

GZ. RV/0119-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betr. Umsatzsteuer 1994, Umsatzsteuer 1994, Einkommensteuer 1994 - 1996, sowie Einkommensteuervorauszahlung 1999,

**1. beschlossen:**

Die Berufung gegen den Bescheid hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betr. Umsatzsteuer 1994 wird als verspätet zurückgewiesen.

**2. entschieden:**

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994, Einkommensteuer 1994 - 1996, sowie Einkommensteuervorauszahlungen 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

### 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 Steuerberater mit Berufssitz (§ 12 WTBG) in W. und ermittelt den Gewinn aus seiner freiberuflichen Tätigkeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit den vorliegenden Berufungen bekämpft der Bw. die nachstehend - unter Einbeziehung des Verfahrensablaufes - dargestellten, vom Finanzamt nach Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung gezogenen steuerrechtlichen Konsequenzen.

### **1.) VERFAHRENSABLAUF:**

- **12. 11. 1998:** Ergehen der bekämpften Bescheide
- **15. 12. 1998:** Einbringung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994, die Einkommensteuerbescheide 1994 - 1996, sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1999, mit dem Bemerkern, dass die Begründung nachgereicht werde
- **29. 12. 1998:** Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages mit Fristsetzung 28. 1. 1999
- **20. 01. 1999:** Nachreichung der Berufungsbegründung
- **04. 01. 2000:** Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend die oben genannte Berufung
- **14. 01. 2000:** Einbringung eines Vorlageantrages mit dem Ersuchen um Fristerstreckung für die Beibringung von Beweismitteln bis 31. 3. 2000
- **31. 03. 2000:** Antrag auf Verlängerung der Frist zur beantragten Vervollständigung der Berufung bis 31. 5. 2000
- **11. 04. 2000:** Ersuchen des Finanzamtes, allfällige Beweismittel bis 5. 5. 2000 beizubringen, widrigenfalls die Berufung der Finanzlandesdirektion zur Entscheidung vorgelegt werde
- **02. 05. 2000:** Antrag auf Fristverlängerung bis 31. 7. 2000
- **23. 05. 2000:** Verständigung des Bw. durch das Finanzamt, dass die Berufung mangels Beibringung der angekündigten Beweismittel bereits der Finanzlandesdirektion zur Entscheidung vorgelegt worden sei
- **02. 08. 2000:** Fristverlängerungsansuchen bis 31. 10. 2000
- **03. 11. 2000:** Fristverlängerungsansuchen bis 31. 12. 2000
- **28. 12. 2000:** Fristverlängerungsansuchen bis 31. 3. 2001

- **30. 03. 2001:** Fristverlängerungsansuchen bis 30. 6. 2001
- **02. 07. 2001:** Fristverlängerungsansuchen bis 30. 9. 2001
- **28. 09. 2001:** Fristverlängerungsansuchen bis 31. 12. 2001
- **03. 01. 2002:** Einbringung einer Ergänzung zum Vorlageantrag (mit einem Lichtbild) vom 31.12.2001
- **11. 04. 2002:** Übermittlung von Unterlagen (Mustervertragsformular, handschriftliche Aufzeichnungen betreffend Repräsentationsaufwendungen) per Telefax
- **29. 04. 2002:** Übermittlung eines Schriftsatzes an die Finanzlandesdirektion, in dem "hinsichtlich des bekämpften U - Bescheides weiters eingewendet wird, dass eine Wiederaufnahme infolge Bagatelle zu unterbleiben hat und dies hiemit auch ausdrücklich begehrt wird".

## **2.) BERUFUNGEN bzw. BERUFUNGSPUNKTE:**

### **a.) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1994**

Im Anschluss an die beim Bw. abgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung nahm das Finanzamt u. a. das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1994 mit Bescheid vom 12. November 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Der Bericht über die abgeföhrte Betriebsprüfung war an den Bw. bereits am 10. November 1998 versendet worden.

In dem am 29. April 2002 bei der Finanzlandesdirektion für Kärnten eingelangten, mit 25. April 2002 datierten Schriftsatz führt der Bw. bezüglich der Wiederaufnahme des angesprochenen Verfahrens (erstmals) aus: "hinsichtlich des bekämpften U - Bescheides 1994 wird weiters eingewendet, dass eine Wiederaufnahme infolge Bagatelle zu unterbleiben hat und dies hiermit auch ausdrücklich begehrt wird".

