



GZ. RV/0685-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch TRUST Trhd. u. Stb. GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1992 bis 1995 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 wird Folge gegeben.

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1992 bis 1995 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 bis 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1992 bis 1995 sowie Umsatzsteuer 1993 bis 1995 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind 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

Der Bw. ist Steuerberater. Im Zuge einer Betriebsprüfung (Bp) wurden diverse Ausgaben nicht anerkannt.

Die Betriebsprüfung führte Folgendes aus:

Ad Büroräumlichkeiten:

Am 30.07.1993 erwarb der Steuerpflichtige eine Eigentumswohnung um 3.190.590,-- mit einer Gesamtfläche von 126,26m².

Für eine eventuelle zukünftige betriebliche Nutzung seien zwei Zimmer und ein Abstellraum (33% der Gesamtfläche) vorgesehen worden.

In den Jahren 1993 bis 1995 seien diverse Aufwendungen für Büroausstattung und Büroaufwand als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Weiters seien im Zuge der Betriebsprüfung nachträgliche Kosten in diesem Zusammenhang beantragt worden.

Bei Besichtigung der bereits fertig bewohnbaren Räume habe der Bw. folgenden Angaben gemacht:

Die Räumlichkeiten dieses Objektes seien im Prüfungszeitraum nicht genutzt worden, da aufgrund des "Baustellencharakters" der Wohnung viele Adaptierungen in den Jahren 1994 und 1995 notwendig gewesen seien. Die Wohnung sei in einem derart miserablen, unbewohnbaren Zustand gewesen, dass dort weder Besprechungen noch Vorbereitungsarbeiten für die Tätigkeit als Steuerberater, Vortragender oder Buchautor möglich gewesen seien. Aufgrund dieser Unzumutbarkeit sei lt. seinen Angaben keinerlei betriebliche Tätigkeit im gesamten Prüfungszeitraum ausgeübt worden.

Weiters seien diese Angaben unterstützt worden, indem der Betriebsprüfung die Jahresabrechnungen der Wiener Stadtwerke beigelegt worden seien. Daraus sei ersichtlich, dass der Stromverbrauch in den Jahren 1993 bis 1995 wesentlich geringer gewesen sei als in den darauf folgenden Jahren. Außerdem sei aus dem vorgelegten Meldezettel ersichtlich, dass der Bw. erst mit 30.08.1995 in der gegenständlichen Wohnung einen ordentlichen Wohnsitz angemeldet habe.

Aufgrund dieser Sachverhaltsdarstellung sei erkennbar, dass im gesamten Prüfungszeitraum kein Betrieb in der Eigentumswohnung existiert habe.

Die gesamten Kosten für die Räumlichkeiten in der Wohnung Premlechnergasse seien aus folgenden Gründen nicht anerkannt worden:

Nach geltender Rechtsprechung erfordere die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen beim Einnahmen-/Ausgabenrechner eine endgültige Funktionszuweisung sowie eine tatsächliche betriebliche Nutzung. Daran fehle es, wenn der Einsatz im Betrieb erst als möglich in Betracht komme. Gebäude seien beim § 4 Abs. 3 Gewinnermittler nur insoweit Betriebsvermögen, als sie betrieblich genutzt werden würden (VwGH 15.02.72, 2143/71; 18.01.83, 82/14/0100, 0103, 0104). Da die Räume im gesamten Prüfungszeitraum tatsächlich nicht benutzt worden seien und die Adaptierung einer Eigentumswohnung, die später überwiegend den Wohnzwecken des Abgabepflichtigen diente, der privaten Sphäre zuzurechnen ist, ist seitens der Betriebsprüfung notwendiges Betriebsvermögen in diesem Falle nicht gegeben.

Da es sich vielmehr um notwendiges Privatvermögen handelt, sind die Kosten betreffend der Räumlichkeiten auszuscheiden.

Zu den Fahrtkosten-Diäten:

Laut vorgelegtem Fahrtenbuch seien sehr häufig an Samstagen und Sonntagen Fahrten vom angegebenen Wohnsitz des Bw. in Niederösterreich zu den beiden Arbeitsstellen des Bw. in Wien (wo der Bw. als Angestellter tätig war) sowie zur Bibliothek der Wirtschaftsuniversität nach Wien geltend gemacht worden. Zu den Fahrzielen gab der Bw. an, dass er seine Dienstgeberorte am Wochenende zwecks diverser Seminarvorbereitungen aufgesucht habe. Dazu seien der Betriebsprüfung Bestätigungen beider Dienstgeber vorgelegt worden, dass keine Verpflichtung zur Arbeit an den betreffenden Wochenenden bestanden habe.

Die Bibliothek der Wirtschaftsuniversität habe der Steuerpflichtige zwecks Literaturstudium ebenfalls zur Seminarvorbereitung an Sams- und Sonntagen frequentiert.

Im Zuge der Überprüfung der Fahrtenaufzeichnungen sei anhand der Kilometerstände die hohe Kilometerleistung vom Wohnsitz in Niederösterreich nach Wien nur an den Wochenenden festgestellt worden. An den übrigen Tagen der Woche sei die Anzahl der gefahrenen Kilometer meistens wesentlich geringer gewesen. Deshalb zweifelte die Bp. an, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Niederösterreich gelegen sei. Weiters seien die Öffnungszeiten der Bibliotheken der Wirtschaftsuniversität Wien im Prüfungszeitraum erhoben worden. Lediglich Montag bis Freitag sei die Bibliothek geöffnet, Samstag und Sonntag sei diese geschlossen.

Die Fahrten an den Wochenenden (Kilometergelder und Diäten) würden daher weder betrieblich notwendig, noch glaubwürdig erscheinen, und seien aus den Betriebsausgaben ausgeschieden worden. Die übrigen Kilometergelder und Diäten seien im Schätzungswege bzw. anhand der vorgelegten Unterlagen gem. § 184 BAO anerkannt worden.

Zu Bewirtung:

Als Werbeaufwand wurden diverse Gasthauszettel, Meinl- und Interspareinkäufe geltend gemacht, verteilt auf die Posten "sonstige Ausgaben", "sonstige Kosten", "Werbung" und "Fremdleistungen". Teilweise lauten die Belege auf Namen und Anschrift der RZB.

Aufgrund eines Fragenvorhaltes der Betriebsprüfung, wurde eine Liste über die bewirteten Personen und den Grund der Einladungen vorgelegt. Daraus geht hervor, dass der Bw. im Rahmen seiner Steuerberatertätigkeit künftige Klienten, Co-Referenten bei Vorträgen, Seminarbetreuer und Vorstandsmitglieder der BFAG eingeladen hat.

