jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/16 96/13/0046

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1998

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

EStG 1972 §16 Abs1 Z9;
EStG 1972 §16;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde 1. der Dipl. Ing. Dr. H und Mitgesellschafter, Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Wien, und 2. des Dipl. Ing. Dr. H in W, beide vertreten durch Dr. Robert Briem, Rechtsanwalt in Wien I, Goldschmiedgasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 5. Dezember 1995, GZ GA 15-91/1326/05, betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1984 bis 1986 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1985 und 1.1.1986, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Erstbeschwerdeführerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die im Streitzeitraum aus dem Zweitbeschwerdeführer, Dipl. Ing. Erwin B., Dipl. Ing. Dr. Helmut W. und Dipl. Ing. Armin H. gebildet wurde. Gegenstand der Gesellschaft ist die Führung einer Patentanwaltskanzlei. Der Gewinn wurde in den Streitjahren durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, wobei aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht erkennbar ist, auf welche Weise die Aufteilung der Einkünfte auf die einzelnen Gesellschafter vorgenommen wurde.

Anläßlich einer im Jahre 1991 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung wurden Feststellungen betreffend ein Arbeitszimmer des Zweitbeschwerdeführers, Aufwendungen für Auslandsreisen der als Dienstnehmerin tätigen Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers und Aufwendungen für Personenkraftwagen des Zweitbeschwerdeführers

getroffen. Bei Beginn der Betriebsprüfung wurde eine Selbstanzeige hinsichtlich im Betriebsvermögen befindlicher Sparbücher erstattet.

Gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Abgaben- und Feststellungsbescheide wurde Berufung erhoben.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit dem angefochtenen Bescheid über die Berufung abgesprochen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Arbeitszimmer

Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht machte der Zweitbeschwerdeführer im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes der Gesellschaft in den Streitjahren jeweils ein Drittel der Gesamtaufwendungen seiner im 19. Wiener Gemeindebezirk in der Bellevuestraße gelegenen Villa wegen betrieblicher Nutzung als Sonderbetriebsausgaben geltend.

Die Nutzfläche der nach Auffassung des Zweitbeschwerdeführers betrieblich genutzten Räume und die geltend gemachten Aufwendungen wurden im Prüfungsbericht folgendermaßen dargestellt:

| | m2 |
|---|---|
| A Arbeitsraum Dr. H. C. | 15,18 |
| B Arbeitsraum Dr. E. C. | 14,83 |
| C KFZ Einstellplatz (für 2 KFZ) (beide im Betriebsvermögen) | 51,30 |
| D Hilfs-Arbeitsraum Eßplatz | 16,44 |
| E Raum für Hausgehilfin | 13,84 |
| F Bad für Hausgehilfin | 5,09 |
| G Gastraum | 14,40 |
| | 131,08 |

Nach Dr. H. C. stellen diese 131,08 m2 betrieblich genutzten Räumlichkeiten ca. 48 % der gesamten Nutzfläche dar. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um folgende Beträge:

| | 1984 S | 1985 S | 1986 S |
|---|---|---|---|
| 1/3 der Afa-Privatvilla | | | |
| 1/3 der Betriebskosten (ohne USt): | 9.233,33 | 9.233,33 | |
| Beheizung, Beleuchtung | 46.347,04 | 39.133,46 | 28.367,53 |
| Reinigung, Instandhaltung | 51.245,23 | 7.835,44 | 17.777,20 |
| Gehalt - Haushälterin | 23.295,10 | 34.999,97 | 34.999,97 |
| LSt - Haushälterin | 4.288,60 | 7.567,99 | 7.740,97 |
| Sozialversicherung - Haushälterin | 13.413,32 | 19.622,15 | 19.740,99 |
| Telefon | 2.168,80 | 8.444,80 | 2.296,73 |
| "Kanzleibedarf" (Eigenheimversicherung, Wasser-, Abwassergebühr, Grund- | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| steuer, Müllabfuhr usw.) | 24.580,06 | 13.639,61 | 10.119,63 |
| Vorsteuer | 21.767,04 | 10.039,18 | 9.556,66 |
| Summe | 196.338,59 | 150.515,93 | 139.833,01 |

