jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/27 2000/14/0202

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.11.2001

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
EStG 1988 §20 Abs2;
EStG 1988 §3 Abs1 Z8;
EStG 1988 §4 Abs4;
VwGG §41 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss 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 Dr. S in O, vertreten durch Czernich Hofstädter & Guggenberger, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Bozner Platz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 9. Oktober 2000, RV726/1- T6/00, betreffend Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist als Diplomat ("Gesandten-Botschaftsrat") im Auswärtigen Dienst tätig. Er bezog in jedem der Streitjahre u. a. eine nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Auslandsverwendungszulage (für 1998: 437.508 S). Diese setzt sich aus folgenden Komponenten zusammen: Grundzulage, Ehegattenzuschlag, Kinderzuschlag, Funktionszulage sowie Repräsentationszulage. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren dient die Repräsentationszulage der Bestreitung der mit der Funktion des Beamten verbundenen Repräsentationsverpflichtung.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1997 begehrte der Beschwerdeführer u. a. die

Anerkennung von Werbungskosten von 57.993 S aus dem Titel "Überschuss der tatsächlichen Repräsentation über die Repräsentationstangente". Aus der Beilage zur Abgabenerklärung ergibt sich, dass der Betrag wie folgt berechnet worden ist:

Kosten für (Essens)Einladungen außer Haus

5.708 S

Beträge für Einladungen zu Hause

117.798 S

Summe

123.505 S

abzüglich 85% der steuerfreien

Repräsentationszulage

65.513 S

ergibt

57.993 S

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1998 begehrte der Beschwerdeführer u. a. die Anerkennung von Werbungskosten von 26.301 S für die Anschaffung eines Speiseservice für zwölf Personen sowie von Werbungskosten von 15.969 S wiederum aus dem Titel "Überschuss der tatsächlichen Repräsentation über die Repräsentationstangente". Aus der Beilage zur Abgabenerklärung ergibt sich folgende Berechnung des letztgenannten Betrages:

Kosten für (Essens)Einladungen außer Haus

25.814 S

Beträge für Einladungen zu Hause

55.159 S

Summe

80.973 S

abzüglich 85% der steuerfreien

Repräsentationszulage

65.004 S

ergibt

15.969 S

Das Finanzamt anerkannte bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 die genannten Werbungskosten nicht und führte zur Begründung aus, die Aufwendungen seien durch die steuerfreien Bezüge abgegolten.

In der Berufung gegen diese Bescheide brachte der Beschwerdeführer vor, der steuerfreie Bezug beinhalte eine Grundzulage, eine Funktionszulage, einen Ehegattenzuschlag, einen Kinderzuschlag und die Repräsentationszulage. Letztere ersetze Kosten des dienstrechtlich gebotenen Tuns eines Diplomaten bis zu einem gewissen Betrag und müsse bei Nichtausschöpfen zurückgezahlt werden. Um als österreichischer Diplomat den gesellschaftlichen Verpflichtungen zu entsprechen, müsse der Beschwerdeführer die zugewiesenen Repräsentationsmittel überschreiten und zusätzliche Veranstaltungen aus der eigenen Tasche bestreiten. Die Repräsentation stelle eine im Handbuch für den auswärtigen Dienst normierte Dienstpflicht dar.

Der Beschwerdeführer legt in der Folge dem Finanzamt Auszüge aus dem Handbuch für den auswärtigen Dienst vor. Das Handbuch für den auswärtigen Dienst bestimmt, dass der Verbrauch der Repräsentationszulage nachzuweisen ist, und zwar bei Veranstaltungen außer Haus durch die Vorlage von Rechnungen, bei Veranstaltungen im Haus (des Beamten) durch die Führung zweckdienlicher Aufzeichnungen (zB Gästelisten), wobei vom Arbeitgeber die Kosten mit Sätzen angenommen werden, die für die einzelnen Kategorien von Veranstaltungen (z.B. Cocktail, Mittagessen formell, Mittagessen einfach, Tee, Abendessen formell, Abendessen einfach, Buffet-Dinner) für jeden Dienstort festgelegt sind. Für indirekte Repräsentationsausgaben (Gast- und Abschiedsgeschenke im dienstlichen Interesse, Spenden, Visitenkarten, Trinkgelder, Abnützung und Bruch eigenen Porzellans und Glases, etc.) werden vom Arbeitgeber 15% der Repräsentationszulage ohne besonderen Nachweis als widmungsgemäß verwendet anerkannt.

