

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Manuela Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	307.800,00 S	Einkommensteuer	4.899,24 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind auch dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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. erklärte im Berufungsjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Wirtschaftsberater.

In der als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung finden sich unter Anderem folgende Ausgabenbeträge (in Schilling):

Personalaufwand	25.814,66
Fremdleistungen	200.014,25
Reise-, Fahrt- und Kfz-Aufwand	200.978,46
Fachliteratur und Zeitungen	15.305,00
Telefon Festnetz	3.426,50
Telefon Handy	15.940,08
Internet	5.562,50
Miet- und Pachtaufwand	13.110,00
Werbeaufwand	25.931,48
Bewirtung 100 % abzugsfähig	34.865,36

Bewirtung 50 % abzugsfähig	23.397,50
----------------------------	-----------

Die Betriebsleistung würde sich wie folgt berechnen:

Dienstleistungserlöse	
Provisionserlöse	711.712,00
Privatanteile, Eigenverbrauch	
5 % Privatanteil Handy	797,00
25 % Privatanteil Festnetz	856,63
20 % Privatanteil KFZ	36.306,89
Betriebsleistung	749.672,52

Im Berufungsjahr wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 103.062,00 S erklärt.

Durch Ergänzungsvorhalt vom 26. März 2002 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. erforderliche Unterlagen einzureichen:

Der Bw. werde ersucht, eine Aufstellung der Fremdleistungen mit Namen und Adresse vorzulegen.

Eine Reisekostenaufstellung sei vorzulegen.

Belege und Aufstellung betreffend der tatsächlichen Reisekosten würden benötigt werden.

Weiters eine Aufstellung der Ausgaben betreffend der Fachliteratur, sowie Belege der Telefonkosten. Es werde beabsichtigt, die Privatanteile (Festnetz und Handy) jeweils mit 30 % anzunehmen. Der Bw. werde daher um eine schriftliche Stellungnahme diesbezüglich ersucht.

Weiters würde er ersucht werden, einen Nachweis über die Miet- und Pachtaufwendungen zu erbringen. Würden Büroräumlichkeiten angemietet werden oder ein Arbeitszimmer (Berechnung) verwendet werden?

Eine Aufstellung der Werbeaufwendungen, sowie Belege für die Bewirtung (100 % und 50 %) seien einzureichen.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2002 wurde durch den Bw. wie folgt geantwortet:

1. Die Auszahlungen Fremdleistungen seien in Kopie eingereicht worden.
2. Reisediäten (Originalaufzeichnung)
3. Reisespesen (Originalbelege)
4. Fachliteratur mit 5 Belegkopien, im Fall von Doppel- bzw. Mehrfachkäufen würden Geschenke an Kunden vorliegen.
5. Telefonrechnungen (Originale)
6. Höhe der Privatanteile Telefon: Mit dem Handy werde nahezu ausschließlich beruflich telefoniert, beim Festnetz schätzt der Bw. den Privatanteil auf ein Viertel.
7. Beim Mietaufwand handle es sich um Pkw-Garagierung am Sitz des A., dem Auftraggeber des Bw..
8. Werbeaufwand: Kontoausdruck liege bei
9. Bewirtung 100 %: Geschäftssessen mit A.-Teamkollegen, Anwerben A.-Mitarbeiter seien mit 100 % angesetzt worden, Geschäftssessen mit Kunden zu 50 % (alles Originalbelege)

Anlässlich der Bearbeitung des Vorhaltes hätte der Bw. einen Fehler entdeckt. Im eingereichten Abschluss seien Personalaufwendungen in Höhe von 25.814,66 S gebucht worden, die 2001 betreffen würden. Er ersuche daher auf diesem Wege, diese außer Ansatz zu lassen.

Beigelegt wurden unter Anderem Rechnungen über Speisen und Getränke. Sämtliche Belege sind auf der Rückseite mit einem oder mehreren Namen, dem Verweis Teamfeier, Weihnachtsfeier, oder Mitarbeiterbesprechung versehen.

Eingereicht wurden weiters drei Belege über Fremdleistungshonorare in Höhe von insgesamt 51.714,25 S samt dazugehörigen Kopien der Überweisungsbelege. Sämtliche Zahlungen wurden bar auf das Konto des Subunternehmers geleistet.

Fremdleistungen in Höhe von 148.300,00 S wurden durch Belege glaubhaft gemacht, die ausnahmslos die Barzahlung der einzelnen Beträge bestätigen.