In einer noch während der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahme vom 17. Oktober 1989 wurde dazu ausgeführt, auf Grund der außerordentlichen Lärmbelästigung im Büro in der Mariahilferstraße könne der Zweitbeschwerdeführer vor allem im Hinblick auf sein hohes Alter nur in der Bellevuestraße arbeiten, da für die meisten Arbeiten eine erhöhte Konzentration erforderlich sei. Die wichtigste zulässige Werbung für Patentanwälte sei unter anderem die Veröffentlichung fachkundiger Arbeiten in Fachzeitschriften, das Schreiben von Fachbüchern, die Abhaltung von Seminaren und Vorlesungen (unter anderem an der TU Wien) sowie sonstiger Fachvorträge im In- und Ausland. In den Jahren 1983 bis 1985 habe sich eine zusätzliche Arbeitsbelastung nach dem Diebstahl eines Personenkraftwagens mit sämtlichen Unterlagen für das Werk "Innovations-Handbuch" ergeben, weil diese Unterlagen hätten neu erarbeitet, gesichtet und ausgewertet werden müssen. Diese Tätigkeit habe nur in der Bellevuestraße ausgeübt werden können. Hier würden auch Vorbereitungsarbeiten für ehrenamtliche Tätigkeiten und für Arbeitssitzungen im Ausland geleistet. Vertrauliche Arbeiten wie die Zurechnung neuer Auftraggeber der Kanzlei, die nur den Zweitbeschwerdeführer persönlich beträfen, könnten nur in der Bellevuestraße unter Mithilfe der Ehefrau gemacht werden.

Der Prüfer anerkannte die für die "Privatvilla" abgesetzten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben.

In der Berufung wurde hinsichtlich der in Rede stehenden Aufwendungen im wesentlichen auf die im Prüfungsverfahren eingebrachte Stellungnahme verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung wurde zu diesem Punkt der Berufung ausgeführt, daß tatsächlich nur zwei Arbeitszimmer für den Zweitbeschwerdeführer und seine Ehefrau eingerichtet und betrieblich genutzt seien. Die beiden Arbeitszimmer seien jeweils mit einem Schreibtisch und einem Aktenschrank eingerichtet.

Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß die Kfz-Einstellplätze, das Eßzimmer, die Räumlichkeiten für die Hausgehilfin sowie der Gastraum nicht als betrieblich genutzte Räume angesehen werden könnten. Aufwendungen für die Hausgehilfin stellten nämlich auch dann nichtabzugsfähige Kosten iSd § 20 EStG 1972 dar, wenn diese gelegentlich im Betrieb eingesetzt werde. Eßzimmer und Kfz-Einstellplätze könnten deshalb keine "Arbeitszimmer" sein, weil sie betrieblich nicht notwendig und auch nicht entsprechend eingerichtet seien. Das als Arbeitsraum der Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers bezeichnete Zimmer könne, wenn es auch entsprechend eingerichtet sei, nicht anerkannt werden, da die Ehefrau überwiegend Tätigkeiten ausführe, die nicht mit der Patentanwaltskanzlei im Zusammenhang stünden. Insbesondere sei die Ehefrau nämlich mit den Vorbereitungen für Bücher und Fachartikel tätig. Lediglich das Arbeitszimmer des Zweitbeschwerdeführers könne als beruflich bedingt angesehen werden. Bei einem Ausmaß des Arbeitszimmers des Zweitbeschwerdeführers von 15,18 m2 und einer Gesamtfläche von 250 m2 wurden die Aufwendungen für AfA, Beheizung, Beleuchtung und Kanzleibedarf von der belangten Behörde im Ausmaß von 6 % der geltend gemachten Aufwendungen anerkannt. Zusätzlich wurden die geltend gemachten Telefonkosten zur Gänze anerkannt.

Die Beschwerdeführer erachten sich dadurch in ihren Rechten verletzt, daß die Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers und die Garage im Wohnhaus Bellevuestraße nicht anerkannt worden sind. Hinsichtlich des genannten Arbeitszimmers wenden sich die Beschwerdeführer insbesondere gegen die Folgerung der belangten Behörde, die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers sei überwiegend mit Tätigkeiten beschäftigt, die nicht mit der Patentsanwaltskanzlei im Zusammenhang stünden. Mit diesem Vorbringen sind die Beschwerdeführer im Recht: Die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers stand in einem - von den Abgabenbehörden anerkannten - Dienstverhältnis "zur beschwerdeführenden Gesellschaft". Aus der während des Prüfungsverfahrens eingebrachten Sachverhaltsdarstellung vom 17. Oktober 1989 ist nicht erkennbar, daß die Tätigkeiten der Dienstnehmerin in der Bellevuestraße überwiegend mit der Vortragstätigkeit des Zweitbeschwerdeführers im Zusammenhang gestanden waren. Vielmehr wurde in dieser Eingabe auch auf vertrauliche Tätigkeiten für die Patentanwaltskanzlei hingewiesen, an denen die Ehefrau mitgearbeitet habe. Die von der belangten Behörde gezogene Schlußfolgerung steht somit mit dem Inhalt der Akten nicht im Einklang. Überdies wird von den Beschwerdeführern zu Recht vorgebracht, daß bei der vorliegenden Mischverwendung sowohl für die Patentanwaltskanzlei einerseits und für die schriftstellerische Tätigkeit des Zweitbeschwerdeführers andererseits eine Aufteilung der Aufwendungen auf diese beiden unternehmerischen

Tätigkeiten vorzunehmen ist.

