

GZ. RV/0054-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Alfred Abel, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist graduiertes Absolvent der Hochschule (Akademie) für angewandte Kunst in Wien.

Die Einkünfte, die der Bw aus dieser Tätigkeit bezieht, hat er bisher als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt und wurden diese Einkünfte auch als solche veranlagt.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

TZ 13) Gewerbliche Tätigkeit:

Der Bw hat im Jahr 1967 an der Akademie für angewandte Kunst in Wien die Meisterklasse für Grafik und Druckgrafik abgeschlossen.

Im Prüfungszeitraum war der Bw für verschiedene Firmen tätig, u.a. für die CA-BV, die Kronenzeitung, Donauland, Bundesländerversicherung, Hammerling, Werbeagentur Haupt-Stummer.

Die Tätigkeit des Bw bestand lt. vorgelegten Rechnungen in grafischer Gestaltung von Katalogen (z.B. Hammerling, Stadlauer Eingangstür, Studio Ott – Sommerkatalog "Gulet-Türkei", Universale "Bauen Nr. 3/92", Übernahme von Aufträgen über großangelegte Werbekampagnen – diese bestehen z.B. aus Postwurfsendungen, Inseraten, Gutscheinen, Megaleisten-Plakaten (dies unter anderem für die Kronen-Zeitung), in Oster-, Weihnachts- sowie Glückwunschkarten (z.B. Hilfsgemeinschaft der Blinden und Sehschwachen,) und Entwürfen für Etiketten (z.B: für "Du darfst") sowie Firmenlogos und Briefpapiergestaltung (z.B. AAS) und ähnlichem.

Bei den o.g. Arbeiten (Firmenlogos, Werbeinserate, Plakate, Prospekte, Kataloge, Etiketten, Weihnachtskarten etc.) handelt es sich lt. Rechtslage um typische Leistungen der Werbe- und Gebrauchsgrafik. (vgl. Hofstätter - Reichel, § 22 EStG Tz 24, Schubert - Pokorny -Schuch - Quantschnigg aaO).

Die Gewinne aus dieser Tätigkeit werden daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet (bisher aus selbständiger Arbeit). Dem gemäß liegt auch Gewerbesteuerpflicht vor.

Weiters ist folgendes festzustellen:

Bei der Betriebsbesichtigung erklärte der Bw, dass er den im Betriebsvermögen befindlichen Fotoapparat für Fotos braucht, die er für seine Arbeiten verwendet, bzw. nachzeichnet. Dies gelte auch für seine umfangreiche betriebliche Bibliothek. Seine geschiedene Gattin erklärte in

der mit ihr aufgenommenen Niederschrift, dass viele Fotografien von Kunden, bzw. von beauftragten Fotografen bzw. von Fotoarchiven verarbeitet wurden.

Bei dieser Art der Tätigkeit kann ebenfalls nicht von einer künstlerischen Arbeit gesprochen werden.

Zur internen Abwicklung der Aufträge ist folgendes festzuhalten:

Der Bw beschäftigt mehrere freiberuflich tätige Mitarbeiter in seinem Studio. Aufgrund der widersprüchlichen Aussage des Bw wurden einige Mitarbeiter im Zuge der BP niederschriftlich nach der genauen Art ihrer Tätigkeit befragt.

Die Befragung von Frau Mag. A ergab folgendes: Frau Mag. A gestaltet diverse Zeichnungen als freie Mitarbeiterin für die "Goldi-Zeitung" (Auftrag der Kreditanstalt-Bankverein). Bei näherer Erläuterung dieser Zeitung, die der Bw der BP zur Verfügung stellte, ergab sich, dass diese Comics unter dem Synonym Tante Traude veröffentlicht und größtenteils auch von ihr gezeichnet werden. Der Name Tante Traude wurde jedoch von dem, der BP zur Verfügung gestellten Exemplar abgeschnitten und der Bw erklärte der BP, dass Frau Mag. A nur von ihm fertiggestellte Zeichnungen ausmalt. Frau Mag. A rechnet ihre Arbeiten mittels Honorarnote an den Bw ab.

Frau Mag. J schilderte den Arbeitsablauf wie folgt:

Der Bw führt die Besprechungen mit den Kunden. Danach legt er den freien Mitarbeitern entweder eine Skizze (enthält zumeist nur Platzierung der Schrift bzw. grobe Anordnung der Gestaltungselemente) vor oder bespricht den Auftrag mündlich.

Ein solches Skribble wurde von Frau Mag. J bei der Befragung ausgefertigt.

Die Mitarbeiter legen dem Bw einen oder mehrere Entwürfe vor. Der Bw sucht aus verschiedenen Skizzen eine aus, die er wiederum von den Mitarbeitern fertig stellen lässt und kontrolliert das Endwerk. Diese Aussage wurde auch von der geschiedenen Gattin des Bw niederschriftlich bestätigt.

Es wurde von allen befragten Mitarbeitern ausgesagt, dass der Bw den Kundenkontakt bzw. die Besprechungen abhält (tw. im Beisein einzelner Mitarbeiter), die Endverhandlung mit dem Kunden führt und jene Arbeiten aussucht, die dem Kunden vorgelegt werden.

Es wird daher von der Betriebsprüfung festgehalten, dass bei Vervielfältigung der Arbeitskraft in diesem Ausmaß die Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 Z. 1 4. Satz nicht erfüllt sind und daher auch schon aus diesem Grund keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen.

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer von 10 % auf 20 % unterbleibt, da ausschließlich an Unternehmen die Leistungen erbracht wurden.

Tz.19) Abgeltungsbetrag an die geschiedene Gattin:

Der Bw wurde 1990 geschieden. Für die letzten drei Jahre Mitarbeit (betrifft die Jahre 1985, 1986 und 1987) musste der Bw seiner geschiedenen Gattin einen Abgeltungsbetrag für Mitwirkung am Erwerb von S 195.000,-- bezahlen. Dieser Betrag wurde im Jahre 1991 als Betriebsausgabe erklärt. Für oben genannte Mitarbeit wurden von Seiten der geschiedenen Gattin weder in den Jahren 1985 bis 1987 Honorarnoten gelegt noch gibt es einen Werk- bzw. Dienstvertrag aus dieser Zeit.

Abgeltungsbeträge gem. § 98 ABGB sind keine Betriebsausgaben (vgl. Kommentar Hofstätter-Reichel EStG 1988 Tz 36 zu § 4(4) allgemein mit Hinweis auf VwGH 26.3.85 7984/14/0059.

