jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/10/24 2001/13/0272

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.10.2005

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E3L E09301000;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs1;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs6;
AVG §37;
BAO §115 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litd idF 1996/201;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3 idF 1995/297;
EURallg;
UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lita;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des Dr. BT in W, vertreten durch Dr. Karl Franz Leutgeb, Dr. Rose-Marie Rath Rechtsanwälte OEG in 1030 Wien, Weißgerber Lände 40, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat Va, vom 26. September 2001, Zl. RV/155-16/17/2000, betreffend Einkommensteuer 1996 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über Umsatz- und Einkommensteuer 1997 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und in jenem über Einkommensteuer 1996 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger und aus selbständiger Arbeit. Er konzipiert, gestaltet und moderiert Musiksendungen im ORF, gestaltet eine Zeitung, plant Konzertveranstaltungen und CD-Produktionen, erstellt Programmbücher, Einführungstexte für musikalische Veranstaltungen und CD-Booklets, ist als Konsulent und Organisator von Festspielen tätig und hat einen Lehrauftrag an einer österreichischen Universität; daneben betreibt er in Venedig und in der österreichischen Nationalbibliothek Archiv- und Quellenforschung.

Der angefochtene Bescheid, mit welchem die belangte Behörde über die Berufungen des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes für das Jahr 1996 und gegen die erstinstanzlichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1997 abändernd entschieden hat, wird vom Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof noch in drei Belangen bekämpft: Der Beschwerdeführer wendet sich gegen das - seiner Ansicht nach zu geringe - Ausmaß, mit welchem die belangte Behörde die von ihm geltend gemachten Aufwendungen für sein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer für das Jahr 1996 ertragsteuerlich und für das Jahr 1997 umsatz- und ertragsteuerlich berücksichtigt hat, ferner gegen die von der belangten Behörde bei der Ermittlung der Betriebsausgaben/Werbungskosten und der Vorsteuern des Jahres 1997 vorgenommene Halbierung seiner unter dem Titel "Informationsbeschaffung" geltend gemachten Bewirtungsspesen und schließlich auch noch gegen die der Umsatz- und der Einkommensteuer für das Jahr 1997 zu Grunde gelegte Beurteilung der Höhe der erzielten Umsätze und zugeflossenen Einnahmen.

Über seine Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Arbeitszimmer:

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 und der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass es für die Absetzbarkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband auch nach der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, gestalteten Rechtslage weiterhin erforderlich sei, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand "unbedingt notwendig macht" und der betroffene Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt werde. Die Beurteilung der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 geschaffenen Bedingung, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstelle, habe nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Diese Beurteilung sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, Slg. N.F. Nr. 7.407/F, aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Bei Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten sei zu prüfen, welche Tätigkeit "den für die Abzugsfähigkeit maßgeblichen Ausschlag" gebe. Sei eine Trennung der Tätigkeiten nicht möglich, dann führe das Aufteilungsverbot zur "gänzlichen Nichtabzugsfähigkeit des Arbeitszimmers". Seien die Tätigkeiten trennbar, dann sei "auf Grund der einkunftsquellenbezogenen Betrachtungsweise grundsätzlich für die Tätigkeit, für die das Arbeitszimmer als Tätigkeitsmittelpunkt gilt, bei Vorliegen auch der anderen Voraussetzungen dessen Abzug möglich". Eine auf der maßgeblichen Verkehrsauffassung aufbauende Analyse der vom Beschwerdeführer neben seiner Tätigkeit an der Universität ausgeübten selbständigen Betätigungen zeige, dass mehrere Tätigkeiten vorlägen, zwischen denen trotz des ihnen gemeinsamen musikalischen Interesses des Beschwerdeführers kein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Somit liege für die Tätigkeit des Verfassens von Programmbüchern, Einführungstexten und CD-Booklets wegen großteils konzeptiver Betätigung der Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer, während er für die Agenda als Lehrbeauftragter im Hörsaal der Universität gelegen sei. Für die Tätigkeit als Manager bei den Festspielen liege der Mittelpunkt "vor Ort und somit nicht im heimischen Arbeitszimmer", was trotz konzeptiver Vorbereitung daheim vor allem durch den "hohen Informationsaufwand" dargetan worden sei. Die ausschließlich berufliche Nutzung des Arbeitszimmers sei nach seiner Ausstattung als evident anzusehen. Da somit für alle Betätigungen mit Ausnahme der Lehrtätigkeit die "drei o.a." Voraussetzungen vorlägen, werde der Raum in diesem Umfang als häusliches Arbeitszimmer anerkannt. Zur "anerkannten Höhe der Aufwendungen" für das Arbeitszimmer sei auf eine Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers zu verweisen, in welcher er für 1996 und 1997 daran anschließend tabellarisch dargestellte Einnahmen zum Zwecke der Aufteilung angegeben habe, wobei "die ORF-Einnahmen wegen

