



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Hartberg betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 vom 28. Oktober 1997, Umsatzsteuer für das Jahr 1996 vom 10. November 1997 und Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 1. Dezember 1997 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer 1996 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 1995 und 1996 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 1994 erfahren gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung.

### **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 als Rechtsanwalt in H. selbstständig tätig.

Anlässlich einer die Jahre 1994 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden, wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. September 1997 hervorgeht, insgesamt 14 Feststellungen getroffen, welchen das Finanzamt bei Erlassung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 gefolgt ist.

Nachdem ursprünglich vom Bw. *sämtliche* Prüfungsfeststellungen (die insgesamt *24 Streitpunkte* umfasst haben) in Streit gezogen worden waren, hat der Bw. im Zuge eines "Erörterungstermines" (§ 279 Abs. 3 BAO) am 27. Mai 2003 erklärt, dass er sein *Berufungsbegehren* auf nunmehr *7 Streitpunkte einschränke*.

Diesen Streitpunkten liegen nun nachstehende Prüfungsfeststellungen zugrunde:

#### 1) Ausscheiden der PC-Software:

Im Jahre 1995 wäre PC-Software noch *vor* Ablauf der gesetzlichen Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Die im Jahre 1991 geltend gemachten IFB-Beträge (S 1.394,00 und S 3.000,00) seien daher gewinnerhöhend aufzulösen.

## **2) AfA-Korrekturen:**

Für folgende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wäre die Nutzungsdauer zu erhöhen:

Frankiermaschine (Anschaffungskosten: S 19.885,00) – von 4 Jahre auf 6 Jahre;

Orientteppich (Anschaffungskosten: S 18.000,00) - von 10 auf 20 Jahre.

Die Gewinnänderungen auf Grund dieser Korrekturen betragen in den Streitjahren insgesamt S 5.043,00.

## **3) KfZ-Luxustangente (plus Kaskoversicherung):**

Bei dem am 30. Mai 1996 um S 582.000,00 angeschafften BMW 525 TDS Diesel sei bei der AfA-Berechnung die Luxustangente nicht berücksichtigt worden. Der AfA-Betrag sei daher um S 14.375,00 zu kürzen und dementsprechend auch die Kosten für die Kaskoversicherung um S 3.396,00.

## **4) Staubsauger:**

Die Anschaffung des Staubsaugers "Innox" vom 11. November 1996 (S 2.192,40 brutto) sei nicht betrieblich veranlasst gewesen und somit dem Gewinn hinzuzurechnen.

## **5) Geringwertige Wirtschaftsgüter, Erhaltungsaufwand:**

Folgende Wirtschaftsgüter unterliegen der Aktivierungspflicht und könnten nur verteilt auf ihre Nutzungsdauer zur Abschreibung gelangen:

a) Telefonmodul (S 7.202,25, Nutzungsdauer 5 Jahre);

b) Tisch und zwei Sessel (S 6.666,33, Nutzungsdauer 10 Jahre);

c) Leuchten und Montage (S 7.836,33, Nutzungsdauer 10 Jahre).

## **6) Steiermark-Archiv:**

Die Aufwendungen für das Steiermarkarchiv (1995: S 396,00 und 1996: S 2.376,00) seien nicht betrieblich veranlasst, da es sich dabei nicht um typische Fachliteratur handle.

## **7) Bürgschaftsübernahme für Klienten:**

Die Bürgschaftsübernahme für die *Kontoüberziehung* eines Klienten (Anderkonto) sei nicht in Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt erfolgt, weshalb die Abdeckung des Betrages iHv S 296.518,00 vom 23. Dezember 1996 nicht als betrieblich bedingter Schadensfall anzuerkennen sei. Es gehöre nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes, "Klienten durch Darlehensgewährung oder Eingehen von Bürgschaftsverpflichtungen zur Sicherung von Verbindlichkeiten eines solchen Klienten finanziell zu unterstützen". Auch die

Absicherung bestehender Honorarforderungen sei kein Grund, die Bürgschaftsübernahme als betrieblich veranlasst zu qualifizieren. Die Drohung des Klienten, dem Bw. sämtliche Causen zu entziehen sowie das Versprechen, dass hohe Honorareinnahmen im Zusammenhang mit umfangreichen Geschäftsgründungen (exklusives Vertretungsrecht) zu erwarten wären, scheinen angesichts der schlechten wirtschaftlichen Situation des Klienten und angesichts der Tatsache, dass aus dieser Geschäftsbeziehung keine weiteren Honorare erzielt worden wären, keine sehr stichhaltigen Argumente zu sein.

*In seiner dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. zu den einzelnen Streitpunkten ua. aus:*

#### **ad 1) Ausscheiden der PC-Software:**

Eine am 24. Jänner 1991 und am 26. Juni 1991 angeschaffte Software sei zum 31. Dezember 1995 mit dem Vermerk Restwert zum 31. Dezember 1995 "ausgeschieden" worden. Es sei jedoch ziemlich wahrscheinlich, dass das *tatsächliche* Ausscheiden der Software nicht zum 31. Dezember 1995, sondern faktisch zum Zeitpunkt der Verfassung des Anlagenverzeichnisses, welches jeweils im "neuen Jahr" erstellt werde, erfolgt sei. Es werde daher erst zu Beginn jeden Jahres das Vorhandensein der Anlagegüter überprüft und bei Nichtbedarf ausgeschieden. Sohin sei das Wirtschaftsgut tatsächlich *mehr als vier Jahre* im Betriebsvermögen verblieben.

