



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. September 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 30. August 1996 betreffend Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1993 und 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. brachte ua. gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 und die Einkommensteuerbescheide 1993 (im Zuge einer BP nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung 1993 ergangen) und 1994 rechtzeitig Berufung ein, die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz als unbegründet abgewiesen wurde. Der Bw. brachte dagegen Beschwerde beim VwGH ein, der den in Beschwerde gezogenen Bescheid, soweit er die Umsatzsteuer 1994 und die Einkommensteuer 1993 und 1994 betraf, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

a) Einkommensteuer 1993/IFB:

Die entscheidende Behörde hatte den IFB gemäß § 10a EStG 1988 nicht für Halogenlampen, Außenleuchte, Flachspeicher, Weg-Park- und Gartenanlagen etc. gewährt, da es sich um bloße Bestandteile des 1992 erworbenen Gebäudes handle und die Bauausführung unbestritten vor dem 01.01.1993 begonnen wurde.

"Soweit erkennbar", werde in der Beschwerde die Auffassung vertreten, dass die neu gestaltete "Außenanlage" mit dem Bauwerk in keinem Zusammenhang stehe. Beginnend mit Mai 1993 sei laut Beschwerde die Gartenanlage gestaltet und errichtet worden. Zudem seien "Parkplätze für die Dienstnehmer auf das betriebseigene Grundstück gebaut" worden, um die Zufahrtsstraße vor dem Areal freizuhalten. – Nach Zitierung des § 10 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 253/1993 und des § 10a erster Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 253/1993 und BGBl. Nr. 818/1993 führte der VwGH aus, dass die Geltendmachung des IFB die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens voraussetze. Strittig sei im Beschwerdefall, ob Gartenanlage und Parkplätze eigenständige Wirtschaftsgüter oder bloße Bestandteile des Gebäudes darstellen. Dem angefochtenen Bescheid seien Tatsachenfeststellungen dahingehend, dass die vom Bf. errichteten Parkplätze und Gartenanlage keiner selbständigen Bewertung zugänglich seien, nicht zu entnehmen. Derartige Feststellungen seien aber schon deshalb erforderlich gewesen, da die das Gebäude umgebende, nicht verpachtete Fläche 10.769 m² umfasst, weshalb eine vom Gebäude losgelöste wirtschaftliche Nutzung der Gartenanlage/Parkplätze und damit das Vorliegen selbständig bewertbarer Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen werden kann.

b) USt, ESt 1994/werbeähnlicher Aufwand:

Bei Veranlagung zur Einkommensteuer 1994 und Festsetzung der Umsatzsteuer 1994 wurden vom Bf. geltend gemachte werbeähnliche Aufwendungen und die darauf entfallende Vorsteuer unter Bezugnahme auf die Feststellungen des Prüfers in den Jahren 1992 und 1993 um 25 % gekürzt.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass die Position "werbeähnlicher Aufwand" 1994 hauptsächlich Ausgaben für Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc. beinhalten, weshalb 1994 keine Kürzung vorzunehmen sei. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz abgewiesen mit der Begründung, dass die Position "werbeähnlicher Aufwand" 1992 und 1993 "Geschenke an Klienten, Banken und Behörden" enthielt und davon auszugehen sei, dass derartige Aufwendungen auch 1994 angefallen seien, sodass schon aus dem Grund des vergleichbaren Sachverhalts mit den Vorjahren eine 25 %ige Kürzung des werbeähnlichen Aufwands durchaus den Tatsachen entsprechend erscheine, umsomehr als gegen die bescheidmäßige Erledigung des vergleichbaren Sachverhalts für die Vorjahre in diesem Punkt kein Rechtsmittel erhoben wurde. Daran ändere das Berufungsvorbringen, "dass 1994 in dieser Position hauptsächlich Ausgaben beinhaltet sind, die 'Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc.' betreffen" nichts, weil derartige Aufwendungen auch in den Vorjahren angefallen und in den als Betriebsausgaben berücksichtigten Ausgaben (75 %) gedeckt seien.