Der Bw. erbringt im Prüfungszeitraum für die BFAG Beratungsleistungen in Höhe von 60.000,-- zuzügl. 20% USt jährlich. Alle anderen Honorare betreffen die Seminarvortagstätigkeit und die Tätigkeit als Buchautor.

In der geltend gemachten Bewirtung als Steuerberater kann kein betriebliches Überwiegen gesehen werden. Die Gasthauszettel und Meinl- und Interspareinkäufe für Bewirtung werden aus den Betriebsausgaben ausgeschieden. die geltend gemachten Vorsteuern werden mit einem Mischsatz von 15% berichtigt.

Die tatsächlichen Werbekosten werden von der Betriebsprüfung im Schätzungswege anerkannt.

	1992	1993	1994	1995
Gewinnerhöhung lt. Bp.	11.000,--	6.000,--	8.000,--	1.500,--

Die geltend gemachten Vorsteuern der Jahre 1993 bis 1995 wurden entsprechend der Prüfungsfeststellungen hinsichtlich Einkommensteuer gekürzt.

Gegen die aufgrund der Bp ergangen Bescheide erhob der Bw. Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Im Nichtfeststellungsbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 fehle laut Bw. die Feststellung der Vorauszahlungen (ATS 3.110,00).

Im Laufe des Jahres 1992 seien laut Bw. Vorauszahlungen in Höhe von ATS 3.110,-- (wobei am 10.8.1992 ATS 402,--, am 10.11.1992 ATS 4.404,-- bezahlt wurden, dem eine Gutschrift vom 15.2.1993 in Höhe von ATS 1.696,-- gegenüber stehe) geleistet worden.

Zu den anderen angefochtenen Bescheiden führte der Bw. Folgendes aus:

1. Verfahrensmängel:

Der "wahre" Sachverhalt sei in einem Beweisverfahren festzustellen, deren Ergebnis die

Beweiswürdigung sei, also die gewonnene Überzeugung über das Vorliegen von Tatsachen. Vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides sei den Parteien Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern (§ 183 Abs. 4 BAO). Das Recht auf Parteiengehör besteht darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zur Äußerung zur behördlichen Sachverhaltsannahme sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahme und zur Stellungnahme hierzu gegeben werden müsse. Nach § 161 Abs. 3 BAO seien dem Abgabepflichtigen, wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung vorzuhalten. Das Parteiengehör ist auch bei abgabenbehördlichen Prüfungen und auch bei Schätzungen (also z.B. hinsichtlich Schätzungsmethode) einzuräumen.

Es seien von der Abgabenbehörde I. Instanz mehrere Vorhalte ergangen, die alle von ihm beantwortet worden seien, und die verlangten Nachweise, Zusammenstellungen, Erläuterungen etc seien der Abgabenbehörde übermittelt worden. Der Bw. wies ausdrücklich auf eine Nachschau gem. BAO hin, in deren Zuge die vom Erhebungsorgan verlangten Auskünfte bzw. Informationen gegeben worden seien.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung sei zu diesem Zeitpunkt hinsichtlich Begründung und zahlenmäßigem Prüfungsergebnis bereits unterschriftsfertig ausgestellt gewesen, obwohl die Frist für die Beantwortung des letzten Vorhaltes der Prüferin zu diesem Zeitpunkt noch offen war. Er habe im Zuge der angeführten Besprechung die noch ausständige Vorhaltsbeantwortung zu den Themen Fahrtkosten sowie Bewirtungsspesen übergeben.

Die Prüferin habe am Vormittag des Tages der abschließenden Besprechung dem Steuerberater mitgeteilt, dass die geltend gemachten Aufwendungen bezüglich des betrieblich verwendeten Teils der Wohnung nicht anerkannt werden würden. Abgesehen davon seien die von ihm geltend gemachten Ausgaben für betrieblich bzw. beruflich veranlasste Fahrten sowie für Werbung (also Bewirtungsaufwendungen) ganz einfach geschätzt worden, wobei weder die Schätzungsberichtigung noch das Schätzungsergebnis begründet worden seien. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sei nicht auf der Grundlage von Tatsachen und einer entsprechenden rechtlich einwandfreien Tatsachen- bzw. Beweiswürdigung – wie es die BAO vorsieht – erfolgt.

2. Büroräumlichkeiten:

Der Bw. habe im Zuge des gesamten Ermittlungsverfahrens mehrfach die Gründe erklärt, warum Arbeitsräume in seiner Eigentumswohnung für berufliche Zwecke unbedingt erforderlich gewesen seien bzw. noch immer seien. Mit diesem Vorbringen habe sich jedoch das

Finanzamt in keiner Weise auseinandergesetzt, weshalb es Verfahrensvorschriften verletzt habe. Die bloße Behauptung der Prüferin im Prüfungsbericht, "dass die Wohnung im Prüfungszeitraum in einem derart miserablen (wegen "Baustellencharakter" unbewohnbaren) Zustand gewesen sei, sodass dort weder Besprechungen noch Vorbereitungsarbeiten für die Tätigkeit als Steuerberater, Vortragender oder Buchautor möglich waren", sei laut Bw. ganz einfach falsch. Überdies stellten diese falschen Behauptungen jedenfalls keinen tauglichen Beweis für die Schlussfolgerung, nämlich für das Nichtvorliegen einer betrieblichen Tätigkeit, dar. Mit dem Hinweis auf die im Prüfungszeitraum durchgeführte Sanierung habe die Prüferin offenbar die irrite Sachverhaltsannahme zu untermauern versucht, dass erst ab dem Fertstellungszeitpunkt von Büroräumlichkeiten gesprochen werden könne; davor gebe es – ihrer Meinung folgend – offensichtlich niemals notwendiges Betriebsvermögen. Wenn und soweit die Prüferin ihre Begründung auf diese Annahme stützt, so sei ihr entgegenzuhalten, dass die Sachverhaltsannahme ganz einfach falsch ist. Ebenso falsch ist der Schluss, "dass die Räume im gesamten Prüfungszeitraum tatsächlich nicht benutzt worden seien und die Adaptierung einer Eigentumswohnung der privaten Sphäre zuzurechnen sei". Zur Ausübung einer Steuerberatungstätigkeit sei ein entsprechender Arbeitsplatz mit der Möglichkeit zur Ablage und Aufbewahrung von damit zusammenhängenden Unterlagen (neben berufsrechtlichen Vorschriften verlangt ja selbst der Steuergesetzgeber in den §§ 124 und 132 BAO die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen) erforderlich. Falsch sei auch die Aussage über das flächenmäßige Ausmaß, denn es existiere weder in der österreichischen Rechtsordnung eine Vorschrift noch in der Rechtsprechung ein Urteil, welche(s) die Größe eines Arbeitsraumes für einen freiberuflich tätigen Unternehmer festlege. Anzumerken sei, dass die Prüferin die Einnahmen, die durch die u.a. im gegenständlichen Betrieb ausgeübte betriebliche Tätigkeit verursacht worden seien, sehr wohl anerkannt habe.

