

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand Dkfm. Herbert Duffek Ges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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., ein Arzt, erzielte in den Jahren 2002 bis 2004 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten, die genannten Abgabenerhebungszeiträume betreffenden Betriebsprüfung (BP) wurden die folgenden, auf Seite 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Jänner 2007 dargestellten, berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen:

Der Bw. beziehe sowohl Einkünfte aus der selbstständigen Tätigkeit eines Facharztes als auch aus dem Betrieb eines Schulungszentrums. Für beide Bereiche sei im Prüfungszeitraum eine gemeinsame Buchhaltung geführt worden. In Hinkunft würden beide Bereiche getrennt erfasst (soweit nicht der Betrieb des Schulungszentrums infolge einer Änderung der Rechtsform wegfallen).

Nach einer ausführlichen Darstellung der Rechtslage zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wurde die Feststellung getroffen, dass die folgenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien:

	2002	2003	2004
Rundfunkgebühren	€ 150,88	€ 188,60	€ 242,88
Bekleidung bzw. Schuhe	€ 271,98	€ 582,36	€ 1.200,00
Geschenke, Wein	€ 669,94	€ 197,29	€ 54,76

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 vom 23. Jänner 2007 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der von der BP getroffenen Feststellungen nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassen.

Der Bw. er hob mit Anbringen vom 5. März 2007 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 und ersuchte zur Abgabe einer Begründung um Fristerstreckung bis zum 30. März 2007. Im Anbringen vom 29. März 2007 brachte er folgende Berufsbegründung vor:

Die Rundfunkgebühren in Höhe von € 150,88 im Jahr 2002, von € 188,60 im Jahr 2003 und von € 242,88 im Jahr 2004 seien für ein TV-Gerät bezahlt worden, welches sich, wie sich die BP überzeugen habe können, im Therapieraum befindet, wo für die verschiedenen Anwendungen Kassetten abgespielt würden.

Die Aufwendungen für Bekleidung bzw. Schuhe, und zwar in Höhe von € 111,98 für eine Arzthose und € 160,00 für Arzthemden im Jahr 2002 sowie in Höhe von € 112,36 für Sandalen im Jahr 2003 seien Werbungskosten. Es handle sich um typische Berufskleidung, da nicht nur in Rehabilitationszentren, sondern in allen Arztpraxen und Spitäler Ärzte weiße Hosen, Hemden sowie Sandalen tragen würden.

Bei den Aufwendungen für Wein in Höhe von € 669,94 im Jahr 2002, von € 197,29 im Jahr 2003 und von € 54,76 im Jahr 2004 handle es sich um Gaben an Privatpatienten, die diesen Wein am Ende ihrer Therapie bekommen hätten. Mit diesen Werbegaben sei bezoekt worden, dass die Patienten erneut die ärztliche Hilfe in Anspruch nehmen würden.

Deshalb werde beantragt, die angeführten Beträge als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Finanzamt traf mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2007 betreffend die Jahre 2002 und 2003 eine teilweise stattgebende Entscheidung. Betreffend das Jahr 2004 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2007 eine abweisende Entscheidung getroffen. Als Betriebsausgaben des Jahres 2002 wurden antragsgemäß Aufwendungen für Arzthosen in Höhe von € 111,98 und für Arzthemden in Höhe von € 160,00 anerkannt. Als Betriebsausgaben des Jahres 2003 wurden antragsgemäß Aufwendungen für Sandalen in Höhe von € 112,36 anerkannt. Die Aufwendungen für Rundfunkgebühren und Wein wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Diese Entscheidungen des Finanzamtes wurden mittels Darstellung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausführlich begründet.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 29. Mai 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. begehrt die Anerkennung von Aufwendungen für Bekleidung bzw. Schuhe, für Rundfunkgebühren sowie für Wein als "Werbungskosten".

Der Ordnung halber wird darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall der Begriff "Betriebsausgaben" zur Anwendung gelangt, was sich aus § 2 Abs. 3 und 4 EStG 1988 ergibt. Die Zuordnung der betreffenden Aufwendungen durch den Bw. erfolgte zu den Bereichen selbstständige Tätigkeit eines Facharztes und Betrieb eines Schulungszentrums, für welche im Prüfungszeitraum eine gemeinsame Buchhaltung geführt wurde, sodass – wenngleich eine grundsätzliche Gleichbehandlung von Betriebsausgaben und Werbungskosten geboten ist - im Falle des Bw. das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Betriebsausgaben zu prüfen ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

I) Aufwendungen für Bekleidung bzw. Schuhe:

Diese Aufwendungen sind vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 umfasst.

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung handelt (vgl. z.B. VwGH 8.10.1998, 97/15/0079; VwGH 28.4.1999, 94/13/0196). Typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist. Es werden solche Kleidungsstücke dazu zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (vgl. z.B. 23.4.2002, 98/14/0219).