In der Beschwerde wurde gerügt, dass die entscheidende Behörde die unter der Position

"werbeähnlicher Aufwand" verbuchten Positionen nicht überprüft, sondern allein aus der Kontoüberschrift abgeleitet habe, "dass sich eine repräsentative Veranlassung gemäß § 20a EStG ergeben" müsse.

Der VwGH sprach aus, dass dieser Rüge Berechtigung zukomme, da die Begründung wohl zutreffen mag, aber nicht zwangsläufig davon auszugehen sei, dass der nicht abziehbare Aufwand, der 1994 allenfalls angefallen sein mag, auch als Betriebsausgabe verbucht wurde. Es wäre Aufgabe der belangten Behörde gewesen, die geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen sachlich daraufhin zu untersuchen, ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die betriebliche Veranlassung vom Bf. bewiesen oder glaubhaft gemacht wurden. Ohne dass der Bf. auch nur zur Vorlage der bezughabenden Belege und zur Erteilung allenfalls erforderlicher weiterer Auskünfte aufgefordert wurde, sei der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Wie sich aus dem in Beschwerde gezogenen Bescheid und dem Akteninhalt ergibt, bezieht sich der nunmehr berufungsgegenständliche IFB auf Gartenanlage und Parkplätze einer Liegenschaft in der Größe von 18.301 m², von der 10.769 m² nicht verpachtet sind.

Die Grundfläche des Gebäudes (Erdgeschoss) beträgt 290 m². Laut Punkt 3. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.03.1995 wurde 1992 ein Fertiggras angeschafft und auf die Nutzungsdauer von einem Jahr abgeschrieben – ein IFB von 20 % (8.000,00 S) wurde geltend gemacht. (Im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte eine Kürzung des IFB 1992 um diesen Betrag, da ein IFB nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden kann, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 4 Jahren haben. Da der Fertiggras nur eine Nutzungsdauer von einem Jahr aufwies, stand der IFB nicht zu).

Was den werbeähnlichen Aufwand betrifft, war im Zeitpunkt der Erledigung der in Beschwerde gezogenen Berufung aus Angaben des Bw. bekannt, dass anlässlich eines Großbrands im berufungsgegenständlichen Anwesen im Jahr 2000 Unterlagen vernichtet wurden.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH richtete die Berufungsbehörde einen Vorhalt an den Bw., in dem sie ihn ersuchte, bekannt zu geben:

ad a) Wo (in welchem Teil des Gartens) wurde die berufungsgegenständliche Gartenanlage und die Parkplätze errichtet, wie groß sind sie, worin bestehen sie (Hinweis auf den Rechnungen, Vorlage von Plänen, Fotos). Hätte man diese Gartenanlage bzw. die Parkplätze ab dem Zeitpunkt der Errichtung per se nutzen können, ohne dass der Betrieb im Haus und die Benützung des restlichen Gartens gestört worden wäre? (Zäune, Zutrittsbegrenzungen, Schranken, Benutzungsgebühren – wenn ja: bitte Vorlage von entsprechenden Nachweisen). Vorlage der Belege zu Berufungspunkt "Antragstellung/IFB 1993, Kontonummer 21004-100039" – vorletzte Seite der Berufung.

ad b) Belegmäßiger Nachweis der werbeähnlichen Aufwendungen 1994.

Der Bw. antwortete ad a), dass die Gartenanlage rund um das Haus angelegt wurde (im Abstand von 5 bis 10 m). Soweit er sich erinnere, seien in den berufsgegenständlichen Kosten die Kosten für die Rodung enthalten, da durch mehr als 20-jährige Nichtnutzung ein Wildwuchs entstanden war, der eine Benutzung ausschloss. Aufgrund des überalterten Baumbestandes war teilweise Gefahr für Personen gegeben. (Sogar 2002 sei eine 100-jährige Buche im Eingangsbereich infolge Erkrankung entfernt worden, da sonst Gefahr bestanden hätte). Die "Gartengestaltung" wurde deswegen gemacht, weil man sich so ansonsten arbeitsrechtlich vorgeschriebene (in der Anschaffung teurere) Geländer ersparte. Zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbs waren keine Parkplätze vorhanden, sodass 12 Parkplätze erst errichtet werden mussten. Auf der schmalen Zufahrtsstraße seien keine Parkplätze vorhanden. Der Bw. legte Fotos vom Altbestand/Zufahrtsbereich, Terrasse sowie von Zufahrt/Eingang, Zufahrt mit Parkplätzen, Rückseite/Terrasse, Sekretariat und Kanzleieingang nach Umbau vor. Eine genauere Darstellung könne er nicht geben, da bei einem Großbrand 2000 alle Unterlagen vernichtet wurden, weshalb er auch die Originalunterlagen hinsichtlich b) Werbeaufwand 1993 und 1994 nicht mehr vorlegen könne.