In Weiterverfolgung dieses Ansatzes hätte die Prüferin dann bei konsequenter Vorgangsweise im Umkehrschluss zum Ergebnis gelangen müssen, dass ohne Betrieb keine Betriebseinnahmen erzielt werden könnten.

Ebenso liege kein notwendiges Privatvermögen vor. Der Bw. verwies beispielhaft auf das Erkenntnis vom VwGH 24.1.1996, 93/13/0004. In diesem habe der VwGH festgestellt, dass bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner, der ein Wirtschaftsgut auch nur teilweise betrieblich verwendet, dieses zum notwendigen Betriebsvermögen zähle, und deshalb die diesbezüglichen Aufwendungen für dieses notwendige Betriebsvermögen als Betriebsausgabe absetzen könne. In einem weiteren Erkenntnis sage der VwGH einen Arzt betreffend aus, dass auch bei unter 20%iger betrieblicher Nutzung anteilige AfA und anteilige Zinsen Betriebsausgaben darstellten.

Der verhältnismäßig geringere Stromaufwand im Prüfungszeitraum zeige lediglich, dass

dieser auf die dort ausgeübten beruflichen Tätigkeiten entfalle, und dass der danach (also ab 1996) gestiegene Stromaufwand auf die Tatsache der Verlegung seines Wohnsitzes nach Wien zurückzuführen sei. Die diesbezüglichen Feststellungen der Bp seien laut Bw. aktenwidrige Sachverhaltsannahmen.

3. Fahrtkosten sowie Diäten:

Die Bp habe sich mit seinen diesbezüglichen Vorbringen (Vorhaltsbeantwortungen u.dgl.) in keiner Weise auseinandergesetzt. Die Fahrten, die er an den Tagen ohne Verpflichtung zu einer unselbständigen Tätigkeit von seinem damaligen Hauptwohnsitz nach Wien zwecks Vorbereitungsarbeiten im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit unternommen habe, seien von der Prüferin einfach mit dem Hinweis, dass die Fahrten weder betrieblich notwendig noch glaubwürdig gewesen seien, nicht anerkannt worden, das Parteiengehör sei verletzt worden, die vom Bw. erbrachten Nachweise bzw. Erklärungen seien nicht berücksichtigt worden.

Entgegen der tatsachenwidrigen, falschen Begründung der Bp. sei nicht die Bibliothek der Wirtschaftsuniversität von ihm frequentiert worden, sondern ein zur Wirtschaftsuniversität gehörendes Institut samt dessen Bibliothek (dies sei der Bp im Zuge des Bp-Verfahrens mehrfach mitgeteilt worden). Abgesehen davon habe die Prüferin Verfahrensvorschriften dadurch verletzt, dass sie die von ihm geltend gemachten Aufwendungen "im Schätzwegweg gem. § 184 BAO" nicht anerkannte. Weder die Schätzungsberichtigung noch das Schätzungsergebnis seien erläutert bzw. begründet worden.

Die Bp habe keinerlei Feststellung getroffen, dass das von ihm vorgelegte Fahrtenbuch widersprüchlich wäre. Laut Bw. bestehe nur bei einem materiell widersprüchlichen Fahrtenbuch die Schätzungsberichtigung für das Ausmaß der betrieblich gefahrenen Kilometer. Dagegen sei der Prüfungsbericht insofern widersprüchlich, als sich die in der zahlenmäßigen Darstellung in Tz 14 ausgewiesenen Beträge nicht mit den im Blatt "Gewinnermittlung-Überschussrechnung" (Tz 20 des Berichts) unter dem Posten "Fahrt- und Aufenthaltskosten" hinzugerechneten Beträgen decken.

Es habe keine Schätzungsberichtigung bestanden, da alle notwendigen Unterlagen und Informationen dem Finanzamt im gesamten Ermittlungsverfahren vorgelegt worden seien.

4. Bewirtungskosten:

Auch zu diesem Punkt habe der Bw. im Zuge des gesamten Ermittlungsverfahrens mehrfach (siehe z.B. Vorhaltsbeantwortungen vom 17.10.1996 sowie vom 14.11.1996 sowie im Zuge des Bp-Verfahrens) die betriebliche Veranlassung der streitgegenständlichen Aufwendungen nachgewiesen, also konkret die Gründe erklärt, warum die geltend gemachten Aufwendungen für die Akquisition von Aufträgen, und damit von betrieblichen Einnahmen unbedingt erforderlich gewesen sind. Mit diesem Vorbringen habe sich das Finanzamt aber in keiner

Weise auseinandergesetzt. Wiederum sei das Parteiengehör verletzt worden, da die Prüferin ungeachtet der von ihm erbrachten Nachweise bzw. Erklärungen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Aufwendungen um echte Bewirtungskosten zwecks Geschäftsakquisition handelte, einen bereits zu Beginn der Besprechung vorformulierten Begründungstext in der Niederschrift zur Kenntnisnahme präsentiert habe. Die Bescheide sind schon allein deswegen rechtswidrig, da die von ihm beantragten Beweisaufnahmen dahingehend, dass es sich bei den streitgegenständlichen Aufwendungen um echte Werbekosten gehandelt habe (da zukünftige Geschäfte und damit Einnahmen akquiriert worden seien), nicht berücksichtigt worden seien.

Neben aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen seien auch Verfahrensvorschriften dadurch verletzt worden, dass die Prüferin die von ihm geltend gemachten Aufwendungen im Schätzweg gem. § 184 BAO nicht anerkannt habe. Weder die Schätzungsberichtigung noch das Schätzungsergebnis seien erläutert bzw. begründet worden. Auf der Rückseite jeder einzelnen Rechnung der betroffenen Restaurants bzw. Gasthäuser bzw. jedes einzelnen Belegs seien die Namen der eingeladenen Personen sowie der Grund der Bewirtung vermerkt. Dies hätte die Prüferin bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens, jedenfalls spätestens im Rahmen der Schlussbesprechung berücksichtigen und entsprechend würdigen müssen. Die Abgabenbehörde habe insbesondere den Denkprozess darzulegen, der zu ihrem Schätzungsergebnis geführt habe.