Da dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der Aufwendungen für Bekleidung bzw. Schuhe in Höhe von € 111,98 für eine Arzthose und € 160,00 für Arzthemden im Jahr 2002 sowie in Höhe von € 112,36 für Sandalen im Jahr 2003 als Betriebsausgaben nach nochmaliger Überprüfung der betreffenden Sachverhalte mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes entsprochen wurde und an dieser Vorgehensweise keine Rechtswidrigkeit erblickt werden kann, werden die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 im Sinne der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

II) Aufwendungen für Rundfunkgebühren:

Diese Aufwendungen sind vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 umfasst.

Wie bereits von der BP in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt wurde, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen hinsichtlich der Rundfunkgebühr und Radiogebühr die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen. Diese Kosten stellen typischerweise Aufwendungen der Lebensführung dar, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen (Hinweis E 16.9.1992, 90/13/0291) (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Die Kernaussage dieses zwar auf die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten Bezug nehmenden Erkenntnisses entfaltet auch für den Bereich der Betriebsausgaben Wirkung. Denn nach der herrschenden Lehre erfordert das Prinzip der Steuergerechtigkeit die grundsätzliche Gleichbehandlung von Betriebsausgaben und Werbungskosten (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4, Tz 229).

Zum Vorbringen des Bw., die Rundfunkgebühren seien für ein TV-Gerät bezahlt worden, welches sich im Therapieraum befindet, wo für die verschiedenen Anwendungen Kassetten abgespielt würden, ist festzustellen, dass sich die Ordination und die Wohnung des Bw. an der selben Adresse befinden. Da bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes in diesem Zusammenhang die Tatsache angesprochen wurde, dass vom Bw. kein Nachweis über eine gesonderte Vorschreibung der Rundfunkgebühr für den privaten Bereich erbracht wurde und ein solcher Nachweis auch in der Folge nicht vorgelegt wurde, kann nicht von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen für die Rundfunkgebühren ausgegangen werden.

Überdies muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen

werden (Hinweis E 18.3.1992, 91/14/0171). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Hinweis Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 ff zu § 20) (vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325).

Aufgrund der dargestellten Rechtslage ist eine Anerkennung der Aufwendungen für Rundfunkgebühren in Höhe von € 150,88 im Jahr 2002, von € 188,60 im Jahr 2003 und von € 242,88 im Jahr 2004 als Betriebsausgaben nicht möglich.

III) Aufwendungen für Wein:

Diese Aufwendungen sind vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 umfasst.

Nach ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter dem Begriff "Repräsentationsaufwendungen" im Zusammenhang mit der eigenen Bedeutung dieses Wortes alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (Hinweis E 22.1.1985, 84/14/0035) (vgl. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Dass die Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Abgabepflichtigen für sich allein noch nicht dazu führt, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen, hat der Gesetzgeber ausdrücklich normiert. Gerade bei einer freiberuflichen Tätigkeit, die von einem besonderen Vertrauen des Auftraggebers in die Fähigkeiten und die Seriosität des Leistungserbringers gekennzeichnet ist, kommt den im Wirtschaftsleben häufig anzutreffenden Sachgeschenken regelmäßig keine für die Auftragerteilung maßgebende Bedeutung zu. Vielmehr tritt dabei ein allfälliger "Werbeeffekt" deutlich hinter den der Repräsentation (vgl. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Der Gesetzgeber bringt klar zum Ausdruck, dass das in § 20 Abs. 1 Z 2 und § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verankerte Abzugsverbot auch solche Aufwendungen für die Lebensführung mitumfasst, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Abgabepflichtigen dienen. Ein Gesetzesvollzug, bei dem die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geschenken und Aufmerksamkeiten davon abhängig gemacht würde, ob jemand damit wünschenswerte geschäftliche oder berufliche Kontakte fördern und vertiefen oder ob er damit bloß "prunken" will, wäre in der Praxis kaum durchführbar. Abgesehen davon hätte er zur Folge, dass die Einkommensteurbemessungsgrundlage von Charaktereigenschaften des jeweiligen Abgabepflichtigen mitbestimmt würde - ein Ergebnis, das mit dem Wesen der Einkommensteuer als einer an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen

orientierten Abgabe nicht vereinbar wäre. Es ist daher erforderlich, abzugsfähige und nicht abzugsfähige Aufwendungen nach objektiven Kriterien voneinander abzugrenzen. Maßgebend ist dabei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Aufgrund der dargestellten Rechtslage ist eine Anerkennung der Aufwendungen für Wein in Höhe von € 669,94 im Jahr 2002, von € 197,29 im Jahr 2003 und von € 54,76 im Jahr 2004 als Betriebsausgaben nicht möglich.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, 24. Juli 2008