

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AG, Unternehmensberater, ADR, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Herrengasse 2-4, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 2002 wird mit **64.605,01 €** festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben: 64.622,62 €

Die Umsatzsteuer für 2002 wird mit - **760,87 €** festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben: - 753,20 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der 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

AG legte am 29. Oktober 2003 die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen für 2002 vor und erklärte im Zuge der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 nebst anderen Ausgaben Werbeaufwendungen in Höhe von 7.304,48 €.

AG legte mit Schreiben vom 16. Jänner 2004 eine Kopie des Kontoblattes „Werbeaufwand (Konto Nr.: 7650)“ vor, das als Summe einen Betrag von 7.304,48 € und einen Vorsteuerbetrag in Höhe von 648,77 € auswies. Hierzu wurde ausgeführt, dass es sich beim Werbeaufwand zum größten Teil um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden und potentiellen Kunden handle.

Das Finanzamt erließ am 4. März 2004 den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und den vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2002 (§ 200 Abs. 1 BAO), wobei die erklärten Vorsteuerbeträge um den oben genannten Vorsteuerbetrag von 648,77 € vermindert wurden und den Einkünfte aus Gewerbebetrieb der strittige Betrag an Werbeaufwand in Höhe von 7.304,48 € hinzugerechnet wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass durch die Vorlage einer Aufgliederung der Bewirtungsaufwendungen weder die betriebliche Veranlassung der einzelnen Aufwendung noch der konkrete Werbezweck der Bewirtung nachgewiesen worden sei. Die Aufwendungen seien daher als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt worden. Gleichermaßen hätten auch die in den nichtabzugsfähigen Aufwendungen enthaltenen Vorsteuerbeträge nicht anerkannt werden können.

AG er hob gegen die besagten Bescheide am 7. Mai 2004 das Rechtsmittel der Berufung und verwies auf eine der Berufung beigelegte Aufstellung von Werbeaufwendungen, aus der der Nachweis der betrieblichen Veranlassung ersichtlich sei sowie der Umstand, wer bewirtet wurde und welchem Zweck die Bewirtung gedient habe.

Die Bewirtungen hätten ausschließlich der Anbahnung von Geschäften im Rahmen der Konsulententätigkeit des Berufungswerbers (Bw.) gedient. Der Bw. habe die Namen der bewirteten Personen sowie die betriebliche Veranlassung laufend dokumentiert. Einzelne Rechnungsbelege seien der Berufung beigelegt.

Die der Berufung beigelegte Aufstellung von Werbeaufwendungen stellt sich als eine Ausfertigung des dreiseitigen Kontos „Werbeaufwand“ (7650) dar, dessen einzelne Buchungszeilen jeweils mit handschriftlichen Hinweisen im Original ergänzt wurden, die im Regelfall den Zunamen des jeweiligen Gesprächspartners und vielfach auch den Zweck der Unterredung aufweisen.

Weiters wurden der Berufung diverse Rechnungskopien über Bewirtungsaufwendungen vorgelegt, auf denen handschriftlich meist unleserliche Hinweise – glaublich die Namen von Gesprächspartnern – angebracht wurden.

Der Bw. wurde mit ho. Schreiben vom 16. Juli 2004 um folgende Klarstellungen und Ergänzungen des Berufungsvorbringens ersucht:

"1.

Die von Ihnen der Berufung vom 7. Mai 2004 beigelegte "Aufstellung über die Werbeaufwendungen" stellt offenbar eine Kopie des ADR ADR ADR ADR ADR Kontos 7650, versehen mit handschriftlichen Originalanmerkungen, dar, die im Zuge des Berufungsverfahrens – also erhebliche Zeit nach den maßgeblichen – Verausgabungen – erfolgten. Um kurze Stellungnahme hiezu wird ersucht.

2.

Die Buchungszeilen

2.10.2002 Prachner Buch ... (BA/LA) 8,36 € USt 0,84 €

11.11.2002 Stöger Buch Dr. Schuppich RA ... 69,18 € 6,92 €

09.12.2002 Bücherzentrum Fritzberg? 60,59 € 6,06 €

sind teilweise nicht klar lesbar, weshalb um Bekanntgabe des jeweiligen Buchtitels, soweit es sich dabei um Fachliteratur handeln sollte, ersucht wird.

