

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/26 94/13/0260

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.09.2000

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §20 Abs1 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde des Dr. P und des Dr. F, Rechtsanwälte in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 29. September 1994, ZI 6/1-1072/94-02, betreffend Umsatzsteuer 1992 und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer, zwei Rechtsanwälte, wiesen in ihrer, der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1992 angeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter der Position "Bewirtung (Getränke für Kanzleigäste)" rd S 4.450,--, "Werb. Kosten (Geschäftssessen)" rd S 19.850,--, "sonst. Werb. Aufwand (Weihnachtsgeschenke)" rd S 5.900,-- und "Trinkgelder" rd S 1.100,-- aus.

Anlässlich der Veranlagung zur Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 1992 wurden die entsprechenden Aufwendungen unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben anerkannt und eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorgenommen.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandten die Beschwerdeführer u.a. ein, dass das EStG 1988 den Betriebsausgabencharakter von Bewirtungsspesen unter der Voraussetzung, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege, grundsätzlich anerkenne. Natürlich würden geschäftliche Besprechungen in der Regel entweder in den Geschäftsräumlichkeiten des Klienten oder in der Kanzlei des Rechtsanwaltes abgehalten. Dies ändere jedoch nichts daran, dass es sowohl im Zug der Mandatserteilung, als auch im Rahmen der Abwicklung des Geschäftes selbst allgemein üblich sei und erwartet werde, mit Klienten und Geschäftspartnern Essen zu gehen. Ebenso selbstverständlich sei es, dass die Kosten solcher Geschäftssessen einmal

vom Klienten bzw. Geschäftspartner und ein anderes Mal vom Anwalt getragen würden. Dies gelte gleichermaßen für geschäftliche Kontakte mit ausländischen - Klienten empfehlenden - Anwälten und Klienten selbst. Die Kanzlei der Einschreiter sei in einer Vielzahl von Angelegenheiten des Wirtschaftsrechts, welche die tschechische und slowakische Republik beträfen, tätig. Gerade im Zusammenhang mit diesen anwaltlichen Tätigkeiten sei es unumgänglich, tschechische und slowakische Klienten anlässlich deren Besuche in Wien zum Zweck geschäftlicher Besprechungen auch zum Essen einzuladen, wie dies auch umgekehrt ausnahmslos und selbstverständlich bei Besuchen des Anwaltes im Ausland der Fall sei. Dass solche Geschäftsessen rein betrieblich veranlasst seien und in keiner Weise mit irgendeinem Repräsentationsbedürfnis im Zusammenhang stünden, bedürfe eigentlich keiner näheren Erklärung. Zu den Weihnachtsgeschenken wurde ausgeführt, dass diese zur Gänze betrieblich veranlasst seien. Einzelnen Angestellten von Unternehmen, die zum Klientenkreis zählten, kleinere Weihnachtsgeschenke, wie zB Wein- oder Sektflaschen oder Geschenkkörbe zu übersenden, sei nicht nur üblich, sondern erfolge jedenfalls aus rein betrieblichen Gründen. Werde etwa einem Mitarbeiter einer Versicherung, der für die Zuweisung von Rechtsschutzklienten an die Anwaltskanzlei, die mit der Versicherung zusammenarbeite, zuständig sei, ein solcher Geschenkkorb übersandt, sei ein unmittelbarer betrieblicher Zusammenhang in Werbungsabsicht so klar, dass es geradezu abwegig sei, von Aufwendungen der privaten Lebensführung zu sprechen. Das Gleiche gelte für ein Weihnachtsgeschenk geringfügigen Umfangs (Geschenkgutscheine im Wert von S 2.500,--) für eine Sekretärin als Dank für deren tatkräftige und umsichtige Mitarbeit während eines ganzen Jahres.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung insofern teilweise stattgegeben, als die Aufwendungen bezüglich "Getränke für Kanzleigäste" (nach dem Berufungsvorbringen Kaffee und Mineralwasser), "Trinkgelder" (im Wesentlichen für Briefträger und Hausbesorger anlässlich des Jahreswechsels und einen Computertechniker) und Geschenkgutscheine an eine in der Kanzlei beschäftigte Sekretärin (als freiwilliger Sozialaufwand) als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Die Beschwerdeführer beantragten die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführer auf, die Ausgaben für Bewirtung und Geschenke belegmäßig sowie dahingehend nachzuweisen, aus welchem konkreten Anlass die Bewirtung erfolgt sei, in welcher Eigenschaft die Bewirteten anwesend gewesen seien (potentielle oder bereits definitive Klienten, Berufskollegen, Mitarbeiter, oä) und worin die weitaus überwiegende Veranlassung der Bewirtung ganz konkret zu erblicken sei.