Da der Bw. alle notwendigen Unterlagen (Aufzeichnungen sowie die Belegsammlung einschließlich der Hilfsaufzeichnungen) und sonstige Informationen dem Finanzamt vorgelegt bzw. gegeben habe, hätte eine Schätzung gar nicht erfolgen dürfen, da das Finanzamt dazu nicht berechtigt gewesen sei. Abgesehen davon seien die von der Prüferin durchgeführten Schätzungen in sich nicht schlüssig und würden sowohl den Denkgesetzen als auch dem menschlichen Erfahrungsgut widersprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Fahrtkosten bzw. Diäten:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Der Bw. hat durch Vorlage seines Fahrtenbuches und durch Vorlage diverser Geschäftsunterlagen (Honorarnoten, Vortragsübersichten, Seminarauflstellungen) udgl. nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht, dass die streitgegenständlichen Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner betrieblichen Tätigkeit und auch im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit stehen (diesbezüglich wurden

lediglich Fahrten zwischen zwei verschiedenen Betriebsorten geltend gemacht und nicht zwischen Wohnort und Arbeitsstätte) und durch seine berufliche bzw. betriebliche Tätigkeiten angefallen sind.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt statzugeben.

Ad Büroräumlichkeiten (diverse Ausgaben, AfA, IfB):

Wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, so können nur solche Aufwendungen, die für notwendiges Betriebsvermögen getätigt werden, als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Kommt dabei sowohl eine betriebliche als auch eine private Nutzung des Wirtschaftsgutes in Betracht, so zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher betrieblicher Verwendung zum notwendigen Betriebsvermögen. Einem Betrieb können nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen (VwGH 24.1.1996, 93/13/0004). Der Bw. hat wiederholt darauf hingewiesen, dass während der Sanierungsarbeiten in der Wohnung die Arbeitsräume bzw. Büroräume während des Prüfungszeitraumes für die Lagerung von Arbeitsunterlagen verwendet wurden. Der Berufssitz seiner Steuerberatungskanzlei wurde nach Abschluss der Sanierungsarbeiten endgültig nach Wien in die sanierten Räumlichkeiten verlegt. Der Unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass auf Grund der vom Bw. im Berufungsverfahren überzeugend und glaubhaft behaupteten Nutzung der in Sanierung befindlichen Büroräumlichkeiten im Berufungszeitraum (wenn auch anfänglich in eingeschränktem Umfang, etwa für die Lagerung von Arbeitsunterlagen) und der unmittelbar nach Abschluss der Renovierung kompletten Verlegung seines Büros nach Wien (die Räume wurden laut Bw. in seine Steuerberatungs KEG eingebracht) die AfA im Berufungszeitraum grundsätzlich anzuerkennen ist.

Darüber hinaus sind aus genannten Gründen die im Zusammenhang mit den Renovierungsarbeiten anfallenden Ausgaben sowie die diesbezüglichen Vorsteuerbeträge anzuerkennen.

Wird ein Wirtschaftsgut erst mit Beginn des zweiten Halbjahres oder später in Betrieb genommen, ist nur die Halbjahres-AfA anzusetzen. Daher ist hinsichtlich AfA für 1993 nur die Halbjahres-AfA zu gewähren (Doralt, Einkommensteuer Kommentar, 6. Lief., § 7 Tz 35).

Die AfA ist im gegenständlichen Fall grundsätzlich ab Innutzungnahme für die Einkunftszielung möglich. Halbjahres-AfA ist dann vorzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut im konkreten Betrieb nicht mehr als 6 Monate des Wirtschaftsjahres genutzt wird (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 7, Tz 49).

Da der Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnung laut Aktenlage erst im 2. Halbjahr 1993

erfolgt ist (Kaufvertrag vom 30.7.1993), ist im Jahr 1993 jedenfalls lediglich eine Halbjahres-AfA anzuerkennen.

Der Bw. legte im Abgabenverfahren eine Aufstellung über die Gesamtkosten der Wohnung, die von ihm als Basis für die Abschreibung genommen wurde, vor. Aus dieser ist ersichtlich, dass die Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung zur Abschreibungsbasis (und auch zur IFB-Basis) hinzugerechnet wurden.

Zusätzlich machte der Bw. im Zuge der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anteilig diese Rechtsanwaltskosten als Ausgaben geltend (Rechtsanwaltskosten insgesamt ATS 54.960,00, davon beantragte der Bw. die sofortige Anerkennung als Ausgaben von 1/3, das heißt ATS 18.320,00).

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Anlagegüter sind nicht sofort als Betriebsausgaben abzusetzen, sie sind vielmehr mit dem Nettowert zu aktivieren. Ausgangspunkt für die Berechnung der Abschreibung sind die Anschaffungskosten. Zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten zählen auch die Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit der Anschaffung der Eigentumswohnung. Alle zu aktivierenden Kosten (Anschaffungskosten, Anschaffungsnebenkosten, Montagekosten) sind ohne Umsatzsteuer anzusetzen, was vom Bw. auch berücksichtigt worden ist (Eitler/Lattner/Schuch, Praktische Einnahmen-Ausgabenrechnung, Weiss Verlag, 8. Aufl., Wien 2004, S. 158; Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, Bartholner/Koban, Linde Verlag, 3. Aufl., S. 48 f.).

Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben; dazu zählen unter anderen die Anschaffungsnebenkosten, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen wie zum Beispiel Vertragserrichtungskosten (VwGH 22.9.1971, 406/71, 1972, 47), wie Aufwendungen für Rechtsanwalt und Notar, Schätzungskosten, Gebühren, Zoll, GrESt, Vermittlungsprovisionen, Transportkosten usw. (Doralt, EStG Kommentar, § 6 Tz 69, 6. Aufl.; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 6 Tz 9 (15. Liefg.)).

Der Berufung (Berufungsjahr 1993) hinsichtlich Umsatzsteuer wird bezüglich der Rechtsanwaltskosten stattgegeben, da abzugängige Vorsteuer iSd § 12 UStG 1972 vorliegt.

Der Vorsteuerbetrag nach § 12 Abs. 1 UStG 1972 gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, im Sinne des § 6 Z 11 EStG 1988 nicht zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung er entfällt. Die Vorsteuerbeträge, die bei der Umsatzsteuer abgezogen werden können, sollen nach dem Willen des Gesetzgebers keinen Kostencharakter haben (Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 6 Tz 9). Dies wurde vom Bw. bereits richtig berücksichtigt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass diese Netto-Rechtsanwalts-

kosten wie bereits vom Bw. durchgeführt als Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer der Büroräumlichkeiten abzuschreiben sind.

