



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch AWIT Allgemeine Wirtschaftstreuhand GesmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1060 Wien, Capistrangasse 4/9, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch ORätin Dr. Eleonore Ortmayr, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilagen 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 Berufungswerber (Bw.) bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 284.769,--. Daneben bezieht der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar als wissenschaftlicher Berater in Höhe von S 391.740,81 und als Lehrbeauftragter in Höhe von S 43.720,60,--.

In den Steuererklärungen 1996 hat der Bw. Aufwendungen für 2 häusliche Arbeitszimmer, und zwar Raumkosten in Höhe von S 23.729,-- und Instandhaltung in Höhe von S 18.702,-- als Betriebsausgaben und die darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von S 5.832,12 als Vorsteuer geltend gemacht.

Folgende Aufwendungen wurden bei den Instandhaltungskosten geltend gemacht:

Bewässerung	1.788,00
Service Bewässerungsanlage	931,00
Reparatur eines Blaupunktgerätes	1.619,00
Reparatur	650,00
Scherenschliff	325,00
Reparatur von Uhrmacher	2.917,00
Reparatur von Glasschaden	7.884,00
Wegzeit, Arbeitszeit	510,00
Spezialzylinder	3.550,00

Unter dem Titel werbeähnlicher Aufwand hat der Bw einen Betrag in Höhe von S 3.862,53 geltend gemacht, wobei S 1.222,28 für Blumen seitens des Finanzamtes ausgeschieden wurden. Der übrige werbeähnliche Aufwand wurde seitens des Finanzamtes als Betriebsausgabe anerkannt.

Die Eigentumswohnung wird vom Bw. allein bewohnt, hat ein Ausmaß von 110 m² und besteht aus Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Vorzimmer, Bad, WC, Abstellraum, zwei Terrassen und zwei als Arbeitsräume (AR) bezeichneten Zimmern. AR1 hat ein Ausmaß von 26,5 m² und ist mit folgenden Einrichtungsgegenständen ausgestattet:

5 m lange und 2,20 m hohe Bücher-Regalwand, darin Fachbücher (psychologische Lexika, Siegmund Freud Gesamtausgabe, Management Literatur, eigene Schriftwerke etc., ca. 300 Stück, einige private Bücher untergeordneten Ausmaßes)

-
- ein Lederhocker, ein Lederfauteuil,
 - Schreibtisch mit Ablage, Schreibmaschine, Telefon, 2 Sessel
 - Bücher/Aktenschrank mit Ordern, Buchhaltung etc.,
 - Ablagetisch, Projektionstisch,
 - Unterlagen, Ablage, Schriftverkehr, Skripten, in einem Kasten 2 x 2,20 m eine HiFi Anlage
 - eine Wanduhr, ein Bild.

Dieser Raum wird für Besprechungen, Schreibarbeiten, Tonbandaufnahmen/Interviews benutzt.

AR2 hat ein Ausmaß von 15,25 m² und ist wie folgt eingerichtet:

- Kasten 1,20 x 2,20 m, darin Tonbandaufnahmen, Disketten, Bildarchiv, Zubehör, Projektor, Videorecorder
- Ordner,
- Schreibtisch, darauf EDV-Anlage, Telefon, PC-Drucker, Kopierer, Transcribing System, 2 Sessel,
- Couch für Tiefeninterviews/Analysen.

Die Räume werden für wissenschaftliche Tätigkeit und für die Tätigkeit als Lehrbeauftragter benutzt.

Die wissenschaftliche Tätigkeit besteht in der Herausgabe von Zeitschriften und der Entwicklung von Programmen. Als Lehrbeauftragter ist der Bw. an der Universität Klagenfurt tätig. Ca 80 % beider Tätigkeiten werden lt. Angaben des Bw. in den Arbeitszimmern verrichtet.

In den angefochtenen Bescheiden wurden die Aufwendungen für die Arbeitszimmer nicht anerkannt, da sie nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilden.

