereinnahmt worden ist, wenn in einer Rechnung eine Leistung, die im Zeitpunkt ihrer Erbringung steuerfrei war, als steuerpflichtig behandelt und die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen werde. Es greife die Sanktion des § 11 Abs. 12 UStG.

Betrachtet man dazu allerdings - vice versa - die Regelung des § 11 Abs. 12 UStG 1994, so ergibt sich, dass diese Bestimmung nur anwendbar ist, wenn ein Unternehmer eine Leistung ausführt und hierfür einen Steuerbetrag in Rechnung stellt, *den er **nicht schon auf Grund der Leistung schuldet*** (*Ruppe*, UStG³, § 11 Tz 127; vgl. insbesondere auch den UFS 10.09.2003, GZ. RV/0480-W/03 zugrundeliegenden Ausgangssachverhalt, worin abweichend zum vorliegenden Fall eine Leistung, die im Zeitpunkt ihrer Erbringung steuerfrei war

(„Kleinunternehmerregelung“), als steuerpflichtig behandelt und USt gesondert ausgewiesen wird).

In einer Zusammenschau von § 17 UStG 1994 und § 11 Abs. 12 leg. cit. vor dem Hintergrund des vorliegenden Falles ergibt sich, dass Freiberufler wie der Beschwerdeführer nach Leistungserbringung Rechnungen mit Steuerausweis ausstellen können und der Leistungsempfänger daraus den Vorsteuerabzug vornehmen kann (da sowohl die Leistung erbracht wurde als auch die Rechnung vorliegt), auch wenn der Leistungsempfänger noch nicht bezahlt hat. Auf der anderen Seite muss der Freiberufler die Umsatzsteuer erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts abführen (Entstehung der Steuerschuld mit Vereinnahmung). Eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

Nach Ansicht des Gerichtes verkennt die Abgabenbehörde, dass die technische Variante der Steuerentrichtung in § 17 keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht hat (haben kann). Ob Steuerpflicht gegeben ist und welcher Steuersatz zur Anwendung kommt, richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Leistung (*Ruppe*, UStG³, § 17 Tz 30; s a Herzog, RdW 1995, 31, zum Wegfall der Schriftstellerbefreiung). Nunmehr treten allerdings zu § 1 UStG 1994 „eigentümliche“, in den Absätzen 12 und 14 des § 11 leg cit enthaltene USt-Tatbestände hinzu, die allein an formale Fakten - Ausstellung einer Rechnung - anknüpfen. Der VwGH spricht von abstrakter Steuerschuld (VwGH 12.05.1986, 84/15/0118 ÖStZB 1987, 174). Die steuerschuldrechtlichen Konsequenzen sind näher in § 19 geregelt. Diese steuerschuldrechtlichen Konsequenzen können wiederum freilich nicht losgelöst von der besonderen Struktur des § 11 Abs. 12, dem Zweck dieser Bestimmung und ihren vom Gesetzgeber beabsichtigten Anwendungsfällen betrachtet werden:

Eine abstrakte Steuerschuld wie jene kraft Rechnungslegung trägt dabei das Moment der Sanktion oder jedenfalls der Konsequenz eines materiell unzutreffenden Steuerausweises in sich (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 11 Tz 119, 123). Während Absatz 14 als „Strafnorm“ konzipiert ist, will Absatz 12 die Korrespondenz zwischen Steuerschuld und Vorsteuerabzug wahren.

Im Fall des § 11 Abs. 12 liegt der Rechnung somit ein Umsatz durch einen Unternehmer zugrunde, der hierfür in der Rechnung einen USt-Betrag gesondert ausgewiesen hat, den er **tatbestandsmäßig nicht** schuldet. Der Unternehmer schuldet diesfalls die *überhöhte* USt auf Grund der Rechnung, wenn er diese nicht entsprechend berichtigt. Im Fall der Entgeltsminderung kann die Berichtigung entfallen (*Ruppe*, UStG³, § 19 Tz 62). Versteuert nunmehr der Unternehmer nach Ist-System, so entsteht die auf § 11 Abs. 12 *beruhende* USt-Schuld bereits nach Maßgabe der Ausfolgung der Rechnung (nicht nach Maßgabe der Leistung), die restliche USt-Schuld erst nach Maßgabe der Vereinnahmung des Entgeltes (vgl. ebd., Tz 63; Hervorhebungen BFG).