Das Rechtsanwaltshonorar, das zu den Anschaffungskosten zu aktivieren ist, ist auf die (Rest) Nutzungsdauer wie die gesamten Anschaffungskosten abzuschreiben (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz 55). Die anteiligen Rechtsanwaltskosten (laut Bw. betriebliche Nutzung der Wohnung 33 %) sind im Wege der AfA zu berücksichtigen.

Anzumerken ist, dass eine nochmalige sofortige Berücksichtigung dieser Rechtsanwaltskosten als Ausgaben im Jahr 1993 (sofortige Absetzung als Ausgaben anteilig für die Büroräumlichkeiten) zu einer doppelten Anerkennung der diesbezüglichen Ausgaben führen würde. Daher sind die Ausgaben von ATS 18.320,00 (1993) zusätzlich zur Berücksichtigung über die AfA (für die Nutzungsdauer der Büroräume) und auch zur Berücksichtigung bei der IFB-Basis nicht anzuerkennen.

Die beantragte zusätzliche sofortige Absetzung der Rechtsanwaltskosten (anteilig in Höhe von 33 %) im Jahr 1993 ist daher insofern abzuweisen.

Hinsichtlich Berücksichtigung der Rechtsanwaltskosten als Ausgaben (zusätzlich zu AfA und allenfalls auch IFB) ist die Berufung daher abzuweisen.

Hinsichtlich der Betriebskosten wurden im Jahr 1994 vom Bw. 50 % der Gesamtbetriebskosten geltend gemacht. Diesbezüglich ist der Anteil auf 33 % (in Höhe des betriebsnotwendigen Vermögens) zu reduzieren.

Im Sinne des § 12 USt 1972 sind die Vorsteuern ebenfalls zu kürzen, zumal die auf den privaten Bereich entfallenden Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen sind.

Angemerkt wird, dass im darauffolgenden Jahr vom Bw. richtig 33 % der Betriebskosten geltend gemacht worden sind.

Ad IFB:

Steuerpflichtige können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nach Abs. 3 der zitierten Gesetzesstelle (erster Fall) nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen. Mit den Worten "nur insoweit" hat der Gesetzgeber nicht lediglich die unmittelbare Nutzung zu Betriebszwecken als Voraussetzung der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für Gebäude normiert, sondern sich deutlich auch auf das Ausmaß dieser Nutzung bezogen. Aus der Ratio des Gesetzes, einen Anreiz für produktive Investitionen zu schaffen (vgl. VwGH vom 18.1.1983, 82/14/0114, 0137) folgt, dass sich die Begünstigung nicht auch auf jene Herstellungskosten beziehen soll, die mit privat genutzten Gebäudeteilen im Zusammenhang stehen. Diese Auffassung wird einhellig auch in

der Literatur vertreten (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Kommentar § 10 Rz 3; Doralt, EStG, Kommentar, 2. Aufl. § 10, Rz 46; zum EStG 1972 Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 10, Rz 7; Nolz, Betriebsgebäude, Auswirkungen der geringfügigen Privatnutzung, SWK 1983 A I 85). Im Berufungsfall ist die Regelung des § 10 Abs. 3 EStG 1988 maßgeblich. Die im Berufungsfall anzuwendende Vorschrift des § 10 Abs. 3 EStG 1988 stellt deutlich klar, dass die Investitionsbegünstigung insoweit (d.h. im vorliegenden Zusammenhang: in dem Ausmaß) zum Tragen kommt, als die Herstellungskosten auf den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entfallen.

Der Berufung ist daher hinsichtlich des vom Bw. beantragten IFB stattzugeben.

Ad Bewirtungskosten bzw. Einladungen (Theaterkarten), Berufung hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer:

Zu den Bewirtungskosten:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden - das einzige im Gesetz genannte Beispiel für Repräsentationsausgaben - fallen demnach unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, soweit nicht die im zweiten Satz der zitierten Regelung genannte Ausnahme zutrifft. Diese Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot ist von dem dem Abgabepflichtigen obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen abhängig, nämlich dem Werbezweck und dem Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in VwGH 3.6.1992, ZI.91/13/0176, in Übereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut ausgesprochen hat, ist eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit nicht ausreichend.

Weiters ist jedoch für die Frage der Abzugsfähigkeit auf den Umstand zurückzugreifen, dass der Gesetzgeber Bewirtungsspesen nur dann zum Abzug zulässt, wenn es sich um die Bewirtung von Geschäftsfreunden handelt.

Nach der Judikatur (VwGH 31.5.1983, 83/14/0008, 0015, 0016) sind hierunter Personen zu verstehen, die steuerlich nicht als Dienstnehmer des Bewirtenden anzusehen sind, mit denen aber eine geschäftliche Verbindung besteht.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass unter Geschäftsfreunden jedenfalls Geschäftspartner wie Käufer, Verkäufer, Vertreter oder Einkäufer zu verstehen sind (Doralt, EStG 1988, Tz 90 zu § 20 EStG; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 27.1

zu § 20 EStG 1988; Margreiter, ÖStZ 1983, 260). Lediglich Doralt meint, dass u.U. auch Berufskollegen unter den Begriff des Geschäftsfreundes subsumiert werden könnten (Doralt, EStG 1988, Tz 91 zu § 20 EStG; Doralt RdW 1988, 436). Diese Auffassung kann jedoch nur dahingehend verstanden werden, dass auch mit Berufskollegen ein Geschäftskontakt bestehen kann und diese somit deswegen als Geschäftspartner anzusehen sind. Der bloße Informationsaustausch zwischen Branchen- oder Berufskollegen begründet hingegen keine geschäftliche Verbindung und macht die Kontakte damit noch nicht zu solchen zwischen Geschäftsfreunden.

Weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen ist, dass die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung dient.

Eine eindeutige Definition dieser beiden Begriffe ist weder der Literatur noch der Judikatur zum EStG 1988 zu entnehmen. Während Doralt in einem diesbezüglichen Artikel die Themen "Nachweispflicht, Geschäftsfreunde, betriebliche oder berufliche Veranlassung, Bewirtung, Aufwendungen für ausländische Geschäftspartner" behandelt (vgl. Doralt, Bewirtung von Geschäftsfreunden, RdW 1988, S 436f) und dabei hinsichtlich des vom Gesetz geforderten Nachweises der Werbung nur die Angabe verlangt, wen und weshalb der Pflichtige einen Geschäftspartner eingeladen hat, verlangen Anderl/Pavlik den nachweisbaren Einsatz von spezifischen Werbemitteln (vgl. Anderl/Pavlik, FJNr 5/1994, S 117 ff).