Die Frage, ob man nach Errichtung der Gartenanlage und Parkplätze diese per se nutzen hätte können, ohne dass der Betrieb im Haus und die Benutzung des restlichen Gartens gestört worden wäre, beantwortete er nicht.

Aus den Fotos ist ersichtlich, dass das Gebäude in etwa dem angegebenen Umfang mit einer Rasenfläche umgeben und das Gebäude selbst sowie der Rasen und Garten in gepflegtem Zustand sind. Die Liegenschaft ist von einem Zaun mit schließbarem Gartentor und schließbarer Gartentür versehen, es ist die Kamera einer Videoanlage darauf gerichtet. Auf der Säule zwischen Gartentor und Gartenzauntür ist eine Sprechanlage sichtbar. Die Parkplätze befinden sich innerhalb der Umzäunung auf dem Grundstück, sie werden befahren über einen asphaltierten Fahrweg, der gegen den Zaun mit Granitsteinpflaster versehen ist, die Parkplätze selber bestehen aus Grassteinen und Waschbetonplatten. Schranken und Parkometer vor den Parkplätzen sind nicht sichtbar.

In der in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung hatte die entscheidende Behörde auf Seite 7 ausgeführt, dass das Gebäude nahe der Einfahrt gelegen ist und die Einfahrt direkt in ein Stadtgebiet mit gehobener Wohnqualität mündet.

Es ist amtsbekannt, dass in diesem Wohngebiet hauptsächlich Einfamilienhäuser mit zumeist einer Garage/Abstellplatz situiert sind. Die Parkmöglichkeit in diesem Gebiet ist auf den öffentlichen Straßen gut gegeben, zumal eben die Wohnhausbesitzer grundsätzlich ihre Autos in der eigenen Garage parken, eventuell Zweitautos und Autos von Besuchern auf den öffentlichen Straßen geparkt werden.

ad b) Verwies der Bw. – w.a. – auf den bereits erwähnten Großbrand, weshalb er Originalunterlagen für 1993 und 1994 nicht vorlegen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Gemäß § 10 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 253/1993 konnte der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Gemäß § 10a EStG 1988 idF BGBl. Nr. 253/1993 und BGBl. Nr. 818/1993 erhöht sich der Investitionsfreibetrag für ungebrauchte Wirtschaftsgüter von den nach dem 31.01.1993 und vor dem 01.04.1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20 % auf 30 %. Bei Gebäuden erhöht sich der IFB nur von den Herstellungskosten. Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31.01.1993 begonnen wurde.

Die Geltendmachung des IFB setzt also die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens voraus.

Es ist nun festzustellen, ob Gartenanlage und Parkplätze eigenständige Wirtschaftsgüter im oa. Sinn oder bloße Bestandteile des Gebäudes darstellen.

Laut VwGH vom 11.03.1992, 90/13/0230 ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen) zu beurteilen, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt.

Entscheidend ist dabei die wirtschaftlich zu beurteilende Selbständigkeit (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4/1 Tz 11).

Es ist nun festzustellen, ob die vom Bw. errichtete Gartenanlage und die von ihm errichteten Parkplätze einer selbständigen Bewertung zugänglich sind oder nicht.