Hiezu wird festgehalten, dass die Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens durch die Abgabenbehörde mit einem für sich eigenständigen (verfahrensrechtlichen) Bescheid zu erfolgen hat und im gegenständlichen Fall auch erfolgt ist. Derartige Bescheide sind selbstständig mit Berufung anfechtbar und auch anzufechten (vgl. Stoll, Kommentar zur BAO, Anm. 4 lit. a sublit. aa, sowie Anm. 1 lit. d z. § 307 BAO), und zwar gemäß § 245 Abs. 1 BAO innerhalb der Frist von einem Monat.

Im gegenständlichen Fall ist der oben angesprochene Schriftsatz (Berufung) des Bw. erst am 29. April 2002 bei der Finanzlandesdirektion für Kärnten, also mehr als drei Jahre nach Ausfertigung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich

Umsatzsteuer 1994 am 21. November 1998, somit geraume Zeit nach Ablauf der Berufungsfrist und somit jedenfalls verspätet eingelangt.

Verspätet eingebrachte Berufungen sind jedoch gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **b.) Zahlungen an den Sohn des Bw. (Einkommensteuer 1994 - 1996)**

Der Bw. beanspruchte für in den Jahren 1994 - 1996 an seinen Sohn, geboren am 9. Dezember 1979, geleistete Zahlungen (1994: ATS 8.525,--; 1995: ATS 53.000,--; 1996: ATS 41.400,--) den Betriebsausgabenabzug. Das Finanzamt verwehrte denselben der Auffassung des Prüfers folgend mit der Begründung, dass lediglich Pauschalbeträge geltend gemacht worden seien, und zwar

<b>1994</b>	"Ferialarbeit"	verbucht am 1. Dezember ATS 6.000,--
:		
	"Aushilfe"	verbucht am 27. Dezember ATS 2.525,-- "Schi- und Schistöcke"
<b>1995</b>		
:	"Stundenbuchhaltung"	verbucht am 29. Dezember ATS 44.000,-- (für die Monate Juli und August 2 x ATS 10.000,--; für die Monate Jänner, Feber, März, April, Juni, September, November und Dezember jeweils ATS 2.000,--)
	"Mai BH"	verbucht am 29. Dezember
	"Krankenstandsvertretung"	verbucht am 31. Dezember
	"Oktober BH"	verbucht am 31. Dezember
<b>1996</b>		
:	"Inbetriebnahme der EDV - Anlage, Datensicherung, Problemlösungen mit EDV - Firmen, "Aufbuchung Kanzlei", Belegsammlung, Behördenwege, Tabellenerstellung"	verbucht am 6. Dezember ATS 27.500,-- (für die Monate Feber bis Dezember jeweils ATS 2.500,--)
	"laufende Reinigung des Büros, Schneeräumung und Salzstreuung, Erstellung Heizkostenabrechnung, Mithilfe bei diversen Reparaturarbeiten"	verbucht beispielsweise am 6. Dezember ATS 12.000,--

Darüber hinaus mangle es in diesem Zusammenhang an nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommenen Vereinbarungen (kein Werkvertrag, keine detaillierten Stunden- bzw.

Leistungsaufzeichnungen) und seien die Pauschalbeträge zudem überdies erst am Jahresende mittels Banküberweisung zur Auszahlung gebracht worden, so das Finanzamt.

In der Berufung wird vorgebracht, dass entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers sehr wohl klar dargelegt und vereinbart worden sei, welche Leistungen der Sohn des Bw. zu erbringen gehabt habe. Dem Sohn sei die Ausführung von Leistungen obliegen, welche der Bw. seinen Klienten nicht habe in Rechnung stellen können. Mit der Pauschalvereinbarung sei auch eine Leistungsbereitschaftskomponente abgegolten worden. Derartiges erweise sich durchaus als fremdüblich, nicht zuletzt unter Bedachtnahme darauf, dass der Sohn "Pannen" im Betrieb des Bw. vordringlich habe bereinigen müssen. Dem Sohn sei allgemein die Aufgabe zugekommen, den "internen Bereich funktionell zu gewährleisten", zumal der Sohn trotz seiner Jugend bereits über hervorragende EDV - Kenntnisse verfügt habe.

Auch seien - entgegen den Ausführungen des Prüfers - Beträge sehr wohl monatlich laufend ausbezahlt worden. Der Bw. habe dem Betriebsprüfer auch "monatliche Auszahlungen mit Datum am Ultimo und Unterschrift des Empfängers" vorgelegt. Die aufgewendeten Geldbeträge seien nur jeweils vorerst aus dem Privatvermögen des Bw. entnommen und erst am Jahresende mit dem "Betrieb" verrechnet worden.

