

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/11/25 98/14/0129

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.11.2002

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
BAO §245 Abs2;  
BAO §284 Abs1;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;  
EStG 1988 §20;  
VwGG §41 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des M H in K, vertreten durch Dr. Wolfgang Gewolf und Dr. Gernot Murko, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Herrengasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 9. Juni 1998, GZ. RV 85/1 - 7/95, betreffend Umsatzsteuer 1992 und Einkommensteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über die Einkommensteuer 1993 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitzeitraum selbständige Einkünfte aus dem Betrieb eines technischen Büros, dessen Gewinn er gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelte. Neben dieser in Österreich ausgeübten Tätigkeit unterhielt der Beschwerdeführer in Deutschland ein weiteres technisches Büro.

Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1991 bis 1993 wurden u.a. Zahlungen an ausländische Geschäftspartner, Aufwendungen für die Anschaffung technischer Geräte sowie Ausgaben im Zusammenhang mit der Einladung von Geschäftsfreunden nicht als Betriebsausgaben des österreichischen Betriebes anerkannt. Das

Finanzamt erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Prüfungsfeststellungen entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für den Streitzeitraum.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung u.a. gegen die geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer 1991 bis 1993 sowie Umsatzsteuer 1992. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als Zahlungen an die ausländischen Geschäftspartner mit einem Teilbetrag als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Provisionen 1991 betreffend Auftrag der ZSE Bratislava:

Im angefochtenen Bescheid wird dazu ausgeführt, der Beschwerdeführer habe den strittigen Betrag von 60.000 S nur mit Hilfe eines nicht unterfertigten Eigenbeleges geltend gemacht, welcher folgenden Wortlaut habe:

"Aufwandsabgeltung

für Akquisition, Übersetzung und Korrespondenz in tschechischer Sprache für den Aufbau des tschechischen Marktes in der Wasser-, Abwasser-, Gas- und Stromversorgungsbranche. Reise nach Esslingen zur Technischen Akademie Esslingen für die Übersetzung der Vorträge 'Rohrnetzüberwachung' am 24. und 25.04.1991.

Aufwandsentschädigung: öS 60.000,-

Herr Ing. M. J.

Herr Ing. S. S.

(nähere Adresse)

(nähere Adresse)

Bratislava

Nitra

Wien, am 19.11.1991"

In der Berufung habe der Beschwerdeführer dazu erläutert, bei dem strittigen Aufwand handle es sich "mehr oder weniger um Schmiergeldzahlungen an Ausländer", damit die in den Aufstellung angeführten Geschäfte mit der ZSE Bratislava, einem Stromversorgungsunternehmen, hätten getätigt werden können. Die von Ing. M. J. gegengezeichnete, der belangten Behörde vorgelegte "Aufstellung" habe folgenden Wortlaut:

"Aufwandsabgeltung 1991

Lehrgang TAE Esslingen vom 24. bis 25.04.1991

'Netz Informations Systeme für Wasser Gas und Stromversorgungen'

Abreise Bratislava 23.04., Rückreise 25.04.1991

Teilnehmer:

Ing. O. Bratislava

Ing. H. Bratislava

Ing. M. Bratislava

Ing. N. Banska Bystrica

Ing. G. Banska Bystrica

Ing. N. Brno

Übersetzung und Transport:

Ing. J

Ing. S

Reise mit eigenem PKW von Bratislava nach Esslingen und zurück.

Kosten für:

-

Reise

2 x 1400 km x 4,30

öS

12.040,--

-

Übernachtung

2 x 8 x 160 DM

öS

17.920,--

-

Spesen

2 x 4000 S

öS

8.000,--

-

Übersetzung

60 Seiten x 180 SK

öS

5.000,--

-

Übersetzung während der Tagung

2 x 8000 S

öS

16.000,--

Gesamt:

öS

58.960,--

Betrag erhalten:

öS 60.000,--

Ing. M. J. (Unterschrift)

Ing. S. S.

(Anschrift)

(Anschrift)

Projekt: ZSE Bratislava Umsatz: 1992

S 510.000,--

S 90.000,-- "

In ihrer Stellungnahme zur Berufung habe die Prüferin darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer die angeblich ersetzten Aufwendungen nicht durch entsprechende Belege (etwa für Übernachtung, Dolmetsch, etc.) dokumentieren könne. Es sei nicht glaubwürdig, dass der Beschwerdeführer über keine Belege verfüge, andererseits aber eine detaillierte Kostenaufstellung anfertigen könne. Der Betrag von 60.000 S sei über Privatkonto - wohl erst bei Bilanzerstellung - eingebucht worden.

In seiner Gegenäußerung habe der Beschwerdeführer erwidert, der Leiter der Delegation, Ing. M. J., habe die Ausgaben bzw. die Übergabe des Betrages bestätigt, wie dies im März 1995 seitens der Betriebsprüfung verlangt worden sei.