Unter diesen befindet sich je 1 Beleg im Hinblick auf Zahlungen an H.B., S.H. uns S.M. zu je 10.000,00 S.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 20. Juni 2002 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, den Geldfluss für die Fremdleistungen mittels Bankbelegen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 5. August 2002 wurde wie folgt geantwortet:

Für jene Fremdleistungen, die mittels Banküberweisung beglichen worden seien, würden Überweisungsbelege beiliegen. In Summe 148.300,00 S seien bar geleistet worden. Die Zahlungen würden grundsätzlich in kleineren Beträgen getätigt worden sein. Aus Vereinfachungsgründen (um die Belegflut in Grenzen zu halten) sei erst bei Erreichung einer größeren Summe, z.B. 10.000,00 S, eine Bestätigung ausgestellt worden. Die Geldflüsse seien teilweise über Girokonto, Sparbuch und Zwischendarlehen der Mutter des Bw. erfolgt.

Die Provisionen 2000 seien als Vorleistung für eine entsprechende Umsatzankurbelung eingesetzt worden. 2001 und 2002 hätten sich die Provisionszahlungen bereits minimiert, analog der bisherigen Geschäftsentwicklung rechne der Bw. auf Grund dieser Maßnahmen ab 2004 mit deutlichen Gewinnen.

Aus der Kopie des Kontos Literatur und Zeitungen geht Folgendes hervor:

News und Format	999,00
-----------------	--------

Chef-Info	200,00
Fonds professionell	200,00
Abo Option	290,00
Fachliteratur	1.448,00
Cash	53,00
Börse Life	328,00
Unternehmen in Österreich, 3 Bände	3.542,00
So haben Sie Erfolg	218,00
Bei Anruf Erfolg	364,00
Erlebte Verkaufspraxis	291,00
Fachliteratur	762,00
Lebe begeistert	364,00
Der Daimler-Chrysler-Deal	291,00
Fachliteratur	1.513,00
Das große OR	398,00
Zeitschriften	20,00
Investieren mit Warren Buffet	504,00
Sag ja zum Erfolg	291,00

Fachliteratur	1.204,00
Erlebte Verkaufspraxis	291,00
Forever young	291,00
Fachliteratur	873,00
Trend Abo	570,00
Summe:	15.305,00

Ein Beleg über 1.448,00 S, übertitelt mit Fachliteratur, wurde eingereicht:

Linz, Stadt an de	145,00
Du schaffst, was	291,00
Das große ORF-Bör	298,00
Der große Gerer	496,00
Der wunderbare Weg	218,00
Summe	1.448,00

Ebenso wurde folgender Beleg eingereicht:

Das große OR	398,00
Lebe begeistert	364,00

Summe	762,00
-------	--------

Ebenso wurde eingereicht:

Akte Ex	218,00
Forever young Fitn	109,00
Forever young Da	182,00
Die 75. besten	364,00
Krupp	350,00
Duden die deutsche Rechtschreibung	290,00
Summe	1.513,00

Ebenso folgender Beleg:

Zeit haben heis	297,00
Das große OR	398,00
Geld tut Frauen	291,00
Das 1 x 1 des Geldes	218,00
Summe	1.204,00

Weiters wurde folgender Beleg eingereicht:

Die Kunst über	291,00
Geld tut Frauen	291,00
Sprenge deine Gren	291,00
Summe	873,00

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 8. August 2000 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 343.154,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

- 1) Fremdleistungen: seien nur in Höhe von 51.714,25 S berücksichtigt worden (belegmäßiger Nachweis)
- 2) Fachliteratur: sei nicht anerkannt worden, da allgemeine Literatur
- 3) Telefon Festnetz und Internet: 30 % Privatanteil sei abgezogen worden
- 4) Miet- und Pachtaufwand: sei nicht anerkannt worden auf Grund § 20 EStG 1988 (private Lebensführung)
- 5) Personalaufwand: würde 2001 betreffen laut Vorhaltsbeantwortung, sei abgezogen worden.
- 6) Bewirtung 100 %: sei nicht anerkannt worden (§ 20 EStG 1988), eigene Kollegen, kein Werbecharakter.

Binnen offener Frist wurde Berufung eingereicht gegen obigen Bescheid mit folgender Begründung:

Die Berufung richte sich gegen folgende Punkte des Bescheides:

Fremdleistungen:

Wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, hätte der Bw. kleine Beträge ausgezahlt. Um den Verwaltungsaufwand in Grenzen zu halten, sei erst bei Erreichen von 10.000,00 S eine Quittung ausgestellt worden. Weiters sei mitgeteilt worden, dass die Finanzierung über Girokonto, Sparbuch bzw. Zwischendarlehen der Mutter des Bw. erfolgt sei. Kopien von Bankauszügen des 1. Halbjahres über die Barbehebungen des Bw. sowie die Barbehebungen seiner Mutter würden eingereicht werden.