vorliegender Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" außer Betracht zu bleiben hätten. Aus der Aufstellung folge, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1996 35,6 % und im Jahre 1997 16,3 % seiner selbständig erzielten Einkünfte durch im Arbeitszimmer ausgeführte Tätigkeiten erwirtschaftet habe, woraus folge, dass der Beschwerdeführer "für das Jahr 1996 64,4 % (= 100 % minus 35,6 %) und für das Jahr 1997 83,7 % (= 100 % minus 16,3 %) der das Arbeitszimmer betreffenden Aufwendungen nicht absetzen" könne.

Gegen diese Aufteilung wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, auch für die anderen Betätigungen des Beschwerdeführers stelle sein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit dar. An der Universität stehe ihm ein eigenes Büro nicht zur Verfügung. Jede der von ihm abgehaltenen Lehrveranstaltungen bedürfe ausgedehnter Vorbereitung und Nachbearbeitung aus näher dargelegten Gründen, sodass für eine Stunde Lehrveranstaltung zwei bis drei Stunden Vorbereitungs- und Nachbearbeitungszeit zu veranschlagen seien. Auch für die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Manager bei mehreren Festspielen stelle sein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit dar, weil sowohl die konzeptive Vorbereitung als auch wesentliche Leitungs- und Organisationsarbeiten vom häuslichen Arbeitszimmer aus vorgenommen würden. Dem gegenüber sei das Sammeln von Informationen lediglich eine unterstützende Tätigkeit. An den Festspielorten stehe dem Beschwerdeführer kein Arbeitszimmer und keine entsprechende Infrastruktur (Büroeinrichtung, Telefon, Fax, e-Mail) zur Verfügung, weshalb er für alle Maßnahmen der Verwaltung auf sein Arbeitszimmer in Wien angewiesen sei. Für den Veranstalter eines großen Balls, dem üblicherweise die Vorbereitungszeit eines Jahres vorangehe, liege der Mittelpunkt dieser Vorbereitungstätigkeit gewiss nicht in der Wiener Hofburg. Nichts anderes gelte für die Arbeit des Beschwerdeführers zur Organisation der Festspiele, für welche er verantwortlich sei. Dass die Archiv- und Quellenforschung mangels ihrer Honorierung aus den zu betrachtenden Tätigkeiten des Beschwerdeführers auszuscheiden sei, wie dies die belangte Behörde getan habe, sei auch nicht richtig, weil dem Beschwerdeführer ohne diese Archiv- und Quellenforschung die Ausübung jener Tätigkeiten, mit denen er Einkünfte erziele, gar nicht möglich wäre. Auch diese Forschungstätigkeit werde im Arbeitszimmer betrieben. Die Einkünfte, welche dem Beschwerdeführer für seine Tätigkeit beim ORF zufließen, außer Betracht zu lassen, sei erst recht verfehlt, weil der Beschwerdeführer Tätigkeiten für den ORF sowohl als Angestellter als auch auf der Basis von Werkverträgen ausübe. Die aus selbständiger Arbeit erwirtschafteten Einkünfte des Beschwerdeführers aus seiner Tätigkeit für den ORF würden ausschließlich durch die Möglichkeit der Nutzung seines Arbeitszimmers lukriert.