Das Finanzamt wies die Berufung in diesem Punkt unter Hinweis auf die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der sog. Angehörigenjudikatur ab.

Im Schriftsatz vom 31. Dezember 2001 führte der Bw. zunächst wiederholend aus, dass für die vom Sohn erbrachten Leistungen Pauschalien vereinbart worden seien, welche der Bw. auch regelmäßig ausbezahlt und lediglich ein Mal im Jahr mit dem betrieblichen Bankkonto verrechnet habe.

Angemerkt wurde weiters, dass der Bw. den Betrieb seiner Wirtschaftstreuhandkanzlei im Jahre 1993 ohne Übernahme eines Klientenstocks aufgenommen habe. Mit dem Beginn der Aufnahme des Betriebes sei eine BMD-Unix-EDV-Anlage mit einem seriell angeschlossenen Windows-PC angeschafft worden, die nur der Sohn habe bedienen können.

Im Übrigen handle es sich bei den an den Sohn insgesamt ausbezahlten Beträgen um Bagatellbeträge, die den "Erfahrungen des täglichen Lebens entsprächen". Auf geringfügig Beschäftigte lasse sich die von der Rechtsprechung entwickelte "Angehörigenjudikatur" jedoch nicht anwenden bzw. existiere keine diesbezügliche Entscheidung.

***Über diesen Berufungspunkt wurde erwogen:***

---

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. beispielsweise das Erkenntnis VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Fall nun sind die vorangestellten Voraussetzungen von Seiten des Bw. nicht ein Mal ansatzweise erfüllt worden.

So sind zum einen allfällig mit dem Sohn geschlossene (Werkvertrags-)Vereinbarungen nach außen gar nicht zum Ausdruck gekommen. Dahingehendes wurde weder in schriftlicher Form festgehalten, noch hat sich ein etwaiger Inhalt auf andere Art und Weise (konkret) manifestiert; gibt es beispielsweise auch keinerlei Aufzeichnungen über den Arbeitsaufwand (vgl. nochmals VwGH, a. a. O.). Zudem wurden die an den Sohn ausbezahlten Beträge, deren Abzug als Betriebsausgaben begehrt wird, nicht laufend als Kassaausgang erfasst, sondern jeweils erst im Dezember in den Aufzeichnungen des Bw. berücksichtigt. Eine derartige Vorgangsweise widerspricht ebenfalls der erforderlichen Publizität (VwGH, 22.9.1999, 97/15/0005).

Gleiches gilt aus inhaltlicher Sicht, zumal lediglich nur von diversen "Aushilfsleistungen" (1994), "Stundenbuchhaltungen" (1995), Inbetriebnahme der EDV - Anlage, Behördenwegen, laufender Reinigung des Büros u. a. m. (1996), und allgemein davon, den "internen Bereich funktionell zu gewährleisten", nicht aber von konkret zu erbringenden bzw. erbrachten Leistungen und deren Umfang die Rede ist (siehe nochmals VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Gegen die Fremdöglichkeit schließlich spricht vorweg bereits, dass an den Sohn Pauschalien ausbezahlt worden sind (noch dazu für Tätigkeiten, die unterschiedliche Qualifikationen voraussetzen, wie beispielsweise im Jahr 1996 für "Inbetriebnahme der EDV - Anlage, Datensicherung, Problemlösungen mit EDV - Firmen" einerseits und "Belegsammlung, Behördenwege, Tabellenerstellung" andererseits, und die im Wirtschaftsleben üblicherweise verschieden hoch entlohnt werden), sowie weiters insbesonders auch der Umstand, dass der Sohn im Jahre 1994 als "Leistungsabgeltung" Schi- und Schistöcke erhalten hat.

Der Sohn hat überdies an den Bw. auch keinerlei Rechnungen gelegt, sondern - dem Berufungsvorbringen zufolge - nur Belege betreffend erfolgte Auszahlungen von Geldbeträgen unterfertigt.

Der Fremdüblichkeit abträglich ist in diesem Zusammenhang im Übrigen auch die Aussage des Bw. selbst, wonach auf den gegenständlichen Fall die Grundsätze der so genannten "Angehörigenjudikatur" nicht anzuwenden seien, weil es sich bei den insgesamt ausbezahlten Beträgen um Bagatellbeträge handle, die den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprächen, zumal sich Fremde als Entgelt für tatsächlich erbrachte (und werthaltige) Leistungen nicht Bagatellbeträge ausbedingen würden.