In seiner *Stellungnahme* führte der Betriebsprüfer dazu aus, dass der Erstellung des Anlagenverzeichnisses die Verhältnisse des Jahresabschlussstichtages zugrunde zu legen seien. Außerdem sei festgestellt worden, dass bereits im Laufe des Jahres 1995 die Software durch neuere Produkte ersetzt worden sei, weshalb anzunehmen sei, dass der Zeitpunkt des Ausscheidens noch *vor* dem 31. Dezember 1995 gelegen sei.

In der *Gegenäußerung* wies der Bw. darauf hin, dass gegenständlichenfalls nach der gesetzlichen Formulierung "*mit Ablauf des 4. auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres*" die gesetzliche Behaltefrist erfüllt sei. Tatsächlich wären die Produkte volle vier Jahre, nämlich bis zum 31. Dezember 1995 behalten worden. Das vierte Jahr sei an diesem Tag abgelaufen.

Dessen ungeachtet bleibe das Faktum aufrecht, dass das *tatsächliche* Ausscheiden erst Anfang des Jahres 1996 erfolgt sei, da Software immer mehrere Jahre parallel im Einsatz bliebe, um auf diese Daten zurückgreifen zu können.

## **ad 2) AfA-Korrekturen (Frankiermaschine, Teppich):**

Die *Frankiermaschine* habe – gleich allen anderen der EDV zurechenbaren Maschinen – eine bloß 4-jährige Nutzungsdauer, weil die elektronischen Frankiermaschinen stark im Vormarsch seien. Darüberhinaus unterliege sie einem täglichen Gebrauch, sodass keinesfalls eine 6-jährige Nutzungsdauer angezeigt sei.

Bei dem *Orientteppich* handle es sich um einen ganz gewöhnlichen Teppich, wie er in jedem Möbelhaus à la KIKa gekauft werden könne; dies belege schon der geringe Anschaffungspreis von S 18.000,00. Im Übrigen diene der "Teppich nur dem Schutze des Fertigparkettes um ein Zerkratzen desselben durch die Konferenzsessel zu verhindern." Folge man der betriebsgewöhnlichen, technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer des gegenständlichen Teppiches, seien daher 10 Jahre eher zu lang als zu kurz bemessen, zumal der Teppich durch die häufige Nutzung schon stark beschädigt sei.

Zu diesem Punkt führte der Betriebsprüfer in seiner *Stellungnahme* aus, dass die *Frankiermaschine* keine elektronische sondern eine mechanische sei. Der Vergleich mit EDV-Geräten hinsichtlich einer *vierjährigen* Nutzungsdauer scheine somit sehr weit hergeholt. Lt. AfA-Liste der deutschen Finanzverwaltung wäre eine *fünfjährige* Nutzungsdauer angebracht. Was die Nutzungsdauer des *Orientteppiches* anlange, sei diese mit 20 Jahren eher moderat angenommen worden, wenn man sich die ständige Judikatur des VwGH vor Augen halte, der bei Orientteppichen von einer Nutzungsdauer von 15 bis 30 Jahre ausgehe. Auch habe eine Beschädigung im Prüfungsverfahren nicht festgestellt werden können.

In seiner *Gegenäußerung* führte der Bw. zur Nutzungsdauer der *Frankiermaschine* aus, dass "EDV-Geräte grundsätzlich eine vierjährige Nutzungsdauer" hätten. Zudem sei zu Jahresbeginn 1999 wegen der Euroumstellung eine neue Frankiermaschine anzuschaffen. Hinsichtlich des *Orientteppiches* beharre er auf seiner in der Berufung vertretenen Auffassung.

## **ad 3) KfZ-Luxustangente (plus Kaskoversicherung):**

Im Hinblick auf die "überzeugenden und von Dr. Gerhard Kohler in SWK-Heft 2/1997, S. 31 vorgetragenen Argumente" (worin insbesondere die Gleichheitswidrigkeit hervorgehoben werde) sei im gegenständlichen Fall nicht einzusehen, dass zwar die "Kilometergelder nahezu jährlich valorisiert" würden, die steuerlich anzuerkennenden Anschaffungskosten für PKW von S 467.000,00 – jedoch seit dem 1. Jänner 1998 unverändert geblieben wären.

Unter Bedachtnahme darauf sei somit die mit S 582.000,00 angenommene Grenze für die Luxustangente gewiss gerechtfertigt und eine aliquote Kürzung der Kaskoversicherung nicht vorzunehmen.

Dazu führte der Betriebsprüfer in seiner *Stellungnahme* aus, dass in Anlehnung an den § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 kein Verstoß gegen die bestehenden Rechtsvorschriften festgestellt werden könne. Zur Feststellung einer allenfalls vorliegenden Verfassungswidrigkeit sei der Verfassungsgerichtshof zuständig.

In seiner *Gegenäußerung* hielt der Bw. seinen bisherigen Standpunkt aufrecht.