Am 10. Juni 1996 habe der Beschwerdeführer niederschriftlich angegeben:

"Dazu gebe ich bekannt, dass mir das genaue Datum der Geldübergabe nicht mehr bekannt ist. Ich glaube, dass die Zahlung von 60.000,-- in zwei Teilbeträgen erfolgte. Ich weiß nicht, ob dafür eine Abhebung vom Bankkonto erfolgte."

Mit Schreiben vom 18. und 15. Juli 1996 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, die Bezahlung des ersten Teiles sei erfolgt, nachdem der Auftrag "feststand". Dafür habe der Beschwerdeführer am 11. September 1991 7.000 DM behoben, der Rest sei im Dezember bezahlt und hiefür seien am 11. Oktober 1991 600 DM und am 6. Dezember 1991 800 DM behoben worden.

Die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. Dezember 1997 vorgehalten, dass - wie sich anlässlich der persönlichen Vorsprache des Beschwerdeführers am 28. November 1997 ergeben habe - sämtliche Zahlungen, die in DM erfolgt seien, das in Deutschland betriebene Büro betreffen würden. Somit würden die drei Barabhebungen in DM-Beträgen vom Konto Freilassung nicht dafür sprechen, dass damit ein Aufwand des österreichischen Betriebes abgedeckt worden sei. Aus den vorgelegten kopierten Bankauszügen sei auch nicht erkennbar, wie diese Beträge in Deutschland verbucht worden seien. Der Beschwerdeführer habe angegeben, den ersten Teil der Zahlung geleistet zu haben, nachdem der Auftrag der ZSE festgestanden sei. Aus den vorgelegten Unterlagen sei jedoch zu ersehen, dass der Beschwerdeführer das Anbot für die ZSE erst am 19. Oktober 1992 gelegt habe und es am 22. Dezember 1992 zur Auftragsbestätigung gekommen sei.

In Beantwortung des Vorhaltes habe der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. Februar 1998 ausgeführt, dass die

Provision bezahlt worden sei, nachdem die Auftragszusage von Generaldirektor G. abgegeben und nachfolgend durch die staatliche Freigabe bestätigt worden sei. Die Zahlung sei vom deutschen Konto erfolgt, weil er dort "flüssiger" gewesen sei. Mit Schreiben vom 17. März 1998 seien weiters Kontenblätter der deutschen Buchhaltung, aus denen die Behebung der drei Teilbeträge und die Verbuchung als Privatentnahme hervorgingen, das "Erstoffert" vom 9. Juni 1991, das "endgültige Offert" vom 19. Oktober 1992, die Erweiterungsanfrage vom 6. November 1992, das Erweiterungsangebot vom 7. November 1992, die Bestellung vom 11. Dezember 1992 sowie die Auftragsbestätigung vom 22. Dezember 1992 vorgelegt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in diesem Punkt keine Folge. In der mit 19. November 1991 unterfertigten "Aufwandsabgeltung" sei bereits ein Betrag von 60.000 S ausgewiesen, obgleich zu diesem Zeitpunkt - wie im Laufe des Berufungsverfahrens zu Tage getreten sei - nur die beiden ersten Teilbeträge von insgesamt 7.600 DM (rund 53.200 S) behoben gewesen seien. Gleichfalls erst im Verlaufe des Verwaltungsverfahrens und über Vorhalt, dass das Projekt ZSE erst im Jahr 1992 zustande gekommen sei, habe der Beschwerdeführer ein mit 9. Juni 1991 datiertes "Erstoffert" beigebracht. Hierbei handle es sich im Wesentlichen um das Konzept des "endgültigen" Offerts, von dem lediglich die letzte Seite fehle. Bezüglich dieses "Erstofferts" gebe es - anders als für die Unterlagen des Jahres 1992 - jedoch keine Dokumentation für die Übermittlung desselben an den Auftraggeber und auch keinen sonstigen Schriftwechsel, der einen Hinweis dafür geben könnte, dass der Auftrag bereits im Jahr 1991 in Aussicht gewesen wäre. Zudem falle auf, dass die Beträge - wiewohl in DM-Beträgen behoben und übergeben - in Schilling-Beträgen bestätigt worden seien. Aufgrund der aufgezeigten Umstände gelange die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zur Feststellung, dass die strittigen Beträge nicht in Zusammenhang mit dem österreichischen Auftrag der ZSE geflossen seien und daher nicht als Betriebsausgaben bei den österreichischen Einkünften berücksichtigt werden könnten.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, "bei richtiger Wertung und Würdigung der Beweislage" hätte die belangte Behörde den strittigen Aufwand als Betriebsausgabe anerkennen müssen. Er habe eine Gruppe von acht Mitarbeitern der ZSE im April 1991 eingeladen, an einem von ihm an der Technischen Akademie Esslingen gehaltenen Seminar teilzunehmen. Über Verlangen der Betriebsprüfung habe der "Chef der eingeladenen Gruppe" den Gelderhalt bestätigt. Die Bezahlung sei in DM erfolgt, weil dies so gewünscht worden sei, zur Aufnahme in die Buchhaltung des österreichischen Betriebes habe der Beschwerdeführer den Betrag in Schilling umgerechnet und sich den umgerechneten Betrag bestätigen lassen. Das "Erstoffert" sei am 19. Juni 1991 gelegt worden. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer dieses "Erstoffert" persönlich abgegeben habe, könne ihm - zumal ohne Nachfrage bei der ZSE - nicht zum Nachteil gereichen. Die belangte Behörde habe verkannt, dass "derartige Geschäfte" eine Anlaufzeit von 1 - 2 Jahren benötigen würden. Ende August 1991 sei dem Beschwerdeführer bedeutet worden, dass es Mitbewerber gebe, weshalb er sich dazu entschlossen habe, die "Spesenabgeltung vorzuziehen". Die belangte Behörde hätte deshalb zur Feststellung gelangen müssen, dass der strittige Aufwand im Zusammenhang mit einem tatsächlich zustande gekommenen Auftrag getätigt worden sei.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, ob sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vg. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0056).