1991

Erfolgsauswirkung	195.000,--
-------------------	------------

Tz.21) KFZ-Privatanteil

Die mit dem im Betriebsvermögen befindlichen BMW gefahrenen Kilometer betragen jährlich rund 10.000. Gleichzeitig sind in den Betriebsausgaben Taxifahrten bzw. Botenfahrten zu den verschiedenen Kunden in beträchtlicher Höhe enthalten (1991 -

S 71.142,-- 1992 - S 74.043,-- und 1993 - S 81.113,92 netto).

Bisher wurde ein Privatanteil von 20 % ausgeschieden. Die BP erhöht den Privatanteil auf 40 % - dies entspricht einer privaten KM-Leistung von rund 4.000 im Jahr.

	1991	1992	1993
KFZ-Kosten gesamt	38.829,27	56.770,56	36.053,83
AfA	59.661,00		
gesamt	98.490,27	56.770,56	36.053,83
davon 60 % privat	59.094,00	34.062,00	21.632,00
bisher privat	-19.698,20	-11.354,00	-7.211,00
Erfolgsauswirkung	39.395,80	22.708,00	14.421,00

Tz.22) Repräsentationsaufwendungen

Im November 1991 gab der Abgabepflichtige für 50 Personen ein kaltes Buffet mit Musik in einem Gastwirtschaftsbetrieb. Lt. seiner Angabe sei der Anlass "20 Jahre eigenes Studio Bw" gewesen.

Dazu wird auch festgehalten, dass der Termin mit dem 50. Geburtstag des Abgabepflichtigen zusammenfällt und ein Zusammenhang vom Abgabepflichtigen nicht bestritten wurde (....."irgend einen Namen muss das Kind ja haben".....)

Bei diesen Kosten handelt es sich in jedem Fall um keine Werbekosten, sondern um gem. § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwand.

1991

Erfolgsauswirkung	24.411,67
-------------------	-----------

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet:

"Gewerbesteuer:

a) Der Bw hat nach Abschluss seiner Studien an der Hochschule (Akademie) für angewandte Kunst in Wien eine selbständige Tätigkeit aufgenommen. Der Arbeitsbereich umfasste bis heute unverändert die eigenschöpferische Herstellung von Porträts, Landschafts-, Tier- und Situationsbildern, Designs und künstlerische Typografie nach eigenen Ideen und Vorstellungen. Die Werke – jeweils Unikate – wurden Printmedien, Verlagen, Werbeagenturen und künstlerisch interessierten Einzelpersonen angeboten, aber auch in Publikationen veröffentlicht und fanden wegen ihrer Originalität und Farbenfrische Anerkennung und freundliche Aufnahme. Daneben wurde der Bw wegen seiner kreativen Begabung von der Akademie beauftragt, selbst Studenten in der bildnerischen Darstellung und Ausformung zu unterweisen. Für seine grafischen Kreationen habt der Bw weiters einen Staatspreis erhalten.

b) Anlässlich der Neuaufnahme und Neuanlage des Steueraktes beim Finanzamt wurde der damals noch nicht von einem Steuerberater vertretene Bw persönlich vorgeladen und zur Erläuterung seiner Arbeit sowie zur Vorlage von Arbeitsproben und Honorarnoten aufgefordert. Bei dieser Besprechung war der zuständige Referent und auch dessen Vorgesetzter anwesend, wobei sich nach Erinnerung des Bw ein fachkundiges Gespräch entwickelte. Die ihm von diesem Amt damals gegebene Auskunft hat eindeutig besagt, dass seine Arbeiten als künstlerisch anzusehen seien und dass daher eine Einstufung als Gewerbebetrieb nicht in Frage kommt. In diesem Sinn sind auch sämtliche Veranlagungen vom Beginn der Tätigkeit bis heute – also durch fast 30 Jahre - erfolgt. Tatsächlich hat sich in dieser Zeit weder an der Art und den Arbeitsergebnissen des Bw – von der zunehmenden

Anerkennung der Originalität seiner Schöpfungen durch die Interessenten abgesehen – nichts geändert.

c) Anlässlich von BP-Verfahren die Jahre 1970 bis 1972 und 1977 bis 1979 betreffend wurde die künstlerische Qualifikation und die mögliche Gewerbesteuerpflicht seiner freiberuflichen Einkünfte durch die – offensichtlich erfahrenen – Prüfer aufgegriffen und eingehend untersucht. Derlei Diskussionen sind plausibel und verständlich, weil sie üblicherweise bei jedem Grafiker im Mittelpunkt von BP-Verfahren stehen.

In beiden BP-Verfahren wurde die Künstlereigenschaft des Bw nicht in Zweifel gezogen. Die Veranlagung seiner Einkünfte als solche aus selbständiger Tätigkeit blieb unverändert.

d) Anlässlich der Veranlagung 1974 sah sich das Finanzamt neuerlich veranlasst, die Frage einer eventuellen Gewerbesteuerpflicht des Bw aufzugreifen und erließ einen entsprechenden schriftlichen Vorhalt (vom 18.5.1976) mit Anforderung von Arbeitsproben, Rechnungskopien und Nennung der Auftraggeber.

Der Bw legte daraufhin insgesamt 13 Arbeitsproben verschiedenster Art sowie Kopien von Honorarnoten an Kunden vor und erläuterte ausführlich seine Arbeitstechnik und seine Kundenkontakte.

Auch in diesem Fall änderte die Behörde ihre weitere Veranlagungspraxis nicht und sah die Künstlereigenschaft als gegeben an - unverändert bis zur zuletzt vorgenommenen Veranlagung (für 1993).

e) Die obigen Argumente wurden der die Jahre 1991 bis 1993 aufrollenden Betriebsprüferin eingehend vorgetragen, soweit (wegen Zeitablauf noch möglich) auch nachgewiesen. Die Prüferin wies diese Hinweise vor Zeugen jedoch mit unsachlichen, teilweise beleidigenden Aussagen zurück und betonte, dass sie sich "dadurch" nicht um ihr "Mehrergebnis" bringen lasse.

f) Die nunmehrige Auffassung der Behörde, es handle sich bei der - seit Beginn der beruflichen Tätigkeit unverändert ablaufenden - Tätigkeit um eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit, verstößt offensichtlich gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, insbesondere gegen den Grundsatz, mehrmals bekundeten, im Ergebnis gleichlautenden amtlichen Rechtsauffassungen vertrauen zu können.