Im Übrigen - dies wird der Vollständigkeit halber festgehalten - würde die Auszahlung allein von Bagatellbeträgen auf eine steuerlich ebenfalls nicht zu Betriebsausgaben führende Abgeltung für eine Mitarbeit im Rahmen eines Familienverhältnisses hinweisen (siehe VwGH 22.9.1999, 97/15/0005)

Die Berufung war daher nach all dem in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### **c.) Zahlungen an die Ehegattin des Bw. (Einkommensteuer 1994 und 1995)**

Der Bw. beanspruchte für in den Jahren 1994 und 1995 an seine Ehegattin geleistete Zahlungen von jeweils ATS 10.000,-- (für die Vermittlung zweier Klienten) den Betriebsausgabenabzug. Das Finanzamt verwehrte dem Bw. jedoch den Feststellungen des Prüfers folgend denselben ebenfalls und hielt auch diesbezüglich fest, dass derartige Provisionszahlungen nicht fremdüblich seien.

Im Berufungsschriftsatz wird hiezu ausgeführt, dass die Ehegattin in zwei der Betriebsprüfung bekannten Fällen maßgeblich dazu beigetragen habe, dass es zur Erteilung einer Vollmacht an den Bw. gekommen sei. Die Ehegattin sei nämlich bei einem Kreditinstitut in B. beschäftigt, das die Finanzierung der Betriebsneugründungen beider Klienten abgewickelt habe.

Auch diesem Begehr entsprach das Finanzamt unter Hinweis auf die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der sog. Angehörigenjudikatur nicht und führte begründend aus, dass Provisionszahlungen der ins Treffen geführten Art bereits dem Grunde nach absolut unüblich seien. Der Bw. habe zudem auch keinerlei Vermittlungsprovisionen an Fremde geleistet. Überdies stehe die Auszahlung der Provisionen und die Erfassung derselben in den Aufzeichnungen des Bw. in keinem zeitlichen Zusammenhang mit den Vollmachtserteilungen; so sei nämlich die Vollmacht K. bereits am 31. 3. 1994 (Erfassung in den Aufzeichnungen demgegenüber erst am 1. 12. 1994) und die

Vollmacht L. bereits am 31. 8. 1994 (Erfassung in den Aufzeichnungen am 29. 12. 1995) erteilt worden.

In dem an die Finanzlandesdirektion gerichteten Schriftsatz vom 31. Dezember 2001 hielt der Bw. den Ausführungen des Finanzamtes entgegen, dass die unbestrittenenmaßen vorgenommene Auszahlung der Vermittlungsprovisionen jeweils erst zu den Zeitpunkten erfolgt sei, in denen der Bw. den ihm vermittelten Klienten die ersten Honorarnoten gelegt habe.

Vereinzelt seien zudem vom Bw. auch an Klienten für sogar ohne diesbezügliche Aufträge vorgenommene Vermittlungen vergünstigte Honorare in Rechnung gestellt worden. Zum Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens wurde vom Bw. der Finanzlandesdirektion am 11. April 2002 ein (Blanko-)Formular (nicht ausgefüllt und nicht unterschrieben) übermittelt. Diesem zufolge wird u. a. "vereinbart, dass der bestehende Honorarrückstand auch durch Klientenvermittlungsentgelte abgetragen werden kann. Diesbezüglich ist nach vorhergehender Absprache und nach erteiltem Auftrag und Bevollmächtigung ein Betrag von S 5.000,00 bis 20.000 möglich."

***Über diesen Berufungspunkt wurde erwogen:***

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Steuerrecht nur unter den bereits oben unter Punkt a.) angeführten Voraussetzungen Anerkennung.

Auch im vorliegenden Fall sind allfällig mit der Ehegattin geschlossene (Werkvertrags-)Vereinbarungen nach außen nicht zum Ausdruck gekommen (keine Schriftform, keinerlei sonstige Aufzeichnungen).

Gleiches gilt hinsichtlich des Inhaltes (keinerlei Angaben über Umfang und Inhalt der konkret ausgeführten Tätigkeiten). In diesem Zusammenhang wird nicht zuletzt auch darauf hingewiesen, dass der Bw. erstmalig im an die Finanzlandesdirektion gerichteten Schriftsatz vom 31. Dezember 2001, sohin sieben bzw. acht Jahre nach erfolgter Zahlungen an die Ehegattin eine Erklärung für den verspäteten Zahlungszeitpunkt zu geben versucht.