#### **ad 4) Staubsauger "Innox":**

Der Grund für die Anschaffung diese Staubsaugers wäre gewesen, dass damit - im Gegensatz zu dem bisher verwendeten Vorwerk-Staubsauger - auch Wasser angesaugt werden konnte. Einerseits wäre der Fliesenboden häufig von abtropfenden Schuhen nass und andererseits sei einmal im WC-Bereich durch einen Defekt der Toilettenanlage das Wasser übergetreten. Ein andermal sei eine Blumenvase zerbrochen, wofür dieser wassersaugende Staubsauger ebenfalls gute Dienste geleistet hätte.

In seiner *Stellungnahme* führte der Betriebsprüfer dazu aus, dass sich der Staubsauger zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Privathaus des Bw. befunden hätte und daher jedenfalls entnommen worden sein müsse. Angesichts der Tatsache, dass zwischen Anschaffungszeitpunkt (11/1996) und Zeitpunkt der Verbringung in den Privatbereich – die Betriebsprüfung erfolgte im Juli 1997 – maximal 8,5 Monate verstrichen sein können und weiters nur ein fallweiser Einsatz erfolgt sei, wäre der Entnahmewert in Höhe der Anschaffungskosten angesetzt worden.

In seiner *Gegenäußerung* dazu stimmte der Bw. der "Eliminierung" des Staubsaugers ungeachtet des Umstandes, dass derselbe zwischenzeitig 3 x in der Kanzlei im Einsatz gewesen wäre, privat aber noch nicht verwendet worden wäre, zu.

#### **ad 5) Geringwertige Wirtschaftsgüter, Erhaltungsaufwand:**

##### *a) Telefonmodul:*

Dieses sei - wie der Bw. unter Hinweis auf eine Rechnung der Fa. K. GmbH vom 29. März 1996 ausführt - weder eine Einheit noch in "irgendeiner Form als Gesamtsache zu qualifizieren." Vielmehr handle es sich um "voneinander vollkommen selbständige

Wirtschaftsgüter, die dementsprechend als geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988" abzusetzen seien.

Dazu führte der Betriebsprüfer in seiner *Stellungnahme* aus, dass es sich hier "um eine Ergänzung und nicht Reparatur der Telefonanlage" gehandelt habe. Außerdem beziehe sich der Bw. auf eine Rechnung "E 94" vom 29. März 1996, während es sich tatsächlich um die Rechnung "424 E" vom 25. Oktober 1995 gehandelt hätte.

In seiner in *Gegenäußerung* wies der Bw. darauf hin, dass er "kein Techniker" sei, hingegen offenbar der Betriebsprüfer "mit technischem Wissen gesegnet" sei. Es wäre daher die Einholung eines technischen Rates von Ing. G. R. erforderlich, der sein "Betreuer von der Firma K. GmbH" gewesen sei.

*b) Tisch und zwei Sessel:*

Für die Konzipientin wären ein Besprechungstisch und zwei Besprechungsstühle angeschafft und ebenso als geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abgesetzt worden. Nachdem "weder eine Sitzgruppe noch sonst ein Begriff" geeignet sei, den Tisch und die beiden Sessel zu beschreiben, liege gewiss ein geringwertiges Wirtschaftsgut vor. Auch mit einer Kanzleieinrichtung könnten diese geringfügigen Wirtschaftsgüter nicht in Zusammenhang gebracht werden, zumal diese Gegenstände "gesondert angeschafft" worden seien.

Dazu wies der Betriebsprüfer in seiner *Stellungnahme* hin, dass die Anschaffung des Besprechungstisches und zweier Besprechungsstühle im Zusammenhang mit der Einrichtung des Konzipientenbüros erfolgt sei. Die Tatsache, dass die Einrichtung nicht zu einem bestimmten Stichtag erfolgt sei, ließe noch nicht den Schluss zu, es handle sich um keine einheitliche Büroeinrichtung.

In seiner *Gegenäußerung* bezog sich der Bw. zur Untermauerung seines Standpunktes auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.6.1987, 87/14/0046, worin eine *Geschäftseinrichtung* nicht als Einheit qualifiziert worden sei.

*c) Leuchten und Montage:*

Zwei Rasteranbauleuchten seien – zudem ersatzweise – installiert worden; ein Umstand, der keine Sachgesamtheit erkennen lasse, weshalb diese Leuchten berechtigterweise als geringwertige Wirtschaftsgüter abgesetzt worden wären.

Auch diesbezüglich verwies der Betriebsprüfer in seiner *Stellungnahme* darauf hin, dass es vom zeitlichen Zusammenhang her gesehen naheliegend sei, dass auch "diese Arbeiten mit dem Büroumbau" im Zusammenhang gestanden wären.

Dies wird vom Bw. in seiner *Gegenäußerung* auch gar nicht in Abrede gestellt, er vertritt jedoch die Auffassung, dass die beiden Leuchten schon deshalb nicht als Einheit qualifiziert werden könnten, da sie räumlich getrennt montiert worden seien.

#### **ad 6) Steiermark-Archiv:**

"Pikant" sei auch das Ausscheiden des "Steiermark-Archivs". Dieses Buch nehme unter anderem auf rechtshistorische Ausführungen Bedacht, wie etwa die Gerichtstafel des Stadtrichters Niklas Strobel zeige.