g) Ich verweise in diesem Zusammenhang auf den BMF-Erlass vom 26.1.1995 (AÖFV Nr.70/1995). Demnach liegt ein Vertrauensschaden für eine Partei u.a. dann vor, wenn die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der geäußerten behördlichen Rechtsauffassungen

Dispositionen getroffen hat, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft anders getroffen hätte. (Hier: geänderte Verkaufskonditionen). Es liegt - wieder nach dem genannten BMF-Erlass - ein eindeutiger Vertrauensschaden für die Partei vor, wenn die (hier: Gewerbe-) Besteuerung entgegen der behördlichen Auskunft vorgenommen wird.

h) Die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erlaubt es nach den Aussagen des BMF-Erlasses der Oberbehörde, Bescheide, die für einen Pflichtigen (wie im vorliegenden Fall) einen Vertrauensschaden bedeuten, gemäß § 299 BAO auf- zuheben. Die Aufhebung der oben genannten Gewerbesteuerbescheide erscheint unter den dargestellten Umständen gerechtfertigt und wird deshalb hiermit angeregt.

Einkommensteuer:

Gewerbliche Tätigkeit:

a) Der Bw ist graduierter Absolvent der Hochschule (Akademie) für angewandte Kunst in Wien. "Wenn ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit aufgrund einer abgeschlossenen vollwertigen künstlerischen Hochschulausbildung ausübt, wird grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der künstlerischen Befähigung auszugehen sein." (VwGH 92/13/0084 v.20.2.1996 hinsichtlich eines Absolventen der gleichen Hochschule).

b) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes ist der Bw nicht "Grafiker", sondern Diplomgrafiker (Mag. art.); er hat das künstlerische Studium der "Grafik" im ganzen Spektrum ihrer Erscheinungsformen im Rahmen von Meisterklassen absolviert.

c) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes hat der Bw niemals Kataloge "gestaltet" und "Aufträge zu großangelegten Werbekampagnen" übernommen (wozu er auch gewerberechtlich und technisch gar nicht in der Lage gewesen wäre), sondern er hat eigenschöpferisch Skizzen, Entwürfe, bildnerische Elemente und/oder fertige grafische Produkte (jeweils Unikate) hergestellt, die wegen ihrer besonderen Aussagewirkung und Originalität für kommerzielle Zwecke (mit-)verwendet wurden. "Die freiberufliche Tätigkeit eines Künstlers wird nicht dadurch zu einer gewerblichen, dass die von ihm geschaffenen Kunstwerke zu gewerblichen Zwecken verwendet werden". (Abschn. 77 (3) EStR 1987; ebenso Kommentar Philipp Tz 139 zu § 1, unter Bezugnahme auf zahlreiche VwGH-Judikate).

d) Dass eine künstlerische Schöpfung ihren Charakter als Kunstwerk nicht deswegen verliert, weil sie auch wirtschaftlichen Gebrauchszecken dienen soll, hat der Verwaltungsgerichtshof schon lange erkannt und immer wieder bekräftigt (z.B. in 91/13/0237 v.15.9.93 mit zahlreichen weiteren Angaben).

- e) Dabei wurde auch Plakaten, Reklameentwürfen und Industrie-Designs die künstlerische Qualität vom Höchstgericht ausdrücklich zuerkannt, sofern die bezüglichen grafischen Vorlagen "nach den für ein umfassendes Kunstfach charakteristischen oder solchen gleichzustellenden Gestaltungsprinzipien erfolgt". (VwGH aaO.). - "Maßgeblich für die Beurteilung einer künstlerischen Tätigkeit ist ausschließlich die Art und Weise der Gestaltung des Gegenstandes. Die Eignung eines Gegenstandes zum Gebrauch kann einem Objekt nicht die Eigenschaft eines Kunstwerkes nehmen. Das trifft auch für den Bereich der Grafik zu" (VwGH 90/14/0092 vom 25.1.94).
- f) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes können also die dort genannten Arbeiten der "Werbe- und Gebrauchsgrafik" sehr wohl künstlerische Leistungen sein, wenn sie Ausfluss eigenschöpferischer, den Gestaltungsprinzipien eines Kunstfaches folgender Arbeiten sind. So hat etwa das Höchstgericht einem Grafiker ohne akademische Vorbildung (!) Künstlerqualifikation für dessen Werbeinserate, Plakate, Kataloge, Prospekte, Verpackungsgestaltungen, Flugblätter und Neujahrskarten zugebilligt (VwGH 90/14/0092 v.25.1.94). Ein ähnliches Erkenntnis erging zugunsten eines technischen Zeichners ohne Hochschulbildung hinsichtlich der von ihm angefertigten Stadtpläne, Schulwandbilder, usw. (VwGH 91/13/0237 v.15.9.93).
- g) Es ist bekannt, dass prominente heimische Künstler mit ihren "typischen Leistungen der Werbe- und Gebrauchsgrafik" im Kommerzbereich auftreten. Beispiele: E. F. für Brillendesigns und Dekorationsschmuck sowie für Sektflaschen-Etiketten; A. B. für Plakate, Buchillustrationen, Speisekarten, Werbekalender; F. H. für Etiketten von Vöslauer Mineralwasser, Weihnachtskarten, Werbekalender, Kfz-Kennzeichen, Verzierung von Werbeflächen; E. S. für Plakate für AUA und Bankwerbung; G. K. für Spielkarten; M. D. für Werbespielkarten; H. L. für Wiener Werbeplakate usw. Alle diese Personen sind ungeachtet der kommerziellen Auswertung ihrer Kreationen anerkannte Künstler - und als solche - wie in allen Beispielsfällen bekannt ist - auch von der Finanzverwaltung steuerlich eingestuft.
- h) Der Grund, warum Künstler auch im kommerziellen Bereich agieren, liegt vor allem darin, dass Kunstwerke durch kommerzielle Mitverwertung eine adäquate Verbreitung erzielen und damit einem größeren "Empfängerkreis" zukommen. Dass kommerzielle Unternehmen die Originalität von Kunstwerken für sich werblich ausnützen, macht die zugrundeliegenden Kunstwerke nicht zur "Handwerkssware".
- i) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes, der die Arbeit des Bw in beleidigender Weise abzuwerten versucht, hat der Bw nicht erklärt, dass er "nachzeichnet". Tatsache ist, dass er -

wie jeder Künstler - bis zur endgültigen Fertigstellung eines Bildes unzählige Handskizzen (Bewegungsstudien, Gestaltungselemente, Bilddetails) "zeichnet", wozu er - wie jeder Künstler - Fotos und Bilder aus Kunstbüchern als Anschauungs- und Inspirationsmaterial heranzieht. Es ist nicht einzusehen, dass deshalb aus dem Vorhandensein eines Fotoapparates und der umfangreichen Kunstbuchsammlung im Betriebsvermögen des Bw eine Gewerbesteuerpflicht abzuleiten ist.

