jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/24 96/15/0071

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.02.2000

Index

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

Norm

BAO §184 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §20 Abs1 Z3;
EStG 1972 §20 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2;
EStG 1988 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der U E in M, vertreten durch Dr. Gerhard Lebitsch, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Franz-Josef-Kai 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 19. Dezember 1995, Zl. 151--DPr/90, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1985 bis 1988 sowie Gewerbesteuer 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist - so führt sie in der Beschwerde aus - auf dem Gebiet des "internationalen Tourismusmanagements, insbesondere des Verlagswesens" tätig. Im Wesentlichen besteht ihre Tätigkeit darin, Werbebeilagen für Zeitschriften zu erstellen. Es werden für Kunden, insbesondere Hotels der gehobenen Klasse, Bildreportagen erstellt und in bekannten Zeitschriften veröffentlicht.

Im Zuge einer den Zeitraum 1985 bis 1988 betreffenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer eine Reihe von Feststellungen. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und

Einkommensteuer 1985 bis 1988 sowie Gewerbesteuer 1985 bis 1988 als unbegründet ab.

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

1. Kfz-Aufwendungen:

Nach den Prüfungsfeststellungen hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 1986 und 1987 einen Audi Quattro 200 (Neupreis 595.000 S) und anschließend ab dem Jahr 1987 (und auch noch für das Jahr 1988) einen BMW 750 (Neupreis 895.000 S) geleast. Nach Ansicht des Prüfers seien nur Aufwendungen für Pkw mit Anschaffungskosten bis 350.000 S betrieblich veranlasst. Soweit die Leasingraten und die Aufwendungen für die Kfz-Versicherung auf den diesen Betrag übersteigenden Teil des Kaufpreises entfallen, liege keine betriebliche Veranlassung vor.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, der Betrag für die angemessenen Anschaffungskosten eines Pkw von 350.000 S werde bereits in den Einkommensteuerrichtlinien 1984 angeführt und sei für die Streitjahre zu valorisieren.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, eine betriebliche Veranlassung liege nicht vor, soweit an Stelle der Normalvariante eines Kfz eine besonders sportliche und erheblich teurere Fahrzeugvariante angeschafft werde. In einem solchen Fall liege eine repräsentative Mitveranlassung vor, weshalb bei Berechnung der AfA von entsprechend gekürzten Anschaffungskosten auszugehen sei. Zudem seien durch den gehobenen Standard des Fahrzeuges bedingte, unüblich hohe Betriebskosten zu kürzen. Diese Überlegungen seien auch auf Leasingfahrzeuge anzuwenden. Es bestünden keine Bedenken, für die Jahre 1985 bis 1988 im Regelfall Anschaffungskosten bis zu 350.000 S als betrieblich veranlasst anzusehen. Das Finanzamt habe daher zu Recht aus den Leasingraten und den Aufwendungen für die Kfz-Versicherung jene Beträge ausgeschieden, die auf den 350.000 S übersteigenden Teil der Preise der Kfz entfielen.

In der Beschwerde wird gerügt, dass nur Anschaffungskosten bis 350.000 S als betrieblich veranlasst angesehen worden seien und somit eine starren Obergrenze Anwendung gefunden habe. Die belangte Behörde hätte in jedem Fall die repräsentative Mitveranlassung feststellen müssen. Die Beschwerdeführerin sei beruflich extrem viel unterwegs gewesen. Es sei daher notwendig gewesen, "für jeweils notwendige lange Autobahnfahrten entsprechend sichere Fahrzeuge anzuschaffen". Die Beschwerdeführerin habe stets den Sicherheitsaspekt der von ihr verwendeten Fahrzeuge betont. Ihre Kfz-Aufwendungen seien daher zur Gänze betrieblich veranlasst. Weiters sei zu beachten, dass die laufenden Kosten eines Pkw mit repräsentativer Mitveranlassung nicht im gleichen Ausmaß zu kürzen seien wie die Anschaffungskosten; dies habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt.