In der frist- und formgerechten Berufung wendet der Bw. ein, § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 schließe den Abzug von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer aus. Im gegenständlichen Fall sei vorerst die Frage zu klären, ob ein häusliches Arbeitszimmer überhaupt vorliege. Die Vorbereitungen für die wissenschaftlichen Tätigkeiten und die Hochschultätigkeit würden ausschließlich in den Büroräumlichkeiten ausgeführt. Es würden dort Vorträge vorbereitet, Seminarskripten ausgearbeitet, Tonbandanalysen erstellt und Berichte geschrieben. Außerdem dienten die Büroräume dem Parteienverkehr. Im

Rahmen der wissenschaftlichen Beratung würden regelmäßig Kunden empfangen und Beratungsgespräche geführt werden. Besprechungen mit Universitätskollegen und die Zusammenarbeit mit Studenten bezüglich laufender Forschungsprojekte fänden ausschließlich in diesem Raum statt, da seitens der Universität kein Büro zur Verfügung gestellt werde.

Die ausschließliche Benützung dieses Raumes als Büro spiegle sich auch in der Ausstattung wider. Das Büro beinhaltete Aktenschränke für Untersuchungsprotokolle, Berichte und Seminarunterlagen. Es befänden sich dort auch ein Maschinschreibtisch, ein Kopiergerät, ein PC sowie ein Drucker. Weiters sei im Büro eine Bibliothek mit Fachbüchern eingerichtet. Diese diene als Grundlage für die fachliche Ausarbeitung der Skripten und Vorträge sowie für die wissenschaftliche Tätigkeit des Bw. als Ganzes. Auch die Studenten könnten die Bibliothek in Zusammenarbeit mit dem Bw. benützen. Die Zweckbestimmung und Ausstattung dieses Raumes machten eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung denkunmöglich. Die Büroräumlichkeit sei somit der Berufssphäre zuzuordnen und nicht als Arbeitszimmer anzusehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wird vom Finanzamt damit begründet, dass die beiden Räume zwar betrieblich genutzt und entsprechend eingerichtet seien, eine private Nutzung jedoch nicht ausgeschlossen werde könne, da sich im AR1 auch private Bücher und 1 HiFi Anlage befänden. Dieser Raum sei auch der einzige Zugang zu einer Terrasse. Im AR2 befindet sich eine Couch und ein Videorecorder.

Der Ansicht des Bw, es handle sich nicht um häusliche Arbeitszimmer sondern um Büroräumlichkeiten, könne sich das Finanzamt nicht anschließen. Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fielen im Wohnungsverband gelegene Räume, die aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. der Berufssphäre zuzuordnen sind. Zu den nicht vom Abzugsverbot betroffenen Räumlichkeiten zählten z.B. Ordinationsräume, die aufgrund ihrer Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung ausschließen (z.B. Ordination eines praktischen Arztes, Zahnarztes), nicht aber z.B. die Ordinations- bzw. Therapieräumlichkeiten eines Facharztes für Psychotherapie, wenn sie sich von den der privaten Lebensführung dienenden Räumen nicht wesentlich unterschieden, sowie Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließe. Dies sei der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen der Beschäftigung von familienfremden Personen und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragssaum, Verkaufsbüro) genutzt werde. Gelegentliche Besprechungen machten Räume noch nicht zu Kanzleiräumlichkeiten.

Wenn im vorliegenden Fall auch Kunden empfangen, Besprechungen und Tiefenanalysen durchgeführt würden, so handle es sich doch weder um Ordinations- noch um Kanzlei-

räumlichkeiten. Ein nach der Verkehrsauffassung regelmäßiger Parteienverkehr finde in den Räumen nicht statt. Es liege daher der Charakter von häuslichen Arbeitszimmern vor.

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bleibe erhalten, wenn ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstelle. Die Feststellung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit habe bei mehreren Tätigkeiten in einem zweistufigen Verfahren zu erfolgen.