Soweit in den diversen tw. nicht lesbaren Bemerkungen auf der Kopie des Kontos Werbeaufwand noch weitere Ausgaben für den Ankauf von Büchern (Fachliteratur) enthalten sein sollten, wird um Bekanntgabe der jeweiligen Buchtitel ersucht.

3.

Zu den in Frage kommenden Buchtiteln wäre, soweit sie als Fachliteratur eingestuft werden, anzugeben, weshalb ein Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit des AG ADR besteht und insoweit Betriebsausgaben vorliegen.

Die steuerliche Vertretung des Bw. nahm zu dieser Anfrage mit E-Mail vom 4. August 2004 Stellung, wobei Folgendes ausgeführt wurde:

"zu Punkt 1.

Da es sehr zeitaufwendig ist, sämtliche Belege zu kopieren und an das Finanzamt zu schicken, haben wir unserem Klienten empfohlen eine Auflistung zu erstellen und die auf den Originalrechnungen vermerkten Angaben übersichtlich in dieser Auflistung zusammenzufassen und zu erläutern. Selbstverständlich werden von unserem Klienten laufend und rechtzeitig die notwendigen Angaben (wie Zweck und Name der Kunden) auf den Belegen vermerkt.

Zu Punkt 2. und 3.

Bei den Büchern handelt es sich nicht um Fachliteratur sondern um Sachzuwendungen an – überwiegend – ausländische Personen, als Gegenleistung für ihre Vermittlungstätigkeit".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsaufgaben bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Unter dem Begriff "Werbung" im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Oktober 2002, 98/13/0206, vom 26. September 2000, 94/13/0171 und vom 2. August 2000, 94/13/0259).

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darf dem geltend gemachten Betriebsausgabencharakter von Bewirtungskosten dann nicht entgegengehalten werden, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Während solchen Bewirtungsspesen der Werbeweck nicht abgesprochen werden kann, fallen Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Dies gilt auch dann, wenn die betriebliche oder berufliche Veranlassung einer Besprechung gegeben ist, da hieraus nicht zwingend die berufliche Veranlassung der bei einer solchen Besprechung angefallenen Bewirtungsspesen resultiert. Die betriebliche Notwendigkeit des Gesprächs begründet für sich allein nämlich noch nicht eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehrs von Speisen und Getränken durch den Gesprächspartner. Dass es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen mag, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubetten, sei eingeräumt, rechtfertigt aber deswegen allein noch keine damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck "Repräsentation" anspricht und damit solche Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausschließen will, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, die seinem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu erfüllen. Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es dem gegenüber zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines

Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei ist es erforderlich das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO reicht hingegen nicht (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. Mai 2000, 98/13/0198; 26. September 2000, 94/13/0262; 29. November 2000, 95/13/0026).

Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist hierbei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.

Diese Voraussetzungen werden jedoch durch die auf den jeweiligen Belegen angebrachten Hinweise auf die Person des Bewirteten und durch die schlagwortartige Benennung des Zwecks der jeweiligen Besprechung (Vorlage einer handschriftlich ergänzten Ausfertigung des Kontos „Werbeaufwand Konto Nummer: 7650“) nicht erfüllt, kann doch hierin kein Nachweis dafür erblickt werden, dass die jeweilige Bewirtung durch eine Produkt- oder Leistungsinformation veranlasst war. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der etwa im Zuge des Erkenntnisses vom 26. März 2003, ZI. 97/13/0108 klargestellt hat, dass allein durch die Angabe von Projekten und Personen, mit denen Kontakte gepflegt worden sind, der Nachweis des Werbezweckes für die einzelnen Aufwendungen als nicht erbracht anzusehen ist.

Zudem sind die auf den vorgelegten Kontoblättern „Werbeaufwand“ aufscheinenden handschriftlichen Bemerkungen -ADR vielfach den Zweck der jeweiligen Unterredung beinhaltend –in einem einzigen Schreibvorgang erstellt worden (Verwendung offensichtlich desselben Schreibgeräts, gleichförmiges Schriftbild, handschriftliche Ergänzungen auf maschinschriftlich bzw. EDV – technisch erstellten Kontoblättern), was jedenfalls für die im § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normierten Nachweispflicht, für die jedenfalls zeitnahe Aufzeichnungen erforderlich wären, nicht ausreicht.