Auch die Einleitungsworte des damaligen steiermärkischen Landeshauptmannes Dr. Josef Krainer würden die für einen "steirischen Juristen erforderlichen Unabdingbarkeiten" nahelegen.

Er räume allerdings ein, dass die vom Prüfer vertretene Rechtsauffassung ebenso denkbar sei.

In seiner *Stellungnahme* "akzeptierte" der Betriebsprüfer die Berufungsargumente.

#### **ad 7) Betriebsausgabe vom 23. Dezember 1996 ("Bürgschaftsübernahme für Klienten"):**

Zunächst werde darauf hingewiesen, dass weder eine Bürgschaftsverpflichtung eingegangen noch ein Darlehen gewährt worden sei.

Eine Bürgschaftsverpflichtung bedürfe nämlich eines entsprechenden Vertrages, ein Darlehen "die Hingabe eines Geldbetrages".

Gemäß dem Eigenbeleg vom 23. Dezember 1996 läge jedoch keine dieser Rechtsfiguren vor. Vielmehr ergäbe sich aus dem besagten Eigenbeleg, dass die Kontoüberziehung (Anderkonto K. E.) rein berufliche Beweggründe gehabt hätte. Zur Verdeutlichung sei angeführt, dass nach der gewährten Kontoüberziehung auch tatsächlich Honorare eingegangen seien und damit tatsächlich das angestrebte berufliche Ziel, nämlich eine Umsatzerhöhung, erreicht worden wäre.

Zudem wäre "eine weitere Groß-Causa in Aussicht genommen". Herr K. E. sollte nämlich auftrags eines deutschen Grafen, mit dem der Bw. selbst telefoniert hätte, einen Betrieb leiten. Mit den damit verbundenen rechtlichen Belangen sollte er (=Bw.) beauftragt werden. Diese "hohen Honorarerwartungen" (mehr als S 1,500.000,00 It. beiliegendem Eigenbeleg) hätten ihn letztlich "dazu bestimmt, Herrn K. E. die Überziehung des Anderkontos zu gestatten".

Auch ein Vergleich mit dem Sachverhalt, über den der VwGH am 21.3.1996, 95/15/0092, zu entscheiden gehabt hätte, sei "ähnlich dem hier zur Entscheidung anstehenden". Der am



23. Dezember 1996 bezahlte Schadensbetrag sei daher "gewiss als Betriebsausgabe anzuerkennen".

Sollte daher die Behörde – so die abschließenden Berufungsausführungen – den Sachverhalt, wie er im Eigenbeleg vom 23. Dezember 1996 dargestellt sei, in Zweifel ziehen, werde die Vernehmung des Zeugen K. E. beantragt. Sollte die Behörde "bloß die rechtliche Beurteilung bekämpfen", werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen.

In der daraufhin erlassenen **Berufungsvorentscheidung** folgte das Finanzamt in der Frage Betriebsausgabe - "Steiermarkarchiv" zur Gänze und in der Streitfrage Nutzungsdauer - Frankiermaschine teilweise dem Berufungsbegehren (Nutzungsdauer: 5 Jahre).

In der Folge wurde der Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren mittels Vorhaltes vom 19. Februar 2002 unter Bezugnahme auf die VwGH-Judikatur bezüglich des Streitpunktes **"Betriebsausgabe vom 23. Dezember 1996"** aufgefordert, nachstehende Aufträge (Fragenbeantwortung, Vorlage von Unterlagen) bis *längstens 22. März 2002 (verlängert bis 19. April.2002)* zu erfüllen:

Der VwGH habe in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass es *nicht* zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtswaltes gehöre, notleidende Klienten durch die Gewährung von Krediten, Eingehen von Bürgschaften oder *"in ähnlicher Weise finanziell zu unterstützen"* (vgl. ua. Erkenntnis vom 4.4.1990, 86/13/0116).

Im Erkenntnis vom 20.4.1993, 92/14/02323, habe der VwGH entschieden, dass die Behauptung des beschwerdeführenden Steuerberaters, er hätte eine Bürgschaft übernehmen müssen, *"um sich den Dauerklienten zu sichern oder ihn zu gewinnen"*, ebensowenig ausreiche, die übernommene Bürgschaft als *"betrieblich veranlasst"* anzusehen, wie die damit verbundene *"Aussicht eines entsprechenden Geschäftserfolges"*.

Eine betriebliche Veranlassung könne – ausnahmsweise – allerdings dann angenommen werden, wenn eine *"unmittelbare Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft"* vorliege; diese *"Abhängigkeit"* habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.3.1996, 95/15/0092, dann als gegeben erachtet, wenn ein Rechtsanwalt den für ihn finanziell verlockenden Auftrag, *"allgemein rechtlich beratend"* als Syndikus einer GmbH sowie darüber hinaus auch vor Gericht tätig zu werden, **nur** deshalb erhalten hätte, **weil** er auch die Bürgschaft übernommen hätte.

Unter Bedachtnahme auf diese VwGH-Judikatur sei daher im vorliegenden Berufungsfall, worin es um eine *ähnliche Form der finanziellen Unterstützung* eines Klienten ginge (Gewährung der Überziehung des für diesen eingerichteten Anderkontos), notwendig, die

Frage der *unmittelbaren Abhängigkeit allfälliger Klientenaufträge von der Gewährung der Kontoüberziehung* zu klären.

