



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat im Streitjahr 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem mit der Fa. W abgeschlossenen Beratungsvertrag sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom H erzielt.

Im Zuge einer über die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführten Außenprüfung wurde lt. TZ. 1 des dazu ergangenen Berichtes Folgendes festgestellt:

Im Jahr 2003 seien Aufwendungen in Höhe von € 11.970,70 für den Besuch von Vergnügungsetablissemments (R, B, P,...) ungekürzt als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Verbucht worden seien die Ausgaben auf dem Konto Nr. 7680 als Repräsentationsaufwand. Laut der mündlichen Auskunft des Bw handle es sich um Aufwendungen für die Unterhaltung seiner Geschäftspartner, die der Werbung dienten. Auf Grund der Gepflogenheiten seiner ausländischen Kunden werde diese Art der Werbung erwartet. Es selbst sei dabei nicht anwesend gewesen, da er derartige Lokale nicht besuche. Das Finanzamt sehe diese Ausgaben als Bewirtungsaufwendungen für Geschäftsfreunde an,

die gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Das EStG lasse nur in Fällen, in denen solche Ausgaben der Werbung dienten und die berufliche oder betriebliche Veranlassung weitaus überwiege den Abzug von 50 % der Ausgaben zu. Als Werbung im Sinne des Gesetzes verstehe das Finanzamt Aufwendungen, die im Rahmen der Vermittlung von Produkt- oder Leistungsinformationen anfielen. Es sei vom Bw kein Nachweis erbracht worden, dass in diesem Zusammenhang Informationsveranstaltungen stattgefunden hätten. Der Bw sei laut eigener Angabe beim Besuch der Etablissements auch nicht anwesend gewesen, was den Schluss zulasse, dass die Aufwendungen rein für repräsentative Zwecke und nicht für Werbung im angeführten Sinn angefallen seien.

Diese Feststellung hat zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2003 und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides geführt. Gleichzeitig wurde ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 erlassen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 hat der Bw Berufung eingebracht und diese wie folgt begründet:

Der Bw sei rechtlicher, technischer und wirtschaftlicher Berater bei der Einführung und Vermarktung von Holz- und Metallbearbeitungsmaschinen in Europa, Afrika und im mittleren Osten. Der Bw sei sehr stark im Ausland tätig und hätte zu Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit Aufwendungen tragen müssen, welche im mittleren Osten zur normalen Geschäftspraxis zählten und Geschäftsabschlüssen vorausgingen. Im Zuge der Außenprüfung seien die ausländischen Empfänger der Vergnügungsetablisementleistungen benannt worden. Bei den ausländischen Empfängern handle es sich weder um Beamte, leitende Angestellte von öffentlichen Unternehmen noch um Sachverständige. Der Bw habe auch nachfolgende Geschäftsabschlüsse mit den ausländischen Empfängern nachweisen können. Es erscheine wohl unbestritten, dass der Besuch oder die Übernahme von Kosten für Aufwendungen aus Vergnügungsetablisements wohl nicht dazu geeignet seien das gesellschaftliche Ansehen eines Steuerpflichtigen zu fördern. Darüber hinaus würden unter Bewirtungskosten wohl nur Geschäftsessen und die Übernahme von Hotelkosten fallen. Es würden daher keine Repräsentations- bzw. Bewirtungsaufwendungen vorliegen. Vielmehr handle es sich schon auf Grund der Höhe der getätigten Ausgaben wohl um Sachzuwendungen (Provisionen, verdeckte Schmiergelder) für nachgelagerte Geschäftsabschlüsse. Unter gemäß § 20 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 vom Abzugsverbot erfassten Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht sei, seien nur solche Zuwendungen zu verstehen, die im Inland strafbar seien. Nach Rücksprache mit einem Rechtsanwalt handle es sich bei den getätigten Sachzuwendungen um keine Zuwendungen deren Gewährung oder Annahme im Inland mit gerichtlicher Strafe

bedroht seien. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 sei somit nicht wirksam. Werde die Zahlung von betrieblich veranlassten Sachzuwendungen unter gleichzeitiger Bezeichnung der Empfänger nachgewiesen, würden sie beim Geber Betriebsausgaben und beim Empfänger in der Regel Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Abs. 3 EStG bilden.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 wurde nicht gesondert begründet.

Die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 wurden letztlich – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Hiezu wurde erwogen:

Einkommensteuer 2003

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

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden:

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

5. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Bestimmung des § 20 EStG 1988 "Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" darauf abzielt, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen, und dass sie für alle Einkünfte bzw. alle Einkunftsarten gleichermaßen gilt. In einem weiten Bereich schränkt § 20 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit von an sich abzugsfähigen Aufwendungen eindeutig ein (zB unangemessen hohe Aufwendungen in Z. 2 lit. b, Aufwendungen für Arbeitszimmer in Z. 2 lit. d, Aufwendungen für Familienheimfahrten in Z. 2 lit. e und Aufwendungen nach Z. 3) und wirkt insoweit konstitutiv. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 3 zu § 20).

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw seinen ausländischen Geschäftsfreunden Besuche von Vergnügungsetablissemments (an denen er selbst nicht teilgenommen hat) finanziert hat. Strittig ist, ob diese Ausgaben in Höhe von € 11.970,70 Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 oder nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 EStG 1988 darstellen.