Die belangte Behörde sah eine Veranlassung durch den österreichischen Betrieb im Beschwerdefall nicht als erwiesen an. Sie konnte sich dabei darauf stützen, dass der Aufwand laut Buchhaltungsbeleg am "19. November 1991" getätigt worden sein soll, der Beschwerdeführer im Verlaufe des Verwaltungsverfahrens über entsprechende Vorhaltungen aber einräumen musste, dass an diesem Tag weder Geldbehebung noch Geldübergabe erfolgt waren. Eine Erklärung, warum der Eigenbeleg jedenfalls hinsichtlich des Datums eine unzutreffende Angabe auswies, blieb der Beschwerdeführer schuldig. Außer Streit steht auch, dass der vom Beschwerdeführer angefertigte Eigenbeleg den Sachverhalt insoweit nicht in der Weise dokumentiert, wie er sich behauptetermaßen tatsächlich zugetragen hat, als darin ein Betrag in Höhe von 60.000 S aufscheint, der Beschwerdeführer aber in zwei Teilbeträgen (gleichfalls runde) DM-Beträge behoben und auch zugewendet haben will. Die vom Ing. M. J. unterfertigte Kostenaufstellung entspricht der (unzutreffenden) Darstellung laut Eigenbeleg. Wann und auf welche Weise die Beträge übergeben worden waren, war dem Beschwerdeführer im Einzelnen nicht mehr erinnerlich ("Rest im Dezember") und entzog sich daher der behördlichen Überprüfung. Der Vorwurf der Prüferin, der strittige Betrag sei erst im Zuge der Bilanzerstellung verbucht

worden, blieb unwidersprochen. Die (für Provisionszahlungen in der gegenständlichen Höhe ungewöhnliche) Aufspaltung in einen Betrag von 7.000 DM, der am 11. September 1991 behoben, und einen Restbetrag von 1.400 DM, der in zwei Teilbeträgen behoben und "im Dezember bezahlt" worden sein soll, lässt weder einen zeitlichen Zusammenhang mit dem "Spesenanfall" noch einen solchen mit dem (österreichischen) Auftrag der ZSE, wie er in der Auftragsbestätigung vom 22. Dezember 1992 ("Mein Angebot vom 19.10.1992 und 7.11.1992", "Unser Gespräch am 8.12.1992 in Bratislava", "Ihre Bestellung vom 11.12.1992") geschildert wird, erkennen. Solcherart kann die Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges auch dann nicht als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, wenn die belangte Behörde im Falle weiterer (vom Beschwerdeführer vermisster) Erhebungen zur Feststellung hätte gelangen können, dass der Beschwerdeführer ein "Erstoffert vom 9. Juni 1991" persönlich bei der ZSE überreicht habe und sich daraus der fehlende Schriftverkehr erklären würde.

## 2. Provisionen 1993 betreffend Auftrag der SSE Zilina:

Im angefochtenen Bescheid wird dazu ausgeführt, der Beschwerdeführer habe den strittigen Betrag von 200.000 S - wie jenen der ZSE - nur mit Hilfe eines nicht unterfertigten Eigenbeleges geltend gemacht, welcher folgenden Wortlaut habe:

"SSE Zilina Anbahnungsspesen

Ausrichtung des Seminares

'Einführung des Netz- und Betriebs-Informations-Systems mittels

EDV für die Energieversorgung und Telekommunikation der Mittelslowakei'

09. bis 11. 06. 1993

Einladung von 38 Personen aller 15 Betriebsdirektionen der Mittelslowakei nach Bratislava zur Demonstration des Informationssystems PROFI. Werbung für die Mittelslowakei.

25. bis 27. 10. 1993

Einladung von 52 Personen aller 15 Betriebsdirektionen in der Mittelslowakei nach Zilina.

Übernahme aller Kosten: Reise, Hotel, Bewirtung, Organisation

Leitung des Projektes:

Dir. P. P.

Dir. R.

Dir. P.

SSE Zilina, ...