Der Bw. möge daher die Frage beantworten, welche konkreten Aufträge in unmittelbarem Zusammenhang mit der gewährten Kontoüberziehung stünden, also quasi *als Gegenleistung* erteilt worden wären. Bei Vorliegen von Aufträgen wäre mitzuteilen, in welcher Höhe dafür Honorare eingegangen seien.

Die Beantwortung dieser Frage sei – so die weiteren Vorhaltsausführungen – deshalb bedeutsam, da lt. vorgelegtem "Eigenbeleg" vom 23. Dezember 1996 von einer *Auftragserteilung* nicht einmal ansatzweise die Rede sei, sondern nur ganz allgemein von *"umfangreichen Geschäftsgründungen mit exklusivem Vertretungsrecht"* sowie von einem *"zur Disposition stehenden Honoraraufkommen von mehr als S 1,500.000,00"* gesprochen werde. Auf welchen konkreten Grundlagen beruhte im Übrigen diese *"Honorarschätzung?"*

Ebenso unkonkret seien die Andeutungen in der Berufung bezüglich eines Telefonates mit einem deutschen Grafen, für den der Klient in Oberösterreich einen Betrieb hätte leiten sollen. Es werde daher um Bekanntgabe des Namens ihres Klienten sowie jenes des deutschen Grafen ersucht.

Schließlich seien noch Auszüge des für den Klienten eingerichteten Anderkontos sowie sämtliche Honorarnoten, die Herrn K. E. gelegt worden wären, vorzulegen. Daraus müsste auch ersichtlich sein, wann und in welchen Causen er für Herrn K. E. tätig geworden sei.

Nachdem der Bw. diesen Vorhalt bis zum Erörterungstermin am 27. Mai 2003 unbeantwortet gelassen hatte, hat er anlässlich des Erörterungstermines ergänzend zu Protokoll gegeben, dass *"ein unmittelbarer beruflicher Zusammenhang mit der Gewährung des Darlehens gegeben war, da das Einkommen meiner Person zum damaligen Zeitpunkt stark auf die vergangenen Causen und wegen der Darlehenshingabe auch in Zukunft gegeben war. Es sind konkret mehr als 60 Einzelfälle in der Kanzlei anhängig gewesen, wobei ein Fall, nämlich die Beauftragung mit einem Restaurantunternehmen in L. am See (ca. S 1,500.000,00) geradezu bedingungsgemäß von der Geldhingabe abhängig gewesen ist. Im Zuge meiner Übersiedlung von P. nach H. wurden unter Wahrung der standesrechtlichen Vorschriften die Akte skartiert, sodass Einzelheiten nur mehr aus den Archivjournalen wiedergegeben werden können."*

Es werde daher beantragt, zwecks "Präzisierung des unmittelbaren beruflichen Zusammenhanges" eine Frist von einem Monat – *bis 27. Juni 2003* - einzuräumen.

Auch diese dem Bw. als Fristverlängerung zur Vorhaltsbeantwortung gewährte Frist hat der Bw. bis zum heutigen Tag ungenützt verstreichen lassen.

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

**ad 1) Ausscheiden der PC-Software:**

Gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 ist der Investitionsfreibetrag gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Wirtschaftsgüter, für die er gewinnmindernd geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

Scheidet ein IFB-begünstigtes Wirtschaftsgut mit Ablauf des letzten Tages der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen aus, wird man davon ausgehen können, dass die Behaltefrist als erfüllt anzusehen ist (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 10 Tz 21).

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. glaubhaft dargestellt, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter (frühestens) mit *Ablauf des letzten Tages der Behaltefrist (31. Dezember 1995) – möglicherweise aber auch erst im Frühjahr 1996*, somit jedenfalls erst *nach* Ablauf der gesetzlichen Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Die gewinnerhöhende Auflösung (Nachversteuerung) der dafür geltend gemachten Investitionsfreibeträge (1995: S 4.394,00) ist daher zu Unrecht erfolgt.

**ad 2) AfA-Korrekturen (Frankiermaschine, Teppich):**

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Vewendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist der für eine Nutzung des Wirtschaftsgutes *objektiv* in Betracht kommende Zeitraum, der grundsätzlich jeweils im *Einzelfall* im Wege der Schätzung zu ermitteln ist (ua. VwGH 12.9.1989, 88/14/0162). Anhaltspunkte dafür finden sich in der Judikatur sowie in der – wenn auch nur als formalrechtlich unverbindliches Hilfsmittel heranzuziehenden – deutschen AfA-Tabelle.

Danach sind Büromaschinen – wie *Frankiermaschinen* – auf *fünf* Jahre abzuschreiben. (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 7 Tz 65 Stichwort "Büromaschinen"); einer Nutzungsdauer, von der das

Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgegangen ist und die auch nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates auf die streitgegenständliche *Frankiermaschine* zutrifft.