Ein Arbeitszimmer sei dann der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn der Anteil der Einkünfte aus der Tätigkeit, die zeitlich überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübt wird, vor Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer mehr als 80 % der Summe der (zu veranlagenden) Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Z. 1 - 4 und § 29 Z. 4 EStG 1988 nach Ausgleich mit Verlusten, aber vor Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, betrage.

Aufgrund der Angaben des Bw. könne davon ausgegangen werden, dass sowohl wissenschaftliche Beratung und Herausgabe von Zeitschriften als auch Lehrauftrag der Universität Klagenfurt notwendigerweise zu mehr als 50 % in den Arbeitszimmern ausgeübt würden, diese somit den Mittelpunkt in zeitlicher Hinsicht darstellten.

Sei das Arbeitszimmer aufgrund des ersten Prüfungsschrittes Mittelpunkt einer Tätigkeit, sei in einem zweiten Prüfungsverfahren festzustellen, ob aus dieser Tätigkeit nachhaltig der weitaus überwiegende Teil der Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Z. 1 - 4 und § 29 Z. 4 EStG 1988 resultiere. Pensionen seien als frühere Aktivbezüge miteinzubeziehen. Als weitaus überwiegender Anteil der Einkünfte sei ein Anteil von 80 % und mehr anzusehen.

Selbst wenn - entgegen der obigen Darstellungen - von einer ausschließlichen betrieblichen Nutzung und unbedingten Notwendigkeit der geltend gemachten Räume ausgegangen würde und auch die zeitliche Komponente als erfüllt betrachte, so verhindere doch die Tatsache, dass der Anteil der „Arbeitszimmereinkünfte“ nicht zumindest 80 %, sondern lediglich 61,63 % im Hinblick auf die erzielten Einkünfte betrage, eine steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen.

Im Vorlageantrag bringt der Bw. noch vor, für einen Psychologen und Vortragenden sei Quellenmaterial auch in der Trivialliteratur zu finden und seien diese Bücher daher der betrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Die HiFi Anlage und der Videorecorder befänden sich schon seit Jahren im Anlagevermögen des Unternehmens und dienten daher zu 100 % betrieblichen Zwecken. Dies sei trotz Offenlegung von der Finanzbehörde nie beanstandet worden. Die Geräte würden für Tonbandanalysen und Aufzeichnungen von Rollenspielen und Sitzungen für Unter-

richtszwecke, die anschließend analytischen Ausarbeitungen dienten, verwendet werden. Die ausschließliche betriebliche Nutzung finde ihre Begründung schon darin, dass Gegenstände der privaten Lebensführung einem Aufteilungsverbot unterliegen und daher die steuerliche Anerkennung zu versagen wäre. Für private Zwecke gebe es eigene Geräte.

Die Terrasse sei auch von einem privat genutzten Raum aus begehbar.

Der Feststellung über das Vorliegen nur gelegentlicher Besprechungen könne nicht gefolgt werden, da regelmäßig Kunden empfangen und Beratungsgespräche durchgeführt würden. Darüber hinaus würden laufend Gespräche mit Berufskollegen über Forschungsprojekte geführt werden. Sämtliche Vorbereitungsarbeiten erfolgten in den AR. Für die Planung, den Schriftverkehr und Verfassung von Skripten seien Zeitspannen von Wochen oder sogar Monaten erforderlich. Ebenso erfolge der Beratungsvorgang der Firmen und öffentlichen Einrichtungen nur zum geringsten Teil bei den Kunden. Alles andere sei Faktenanalyse, Tonbandauswertung, Berichtsgestaltung und Schreibarbeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Arbeitszimmer:

Zunächst ist die Frage zu klären, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband vorliegt oder ob Büroräumlichkeiten vorliegen, auf die die Vorschriften betreffend Arbeitszimmer nicht anzuwenden sind.