Gemäß § 124a Z 3 EStG 1988 ist u.a. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996, wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Arbeitnehmerveranlagung festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1995 enden, anzuwenden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der angeführten Fassung dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Versagung des Vorsteuerabzugs ist § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 zu beachten, demzufolge Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, wird die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, vorgenommene Einschränkung der Möglichkeit, für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer im Wohnungsverband (und dessen Einrichtung) entrichtete Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen, weil sie entgegen Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU vom Gesetzgeber verfügt wurde, durch Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie verdrängt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2002, 98/14/0198, Slg. N.F. Nr. 7.744/F, vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093, vom 3. Juli 2003, 99/15/0177, und vom 16. Dezember 2003, 2002/15/0071).

Insoweit die belangte Behörde dem Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für sein Arbeitszimmer im Wohnungsverband unter Berufung auf die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a

UStG 1994 parziell verwehrt hat, hat sie den Abspruch des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer für das Jahr 1997 deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Zur einkommensteuerlichen Behandlung der für die Streitjahre 1996 und 1997 geltend gemachten Aufwendungen des Beschwerdeführers für sein Arbeitszimmer ist Folgendes zu sagen:

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer hat durch Ermittlung der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Sind Aufwendungen durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst, dann muss der auf sie entfallende Betrag aufgeteilt und den einzelnen Einkunftsquellen jeweils mit einem Teilbetrag zugeordnet werden (siehe die hg. Erkenntnisse vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, und vom 29. Mai 1996, 93/13/0008). Dass es keinen Bedenken begegnet, diese Aufteilung im Verhältnis der aus den jeweiligen Einkunftsquellen geflossenen Einnahmen vorzunehmen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen (siehe das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 2001/14/0090). Für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem betrieblich oder beruflich benötigten Arbeitszimmer im Wohnungsverband gilt grundsätzlich nichts anderes. Die Besonderheit solcher Aufwendungen besteht lediglich darin, dass sie ungeachtet ihrer betrieblichen oder beruflichen Veranlassung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fallen, soweit nicht der in der genannten Bestimmung beschriebene Tatbestand der Ausnahme vom Abzugsverbot verwirklicht ist.

Dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem von der belangten Behörde angesprochenen hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, Slg. N.F. Nr. 7.407/F, das Merkmal des Mittelpunkts der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nach Maßgabe des im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 beschriebenen Ausnahmetatbestandes aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle im Sinne der gesamten Betätigung im Rahmen eines konkreten Betriebes oder der gesamten Betätigung im Rahmen einer konkreten beruflichen Beschäftigung beurteilt, trifft ebenso zu wie die von der belangten Behörde wiedergegebene Rechtsansicht, dass die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, nach "dem typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten ist (siehe etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 98/15/0211, Slg. N.F. Nr. 7.444/F, vom 18. Dezember 2001,99/15/0122, vom 24. April 2002, 98/13/0193, vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176, vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0004, vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052, und vom 16. März 2005, 2000/14/0150). Die von der belangten Behörde eingeschlagene Vorgangsweise, die für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer des Beschwerdeführers getätigten Aufwendungen im Verhältnis solcher Einnahmen zu kürzen, die aus Einkunftsquellen stammen, hinsichtlich derer das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der dabei ausgeübten Tätigkeit bildet, begegnet daher keinen grundsätzlichen Bedenken.