Dem Ansatz einer vom Bw. begehrten, bei "EDV-Geräten" grundsätzlich üblichen 4-jährigen Nutzungsdauer kann deshalb nicht gefolgt werden, da es sich gegenständlichenfalls um ein mechanisches und kein EDV-Gerät handelt. Ebenso wenig vermag der Hinweis, wonach wegen der "Euroumstellung zu Jahresbeginn 1999" eine neue Frankiermaschine angeschafft werden müsste, den Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer zu rechtfertigen:

Abgesehen davon, dass der Euro - zwingend - im Postwesen erst mit 1. Jänner 2002 eingeführt worden ist (also zu einem Zeitpunkt, zu dem die 1996 angeschaffte Frankiermaschine ohnedies bereits "abgeschrieben" gewesen ist), richtet sich die Nutzungsdauer nach der *objektiven Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes* und nicht danach, wie lange das Wirtschaftsgut voraussichtlich benötigt werden wird bzw. ob es – einmal - durch ein anderes Wirtschaftsgut ersetzt werden muss.

Was die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des *Teppiches* anlangt, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich dabei im Hinblick auf die geringen Anschaffungskosten (m<sup>2</sup>-Preis von unter S 5.000,00) um einen "*gewöhnlichen*" Teppich und keinen *hochwertigen (handgeknüpften) "Orientteppich"* handelt. In Anbetracht dessen ist daher die vom Bw. angenommene Nutzungsdauer von 10 Jahren angemessen.

Dies bedeutet, dass sich der Gewinn des Jahres 1996 gegenüber der Berufungsvorentscheidung um S 900,00 vermindert.

### **ad 3) KfZ-Luxustangente (plus Kaskoversicherung):**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, insoweit bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt ua. für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erweist sich ein teurerer PKW nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als *repräsentativer*. Im Hinblick auf das im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 normierte Abzugsverbot kann dabei der auf die Repräsentation entfallene Teil der Aufwendungen für den PKW nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden (ua. VwGH 22.3.2000, 97/13/0207, und die dort zitierte

Vorjudikatur). Ein solcher Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen kann nur im Schätzungswege und unter Bedachtnahme auf § 184 BAO ermittelt werden.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates sind nun gegenständlichenfalls unter Berücksichtigung der betrieblichen Erfordernisse des Bw. PKW- Anschaffungskosten iHv S 467.000,00 – steuerlich als angemessen anzusehen und hat daher das Finanzamt *den darüber hinausgehende Teil der Anschaffungskosten – S 115.000,00 – zu Recht dem Abzugsverbot unterworfen:*

Dies vor allem auch deshalb, da es in der Preiskategorie bis S 467.000,00 im Anschaffungsjahr 1996 eine Reihe von Fahrzeugen gegeben hätte (zB Audi A6, BMW 520, Volvo S 70, etc.), die die Anforderungen hinsichtlich Sicherheit und Wirtschaftlichkeit zumindest in gleicher Weise erfüllt hätten, wie der vom Bw. angeschaffte BMW 525. Somit waren für die Anschaffung eines kostspieligeren Typs offensichtlich Gründe der gesellschaftlichen Repräsentation ausschlaggebend.

Die Tatsache, dass für den Bw. der Repräsentationsfaktor eine nicht "unwesentliche" Rolle gespielt hat, zeigt sich im Übrigen darin, dass er - wie sich der langen Liste der Sonderausstattungen des in Rede stehenden BMW 525 TDS entnehmen lässt - eine besonders luxuriöse Ausstattungsvariante gewählt hat:

Montrealblau-Metallic, Lederpolsterung, LM-Felgen 7Jx15 – 225/60, ohne Modellschrift, Edelholz Nussbaumwurzel, Sitzheizung Fahrer und Beifahrer, etc..

Der Bw. wendet sich nun zwar nicht grundsätzlich gegen das Abzugsverbot, vertritt jedoch unter Hinweis auf einen Kohler-Artikel in der SWK 1997, S. 31, die Auffassung, dass die vom Finanzamt steuerlich als angemessen anerkannten Anschaffungskosten von S 467.000,00 - bezogen auf das Anschaffungsjahr 1996 – "zu niedrig" seien. Dies ua. deshalb, da diese nach dem BMf-Erlass AÖF 1991/55 angemessenen Anschaffungskosten seit Ergehen des EStG 1988 nicht *valorisiert* worden seien und daher allein durch die Geldentwertung seit 1. Jänner 1989 "falsch" seien.

Abgesehen davon, dass erlassmäßigen Regelungen des BMF unabhängig davon, ob die darin enthaltenen Wertgrenzen "valorisiert" worden sind oder nicht, den Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen, hat der Bw. mit seinem Hinweis darauf in keiner Weise *konkret* dargetan, weshalb bei dem von ihm im Jahr 1996 angeschafften PKW eine repräsentative Mitveranlassung *nicht* vorliegen sollte.

Entsprechend der Kürzung der Anschaffungskosten war daher auch die – von der Höhe der Anschaffungskosten abhängige - Kaskoversicherung um die Repräsentationstangente zu kürzen.

#### **ad 4) Staubsauger "Innox":**

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. überzeugend dargetan, dass – unabhängig von der Häufigkeit der Verwendung - an der betrieblichen Veranlassung der Anschaffung (11/1996) kein Zweifel bestehen kann. Die Tatsache, dass sich der Staubsauger – wie in der Stellungnahme zur Berufung argumentiert wird - anlässlich der Betriebsprüfung (7/97) im Wohnhaus des Bw. befunden hat, kann nicht dazu führen, den *betrieblich veranlassten* Kauf in Abrede zu stellen. *Insoferne* muss daher den Berufungsausführungen gefolgt werden.