Fachliteratur:

Da vom Bw. nicht näher spezifiziert, seien unter Fachliteratur auch Bücher, die Werbegeschenke darstellen würden, erfasst worden (2 x "erlebte Verkaufspraxis", 2 x "Geld tut Frauen richtig gut"). Literatur von allgemeinem Interesse bzw. für Personen mit höherem Bildungsgrad sei keine Betriebsausgabe. Der Bw. sei als Finanzdienstleister Verkäufer und Literatur wie "Bei Anruf Erfolg", "Erlebte Verkaufspraxis" seien geeignet, seine Berufschancen zu erhalten bzw. zu verbessern. Von allgemeinem Interesse könne es sein, ein Wirtschaftsabo zu haben. Als Finanzdienstleister sei es notwendig, über einen größeren Überblick zu verfügen. Um dies zu gewährleisten, sei News in Kombination mit Format, Chef-Info, Fondsprofessionell, Option und Cash abonniert worden.

30 % Privatanteil für Handy, Internet und Festnetz:

Wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, würde der Bw. sein Handy nahezu ausschließlich beruflich nutzen. Nach weiterer Überlegung schätzt der Bw. seinen Privatanteil wie folgt ein: 10 % für Handy und Internet, 25 % Festnetz.

Mietaufwand Parkplatz:

Als selbstständiger Finanzdienstleister sei der Bw. ausschließlich für den A. tätig. Der Bw. verfüge zwar über ein Arbeitszimmer, es sei allerdings klein und für Klientenempfang nicht geeignet (kein Ansatz in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Die Beratungsgespräche würden daher am Sitz des A. abgewickelt werden. Es handle sich um eine ausschließlich betriebliche Miete.

Bewirtung 100 % Betriebsausgabe:

Bei der Bewirtung von Teamkollegen sei seinerseits kein Privatanteil ausgeschieden worden. Es würde der Ansatz als Betriebsausgabe zur Gänze versagt worden sein, mit dem Argument, dass kein Werbecharakter gegeben sei. Beim Auftraggeber des Bw. handle es sich um einen Strukturvertrieb, das heißt das Einkommen des Bw. sei auch abhängig davon, wie viele Mitarbeiter er anwerbe und wie viel diese leisten würden. Mitarbeitergewinnung, Gewährleistung und Steigerung von Motivation würden die Einnahmen bestimmen, Werbecharakter bei den Geschäftsessen sei also unmittelbar gegeben.

Beigelegt wurden Kopien von Kontoauszügen des Bw. vom 1. Jänner 2000 bis 30. Juni 2000. Auf diesen sind Barabhebungen in meist kleineren Beträgen von insgesamt 222.700,00 S markiert.

Ebenso wurden zwei Kopien von Auszügen des Kontos der Mutter des Bw. eingereicht, aus denen eine Barabhebung am 3. März 2000 in Höhe von 40.000,00 S und eine vom 20. Juni 2000 in Höhe von 60.000,00 S, somit insgesamt 100.000,00 S hervorgehen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. April 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Bewirtung 100 % (34.865,36 S):

Der Bw. werde ersucht, die entsprechenden Belege zur Einsichtnahme vorzulegen.

Fremdleistungen (148.300,00 S):

Zu welchen der Empfänger bestehe ein Verwandtschaftsverhältnis?

Der Bw. werde ersucht, die "Empfehlungslisten" der Provisionsempfänger vorzulegen und bekannt zu geben, mit welchen der empfohlenen Personen anschließend Geschäfte abgeschlossen worden seien.

Allfällige Verträge mit den Provisionsempfängern würden benötigt werden.

Der Darlehensvertrag (mit den Vereinbarungen betreffend Rückzahlung) mit der Mutter des Bw. sei vorzulegen.

Welche betriebswirtschaftlichen Überlegungen würden vorliegen, auf den Provisionsbelegen einen Vermerk anzuführen, dass die maximal auszuzahlende Summe jährlich mit 10.000,00 € beschränkt sei? Würden weitere Empfehlungen in solch einem Jahr dann keinen Wert besitzen?

Mit Schreiben vom 4. Juli 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Die Belege Bewirtung 100 % würden beigelegt werden.

Ein Verwandtschaftsverhältnis bestehe zu H.B. (Mutter), sowie S.H. (Schwager) und S.M. (Schwester).

Eine Excel-Liste würde beiliegen, die Vermittelten hätten wiederum Empfehlungen abgegeben: Kunden und "Mitarbeiter" (selbständige Unternehmer, Strukturvertrieb!).

Es gebe keine schriftlichen Verträge, nur mündliche Vereinbarungen. Es gebe keinen schriftlichen Darlehensvertrag, der Bw. werde noch heuer mit einem geschenkten Sparbuch das Darlehen abdecken.

Der Bw. sei vom Charakter her großzügig. Diese Vorgangsweise sei aus Vereinfachungsgründen gewählt worden. Für den Fall, dass der Bw. mit einem Subunternehmer nicht zufrieden sei, wirke sich das auf Folgebeauftragung bzw. Folgeprovisionen aus.