j) Zum Hinweis auf eine mit der geschiedenen Gattin des Pflichtigen aufgenommenen Niederschrift ist zu entgegnen, dass diese Niederschrift ebenso wie andere Eingaben und Äußerungen dieser Frau, die offenbar im Prüfungsakt aufscheinen, dem Bw weder zur Einsicht noch zur Stellungnahme vorgehalten wurden, ihm vielmehr sogar ausdrücklich vorenthalten wurden. Da die Exgattin dem Pflichtigen offenbar böswillig und schädigend gesinnt ist und durch ihre Aussagen die Prüferin offensichtlich und merkbar negativ beeinflusst hat, sind alle diese Schriftsätze im gegenständlichen Prüfungsverfahren unbeachtlich (weil einseitig, tendenziös und unobjektiv); ihre Berücksichtigung im Prüfungsverfahren stellt eine unzulässige Würdigung und damit einen gravierenden Verfahrensmangel dar.

k) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes wurden nicht "einige", sondern sämtliche ständige freie Mitarbeiter unter Zwangsstrafenandrohung ins Finanzamt vorgeladen und verhört, wobei die Prüferin versuchte, durch Suggestivfragen und unter Einschüchterungsandeutungen die Mitarbeiter zu Aussagen gegen den Bw zu bewegen. Dies ist nicht gelungen, weil alle Befragten wahrheitsgemäß angaben,

- a) dass alle künstlerischen Initiativen vom Bw ausgingen und ausgehen,
- b) dass bei Auftragsarbeiten natürlich Vorstellungen der Auftraggeber nach Möglichkeit berücksichtigt wurden,
- c) dass die Grundidee, das Konzept und die bildnerische Umsetzung einzig und allein vom Bw kam; in keinem einzigen Fall wurde eine Grafik des Studios erdacht, geplant und in ein Entwurfsstadium gebracht ohne "Initialzündung" durch den Bw.

Es verdient festgehalten zu werden, dass die bezüglichen Verhöre und Niederschriften - wie die Prüferin selbst am 2.2.1996 zugab - nicht dem von ihr erwarteten Ergebnis entsprochen haben.

I) In ausnahmslos allen Fällen haben die Mitarbeiter des Bw (sämtliche selbst fachlich vorgebildet!) Finalisierungsarbeiten bzw. Reinzeichnungen auf Grund der Anweisungen, Vorgaben oder Grundentwürfe des Bw durchgeführt, wobei sie natürlich auch eigene Ideen in das Gesamtwerk einbringen konnten. Dies bestätigt sich auch aus den Niederschriften

anlässlich ihrer Zwangsvorladungen. Dass der Bw den Kundenkontakt und die "Endverhandlungen" (gemeint wohl: die Verkaufsverhandlungen) stets selbst führte, rundet das Bild seiner Vorrangstellung als Auftragnehmer nur ab.

m) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes spricht § 22 Abs.1 Z 1 4.Satz EStG nicht gegen, sondern für den Bw. Nach dieser Gesetzesstelle liegt nämlich eine freiberufliche Tätigkeit auch dann vor, wenn ein Freiberufler sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, sofern er - und dies liegt hier unbestreitbar vor - auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

n) Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass kein einziges der von der Prüferin vorgebrachten Argumente für eine Gewerbesteuerpflicht des Bw einer objektiven, seriösen und rechtlich fundierten Überprüfung standhält. Dies verwundert nicht angesichts dem von ihr und der stellv. Gruppenleiterin am 13.11.1995 vor Zeugen gemachten Zugeständnis "Wir verstehen leider gar nichts von der Arbeit eines Grafikers" (Wörtliches Zitat). Dabei konnten auch die zahlreichen Arbeitsproben des Bw, die die Prüferin ohne Bestätigung aus seinem Studio in das Finanzamt abtransportierte und die dort - wie zu erfahren war - lediglich der Belustigung der Abteilung dienten, nichts ändern.

Für den Fall, dass die Berufungsbehörde ungeachtet der obigen Ausführungen die künstlerische Arbeit des Pflichtigen noch nicht als erwiesen ansieht, wird beantragt, die oben unter Pkt.4 b) genannte Sachverständigenkommission um ein entsprechendes Gutachten zu ersuchen.

Abgeltungsbetrag an die geschiedene Gattin:

a) Die vom Bw an seine frühere Gattin geleistete Nachzahlung (samt Gerichtskosten) in Höhe von S 195.000,-- stellt eine Abgeltung von Arbeitsleistungen dar, die diese im Studio des Bw nachweislich geleistet hat.

b) Die Exgattin war dabei als Zeichnerin und Endfertigerin von Illustrationen für verschiedene Bildzeitschriften (nach Vorlagen und Entwürfen des Bw) in den Arbeitsräumen des Studios (mit eigenem Arbeitsplatz) tätig. Sie war - gemeinsam mit anderen Mitarbeitern des Studios - an fixe Fertigstellungstermine gebunden. Hinsichtlich Art und Umfang der Arbeitsleistung ersetzte sie eine fremde Arbeitskraft, die auch tatsächlich herangezogen werden musste, als die Exgattin ihre Mitarbeit einstellte.

c) Für die Jahre bis einschließlich 1982 legte die damalige Gattin regelmäßig Honorarnoten für ihre Arbeitsleistungen. Diese Abrechnungen wurden von ihr eingestellt, als sie feststellen

musste, dass ihre Honorareinkünfte auch steuererklärungspflichtig waren und dass dafür Umsatz- und Einkommensteuer anfiel. Fortan gab sie gegenüber dem Bw an, ihre Tätigkeit unentgeltlich ("als freiwillige Unterstützung für den berufstätigen Ehemann") zur Verfügung stellen zu wollen. Im Zuge der ehelichen Auseinandersetzungen stellte die Exgattin ihre "freiwillige Unterstützung" jedoch im Laufe des Jahres 1987 völlig ein. Gleichzeitig verlangte sie eine Nachzahlung der vom Bw für die Jahre 1985 bis 1987 geschuldeten Arbeitsentgelte, und zwar nunmehr als "Abgeltungsbetrag gem. § 98 ABGB", weil sie - wie zu erfahren war - möglicherweise von dritter Seite den Rat erhielt, dass solche Einkünfte bei ihr nicht steuerpflichtig seien. (Diese Auslegung wurde auch von der stellv. Gruppenleiterin bei der BP-Verhandlung am 19.12.1995 im Finanzamt für denkmöglich gehalten).

d) Auf Grund einer gerichtlichen Klage der Exgattin - die trotz Zahlungswillen des Bw aber mangels Einigung über die Höhe des Anspruches eingebracht wurde - wurde der Bw zur Zahlung eines Betrages von S 195.000,-- (einschließlich Gerichtskosten) verurteilt, den er 1991 leistete.