Die mangelnde Fremdüblichkeit offenbart sich zudem auch darin, dass die Zahlungen wiederum pauschal (noch dazu in gleicher Höhe unabhängig vom Umfang etwaiger Leistungen der Ehegattin) geleistet worden sind.

Der Bw. entgegnete dem zwar mit dem Hinweis, dass er (vereinzelt) Klienten für sogar ohne diesbezügliche Aufträge vorgenommene Vermittlungen vergünstigte Honorare in Rechnung

gestellt habe, und brachte zum Beweis hiefür ein (weder ausgefülltes noch unterschriebenes) Blankoformular bei. Hierbei übersieht der Bw. allerdings, dass bereits der Inhalt dieses Formulars seinem Vorbringen, wonach die an seine Ehegattin geleisteten Zahlungen sehr wohl auf Grund fremdüblicher Vereinbarungen geleistet worden seien, widerspricht. Es wird in demselben nämlich ausdrücklich auf "vorherige Absprache und nach erteiltem Auftrag" hingewiesen. Die Darlegung des allfälligen Vorliegens bzw. des Inhaltes solcher "Absprachen" bzw. "Aufträge" im Zusammenhang mit von der Ehegattin vorgeblich entfalteten Aktivitäten ist der Bw. aber gerade schuldig geblieben. Der Bw. hat dementsprechend auch weder die Namen der Klienten, denen seinem Vorbringen zufolge "vergünstigte Honorare" in Rechnung gestellt worden sind, genannt, noch die diesen gewährten "Vergünstigungen" aufgeschlüsselt, sodass dem Unabhängigen Finanzsenat eine Überprüfung dahingehende, ob die vom Bw. an seine Ehegattin geleisteten Zahlungen einem (kanzleiinternen) Fremdvergleich standhalten, in jeder Hinsicht verwehrt blieb.

Der Berufung kommt daher auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

#### **d.) Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (Einkommensteuer 1994)**

Das Finanzamt verwehrte dem Bw. im Jahre 1994 den Abzug eines "Bürokostenanteiles" von ATS 10.000,-- (geltend gemacht als "sonstiger Aufwand") für einen im Wohnungsverband befindlichen Raum als Betriebsausgabe. Begründet wurde dies damit, dass der Betriebsprüfer eine tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Raumes nicht habe feststellen können.

Hiezu hielt der Bw. im Berufungsschriftsatz wörtlich fest, dass "durch die Betriebsprüfung verkannt wird, dass es sich um eine Kanzleiräumlichkeit handelt, wo regelmäßig Besprechungen mit Klienten stattfinden und eine Kanzleitafel vor dem Hauseingang angebracht war. Die Kanzlei ist im Rahmen der privaten Lebensführung nicht nutzbar und ist direkt vom Stiegenhaus erreichbar. Der Betriebsprüfer hat die Räumlichkeit inklusive Inventar besichtigt und skizziert, woraus die typische und ausschließliche Nutzung klar erkennbar ist."

Auch in diesem Berufungspunkt gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. In der Berufungsvorentscheidung wurde hiezu ausgeführt, dass der Raum zwar vom Stiegenhaus erreicht werden könne, jedoch auch mit dem Kinderzimmer verbunden und somit im Wohnungsverband gelegen sei.

Aufwendungen für ein betrieblich genutztes Arbeitszimmer, das sich im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen befindet, seien jedoch nach der 1994 geltenden Rechtslage nur dann

abzugsfähig, wenn die Notwendigkeit bestanden habe, einen Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich zu nutzen.

Die Tätigkeit eines Steuerberaters erfordere nun aber neben Kanzleiräumlichkeiten keinen zusätzlichen Arbeitsraum im Wohnhaus, der ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke zur Verfügung stehe, so das Finanzamt.

Mit dem an die Finanzlandesdirektion gerichteten Schriftsatz vom 31. Dezember 2001 übermittelte der Bw. auch ein im Juni 1994 aufgenommenes Foto. Diesem Foto ersuchte der Bw. zu entnehmen, dass rechts am Eingang **des Wohnhauses** im Stadtgebiet B. eine Kanzleitafel angebracht gewesen sei. Den Arbeitsraum habe der Bw. für Besprechungen mit Klienten aus W., primär jedoch von Klienten aus dem o. L. und den angrenzenden Bezirken J. und K. genutzt. Im Übrigen sei der Raum auch nicht mit dem Kinderzimmer, sondern mit einer Garderobe verbunden.