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen keine strafbaren Geld- und Sachzuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 vorliegen und insoweit das in § 20 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 normierte Abzugsverbot nicht zum Tragen kommt. Dies schließt jedoch nicht aus, dass ein anderes der in § 20 EStG 1988 enthaltenen Abzugsverbote zur Anwendung kommen könnte. So ist im gegenständlichen Fall konkret zu prüfen, ob die Aufwendungen bzw. Ausgaben zugunsten von Geschäftsfreunden für den Besuch von Vergnügungsetablissemments dem Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 unterliegen.

Nach der Judikatur sind unter Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. in Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Maßgebend ist dabei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen. (Vgl. VwGH vom 30.4.2003, 99/13/0208, sowie vom 15.7.1998, 93/13/0205).

Welches Verhalten das gesellschaftliche Ansehen fördern kann, hängt nun nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich vom Wertesystem des jeweiligen Kulturkreises und weiters von den verschiedenen Lebensbereichen ab. So wird es in den verschiedenen Kulturkreisen – wie beispielsweise in Westeuropa und dem mittleren Osten – wie der Bw selbst erwähnt hat – zumindest in Teilbereichen des menschlichen Zusammenlebens unterschiedliche Wertesysteme geben. Darüber hinaus gibt es – wie bereits angedeutet – verschiedene Verhalten und Werte beispielsweise in der Beziehung zu Kindern, (Ehe)partnern, Fremden, Gästen, Geschäftspartnern. Hinsichtlich des (kulturadäquaten) Verhaltens gegenüber Geschäftspartnern in Verhandlungssituationen ist auch für den westeuropäischen Kulturkreis festzuhalten, dass zur bzw. im Zusammenhang mit der Abhaltung von Besprechungen und zur Kontaktpflege zwischen Geschäfts- bzw. Verhandlungspartnern der Besuch von Vergnügungsetablissemments nach allgemeiner Lebenserfahrung durchaus nicht unüblich ist. Der Bw selbst bestätigt weiters, dass der Besuch derartiger Etablissemments zu den Gepflogenheiten seiner (ausländischen) Geschäftspartner zählt. Die Einladung der

Geschäfts- bzw. Verhandlungspartner zum Besuch von Vergnügungsetablissemments ist daher – entgegen der Ansicht des Bw - objektiv gesehen dazu geeignet das Ansehen des Bw bei seinen Geschäfts- bzw. Verhandlungspartnern zu fördern bzw. ihnen gegenüber zu repräsentieren.

Die Abzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Ausgaben bzw. Aufwendungen ist demnach tatsächlich anhand der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zu beurteilen.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Nach dem zweiten und dritten Satz des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 fallen unter Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben 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.

Nicht in der Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten sind somit immer typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen. Dazu zählen beispielsweise neben diversen Geschenken wie Flaschenweine, Bonbonnieren, Sekt etc. auch Einladungen zu Theater- und Konzertveranstaltungen oder Tennis-Einladungen. (Vgl. zB VwGH vom 30.4.2003, 98/13/0071, vom 3.5.2000, 98/13/0198, und vom 17.12.2002, 2002//14/0081).

Der Gesetzgeber hat lediglich eine Ausnahme vom Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen für den Fall eines damit verbundenen Werbezweckes im dritten Satz des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 (zwar in beschränktem Ausmaß) vorgesehen und diese Ausnahme erfasst nur Bewirtungsspesen und – um es nochmals zu wiederholen – keine anderen Repräsentationsaufwendungen. (Vgl. zB VwGH vom 10.8.2005, 2005/13/0049).

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen – Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Nachzuweisen ist, dass dem Steuerpflichtigen die Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat.

Unter dem Begriff Werbung ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Der Steuerpflichtige hat also darzutun, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. (Vgl. zB VwGH vom 22.3.2006, 2002/13/0023, und vom 3.7.2003, 2000/15/0159).

Im gegenständlichen Fall ist nun entsprechend den voranstehenden rechtlichen Ausführungen festzuhalten, dass die Einladung zum Besuch eines Vergnügungsetablissemments ebenso wie beispielsweise die Einladung zu einem Theater- oder Konzertbesuch grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zählt. Eine allfällige Bewirtung im Zusammenhang mit dem Besuch der Vergnügungsetablissemments durch die Geschäftsfreunde konnte weiters im gegenständlichen Fall keinesfalls Werbezwecken gedient haben, da der Bw an den Besuchen der Vergnügungsetablissemment – lt. eigenen Angaben – nicht teilgenommen hat und daher zwangsläufig in diesen Lokalitäten seinen Geschäftspartnern anlässlich einer Bewirtung keinerlei Leistungsinformationen bieten konnte, was letztlich auch von Seiten des Bw nicht bestritten wird.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Anspruchszinsen 2003

Die Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind nach § 205 Abs. 1 erster Satz BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 liegt die im (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2003 ausgewiesene Nachforderung von € 4.241,61 zugrunde. Aus der Berufungsschrift ist ableitbar, dass der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 lediglich mit der Begründung bekämpft wird, dass der zugrunde liegende Abgabenbescheid rechtswidrig sei.

Dazu ist generell festzuhalten, dass der Anspruchszinsenbescheid an den Stammabgabenbescheid – hier den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2003 - gebunden ist. Erweist sich dieser nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird ein neuer, an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundener

Anspruchszinsenbescheid erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Anspruchszinsenbescheides (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) ist im Gesetz nicht vorgesehen. Wegen der genannten Bindung ist der Anspruchszinsenbescheid auch nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. (siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Tz 32 ff zu § 205).

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 wird somit als unbegründet abgewiesen.