Beigelegt wurde eine Empfehlungsliste, auf der mehrere Provisionsempfänger jeweils einer Person bzw. Familie als Vermitteltem zugeordnet wird.

Aus einem Aktenvermerk der Amtspartei geht unter anderem hervor, dass der im Hinblick auf die Telefon- und Internetkosten in der Berufung angegebene Privatanteil glaubhaft erscheint und die Mietaufwendungen für den Parkplatz als betrieblich angesehen werden.

Am 15. Juli 2003 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 22. Oktober 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde II. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Bewirtung 100 %: 34.865,36 S

Vorausschickend werde festgehalten, dass der Senat vom Vorliegen von Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 2a EStG 1988 und somit von deren Nichtabzugsfähigkeit ausgehe.

Die Möglichkeit eines Abzuges von 50 % könne dann bestehen, wenn es sich um Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handle.

Voraussetzung sei, dass nachgewiesen werde, dass die Bewirtung der Werbung gedient habe und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege.

Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Für jeden einzelnen eingereichten Beleg werde daher Folgendes benötigt:

Die Namen der Eingeladenen – würden diese noch nicht angeführt worden sein (Mitarbeiterbesprechung, Teamfeier, Weihnachtsfeier).

Die Darlegung der Geschäftsverbindung im Hinblick auf jede einzelne Person (bestehe bereits eine Geschäftsverbindung, wenn ja, in welcher Form? Oder solle eine solche erst angestrebt werden?).

Es sei jeweils darzulegen, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen worden sei bzw. im Einzelfall ernsthaft angestrebt worden sei.

Welche Leistungs- bzw. Produktinformationen seien vom Bw. geboten bzw. ihm geboten worden?

Welche Produkte seien präsentiert worden?

Es seien die Hierarchieverhältnisse und Geschäftsverbindungen innerhalb der vom Bw. als Strukturbetrieb bezeichneten Organisation zu schildern. Insbesondere seien Umsatzbeteiligungen bzw. Verknüpfungen der Provisionen untereinander zu erläutern.

Wie sei der vom Bw. verwendete Begriff (Mitarbeitergewinnung) zu verstehen? Würden auch Dienstverhältnisse angestrebt?

Fachliteratur und Zeitungen: 15.305,00 S

Zeitschriften

Abgesehen von den Ausgaben Trend, Format und News sei jeweils eine Probeexemplar einzureichen. Für sämtliche Zeitschriften sei die betriebliche Veranlassung ausführlich darzulegen.

Bücher

Sämtliche Bücher seien mit Preis, Titel und Inhaltsangabe aufzulisten. Weiters sei für jedes Exemplar die betriebliche Veranlassung zu erläutern.

4 Bücher Werbegeschenke

An wen und aus welchem Anlass seien die angegebenen Bücher verschenkt worden? Es sei dessen Werbecharakter darzulegen.

Fremdleistungen: 200.014,25 S

Die vom Bw. mit Schreiben vom 4. Juli 2003 eingereichte Empfehlungsliste erscheine unvollständig.

Er würde nun ersucht werden, diese zu konkretisieren im Hinblick auf die einzelnen Vermittlungen, sämtliche Provisionsempfänger, sowie auf die dadurch im Einzelfall erzielten Provisionsbeträge.

Wie seien diese bemessen bzw. berechnet worden?

Wie komme es zu einer Beschränkung der Gesamtprovision pro Jahr mit 10.000,00 S?

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa auch das Erkenntnis vom 22.2.2000, ZI. 99/14/0082) seien für die Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen 3 Voraussetzungen wesentlich.

1. Ausreichende Publizität

2. klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt

3. Standhalten eines Fremdvergleiches

In diesem Sinne seien folgende Punkte im Hinblick auf die Vertragsbeziehungen mit B.H., M.S. und H.S. zu klären:

Sämtliche mit obigen Personen im Hinblick auf die Tätigkeit im Berufungsjahr abgeschlossenen Verträge seien einzureichen. Würden mündliche Vereinbarungen getroffen worden sein, sei deren Inhalt in den wesentlichen Punkten anzuführen.

Dies insbesondere in Bezug auf die Art und den Zeitpunkt der vereinbarten Leistungen, die jeweils vereinbarte Entlohnung und die Art der Bezahlung.

Wann seien die jeweiligen Leistungen erbracht worden und wann seien die Provisionen abgerechnet worden?

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2004 wurde wie folgt geantwortet:

Der Bw. würde einige grundsätzliche Informationen bezüglich seiner Tätigkeit als selbstständiger Wirtschaftsberater geben wollen.

Er hätte Ende September 1999, als vorläufiger Quereinsteiger mit der Ausbildung für diese Tätigkeit begonnen, das Kalenderjahr 2000 sei also sein 1. volles Jahr gewesen.