Die seitens des Finanzamtes vertretene Auffassung, für die strittigen Bewirtungsaufwendungen sei der erforderliche Nachweis des konkreten Werbezweckes nicht gegeben, steht daher im Einklang mit dem gegebenen Sachverhalt und den hierbei zu beachtenden Rechtsvorschriften. Den diesbezüglichen Einwendungen in der ADR Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 kommt daher Berechtigung insoweit nicht zu.

Was die weiteren als Werbeaufwand geltend gemachten Ausgaben (Weihnachtsgeschenke, Bilder- bzw. Photorahmen für das Büro, Golf Club) betrifft, so handelt es sich dabei um Ausgaben, die selbst dann, wenn sie betrieblich bedingt sind, vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfasst werden, da sie auch die Eignung aufweisen das gesellschaftliche Ansehen des Bw. zu fördern und demgemäß eine „repräsentative“ Komponente vorliegt. Derartige Repräsentationsaufwendungen sind aber nach dem

eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vom Abzugsverbot erfasst, das nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden“ durchbrochen wird.

Was schließlich die als Werbeaufwendungen geltend gemachten Ausgaben für Bücher betrifft, so sind diese gleichfalls als Repräsentationsaufwendungen zu werten, da bei kleineren Sachgeschenken bzw. Gelegenheitsgeschenken von einem Entgeltscharakter nicht ausgegangen werden kann. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung, dass derartige Sachzuwendungen für Beratungsleistungen erfolgt seien, wurde aber nicht erbracht, wobei schon auf Grund der Tatsache, dass diese Sachgeschenke einen eher geringen Betragswert repräsentieren, von Repräsentationsaufwendungen, nicht aber von der Entgelthlichkeit dieser Zuwendungen ausgegangen werden muss. Diese Nachweispflicht wäre aber schon in Anbetracht der ausländischen Empfänger der Sachgeschenke, für die diesfalls Steuerpflicht bestünde, wahrzunehmen gewesen (diesfalls: erhöhte Mitwirkungspflicht).

Eine andere Beurteilung ist allerdings im Hinblick auf die Reparaturkosten für den Kugelschreiber der Marke „Mont Blanc“ geboten, da von der betrieblichen Nutzung dieses Schreibgeräts auszugehen ist und eine Angemessenheitsprüfung für ein derartiges Wirtschaftsgut nicht in Betracht kommt (vgl. VwGH vom 4. Juni 1986, 85/13/0193; ebenso Wiesner, SWK 1991, A I 144).

Die Einkommensteuer für 2002 war daher wie folgt zu ermitteln:

Einkommen lt. Bescheid	145.980,20 €
Reparatur Kugelschreiber	<u>-38,33 €</u>
	145.941,87 €
Ausländische Einkünfte	<u>56.591,03 €</u>
	202.532,90 €
0 % für die ersten 3.640,00	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00	762,30 €
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30 €
41 % für die weiteren 29.070,00	11.918,70 €
50 % für die restlichen 151.662,90	<u>75.831,45 €</u>
	93.016,75 €
Durchschnittssteuersatz	45,93 %

Gem. § 33 EStG 1988 45,93 % v. 145.941,87 €	67.031,10
Ausländische Steuer	-2.158,52 €
Kapitalertragsteuer	<u>-267,57 €</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	<u>64.605,01 €</u>

Umsatzsteuerlich bedeutet dies, dass die in Rede stehenden "Werbeaufwendungen" – mit Ausnahme jener die Reparatur des Kugelschreibers betreffenden (38,33 €) – gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a Umsatzsteuergesetz 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten und demnach ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Die Umsatzsteuer für 2002 war daher wie folgt zu ermitteln:

Bemessungsgrundlage	0 €
Umsatzsteuer	0 €
Vorsteuer lt. Bescheid	- 753,20 €
Vorsteuer Reparatur Kugelschreiber	<u>-7,67 €</u>
Vorsteuer korrigiert	- 760,87 €
Umsatzsteuerfestsetzung	- 760,87 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. August 2004