Die Judikatur hat bisher keine allgemeinen Richtlinien bzw. Begriffsinterpretationen aufgestellt, sondern zumeist das Vorliegen des Nachweises eines Werbezweckes hinsichtlich jeder einzelnen Aufwendung verneint.

Da der Gesetzgeber den Begriff der "Werbung" selbst nicht definiert, muss im Rahmen der Wortinterpretation auf die in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre bzw. Werbewissenschaft gebräuchlichen Begriffsinhalte zurückgegriffen werden.

Schweiger/Schrattenecker, Werbung, S 3f., betrachten Werbung als eine Form der symbolischen Marktkommunikation, die neben Public Relations, Verkaufsförderung und Verbraucherinformation eine Erscheinungsform der Massenkommunikation ist. Unter Werbung verstehen sie die beabsichtigte Beeinflussung von marktrelevanten Einstellungen und Verhaltensweisen ohne formellen Zwang unter Einsatz von Werbemitteln und bezahlten Medien. Zum Unterschied zur Massenkommunikation zielt die Individualkommunikation, nämlich der persönliche Verkauf, die Direktwerbung und die persönliche Kommunikation darauf ab, Zielpersonen individuell im Sinne des Unternehmens zu beeinflussen.

Im Falle der Wirtschaftswerbung will das werbende Unternehmen als Sender mittels einer Werbebotschaft seine Zielpersonen, also die Konsumenten beeinflussen (Schweiger/Schrattenecker, S. 11; Gabler Wirtschaftslexikon, "Werbung").

Aus der Sicht der Werbewissenschaft hat die Formulierung der Werbebotschaft und die Gestaltung des Werbemittels auf das Ziel ausgerichtet zu sein, die ausgewählten Zielpersonen im beabsichtigten Sinne zu beeinflussen (Schweiger/Schrattenecker, S. 101). Die Werbebotschaft kann produktadäquat, d.h. in einer bestimmten Verbindung zum beworbenen Produkt bzw. zur Dienstleistung stehen oder das Unternehmen selbst als Werbeobjekt betreffen als eine strategisch geplante und operativ eingesetzte Selbstdarstellung eines Unternehmens (Schweiger/Schrattenecker, S. 123). Ziele der Corporate Identity sind Meinungs- und Willensbildung bei den Zielpersonen sowie die Beeinflussung ihrer Handlungen gegenüber dem Unternehmer. Gemeinsam ist der Werbung im absatzpolitischen Sinn und dem Begriff der Corporate Identity, dass die beabsichtigte Meinungs- und Willensbildung bei den Zielpersonen in die vom Unternehmer gewünschte Richtung geht, somit eine Beeinflussung darstellt.

Werbung im Sinne der Betriebswirtschaftslehre ist also ein absatzpolitisches Instrument, das Menschen zur freiwilligen Vornahme bestimmter Handlungen veranlassen soll und durch den Einsatz so genannter Werbemittel erfolgt (Wöhe, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17. Auflage, Seite 687). Ein Werbemittel hat die Aufgabe, die Werbebotschaft an die Zielpersonen heranzutragen. Während in den Werbemitteln die Botschaften gebündelt dargestellt werden, dienen die Werbeträger der Streuung der Werbemittel (Schweiger/Schrattenecker), S. 145). Werbemittel und Werbeträger können jedoch durchaus physikalisch identisch sein (Vahlens großes Wirtschaftslexikon, "Werbeträger"). Verlässt man den engen Werbebegriff der Betriebswirtschaftslehre, so findet sich in Gabler, Wirtschaftslexikon, "Werbung" die Definition der Werbung als versuchte Meinungsbeeinflussung durch besondere Kommunikationsmittel im Hinblick auf jeden beliebigen Gegenstand. Ihr Ziel ist es, Einstellungen der Zielpersonen gegenüber dem Werbeobjekt zu beeinflussen. Unter dem Gesichtspunkt dieser Werbeziele, d.h. Vorzugszustände, die durch den Einsatz von Werbemaßnahmen erreicht werden sollen, kann man Expansionswerbung, Erhaltungswerbung, aber auch Erinnerungswerbung (Gabler, Wirtschaftslexikon "Werbeziele"; Wöhe, S. 699; Schweiger/Schrattenecker, S. 38) unterscheiden. Ebenso unterscheiden kann man ökonomische von außerökonomischen Werbezielen, wozu die Einstellung zum Unternehmen - Image - zählt.

Wenn eine Werbemaßnahme als Ziel eine solche Imagebeeinflussung vor Augen hat, so muss sie, um nicht als Repräsentationshandlung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eingestuft zu werden, ausschließlich den unternehmerischen Bereich tangieren. Sobald sie aber auch das gesellschaftliche Ansehen des Unternehmers fördert, sie diesem ermöglicht zu repräsentieren (VwGH 22. 1. 1985, ZI. 84/14/0035), wird der Bereich der Werbung im eigentlichen Sinne verlassen und muss im steuerlichen Sinn von Repräsentationsauf-

wendungen gesprochen werden.

Die Betrachtung von Werbung als ein Instrument der Kommunikationspolitik, die wiederum ein Marketinginstrument ist, darf nicht dazu verleiten, jeden Kommunikationsvorgang als Werbemaßnahme zu sehen. Die auf Beeinflussung ausgerichteten Werbemaßnahmen sind von anderen Methoden der individuellen Kommunikation zu unterscheiden. Zu diesen zählt der persönliche Verkauf, eine Methode der individuellen Kommunikation

(Schweiger/Schrattenecker, S. 2 u. 6; Vahlens großes Wirtschaftslexikon, "Werbung"), die nicht mehr als Werbung im eigentlichen Sinne betrachtet werden kann. Eine solche Maßnahme hat zwar auch die Aufgabe, den potentiellen Nachfrager zu einem Kauf des angeführten Produktes zu veranlassen, ist aber keine Absatzwerbung im eigentlichen Sinn.

Nach der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers enthält die Nichtabzugsfähigkeit der Repräsentationsaufwendungen ein absolutes Abzugsverbot, ohne Rücksicht auf ihre Veranlassung, ihre Zwangsläufigkeit und ein gegebenes betriebliches (berufliches) Interesse (VwGH 22.1.1985, 84/14/0035; zit in Doralt, Einkommensteuer Kommentar, WUV-Universitätsverlag, 4. Aufl., Stand 1.7.1999, Tz 21 zu § 20), soweit das Gesetz nicht selbst eine Ausnahme normiert (Bewirtung zur Werbung). Die berufliche Mitverwertung macht den Aufwand nicht zum beruflich veranlassten Aufwand (Doralt, a.a.O., 4. Aufl., Tz 23 zu § 20). Die Doppelveranlassung (Wiesner) führt zum generellen Abzugsverbot des Aufwandes (Doralt, a.a.O., 4. Aufl., Tz 25 zu § 20).