Die Beschwerdeführer legten die Belege vor, bezogen sich auf eine bereits früher vorgelegte Aufstellung, in welcher die bei den einzelnen Geschäftsessen jeweils bewirtete Person angeführt ist, und erläuterten in der Folge, um wen es sich bei den angeführten Personen gehandelt habe sowie in welchen Causen mit diesen Personen Gespräche geführt worden seien, wobei es sich in den weitaus überwiegenden Fällen um die Erörterung, Vorbereitung, Anbahnung oder Vermittlung von Mandatserteilungen handelte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben, im Übrigen die Berufung aber abgewiesen.

Nach Wiedergabe des § 20 Abs 1 Z 2 lit a bis Z 4 EStG 1988 stimmte die belangte Behörde den Beschwerdeführern zu, dass die durch die Rechnungen nachgewiesenen Bewirtungsausgaben in Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit als Rechtsanwalt stünden. Die vom Gesetz geforderte überwiegend berufliche Veranlassung liege sohin vor. Weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen sei aber, dass die Bewirtung der Werbung diene. Der Begriff der Werbung könne als absichtliche und zwangsfreie Form der Beeinflussung, welche Menschen zur Erfüllung der Werbeziele veranlassen solle, verstanden werden. Wenngleich eine Werbewirkung im oben dargestellten Sinne von einer Reihe betrieblicher Maßnahmen (beispielsweise hohes Qualitätsniveau der betrieblichen Marktleistung) ausgehen könne, setze der Begriff der Werbung den Einsatz besonderer Werbemittel voraus. Der Gesetzestextierung sei zu entnehmen, dass Bewirtungsaufwendungen der Durchführung einer Werbemaßnahme - gleich ob diese in Form einer Werbevorführung oder eines Werbevortrages erfolge - dienen müssten. Geschäftsanbahnung sei ein weiterer Begriff, der eine Fülle von Maßnahmen umfasse, deren Ziel es sei, einen Vertragsabschluss zu erwirken. Dies könne etwa in Form der reinen Kontaktpflege oder mit rein repräsentativ veranlassten Bewirtungen oder mit Auftragsverhandlungen bzw. Auftragsbearbeitungen geschehen und finde im Verkaufsabschluss seine Krönung. All dies sei jedoch nicht unter den Begriff der Werbung zu subsumieren, weil einerseits andere betriebliche Funktionsbereiche wie etwa der Verkauf (inklusive Vertrags- und Auftragsabwicklung) angesprochen seien und andererseits Werbemittel allenfalls unterstützend eingesetzt würden. Daraus folge, dass eine

- allein durch die Bewirtung von Geschäftsfreunden - entfaltete Werbewirkung nicht den vom Gesetz geforderten Zusammenhang mit einer konkreten Werbemaßnahme aufweise und als werbeähnlicher Aufwand zu beurteilen sei. Ein solcher Aufwand sei jedoch nicht abzugsfähig. Geschenke seien grundsätzlich keine Betriebsausgaben. Wenngleich die üblichen Werbe- und Gelegenheitsgeschenke an Kunden, Klienten, Geschäftsfreunde, Beamte, Mitarbeiter uä nach älterer Judikatur Betriebsausgaben gewesen seien, so seien sie nach jüngerer Rechtsprechung als Aufwendungen der Lebensführung bzw Repräsentationsaufwand nicht abzugsfähig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. 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.

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl das hg Erkenntnis vom 3. Mai 2000, 98/13/0198).

Von der belangten Behörde wird nicht in Abrede gestellt, dass die Voraussetzung einer überwiegend beruflichen Veranlassung der nachgewiesenen Bewirtungsausgaben erfüllt ist. Die belangte Behörde verneint jedoch, dass die Bewirtung gegenständlich der Werbung gedient habe.