Für dieses 1. Jahr hätte er von A. ein Fixum von 60.000,00 S erhalten, damit er alle seine Unkosten decken können, als Neunling keine Verträge auf Druck verkaufen müssen, seine rund einjährige Ausbildung absolvieren und sich ordentlich in die neue Materie einarbeiten könne.

In dieser Zeit hätte er alles versucht, um so viele Kontakte wie möglich für seine neue berufliche Zukunft zu knüpfen. Er hätte sich daher mit Gott und der Welt getroffen, um gute Kontakte zu bekommen.

Sämtliche Namen seien im Übrigen auf der Rückseite der Bewirtungsrechnungen vermerkt und es hätte sich in diesem Jahr ausschließlich um Geschäftsanbahnungsbewirtungen gehandelt, d.h. es seien keine Teamfeiern oder Weihnachtsfeiern dabei, da diese zentral organisiert worden seien.

Viele dieser Menschen seien in der Folge Kunden geworden bzw. hätten ihm interessante Empfehlungen gegeben – es sei daher gar nicht möglich explizit zuordenbar bzw. nur mit einem nicht dafür stehenden Aufwand.

Bei diesen Gesprächen sei logischerweise das Unternehmen A. mit seinem gesamten Leistungsspektrum präsentiert worden.

Spezielle Produkte könnten erst in der Folge angeboten werden, wenn eine gesamte Analyse des potenziellen Kunden gemacht worden sei und aus längeren Gesprächen hervorgehe, was der Kunde überhaupt brauche und wolle.

Bezüglich der Hierarchieverhältnisse könne jederzeit der offizielle und jedem zugängliche Karriereplan der A. eingesehen werden.

Im Groben sei es so, dass diese von Agent auf Wirtschaftsberater, Teamleiter, Teammanager, Manager bis zum Direktor aufsteige.

Er sei auf Grund seiner Berufserfahrung und seiner nachweislichen großen Verkaufserfolge in mehreren anderen Firmen und Branchen von Beginn weg in die Hierarchie Teammanager eingestuft worden.

D.h. er bekomme Provisionen für die durch ihn abgeschlossene Geschäfte und Leistungsvergütung für Mitarbeiter, die unter ihm strukturiert seien (Agenten, WB, TL), da er für diese die fachliche und wirtschaftliche Verantwortung trage.

Damit sei auch der Punkt Mitarbeitergewinnung beantwortet, da Führungskräfte, also ab CL aufwärts, grundsätzlich für Mitarbeitergewinnung und deren Ausbildung/Einarbeitung verantwortlich seien.

Zum Thema Fachliteratur würde er mitteilen, dass es zur laufenden Mindestausbildung jedes Wirtschaftsberaters gehöre, viele Zeitschriften und Fachbücher zu lesen. Alle Zeitschriften seien hinlänglich bekannt und davon ein Exemplar einzureichen, erachte er als absoluten Witz, dass er sicher nicht machen würde.

Sämtliche Zeitungen, auch Kronenzeitung, OÖ. Nachrichten, Chef-Info, etc. würde von ihm im Detail durchforstet und alle relevanten Medienberichte herausgeschnitten und in separaten Ordnern chronologisch abgelegt werden – das könne vom Finanzamt jederzeit in seinem Büro eingesehen werden.

Kronenzeitung und OÖ. Nachrichten seien zwar nicht die speziellen Wirtschaftszeitungen, aber seine Kunden würden in der Mehrzahl diese Medien lesen und eben nicht die Financial Times.

Das Gleiche gelte für die Bücher. Er könne als Selbständiger nicht von Arbeitsbeschaffung leben und nochmals eine Aufstellung machen – es handle sich ausschließlich um Bücher, die sich mit dem Thema Geld befassen würden – alle Bücher stünden geordnet in seinem Büro und könnten jederzeit besichtigt werden und der Titel, der Preis, sowie der Inhalt würden doch bitte aus den Rechnungen deutlich hervorgehen.

Bücher als Geschenke für Geburtstage, Gefälligkeiten etc. würden ausgesprochen gut ankommen, weil es etwas Persönliches sei, um im Verhältnis ausgesprochen wenig zu kosten.

Fremdleistungen, da könne man sich die Abrechnungen aller folgenden Jahre ansehen, hätte es nur in seinem 1. Jahr und in der Folge nur noch minimal gegeben.

Er hätte, wie gesagt, im 1. Jahr alles versucht, um an spezielle Kontakte heranzukommen und manche Provisionszahlen auch mitunter absolut großzügig bemessen sein würden und auch nicht genau berechnet sein würden, sondern nur ungefähr, was es ihm Wert sei. Es sei kaum mehr nachzuvollziehen, was in der Folge für Kontakte entstanden seien, aber nachdem er schon im 2. Jahr nur noch minimal Provisionen ausgezahlt hätte und heute fast 500 Kunden habe, hätte sich alles mehr als gerechnet.