Der Betrag wurde von einem Sachverständigen anhand der nachgewiesenen konkreten Arbeiten im Schätzungswege ermittelt, wobei mangels nachvollziehbarer Arbeitszeiten das Entgelt aus den durch die Arbeit der Exgattin anteilig erzielten Leistungserlösen abgeleitet wurde. Dabei stellte der Sachverständige ausdrücklich auf die konkret erfassbare "Arbeitsleistung" der Klägerin ab.

e) Bei der Urteilsbegründung ist das Gericht in keiner Weise von einer Abgeltung gem. § 98 ABGB ausgegangen, sondern ausdrücklich von einer nachträglichen Entlohnung der Arbeitsleistungen der Klägerin. Dies auch deshalb, weil anerkannt wurde, dass der Pflichtige außerhalb der Arbeitsleistungen der Gattin ohnedies ausreichende Unterhaltszahlungen geleistet hatte. (GZ 7 F 4/88-54 vom 26.11.1990 des BG Wien-Hietzing).

f) Nach Auffassung des Bw handelt es sich bei dem Nachzahlungsbetrag eindeutig um die Entlohnung konkreter, abgrenzbarer Einzelleistungen der Exgattin im Betrieb des Studios (die andernfalls von fremden Mitarbeitern hätten erbracht werden müssen), somit ausschließlich durch den Betrieb des Bw veranlasst und daher als Betriebsausgabe absetzbar.

g) Aber selbst unter der - vom Bw ausdrücklich abgelehnten - Annahme, dass es sich bei der bezüglichen Nachzahlung um eine Leistung gem. § 98 ABGB handelt, ist deren Charakter als Betriebsausgabe nicht von vornherein abzulehnen.

h) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes können die dort zitierten Kommentar- und Judikatsstellen schon deshalb nicht herangezogen werden, weil sich diese Aussagen noch auf das EStG 1972 beziehen. § 34 EStG 1972 betrachtete Zahlungen gem. § 98 ABGB als Quasi-Unterhaltsleistungen und akzeptierte sie demnach als außergewöhnliche Belastungen.

In dem für dieses BP-Verfahren anzuwendenden § 34 EStG 1988 sind Abgeltungen gem. § 98 ABGB nicht mehr genannt, und zwar - wie von maßgeblicher Seite zu erfahren war - nicht etwa wegen eines "Redaktionsversehens", sondern deshalb, weil im Sinne des neuen partnerschaftlichen Verständnisses von Eheleuten der Anspruch eines Gatten auf angemessene Entlohnung von nachgewiesenen Arbeitsleistungen, die über die Haushaltsführung hinausgehen, nicht bloß als "familienhaft" abgetan werden kann.

i) Tatsächlich neigen daher auch zahlreiche Autoren von hoher fachlicher Kompetenz dazu, Abgeltungsbeträge gem. § 98 ABGB - soweit sie auf konkrete Arbeitsleistungen projiziert werden können - als Betriebsausgaben anzuerkennen. Hinweis auf Schimetschek, ÖStZ Nr.22/1986, S 278; Torggler, ÖStZ Nr.11/1980, S 129; Adolf, FJ Nr.6/1987, S 107; Weiler, SWK 27/1985, A1291, m.w.H.

Die bezüglichen Literaturstellen wurden der Prüferin ausdrücklich bekannt gegeben, von ihr aber ohne Stellungnahme negiert.

j) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass der Betrag von S 195.000,-- in dem von einem Sachverständigen in fremdüblicher Höhe festgestellten Ausmaß für konkrete Arbeitsleistungen im beruflichen Interesse des Bw bezahlt wurde und daher bei ihm Betriebsausgabe darstellt.

KfZ-Privatanteil:

a) Die von der BP vorgenommene Erhöhung des Privatanteils an den KfZ-Kosten ist sachlich nicht begründet. Der Umstand, dass der Bw mit seinem BMW jährlich (nur) 10.000 km fährt, ist kein taugliches, sondern ein willkürliches Argument zur Erhöhung des Privatanteils und entbehrt daher einer objektiven Nachvollziehbarkeit.

b) Das Fahrzeug des Bw weist Baujahr 1987 auf und ist äußerst reparaturanfällig. Das ist der Grund, warum der Bw das Fahrzeug nur sparsam benutzt oder den (privaten) Zweitwagen heranzieht. Seit Jahren wurden damit keine Überlandfahrten und nicht eine einzige Urlaubsfahrt oder Privatreise gemacht. Im übrigen liegt - wie OAMTC und ARBO übereinstimmend bestätigen - der Durchschnitt der jährlichen PKW-Nutzung von Freiberuflern (von Extremfällen abgesehen) bei 10.000 - 12.000 km jährlich.

c) Der Hinweis auf die "beträchtliche Höhe" der Betriebsausgaben für Taxifahrten ist daher einerseits auf die vorsichtshalber sparsame Nutzung des eigenen PKW, andererseits aber auch auf andere Umstände zurückzuführen. Da der Bw einen Großteil seiner Kunden in der Wiener City hat und dort praktisch kein zeitungebundener Parkraum zur Verfügung steht, benutzt er für Kundenbesuche (Auftragsakquisition, Repräsentationen, Bildtransporte, usw.) stets Taxifahrzeuge, zumal das Studio von öffentlichen Verkehrsmitteln weit abseits liegt. Ferner entfallen etwa 50 % der Taxifahrten auf Botenfahrten, die der Pflichtige zu Lieferanten, Dienstleistungsbetrieben und Auftraggebern schickt.

d) Aus all dem ergibt sich, dass die Argumentation der Betriebsprüfung für eine Erhöhung des von der Veranlagung stets akzeptierten 20%-Privatanteils nicht schlüssig ausreicht. In diesem Zusammenhang darf auch an die wiederholte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erinnert werden, wonach ein 20%iger Privatanteil an den betrieblichen Kfz-Kosten in vertretbarer und auch steuerlich akzeptierbarer Weise den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entspricht.