Grundsätzliche Bedenken gegen die der behördlichen Vorgangsweise zu Grunde liegende Rechtsanschauung trägt auch der Beschwerdeführer nicht vor, der sich gegen die Kürzungen der geltend gemachten Aufwendungen nur mit der Argumentation zur Wehr setzt, sein Arbeitszimmer sei - nicht zuletzt auch unter dem Gesichtspunkt der Bedeutung der von ihm betriebenen Archiv- und Quellenforschung - als Mittelpunkt der jeweiligen Tätigkeit auch hinsichtlich solcher Einkunftsquellen anzusehen, für welche die belangte Behörde dies verneint hatte, und seine aus der Tätigkeit für den ORF erzielten Einkünfte hätten nicht außer Betracht bleiben dürfen.

Das "typische Berufsbild" einer Tätigkeit, nach dem die Frage zu beantworten ist, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, bedarf eines unerlässlichen Mindestmaßes an Sachverhaltsfeststellungen über den "typischen" Ablauf der beruflichen Tätigkeit, ohne welche der Stellenwert, den das Arbeitszimmer für diese Berufstätigkeit hat, nicht ausreichend verlässlich beurteilt werden kann. An solchen Feststellungen zum "typischen Berufsbild" jener vom Beschwerdeführer ausgeübter Tätigkeiten, für welche die belangte Behörde seinem Arbeitszimmer die Eigenschaft als Mittelpunkt der Tätigkeit abgesprochen hat, fehlt es im Beschwerdefall. Dass der Beschwerdeführer erst in der Begründung des angefochtenen Bescheides mit der diesbezüglichen Sichtweise der belangten Behörde von seinen Tätigkeiten - und dem daraus resultierenden Kürzungsfaktor - konfrontiert und solcherart um die Gelegenheit gebracht wurde, den Stellenwert des Arbeitszimmers für seine Betätigungen schon im Abgabenverfahren darzutun und den Kürzungsfaktor als unrichtig zu bekämpfen, kommt hinzu. Der für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit eines angefochtenen Bescheides erforderliche Sachverhalt ist im Verwaltungsverfahren vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unter dem Prätext einer Prüfung der Relevanz eines geltend gemachten Verfahrensmangels zu ermitteln und festzustellen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 2005, 2002/13/0142, und vom 31. März 2004, 2003/13/0153).

Der vor dem Verwaltungsgerichtshof ausgetragene Streit über das Ausmaß der Abziehbarkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, über die einkommensteuerliche Qualifikation und die Relevanz der vom ORF bezogenen Einkünfte des Beschwerdeführers für diese Aufwendungen, über die Bedeutung der Archiv- und Quellenforschung des Beschwerdeführers für die hier strittige Frage und über die Auswirkung der zur Frage des Arbeitszimmers von der belangten Behörde vertretenen Rechtsauffassung auf das Ausmaß der Abziehbarkeit von Aufwendungen für bestimmtes Inventar ("Büromaschinen") zeigt die Mängel des Verwaltungsverfahrens auf, in dessen Rahmen dieser Streit zunächst hätte ausgetragen werden müssen. Erst eine auf die vom Beschwerdeführer zu den rechtserheblichen Sachfragen vorzutragenden und - nach gebotener Gelegenheit - vorgetragenen Argumente eingehende Bescheidbegründung wird dem Verwaltungsgerichtshof die Beurteilung der Übereinstimmung der zur Abziehbarkeit der Aufwendungen des Beschwerdeführers für sein Arbeitszimmer gefundenen rechtlichen Lösung ermöglichen.

Die Unzulänglichkeit der Verfahrensgestaltung und der Bescheidbegründung zur Frage der Aufwendungen des Beschwerdeführers für sein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer belastete den angefochtenen Bescheid in seinen Absprüchen über Einkommensteuer für 1996 und 1997 mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Informationsaufwand:

In seiner Überschussrechnung für das Jahr 1997 hatte der Beschwerdeführer einen Betrag von S 14.914,98 unter dem Titel "Informationsaufwand" geltend gemacht. Einen dazu ergangenen Vorhalt des Finanzamtes beantwortete er mit der Erklärung, dass diese Position Aufwendungen für die journalistische Arbeit und Tätigkeit für den Festspielfonds (zuständig für Engagement von Künstlern, Gespräche mit Agenturen, Medienvertretern etc.) betreffe.