Nach ständiger Rechtsprechung erweist sich ein teurer Pkw nicht nur als das gegenüber billigeren Fahrzeugen sicherere, sondern im Regelfall auch als repräsentatives Kfz. Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung kann dabei der auf die Repräsentation entfallende Teil der Pkw-Aufwendungen - zu diesen zählt auch der entsprechende Teil der vom Wert eines Fahrzeuges abhängigen Leasingaufwendungen - nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Ein solcher Teil der Pkw-Kosten kann dabei von der Abgabenbehörde nur im Schätzungswege unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 184 BAO ermittelt werden. Wenn die belangte Behörde bei dieser Schätzung der Anschaffungskosten eines dem Betrieb des Beschwerdeführers gerecht werdenden Pkw - bezogen auf die Jahre 1986 und 1987, in denen es zum Abschluss der Leasingverträge gekommen ist - von einem Betrag in Höhe von 350.000 S ausgegangen ist, hat sie dabei alle in Betracht zu ziehenden Umstände ausreichend berücksichtigt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. November 1994, 92/15/0228, und vom 27. Juli 1994, 92/13/0175); der von der Beschwerdeführerin allgemein angeführte Sicherheitsaspekt führt für sich nicht zur betrieblichen Veranlassung einer exklusiveren Fahrzeugvariante.

Zutreffend ist die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach die Aufwendungen für den Betrieb der Pkw insoweit betrieblich veranlasst sind, als sie auch bei keine repräsentative Mitveranlassung aufweisenden Pkw angefallen wären (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 92/13/0175). Im Beschwerdefall sind allerdings von den Pkw-Aufwendungen (zusätzlich zu den Leasingraten) nur die Aufwendungen für die Kfz-Versicherung gekürzt worden. Wenn aber die

belangte Behörde nur jene Versicherungsaufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt hat, die bei keine repräsentative Mitveranlassung aufweisenden Pkw angefallen wären, kann dies aus den oben angeführten Gründen nicht als rechtswidrig erkannt werden.

2. Arbeitszimmer:

Die Beschwerdeführerin verwendet für ihre betriebliche Tätigkeit Teile ihres Wohnhauses. Im Zuge der Betriebsprüfung anerkannte der Prüfer, dass ein Anteil des Gebäudes als Betriebsvermögen behandelt wird. Er beanstandete allerdings, dass ein Teil des Wohnzimmers dem Betriebsvermögen zugeordnet worden ist.

In der Berufung wurde eingewendet, das Verhältnis zwischen betrieblichen und privaten Räumen sei unrichtig festgestellt worden. Das Arbeits- und Besprechungszimmer im Erdgeschoß (33 m2) stehe zwar in einem räumlichen Zusammenhang mit dem Wohnzimmer. Eine Trennung zwischen diesen beiden Bereichen ergebe sich aber durch ein unterschiedliches Fußbodenniveau (3 Stufen von einem Bereich in den anderen). Das Fehlen einer baulichen Trennung zwischen diesen Bereichen könne nicht ausschlaggebend sein.

Das Finanzamt verwies in der abweisenden Berufungsvorentscheidung darauf, dass der gesamte Raum von 64 m2 als Wohnzimmer eingerichtet sei. Er weise eine Sitzgruppe, einen Wohnzimmerschrank, einen Gläserschrank, einen Schreibtisch, Kommoden und Perserteppiche auf und sei das einzige Wohnzimmer des Hauses.