Erst ein unzutreffender, weil zu geringer oder zu hoher Steuerausweis im Verhältnis zur (bestehenden) Steuerschuld für die ausgeführte Leistung des Unternehmers nach dem Gesetz

(*Ruppe*, UStG³, § 11 Tz 116f, 125; grundlegend *Schuchter/Kollmann* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 11 Rz 228), also der Gedanke eines insoweit „abstrakten“ Steuerausweises, als er der Leistung nicht entspricht, zieht die entsprechende (wiederum abstrakte) Steuerpflicht nach sich. Die Grundsätze der Istbesteuerung bleiben in ihrer Anwendung hingegen von vorneherein auf jenen Teil des Steuerausweises beschränkt, welcher der Leistung folgt.

Vorliegend wurden Leistungen erbracht, wofür die Schlussrechnung auch den zutreffenden, nach der gesetzlichen Lage geschuldeten Steuerbetrag ausweist. Deshalb fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 11 Abs. 12 UStG 1994. Hat § 17 UStG 1994 nunmehr gerade keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht, geht nach Ansicht des erkennenden Gerichtes auch eine Argumentation in der Art ins Leere, dass, weil der Beschwerdeführer die Umsatzsteuer „eben noch nicht“ schulde, er damit zugleich die Steuer „ohne Schuld“ gesondert ausweise. Maßstab zur Beurteilung dieser letzteren Frage ist vielmehr einzig und allein die Frage, ob die Leistung erbracht wurde oder nicht.

§ 17 UStG 1994 würde seiner Effektivität beraubt, wenn die Bestimmung ihren Anwendungsbereich bereits durch (im Ergebnis: jede) *zutreffende* Rechnungslegung verlöre. Die Anwendung des § 11 Abs. 12 wiederum kann ihren Grund nicht in einer *steuerschuldrechtlichen* Rechtsfolge finden, welche für Anwendungsfälle der § 11 Abs. 12 und Abs. 14 sogar eine besondere Ausgestaltung findet (in Form „steuerschuldrechtlicher Konsequenzen“; vgl. VwGH 12.05.1986, 84/15/0118 ÖStZB 1987, 174). Wiewohl grundsätzlich auch einen Unternehmer, auf den die Voraussetzungen der Istbesteuerung zutreffen, Steuerpflicht auf Grund Rechnungslegung treffen kann (vgl. UFS 10.09.2003, RV/0480-W/03) sind die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 11 Abs. 12 oder 14 *vorgelagert zu und nicht auf Grund von* einer Anwendbarkeit der Grundsätze der Istbesteuerung zu prüfen. Die Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 kann und darf daher nicht damit begründet werden, dass -ansonsten- § 17 leg. cit. anwendbar und anzuwenden wäre.

Vielmehr greifen Rechnungslegung und Istbesteuerung zwanglos mit dem Ergebnis ineinander, dass eine materielle Steuerpflicht schon auf Grund der Leistung angenommen, die Steuer hierauf jedoch erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts geschuldet wird. Mit anderen Worten kann aus der - hier umfassenden - Anwendbarkeit von § 17 UStG 1994 nicht die Konsequenz einer Anwendung des § 11 Abs. 12 leg. cit. gezogen werden.

Die Umsatzsteuerschuld entstand (entsteht) im vorliegenden Fall somit erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung der jeweiligen Entgeltbeträge.

Sie ist daher nicht als im Beschwerdezeitraum 2011 entstanden anzusehen.

Da der Beschwerdeführer den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, waren die Folgen einer im Beurteilungszeitraum 2011 fehlenden

Vereinnahmung auch einkommensteuerlich dadurch abzubilden, dass die Hinzurechnung als Zufluss rückgängig gemacht wird (*Gaedke* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 17 Rz 48).

4.2. Zur beantragten Anerkennung von Gelegenheitsgeschenken als Betriebsausgabe(n) und entsprechendem Recht auf Vorsteuerabzug (Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012 sowie Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012)

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, die aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221, VwSlg. 7609/F). Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (vgl. VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119, m. w. N.). Mit dem Verbot des Abzugs solcher Aufwendungen erfasst das Gesetz in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch Fälle, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen (VwGH 17.04.2013, 2009/13/0065; vgl. *Zorn/Hörtnagl-Seidner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 20 Tz 2).

Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035; *Peyerl* in *Jakom EStG*, 16. Aufl. (2023), § 20, II. Abzugsverbote gem Abs 1 [Rz 62]). Neben den ausdrücklich im Gesetz erwähnten Bewirtungsspesen gehören nach der Rechtsprechung u. a. Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen zu den Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; siehe weiter *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, Band III, § 20 Tz. 7.3, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur; zur vorweihnachtlichen Mitarbeiterbewirtung UFS 4.2.2013, RV/0190-G/12).