Übergabe der Spesensummen:

öS 200.000,--

Klagenfurt, 28. 06. 1993"

Mit der Berufung habe der Beschwerdeführer folgende, (nur)

von P. P. mit Datum 28. Juni 1993 unterfertigte

"Kostenaufstellung" vorgelegt:

"Kostenzusammenstellung

9. bis 11. Juni 1993 Bratislava

38 Personen Spesen 3 Tage a 200 S

öS

22.800,--

38 Personen Übernachtung 2 Nächte a 300 S

öS

22.800,--

38 Personen Mittag 3 Tage a 68 S

öS

7.752,--

38 Personen Abend 2 Tage a 170 S

öS

12.920,--

Omnibus Zilina Bratislava Zilina 540 km x 24 S

öS

12.960,--

Koordination, Organisation 65000 SK

öS

28.200,--

Dolmetsch H. K. 3 Tage

öS

12.000,--

Übersetzung Unterlagen H. H.

öS

6.000,--

Gesamt

öS

125.432,--

25. bis 27. 10. 1993 Zilina (Martin)

52 Personen Spesen 3 Tage a 100 S

öS

15.600,--

18 Personen Übernachtung 2 Nächte a 160 s

öS

5.760,--

52 Personen Mittag 2 Tage Kantine

öS

4.000,--

52 Personen Abend 2 Tage a 140 S

öS

14.560,--

Organisation und Koordination Personal 50000 SK

öS

21.740,--

Dolmetsch H. K.

öS

7.000,--

Übersetzung Dokumentation H. K.

öS

5.000,--

Gesamt:

öS

73.660,--

Summe:

öS 199.092,--

Übergabe:

öS 200.000,--

Projekt SSE Zilina:

Umsatz 1993

S 375.000,--

Umsatz 1994

S 375.000,--

Klagenfurt, 28.06.1993

P.P. (Unterschrift)"

Im Verlaufe des Verwaltungsverfahrens habe der  
Beschwerdeführer zum Ablauf des Geschäftes mit der SSE auf das  
Auftragsschreiben vom 19. Mai 1993, die Auftragsübergabe vom



30. Mai 1993, den Erhalt einer Teilzahlung von 374.000 S am  
17. Juni 1993, sowie die Behebung zweier Teilbeträge zu jeweils  
100.000 S am 28. Juni 1993 und deren "Abholung" in Klagenfurt am  
3. Juli 1993 hingewiesen.

Über Vorhalt der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer zur vorgelegten "Kostenaufstellung" erläutert, P. P. habe - wie von der Betriebsprüfung verlangt - den Erhalt des Betrages bestätigt, allerdings, was nachvollziehbar sei, nur unter dem Titel der Abgeltung von "Aufwendungen".

Anlässlich der Besprechung am 16. März 1998 habe der Beschwerdeführer ergänzend vorgebracht, der Auftrag der SSE habe den gleichen Umfang gehabt wie jener der ZSE, man habe jedoch, - da P. P. Provisionen verlangt habe - entsprechend höher, nämlich mit 750.000 S fakturiert. Im Schreiben vom 17. März 1998 habe der Beschwerdeführer erneut darauf hingewiesen, dass der höhere Bestellpreis für die SSE von 750.000 S (gegenüber 600.000 S) die aufgeschlagene Provision enthalte.

Mit dem angefochtenen Bescheid anerkannte die belangte Behörde einen Teilbetrag von 100.000 S als Betriebsaufwand. Anders als bei der unter Pkt. 1 behandelten Provision sei eine "gewisse zeitliche Kontinuität" gegeben und an Hand von Unterlagen dokumentiert, dass der Vertrag mit einer Auftragssumme von 750.000 S im Mai 1993 zustande gekommen sei und der Beschwerdeführer bereits 17 Tage nach Vertragsabschluss die Hälfte des Honorars erhalten habe. Weiters lägen mit dem Vorbringen zum Provisionsfluss korrespondierende Bankbehebungen bei einem Kärntner Kreditunternehmen sowie eine entsprechende Aufwandsbuchung per 28. Juni 1993 vor. Auch werde man sich dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die Verträge von ZSE und SSE hätten den gleichen Umfang gehabt, angesichts der im Wesentlichen gleich lautenden Formulierung der Aufträge "grundsätzlich nicht vollkommen verschließen und eine Provisionszahlung nicht gänzlich in Abrede stellen können". Für die belangte Behörde sei jedoch "nicht hinreichend der Nachweis erbracht", dass P. P. den gesamten Betrag in Höhe von 200.000 S erhalten habe. Die beiden Verträge enthielten "keinerlei Anhaltspunkte für den Arbeits- und Zeitumfang des Beschwerdeführers" und es werde nicht anzunehmen sein, dass sich beide Aufträge exakt decken würden. Laut Vorbringen des Beschwerdeführers würden lediglich 150.000 S verbleiben, die sich "die SSE selbst gezahlt" habe. Obwohl P. P. und R. das Geld erhalten haben sollen - womit man die Behebung in zwei Teilbeträgen erklären könne - habe P. P. den Erhalt des gesamten Betrages bestätigt. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Provisionsvereinbarung nicht vorliege und der Beschwerdeführer "einige Fragen unbeantwortet" gelassen habe, die Unterschrift des Geschäftspartners erst nachträglich eingeholt und diese möglicherweise "gefälligkeitshalber" abgegeben worden sei, sehe die belangte Behörde nur den Abzug eines Teilbetrages von 100.000 S als gerechtfertigt an.