In der Berufungsverhandlung wandte die Beschwerdeführerin ein, es sei nicht möglich gewesen, das in Rede stehenden Arbeits- und Besprechungszimmer vom Wohnzimmer abzutrennen. Dieses Arbeits- und Besprechungszimmer sei allerdings ausschließlich für den Beruf verwendet worden. Die einzige private Verwendung habe im "Durchgehen" ins Wohnzimmer bestanden. Dieses habe sich aber ohne Umbau des Hauses nicht vermeiden lassen.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in der Wohnung des Steuerpflichtigen seien nur dann steuerlich absetzbar, wenn der Raum entsprechend eingerichtet und genutzt werde. Der im Erdgeschoß des Wohnhauses der Beschwerdeführerin gelegene Raum von 64 m2 umfasse einen (zum Garten hin ausgerichteten) Teil, der durch drei Stufen vom anderen Teil aus erreicht werde und unstrittig ausschließlich privaten Wohnbedürfnissen (als Wohnzimmer) diene. Strittig sei der nicht abgesenkte Teil des Raumes; dieser Teil diene auch als Durchgang vom Wohnzimmer in den übrigen privaten Wohnbereich. Die Erfahrung des täglichen Lebens spreche dafür, dass eine steuerschädliche private Mitbenutzung vorliege, wenn keine klare Abgrenzung zwischen dem privaten Wohnbereich und dem Arbeitsbereich eines Raumes gegeben sei. Im gegenständlichen Fall sei die Raumfläche von 64 m2 im Hinblick auf die bauliche Gestaltung und die einheitliche Einrichtung als geschlossener Raum anzusehen. Der geringfügige Höhenunterschied von drei Stufen führe nicht dazu, dass zwei voneinander abgetrennte Räume vorlägen. Es gehöre gerade zu der besonderen, von der herkömmlichen Bauweise abweichenden und auf großzügige Raumgestaltung gerichteten Konzeption, dass die durch eine geringfügige Absenkung sich unterscheidenden Raumbereiche eine räumlich Einheit bilden. Für den Gesamtraum liege aber eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung nicht vor. Zudem komme dem Umstand, dass der in Rede stehende Raumteil den Durchgang zwischen Wohnzimmer sowie Terrasse einerseits und Küche bzw. Diele andererseits darstelle, Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin und ihr Lebensgefährte könnten ebenso wie ihre Besucher das Wohnzimmer nur über den in Rede stehenden Teil des Raumes erreichen. Überdies erfordere die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nur in eingeschränktem Maße Besprechungen mit Geschäftsfreunden, wobei auch zu beachten sei, dass neben zwei Büroräumen und einem Fotoraum auch noch ein Besprechungsraum von 25 m2 als betriebliche Räume anerkannt worden seien.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde hätte im Hinblick darauf, dass ein Teil des Raumes abgesenkt und vom anderen aus nur über drei Stufen zu erreichen sei, den Raum nicht einheitlich behandeln dürfen, zumal eine weiter gehende bauliche Trennung nicht möglich gewesen sei.

Die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnhaus des Abgabepflichtigen gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes u.a. zur Voraussetzung, dass das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, 90/14/0229). Bei im häuslichen Wohnungsverband gelegenen Räumen kann aber eine Abgrenzung zwischen privater oder betrieblicher/beruflicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum getroffen werden.

Diese Rechtsprechung findet ihre Grundlage in § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972, nach welcher Bestimmung Aufwendungen, bei denen die Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung nicht vorgenommen werden kann, nicht abzugsfähig sind. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung, zu denen auch die Kosten der Befriedigung des Wohnbedürfnisses zählen, mit der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, können sie nur dann als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn sich der Teil, der auf die ausschließliche betriebliche Nutzung fällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung in Betriebsausgaben (Werbungskosten) und in Kosten der Lebensführung nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Juni 1992, 91/13/0146).

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, ein Raum von 64 m2 stelle auch dann eine Einheit dar, wenn das Fußbodenniveau eines Teiles dieses Raumes um drei Stufen gegenüber dem anderen Teil abgesenkt ist, so kann ihr nicht entgegengetreten werden. Daran ändert nichts, dass, wie dies in der Beschwerde vorgebracht wird, eine völlige Abtrennung der beiden Teile durch entsprechende Baumaßnahmen nicht (gemeint wohl nur mit einem hohen Kostenaufwand) bewerkstelligt werden kann. Entscheidend ist nämlich, dass bei einem gemischt genutzten einheitlichen Raum im Wohnungsverband eine zuverlässige Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung nicht möglich ist. Im gegenständlichen Fall kommt dazu, dass der Teil des Raumes, den die Beschwerdeführerin als betrieblich behandelt wissen will, durchquert werden muss, wenn von der Küche oder der Diele aus der unstrittig privat genutzte Teil des Raumes oder die Terrasse erreicht werden soll, sodass jedenfalls eine laufende außerbetriebliche Verwendung stattfindet.

