

GZ. RV/1099-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die X – GmbH gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995, nach mündlicher Verhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. ist Architektin und erklärte in den Jahren 1993, 1994 und 1995 unter anderem Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 318.823,63 (1993), 312.351,51 (1994) und 65.443,00 (1995) sowie ausländische Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit als ordentliche Professorin an der Hochschule für Musik und angewandte Kunst in K im Ausmaß von S 308.062 (1993), 362.410 (1994) und 403.971 (1995).

Nach den im Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 1993, 1994 und 1995 getroffenen Feststellungen ist die Bw. seit dem 15. August 1993 als Professorin auf unbestimmte Zeit mit

der Hälfte der Arbeitszeit an der Universität in K angestellt. Sie vertritt hierbei das Fach "Entwerfen im städtebaulichen Kontext" in Lehre und Forschung und ist monatlich - ausgenommen in den Sommermonaten - ein- bis zweimal nach K gereist. Nach ihren eigenen Angaben hätte sie diese Reisen ausschließlich im Zusammenhang mit der im Inland ausgeübten Lehrtätigkeit unternommen (vgl. Tz 28 A Bp.-Bericht). Die Betriebsprüfung versagte jedoch die Anerkennung der im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die besagten Jahre bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Reisekosten nach K i.H.v. S 112.366,36 (1993), 79.324,73 (1994) sowie 81.462,86 (1995) und berücksichtigte diese als Werbungskosten bei den im Ausland erzielten Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit und setzte diese Einkünfte mit S 226.624,58 (1993), 238.994, 38 (1994) sowie 294.630,69 (1995) fest. Aufwendungen seien nur bei der Einkunftsquelle absetzbar, bei der sie entstanden wären.

Die Bw. gab im erstinstanzlichen Verfahren an, sie wäre während des Streitzeitraumes einmal pro Jahr zur Teilnahme an der "Biennale" nach Venedig gereist. Die Betriebsprüfung stellte jedoch anhand vorgelegter Eintrittskarten fest, dass die Bw. während des Prüfungszeitraumes lediglich als Besucher an der "Biennale" teilgenommen habe, die anlässlich dieser Reisen besuchten Ausstellungen über "Marcel Duchamp" - Ausstellungsarchitektur (10. bis 13. Juni 1993), "Architekturzeichnungen von Michelangelo und Leonardo da Vinci" (8. bis 11. Oktober 1994) sowie "Kelten – Ausstellungsarchitektur" (1. bis 4. April 1995) von allgemeinem kulturellen Wert und demnach nicht spezifisch betrieblich veranlasst wären. Dies schon deshalb, da auch teilweise die Familie mitreiste und daher nach dem für die Anerkennung von Reisekosten geltenden Aufteilungsverbot die besagten Aufwendungen (S 15.054,41 für 1993, 8.477,87 für 1994 und 3.396,36 für 1995) zur Gänze der Privatsphäre zuzuordnen seien.

Desgleichen wäre die Betriebsausgabeneigenschaft der beantragten Ausgaben für eine Reise nach Paris in der Zeit vom 23. bis 26. November 1993 zur "Antikenausstellung Architekturfunde" mit der Begründung, dass während dieser Reise Sehenswürdigkeiten wie "Louvre" und "Centre Pompidour" besichtigt worden wären und sich daraus keine betriebliche Veranlassung ableiten ließe, zu verneinen. Überdies verneinte die Betriebsprüfung hinsichtlich dieser Aufwendungen den Vorsteuerabzug im Ausmaß von S 23.679,88.

Gegen die am 9. November 1998 und am 10. November 1998 erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993, 1994 und 1995 erhob die Bw Berufung und schränkte diese mit Schriftsatz vom 29. Juli 2003 auf nachfolgende Punkte ein:

1. Fahrt- und Reisekosten nach K:

Die Bw. habe die ordentliche Professur an der Hochschule in K in erster Linie deshalb angenommen, da diese Lehrtätigkeit für ihre Zulassung als Ziviltechnikerin in Österreich eine Zugangsvoraussetzung dargestellt hätte. Zum Beweis dafür legte die Bw. ein von Rechtsanwalt Dr. Y verfasstes Schriftstück vom 7. Februar 1994 vor, in welchem dieser darlegte, dass die Bw. die Voraussetzungen für die Befreiung von der Ziviltechnikerprüfung im Sinne des § 11 Abs 4 ZTG 1957 seiner Ansicht nach erfülle, weiters ein Schreiben der Universität in K vom 18. November 1993 und des Hessischen Ministerium für Wissenschaft und Kunst vom 11. November 1993, wonach die Bw. für das Fach "Entwerfen im städtebaulichen Kontext" eine Lehrbefugnis besitze, die sowohl die Ausübung der Lehre als auch die Durchführung von Lehrveranstaltungen und Prüfungen auf unbestimmte Zeit beinhalte. Nach den berufungsgegenständlichen Ausführungen sollte diese Lehrtätigkeit auch dazu dienen, die Reputation der Bw. als Architektin, das Auftragsvolumen und die Qualität der erteilten Aufträge zu steigern. Damit wäre nach Ansicht der Bw. dargelegt, dass diese Lehrtätigkeit ihre betrieblichen Interessen fördere und damit ein Zusammenhang der Fahrten nach Kassel mit der betrieblichen Tätigkeit hergestellt würde. Überdies sah die Bw. im Falle der Nichtanerkennung der geltend gemachten Reisekosten eine Schlechterstellung ihrerseits gegenüber einem Abgabepflichtigen, der zwei- bis dreimal monatlich von einem Zweitwohnsitz in Österreich an seinen Betriebsort anreist. Die Bw. verwies auf die Tatsache, dass sich im Prüfungszeitraum die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und nicht selbständiger Tätigkeit "die Waage hielten" und führte darüber hinaus aus, die Abgabenbehörde würde, falls diese Lehrtätigkeit in Graz ausgeübt werden würde, sicherlich von betrieblich veranlassten Fahrten ausgehen, was wiederum eine Ungleichbehandlung darstelle.

2. Reisekosten nach Venedig und Paris:

In diesem Zusammenhang wies die Bw. darauf hin, dass sie in den Jahren 1991 und 1996 Teilnehmerin an der "Biennale" in Venedig gewesen wäre und der regelmäßige Besuch dieser Veranstaltung auch für eine Nichtteilnehmerin aus dem Gesichtspunkt, sich über die Arbeit der Kolleginnen und die Entwicklungen auf dem Laufenden zu halten, verpflichtend wäre. Die Bw. sei im Bereich der architektonischen Ausstellungsgestaltung tätig, weshalb beim Besuch der in Streit stehenden Ausstellungen für sie nicht der eigentliche Inhalt der Ausstellung, sondern die festliche Gestaltung der Präsentation, der Einsatz von Licht und Schatten sowie die Art der Beschriftung von Interesse wären. Daraus leite sich die betriebliche Veranlassung der streitgegenständlichen Reisen ab, zumal diese auch der Fortbildung dienten.

Seitens der Betriebsprüfung erging am 23. April 1998 nachfolgend im wesentlichen dargelegte Stellungnahme:

1. Fahrt- und Reisekosten nach K:

Der Umstand, dass die Bw. durch die nicht selbständige Tätigkeit als Professorin an der Hochschule in K möglicherweise für die Zulassung als Ziviltechnikerin von der Ziviltechnikerprüfung befreit wäre, berechtige nicht, die in Streit stehenden Fahrtkosten bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit in Abzug zu bringen. In diesem Zusammenhang betonte die Prüferin, dass sowohl die Kosten für Fahrten zum Ort der Betriebsausübung als auch die dadurch entstandenen Aufenthaltskosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der dort ausgeübten, nicht selbständigen Tätigkeit stünden und aus diesem Grund deren Abzugsfähigkeit bei den inländischen Einkünften nicht anzuerkennen wäre.