Auf Basis des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 hat der VwGH folglich deren Abzugsfähigkeit in ständiger Rechtsprechung (vgl. insb VwGH 29.01.1991, 89/14/0088, 1991, 534 sowie Folgejudikatur) verneint. Dabei vertritt der VwGH die Auffassung, dass kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen bei besonderen Gelegenheiten gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung sind, woraus er folgert, dass es sich *-deshalb-* um Repräsentationsaufwendungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handelt, für die es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, (auch) den Beruf des Geschenkgebers

oder seine Tätigkeit zu fördern (*Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 (Stand 1.1.2020, rdb.at), Rz 163).

Nach der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers enthält die Nichtabzugsfähigkeit der Repräsentationsaufwendungen jedoch ein absolutes Abzugsverbot, ohne Rücksicht auf ihre Veranlassung, ihre Zwangsläufigkeit und ein gegebenes betriebliches (berufliches) Interesse (VwGH 22.01.1985, 84/14/0035, 1985, 242), soweit das Gesetz nicht selbst eine Ausnahme normiert. Nunmehr sieht das Gesetz mit § 20 Abs 1 Z 3 zweiter Satz nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden die geforderte Ausnahme vor, und zwar dann, wenn „die Bewirtung der Werbung dient“. Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art wem gegenüber immer sind dagegen typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen; solche Repräsentationsaufwendungen „anderer Art“ - mögen sie der Bewirtung durchaus ähnlich oder in ihrer Funktion vergleichbar sein - sind somit selbst dann nicht abzugsfähig, wenn ein damit verbundener Werbezweck vorläge (vgl. VwGH 26.09.2000, 94/13/0171 und 94/13/0260; 03.05.2000, 98/13/0198; 10.08.2005, 2005/13/0049; *Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 (Stand 1.1.2020, rdb.at), Rz 28, m. w. N.).

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde vorbringt, als Betriebsausgaben abziehbar seien die Kosten für die Zuwendung von Gegenständen, die aus Gründen der Werbung überlassen werden, wenn sie geeignet seien, eine „entsprechende“ Werbewirksamkeit zu entfalten, so ist gleichwohl zu beachten, dass Aufwendungen, die im weitesten Sinn bloß der Kontaktpflege, der Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum „Werbenden“ (oder der Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern dienen, nur als werbeähnlich, dh nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden können (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206, 22.6.2001, 2001/13/0012; *Peyerl* in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 20, II. Abzugsverbote gem Abs 1 [Rz 69] m. w. N.), wobei sich die Judikatur mit dem Verständnis von „Werbung“ in diesem Zusammenhang, soweit ersichtlich, überhaupt nur bei der Beurteilung von Bewirtungsspesen als abzugsfähig auseinandersetzt und einen allenfalls mit den Aufwendungen verbundenen Werbezweck ausschließlich im Rahmen dieser Ausnahme als relevant ansieht (siehe auch VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; 02.08.2000, 94/13/0259; 24.02.2010, 2006/13/0119).

In dem von der Abgabenbehörde durchgeführten Verwaltungsverfahren wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Aufstellungen über die Empfänger von Zuwendungen vorzulegen („für wen und für welchen Zweck welcher Wein als Werbung überlassen wurde“). Dem wurde nicht entsprochen. Vielmehr wurden in der Vorhaltsbeantwortung nur allgemeine Aussagen über die Empfängerkreise getroffen.

Ungeachtet des Umstandes, dass die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder

Repräsentationsausgaben hier - rein aufgrund objektiven Tatbestandes - nicht vorliegt, gelang es somit der Partei auch gegenständlich nicht, eine allfällige direkte Werbewirksamkeit in Form von Geschäftsabschlüssen nachzuweisen, welche überhaupt erst dazu hätte führen können, seitens des Gerichtes eine ausnahmsweise Abzugsfähigkeit auch nur in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 03.06.1992, 91/13/0176 zu den erforderlichen Nachweisen für den Fall des Vorliegens der Bewirtungsausnahme).

Die in den Jahren 2010 bis 2012 getätigten Ausgaben für Wein stellten daher sämtlich und zur Gänze nicht abzugsfähige Aufwendungen dar. Das Finanzamt hat daher zu Recht deren Anerkennung als Betriebsausgaben versagt.

Nachdem der Unternehmer - u. a. - nur die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann (§ 12 Abs 1. Z 1 lit. a UStG 1994 und nachdem weiters u. a. Lieferungen „nicht als für das Unternehmen ausgeführt“ gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit.), wurde von der Abgabenbehörde das Recht auf Abzug der Vorsteuer für die erworbenen Weinflaschen zu Recht verneint.

5. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, zumal die aufgeworfenen Fragen zur Gänze anhand und entlang der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst werden konnten.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. Juli 2023