3. Leasingaufwendungen für Motorboot:

Im Jahr 1987 leaste die Beschwerdeführerin ein Motorboot und stationierte dieses am Wolfgangsee (Leasingraten und weitere Kosten für 1987 ca. 140.000 S, für 1988 ca. 160.000 S). Im Jahr 1989 kaufte sie dieses Boot, verkaufte es aber zugleich weiter. Die Beschwerdeführerin machte die Leasingaufwendungen mit der Begründung, sie übe eine Vertretertätigkeit aus, einkommensteuerlich geltend. Der Prüfer stellte fest, die Beschwerdeführerin habe einen Vertretungsvertrag mit der H-AG, Schweiz, abgeschlossen, wonach sie die Generalvertretung für Motorboote der Marke C übernommen habe. Sie habe allerdings im Prüfungszeitraum weder Bootsverkäufe noch Vermittlungen getätigt. Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Verkaufs- bzw. Vermittlungsanbote hätten sich ausschließlich an Kunden des Werbeunternehmens der Beschwerdeführerin und an deren Bekannte gerichtet. Die betroffenen Personen hätten bei ihrer Einvernahme zum Teil den Erhalt eines schriftlichen Anbotes bzw. ein konkretes Kaufinteresse bestritten. Eine weitere Werbetätigkeit für Boote habe die Beschwerdeführerin nicht entwickelt. Nach Ansicht des Prüfers liege daher keine Einkunftsquelle vor.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe ein Motorboot zu Vorführzwecken geleast und mit der H-AG einen Vertretungsvertrag abgeschlossen. Die Tätigkeit habe sich als "Fehlinvestition" erwiesen und sei 1989 wieder eingestellt worden. Dennoch liege aber eine Einkunftsquelle vor. Die Beschwerdeführerin sei am Markt durch eine Vielzahl von Verkaufsgesprächen aufgetreten.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, es liege zwar ein Vertretungsvertrag vor, nach welchem die Beschwerdeführerin das Vertretungsrecht für Boote einer bestimmten Marke (für Österreich) gehabt habe. Es hätten aber keinerlei Werbetätigkeiten, wie etwa Anwesenheit bei Bootsmessen, Inserate in Fachzeitschriften, festgestellt werden können. Im Zuge der Betriebsprüfung seien als einzige Beweise für Geschäftsaktivitäten Kontakte zu Kunden der Werbeagentur genannt worden. Bei der Einvernahme der betreffenden Personen habe sich dann ergeben, dass diese den Erhalt von Anboten bzw. ein ernstliches Kaufinteresse in Abrede stellten. Somit ergebe sich das Bild einer überwiegend privaten Nutzung des Bootes.

In der Berufungsverhandlung wandte die Beschwerdeführerin ein, das Projekt "Bootsvertretung" habe sich sehr schnell zerschlagen. Von Liebhaberei könne jedoch nicht gesprochen werden, weil der Beobachtungszeitraum zu kurz sei.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe keine Werbetätigkeit entfaltet. Sie habe insbesondere nicht von der Möglichkeit der Anwesenheit bei den einschlägigen Messen und des Inserierens in Fachzeitschriften Gebrauch gemacht. Die Vertretertätigkeit der Beschwerdeführerin scheine auch nicht in den Telefonverzeichnissen und Branchenverzeichnissen auf. Sie habe somit die Möglichkeit, in Österreich am einschlägigen