Wie sich aus dem Vorhalteverfahren und dem Akteninhalt ergibt, bezog sich die Errichtung der Gartenanlage auf eine Fläche von 5 bis 10 m rund um das Gebäude und nicht – wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.02.2010, 2008/15/0027 offenkundig annimmt – auf die gesamte nicht verpachtete Fläche von 10.769 m². Wie sich aus den Fotos ergibt ist die Gartenanlage rund um das Gebäude gelegen, Richtung Zufahrtsstraße erschließt sie sich bis zum Zaun, der mit Eingangstor und Zauntür versehen ist, in den anderen Richtungen grenzt sie an den Altbestand des Gartens und ist in diesem Grenzbereich mit Zaun versehen. Die Parkplätze sind innerhalb des Zauns gelegen, sie sind über eine asphaltierte Fahrfläche, die zum Zaun mit Granitsteinpflaster versehen ist, zu befahren und bestehen aus Rasensteinen und Waschbetonplatten. Die Liegenschaft ist mit einem Zaun und verschließbaren Gartentor und Gartentür (für Personeneingang) versehen und

mit Videokamera und Sprechanlage ausgestattet. Die berufungsgegenständliche Gartenanlage entspricht einer typischen Grünfläche eines Gartens in einem Wohnareal bzw. in einem für Zwecke eines Steuerberatungsbüros genutzten Gebäudes in einer Umgebung mit gehobener Wohnqualität im Grünen und ist es aufgrund der Ausstattung (verschießbares Tor und Gartentür, Öffnung über Sprechanlage mit Videokamera, Rasenfläche grenzt an Gebäude, Gesamtumzäunung) nicht vorstellbar, dass die berufungsgegenständliche Gartenanlage für andere Zwecke genutzt wird als üblicherweise Grünflächen in unmittelbarer Nähe zu Bürogebäuden genutzt werden. Dies umsomehr, als selbst der Bw. zu einer anderweitigen Nutzung keine Angaben machte, ja vielmehr beteuerte, dass er die Gartenanlage schuf, um sich teurere Geländer zu ersparen, (die aus arbeitsrechtlichen Gründen nötig gewesen wären) und den bestehenden Wildwuchs in Nähe des Gebäudes entfernen musste, um Haus und Personal bzw. Klienten zu schützen vor herabfallenden Ästen uä.

Es kann daraus und aus dem Umstand, dass der Zugang zur Gartenanlage (die um das Gebäude situiert ist und sich nicht in einem davon abgegrenzten Teil der Liegenschaft befindet) versperrt ist zur Straße und Möglichkeiten der Erhebung von Eintrittsgebühren uä. nicht gegeben sind, nicht von einer vom Gebäude losgelösten wirtschaftlichen Nutzung der Gartenanlage als möglicherweise botanischer Garten oder Park mit Eintrittsgebühren oä. ausgegangen werden, sondern – w.a. – handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine typische Gartengrünfläche, die im Ausmaß von 5 bis 10 m um das Gebäude situiert ist und nicht zur Nutzung für die Öffentlichkeit bestimmt ist, zumal sie nach außen versperrt und mit Zaun versehen ist und aufgrund des direkten Anschlusses an das Gebäude einen privaten Charakter anweist (ua. Begehen des Gartens über die an der Hinterseite gelegene Terrasse), weshalb eine öffentliche Nutzung bzw. Nutzung für Betriebsfremde (wie Kindergarten, Hundefreilauffläche uä.) schon aufgrund des Lärm- und Sicherheitsrisikos ebensowenig möglich erscheint wie aufgrund der doch fehlenden Weitläufigkeit der Gartenanlage für solche Zwecke, da sie sich ja bloß in einem Umfeld von 5 bis 10 m um das Gebäude erstreckt, von einem Zaun (mit versperrbarem Tor) umgrenzt ist und nicht die gesamte nicht verpachtete Fläche von 10.769 m² umfasst.

Es ist in der Folge hinsichtlich der Gartenanlage nicht von einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut auszugehen und ist die Gartenanlage als Teil des Gebäudes zu qualifizieren. Es wird in diesem Zusammenhang hingewiesen auf Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 6 Tz 129 wo als Herstellungsaufwand eines Gebäudes ua. die Errichtung einer gartenähnlichen Anlage angeführt wird.