Da der Bw. allerdings in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers der Entnahme ("Eliminierung") des Staubsaugers zugestimmt hat, geht auch der unabhängige Finanzsenat - gleich dem Betriebsprüfer - von einer Entnahme des Staubsaugers noch im Jahr 1996 aus.

Die Höhe des Entnahmewertes (Anschaffungskosten von S 1.827,00) ist unbestritten. Da die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer (S 365,40), soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt, nicht abzugsfähig ist (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988), ergeben sich aus *dieser* rechtlichen Beurteilung keine Änderungen zu der ursprünglich anlässlich der Betriebsprüfung vorgenommenen Gewinnhinzurechnung von insgesamt S 2.192,40.

Umsatzsteuerrechtlich bedeutet dies für das Jahr 1996, dass zwar einerseits die Vorsteuern aus der Anschaffung abzuziehen sind (S 365,40), andererseits aber der Eigenverbrauch (S 1.827,00) der Umsatzsteuer unterliegt (S 365,40).

#### **ad 5) Geringwertige Wirtschaftsgüter, Erhaltungsaufwand:**

##### *ad a) "Telefonmodul":*

Diesbezüglich unterliegt der Bw. offensichtlich einem Irrtum, als er seine Argumentation auf eine Reparaturrechnung vom 29. März 1996 stützt, die auch von der Betriebsprüfung als solche anerkannt worden ist ("94 E" – Büromobilumbau – S 17.244,00 S 60 AB). Dies blieb vom Bw. auch in seiner Gegenäußerung unwidersprochen. Somit kann der Bw. aber nichts für seinen Standpunkt gewinnen, wonach es sich bei dem auf Grund der Rechnung vom 25. Oktober 1995 ("424 E") installierten Telefonmodul weder um eine Erweiterungsinvestition

noch um ein "einheitliches" Wirtschaftsgut iSd § 13 EStG 1988 letzter Satz gehandelt habe, das in "irgendeiner Form als Gesamtsache zu qualifizieren" sei.

Aus diesem Grund hat sich auch die Einholung eines – vom Bw. beantragten – "technischen Rates" von Ing. G. R. erübrigt.

*ad b) Tisch und zwei Sessel:*

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können nach § 13 EStG 1988 als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 5.000 S nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 kann dieser Betrag im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt werden.

Gemäß § 13 EStG 1988 *letzter Satz* sind Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden.

Durch den letzten Satz dieser Gesetzesbestimmung soll (also) verhindert werden, dass Wirtschaftsgüter, die eine Einheit darstellen, nur zwecks Ermöglichung eines Steuervorteiles "in Teile zerlegt" werden. Ausschlaggebend für die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zu einer Einheit im Sinne des letzten Satzes ist die (gemeinsame) Zugehörigkeit derselben zu einer *Sachgesamtheit* (zB VwGH 20.11.64, 1671/63). Der Gedanke der Sachgesamtheit ist also dort am Platz, wo eben mehrere Sachen zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst sind, sodass sie nach der Verkehrsauffassung als ein Ganzes betrachtet werden.

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze vertritt nun der unabhängigen Finanzsenat die Auffassung, dass es sich bei einem *Besprechungstisch* sowie zwei darauf abgestimmten *Besprechungsstühlen* geradezu um einen "klassischen" Fall einer Sachgesamtheit handelt. Das Argument des Bw., wonach es sich dabei um keine "Sitzgruppe" handle und diese Wirtschaftsgüter auch nicht mit der – gesondert angeschafften - Kanzleieinrichtung in Zusammenhang gebracht werden könnten, vermag an dieser Beurteilung ebensowenig etwas zu ändern wie der Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.6.1987, 87/14/0046:

In diesem Erkenntnis wird lediglich zum Ausdruck gebracht, dass allein der Umstand, wonach es sich bei der **Geschäftseinrichtung** um die "Ausstattung eines Nachtlokales" handle, keinen Anhaltspunkt für eine Gesamtsache ("einheitliches Wirtschaftsgut") darstelle. Dies hat aber mit der gegenständlichen Streitfrage, ob Wirtschaftsgüter wie ein Besprechungstisch und zwei

Besprechungsstühle als Gesamtsache im Sinne des § 13 EStG 1988 zu qualifizieren sind, nichts zu tun.

*ad c) Leuchten und Montage:*

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hinsichtlich der grundsätzlichen Überlegungen auf obige Ausführungen zu Punkt 5b) verwiesen.

Nun ist es zwar ohne weiteres möglich, dass mehrere Beleuchtungskörper (Leuchten) derart zu einer Einheit zusammengefasst sind, dass sie schon nach ihrem äußeren Erscheinungsbild *im Raum* nach der Verkehrsauffassung als ein Ganzes angesehen werden, zu dem die einzelnen Leuchten – wirtschaftlich betrachtet – bloß Teile darstellen (vgl. VwGH 20.11.1994, 1671/63).

Im vorliegenden Fall kann diese Beurteilung aber allein deshalb nicht Platz greifen, da die beiden in Rede stehenden Leuchten in *verschiedenen* Räumen montiert worden sind. Es handelt sich dabei also um zwei selbständige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sofort gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden können.