Der Beschwerdeführer bringt zu diesem Beschwerdepunkt u.a. vor, er habe der belangten Behörde Aufstellungen über seine "Aufwendungen im Zusammenhang mit Seminaren ebenso vorgelegt wie eine schriftliche Darstellung über die in Sachen SSE Zilina angefallenen Anbahnungsspesen. Derartige Spesen werden im Zusammenhang mit Einladungen von Angehörigen der Betriebsdirektion aufgewendet und hinsichtlich der Reise, des Hotels, der Bewirtung, der Organisation etc. dann zur Gänze von mir übernommen, wenn es in der Folge oder im Zusammenhang damit zu einer Auftragserteilung an mich kommt". Die belangte Behörde verfüge über genaue Zusammenstellungen, aus denen im Detail zu ersehen sei, welche Spesen dem Beschwerdeführer in Ansehung wie vieler Personen, in welcher Zeit, wo und wodurch erwachsen seien.

Mit diesem Vorbringen wiederholt der Beschwerdeführer seine schon im Verwaltungsverfahren gemachten insoweit zwispältigen Ausführungen als er die Aufwendungen auch als "Schmiergeldzahlungen" bezeichnet hat, welche von den Geschäftspartnern "verständlicherweise" nur unter dem Titel der Spesenabgeltung bestätigt würden. Den nicht von der Hand zu weisenden Einwand der Prüferin, der Beschwerdeführer habe detailliert ausgewiesene Spesen zu einem Zeitpunkt (3. Juli 1993) "ersetzt" als deren Entstehen noch gar nicht absehbar war (Seminar vom 25. bis 27. Oktober 1993), hielt der Beschwerdeführer die Neigung der Geschäftspartner entgegen nur den Erhalt von "Spesenabgeltungen" zu bestätigen. Wenn die belangte Behörde den behaupteten Geldfluss daher unter dem Aspekt (verdeckter) Provisionszahlungen geprüft hat und den detaillierten Spesenaufstellungen keine eigenständige Beweiskraft beigemessen hat, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe eine durch nichts begründete "Mittellösung" gewählt,

in dem sie einem Teilbetrag die betriebliche Veranlassung zuerkannt habe. Diese Vorgangsweise sei in sich widersprüchlich, entweder glaube die belangte Behörde seinem Vorbringen zum Geschehnisablauf oder sie begründe, warum sie den vorgelegten Beweismitteln keinen Glauben schenke. Die Mutmaßung, P. P. könne den Empfang des gesamten Betrages "gefälligkeitshalber" bestätigt haben, sei eine durch keinerlei Tatsachenfeststellungen gedeckte Unterstellung.

Die belangte Behörde hat die Anerkennung lediglich eines Teilbetrages u.a. damit begründet, dass (nach der vorgelegten Hotelrechnung betreffend Übernachtung vom 2./3. Juli 1993) P. P. und R. gemeinsam nach Österreich zur Geldübergabe angereist und nach den Kontoauszügen am 28. Juni 1993 zwei Teilbeträge von jeweils 100.000 S vom Konto behoben worden waren, jedoch P. P. den Erhalt des gesamten Betrages bestätigt habe. In der Gegenschrift weist die belangte Behörde überdies darauf hin, dass der Beschwerdeführer anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 28. November 1997 erklärt habe, die Kostenaufstellung (die "Liste") sei ihm von P. P. vor der Zahlung übergeben worden, während er bei der Besprechung am 16. März 1998 (festgehalten jeweils in internen Aktenvermerken der belangten Behörde) dazu in Widerspruch stehend ausgeführt habe, die Kostenaufstellung sei ursprünglich nicht vorhanden gewesen und erst aus Anlass der abgabenbehördlichen Prüfung über Vorhalt des Prüfers erstellt worden.

Abgesehen davon, dass eine dem angefochtenen Bescheid fehlende Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann, könnten diese Aussagen wohl Anlass zur Vermutung geben, dass es eine vor der Zahlung übergebene "Liste" und eine solche nach Aufforderung durch den Prüfer erstellte "Liste" gegeben hat, welche möglicherweise unterschiedlich hohe Beträge ausgewiesen haben. Dass die belangte Behörde den Beschwerdeführer mit derartigen Zweifeln konfrontiert oder dazu aufgefordert hätte, auch eine Bestätigung des R. einzuholen, ist nicht aktenkundig. Die belangte Behörde bemerkt im angefochtenen Bescheid zwar, der Beschwerdeführer habe "Fragen unbeantwortet" gelassen, unterlässt es aber - wie der Beschwerdeführer zu Recht rügt - aufzuzeigen, welche Fragen nach Ansicht der belangten Behörde im gegebenen Zusammenhang unbeantwortet geblieben seien und weshalb die belangte Behörde deshalb zur Feststellung gelange, P. P. habe einen höheren Betrag bestätigt als jenen, der tatsächlich von der Ehefrau des Beschwerdeführers übergeben worden war. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die aktenkundige Bereitschaft des Beschwerdeführers (s. Schreiben vom 3. April 1998) einen "persönlichen Kontakt zu Herrn Dir. P. P. Mitte April in Klagenfurt anlässlich weiterführender Auftragsgespräche" herzustellen.