Das Finanzamt beurteilte die unter dieser Position geltend gemachten Auslagen als nicht abziehbare Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988. Ein konkreter Werbezweck sei weder behauptet noch nachgewiesen worden, Vermerke über die betroffenen Personen fänden sich in den beigestellten Unterlagen nicht und auch in der Vorhaltsbeantwortung seien keine konkreten Angaben gemacht worden. Dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Beruf des Beschwerdeführers stünden, sei nicht zu bezweifeln, dass sie der Werbung gedient hätten, sei aber nicht hervorgekommen.

Gegen die Verweigerung einer Anerkennung der getätigten Aufwendungen als Betriebsausgaben und der auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern wandte sich der Beschwerdeführer in seiner Berufung mit dem Vorbringen, dass in der betroffenen Hinsicht bei Journalisten kein allzu enger Auslegungsmaßstab angelegt werden dürfe. Die Namen der "Informationspersonen" seien ohnehin auf der Rückseite der jeweiligen Rechnung gestanden. Ein Journalist "lebe" von Informationen, weshalb solche Ausgaben zwingend notwendig seien. Sie seien vorwiegend für die Festspiele und den ORF angefallen.

Bei seiner Vernehmung durch das Finanzamt am 6. Oktober 1999 gab der Beschwerdeführer an, dass es sich bei den Partnern der Informationsgespräche um Künstler, Journalisten und Wissenschaftler gehandelt habe, mit denen zum Teil bereits konkrete Projekte erörtert, von denen aber auch Informationen geflossen seien, die erst später beruflich verwertet werden könnten. Fallweise komme es auch zu "fächerübergreifenden" Besprechungen. Die erworbenen Informationen beträfen beispielsweise Hinweise auf "wiederzuentdeckende" Kompositionen und nicht mehr dem Urheberrecht unterliegende Aufnahmen.

Mit Schreiben vom 24. März 2000 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Vorlage weiterer Nachweise hinsichtlich der Informationsspesen.

Die belangte Behörde ersuchte den Beschwerdeführer am 27. August 2001 um Vorlage von Nachweisen, inwieweit der als "Informationsaufwand" bezeichnete Bewirtungsaufwand in jedem Einzelfall jeweils zu konkreten Einnahmen geführt habe, und um Klärung, ob bei dem in der Überschussrechnung angegebenen Betrag bereits die Hälfte im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 abgezogen worden oder ob dies der Gesamtbetrag sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2001 übersandte der Beschwerdeführer Kontoausdrucke für die Jahre 1996 und 1997, aus welchen die Einnahmenzuordnung für jede einzelne Informationsausgabe ersehen werden könne, und gab an, dass diese Ausgaben nicht gekürzt worden seien.

Einem Ersuchen der belangten Behörde um Vorlage der Rechnungsbelege zum Nachweis des Informationsaufwandes kam der Beschwerdeführer auftragsgemäß nach.