Dies bedeutet, dass sich der Gewinn im Jahr 1996 um S 7.444,00 (S 7.836,00 abzüglich S 392,00 bisher berücksichtigte AfA) verringert.

**ad 6) Steiermark-Archiv:**

Gemäß § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

*Literatur*, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, befriedigt im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis und führt daher zu nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (VwGH 23.11.2003, 95/15/0203).

Das Steiermark-Archiv bringt – wie sich der Homepage des Archiv-Verlages entnehmen lässt – eine "umfassende und aufwendige Darstellung der vielfältigen Schönheiten und der kulturgeschichtlichen Bedeutung des Landes Steiermark".

"Im Mittelpunkt dieser Sammlung" stünde - so der Herausgeber - "das Bild. Anhand hervorragender Objekte, Gemälde, Graphiken und alter Photographien werden die verschiedenen Facetten der steirischen Geschichte dokumentiert. Jedes der Bilder wird in einem Begleittext erläutert, der Wissenswertes dazu vermittelt und historische Zusammenhänge herstellt. Die Einteilung in fünf Themengruppen" – 1) Geschichte,



2) Kunstschatze, 3) Wissenschaft, Literatur und Musik, 4) Bauwerke und Ortsansichten sowie 5) Wirtschaft und Gesellschaft – "soll eine bessere Übersicht über das gesammelte Material ermöglichen".

Allein aus dieser Beschreibung wird also deutlich, dass es sich bei dem Steiermark-Archiv geradezu um den "klassischen" Fall von Literatur handelt, die für einen **nicht** abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, weshalb die dafür getätigten Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 zu subsumieren sind.

Der Umstand, wonach lt. Bw. in dieser Sammlung unter anderem auch auf "rechtshistorische Ausführungen" Bedacht genommen werde – wie etwa die Gerichtstafel des Stadtrichters Niklas Strobel zeige - vermag an dieser rechtlichen Beurteilung ebensowenig etwas zu ändern wie die Einleitungsworte des damaligen steiermärkischen Landeshauptmannes Dr. Josef Krainer.

#### **ad 7) Betriebsausgabe vom 23. Dezember 1996 (Abdeckung des Klientenkontos):**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Dem Bw. wurde nun, um den Betriebsausgabencharakter der gegenständlichen Zahlungen klären zu können, mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes (vom 19. Februar 2002) - nach ausführlicher Darstellung der bezug habenden VwGH-Judikatur - entsprechende Aufträge erteilt.

Der Bw. ließ diesen Vorhalt bis zum heutigen Tag unbeantwortet. Auch die anlässlich des Erörterungstermines vom 27. Mai 2003 gewährte (weitere) Frist von "einem Monat zwecks Präzisierung des *unmittelbaren* beruflichen Zusammenhanges" zwischen der finanziellen Unterstützung des Klienten und der (erhofften) weiteren Beauftragung als Rechtsanwalt hat der Bw. verstreichen lassen, ohne diese angekündigte "Präzisierung" vorzunehmen.

Allein deshalb kann daher mangels Nachweises eines "unmittelbaren Zusammenhanges zwischen finanzieller Unterstützung seines Klienten und Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt" dem Berufungsbegehren nicht gefolgt werden.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die vom Bw. beantragte Befragung des Zeugen - mangels Namensnennung – ebensowenig durchgeführt werden konnte wie jene des – gleichfalls ungenannt gebliebenen – deutschen Grafen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der VwGH die von ihm in ständiger Judikatur vertretene Rechtsauffassung in seinem Erkenntnis vom 27.11.2001, 98/14/0052, neuerlich bestätigt hat. Danach ist eine betriebliche Veranlassung nur dann gegeben, wenn die *eindeutige* und *unmittelbare* Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und finanzieller Unterstützung eines Not leidenden Klienten erwiesen ist. Ein *mittelbarer* Zusammenhang zwischen der finanziellen Unterstützung und der (erhofften) weiteren Beauftragung als Rechtsanwalt reicht demnach lt. VwGH nicht aus, um eine betriebliche Veranlassung zu begründen; ebensowenig der Umstand, dass es in der Folge tatsächlich zu den (erwarteten) Betriebseinnahmen aus der Klientenbeziehung gekommen ist.

Diese Erwägungen führen zu folgender Neuberechnung der *Einkünfte (Gewinne) aus selbständiger Arbeit*:

(Beträge in Schilling)	<u>1995:</u>	<u>1996:</u>
Gewinn lt. BVE:	145.019,00	980.475,00
Pkt. 1)	- 4.394,00	
Pkt. 2)		- 900,00
Pkt. 5c)		- 7.444,00
Pkt. 6)	396,00	2.376,00
<b><u>Gewinn lt. BE:</u></b>	<b><u>141.021,00</u></b>	<b><u>974.507,00</u></b>

Der *Gesamtbetrag der Entgelte* für das Jahr 1996 erhöht sich um den *Eigenverbrauch* (siehe Pkt. 4) S 1.827,00) auf S 3,956.297,24 (bisher: S 3,954.470,24).

Die *Vorsteuern* für das Jahr 1996 erhöhen sich um S 365,40 auf S 182.565,11 (bisher: S 182.199,71).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 9. Juli 2003