Mit ihren vagen Überlegungen zum Arbeitsumfang der beiden Aufträge oder der am selben Tag erfolgten Behebung zweier Teilbeträge hat die belangte Behörde die teilweise Versagung des Betriebsausgabenabzuges insgesamt in einer für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehbaren Weise begründet, weshalb der angefochtene Bescheid, soweit damit über die Einkommensteuer für das Jahr 1993 abgesprochen wird, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

### 3. Anschaffung technischer Geräte - "Referenz-Vergleich" 1992:

Im angefochtenen Bescheid wird dazu ausgeführt, der Beschwerdeführer habe im Mai 1992 eine "Beovision" und im Dezember 1992 ein "Beo-Center" und eine SAT-Anlage im Gesamtbetrag von 38.317 S angeschafft. Das Finanzamt habe die Aufwendungen nicht anerkannt, weil die Anschaffung derartiger Geräte der Privatsphäre zuzurechnen sei. In der dagegen erhobenen Berufung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, die Geräte seien für das gemeinsam mit der TWS Stuttgart (im Folgenden: TWS) durchgeführte (eingehend geschilderte) Projekt "Referenz-Vergleich" verwendet worden. Der Beitrag des Beschwerdeführers habe nach der Vereinbarung mit der TWS darin bestanden, "Verstärker" und "Antenne" beizustellen. Dem Einwand der Prüferin, bei den strittigen Anschaffungen handle es sich um eine hochwertige HIFI-Anlage, ein Fernsehgerät sowie eine SAT-Anlage mit Receiver, die üblicherweise der privaten Sphäre zuzurechnen seien, sei der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen entgegen getreten, Stereoanlagen und Fernseher der Marke Bang & Olufsen wären um den ausgewiesenen Preis gar nicht zu erhalten. Ein B&O Center würde gesamt etwa 34.000 S, ein Fernseher rund 22.000 S kosten, wobei es für Geräte der gegenständlichen Marke auch "keine Prozente gebe". Der Beschwerdeführer habe nur den "inneren Teil des B&O Center 2300" erworben, nämlich den Verstärker (zur Leckgeräuschverstärkung und Wiedergabe, mit Spezialsteckern für die integrierte Schnittstelle), weil die genannte skandinavische Firma die besten Mikros habe, welche zur Leckortung verwendet werden könnten. Weiters einen Monitor (nur Bildröhre samt Elektronik) sowie eine Antenne (SAT-Anlage), welche der "digitalen Leckgeräuschüberwachung von der Signalaufnahme am Schieber oder Hydrant" gedient habe. Die Geräte seien in billig gekauften Gehäusen in einen Messwagen der TWS installiert worden, und würden für gemeinsame Aufträge des Beschwerdeführers und der TWS (etwa in der Türkei und Italien) verwendet. Die TWS stelle das Fahrzeug und das Personal, der Beschwerdeführer einen Teil der Geräte zur Verfügung. Die SAT-Schüssel sei in der Zwischenzeit kaputt

gegangen, die TWS habe ein Ersatzgerät angeschafft, dieses dem Beschwerdeführer aber noch nicht in Rechnung gestellt. Für "den Einsatz der Geräte" im Messwagen habe der Beschwerdeführer auf die beiden namentlich angeführten Leiter der Entwicklungsgruppe verwiesen. Zur Frage der Einnahmenerzielung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Projekt habe der Beschwerdeführer über entsprechenden Vorhalt vorgebracht, die geschilderte "Leckortung" sei Voraussetzung für den Erhalt eines näher bezeichneten Auftrages gewesen. Der Auftrag sei gemeinsam mit der TWS abgeschlossen worden, ein Folgeauftrag sei in der Angebotsphase.

In der Folge habe die belangte Behörde den Beschwerdeführer ersucht, die Rechnung für den Fernseher vorzulegen und ihm vorgehalten, dass aus den Rechnungen betreffend das "B&O Center" nicht hervorgehe, dass nur zwei Verstärker gekauft worden seien. Ein Nachweis, dass nur "das Innenleben" der Geräte erworben worden sei, fehle. Auch bedürfe das Vorbringen, die angeschafften Geräteteile seien in einfache billige Gehäuse eingebaut worden, und befänden sich in einem Messwagen der TWS, eines entsprechenden Nachweises. Insbesondere möge auch dargetan werden, welche österreichischen Einkünfte damit in Zusammenhang stünden.