Hinsichtlich der Garagen ist davon auszugehen, daß zwei dort abgestellte Kraftfahrzeuge von der belangten Behörde als zum Betriebsvermögen gehörig behandelt wurden (vgl den nachfolgenden Punkt 3.). Daraus folgt aber, daß auch die Einstellplätze grundsätzlich dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Zweitbeschwerdeführers zuzuordnen sind. Die diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid, die Kfz-Einstellplätze könnten kein Arbeitszimmer sein, weil sie nicht betrieblich notwendig und nicht entsprechend eingerichtet seien, ist dabei schlechthin unverständlich.

2. Auslandsreisen der Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers

Nach den Feststellungen im Prüfungsbericht war Dr. Elfriede C., die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers, im Streitzeitraum Dienstnehmerin der "Gesellschaft". Die Lohnkosten von ca. S 30.000,-- monatlich seien bei der Gesellschaft als Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers behandelt worden. Ein schriftlicher Dienstvertrag mit eindeutigem Inhalt liege nicht vor. Nach den Parteibehauptungen bestehe ein Teil des Aufgabenbereiches der Dienstnehmerin darin, den Zweitbeschwerdeführer auf seinen umfangreichen Reisen zu begleiten.

Im einzelnen wurde im Prüfungsbericht folgendes festgestellt:

"Reisekosten 1984 S 116.400,--

Reisekosten 1985 S 154.243,--

Reisekosten 1986 S 27.518,--

Im einzelnen handelt es sich um folgende Reisen:

a) 1984:

1) Athenreise von Samstag den 29. Sept. 1984 bis Dienstag, den 2. Okt. 1984.

Reisekosten Fr. Dr. Elfriede C.: S 21.602,--.

2)

Kongreßreise Seoul (Asia-Pacific Lawyers Association Symposion, Seoul) - Weltreise vom 4. Juni 1984 - 26. Juni 1984:

4. Juni 1984 - 7. Juni 1984 Aufenthalt in San Francisco

8. Juni 1984 - 13. Juni 1984 Aufenthalt (Kongreß) in Seoul

13. Juni 1984 - 16. Juni 1984 Aufenthalt in Tokio

16. Juni 1984 - 19. Juni 1984 Aufenthalt in Taipeh

19. Juni 1984 - 23. Juni 1984 Aufenthalt in Hongkong

26. Juni 1984 - 26. Juni 1984 Aufenthalt in London

Reisekosten Fr. Dr. Elfriede C. S 94.798,--

b) 1985:

Im Jahre 1985 wurde vom 23. April 1985 - 3. Juni 1985 folgende Weltreise (Nord-Südamerika-Australienreise) unternommen:

Wien - London - Philadelphia - San Antonio (Texas) - Rio de Janeiro - Santiago de Chile - Papeete - Sydney - Singapore - Bangkok - Wien

Die Reise gliedert sich in folgende Abschnitte:

| | | Aufenthalt |
|---|---|---|
| 24. April - 27. April | Philadelphia | 3 Tage |
| 27. April - 1. Mai | San Antonio (Texas) | 3 Tage (Kongreß) |
| 1. Mai - 6. Mai | Miami | 10 Tage |
| 6. Mai - 10. Mai | Miami | |

10. Mai - 19. Mai Rio de Janeiro 8 Tage (Kongreß)

19. Mai - 22. Mai Santiago de Chile 3 Tage

22. Mai - 25. Mai über Eastern Islands

nach Papeete 2 Tage

25. Mai - 29. Mai Sidney 4 Tage

29. Mai - 31. Mai Singapore 2 Tage

31. Mai - 3. Juni Bangkok 2 Tage

3. Juni Rückkehr nach Wien

Reisekosten Fr. Dr. Elfriede C.: S 154.243,--

c) 1986:

Im Jahre 1986 wurde eine Reise nach London zum Aippi-Kongreß (International Association for the protection of Industrial Property) vom 6. Juni - 15. Juni 1986 unternommen.

Reisekosten Fr. Dr. Elfriede C. S 27.518,--."