Markt tätig zu sein und bekannt zu werden, nicht genutzt. Im Hinblick auf die hohen auflaufenden Kosten wären aber, um ausgeglichen bilanzieren zu können, der Verkauf etlicher Boote (nach den Feststellungen des Prüfers der Verkauf von fünf Booten) erforderlich gewesen. Daher wäre eine rege Werbetätigkeit angebracht gewesen, um auf eine ernsthafte Wirtschaftsführung schließen zu lassen. Im Zuge der Betriebsprüfung habe die Beschwerdeführerin zwar Anbote an bestimmte Personen angeführt. Diese Anbote hätten sich aber ausschließlich an Kunden der Werbeagentur der Beschwerdeführerin und ihre Bekannte gerichtet; bei der Einvernahme dieses Personenkreises sei teilweise ein konkretes Kaufinteresse bzw. der Erhalt eines schriftlichen Anbotes in Abrede gestellt worden. Bei der gegebenen Wirtschaftsführung habe für die Beschwerdeführerin keine realistische Chance bestanden, auf Dauer gesehen Gewinne zu erwirtschaften. Für die objektive Ertragsunfähigkeit spreche im Übrigen auch die tatsächliche gänzliche Ertragslosigkeit der Betätigung. Die Beschwerdeführerin habe die Sommermonate zumeist in ihrem Ferienhaus am Wolfgangsee verbracht. Ein Motorboot eigne sich in besonderem Maße für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung. Nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten ließen, könnten als Einkunftsquelle angesehen werden. Im Hinblick auf die objektive Ertragsunfähigkeit des konkreten Bootshandels sei Liebhaberei anzunehmen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, Liebhaberei liege nach der Liebhabereiverordnung nur vor, wenn ein Anlaufzeitraum von drei Jahren verstrichen sei, ohne dass ein Gewinn erzielt werde. Die Beschwerdeführerin habe die Tätigkeit als zweites berufliches Standbein angesehen und sei am Markt aufgetreten. Sie habe die Tätigkeit dann vor Ablauf des Anlaufzeitraumes eingestellt. Die Betätigung müsse daher als Einkunftsquelle anerkannt werden.

Nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde hat sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin darauf beschränkt, dass sie ein Boot geleast, einen Vertretungsvertrag mit einem Bootsunternehmen abgeschlossen und einzelnen Personen, die sie privat oder auf Grund ihrer anderen betrieblichen Tätigkeit gekannt hat, Kaufanbote gemacht hat. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Betätigung ihrer Art nach über die Verwaltung privaten Vermögens hinausgegangen und als gewerbliche Betätigung einzustufen ist. Der belangten Behörde kann jedenfalls nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Betätigung als Liebhaberei qualifiziert hat.

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin war von der belangten Behörde die Liebhabereiverordnung, BGBl. 322/1990, nicht anzuwenden. Unter den durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 ua, aufgehobenen Bestimmungen der genannten, am 22. Juni 1990 im Bundesgesetzblattes verlautbarten Verordnung befindet sich auch deren Rückwirkungsanordnung (Abschnitt I Art. II) auf alle nicht rechtskräftig veranlagten Fälle (Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt vom 21. Februar 1992, Nr. 106/1992). Da diese Rückwirkungsanordnung ab 21. Februar 1992 aus der Rechtsordnung ausgeschieden ist, gilt der für zeitraumbezogene materiell-rechtliche Abgabenvorschriften maßgebliche Grundsatz, wonach das zur Zeit der Verwirklichung des Abgabentatbestandes geltende Recht anzuwenden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1993, 93/14/0006).

Wie der Gerichtshof zur Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen hat, kommt es für die Beurteilung einer Betätigung als Einkunftsquelle entscheidend auf die Frage an, ob die beurteilte Tätigkeit in der konkret betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis abzuwerfen; ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei ein solches Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist. Es hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis eines verstärkten Senates auch klargestellt, dass die Frage, ob eine Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraumes lohnend zu gestalten, ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage ist wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will.