(92/13/0274 v. 15.11. 95; 90/13/0165 v. 30.1.91; 13/2813/80 v.27.4.83, u.w.E.)

e) Bei dieser Gelegenheit ist auch auf eine Fehlberechnung der Prüferin hinzuweisen. In den Autokosten des Jahres 1992 (S 56.770,56) sind auch die Erneuerungskosten für ein Autoradio in Höhe von S 9.923,-- enthalten. Diese Autoradio-Kosten wurden im Zuge der Prüfung als nicht anerkannt ausgeschieden (BP-Bericht Tz 23), wogegen kein Einwand erhoben wird. Allerdings wurde der - nunmehr bekämpfte - 40% Privatanteil von der vollen Höhe der Autokosten (also ohne vorherige Ausgliederung des Autoradios) berechnet (Tz 21), was offensichtlich nicht zulässig ist.

Repräsentationsaufwendungen:

a) Entgegen den Ausführungen des BP-Berichtes beharrt der Bw auf seiner Aussage, dass es sich bei der im November 1991 stattgefundenen Veranstaltung um eine Werbeveranstaltung ohne jegliche private Mitveranlassung gehandelt hat. Ausdrücklich bestritten wird die angebliche Aussage des Bw, dass es sich um eine Veranstaltung anlässlich seines 50. Geburtstages gehandelt habe, weil eine solche Aussage tatsachenwidrig gewesen wäre. Der Hinweis "irgend einen Namen muss das Kind haben" (der tatsächlich in meiner ‚Gegenwart gefallen ist) bezog sich auf das Einladungsmotto "20 Jahre Eigenstudio Bw" (nämlich - im Gegensatz zur bisherigen Wohnung nunmehr - am neuen Standort des Studios, der 1971 in der Wiener Mariahilferstraße begründet wurde).

b) Wie bei der Prüfung anhand der genauen Einladungs- und Besucherliste nachgewiesen werden konnte, waren ausschließlich Auftraggeber des Bw bzw. deren maßgebliche leitende

Angestellte geladen, daneben (aus Zweckmäßigkeitssgründen) auch die diese Firmen kontaktierenden Mitarbeiter des Studios, ich selbst (als Wirtschaftsberater) mit der zuständigen Sachbearbeiterin sowie die Gattin des Bw. Andere Personen, insbesondere Private oder nahe Angehörige waren weder eingeladen noch anwesend. Nach meiner eigenen Erinnerung nahm die Veranstaltung - in bewusst aufgelockerter Atmosphäre - einen durchaus kommerziell beeinflussten Verlauf, weil der Künstler dabei in Einzelgesprächen den Geschäftspartnern graphische Ideen und seine bildnerischen Vorstellungen ohne Zeitdruck vortragen konnte.

c) Dass derartige - schon aus Kostengründen ausschließlich beruflich motivierte - Veranstaltungen in der Wirtschaftspraxis üblich sind, kann auch von der Betriebsprüfung nicht bestritten werden. Dass die Veranstaltung am 23.11.1991 stattfand (und daher - entgegen der Aussage im BP-Bericht – nicht! mit dem Geburtstag des Bw zusammenfiel) erklärt sich einfach daraus, dass gerade in dieser Zeit von allen Großunternehmen die grafischen Aufträge für die nächste Saison budgetär geplant und in Aussicht gestellt werden, und dass seitens des Bw eine ruhige Arbeitsperiode vorliegt.

d) Selbst wenn der Veranstaltungstermin zufällig auf das Geburtstagsdatum des Bw gefallen wäre, wäre das kein Grund, einer nachweislich beruflich motivierten Veranstaltung den geschäftlichen Charakter abzusprechen. Dass die berufliche Motivation durchaus begründet war, zeigte sich im übrigen daraus, dass der Künstler im Gefolge dieser Veranstaltung Auftragsarbeiten im Wert von rd. 320.000 S erhalten konnte, ein Betrag der die bezüglichen Ausgaben (rd. 24.400 S) jedenfalls völlig rechtfertigte.

e) Bei Zitierung des § 20 EStG im BP-Bericht wird offensichtlich übersehen, dass diese Gesetzesstelle in Abs.1 Z 3a die Bewirtungskosten gegenüber Geschäftsfreunden bei überwiegender betrieblicher oder beruflicher Veranlassung ausdrücklich als Betriebsausgaben zulässt. Die bezügliche Ausgabe des Bw erscheint daher im Sinne dieser gesetzlichen Aussage steuerlich absetzbar.

Zusammenfassung:

Die von der BP vorgenommenen, hier widerlegten Feststellungen lassen sich offenbar auf unzureichende Ermittlungen, fehlerhafte Anwendung gesetzlicher Grundlagen und Nichtberücksichtigung bzw. nicht ausreichende Würdigung der vom Bw vorgelegten Beweisstücke oder geäußerten Fragenbeantwortungen zurückführen. Die Ausführungen im BP-Bericht lassen darüber hinaus eine bedauerliche, einem objektiven Prüfungsverfahren

abträgliche Tendenz erkennen, zumal darin auch kein einziges, vom Pflichtigen während der Prüfung geäußertes (für ihn positives) Argument wiedergegeben wurde.

Die auf der Grundlage dieses BP-Verfahrens erlassenen Bescheide werden daher vom Bw inhaltlich und wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften als rechtswidrig angesehen; ihre Berichtigung bzw. Aufhebung im Sinne der Ausführungen dieser Rechtsmittelschrift wird somit beantragt.“

In der mündlichen Verhandlung wird ausgeführt: Zum Berufungspunkt Künstlereigenschaft wird ergänzend ausgeführt, dass der Bw. sehr verwundert war, dass die Künstlereigenschaft in Frage gestellt wurde. Aufgrund seiner Ausbildung ist der Bw. durchaus in der Lage, Kunstwerke zu erstellen. Weiters wurden dem Bw. Studenten zur Ableistung der Ferialpraxis von der Hochschule zugewiesen.