In der Berufung wird ausgeführt, es lägen keine Arbeitszimmer sondern Büroräumlichkeiten vor, die jedenfalls abzugsfähig seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es ein Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt.

Die ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung ändert nichts daran, dass ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband vorliegt.

Im vorliegenden Fall liegt eindeutig ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband vor, da die Arbeitszimmer einen Teil der Wohnung darstellen. Auch liegt kein eigener Eingang vor. Die Vorschriften betreffend Arbeitszimmer sind somit anzuwenden.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit des Bw bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Nach der zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet war (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 39 zu § 4 EStG 1988 und Tz 68 zu § 16 EStG 1988, jeweils zum Stichwort "Arbeitszimmer" wiedergegebenen Nachweise).

Diese aus den Abzugsverboten des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer wurden durch die Schaffung der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, nicht beseitigt und bestehen neben den im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 formulierten Voraussetzungen weiter (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 24.4.2002, 98/13/0193, vom 7.10.2003, 99/15/0203, vom 16.12.2003, 2001/15/0197 und vom 25.2.2004, 2003/13/0124, ebenso wie die bei Doralt, EStG4, § 20 Tz 104/8 f, wiedergegebene Judikatur).

Bei dem als Arbeitsraum 1 bezeichneten Zimmer handelt es sich um ein Durchgangszimmer, da die an diesen Raum anschließende Terrasse ausschließlich durch diesen Raum zu erreichen ist. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen, dass diese Terrasse auch von einem privat genutzten Raum aus zugänglich ist, haben sich als unrichtig erwiesen. Im Zuge einer Besichtigung wurde eine Skizze angefertigt, aus der ersichtlich ist, dass diese Terrasse über

keinen weiteren Zugang als den vom Durchgangszimmer verfügt. Vom Bw wurde mittels Unterschrift die Übereinstimmung der Skizze mit der Wirklichkeit bestätigt. Der Arbeitsraum 1 kann schon aus diesem Grund nicht als Arbeitszimmer anerkannt werden, da er auch als Durchgangszimmer zu der eindeutig der Privatsphäre zuzuordnenden Terrasse darstellt. Auf die weiteren Voraussetzungen wie Einrichtung und Notwendigkeit muss somit nicht mehr eingegangen werden.

Der Arbeitsraum 2 ist für die Berufsausübung unbedingt notwendig und für diesen Zweck auch entsprechend eingerichtet. Eine überwiegend private Nutzung kann bezüglich dieses Raumes ausgeschlossen werden. Auch kann nicht widerlegt werden, dass dieser Arbeitsraum den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw darstellt. Die Kosten für den Arbeitsraum 2 sowie die darin enthaltene Vorsteuer sind somit anzuerkennen.

Da die Kosten für beide Arbeitsräume geltend gemacht wurden, sind sie im Verhältnis der Nutzflächen der Arbeitsräume aufzuteilen:

AR1	26,50	63%
AR2	15,25	37%
	41,75	100%

Die geltend gemachten Kosten sind somit zu 37 % anzuerkennen und errechnen sich wie folgt:

Miete, Strom, Heizung	19.675,10
Versicherung	4.054,00
	23.729,10
davon 37 %	USt 1.967,51
	8.779,77
	USt 727,98

Der Gewinn ist somit um S 8.780,00 zu vermindern und die abziehbare Vorsteuer um S 727,98 zu erhöhen.

Instandhaltung:

Nach § 20 Abs. 2 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nachstehende Aufwendungen wurden unter dem Titel Instandhaltung geltend gemacht:

Leistung	Nettopreis
Bewässerung	1.490,00
Service Bewässerungsanlage	930,70
Reparatur eines Blaupunktgerätes	1.619,00
Reparatur	650,00

Scherenschliff	325,00
Reparatur von Uhrmacher	2.916,67
Reparatur von Glasschaden	7.884,00
Wegzeit, Arbeitszeit	510,00
<u>Spezialzylinder</u>	<u>3.550,00</u>
	20.174,00