Die enge Auslegung ergibt sich auch aus der (teilweisen) Berücksichtigung von Bewirtungsaufwendungen, die der Werbung dienen: Die Bewirtung von Geschäftsfreunden gehört grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben abgezogen werden.

Ist die Bewirtung eindeutig darauf gerichtet, der Kundenwerbung zu dienen und tritt die repräsentative Veranlassung deutlich in den Hintergrund, liegt abzugsfähiger Werbeaufwand vor. Zum Werbeaufwand wird es auch zählen, wenn Kunden in einem Restaurant bewirtet werden, um im Rahmen der Bewirtung einen Geschäftsabschluss anzubahnen. Bei Beurteilung dieser Umstände muss besonders auf die Art der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit Bedacht genommen werden. Bei etwa einem Handelsvertreter erscheint Werbung durch Bewirtung wahrscheinlicher, als beim Inhaber eines Geschäfts für Wäscheeinzelhandel. Der Steuerpflichtige muss den Werbecharakter der Bewirtung nachweisen. Die Vorlage von Gasthauszettel reicht für eine Nachweisführung keinesfalls aus. Der Stpfl wird vielmehr anhand seiner Geschäftsunterlagen dokumentieren müssen, dass die jeweilige Bewirtung mit einem Geschäftsabschluss oder zumindest mit dem Bemühen um einen Geschäftsabschluss in Verbindung steht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 27.2. zu § 20).

Selbst der Umstand, der allerdings in gegenständlichem Fall nicht vorliegt, dass eine Produkt- oder Leistungsinformation bei einem bestimmten Abgabepflichtigen nach der Art seiner Tätigkeit allenfalls nicht möglich ist, rechtfertigt laut Verwaltungsgerichtshof nicht die Ansicht, unter dem Begriff "Werbung" müsse deshalb etwas anderes verstanden werden, als im Allgemeinen unter diesem Begriff zu verstehen ist (VwGH 26.9.2000, 94/13/0260). Im Übrigen sind Aufwendungen, die einem Werbezweck dienen, bei der Tätigkeit des Bw. durchaus denkbar.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass o.a. zu den Bewirtungsausgaben angeführten Aussagen betreffend das EStG 1972 gleichermaßen Bedeutung haben im Geltungsbereich des EStG 1988.

Angemerkt wird, dass aus oben angeführten Gründen in Übereinstimmung mit der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht jedes Gespräch mit bereits vorhandenen Klienten automatisch zu steuerlich anzuerkennenden Bewirtungsausgaben führt. Es müssen vielmehr in jedem einzelnen Fall die unabdingbaren Voraussetzungen für die Abzugsmöglichkeit nachgewiesen werden. In den nachfolgenden Fällen wurden die o.a. Voraussetzungen (etwa der Werbecharakter der Ausgabe) nicht erfüllt.

Daher sind die folgenden vom Bw. beantragte Bewirtungsausgaben und die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen, da die gesetzlich geforderten unabdingbaren Voraussetzungen für die Anerkennung nicht nachgewiesen wurden:

Bewirtungsausgaben: in ATS

1992	20.08.1992	219,8
------	------------	-------

1993	05.02.1993	111,40
------	------------	--------

	03.03.1993	85
--	------------	----

	13.11.1993	206,3
--	------------	-------

1994	25.11.1994	1810
------	------------	------

1995	10.03.1995	126,67
------	------------	--------

	25.07.1995	33,98
--	------------	-------

08.12.1995 236,40

9.12.1995 341

Beleg vom 20.8.1992: Mit einem Eingeladenen hat der Bw. ein Buch vorbereitet. Dieses Buch sei in der Form nicht geschrieben worden, jedoch wurden die Texte des Bw. in einem anderen Buch veröffentlicht.

Es wurde bei dieser Einladung besprochen, ob allenfalls ein bestimmter Steuerfall in das geplante Buch kommen könnte. Der Steuerfall betraf eine ebenfalls bei dieser Einladung anwesende Frau.

Beleg vom 5.2.1993 sowie 13.11.1993: Besprechung der konkreten Aufgaben des Bw. mit zwei Vorständen (am 5.2.1993) bzw. mit einem Vorstandsmitglied (am 13.11.1993) eines bereits vorhandenen Mandanten (Gespräche über Details der Tätigkeit), die der Bw. im Rahmen seiner diesbezüglichen Steuerberatungstätigkeit für den Mandanten zu erledigen hat. Diese zwei Einladungen betreffen den selben Klienten.

Belege vom 3.3.1993 bzw. 4.3.1993: Besprechung mit einem hohen Beamten hinsichtlich künftiger gemeinsamer Seminarprojekte.

Der Beleg vom 25. 11.1994 betrifft eine Einladung von Co-Referenten. Es wurden laut Bw. zukünftige Projekte besprochen (über jeweils unterschiedliche Beleuchtung von steuerlichen Themen, je nach Standort der Veranstaltung (Deutschland, Schweiz oder Österreich)).

Beleg vom 10.3.1995: Einladung eines Co-Referentin, der ein hoher Beamter ist.

25.7.1995: Einladung wiederum eines Co-Referenten. Der Bw. merkte an, dass ein gemeinsames Seminar mit diesem zustande gekommen sei.

Beleg vom 8.12.1995 und Beleg vom 9. 12. 1995: Die Einladung betrifft wieder den selben Klienten wie bei den Einladungen am 5.2.1993 sowie am 13.11.1993. Es war ein Vorstandsmitglied eingeladen, das auch bei beiden Einladungen im Jahr 1993 anwesend war. Es wurden wiederum Details über die Steuerberatungstätigkeit hinsichtlich des bereits vorhandenen Mandanten besprochen.

Laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats führt nicht jede Besprechung (insbesondere mit bereits vorhandenen Kunden) automatisch zu steuerlich abzugsfähigen Ausgaben. Vielmehr sind für jede einzelne Bewirtung die gesetzlich geforderten Voraussetzungen nachzuweisen. Der Bw. ist ausdrücklich vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert worden, die dementsprechenden Nachweise zu erbringen.