Die Beschwerdeführer vertreten die Auffassung, dass diese Ansicht unzutreffend sei. Die Begründung des belangten Bescheides orientiere sich allzu schematisch an betriebswirtschaftlichen Vorstellungen über sozusagen "typische" Werbeformen, während es "doch auf der Hand " liege, dass die Werbung eines Rechtsanwaltes gänzlich anderen Charakter haben müsse, als etwa die Produktpräsentation eines großen, im Produktions- oder Dienstleistungsbereich tätigen Unternehmens. Das persönliche Gespräch, welches nach den üblichen Gepflogenheiten fallweise auch in einem entsprechenden Rahmen, etwa anlässlich einer Einladung zu einem Essen stattfinde, stelle schon auf Grund der strengen Werberichtlinien, denen Rechtsanwälte unterworfen seien, die einzige Möglichkeit der Werbung dar. Die Beschwerdeführer vertreten unter Berufung auf Doralt, EStG-Kommentar, § 20 Tz 92 und RdW 1988, 436, sowie Nolz, ÖStZ 1976, 143, die Ansicht, dass zur Werbung, der die Bewirtung dienen müsse, auch die Kontaktpflege mit bereits bestehenden oder potentiellen Geschäftsfreunden gehöre, wobei auch die Bewirtung von Berufskollegen der Werbung dienen könne. Selbst wenn man bei "Einzelessen" einen unmittelbaren Zusammenhang mit Geschäftsabschlüssen verlange, so sei dem gegenständlich mit den vorgelegten Unterlagen entsprochen worden. Damit hätten die Beschwerdeführer den ihnen obliegenden Nachweis, nämlich angeben zu können, welchen Geschäftspartner sie weshalb eingeladen hätten, erfüllt und den eindeutigen Werbezweck der strittigen Aufwendungen unter Beweis gestellt.

Nun ist dieses Beschwerdevorbringen aber nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen:

Bezogen auf den Vorwurf, dass sich die Begründung des angefochtenen Bescheides allzu schematisch an betriebswirtschaftlichen Vorstellungen über sozusagen "typische" Werbeformen orientiere, ist es sicherlich richtig, dass bei einem Rechtsanwalt eine Produktpräsentation - ebenso wie allerdings auch bei einem Dienstleistungsunternehmen - zu Werbezwecken nicht in Betracht kommt. In Betracht kommt bei einem Rechtsanwalt ebenso wie bei einem Dienstleistungsunternehmen allenfalls eine Leistungsinformation. Dass eine solche anlässlich der Bewirtungen jeweils geboten worden wäre, um ein entsprechendes Mandat zu erhalten, behaupten die Beschwerdeführer allerdings weder konkret, noch weisen sie Derartiges nach. Geht man jedoch - wie dies im Beschwerdevorbringen zum Ausdruck gebracht wird - davon aus, dass bei einem Rechtsanwalt auch aus Gründen der strengen Werberichtlinien weder eine Produkt- noch eine Leistungsinformation möglich sein sollte, so rechtfertigt dies nicht die Ansicht, unter dem Begriff Werbung müsse deshalb etwas anderes verstanden werden als im Allgemeinen

unter diesem Begriff zu verstehen ist, etwa - wie in der Beschwerde ausgeführt - das persönliche Gespräch anlässlich einer Bewirtung. Dass Aufwendungen zur im weitesten Sinn Kontaktpflege, somit letztlich zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" lediglich als werbeähnlicher und somit im Sinn des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2. August 2000, 94/13/0259, zum Ausdruck gebracht. Das alleinige Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhanges mit zumindest angestrebten Geschäftsabschlüssen, wie es in den vom Beschwerdeführer zitierten Literaturstellen als zur steuerlichen Anerkennung von Bewirtungsspesen ausreichend angeführt wird, findet im Gesetz keine Deckung, weil darin als Ausnahme vom Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen ausdrücklich nur der Werbung dienende Bewirtungsaufwendungen angeführt sind.

Soweit sich das Beschwerdevorbringen auf Weihnachtsgeschenke bezieht, übersehen die Beschwerdeführer, dass lediglich hinsichtlich Bewirtungsspesen - mit der Folge einer allfälligen Anerkennung als Betriebsausgaben - ein Nachweis erbracht werden kann, dass sie der Werbung dienen. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen sind nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen (vgl. das hg Erkenntnis vom 3. Mai 2000, 98/13/0198 mwN).

Zur Umsatzsteuer 1992 wurde in der Beschwerde kein Vorbringen erstattet. Vor dem Hintergrund des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1972 sind auch beim Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der im angefochtenen Bescheid durchgeführten Vorsteuerkürzung keine Bedenken entstanden.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 26. September 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1994130260.X00

**Im RIS seit**

15.01.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)