jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/12/19 99/15/0141

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.12.2002

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
KStG 1988 §12 Abs1 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der S GmbH in G, vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, Wirtschaftsprüfer, 8010 Graz, Burgring 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 20. Mai 1999, Zl. RV121/1-10/99, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt ein Sanatorium für Geburtshilfe und Frauenheilkunde.

Im Zuge einer den Zeitraum 1994 bis 1996 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit der Veranstaltung eines Sommerfestes im Jahr 1994 Betriebsausgaben und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht, weil ein Fall von Repräsentationsaufwendungen vorliege.

In einer während der Betriebsprüfung eingereichten Stellungnahme brachte die Beschwerdeführerin vor, die Betriebsveranstaltung habe den Zweck gehabt, externe und interne Mitarbeiter zu motivieren sowie im Rahmen des Werbecharakters der Veranstaltung Belegärzte, Kinderärzte und Hebammen verstärkt dazu zu bewegen, das Sanatorium zu frequentieren. Die Veranstaltung habe in einem großen Zelt im Garten des Sanatoriums stattgefunden und sei von ca 120 Personen besucht worden. Die Geschäftsführer hätten am Beginn der Veranstaltung die Entwicklung des Hauses dargestellt, insbesondere den Umbau des Jahres 1993. Sie hätten dabei die medizinisch-technischen Neuerungen und die Neuerungen in der Ausstattung der Zimmer dargelegt. Die Geschäftsführer hätten auch die Kooperation mit den Labors angesprochen. Sodann sei über die Hebammen, deren Vertragssituation und

Entlohnung sowie über die Wochenbettsituation gesprochen worden. Mit den Belegärzten sei über die Verträge mit den Privatversicherungen und den Sozialversicherungen gesprochen worden. Im Anschluss daran habe es für interessierte Teilnehmer eine Betriebsführung im Sanatorium gegeben. Daran anschließend habe das gemeinsame Buffet mit Hintergrundmusik stattgefunden.

Nach Ansicht des Prüfers seien die Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Es sei allerdings davon auszugehen, dass ein Drittel der Aufwendungen für Speisen und Getränke auf die "Arbeitnehmerverköstigung" entfalle; insoweit seien die entsprechenden Betriebsausgaben und Vorsteuern anzuerkennen.

Im einzelnen sind folgende Aufwendungen angefallen (angegebene Beträge inklusive MwSt):

Musik

12.000 S

Dekoration

7.688 S

AKM1.

353 S

Management

21.373 S

Speisen und Getränke

38.229 S

Zeltmiete

54.720 S

Aushilfskräfte

3.900 S

Gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1994, mit welchen sich das Finanzamt der Meinung der Prüfer anschloss, erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Zum Sommerfest seien außer den Dienstnehmern folgende Gästegruppen geladen gewesen:

-

Fachärzte für Gynäkologie und Geburtshilfe

-

Fachärzte für Kinderheilkunde

-

Fachärzte für Anästhesie

-

Fachärzte für Chirurgie

-

Vertreter anderer Privatsanatorien

-

Vertreter der kreditgewährenden Bank

-

Vertreter der Rechtsabteilung 12 des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung

-

Vertreter diverser Lieferanten

Die Fachärzte seien jene Gruppe von Ärzten gewesen, an welche sich insbesondere die Werbung dieser Veranstaltung gerichtet habe. Die Fachärzte arbeiteten als Belegärzte im Sanatorium und es stehe ihnen frei, mit den von ihnen zu behandelnden Patienten jedes andere Privatsanatorium aufzusuchen. Die Belegärzte seien die wesentlichen Kunden des Hauses, weil sowohl bei der Geburtshilfe, im besonderen aber auch bei der operativen Gynäkologie der Belegarzt über die Wahl des Sanatoriums entscheide.