In den Berufungsvorentscheidungen anerkannte das Finanzamt die in Rede stehenden Werbungskosten nicht. Wenn Auslandsbeamte Personen zum Zwecke der Kontaktaufnahme und Kontaktpflege bewirten, diene dies nicht der Werbung. Solche Aufwendungen dienten nicht nur beruflichen Interessen, sondern auch dem eigenen gesellschaftlichen Ansehen, und seien für Dienstnehmer in höheren Positionen nicht unüblich. Bei dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Überschuss der "tatsächlichen Repräsentation über die Repräsentationstangente" handle es sich um nicht abzugsfähige Bewirtungsspesen. Hinsichtlich der Kosten des Speiseservices werde darauf verwiesen, dass Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung zufolge des sogenannten Aufteilungsverbotes steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Beim Überschuss der Repräsentationsausgaben über die Repräsentationszulage sei die berufliche Veranlassung eindeutig gegeben. Aus dem Handbuch für den auswärtigen Dienst ergebe sich, dass Einladungen privaten oder semiprivaten Charakters keinesfalls in die Gesellschaftsberichterstattung (und damit in die Abrechnung gegenüber dem Arbeitgeber für das Repräsentationspauschale) Eingang finden könnten. Das Ansehen, welches es bei den Veranstaltungen zu fördern gelte, sei ausschließlich jenes des Republik Österreich. Die Werbewirkung beziehe sich ausschließlich auf Österreich. Der Beschwerdeführer sei allerdings damit einverstanden, dass der geltend gemachte Überschuss gemäß § 20 EStG nur zur Hälfte als einkommensmindernde Position anerkannt werde. Beim Speiseservice handle es sich um ein Service für zwölf Personen "klassisch weiß mit breitem Goldrand". Aufgrund der Beschaffenheit des Materials (nicht spülmaschinenfest), den hohen Anschaffungskosten von beinahe 30.000 S und dem Design sei eine private Verwendung in einem Haushalt mit Kindern nur hypothetisch möglich. Sie widerspreche dem gesunden Menschenverstand und finde daher auch nicht statt. Nach der routinemäßigen Einberufung in das Bundesministerium für Auswärtige Angelegenheiten bestehe für das Service keine Verwendung, weshalb es der Beschwerdeführer bis zu seiner nächsten Auslandsverwendung bei einer Spedition einlagern werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid verweigerte auch die belangte Behörde die Anerkennung der in Rede stehenden Werbungskosten. Der Beschwerdeführer sei als Diplomat im Ausland tätig und erhalte dafür einerseits steuerpflichtige und anderseits steuerfreie Bezugsteile. Der steuerfreie Bezug enthalte auch eine Repräsentationszulage. Der Beschwerdeführer berufe sich darauf, dass die von ihm ausgesprochenen Einladungen als Bestandteil seiner dienstlichen Tätigkeit angesehen werden müssten. Bei den Einladungen handle es sich um Bewirtungen im Rahmen verschiedener diplomatischer Aktivitäten sowohl in Gasthäusern, Restaurants, Cafes als auch in den privaten Räumlichkeiten des Beschwerdeführers. Nach Ansicht der belangten Behörde sei bei diesen Veranstaltungen das weitaus überwiegende berufliche Interesse gegeben, zumal auch genaue Vorschriften über die Abrechnung mit dem Arbeitgeber bestünden. Dennoch lägen Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 EStG vor. Allerdings habe der Beschwerdeführer offensichtlich nicht die tatsächlichen Kosten geltend gemacht. Der Beschwerdeführer habe dem Finanzamt vielmehr Abrechnungen betreffend die Repräsentationszulage vorgelegt, welche für die Nachweisführung gegenüber dem Dienstgeber erstellt worden seien. In diesen Abrechnungen seien bei den Einladungen außer Haus die tatsächlich aufgewendeten Beträge, bei den Einladungen in der Wohnung des Beschwerdeführers hingegen Pauschbeträge enthalten, welche lediglich für die Abrechnung gegenüber dem Arbeitgeber Gültigkeit hätten. Ob tatsächlich Kosten in der angeführten Höhe angefallen seien, könne aus den vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden. Steuerliche Berücksichtigung könnten nur die tatsächlich angefallenen Kosten, nicht hingegen Pauschalbeträge finden. Bemerkt werde auch, dass bei der Anzahl der Teilnehmer an einer Veranstaltung der Beschwerdeführer als Gastgeber regelmäßig mitgezählt worden sei; steuerlich seien allerdings die Kosten der eigenen Verpflegung niemals abzugsfähig.

Der Berufung sei überdies auch aus folgendem Grund der Erfolg zu versagen: Repräsentationsaufwendungen können gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nur mehr zur Hälfte als Werbungskosten abgezogen werden. Nach der Aufstellung des Beschwerdeführers seien im Jahr 1997 Bewirtungskosten von 123.505 S und im Jahr 1998 solche von 80.973 S angefallen. Nach Kürzung um die Hälfte ergäben sich Beträge von 61.752,50 S und 40.487 S. Demgegenüber sei an steuerfreier Repräsentationszulage im Kalenderjahr 1997 der Betrag von 77.074 S und im Jahr 1998 der Betrag von 76.475 S ausbezahlt worden; nach Abzug eines Anteiles von 15% für indirekte Repräsentationsaufwendungen, wie Abnutzung und Bruch von Porzellan, etc. überstiegen die steuerfreien Beträge immer noch die "steuerlich möglicherweise abzugsfähigen" Beträge für Bewirtung.