Zu letzterem wird festgehalten, dass der Prüfer in einem Aktenvermerk über eine am 28. Oktober 1998 durchgeführte Vorbesprechung zu den Prüfungsfeststellungen Folgendes festgehalten hat:

Bei der Besichtigung durch die Bp. am 28. 10. 1998 wurde Folgendes festgestellt:

Ein Raum im Wohnungsverband von dem eine Tür ins Kinderzimmer führt, wird als Büro bezeichnet. Inwieweit es genutzt wird, konnte nicht eruiert werden. Es befindet sich lediglich ein Schreibtisch mit einer EDV - Anlage bzw. ein Schrank in diesem Raum (es könnte auch die EDV - Anlage vom Sohn sein). Ordner bzw. sonstige Bürountersilien waren nicht sichtbar. Einmalige Bezahlung über Bank am 31. 12. 1994 von S 10.000,-"

Der vom Prüfer angefertigten Skizze zufolge erfolgt der Zugang zum streitgegenständlichen Raum ausgehend von einem Stiegenhaus über ein Vorhaus. Über das Stiegenhaus und das Vorhaus wird auch die Privatwohnung des Bw. erreicht.

#### ***Über diesen Berufungspunkt wurde erwogen:***

Aufwendungen für ein im privaten Wohnhaus gelegenes Arbeitszimmer sind nach ständiger Rechtsprechung zum EStG 1988 (idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996) nur dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer in seinem Wohnhaus erforderlich macht und wenn auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke zur Verfügung steht (VwGH 8.2.1989, 85/13/00220).

Der streitgegenständliche Raum ist jedenfalls im Wohnhaus des Bw. gelegen (vgl. das Vorbringen im Schriftsatz vom 31. Dezember 2002, wonach: "... rechts am Eingang **des Wohnhauses** im Stadtgebiet B. eine Kanzleitafel angebracht gewesen sei ..."). Zudem ist

der Raum unstrittig auch über einen gemeinsamen Eingang (über Stiegenhaus und Vorhaus) mit den Wohnräumlichkeiten des Bw. erreichbar und liegt demnach - wovon auch das Finanzamt in seiner Berufungsentscheidung ausgeht - im Wohnungsverband.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat erfordert die Tätigkeit des Bw. als Steuerberater neben seinen Kanzleiräumlichkeiten in W. keinen zusätzlichen Arbeitsraum in seinem Wohnhaus, der ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke zur Verfügung steht.

Hiefür spricht bereits die den Bw. als Steuerberater gemäß § 11 WTBG treffende Verpflichtung, einen (vorliegendenfalls in W., ca. 25 Kilometer von B. entfernt gelegen) Berufssitz zu haben, worunter eine feste Einrichtung zu verstehen ist, die durch ihre personelle, sachliche und funktionelle Ausstattung die Erfüllung der an einen Steuerberater gestellten fachlichen Voraussetzungen gewährleistet. Diese Verpflichtung wird der Bw. aber nur dann erfüllen können, wenn er den weitaus größten Teil seiner wöchentlichen Arbeitszeit in seinen Kanzleiräumlichkeiten in W. verbringt. Für letzteres spricht nicht zuletzt der Umstand, dass der Bw. - wie der Prüfer bei Überprüfung des als Betriebsausgaben abgezogenen Aufwandes für einen PKW festgestellt hat - regelmäßig fünf Mal pro Woche mit dem angesprochenen PKW von B. (seinem Wohnort) nach W. (seinem Berufssitz) und retour gefahren ist.

Demnach bleibt aber für allfällige berufliche Nutzungen des Arbeitszimmers im Wohnhaus durch den Bw. jedenfalls nur ein untergeordneter Zeitraum übrig.

Angesichts dessen nötigt aber die berufliche Tätigkeit des Bw. diesen nicht dazu, neben seinen Kanzleiräumen in W. ein Arbeitszimmer in seinem Wohnhaus in B dergestalt zu benutzen, dass den Familienangehörigen der Zutritt zu diesem Raum auch während jener Zeiträume untersagt ist, während der Raum infolge Abwesenheit des Bw. nicht für berufliche Zwecke Verwendung findet.

Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt nicht als begründet.