Werbung gegenüber Kinderfachärzten habe u.a. zur Folge, dass sich ein großer Pool von Kinderfachärzten gebildet habe, der dem Haus rund um die Uhr auf Bereitschaftsabruf zur Verfügung stehe. Der Pool sei so gut organisiert, dass eine Antwortzeit auf einen Bereitschaftsruf von ca 15 Minuten eingehalten werde. Durch derartige organisatorische Maßnahmen sei es möglich gewesen, andere Sanatorien für Geburtshilfe in der Stadt zur Schließung zu bewegen.

Eine weit kleinere Gruppe von Gästen sei jene der Bankenvertreter. Auch diese Gruppe sei für das Weiterbestehen des Hauses sehr wichtig. Jede Bank könne die gewährten Kredite sofort fällig stellen. Die Information vor Ort sei eine vertrauensbildende Maßnahme. Werbung gegenüber der Bank beziehe sich vor allem auch auf zukünftige Kredite, aber auch auf das Beibehalten der laufenden Kredite und die Gewährung günstiger Konditionen.

Die Informationen an die Gäste sei von der kaufmännischen Geschäftsführung und von der chefärztlichen Leitung dargeboten worden. Die Verwaltung habe die geplanten Aus- und Umbaumaßnahmen dargestellt. Im Sanatorium sei hiezu ein Architektenplan aufgelegen. Den Belegärzten sei die Möglichkeit geboten worden, ihre Vorschläge zur Trennung von Entbindung und Operation sowie zur Logistik des Hauses zu äußern. Die Anwesenden seien über das neue Abrechnungsverfahren, insbesondere im Bereich der Spontanentbindungen, der "sectiones" und der Placentalösungen informiert worden. Im medizinischen Bereich seien die Wünsche nach den neuen "laperoskopischen" Geräten diskutiert worden. Die chefärztliche Leitung habe festgestellt, dass zwei völlig verschiedenartige Operationstechniken der minimalinvasiven Chirurgie vorherrschten, nämlich jene des Verschlusses der Wunde durch thermoelektrisches Verschweißen und jene der Schlingennaht. Es müsse daher dafür vorgesorgt werden, für die gleiche Operation zwei verschiedene Endstufen zu beschaffen. Das Sommerfest sei sohin eine aktive Informationsveranstaltung gewesen, es sei aber auch auf passive Informationsbeschaffung ausgerichtet gewesen.

Netto betrage der Aufwand für das Sommerfest nach Ausscheiden eines geringen Betrages für die Verpflegung des Personals ca 107.000 S, das bedeute (bei 120 Personen) einen Aufwand von ca 890 S pro Person (davon entfielen ca 270 S auf die Verpflegung). Obwohl die Werbeveranstaltung von einem professionellen Manager organisiert gewesen sei, habe sie somit nur geringe Kosten verursacht.

Mit Eingabe vom 31. März 1999 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Geschäftsführung habe die Gäste auch über den Betriebserfolg des Hauses informiert, über Belegsfrequenzen, Geburten, die aktivsten Ärzte, etc. Ein weiteres Berichts- und Diskussionsthema seien die Abrechnungsmodalitäten mit den Privatversicherungen gewesen. Bei der Veranstaltung sei auch über das Problem der Honorierung der Assistenzärzte gesprochen worden. Es komme vor, dass Assistenzärzte nicht nur assistierten, sondern gelegentlich in bestimmten Operationstechniken erfahrener seien als der Operateur. In solchen Fällen komme es zur Teilung des Operationshonorars. Die Beschwerdeführerin habe vorgeschlagen, dass die Assistenzärzte von ihr pauschal mit 4.000 S entlohnt würden und die allfällige Teilung des Operationshonorars unter den Ärzten direkt vorgenommen werde. Im Bereich der minimalen invasiven Chirurgie stünden verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung (Schlingentechnik, Schweißtechnik, Ein- und Mehrfachtrokar). Erst als die Beschwerdeführerin in ihrem Sanatorium auch die Schlingentechnik ermöglicht habe, indem sie auch für diese Technik die kostenintensiven Instrumente angeschafft habe, habe sie jene Ärzte gewinnen können, die sich dieser Technik bedienten. Anlässlich des Sommerfestes seien die Ärzte auch über dieses Angebot für die Operationstechniken informiert worden. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handle es sich daher um eine reine Werbeveranstaltung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin u.a. vor, es sei nunmehr ermittelt worden, dass nicht nur 120, sondern 153 Personen die in Rede stehende Veranstaltung besucht hätten. In der Folge habe sich im Sanatorium eine Steigerung der Auslastung um ca 15% ergeben. Die Veranstaltung sei eine gezielte Werbemaßnahme gewesen. Es müsse bedacht werden, dass es praktisch keine Streuverluste gegeben habe, wie dies