Zum Berufungspunkt KfZ-Privatanteil ist auszuführen, dass ein Zusammenhang zwischen den zahlreichen Taxifahrten und dem Privatanteil des KfZ nicht hergestellt werden darf. Nur weil in Wien die beruflichen Fahrten - wozu auch Botenfahrten gehören - mit dem Taxi durchgeführt werden, bedeutet das noch nicht, dass deshalb das Kfz mehr privat genutzt wird.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass sich in der Berechnung im BP-Bericht ein Rechenfehler befindet und zwar wurde der Privatanteil nicht auf 40%, sondern auf 60% erhöht.

Vertreterin des Finanzamtes führt aus, dass ein Fahrtenbuch nicht vorliegt und daher von der Prüferin der Privatanteil im Schätzungswege ermittelt wurde. Der steuerliche Vertreter erklärt, er könne sich einen Privatanteil in Höhe von 30% vorstellen. Die Vertreterin des Finanzamtes erklärt sich damit einverstanden.

Hinsichtlich des Berufungspunktes Repräsentationsaufwendungen ist noch ergänzend auszuführen, dass es sich um die Feier anlässlich des 20. Jahrestages der Eröffnung des Studios des Bw. gehandelt hat. Die Veranstaltung diente ausschließlich der Auftragsakquisition, Privatpersonen, Freunde, Angehörige waren nicht dabei.

Ein Ziel, das durch diese Veranstaltung erreicht werden sollte, war die Gewinnung der Uniqua (damals noch Bundesländer Versicherung) als Dauerkunde. Es wurden Aufträge in Höhe von S 320.000,00 einzig und allein aufgrund dieser Veranstaltung akquiriert. Dieser Betrag ist auch für das Studio des Bw. beachtlich.

Seitens des Finanzamtes werden keine Einwände erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gewerbliche Tätigkeit:

Unbestritten ist, dass der Bw aufgrund seines Studiums an der Hochschule für angewandte Kunst in Wien zum Künstler qualifiziert ist. Dies besagt aber noch nicht, dass alle Arbeiten des Bw deshalb von vorneherein als künstlerisch zu qualifizieren sind.

Insbesondere vermag dem Bw seine Berufung auf Treu und Glauben nichts zu nützen. Selbst wenn dem Bw zu Beginn seiner Tätigkeit mitgeteilt worden wäre, seine Tätigkeit stelle eine künstlerische dar, vermag das die Abgabenbehörde nicht für alle Zukunft zu binden. Es können sich sowohl die Tätigkeit als auch die rechtlichen Voraussetzungen ändern. Aus demselben Grund vermag es auch nichts zu nützen, wenn vorausgehende Betriebsprüfungen die Tätigkeit des Bw als künstlerische qualifiziert haben. Auch die Berufung auf vorangegangene Veranlagungen vermögen noch nicht darzutun, dass die Tätigkeit des Bw eine künstlerische ist, weil die Behörde selbst bei jahrelanger unrichtiger Rechtsausübung verpflichtet ist, von einer unrichtigen Rechtsansicht abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. etwa VwGH vom 27.2.2003, 99/15/0004).

Auch der Hinweis in der Berufung, diversen bedeutenden Künstlern der Werbegrafik sei die Künstlereigenschaft nicht abgesprochen worden, vermögen kein für den Bw günstigeres Ergebnis herbeizuführen. Einerseits können diese Angaben im Rahmen dieser Verfahrens nicht überprüft werden und andererseits kann auch bei Zutreffen dieser Sachverhalts nicht davon ausgegangen werden, dass die genannten Personen zu Recht als Künstler eingestuft wurden.

Bei den Arbeiten des Bw (Firmenlogos, Werbeinserate, Plakate, Prospekte, Kataloge, Etiketten, Weihnachtskarten etc.) handelt es sich um typische Leistungen der Werbe- und Gebrauchsgraphik (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988, RZ 11.4 zu § 22).

Auch wenn der Bw in der Berufung die Gestaltung von Katalogen in Abrede stellt, so ist dennoch aus den Rechnungen zu erkennen, dass er für die Firmen Hammerling, Studio Ott und Universale-Bau (siehe Arbeitsbogen BP, S 96ff) Kataloge gestaltet hat.

Darüber hinaus hat die BP zu Recht festgestellt, dass der Bw seine Arbeitskraft in einer Weise vervielfältigt, die einer Qualifikation der Einkünfte aus selbständiger Arbeit entgegensteht.

Der Bw. beschäftigt mehrere freiberuflich tätige Mitarbeiter. Einige dieser Mitarbeiter wurden seitens der BP einvernommen und nach ihrer genauen Tätigkeit befragt.

Mag. A gestaltet als freie Mitarbeiterin diverse Zeichnungen für die "Goldi-Zeitung". Diese Comics werden unter dem Synonym "Tante Traude" veröffentlicht und größtenteils auch von ihr gezeichnet. Auf dem der BP zur Verfügung gestellten Exemplar wurde jedoch der Name "Tante Traude" abgeschnitten und erklärte der Bw, dass Frau Mag. A lediglich von ihm fertiggestellte Zeichnungen ausmale.

Es ist nicht glaubwürdig, dass der Bw lediglich zur Ausmalung von ihm geschaffener Bilder eine akademisch ausgebildete Künstlerin heranziehen würde, sodass die Aussage der Mag. A. glaubwürdiger ist als die des Bw. Darüber hinaus hat Mag. A ihre Leistungen mittels Honorarnoten an den Bw abgerechnet. Auch daraus kann ersehen werden, dass Mag. A die Goldi-Zeitung gestaltet hat.

Mag. J schilderte den Arbeitsablauf derart, dass der Bw die Besprechungen mit den Kunden durchführte. Danach legt er den freien Mitarbeitern entweder eine Skizze, die zumeist nur die Platzierung der Schrift bzw. grobe Anordnung der Gestaltungselemente enthält, vor und bespricht den Auftrag mündlich. Im Zuge der Einvernahme wurde von Mag. J ein sogenanntes Skribble ausgefertigt. Die Mitarbeiter legen dem Bw einen oder mehrere Entwürfe vor. Der Bw sucht aus mehreren Skizzen eine aus, die er wiederum von den Mitarbeitern fertig stellen lässt und kontrolliert das Endwerk. Diese Aussage wird auch von der geschiedenen Gattin des Bw niederschriftlich bestätigt.

Von allen Mitarbeitern wurde bestätigt, dass der Bw den Kundenkontakt herstellt bzw. die Besprechungen abhält (tw. Im Beisein einzelner Mitarbeiter), die Endverhandlung mit dem Kunden führt und jene Arbeiten aussucht, die dem Kunden vorgelegt werden.