Die Provision mit 10.000,00 S zu beschränken hätte nur den einen Grund, da bei diesem Empfehlungen nicht von vorne herein absehbar gewesen wäre, was sie bringen würden und keiner mehr bekomme, auch wenn ein Großgeschäft daraus entstehe.

Manche Empfehlungen, speziell im Firmenbereich würden sogar erst jetzt kommen, 2-3 Jahre später, da diese oft einfach so lange dauern würden, bis das Unternehmen auch mit dem Steuerberater, Teilhabern, etc. alles besprochen hätte.

Zum letzten Punkt würde er mitteilen, dass er für die Kunden, die ihm von seiner Mutter, seiner Schwester und seinem Schwager vermittelt worden seien, wesentlich mehr Provision bekommen habe, als er bezahlt habe und dies ausschließlich Menschen gewesen wären, die ihm vorher nicht bekannt gewesen wären. Die Familie S. z.B. hätte bis heute mehr als 4 Mio. S bei ihm veranlagt, eine Lebensversicherung, etc. abgeschlossen. Allein an diesem Kunden hätte er schon rund 100.000,00 S verdient.

Wie gesagt würden in den Folgejahren schon wesentlich weniger Bewirtung und Provisionszahlungen zu finden sein und er hoffe, dass dieses Thema damit abgeschlossen sei.

Beigelegt wurde eine Umsatzliste, geordnet nach Klienten. Der A. würde für die Provisionsvermittlung den Vertrag nach Einheiten bewerten, pro Einheit erhalte der Bw. 10,00 €.

Es geht jedoch nicht aus der Liste hervor, welchen Zusammenhang die vorliegenden Abschlüsse mit den Subprovisionen aufweisen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Literatur und Zeitungen**

Hinsichtlich der Zeitschriften News, Format und Trend wurde kein Probeexemplar angefordert, da diesbezüglich allgemein bekannt ist, dass es sich um Werke handelt, die einen Teil der Bevölkerung, der sich nicht als einer bestimmten Berufssparte zugehörig separieren lässt, als Leser anspricht. Es handelt sich hierbei um Druckwerke von generellem Interesse, die nicht für einen abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt sind.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 30.1.2001, 96/14/0154) werden die Aufwendungen hierfür als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 qualifiziert.

Im Hinblick auf sämtliche andere Zeitschriften wurde der Bw. aufgefordert, Probeexemplare vorzulegen und die betriebliche Veranlassung darzulegen.

Dies wurde verweigert mit dem Hinweis, dass diese hinlänglich bekannt sein würden und der

die Aufforderung als Witz ansehen würde.

Nun liegt es am Bw., die Berufsbezogenheit der Werke, für die Aufwendungen geltend gemacht worden sind, darzutun (siehe auch das Erkenntnis das VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0142).

Da die konkrete berufliche Verwertung nicht aufgezeigt worden – im Gegenteil, nicht einmal der Versuch unternommen worden ist – können auch diese Kosten nicht als betrieblich anerkannt werden aus den oben angeführten Gründen.

Ebenso wurde trotz Aufforderung in Bezug auf die Bücher, deren Kosten geltend gemacht worden sind, die Berufsbezogenheit nicht erläutert.

Die Angabe in der Vorhaltsbeantwortung, es handle sich ausschließlich um Bücher zum Thema Geld, konnte nicht verifiziert werden. Verwiesen wird nur auf Titel wie "Lebe begeistert", "Forever Young", "Linz, Stadt an der...", "Der große Gerer".

Das Werk "Der Duden, Rechtschreibung", ist jedenfalls als allgemeinbildend einzustufen, weshalb auch hier das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 greift.

Die Aufwendungen für Bücher können daher aus den oben bereits dargelegten Gründen nicht als betrieblich anerkannt und abzugsfähig eingestuft werden.

Bezüglich der 4 als Werbegeschenke deklarierten Werke wurde vom Bw. trotz Aufforderung weder der Geschenknehmer angegeben, noch ist der Werbecharakter erläutert worden. Auch hier konnte folglich die Berufsbezogenheit nicht nachgewiesen werden, weshalb die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht gegeben ist.

In Summe sind daher sämtliche als Fachliteratur und Zeitungen geltend gemachten Kosten in Höhe von 15.305,00 S nicht abzugsfähig und den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb zu zu schlagen.

## Telefon- und Internetkosten

In der Berufungsschrift wurde eine Schätzung der Privatanteile in Höhe von 10% für Handy und Internet und 25% für Festnetz vorgenommen.

Eine Schätzung in dieser Höhe erscheint dem Senat durchaus glaubwürdig - auch die Amtspartei sieht diese als glaubhaft an.