etwa bei Zeitungsinseraten der Fall wäre. Dabei koste eine halbe Seite Zeitungsinserat ca 53.000 S. Die Veranstaltung sei eine Informationsveranstaltung gewesen, bei welcher die Beschwerdeführerin habe darstellen können, welche Leistungen sie erbringen könne.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. § 12 Abs 1 Z 3 KStG verweise hinsichtlich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen auf § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988. Repräsentationsaufwendungen seien demnach grundsätzlich nicht abzugsfähig. Wenn der Beschwerdeführer vorgebracht habe, ein Konkurrent auf dem Gebiet der Geburtshilfe habe diesen Teilbereich aufgegeben, könne dies die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nicht begründen, zumal sich nicht jeder noch so weit entfernte Konnex zum Unternehmenserfolg in einen kausalen Zusammenhang mit der Durchführung einer Veranstaltung bringen lasse. Auf dem für die Beschwerdeführerin überschaubaren Markt der potenziellen Anbieter von Privatsanatoriumsleistungen seien Werbemaßnahmen, zumindest soweit das Gebiet der Geburtshilfe betroffen sei, in nur geringem Ausmaß erforderlich, zumal die Beschwerdeführerin nahezu eine marktführende Stellung erreicht habe. Im Übrigen erscheine der von der Rechtsprechung für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe erforderliche Werbezweck insofern nicht erfüllt, als aus der Art der betriebenen Werbung hervorgehe, dass diese doch eher der Förderung des gesellschaftlichen Ansehens der Proponenten der Beschwerdeführerin diene. Hinsichtlich des Ansteigens der Auslastung (von ca 60% im Jahr 1993 auf ca 70% im Jahr 1995) verweise die belangte Behörde darauf, dass im März 1993 ein umfangreicher Umbau des Sanatoriums abgeschlossen worden sei. Ein zuverlässiger Nachweis des Werbeeffektes des Sommerfestes lasse sich nicht führen.

Das Gesetz erläutere den Begriff der Geschäftsfreunde, denen gegenüber die Werbemaßnahme zu erbringen sei, nicht. Es gehörten jedenfalls Geschäftspartner (Käufer, etc) zu den Geschäftsfreunden. Ob auch Berufskollegen darunter fielen, sei fraglich. Die Bewirtung von Beamten sei nicht abzugsfähig, weil diese ohnedies objektiv entscheiden müssten. Eine Einladung in der von der Beschwerdeführerin gewählten Form, welche sich als Akt der üblichen Höflichkeit darstelle, könne nicht als eine abzugsfähige Bewirtung verstanden werden. Daran, dass Feiern vorwiegend das gesellschaftliche Ansehen förderten, ändere auch die Tatsache wenig, dass anlässlich der Veranstaltung Gelegenheit geboten worden sei, diverse geschäftliche Themen zu erörtern. Es könne nicht angenommen werden, dass die von der Beschwerdeführerin gegebenen Informationen den Hauptanziehungspunkt der Veranstaltung gebildet hätten. Den Krankenhauskonkurrenten seien die Abrechnungssysteme im Krankenhausbereich ohnedies bekannt gewesen. Die anwesenden Fachärzte seien mit den diversen Operationstechniken und den technischen Voraussetzungen für die Operation von vornherein vertraut gewesen. Im Übrigen eigne sich die Durchführung einer in einem doch relativ großen Rahmen mit unterschiedlichem Publikum angelegten Veranstaltung kaum, hochsensible und unter peinlicher Sauberkeit gehaltene Operationsräume zu besichtigen. Zudem könne als bekannt vorausgesetzt werden, dass die potenziell zuweisenden Belegärzte die Räumlichkeiten bereits früher besichtigt hätten.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass das Fest eine allgemeines gesellschaftliches Ereignis gewesen sei, bei dem mit prominenten Persönlichkeiten u.a. auch geschäftliche und gesellschaftliche Kontakte gepflegt worden seien. Dafür spreche auch, dass zusätzlich zu den angekündigten Gästen weitere ohne Ankündigung gekommen seien, das Fest also als offenes Fest gehalten worden sei. Inwieweit solche Gäste von der Werbewirksamkeit der Veranstaltung überzeugt gewesen seien, vermöge die belangte Behörde nicht zu erkennen, zumal es sich in interessierten Kreisen rasch herumspreche ("Schnorrer-Guides"), wo eine Veranstaltung mit anschließender Bewirtung stattfinde.