Der Beschwerdeführer habe dazu erklärt, eine Rechnung für den Fernseher liege ihm nicht vor; der Beschwerdeführer gehe davon aus, dass diese im Behördenakt erliege. Gemeinsam mit der TWS habe er näher bezeichnete Aufträge ausgeführt. Der auf den Beschwerdeführer entfallende Teil sei über das österreichische Büro abgewickelt worden, in Deutschland führe er auf Grund der Nachfrage und des Wettbewerbes keine Rohrnetzüberwachung durch und weiter wörtlich: "Ein Innenleben eines Monitors geht nicht zu trennen. Das Gehäuse kann weggeworfen werden. Dasselbe gilt für den Verstärker. Auf die Lautsprecher wurde verzichtet!" Die gewählte SAT-Anlage beinhalte die standardisierte Schnittstelle zum Verstärker. Mit diesem System habe der Beschwerdeführer einen persönlichen Wettbewerbsvorteil erreicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid berücksichtigte die belangte Behörde die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben. Der Beschwerdeführer habe die betriebliche Nutzung der 1992 angeschafften Geräte lediglich mit "allgemein gehaltenen Unterlagen zu untermauern" versucht, jedoch keine für die belangte Behörde nachvollziehbaren Nachweise für den tatsächlichen Einsatz der Geräte, die behauptete Verrechnung mit der TWS und die damit erzielten Einkünfte erbracht. Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Aufträge mit den genannten Umsätzen seien nicht aussagekräftig, weil die Behörde weder überprüfen könne, in welchem Zeitraum diese Umsätze erzielt worden seien, noch was Gegenstand der genannten Aufträge gewesen sei. Die vorgelegte Bestätigung des Dipl.Ing. X. (wonach der Beschwerdeführer die Kosten für Verstärker und Monitor zu tragen gehabt habe) könne die vom Beschwerdeführer geforderten Nachweise nicht ersetzen.

Die belangte Behörde ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei einem Fernsehgerät, einer SAT-Anlage mit Receiver sowie einem Verstärker (auch ohne Lautsprecher) um Geräte handelt, welche grundsätzlich dem privaten Lebensbereich zuzurechnen sind. Der Beschwerdeführer ist dieser schon von der Prüferin getroffenen Beurteilung mit dem Vorbringen entgegen getreten, die angeschafften Geräte hätten sich insoweit wesentlich von den üblichen Geräten unterscheiden als nur die "Innenleben" des Fernsehgerätes und der Verstärker angeschafft worden seien und sich daraus die vergleichsweise niedrigen Einkaufspreise erklären würden. Auf die ausdrücklichen Vorhaltungen der belangten Behörde, den Rechnungen sei (soweit vorhanden) der Kauf einzelner Geräteteile ("Innenleben") nicht zu entnehmen und das entsprechende Vorbringen daher in geeigneter Weise glaubhaft zu machen, reagierte der Beschwerdeführer nur mit dem ausweichenden Hinweis "die Gehäuse von Fernseher und Verstärker können weggeworfen" werden. Soweit damit gemeint sein sollte, der Beschwerdeführer habe die Gehäuse der Geräte weggeworfen, stünde dieses Vorbringen nicht nur in Widerspruch zu den zuvor gemachten Angaben, sondern würde auch den "niedrigeren Einkaufspreis" nicht zu erklären vermögen.

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer weiters aufgefordert, den Einbau der Geräte in den Messwagen der TWS sowie die Verbringung der in Österreich erworbenen Geräte nach Deutschland glaubhaft zu machen. In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Beschwerdeführer ein von Dipl.Ing. X. unterfertigtes Schreiben vorgelegt, in dem dieser auf das Vorliegen eines Gemeinschaftsprojektes "Referenzvergleich" (FAST, TWS, Beschwerdeführer) hinweist und erklärt, man habe eine "Kostenteilung" vereinbart, wobei auf den Beschwerdeführer die Komponenten "Verstärker und Monitor" entfallen seien. Das von der FAST vorgeschlagene System "B & O" habe den Erfordernissen für den Versuchsaufbau entsprochen. Abgesehen davon, dass in der genannten Bestätigung lediglich von einer Kostenteilung nicht jedoch von einer Gerätebeistellung seitens des Beschwerdeführers die Rede ist, finden sich darin weder Hinweise auf den Einsatz einer SAT-Anlage noch auf die Verwendung eines Fernsehgerätes anstelle eines

Monitors. Wenn die belangte Behörde diese - vom Beschwerdeführer in Kenntnis der unter Beweis zu stellenden Tatsachen eingeholte - Bestätigung des Projektleiters vom 17. März 1998 nicht als Nachweis der betrieblichen Verwendung der in Österreich angeschafften Geräte angesehen hat, kann dies nicht als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung erkannt werden.

Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang weiter vor, er habe der Behörde sogar angeboten, den Messwagen "bei seiner Rückfahrt von Udine nach Stuttgart zu besichtigen und sich selbst von der Richtigkeit meiner Ausführungen zu überzeugen" - ein Beweisanbot, das die belangte Behörde nicht angenommen habe. Wann der Beschwerdeführer konkret angeboten habe, den Messwagen zu besichtigen, ist der Beschwerde nicht zu entnehmen. In ihrer Gegenschrift weist die belangte Behörde dazu in Übereinstimmung mit dem Akteninhalt darauf hin, dass ein derartiges Angebot im Verwaltungsverfahren nicht unterbreitet worden sei. Dass sich in der Wohnung des Beschwerdeführers, in welcher sich "die Betriebsprüfung umgesehen" habe, keine Geräte der erwähnten Marke befunden haben, konnte den Nachweis der betrieblichen Verwendung von Geräten, die typischerweise der privaten Verwendung dienen, nicht ersetzen.

Insgesamt ist nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde in einem mangelhaften Verfahren oder als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt wäre, eine betriebliche Verwendung der strittigen Geräte liege nicht vor.

#### 4. Einladungen:

Dem angefochtenen Bescheid ist zu diesem Beschwerdepunkt zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1991 bis 1993 näher bezeichnete Geschäftsfreunde zu Urlauben in Abano eingeladen und dafür Kosten in Höhe von 8.000 S (1991), 31.156 S (1992) und 23.235 S (1993) als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Diese Aufwendungen seien gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig. Der Beschwerdeführer habe sich teilweise zur gleichen Zeit gemeinsam mit seiner Ehefrau und den eingeladenen Geschäftsfreunden in Abano aufgehalten und für keine klare belegmäßige Trennung der auf die Gästeeinladungen entfallenden Aufwendungen von jenen, die für seine eigenen Aufenthalt und jenen der Ehefrau angefallen seien, gesorgt. Das Vorbringen, die Kosten für die Gäste jeweils mit Visa-Card, die eigenen Kosten und jener der Ehefrau aber in bar bezahlt zu haben, sei unglaubwürdig. Auch würden sämtliche Hotelrechnungen auf den Namen des Beschwerdeführers lauten. Die Vermerke hinsichtlich der jeweils Eingeladenen und deren Bestätigungen seien erst nachträglich angefertigt worden. Hinsichtlich einer näher bezeichneten Einladung sei zudem der Zusammenhang mit dem österreichischem Betrieb vom Beschwerdeführer nicht hinreichend nachgewiesen worden.

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt gemäß Z. 3 der zitierten Gesetzesstelle für Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe auf allen Bewirtungsbelegen Name und Arbeitgeber der Eingeladenen verzeichnet und die "Aufwendungen kreuz und quer erläutert und den Umsätzen gegenübergestellt".

Aus der angeführten Bestimmung ergibt sich, dass die Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen für sich allein noch nicht dazu führt, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen. Dementsprechend vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass unter dem Begriff "Repräsentationsaufwendungen" im Zusammenhang mit der eigenen Bedeutung dieses Wortes alle Aufwendungen zu verstehen sind, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 93/13/0205, mwN).

Die Einladung von Geschäftsfreunden zu einem (gemeinsamen) Urlaub stellt sich nach dieser Begriffsbestimmung als nichtabzugsfähiger Repräsentationsaufwand unabhängig davon dar, ob die Einladung - wie der Beschwerdeführer zunächst betont hat - nach erfolgreichem Geschäftsabschluss oder - wie im weiteren Verlauf des Verwaltungsverfahrens erläutert - in Erwartung weiterer erfolgreicher Geschäfte erfolgt sein sollte.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage kann es dahin gestellt bleiben, ob die belangte Behörde von einer Vermengung der auf die eingeladenen Personen entfallenden Aufwendungen mit jenen Aufwendungen, die der Beschwerdeführer für sich und seine Ehefrau getätigt hat, ausgehen durfte. Ebenso erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Einladungen mit dem österreichischen Betrieb und welche mit dem deutschen in Zusammenhang stehen bzw. einer diesbezüglich vorgenommenen "Kompensation".

#### 5. Mündliche Berufungsverhandlung:

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt der Beschwerdeführer schließlich das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt. Dieser Antrag ist in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder in einem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO zu stellen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es nicht, wenn ein entsprechender Antrag erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137). Im Beschwerdefall wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - nicht im Berufungsschriftsatz vom 19. Mai 1995, sondern erst in der Eingabe vom 2. November 1995 (Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin) gestellt. Soweit der Beschwerdeführer auf den Umstand hinweist, dass der Betriebsprüfungsbericht erst nach Ablauf der Berufungsfrist zugestellt worden sei (nach den unbestrittenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid am 29. Mai 1995) kann auch darauf ein Rechtsanspruch des Beschwerdeführers auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht gegründet werden. Anders als in dem Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, 94/14/0133, wurde im gegenständlichen Fall der Verhandlungsantrag nämlich nicht innerhalb einer infolge Antragstellung gemäß § 245 Abs. 2 BAO noch offenen restlichen Berufungsfrist eingebracht. Der behauptete Verfahrensmangel liegt daher nicht vor.

Der angefochtene Bescheid war somit im Umfang der Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 1993 wegen der unter Pkt. 2 aufgezeigten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 25. November 2002

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998140129.X00

#### **Im RIS seit**

18.03.2003

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