Obenstehende Aufwendungen haben ihrer Natur nach nicht den erforderlichen Zusammenhang mit Gütern des Anlagevermögens. Die genannten Bezeichnungen der erbrachten Leistungen lassen eine Abgrenzung zum privaten Bereich nicht zu bzw. lassen auf eine ausschließlich private Veranlassung schließen. Da sich in den Arbeitszimmern keine Blumen befinden und auch kein Wasseranschluss vorhanden ist, betrifft das Service der Bewässerungsanlage unzweifelhaft den privaten Bereich. Spezialzylinder werden üblicherweise an der Eingangstüre der Wohnung angebracht und sind daher dem Privatbereich zuzurechnen. Sämtliche diesbezüglichen Aufwendungen sind daher nach der obigen Gesetzesbestimmung nicht abzugsfähig und die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu berücksichtigen.

Dass sich in den Arbeitszimmern kein Wasseranschluss befindet wurde auf Grund der Besichtigung durch das Finanzamt festgestellt. In der Niederschrift über die Besichtigung befindet sich kein Hinweis darauf, dass eine Wasserentnahmestelle in den Arbeitszimmern vorhanden wäre.

Auch waren bei der Besichtigung keine Blumen vorhanden und hat der Bw auch nicht angegeben, dass er Blumen in den Arbeitszimmern hätte.

Den Berufungsausführungen, der Glasschaden sei auf jeden Fall als Betriebsausgabe anzuerkennen weil die Versicherungsvergütung in derselben Höhe als Einnahme angesetzt worden sei, ist entgegenzuhalten, dass die Versicherungsvergütung seitens des Finanzamtes aus den Einnahmen ausgeschieden wurde und somit in den angefochtenen Bescheiden nicht enthalten ist.

Da diese Aufwendungen dem privaten Bereich zuzuordnen sind, kann in der Nichtanerkennung durch das Finanzamt keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Obwohl die Summe der geltend gemachten Instandhaltungsarbeiten S 20.174,00 betragen hat, wurden in den Steuererklärungen lediglich S 18.702,00 geltend gemacht. Die Differenz wird damit erklärt, dass ein Betrag in Höhe von S 1.788,00 von vornherein dem privaten Bereich zugeordnet worden ist und S 316,00 Kleinstbeträge für Instandhaltung darstellten.

Bewirtung:

Gem. § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

...

3.) Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben

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.

Gem. § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Bewirtungsaufwendungen sind nach den Bestimmungen des EStG 1988 abzugsfähig, wenn die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Verwaltungsgerichtshof legt auch für die Abzugsfähigkeit einen überaus strengen Maßstab an Er fordert im Erkenntnis vom 3.6.1992, 91/13/0176:

- Einen eindeutigen Werbungszweck. Bei einem bloß werbeählichen Aufwand sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt.
- Erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung.

- Den Nachweis des Zutreffens obiger Voraussetzungen für jede einzelne Aufwendung.

Eine bloße Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO) reicht nicht aus, geschweige denn bloß allgemein gehaltene Behauptungen (VwGH vom 18. November 1987, 84/13/0083). Die Beweislast trifft den Steuerpflichtigen allein, der den Aufwand zum Abzug geltend macht (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 20 EStG 1988, S. 50). Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist es Aufgabe des Bw. (Beweislastumkehr), von sich aus den Werbezweck und die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung durch entsprechende Organisation der Belege und der Aufzeichnungen nachzuweisen.

Im gegenständlichen Fall ist der Werbungszweck hinsichtlich des Repräsentationsaufwandes aus folgenden Gründen nicht gegeben:

Durch die in § 20 Abs. 1 EStG 1988 eingefügte Ziffer 3 wird auf dem Gebiet der Einkommensteuer ein generelles Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen festgelegt. Dieses Verbot gilt auch dann, wenn als Repräsentationsaufwendungen anzusehende Ausgaben unbestritten betrieblich bedingt sind. Nicht berührt durch das Verbot sind jene Aufwendungen, die für Zwecke der Werbung getätigt werden. Das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen wird daher insbesondere für die Abgrenzung solcher Aufwendungen vom Werbeaufwand von Bedeutung sein.