Wenn auch der erkennende Senat die betriebskausale Veranlassung nicht in Frage stelle, verschließe er sich nicht der Tatsache, dass auch die Titulierung der Einladung als Sommerfest ein Indiz für den Charakter der Veranstaltung habe. Im allgemeinen Sprachgebrauch sei unter einem Fest eine gesellschaftlichrepräsentative Veranstaltung mit Unterhaltungscharakter zu verstehen. Dass die Einladung zu einer solchen Veranstaltung nicht aus altruistischen Motiven der Gastgeberin ausgesprochen werde, könne als den Eingeladenen bekannt vorausgesetzt werden, zumal sie in irgendeiner Form von Geschäftsbeziehungen zur Beschwerdeführerin stünden.

Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Aufwendungen müssten nach objektiven Kriterien voneinander abgegrenzt werden, wobei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen lasse, und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen maßgebend sei. Repräsentationsaufwendungen seien alle Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt seien, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen förderten, es ihm also ermöglichten zu repräsentieren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 3 KStG dürfen bei Ermittlung der Einkünfte Repräsentationsaufwendungen nach§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung sind nicht abzugsfähig:

"Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt."

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 3. Juni 1992, 91/13/0176, Slg 6677/F, zum Ausdruck gebracht hat, gelangt das grundsätzliche Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Aufwendungen Werbezwecken dienen und ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw beruflichen Veranlassung vorliegt.

Dass bei Veranstaltungen im Bereich des Event-Marketings die Möglichkeit der weitaus überwiegenden beruflichen bzw betrieblichen Veranlassung nicht von vornherein ausgeschlossen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 2002/15/0123, zum Ausdruck gebracht. Allerdings müsse der Anlass der Veranstaltung ausschließlich dem Betriebsgeschehen zuzuordnen sein, und nicht, wie dies etwa für Geburtstagsfeste typisch ist, der privaten Lebensführung des Unternehmers.

Unter dem Begriff der Werbung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- und Leistungsinformation (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 26. September 2000, 98/13/0092), also eine auf die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung, zu verstehen.

Dass die in Rede stehende Festveranstaltung so abgelaufen ist, wie dies die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgetragen hat, bezweifelt die belangte Behörde - wie sie dies ausdrücklich in ihrer Gegenschrift zum Ausdruck bringt - nicht. Die belangte Behörde gelangte allerdings zur Auffassung, dass der Veranstaltung der Werbecharakter fehle.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, im Rahmen der strittigen Veranstaltung seien die Ärzte über die medizinisch-technischen Neuerungen sowie die Modernisierungen in der Zimmerausstattung, aber auch über weitere Ausbaupläne informiert worden. Weiters sei eine Information über Abrechnungsverfahren und die Kooperation mit Labors und auch über Belange der Hebammen erfolgt. Es habe auch eine Betriebsführung stattgefunden. Zweck der Veranstaltung sei es insbesondere gewesen, die neueste medizinische Ausstattung vorzustellen und bekanntzumachen, dass die Voraussetzungen für modernste Operationstechnik im Haus gegeben seien. Auch die Kinderärzte sollten dazu veranlasst werden, auf die Patientinnen hinsichtlich einer Zuweisung in das Sanatorium der Beschwerdeführerin einzuwirken.