Es kann in der Folge hinsichtlich der mit der Errichtung der Gartenanlage in Zusammenhang stehenden Kosten der IFB gemäß § 10a leg.cit. nicht gewährt werden, da

unbestritten die Bauausführung vor dem 31.01.1993 begonnen wurde, was auch bestätigt ist durch die Anschaffung des Fertigrasens 1992, zumal erfahrungsgemäß bei Errichtung einer Gartenanlage die Rasenpflanzung immer als letzte Handlung nach Hausrenovierung, Rodung und Neupflanzung von Bäumen und Sträuchern ist.

Was die Parkplätze betrifft ist hinsichtlich der oa. Situierung und Ansicht laut den Fotos eine Nutzung durch andere Personen als den Bw., seine Mitarbeiter und Klienten im Wege einer gewerblichen Einkunftsquelle nicht möglich, zumal der Bw. nicht bejahte, dass es Benützungsgebühren gebe und Parkometer oä. auch nicht ersichtlich sind. Es ist auch hinsichtlich einer eventuellen entgeltlichen Parkplatznutzung durch Außenstehende auf obige Ausführungen zur Gartenanlage zu verweisen, wonach es aufgrund der Situierung des Gebäudes mit Gartenanlage und der darin liegenden Parkplätze (zwischen Zaun im Eingangsbereich und Rasenfläche die sich zum Gebäude erstreckt) nicht möglich erscheint, die Parkplätze durch Außenstehende nutzen zu lassen, ohne die Sicherheit und Ruhe im Bürohaus mit Gartenanlage zu gefährden. Auch würde dies schon allein durch das Öffnen des Tors iVm. einer Sprechanlage nicht durchzuführen sein, da durch die Bedienung der Schließanlage eine Belastung der Mitarbeiter des Bw. gegeben wäre.

Es ist aufgrund der geschilderten Situation in der Zufahrtsstraße und den angrenzenden Straßen wohl durchaus möglich, in der Nähe einen Parkplatz auf öffentlichen Straßen zu bekommen, doch entspricht es der Übung, für den Fall der möglichen Parkplatzressourcen auf dem eigenen Grundstück und der Genehmigung durch die Behörde Parkmöglichkeiten auf dem eigenen Grundstück zu schaffen, da so ein kürzerer, schnellerer, komfortablerer und zumeist auch sicherer Zugang vom Auto zum Gebäude gewährleistet ist. Dass für ein Gebäude, in dem zeitgleich mehrere Personen anwesend sind (Bw., seine Mitarbeiter und Klienten) auch entsprechend mehr Parkplätze am Grundstück angelegt werden als für Einfamilienhäuser, erscheint – vor allem bei den gegebenen räumlichen Möglichkeiten – durchaus entsprechend und opportun.

Da jedoch aufgrund der geschilderten Situierung der Parkplätze direkt zwischen Zaun und Rasenfläche, die zum Haus führt, sowie der Zufahrt in die Liegenschaft über ein Tor mit Schließmechanismus iVm. einer Sprechanlage und Videokamera eine Nutzung der Parkplätze nur für den Bw., seine Mitarbeiter und Klienten üblich und nützlich erscheint, ist von typischen Parkplätzen iVm. der Nutzung des Gebäudes auszugehen, dh. eine vom Gebäude losgelöste Nutzung der Parkplätze ist bei Betrachtung des vorliegenden Sachverhalts nicht vorstellbar, weshalb die Parkplätze nicht als selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter qualifiziert werden können und der berufsgegenständliche IFB für sie nicht gegeben werden kann, zumal – w.o.a. – mit der Bauausführung unbestritten vor dem 01.01.1993 begonnen wurde.

b) Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 leg.cit. gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

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

Wie der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung ausführte, konnte er hinsichtlich der als "werbeähnlicher Aufwand" geltend gemachter Ausgaben aufgrund bei einem Großbrand vernichteter Unterlagen keine Belege mehr vorweisen.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.02.2010, 2008/15/0027 ausführte, mag es wohl zutreffen, dass davon auszugehen sei, dass auch 1994 nicht abziehbare Aufwendungen angefallen seien, ebenso wie der Bf. 1992 und 1993 unter dem Titel "werbeähnlicher Aufwand" nicht abziehbare Aufwendungen und Vorsteuern geltend gemacht hatte, doch ist die pauschale Kürzung der als "werbeähnlicher Aufwand" erfassten Beträge eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO und beruhe die Befugnis zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen.