2. Reisekosten Paris und Venedig:

Die Zuordnung dieser Reisekosten zur Privatsphäre begründete die Betriebsprüfung damit, dass, obzwar ein Architekt möglicherweise an den in Rede stehenden Ausstellungen in Paris und Venedig mehr Interesse als Angehörige anderer Berufsgruppen zeige, dies jedoch nichts an der Tatsache ändere, dass sich diese Ausstellungen an die Allgemeinheit wenden und von einem allgemein interessierten Publikum auch besucht werden. Demnach wären die strittigen Reisekosten, folgt man dem für diese geltenden Aufteilungsverbot, zur Gänze der Privatsphäre zuzuordnen. Als weiteres Indiz für das Überwiegen der privaten Veranlassung sei auch der Umstand zu beachten, dass im Jahre 1993 der Sohn der Bw. nach Venedig und auch nachweislich der Ehegatte nach Paris und Venedig mitgereist wären. Zudem gab die Prüferin bekannt, dass die strittigen Reisen zu keinem bestimmten Projekt erfolgt wären, zumal auf den diesbezüglichen Belegen - entgegen der gewohnten Vorgangsweise - keine Projektnummern angegeben worden wären.

Am 30. Juli 2003 fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Berufungsverhandlung über Antrag der Partei statt, in der die Bw. zum Berufungspunkt "Reisekosten nach K" vorbrachte, dass sie im Jahre 1993 mit dem Projekt "K - West" nur unter der Voraussetzung der Absolvierung der Ziviltechnikerprüfung betraut worden wäre. Dieses Projekt wäre für die Bw. eines der bedeutsamsten gewesen, dem sich auch sehr viele Folgeprojekte angeschlossen hätten. Aus diesem Grund sei es auch schwierig, die Höhe der dem Projekt zuordenbaren Einnahmen genau festzulegen. Die Bw. habe demnach die Lehrtätigkeit in K angenommen, um auf kurzem Wege die Befreiung von der Ziviltechnikerprüfung zu erlangen. Die Ausübung der Lehrtätigkeit an der Universität in K wäre zweifelsohne anzustreben gewesen, zumal Gefahr bestanden hätte, den besagten Auftrag zu verlieren.

In der mündlichen Berufungsverhandlung konnte die Bw. zur Untermauerung dieses Ergänzungsvorbringen keinerlei Belege bzw. Aufzeichnungen vorlegen. Vereinbart wurde, diese Unterlagen bis zum 30. August 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat nachzureichen.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamtes nach dem Zusammenhang der Ausübung dieser Lehrtätigkeit mit dem in Rede stehenden Projekt gab die Bw. nunmehr an, dass von der Bewerbung bis zur Berufung zur Professorin in K ein Zeitraum von drei Jahren verstrich. Demnach habe sich die Bw. schon bevor ihr das Projekt "K – West" angeboten wurde für diese Lehrtätigkeit interessiert und sich weitaus früher als die besagte Auftragerteilung in Diskussion stand, dafür beworben. Nach ihrem eigenen Vorbringen strebte die Bw. zu dem Zeitpunkt, in dem ihr der Auftrag zum genannten Projekt im Jahre 1993 angeboten wurde, ihre Berufung zur Professorin in K um so mehr an.

Hinsichtlich der strittigen Reisekosten nach Venedig und Paris ist festzuhalten, dass – ebenfalls den ergänzenden Angaben der Bw. in der mündlichen Verhandlung folgend - die Reisen nach Paris und Venedig nicht im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation, sondern im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Professionistin im Bereich der Ausstellungsarchitektur stattfanden. Arbeitsunterlagen, Aufzeichnungen oder Skizzen, welche die ausschließliche betriebliche Veranlassung dieser Reisen bescheinigen würden, seien nicht vorhanden. Die Bw. hätte täglich acht Stunden in den Ausstellungen verbracht, die dort gewonnenen Erkenntnisse wären direkt in die Architektentätigkeit eingeflossen und hätten letztlich dazu geführt, dass sie eine international anerkannte Ausstellungsarchitektin sei. Die Mitnahme ihres Sohnes nach Venedig wäre aus organisatorischen Gründen unbedingt erforderlich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Fahrt- und Reisekosten nach K:

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland ist der Wohnsitzstaat berechtigt, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht. Die zwingende Anwendung des EStG für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Im Rahmen der Einkommensermittlung sind zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle zu ermitteln. Demnach sind Aufwendungen bei der Einkunftsart, bei der sie entstanden sind, in Abzug zu bringen.