Der belangten Behörde kann im Beschwerdefall nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie der in Rede stehenden Betätigung der Beschwerdeführerin die Einkunftsquelleneigenschaft abgesprochen hat. Dass nichts dafür sprach, dass sich das Engagement der Beschwerdeführerin im Sinne eines steuerlich positiven Gesamtergebnisses lohnen könnte, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dargelegt und wird in der Beschwerde nicht bekämpft.

4. Firmenfeier:

D e r Prüfer anerkannte Aufwendungen für eine von der Beschwerdeführerin im Jahr 1988 veranstaltete Feier ("Geburtstagsfeier") in Höhe von 159.152 S mit Hinweis auf deren repräsentativen Charakter nicht als Betriebsausgaben.

In der Berufung wird vorgebracht, es sei zwischen der Bewirtung von Geschäftsfreunden einerseits und der Repräsentation andererseits zu unterscheiden. Aufwendungen für die Werbung seien auch dann abzugsfähig, wenn es sich um Bewirtungskosten handle. Die Bewirtung stehe in Zusammenhang mit einer Firmenfeier (5-Jahres Jubiläum). Es liege daher eine Werbeveranstaltung vor. Die Gäste seien ausschließlich Kunden des Verlages der Beschwerdeführerin gewesen.

In der Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass jeweils der Steuerpflichtige den Werbecharakter von Bewirtungsspesen nachweisen müsse. Dabei müsse er nachweisen, dass die Bewirtung zumindest mit dem Bemühen um einen Geschäftsabschluss in Zusammenhang stehe. Der Nachweis, dass die Betriebsfeier eine reine Werbeveranstaltung gewesen sei, habe nicht erbracht werden können. Überdies sei die Feier anlässlich des Geburtstages der Beschwerdeführerin veranstaltet worden. Es lägen daher keine Betriebsausgaben vor.

In der Berufungsverhandlung zeigte die Beschwerdeführerin auf, dass sie mit der Feier ihr Unternehmen, welches damals fünf Jahre bestanden habe, habe darstellen können. Sie habe der Behörde eine Gästeliste vorgelegt. Die Gäste seien weitgehend Geschäftsfreunde gewesen.

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid aus, im Hinblick auf die in § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 normierte Beweislastumkehr habe jeweils der Steuerpflichtige den Werbecharakter nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin habe trotz wiederholter Aufforderung nicht nachgewiesen, dass die Feier mit dem Bemühen um Geschäftsabschlüsse in Zusammenhang gestanden sei. Ein Blick auf die vorgelegte Gästeliste verdeutliche den Repräsentationscharakter der Veranstaltung. Die Kunden und Geschäftspartner der Beschwerdeführerin seien zumeist in Begleitung erschienen. Zusätzlich seien acht Personen, die in keiner Beziehung zum Verlag stünden, aber zum privaten Freundeskreis der Beschwerdeführerin zählten, geladen gewesen. Schließlich seien auch der Bürgermeister und der Gendarmeriepostenkommandant anwesend gewesen, was ebenfalls den Repräsentationscharakter aufzeige. Auch Ablauf der Veranstaltung (Buffet - Feuerwerk - Tanzmusik von 21 Uhr bis 3 Uhr früh, dargeboten durch eine siebenköpfige Kapelle) spreche für den repräsentativen Charakter. Weiters werde darauf verwiesen, dass die Beschwerdeführerin am Tag der Veranstaltung ihren 30. Geburtstag gefeiert habe. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass dieser Umstand ohne Einfluss auf die Veranstaltung geblieben sei. Somit lägen keine Betriebsausgaben vor.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde habe die Unterscheidung zwischen der Geschäftsfreunde-Bewirtung und der Repräsentation nicht getroffen. Kosten für die Werbung seien, wie sich dies aus einem Erlass des BMF ergebe, auch dann Betriebsausgaben, wenn sie sich als Bewirtungskosten darstellten. Im gegenständlichen Fall sei die Bewirtung in Zusammenhang mit einer Firmenfeier (fünfjähriges Bestehen des Unternehmens) gestanden. Die Gäste seien durchwegs Kunden des Verlages der Beschwerdeführerin gewesen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, abgezogen werden.

Bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden ist es durchaus üblich, Gespräche zu führen, die mit den geschäftlichen Verbindungen im Zusammenhang stehen. Ungeachtet dieses Umstandes sind nach der für 1988 maßgeblichen Rechtslage die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ausdrücklich von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Es erübrigt sich daher, im Einzelfall zu prüfen, welches Ausmaß das betriebliche Interesse an der Bewirtung der Geschäftsfreunde hatte und/oder welcher Erfolg damit letztlich verbunden war. Jeder Aufwand für die Bewirtung von Geschäftsfreunden ist unter das durch die dargestellte gesetzliche Bestimmung normierte Abzugsverbot gefallen. Die von der Abgabenverwaltung erlassmäßig vorgesehenen Ausnahmen, die mangels normativen Charakters für den Gerichtshof keine Entscheidungsgrundlage darstellen, finden im Gesetz keine Deckung (vg. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 86/13/0003). Die belangte Behörde hat somit den Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden zu Recht die steuerliche Abzugsfähigkeit versagt. Es braucht daher nicht mehr darauf eingegangen zu werden, ob die Feier auch mit dem Geburtstag der Beschwerdeführerin in Zusammenhang gestanden ist.

5. Reisekosten:

Die Beschwerdeführerin hat folgende Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht:

1985/86: Seychellen und Mauritius, 3 Wochen, Kosten 168.285 S (1985) und 44.433 S (1986)

1988: Cayman Islands, 2 Wochen, Kosten 121.848 S

Der Prüfer vertrat anlässlich der Betriebsprüfung die Auffassung, Reisekosten seien zwar bei eindeutig betrieblich veranlassten Reisen Betriebsausgaben, nicht aber bei privat mitveranlassten Reisen. Eine private Mitveranlassung könne nur ausgeschlossen werden, wenn eine zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar sei, die Reise die Möglichkeit biete, betriebliche Kenntnisse zu erwerben, das Reiseprogramm ausschließlich auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sei und allgemeine Programmpunkte nicht mehr Raum umfassten, als im Rahmen der laufenden Berufsausübung die Freizeit ausmache. Da diese Voraussetzungen bei den Reisen der Beschwerdeführerin nicht gegeben seien, könnten die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

In der Berufung wird vorgebracht, die Reisekosten seien ausschließlich betrieblich veranlasst. Die Reisen hätten, wenn auch zeitverschoben, wirtschaftliche Erträge erbracht.

Das Finanzamt führte in der Berufungsvorentscheidung aus, es sei nicht nachgewiesen worden, dass die Aufwendungen Geschäftsreisen betreffen würden. Zwar habe die Beschwerdeführerin für eine Zeitschrift Artikel mit einigen Fotos über die Seychellen und über die Cayman Islands verfasst, jedoch in einem derart geringen Umfang, dass sich daraus eine betriebliche Veranlassung weder für den dreiwöchigen Aufenthalt auf den Seychellen (noch dazu für vier Personen) noch für den zweiwöchigen Aufenthalt auf den Cayman Islands (für zwei Personen) ergebe. Die Beschwerdeführerin habe Unterlagen über den Ablauf der einzelnen Urlaubstage vorgelegt. Dabei wiesen nur die wenigsten Punkte auf eine berufliche Veranlassung hin. Diverse Besichtigungen, auch wenn dabei Fotoaufnahmen gemacht würden, Mittag- und Abendessen, Fotoaufnahmen von Strand, Sonnenaufgang und dergleichen, seien der privaten Sphäre zuzurechnen, weil diese Aktivitäten für eine Erholungs- bzw. Urlaubsreise typisch seien.