#### e.) **Bewirtungsspesen (Einkommensteuer 1994- 1996, Umsatzsteuer 1994)**

Das Finanzamt verwehrte dem Bw. - ebenfalls den Feststellungen des Prüfers folgend - den Abzug geltend gemachter Bewirtungsspesen (1994: ATS 8.676,--; 1995: ATS 14.660,83, 1996: ATS 15.000,--) als Betriebsausgaben, sowie im Jahre 1994 der aus diesen Bewirtungsspesen geltend gemachten Vorsteuern (ATS 1.125,90).

In den Jahren 1995 und 1996 hat der Bw. entsprechend den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht keinerlei Vorsteuern aus Bewirtungsspesen beansprucht. Vielmehr sind in den genannten Jahren Bewirtungsspesen am Jahresende pauschal ohne Vornahme eines Vorsteuerabzuges in die Aufzeichnungen des Bw. aufgenommen worden.

Mit der Berufung begehrte der Bw. die Berücksichtigung von Bewirtungsspesen in höherem Ausmaß als bislang, und zwar ATS 60.000,-- (1994), ATS 40.000,-- (1995) und ATS 20.000,-- (1996).

Begründet wurde dies damit, dass diese Spesen belegmäßig nicht nachgewiesen werden könnten, jedoch tatsächlich angefallen seien und daher schätzungsweise berücksichtigt werden müssten. Der Bw. habe nämlich seine Kanzlei im Jahre 1993 ohne Übernahme eines Klientenstocks eröffnet. Bei Vollmachtserteilungen habe der Bw. daher Einladungen, hauptsächlich im Cafe "vis-a-vis" ausgesprochen und anlässlich des erstmaligen Besuches potenzieller Klienten in den Büroräumlichkeiten Präsente überreicht.

Der Bw. habe den Gewinn aus der von ihm geführten Steuerberatungskanzlei stetig steigern können. Wie ein Blick auf den - der mittlerweile bereits eingereichten Steuererklärung entnehmbaren - beträchtlichen Gewinn des Jahres 1997 zeige, sei der diesbezügliche Aufwand in jedem Fall gerechtfertigt getätigten worden.

Das Finanzamt entsprach dem Berufungsbegehren auch in diesem Punkt nicht. Begründet wurde dies damit, dass Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürften.

Repräsentationsaufwendungen seien auch solche anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Ausgenommen vom Abzugsverbot seien derartige Aufwendungen lediglich dann, wenn der Abgabepflichtige nachweise, dass die Bewirtung der Werbung diene und die berufliche Veranlassung überwiege.

Allgemein seien unter "Repräsentationsaufwendungen" alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Abgabepflichtigen bedingt seien, die aber auch sein gesellschaftliches Ansehen förderten, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren".

Die Inanspruchnahme einer - wie im gegenständlichen Fall vom Bw. entfalteten - freiberuflichen Tätigkeit gründe sich vor allem auf ein besonderes Vertrauen in die Fähigkeiten und die Seriosität des Leistungserbringens. Daher würde Einladungen und Geschenken keine für die Auftragserfüllung maßgebende Bedeutung zukommen. Vielmehr trete eine allfälliger "Werbeeffekt" deutlich hinter den der Repräsentation.

Darüber hinaus müssten die beiden oben angesprochenen Voraussetzungen, nämlich Werbezweck einerseits und Überwiegen der beruflichen Veranlassung andererseits, nachgewiesen werden; eine bloße Glaubhaftmachung genüge nicht. Dem Begehrten des Bw. komme daher auch aus diesem Grunde - zumindest soweit keine Belege vorhanden seien - keine Berechtigung zu.

In dem an die Finanzlandesdirektion gerichteten Schriftsatz vom 31. Dezember 2001 hob der Bw. in weiterer Folge hervor, dass es ihm im Zuge der Eröffnung bzw. des Aufbaues seiner Kanzlei aus Zeitmangel nicht möglich gewesen sei, Belege zu verlangen bzw. zu sammeln.