Das Speiseservice sei nach Ansicht der belangten Behörde als eine Sachgesamtheit anzusehen. Die Aufwendungen von 26.301 S könnten daher nur im Wege der AfA geltend gemacht werden. Selbst wenn die belangte Behörde davon ausgehen würde, dass das Speiseservice ausschließlich bei beruflichen Anlässen verwendet werde, stünden den auf mehrere Jahre verteilen Anschaffungskosten wiederum genau dafür bezahlte steuerfreie Arbeitgeberersätze, nämlich 15% der Repräsentationszulage, gegenüber. Eine solche Verwendung widerspreche allerdings der allgemeinen Lebenserfahrung. Ein solches Speiseservice komme auch bei privaten Feierlichkeiten zum Einsatz.

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

1. Bewirtungsspesen:

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die vom Beschwerdeführer als Diplomat bezogene Repräsentationszulage soll dessen Ausgaben für berufliche Einladungen im Haus und außer Haus abgelten, allerdings nicht nur jeweils die Hälfte der pro Veranstaltung angefallenen Aufwendungen. Solcherart trifft es nicht zu, dass jeweils die Hälfte der Ausgaben pro Veranstaltung den nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreien Einnahmen zugeordnet werden können. Vielmehr sind die gesamten vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen für die beruflich veranlasste Bewirtung bis zum vollen Betrag der für Repräsentation gewährten steuerfreien Repräsentationszulage dieser zuzuordnen. Unbeachtlich ist im gegebenen Zusammenhang, dass nach § 54 Abs. 14f des Handbuches für den auswärtigen Dienst der Beschwerdeführer nur hinsichtlich 85% der Repräsentationszulage verpflichtet ist, seinem Arbeitgeber die widmungsgemäße Verwendung nachzuweisen, zumal diesem Handbuch bloß Erlasscharakter zukommt und es daher keine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren maßgebliche Rechtsquelle darstellt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 1997, 94/12/0164).

Soweit die Ausgaben des Beschwerdeführers für die beruflich veranlasste Bewirtung den Betrag der Repräsentationszulage übersteigen, ist Folgendes zu beachten:

§ 20 EStG 1988 und somit auch dessen Abs. 1 Z. 3 enthält Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der Sphäre der Einkommensverwendung ausgabenseitig getrennt werden soll (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 766). Aufwendungen und Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung nach näherer Anordnung vom Gesetz versagt. § 20 EStG 1988 stellt aber keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen und Ausgaben zu versagen.

Ein Fall der letztgenannten Art liegt im Beschwerdefall im Hinblick darauf vor, dass auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unwidersprochen vom Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren ausgeht, wonach dieser seine in Bezug auf ihre Beurteilung strittigen Ausgaben in Besorgung seiner Dienstpflichten und im Rahmen seiner dienstlichen Arbeit als Diplomat getätigt hat. Dementsprechend handelt es sich ungeachtet des Umstandes, dass ihm dafür kein vollständiger Ersatz geleistet wurde, bei den Ausgaben dem Charakter nach um berufliche und nicht um gemischte Ausgaben, deren steuerliche Abzugsfähigkeit an § 20 EStG 1988 scheitern könnte (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050). Bei diesen Ausgaben handelt es sich um keine Repräsentationsaufwendungen und auch nicht um eine Geschäftsfreundebewirtung i.S.d. § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988. Es liegen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG vor. Somit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Soweit allerdings die Ausgaben des Beschwerdeführers auf seine eigenen Konsumationen entfallen, liegen, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt hat, keine Werbungskosten vor.

Die belangte Behörde ist auch mit der Rechtsansicht im Recht, dass im gegebenen Zusammenhang nur tatsächliche Ausgaben des Beschwerdeführers zu Werbungskosten führen können, nicht hingegen Pauschalbeträge. Sollte es zutreffen, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Beträge zum Teil bloß Pauschalbeträge sind (solches wird erstmals im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht, in der Beschwerde aber bestritten), so wird es im fortgesetzten Verfahren Sache des Beschwerdeführers sein, die tatsächlich für die Bewirtung verausgabten Beträge zu benennen und diese nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

2. Speiseservice:

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG sind Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach Gegenstände der privaten Haushaltsführung sind, nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn nicht eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung feststeht (vgl. die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 20 Tz 11f wiedergegebene hg. Rechtsprechung). Weder das Vorbringen des Beschwerdeführers über das äußere Erscheinungsbild des Speiseservices (klassisch weiß mit Goldrand) noch das Vorbringen betreffend die fehlende Spülmaschinentauglichkeit stand der Annahme einer Nutzung des Services im Rahmen privater Feierlichkeiten entgegen. Im Hinblick darauf wurde der Beschwerdeführer nicht dadurch in seinen Rechten verletzt, dass die belangte Behörde die Kosten des Speiseservices nicht als Werbungskosten berücksichtigt hat.

Aus den Ausführungen zu 1. ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 27. November 2001

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Erlässe Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Rechtslage Rechtsgrundlage Rechtsquellen Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2000140202.X00

Im RIS seit

08.04.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at