Die Kosten werden daher in folgender Höhe anerkannt:

	geltend gemacht	Privatanteil erklärt		Privatanteil laut Entscheidung		endgültig anerkannt
Festnetz	3.426,50 S	856,63 S	25%	856,63 S	25%	2.569,88 S
Handy	15.940,08 S	797,00 S	5%	1.594,01 S	10%	14.346,07 S
Internet	5.562,50 S			556,25 S	10%	5.006,25 S
		1.653,63 S		3.006,88 S		21.922,20 S
Zusätzlicher Privatanteil: 1.353,25 S						

### Miet- und Pachtaufwand

Laut Aktenvermerk der Amtspartei werden die Garagierungskosten als betrieblich angesehen und als abzugsfähig beurteilt.

Da dieser Berufungspunkt folglich als unstrittig betrachtet werden kann, wird der Berufung für diesen Teil stattgegeben und die Aufwendungen in Höhe von 13.110,00 S anerkannt.

### Bewirtungskosten 100%: 34.865,36 S

Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Nach dem zweiten Satz des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen unter Repräsentationsaufwendungen

oder Repräsentationsausgaben 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.

Laut Schreiben des Bw. vom 10. Juni 2002 würden die gegenständlichen Aufwendungen Kosten für Geschäftssessen mit Teamkollegen der Firma A. und das Anwerben von Mitarbeitern der Firma A. betreffen.

Ebenso wird in der Berufungsschrift auf die Teamkollegeneigenschaft der Bewirteten verwiesen.

Der Werbecharakter liegt nach den Ausführungen des Bw. im Anwerben von Mitarbeitern, da die Mitarbeitergewinnung seine Einnahmen bestimmen würde.

Auch hätte er die Kosten zur Gewährleistung und Steigerung von Motivation auf sich genommen.

Der Begriff "Werbung" iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist im Sinn der ständigen Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 26.9.2000, 94/13/0262) im Wesentlichen als Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen.

Es hätte daher vom Bw. nachgewiesen werden müssen, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat.

Der allgemeine Verweis im Schreiben vom 11. Jänner 2004, es hätte sich in sämtlichen Fällen um Geschäftsanbahnungsbewirtungen gehandelt und es sei das gesamte Leistungsspektrum der Firma A. präsentiert worden, reicht als Nachweis jedenfalls nicht aus. Ebenso wenig wird der Nachweispflicht Genüge getan, dass sich der Bw. mit Gott und der Welt getroffen hätte, um gute Kontakte zu bekommen.

Diesbezüglich wurde vom Bw. bestritten, dass sich unter den eingereichten Aufwendungen solche für Teamfeiern oder Weihnachtsfeiern befinden würden. Konkret liegt sowohl ein mit Weihnachtsfeier bezeichneter Beleg, als auch ein mit Teamfeier bezeichneter vor.

Für sämtliche Belege gilt jedoch, dass diese zwar mit einem oder mehreren Namen bzw. dem Vermerk Teamfeier, Weihnachtsfeier oder Mitarbeiterbesprechung versehen worden sind, ein konkreter Nachweis für den Werbecharakter jedoch unterblieben ist.

Der Bw. selbst führt aus, dass die Aufwendungen den Personen bzw. abgeschlossenen Geschäften nicht explizit zuordenbar seien, was für Investitionen in die allgemeine Kontaktpflege, jedoch nicht für einen der Werbung dienenden Aufwand spricht.

Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen werbeähnlichen Aufwand darstellen, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (verwiesen wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.10.1999, 94/13/0035).

Keinen Zweifel hat der Senat bezüglich der beruflichen Veranlassung der stattgefundenen Besprechungen, was jedoch nicht zwingend die berufliche Veranlassung der angefallenen Bewirtungsspesen nach sich zieht.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 30.4.2003, 98/13/0071, aus, *"es sei praktikabel und den gängigen Konventionen entsprechend, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubetten, dies rechtfertige aber deswegen alleine noch keine damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit"*.

Vom Bw. wurde in keiner Weise erläutert, welches Rechtsgeschäft zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen worden ist.

Ein solcher Nachweis ist jedoch – wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 3.5.2000, 98/13/0198, darlegt, notwendig, um die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfüllen.

Der Senat geht folglich weder von einem Nachweis des Werbezweckes, noch von einem erheblichen Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung aus, weshalb die Aufwendungen in Höhe von 34.865,36 S nicht als abzugsfähig anerkannt werden können.

## Fremdleistungen

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Liegen Leistungen an Angehörige iSd § 25 BAO vor – was unstrittigerweise im gegenständlichen Fall bei den Zahlungen an H.B., S.H. und S.M. der Fall ist - ist diese betriebliche Veranlassung im Besonderen zu prüfen.

Da es bei Angehörigenvereinbarungen am zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz fehlt und die Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich besteht, hat der VwGH in ständiger Judikatur (siehe auch das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) allgemeine Kriterien für deren Anerkennung festgelegt.