Im angefochtenen Bescheid anerkannte die belangte Behörde im Abspruch über Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 1997 die geltend gemachten Aufwendungen (Vorsteuern) im Ausmaß ihres jeweiligen Hälftebetrages. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird hiezu unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 ausgeführt, dass Aufwendungen, die überwiegend Entgeltcharakter hätten, wie etwa die Bewirtung eines Informanten durch einen Journalisten, nicht unter das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 fielen. Der Beschwerdeführer habe dargelegt, dass er als Journalist von diesen Informationen "lebe" und dass die betreffenden Ausgaben unbedingt notwendig seien, weshalb er glaubhaft gemacht habe, dass die betroffenen Bewirtungsspesen der Informationsgewinnung gedient hätten. Zur Höhe des abziehbaren Aufwandes sei jedoch auf seine Vorhaltsbeantwortung zu verweisen, in welcher er angegeben habe, den Aufwand nicht um die "seit 1996 gesetzmäßige Halbierung" gekürzt zu haben, weshalb er auch von der belangten Behörde nur im Ausmaß von 50 % anerkannt werde.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof wendet sich der Beschwerdeführer gegen die Halbierung der Aufwendungen mit dem Vorbringen, die Kosten für den Informationsaufwand deswegen nicht halbiert zu haben, weil sie eben nicht als übliche Bewirtungsspesen, sondern als Kosten mit Entgeltcharakter zu bewerten gewesen seien. Es hätte der Beschwerdeführer schließlich auch seine Informanten um das Legen entsprechender Honorarnoten ersuchen können, womit die volle Höhe seiner Leistung abziehbar gewesen wäre. In wirtschaftlicher Betrachtung stellten seine Leistungen an die Informanten nichts anderes als ein solches Entgelt dar. Der von ihm getätigte Aufwand übersteige deutlich jenen, den er für seine private Lebensführung üblicherweise tätige, sodass die private Mitveranlassung der Bewirtungskosten als völlig untergeordnet anzusehen sei. Gemeinschaftsrechtlich müsse bei Ausgaben dieser Art die gesamte anfallende Vorsteuer abziehbar sein.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988 in seiner Fassung vor der NovelleBGBl. Nr. 297/1995 durften bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fielen, außer der Steuerpflichtige wies nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Mit der Novelle BGBl. Nr. 297/1995 wurde die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 in hier interessierender Hinsicht insoweit abgeändert, als nach der gesetzlichen Festlegung, dass unter Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen, folgender neuer Satz eingefügt wurde:

"Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden."

Wären die den Gegenstand des Streits bildenden Aufwendungen als Repräsentationsaufwendungen im Sinne der genannten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 anzusehen, was die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid durch den Hinweis auf eine "seit 1996" (gemeint wohl: 1995) "gesetzmäßige Halbierung" (einerseits) bejaht zu haben scheint, dann wäre ungeachtet der Übereinstimmung der diesbezüglichen einkommensteuerrechtlichen Behandlung dieser Aufwendungen durch die belangte Behörde die Verweigerung des Abzuges einer Hälfte der Vorsteuern trotzdem rechtswidrig, weil die aus der Novelle BGBl. Nr. 297/1995 infolge der Neufassung der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 über § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 resultierende Einschränkung der Möglichkeit, aus Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden die geleisteten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen, weil sie erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU verfügt wurde, durch das Gemeinschaftsrecht in gleicher Weise verdrängt wird wie die an früherer Stelle erwähnte nachträgliche Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit im Hinblick auf Arbeitszimmeraufwendungen (siehe das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2001/13/0255).

Der angefochtene Bescheid ist in der aufgezeigten Hinsicht aber nicht bloß in seinem Abspruch über Umsatzsteuer, sondern auch in jenem über Einkommensteuer für das Jahr 1997 als rechtswidrig anzusehen, weil die betroffenen Aufwendungen, was sich der Begründung des angefochtenen Bescheides zu diesem Punkt (andererseits) auch entnehmen lässt, von der belangten Behörde gar nicht als Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 (zu diesen siehe die im hg. Erkenntnis vom 30. April 2003,98/13/0071, angeführten Nachweise) verstanden worden waren. Wie den Begründungsausführungen nämlich entnommen werden muss, hat die belangte Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung im Tatsachenbereich die Feststellung zu Grunde gelegt, dass es sich bei den betroffenen

Aufwendungen um solche mit Entgeltcharakter zum Zwecke der Informationsgewinnung gehandelt habe. Diese Sachverhaltsfeststellung in Zweifel zu ziehen, ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes. Auf der Basis des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes aber erweist sich die rechtliche Subsumtion der Aufwendungen unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 als verfehlt. Der von der belangten Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegte Sachverhalt eines Entgeltcharakters der vorgenommenen Bewirtungen verwies die vom Beschwerdeführer dafür getätigten Aufwendungen - abzüglich eines erforderlichenfalls im Schätzungswege zu ermittelnden Anteils eigener Konsumation - in den Bereich rein betrieblich/beruflich veranlasster Aufwendungen, was ihren Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten und die Berücksichtigung darauf entfallender Vorsteuern ohne die in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 normierte Halbierung ermöglichte und gebot.