Bei den als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen handle es sich ausschließlich um Spesen für die Bewirtung von Klienten im "gegenüberliegenden" Kaffeehaus, weil der Bw. in seinen Kanzleiräumlichkeiten selbst über keinerlei entsprechende Einrichtungen (wie beispielsweise Kaffeemaschine, Kühlschrank u. dgl.) verfügt habe. Bei den anlässlich der in der Gründungsphase seines Unternehmens anlässlich der Bewirtung mit (zukünftigen) Klienten geführten Besprechungen habe der Bw. in erster Linie über Leistungen informiert, die er erbringen könne. Die Klientenfluktuation bei Steuerberatern sei nachweislich äußerst gering, daher habe der Bw. mit ein und demselben (zukünftigen) Klienten oft mehrmals sprechen müssen. Es seien stets auf die berufliche Tätigkeit des Bw. bezogene Leistungsinformationen abgefragt worden. Die genannten Ausgaben hätten daher ausschließlich der Werbung für berufliche Zwecke des Bw. gedient, und dürften daher auch als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Am 11. April 2002 übermittelte der Bw. schließlich der Finanzlandesdirektion per Telefax handschriftliche Aufzeichnungen betreffend im Jahr 2002 angelaufene Bewirtungsspesen.

***Über diesen Berufungspunkt wurde erwogen:***

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen 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 berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben (ab 5. Mai 1995 gemäß dem Strukturanpassungsgesetz, BGBl. Nr. 297/1955, nur mehr zur Hälfte) abgezogen werden.

Nachzuweisen ist demnach nicht nur, dass dem Steuerpflichtigen Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind, sondern auch, dass mit der einzelnen Aufwendung bzw. Ausgabe ein Werbezweck verbunden war und die berufliche Veranlassung bei weitem überwogen hat (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159 m. w. N). Angesichts der von der zitierten Gesetzesstelle

geforderten Nachweispflicht reicht eine bloße Glaubhaftmachung der angesprochenen Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bzw. Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden nicht aus.

Angesichts dessen ist aber das Schicksal auch dieses Berufungspunktes insoweit er den begehrten Abzug von Aufwendungen bzw. Ausgaben für Bewirtungen als Betriebsausgaben anlangt, bereits entschieden: hat doch der Bw. nicht ein Mal den Nachweis erbracht, dass ihm Aufwendungen bzw. Ausgaben der angesprochenen Art auch tatsächlich erwachsen sind (vgl. das Berufungsvorbringen, wonach es aus Zeitmangel nicht möglich gewesen sei, Belege zu verlangen bzw. zu sammeln). Im Übrigen hat es der Bw. auch nur allgemein beim Vorbringen belassen, dass mit den einzelnen Aufwendungen bzw. Ausgaben ein Werbezweck verbunden gewesen sei bzw. die berufliche Veranlassung bei weitem überwogen habe.

Hinsichtlich des Begehrens des Bw., Aufwendungen bzw. Ausgaben für überreichte Präsente anlässlich "des erstmaligen Besuches im Betrieb" zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen, wird darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035) Aufwendungen bzw. Ausgaben, die allgemein dazu dienen, geschäftlich Kontakte aufzunehmen oder zu pflegen, jedenfalls unter den Begriff der steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen.

Das Vorsteuerabzugsbegehren des Bw. scheitert im vorliegenden Fall bereits daran, dass der Bw. seinem Vorbringen zufolge keinerlei Rechnungen beizubringen vermag (vgl. nochmals: es sei aus Zeitmangel nicht möglich gewesen, Belege zu verlangen bzw. zu sammeln). Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 bzw. 1994 setzt die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nämlich das Vorhandensein einer Rechnung voraus. Dazu kommt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Repräsentationsaufwendungen generell ausschließt.

Die Berufung ist daher nach all dem auch in diesem Punkt nicht begründet.

#### **f.) Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 1999**

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1999 mit ATS 620.700,-- festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlung maßgebliche Veranlagung das Jahr 1996 betreffe und die Vorauszahlung gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 zusätzlich um 14 % erhöht worden sei.

Hiezu wird festgehalten, dass der Einkommensteuerpflichtige nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten hat. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr (abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988; im gegenständlichen Fall nicht vorliegend)
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlungen erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht: Nach § 121 Abs. 4 EStG 1988 idF des 2. Budgetbegleitgesetzes 1997, BGBl. Nr. 139/1997, ist der derart ermittelte Betrag an Vorauszahlungen zusätzlich um 5% angehoben.

In der Berufung bekämpft der Bw. lediglich die Höhe der Bemessungsgrundlage (des Einkommens) für die Einkommensteuerschuld des im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides letztveranlagten Kalenderjahres 1996.

Da die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 abzuweisen war (Zahlungen an den Sohn, Bewirtungsspesen; vgl. oben die Punkte b.) und e.) tritt auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (des Einkommens) für die Festsetzung der Vorauszahlung keine Änderung ein.

Demnach erweist sich auch die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid als nicht begründet.

Klagenfurt, 11. Mai 2004