Feststeht im Berufungsfall, dass die Bw. an verschiedenen Orten Einkünfte erzielte, wobei nach dem erhobenen Sachverhalt die Begründung des ausländischen Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Ort der inländischen betrieblichen Tätigkeit als Architektin nicht aus im Rahmen der inländischen Betätigung gelegenen Gründen anzunehmen ist. Schon aus dieser Sicht sind die in Streit stehenden Fahrtkosten nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, sie habe die außerordentliche Professur primär deshalb angenommen, da für ihre Zulassung als Ziviltechnikerin in Österreich diese Lehrtätigkeit eine Zugangsvoraussetzung darstelle und gerade im Jahre 1993 ihr ein bedeutendes Projekt, für welches die Ziviltechnikerprüfung Voraussetzung wäre, angeboten wurde, so ist ihr einerseits entgegenzuhalten, dass sie entgegen ihrer Ankündigung keine dieses Vorbringen untermauernde Unterlagen innerhalb der ihr gesetzten Frist nachreichte, und andererseits auf die Tatsache zu verweisen, dass sie bereits vor der Betrauung die genannte Professur angestrebt hatte. Daraus folgt, dass die Begründung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Wiener Wohnsitz bezogen auf die Streitjahre in Umständen zu sehen ist, die nicht mit der selbständigen Tätigkeit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Der seitens der Bw. in der mündlichen Verhandlung unternommene Versuch, einen Zusammenhang der ausländischen Tätigkeit mit dem ihr in Auftrag gegebenen Projekt "K – West" darzulegen, zeigte vielmehr auf, dass die Professur in K unabhängig von dem genannten Projekt angestrebt und verwirklicht wurde und deshalb auf diese Weise gar kein Zusammenhang zu den in Österreich erzielten Einkünften herzustellen ist. Diesem ist insoweit Rechnung zutragen, als die in Streit stehenden, alleine wegen der Ausübung der Lehrtätigkeit in Kassel entstandenen und durch diese veranlassten Fahrtkosten bei dieser Einkunftsart und nicht bei den inländischen selbständigen Einkünften in Abzug zu bringen sind (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0065).

2. Reisekosten Paris und Venedig:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2. lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, 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. So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0092; 3.2.1992, 91/13/0001).

Die Bw. bringt vor, dass sie in den Jahren 1991 und 1996 Teilnehmerin an der "Biennale" in Venedig und der regelmäßige Besuch der bereits beschriebenen in den Jahren 1993 bis 1995 besuchten Ausstellungen auch als Nichtteilnehmerinnen verpflichtend gewesen wäre, um sich über Entwicklungen am Laufenden zu halten. Allein mit diesem Vorbringen und dem Einwand, diese Ausstellungen wären für eine Architektin aus der Sicht der Art der Beschriftung, der Art der farblichen Gestaltung sowie des Einsatzes von Licht und Schatten von Bedeutung, vermag die Bw. die ausschließliche betriebliche Bedingtheit der gegenständlichen Reisen nicht darzutun. Aus dem Gesamtbild des Berufungsvorbringens, wonach über die während dieser Reisen gewonnenen, in die Architektentätigkeit eingeflossenen Erkenntnisse keinerlei Aufzeichnungen, Skizzen oder Arbeitsunterlagen vorgelegt werden können und ohne Bezug zu einem bestimmten Projektauftrag allgemein interessierende Sehenswürdigkeiten besucht wurden, ist lediglich ein allgemeiner Einfluss auf die betriebliche Tätigkeit abzuleiten. Demnach muss eine ausschließliche betriebliche Veranlassung der besagten Reisen, bei der nahezu jeder private Veranlassungszweck ausscheidet, verneint werden. Aus den genannten Gründen stellen auch die Aufwendungen für die Reise nach Paris keine Betriebsausgaben dar, zumal diesbezüglich seitens der Bw. ebenfalls nicht innerhalb der vereinbarten Frist ein konkreter Projektauftrag nachgereicht wurde und zudem – ebenso wie Venedig - Paris Ziel privater Urlaubs-, Erholungs- und Bildungsreisen ist, weshalb eine Überschneidung mit privaten Interessen anzunehmen war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. September 2003