Die Beschwerdeführerin hat ein entsprechendes Vorbringen über den Ablauf der Veranstaltung bereits im Verwaltungsverfahren erstattet. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass die beschriebenen Vorgänge eine Produkt- und Leistungsinformation beinhalten und sohin als Werbemaßnahme qualifiziert werden können. Wenn ein Privatsanatorium den entsprechenden Fachärzten gegenüber seine medizin-technische Ausstattung sowie die Ausstattung der Patientenzimmer präsentiert und über Modalitäten der Leistungserbringung durch Ärzte in diesem Sanatorium unterrichtet, liegt darin nicht eine durch das Repräsentationsbedürfnis bestimmte Vorgangsweise. Die Vorgangsweise findet ihre Veranlassung vielmehr darin, die Ärzte zur Nutzung des Sanatoriums zu bewegen und damit die Auslastung des Hauses zu erhöhen. Das gilt nicht nur hinsichtlich der Fachärzte für Gynäkologie, sondern auch hinsichtlich der anderen Fachärzte, etwa der Kinderfachärzte, zumal auch diese die Informationen über die Leistungsfähigkeit eines Sanatoriums an Patienten weitergeben können.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, auch der kreditgewährenden Bank gegenüber sei Werbung möglich. Die Bank müsse vom Erfolg eines Unternehmens überzeugt werden, um günstige Kreditkonditionen zu gewähren und neue Kredite einzuräumen. Die Vertreter des Amtes der Landesregierung (Aufsichtsbehörde) seien als Gesprächspartner für die zu bewerbenden Gästegruppen geladen worden. Die Vertreter von in Konkurrenz zur Beschwerdeführerin stehenden Sanatorien seien schließlich u.a. deshalb geladen gewesen, um Verhandlungen darüber zu führen, die gesamte Gynäkologie im Sanatorium der Beschwerdeführerin zu konzentrieren.

Zutreffend ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Informationsbereitstellung gegenüber der Hausbank

keine Werbung darstellt, können doch nur solche Maßnahmen als Werbung bezeichnet werden, die auf die Ausweitung oder zumindest Aufrechterhaltung des eigenen Leistungsangebotes ausgerichtet sind und somit einen Zusammenhang zu (potenziellen) Kunden aufweisen. Vor diesem Hintergrund stellen auch die Leistungen gegenüber den Vertretern der Amtes der Steiermärkischen Landesregierung sowie der Konkurrenzsanatorien keine Werbemaßnahmen dar.

Dass die Vertreter des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung geladen worden seien, weil sie Gesprächspartner (Verhandlungspartner, Informanten) der anwesenden Ärzte sein sollten, stellt genauso eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar, wie das Vorbringen, die Vertreter der Konkurrenzsanatorien seien geladen gewesen, um Verhandlungen über die Konzentration gynäkologischer Leistungen im Sanatorium der Beschwerdeführer zu führen.

Soweit die in Rede stehende Veranstaltung - in der von der Beschwerdeführerin dargestellten, unbestrittenen Art und Weise - der Ärzteschaft gegenüber erbracht worden ist, stellt sie somit eine Werbemaßnahme dar. Insoweit kommt die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben in Betracht. Eine Werbemaßnahme liegt hingegen nicht vor, soweit die Leistung Vertretern der Banken, der Steiermärkischen Landesregierung und der Konkurrenzunternehmen gegenüber erbracht worden ist. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde die Leistungserbringung gegenüber den Ärzten nicht als Werbemaßnahme qualifiziert und deshalb keine Feststellungen darüber getroffen, ob die betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt (§ 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988).

Der angefochtene Bescheid ist somit mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl II 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelmarken beruht auf § 3 Abs 2 Z 2 EuroG, BGBl. I 72/2000.

Wien, am 19. Dezember 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150141.X00

Im RIS seit

29.04.2003

Zuletzt aktualisiert am

15.02.2017

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at