Wie bereits oben ausgeführt, ist es nicht glaubhaft, dass der Bw lediglich für Zwecke der Fertigstellung von ihm bereits entworfener Kunstwerke akademisch vorgebildete Künstler anstellen würde. Dass alle "Hilfspersonen" fachlich vorgebildet sind, wird auch in der Berufung eingeräumt.

Da die Tätigkeit des Bw auch aufgrund der Vervielfältigung der Arbeitskraft als gewerbliche einzustufen ist, konnte auf die Einholung eines Gutachtens betreffend die künstlerische Qualifikation des Bw verzichtet werden. Abgesehen davon werden vom Bundesministerium für Bildung (früher Bundesministerium für Unterricht, Beirat für Kunst) nicht mehr ausgestellt.

Wie auch in der Berufung ausgeführt, haben die einvernommenen Zeugen wahrheitsgemäß ausgesagt. Nicht zutreffend ist, dass die Prüferin versucht hätte, die Zeugen durch Suggestivfragen zu beeinflussen.

Es gehört zu den Pflichten eines Zeugen, u.a. vor Verwaltungsbehörden auszusagen. Diese Aussage kann durch Zwangsstrafe erzwungen werden, wobei vor Verhängung einer Zwangsstrafe diese angedroht werden muss. Worin der Bw eine Rechtswidrigkeit erblicken will, wenn in der Ladung zur Zeugeneinvernahme eine Zwangsstrafe für den Fall des Nichterscheinens angedroht wird, ist nicht ersichtlich.

In der Berufung wird ausgeführt, die geschiedene Gattin hätte eine für den Bw ungünstige Aussage gemacht, um dem Bw Schaden zuzufügen. Dem ist dem entgegenzuhalten, dass auch die geschiedene Gattin wie jede andere Zeugin unter Wahrheitspflicht stand und nicht einzusehen ist, warum die geschiedene Gattin eine gerichtliche Strafe wegen falscher Zeugenaussage vor einer Verwaltungsbehörde riskieren sollte, nur um dem Bw zu schaden. Auch ist es nicht zutreffend, dass die Aussage der geschiedenen Gattin dem Bw vorenthalten worden sei. Lt. Angaben der Prüferin wurde dem Bw bzw. dem steuerlichen Vertreter die Aussage der geschiedenen Gattin mündlich zur Kenntnis gebracht. Auch erfolgte die Einvernahme der geschiedenen Gattin zeitlich erst nach der Einvernahme der anderen Zeugen, sodass auch die Angaben, die geschiedene Gattin hätte die Prüferin negativ beeinflusst, unzutreffend sind.

Abgeltungsbetrag an die geschiedene Gattin:

Entgegen den Berufungsausführungen handelt es sich um einen Abgeltungsbetrag gem. § 98 ABGB.

Der Bw vermeint, die Zahlung an die geschiedene Gattin müssten schon deshalb als Betriebsausgaben anerkannt werden, weil der Sachverständige in seinem Gutachten zur Berechnung der Höhe des Anspruches von den tatsächlichen Leistungen der Gattin für den Betrieb des Bw ausgegangen ist. Dabei übersieht jedoch der Bw, dass die Mitarbeit im Betrieb geradezu Voraussetzung für eine Anspruch nach § 98 ABGB darstellt. Hätte die Gattin nicht im Betrieb des Bw mitgearbeitet, hätte sie keinen Anspruch auf Abgeltung der Mitwirkung im Betrieb des Bw gehabt.

Die Mitarbeit der Gattin im Betrieb des Bw erfolgte aufgrund der familienhaften Beziehung und nicht aufgrund eines Werkvertrages. Dies hat auch der Bw erkannt, denn auf Seite 6 der Berufung wird ausgeführt, dass die Gattin ursprünglich auf Basis eines Werkvertrages tätig war, dieser jedoch in eine familienhafte Mitarbeit umgewandelt wurde, nachdem die Gattin erkannt hatte, dass Werkverträge steuerpflichtig seien.

Bei Abgeltungsbeträgen gem. § 98 ABGB handelt es sich um eine im Familienrecht begründete Verpflichtung des Ehegatten, die Mitwirkung des Ehegatten im Erwerb des anderen Ehegatten

abzugelten, die – zumindest überwiegend – familienhaft und somit einkommensteuerlich nicht zu berücksichtigen ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988, RZ 52.5 zu § 20).

Auch Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, RZ 117 zu § 20 geht davon aus, dass Abgeltungsbeträge gem. § 98 ABGB als Zuwendung an unterhaltberechtigte Personen gelten und somit nicht abzugsfähig sind.

Privatanteil KfZ:

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Parteien ein Privatanteil in Höhe von 30 % außer Streit gestellt. Der Privatanteil wird somit in Höhe von 30 % ausgeschieden.

Die Kosten des Autoradios in Höhe von S 9.923,00 wurden zwar bei der Gewinnermittlung des Jahres 1992 als nichtabzugsfähige Aufwendungen ausgeschieden, nicht jedoch bei der Berechnung des Privatanteils. Dies war durch die Berufungsentscheidung richtig zu stellen.

Repräsentationsaufwendungen:

Die Berufungsausführungen, dass es sich um eine Werbeveranstaltung und nicht um die Geburtstagsfeier des Bw gehandelt hat, können nicht widerlegt werden. Der Betrag in Höhe von S 24.411,67 ist somit im Jahr 1991 als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Der Gewinn errechnet sich wie folgt:

KfZ-Kosten	1991	1992	1993
gesamt	98.490,27	56.770,56	36.053,83
Autoradio	---	-9.923,00	---
	98.490,27	46.847,56	36.053,83
30% privat	29.547,08	14.054,27	10.816,15
Privat lt. Erklärung	19.698,20	11.354,00	7.211,00
Differenz	9.848,88	2.700,27	3.605,15

Gewinnermittlung	1991	1992	1993
lt. Erklärung	2.064.226,98	1.709.652,13	1.888.072,52
§ 98 ABGB	195.000,00	---	---
KFZ-Privatanteil Differenz	9.848,88	2.700,27	3.605,15

Privatsphäre	3.145,40	11.377,50	2.300,00
Vorsteuer Berichtigungen	4.611,00	1.802,00	1.885,00
Gewinn lt. BE	2.276.832,26	1.725.531,90	1.895.862,67

Beilage: 6 Berechnungsblätter (jeweils in ÖS und €)

Wien, 19. Dezember 2003