In der Berufungsverhandlung verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass es Fotodokumentationen und Textdokumentationen über die beiden Reisen gebe. Das Fotoarchiv werde ständig benutzt und wirtschaftlich verwertet. Der Sonnenaufgang auf den Cayman Islands oder ein Palmenmädchen auf den Seychellen seien Motive, welche die Beschwerdeführerin ständig gebrauchen könne.

Im angefochtenen Bescheid führt die belangte Behörde aus, die Verfassung von drei Artikeln von geringem Umfang mit einigen Fotos über die Seychellen und die Cayman Islands sowie einige für Werbezwecke angefertigte Berichte über Hotels könnten weder einen dreiwöchigen Aufenthalt (für vier Personen) auf den Seychellen noch einen zweiwöchigen Aufenthalt auf den Cayman Islands (für zwei Personen) als überwiegend betrieblich veranlasst erscheinen lassen. Die Mitnahme des Ehepaares W zum Zwecke einer Reportage über "Hochzeitsträume" widerspreche jeglicher Wirtschaftlichkeit und finde im von der Beschwerdeführerin vorgelegten Reisebericht nur äußerst geringen Niederschlag. Eine nähere Betrachtung der vorgelegten, erst im Zuge der Betriebsprüfung erstellten Reiseberichte zeige, dass zahlreiche allgemein interessierende Programmpunkte vorhanden seien, die auf eine private Veranlassung hinweisen würden. Dies gelte vor allem für Besichtigungen und für äußerst lange Mittag- und Abendessen (jeweils zwei Stunden) sowie für Fotoaufnahmen vom Strand und von Sonnenaufgängen. Die Aktivitäten seien typisch für Erholungs- und Urlaubsreisen. Daran ändere die spezifische Tätigkeit der Beschwerdeführerin nichts, zumal die Verwertung in Form von Reiseberichten nur in geringem Umfang erfolgt sei. Die belangte Behörde hege überdies Bedenken gegen die Richtigkeit der dargelegten Reiseabläufe. Sie habe die Beschwerdeführerin zur Vorlage von Originalaufzeichnungen, etwa Besprechungsunterlagen, Aktenvermerke etc., aufgefordert; die Beschwerdeführerin habe dem aber nicht entsprechen können. Die belangte Behörde stelle daher fest, dass die Reisen eine weitaus überwiegende betriebliche Bedingtheit nicht erkennen ließen und die Aufwendungen daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Reisekosten seien ausschließlich betrieblich veranlasst. Die Reisen hätten bereits wirtschaftliche Erträge erbracht, was die belangte Behörde auch festgestellt habe. Die belangte Behörde habe aber falsche rechtliche Kriterien zur Anwendung gebracht.

Die Beschwerdeführerin zeigt mit diesem Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, abgezogen werden, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. So können die Kosten von Reisen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb (durch den Beruf) veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Februar 1993, 91/13/0001).

Der ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Zweck einer von einem Steuerpflichtigen, der durch Berichte in Bild und Wort über touristische Attraktionen Einkünfte erzielt, unternommenen Reise ist an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen. Bei einem solchen Steuerpflichtigen wird die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise insbesondere aus Arbeitsmaterialien in Form von Bildern (Fotos) und Entwürfen für Berichte abzuleiten sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0092).

Es wird zutreffen, dass die Beschwerdeführerin auf den in Rede stehenden Reisen Foto- und Textdokumente hergestellt hat. Dieser Umstände schließt aber für sich einen privaten Reisezweck nicht aus. Es kommt darauf an, ob diese Betätigung die Reise entscheidend geprägt hat. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ergibt sich dies aber nicht schon daraus, dass auf Grund der Reise irgendwelche Einnahmen erzielt worden sind. Wenn die belangte Behörde auf Grund des Umstandes, dass ihr keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt worden sind, zum Ergebnis gelangt ist, das Fehlen der im Vordergrund stehenden privaten Veranlassung für die Reisen sei nicht nachgewiesen worden, so kann ihr nicht entgegengetreten werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996150071.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at