Aufgrund der – vom Bw. auch erklärten – Unmöglichkeit der Vorlage der bezughabenden Belege wegen ihrer Vernichtung durch einen Großbrand, war es ihm auch nicht möglich die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die betriebliche Veranlassung des Aufwands zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Der entscheidenden Behörde war es in der Folge nicht möglich, rechtlich zu beurteilen, ob die Voraussetzungen zur Berücksichtigung als Betriebsausgaben/Vorsteuer erfüllt sind oder dem ein gesetzliches Abzugsverbot entgegensteht, weshalb von der Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs. 1 und 2 BAO Gebrauch zu machen war. Der Bw. kann unbestritten über seine Angaben hinsichtlich der von ihm für 1994 in Zusammenhang mit als "werbeähnlicher Aufwand" geltend gemachten Beträgen keine ausreichenden Aufklärungen geben. Er gibt an, dass er aufgrund des Großbrands keine Originalunterlagen vorlegen könne. Diese Auskunft macht er zum Vorhalt der Berufungsbehörde, wonach er einen belegmäßigen Nachweis der werbeähnlichen Aufwendungen 1994 erbringen möge. Weitere Auskünfte gibt er nicht, woraus zu schließen ist, dass ihm nicht nur die Originalunterlagen fehlen, sondern auch diverse andere Unterlagen, die helfen könnten, die betriebliche Veranlassung der berufsgegenständlichen Ausgaben zumindest glaubhaft zu machen. Da insoweit die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen gegeben sind, eine Schätzung gemäß § 184 Abs. 1 und 2 BAO durchzuführen, ist unter Beachtung des Umstandes, dass es dem Bw. nicht gelungen ist darzutun, dass 1994 seinerseits ein anderer usus hinsichtlich "werbeähnlicher Aufwand" geübt wurde als 1992 und 1993, erfahrungsgemäß von einer nicht geänderten Sachlage zu den Vorjahren auszugehen, weshalb schon aus dem Grund des vergleichbaren Sachverhaltes mit den Vorjahren eine 25 %ige Kürzung des werbeähnlichen Aufwandes durchaus den Tatsachen entsprechend erscheint, dies umsomehr, als gegen die bescheidmäßige Erledigung des vergleichbaren Sachverhalts für die Vorjahre in diesem Punkt kein Rechtsmittel erhoben wurde.

Was nun das Berufungsvorbringen betrifft, dass 1994 in dieser Position hauptsächlich Ausgaben beinhaltet sind, die "Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc" betreffen, so ist dem grundsätzlich entgegen zu halten, dass lediglich eine 25 %ige Kürzung stattfand, also abzugsfähiger Aufwand durch den verbliebenen "Rest" von 75 % gedeckt ist, worin grundsätzlich Aufwendungen wie "Ausgaben für Eintragung ins Telefonbuch, Firmenfeiern" enthalten sind. Bezüglich der Position "Firmenfeiern" ist auszuführen, dass wohl nicht erst 1994 Firmenfeiern stattfanden, also erfahrungsgemäß die Aufwendungen für derartige Feiern auch in den Vorjahren anfielen (etwa datumsbezogene Anlässe, die sich jedes Jahr wiederholen). Es ist dieser Aufwand demzufolge im 75 %igen "Rest" der erklärten Betriebsausgaben enthalten.

Da die Berufungsausführungen keine schlüssigen Hinweise lieferten, wonach die berufsgegenständliche Kürzung der erklärten Betriebsausgaben um 25 % hinsichtlich einer Repräsentationskomponente unzutreffend wäre, konnte der Berufung aus oa. Gründen nicht stattgegeben werden. Es wird darauf hingewiesen, dass bei Beachtung des § 12 Abs. 2 Z 2

lit. a UStG 1994 die Vorsteuerkürzung betreffend des gekürzten Betrags von 25 % zu Recht erfolgte und ist die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. August 2010