Selbst wenn man die Ablehnung der Auffassung von Anderl/Pavlik darauf zurückführen könnte, dass ein mangelnder Werbemittel Einsatz für die Nichtanerkennung einer Bewirtungsmaßnahme als Werbung allein nicht ausschlaggebend sein kann, so darf nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht übersehen werden, dass die gegenständlichen Bewirtungsvorgänge schon deswegen nicht Werbezwecken dienten, weil mit ihnen weder eine Meinungsbeeinflussung nachgewiesen noch ein Werbeobjekt in Form einer Werbebotschaft an eine Zielperson nachgewiesener Weise herangetragen wurde. Weiters wurde vom Bw. trotz ausdrücklicher Fragestellung in einer diesbezüglichen Besprechung seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht nachgewiesen, dass es sich im Zuge der in Rede stehenden Bewirtungen um Produkt – oder Leistungsinformation zum Zwecke der Werbung handelte (VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). Dass die angeführten strittigen Ausgaben bei entsprechenden Gelegenheiten angefallen wären, wurde gegenständlich nicht behauptet.

Ebenso sind die dazugehörigen Vorsteuerbeträge (siehe Beilage) nicht anzuerkennen, da die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1972 sowie gem. UStG 1994 nicht erfüllt sind.

Die übrigen beantragten Bewirtungsausgaben und damit zusammenhängenden Vorsteuern sind anzuerkennen, da die für die Anerkennung unabdingbaren Voraussetzungen erfüllt sind (entsprechende Nachweise durch Vorlage der Geschäftsunterlagen wurden vom Bw. erbracht).

In diesem Berufungspunkt ist daher aus genannten Gründen sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer teilweise statzugeben.

Zu den Ausgaben für Theaterkarten :

Die Eingeladenen waren jeweils ein Vertreter bzw. ein Leiter einer Akademie. Bei diesen Akademien hielt der Bw. Vorträge im Rahmen seiner Steuerberatungstätigkeit. Betreffend die Theaterkarte mit Rechnungsbeleg vom 27.5.1994 gibt der Bw. an, dass diese Einladung wegen seiner Seminartätigkeit für ein Institut (eine bestimmte Akademie) im Jahr 1994 getätigten worden ist. Laut Aktenlage ist ein Seminar im Herbst 1994 zustande gekommen. Eingeladen war der Leiter der Akademie.

Die Einladung zum Theaterbesuch hinsichtlich Theaterkarte vom 10.1.1995 wurde vom Bw. wegen künftiger Seminartätigkeit mit der gegenständlichen Akademie getätigten. Eingeladen war der Geschäftsführer der Akademie.

Bei den Theaterkarten (die der Bw. an Geschäftspartner i.R. seiner Vortragstätigkeit verschenkt) handelt es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats um einen nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwand (Doralt, Einkommensteuer Kommentar, 4. Aufl.,

§ 20 Tz 163).

Das EStG 1988 hat das Abzugsverbot übernommen, nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sieht das Gesetz eine Ausnahme vor, wenn die Bewirtung der Werbung dient; andere Repräsentationsaufwendungen sind nach dem Gesetzeswortlaut selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen.

Der VwGH folgt im Ergebnis der geänderten Rechtslage (VwGH 23.6.1993, 92/15/0098 zu einem Kfz-Sachverständigen, der kleinere Sachgeschenke an Gerichtsbedienstete leistet oder VwGH 15.4.1997, 95/14/0147 zu kleineren Sachgeschenken an GKK Mitarbeiter durch einen Beherbergungsbetrieb). Der VwGH begründet die Nichtabzugsfähigkeit von derartigen Aufwendungen mit der Nichtabzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen oder auch damit, dass ein durch wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung bedingter Aufwand vorliegt (Doralt, Einkommensteuerkommentar, 4. Aufl, § 20 Tz 163).

Repräsentationskosten werden ungeachtet des bereits in diese Richtung deutenden § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 in Abs. 1 Z 3 ausdrücklich als nicht abzugsfähig erklärt. Es fallen darunter somit auch Repräsentationsausgaben, die keinen Zusammenhang mit der Haushaltsführung aufweisen. Beispielsweise sind etwa Ballkarten für einen Geschäftsfreund (VwGH 30.6.1967, 259 ff/ 67) sowie Aufwendungen eines Rechtsanwalts für gesellschaftliche und soziale Verpflichtungen (VwGH 22.4.1955, 1935/62) sowie die Kosten von Theaterkarten, die ein Künstler an Interessenten verschenkt (VwGH 20.5.1955, 1727/53), nicht abzugsfähig.

Theaterkarten:

30.05.1994	135
10.01.1995	276,36

Die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge sind im Sinne des § 12 UStG 1972 sowie § 12 UStG 1994 nicht abzugsfähig, da die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt sind.

Hinsichtlich Einkommensteuer ist daher der Berufung betreffend Bewirtung und Einladungen in allen Berufsjahren teilweise statzugeben.

Hinsichtlich Umsatzsteuer:

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 sowie UStG 1994 kann ein Unternehmer unter Erfüllung der sonstigen gesetzlichen Vorschriften Vorsteuerbeträge abziehen, die aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen resultieren, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Da nicht als für das Unternehmen ausgeführt solche Lieferungen oder sonstige Leistungen gelten, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1

Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, sind gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 sowie 1994 auch die aus diesen resultierenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig.

Aus genannten Gründen ist daher hinsichtlich Bewirtungskosten und Einladungen der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer (1993 bis 1995) insgesamt teilweise stattzugeben (Berechnung siehe Beilage).

Ad Umsatzsteuer 1992:

Laut Bescheid wurde die Umsatzsteuer gem. § 21 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz 1972 nicht festgesetzt. Gegen die Nichtfestsetzung wurde vom Bw. nichts vorgebracht. Von Finanzamts Seite erging ein Vorhalt, wonach das Finanzamt ankündigte, die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1972 festzusetzen und die Vorsteuern nicht zu berücksichtigen, sollte vom Bw. im Zuge der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung nichts Gegenteiliges vorgebracht werden (Verzicht auf die Begünstigung des § 6 Z 18 UStG 1972).

Über allfällige Vorauszahlungen (allfälliges Vorsoll), wie dies in der Berufung vom Bw. eingewendet wird, kann allenfalls im Bescheid abgesprochen werden.. Die Vorauszahlungen bzw. Gutschriften und der sich daraus ergebende Saldo beträgt ATS 3.110,00.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden vom Bw. beim Finanzamt H zu seiner dortigen Steuernummer eingereicht und auch auf diesem Konto gebucht.

Der Unabhängige Finanzsenat ist in Übereinstimmung mit Verwaltungspraxis und gängiger Literaturmeinung zu der Ansicht gelangt, dass der Saldo der UVA's 1992 als Vorsoll in Höhe von ATS 3.110,00 beim Nichtfestsetzungsbescheid hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer 1992 zu berücksichtigen ist, weshalb diesbezüglich der Berufung stattzugeben ist.

Beilagen: 10 Berechnungsblätter

Wien, 30. Juni 2004