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") wie zum Beispiel Kundenzeitschrift oder bedruckte Tragetasche. Über die Leistung des Unternehmens, das Werbeobjekt, soll mit Blick auf die anvisierte Zielgruppe (Werbesubjekt) eine bestimmte Information übermittelt werden. Dazu bedarf es geeigneter Werbemittel wie z.B. Anzeigen, Plakate, Werbespots, -filme, die mit Hilfe eines Organs der Informationsübermittlung, d.h. eines Werbeträgers bzw. Werbemediums, der Zielgruppe nahe

gebracht werden. Bekannte Werbeträger sind die Printmedien (Zeitung, Zeitschrift, Adressbuch, Kataloge, Prospekte), die "FFF-Medien" (Hörfunk, Fernsehen, Film-, Video- und Diavortrag), die Medien der Außenwerbung (Litfasssäule, Verkehrsmittel, Licht-, Banden- und Trikotwerbung) sowie Medien der Direktwerbung (Prospekte, Kataloge, Werbebriefe). Zunehmend an Bedeutung gewinnt die Individualwerbung. Diese ermöglicht im Gegensatz zur Massenwerbung einen direkten Kontakt zwischen Werbendem und Beworbenem und ein direktes Eingehen auf die Zielgruppenbedürfnisse. Dem wird durch den Trend zu zielgruppenspezifischen Zeitschriften Rechnung getragen (Brockhaus Enzyklopädie in 24 Bänden, 19. Auflage, Band 24, Seite 66 unter dem Stichwort Werbung).

Nach allen obigen Definitionen stellt die Bewirtung grundsätzlich kein Werbemittel, keinen Werbeträger bzw. kein Werbemedium dar.

Verlässt man den engen Werbebegriff der Betriebswirtschaftslehre, so findet sich in Gabier, Wirtschafts-Lexikon, "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 vom 22. Jänner 1985, ZI. 84/14/0035), wird der Bereich der Werbung im eigentlichen Sinne verlassen und muss im steuerlichen Sinn von Repräsentationsaufwendungen 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.

Im vorliegenden Fall wurde kein Werbeobjekt in Form einer Werbebotschaft an eine Zielperson herangetragen. Die Rechnungen sind nicht auf den Namen des Mitbeteiligten

ausgestellt. Aus den vom Mitbeteiligten vorgelegten Rechnungen (Hauptakt Bl. 30-34) sind meist die Namen der Bewirten festgehalten jedoch in keinem Fall der Bewirtungszweck. Die Angabe der Namen der Bewirten stellt keinen Nachweis dafür dar, dass die Bewirtung der Werbung diente und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwog. Damit wurde nicht einmal die berufliche Veranlassung glaubhaft gemacht.

Die Aufwendungen für Werbung sind somit nicht anzuerkennen und die darin enthaltenen Vorsteuer nicht abziehbar.

Die geltend gemachten Werbeaufwendungen betrugen S 3.862,53, wobei S 1.222,28 für Blumen seitens des Finanzamtes nicht anerkannt wurden. Der Gewinn war somit um den Differenzbetrag von S 2.640,00 zu erhöhen.

Der Gewinn errechnet sich wie folgt:

It. angefochtenem Bescheid	486.256,00
Arbeitszimmer It. BE	-8.780,00
Werdeaufwand	2.640,00
Gewinn It. BE	480.116,00

Die abziehbare Vorsteuer errechnet sich wie folgt:

It. angefochtenem Bescheid	16.676,98
Arbeitszimmer It. BE	688,63
Werdeaufwand	-528,05
Vorsteuer It. BE	16.837,56

Es war daher den Berufungen teilweise Folge zu geben.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. Oktober 2006