Einnahmen- und Umsatzerfassung:

Ausgelöst durch eine von einem der Auftraggeber des Beschwerdeführers erteilte "Werkvertragsauskunft" für das Jahr 1997, über deren evidente Unrichtigkeit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens kein Streit besteht, kam es zu einer Umsatz- und Einnahmenerfassung für das Jahr 1997 durch das Finanzamt, deren Unrichtigkeit vom Beschwerdeführer in seiner Berufung bekämpft und von der belangten Behörde dem Grunde nach auch nicht in Abrede gestellt wurde.

Nachdem der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. Mai 2001 mitgeteilt hatte, dass bei einer Umsatzsteuerprüfung die Steuerpflicht solcher Umsätze festgestellt worden sei, welche der Beschwerdeführer bislang nicht für umsatzsteuerpflichtig gehalten und daher auch nicht so behandelt habe, woraus auch umsatz- und ertragsteuerliche Folgerungen für das Jahr 1997 gezogen werden müssten, verwertete die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid diese Information ebenso wie jene über die Unrichtigkeit der Werkvertragsauskunft, die zur unrichtigen Umsatz- und Einnahmenerfassung in den erstinstanzlichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 1997 geführt hatte. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird hiezu ausgeführt, dass dem Berufungsbegehren des Beschwerdeführers in diesem Umfang aus näher dargelegten Gründen nur teilweise entsprochen werden könne. In Konsequenz der hiezu von der belangten Behörde geäußerten Rechtsanschauung und der vom Beschwerdeführer nachträglich mitgeteilten Änderung des Verhältnisses umsatzsteuerpflichtiger Umsätze zu umsatzsteuerbefreiten Umsätzen werden von der belangten Behörde im Schlussteil der Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides verschiedene Berechnungen dargestellt, aus denen sich die in den Berechnungsblättern angeführten Bemessungsgrundlagen der abgeänderten Entscheidungen ergeben sollen.

Dem Beschwerdevorbringen lässt sich diesbezüglich Unklarheit über die zu den Bemessungsgrundlagen führenden Gedankenoperationen und Zweifel daran entnehmen, dass das von der belangten Behörde gefundene Ergebnis dem zu Grunde liegenden Sachverhalt, über welchen insoweit kein Streit besteht, in einer den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Weise Rechnung trage.

Bei der aus den zu den vorigen Punkten angestellten Überlegungen erforderlich gewordenen Erlassung eines Ersatzbescheides wird es der nunmehr zuständigen Berufungsbehörde obliegen, den zu erlassenden Ersatzbescheid auch im Umfang der erfassten Umsätze und Einnahmen für das Jahr 1997 in einer solchen nachvollziehbaren Weise zu begründen, die eine rechtliche und rechnerische Überprüfung der zu den einzelnen Bescheidergebnissen führenden Rechenoperationen zuverlässig ermöglicht.

Aus den dargelegten Erwägungen war der angefochtene Bescheid in seinem Abspruch über Einkommensteuer 1996 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG, in seinen Absprüchen über Umsatz- und Einkommensteuer 1997 hingegen zufolge Vorranges des Aufhebungsgrundes nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Oktober 2005

Schlagworte

Angenommener Sachverhalt (siehe auch Sachverhalt Neuerungsverbot Allgemein und Sachverhalt Verfahrensmängel)Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, partielle Nichtanwendung von innerstaatlichem Recht EURallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130272.X00

Im RIS seit

17.11.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at