#### Publizität

Die vereinbarten Vertragspunkte müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, wobei üblicherweise von Schriftform ausgegangen wird.

Schriftliche Verträge konnten vom Bw. nicht vorgelegt werden. Auch eventuell mündlich vereinbarte Bedingungen wurden im Zuge des Verfahrens trotz Aufforderung nicht dargelegt.

Die Publizität ist daher nicht gegeben, diese Voraussetzung daher nicht erfüllt.

#### Klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Gefordert wird hier eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile (siehe auch VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034). Wie oben ausgeführt wurden keinerlei Angaben durch den Bw. eingereicht. Dies wäre notwendig, um eine klare Abgrenzung von auf wirtschaftlichem Gehalt beruhender Beziehung von familienhafter zu erreichen.

Auch diese Voraussetzung ist auf Grund der fehlenden Ausführungen des Bw. folglich nicht erfüllt.

#### Standhalten eines Fremdvergleiches

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092). Der Senat geht davon aus, dass es nach obiger Praxis überaus ungewöhnlich ist, dass Subunternehmer ohne konkrete Vereinbarungen über Umfang der Leistung und des Honorares tätig werden. Ebenso ungewöhnlich ist die Auszahlung von kleineren Beträgen über das Jahr hinweg ohne Ausstellung einer Quittung und die Bestätigung eines fixen, limitierten Auszahlungsbetrages (10.000,00 S) am Ende des Jahres.

Zusammengefasst wird festgehalten, dass die Angehörigenvertragsbeziehungen des Bw. mit H.B., S.H. und S.M. nicht anerkannt werden.

Die Fremdleistungshonorare in Höhe von insgesamt 30.000,00 S werden nicht als betriebliche Aufwendungen anerkannt.

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 19 Abs. 2 EStG 1988 gilt für Einnahmen-Ausgaben-Rechner das Zu- und Abflussprinzip, was bedeutet, dass Ausgaben in jenem Jahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind.

Kann vom Abgabepflichtigen der Abfluss nicht nachgewiesen, so können auch die Ausgaben nicht anerkannt werden.

Nach den Angaben des Bw. stammen 100.000,00 S an ausbezahlten Fremdleistungshonoraren aus einem Darlehen, das ihm durch seine Mutter, H.B., gewährt worden ist.

Unstrittigerweise ist die Mutter das Bw. als nahe Angehörige iSd § 25 BAO anzusehen, weshalb der vom Bw. mit ihr abgeschlossene Darlehensvertrag als Angehörigenvereinbarung zu beurteilen ist.

Angehörigenverträge sind nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 29.5.1996, 92/13/0301) dahingehend zu prüfen, ob hinter der nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht.

Dies, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den möglicherweise vorliegenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen steuerlich beachtlicher Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die ständige Rechtsprechung des VwGH hat – wie oben bereits ausgeführt – drei wesentliche Voraussetzungen für die Anerkennung erarbeitet:

Klarer, eindeutiger Inhalt

Trotz Aufforderung wurde vom Bw. weder ein schriftlicher Vertrag, noch eine Zusammenfassung der wesentlichen mündlich vereinbarten Vertragspunkte eingereicht.

Der Inhalt der Vereinbarung ist daher gänzlich unbekannt.

#### Publizität

Wie oben ausgeführt wurden keinerlei Unterlagen zu Beweiszwecken eingereicht. Die ausreichende Publizität ist daher jedenfalls nicht gegeben.

#### Fremdvergleich

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.10.1994, 94/14/0067, ausführt, beinhalten zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen.

Der Abschluss eines Darlehensvertrages zwischen Fremden ohne jegliche Vereinbarungen diesbezüglich ist folglich undenkbar.

Keine der drei durch die ständige Judikatur des VwGH herausgebildeten Kriterien zur Anerkennung eines Angehörigenvertrages sind erfüllt.

Die gegenständliche Vereinbarung ist daher nicht anzuerkennen.

Es ist folglich davon auszugehen, dass nicht der Bw., sondern seine Mutter die Beträge in Höhe von insgesamt 100.000,00 S entrichtet hat.

Auf Grund des für Einnahmen-Ausgaben-Rechner gültigen Zu- und Abflussprinzips konnte vom Bw. kein Abfluss nachgewiesen werden, weshalb keine Anerkennung als Betriebsausgabe erfolgen kann.

Von den unter dem Titel Fremdleistungen geltend gemachten Honoraren sind insgesamt 130.000,00 S nicht anzuerkennen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	103.062,00 S
Personalaufwand	+25.814,66 S
Fachliteratur und Zeitungen	+15.305,00 S
Telefon und Internet	+1.353,25 S

Bewirtung 100%	+34.865,36 S
Fremdleistungen	+130.000,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	310.400,27 S

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 29. Jänner 2004