In einer während des Prüfungsverfahrens eingebrachten Eingabe vom 6. März 1989 wurde in diesem Zusammenhang insbesondere vorgebracht, die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers sei vornehmlich als Dolmetscherin für die Kanzleigemeinschaft und zwar für die englische, französische und italienische Sprache, tätig. Dr. Elfriede C. sei als Dolmetscherin insbesondere bei allen Auslandsreisen, Kongressen, Besuchen von ausländischen Anwaltskanzleien, Auslandsfirmen, weiters bei Besuchen von ausländischen Auftraggebern in Wien und fallweise bei Kongressen und Meetings ausländischer Vereinigungen tätig.

In der Stellungnahme vom 17. Oktober 1989 wurde weiters ausgeführt, Dr. Elfriede C. habe seit 30 Jahren mit dem Zweitbeschwerdeführer an fast allen wichtigen Meetings, Konferenzen und Kongressen im In- und Ausland teilgenommen, die sich mit dem gewerblichen Rechtsschutz, insbesondere mit dem Patent-, Gebrauchsmuster-, Geschmacksmuster- und Markenwesen befassen. Sie habe dabei die auf diesem Gebiet erforderlichen Taktiken und Kenntnisse erwerben können und darüberhinaus auch unbezahlbare Kontakte mit auf diesem Gebiet entscheidungsbefugten Persönlichkeiten knüpfen und pflegen können. Neben der Tätigkeit in den Kanzleiteilen Mariahilferstraße und Bellevuestraße oblägen Dr. Elfriede C. auch die Betreuung des Kanzleiteils Bellevuestraße und die persönliche Betreuung des betagten Zweitbeschwerdeführers. Dr. Efriede C. erbringe alle diese Leistungen trotz ihrer zahlreichen, zum Teil sehr schweren Operationen und trotz ihres ebenfalls hohen Alters.

In einer weiteren Eingabe vom 20. Juli 1990 wurde ausgeführt, es sei für den Zweitbeschwerdeführer kein Dienstnehmer zur Verfügung gestanden, der die Arbeit von Dr. Elfriede C. hätte übernehmen können. Dazu seien neben Sprachkenntnissen und den Kenntnissen der fraglichen Materie vor allem die Bekanntschaft mit den auf diesem Sondergebiet Tätigen benötigt worden. Bei einem Auslandsumsatzanteil von 70 % könne der damit zusammenhängende Arbeitsaufwand vom Zweitbeschwerdeführer nicht allein bewältigt werden. Daher ergebe sich für diesen die Notwendigkeit, seine Ehefrau auf die Auslandsreisen mitzunehmen. Bei diesen Reisen habe es sich nicht um Weltreisen im privaten Interesse gehandelt, sondern um ausschließlich beruflich bedingte Reisen zur Geschäftsanbahnung und zur Besprechung konkreter Verhandlungspunkte. Der Aufenthalt in mehreren Städten sei aus rein ökonomischen Überlegungen sowie, um die körperlichen Anstrengungen so gering wie möglich zu halten, zu einer längeren Reise zusammengelegt worden. Gegen die Auffassung, die Mitnahme von Dolmetschern auf derartige Reisen von Patentanwälten sei nicht üblich, wurde vorgebracht, Simultanübersetzungen gebe es nur bei allgemeinen Sitzungen, nicht aber bei Arbeitssitzungen, bei den Nebenveranstaltungen und bei den persönlichen Gesprächen. Im Zuge der Kongreßveranstaltungen 1984 und 1985 seien vom Zweitbeschwerdeführer und seiner Ehefrau rund 100 Gespräche mit ausländischen Kontaktpersonen verschiedenster Nationalität geführt worden.

In einer Beilage zu einer weiteren Eingabe vom 31. Juli 1991 wurde ausgeführt, durch intensive Bemühungen und Pflege der Kontakte ins Ausland auch seitens der Frau des Zweitbeschwerdeführers - die mit den fremdsprachigen Kanzleileitern verhandelt, während der Zweitbeschwerdeführer mit den "Chefs" gesprochen habe - sei es gelungen, den Umsatzausfall mit Ratifizierung des Europapatentübereinkommens durch Übersetzungen von europäischen

Patenten und durch zusätzliche Neuanmeldungsaufträge für österreichische Patent- und Markenanmeldungen und Anmeldungen für Osteuropa zu kompensieren. Die Auslandskontakte würden ausschließlich durch den Zweitbeschwerdeführer und seine Ehefrau wahrgenommen. Außerdem wurden detaillierte Aufstellungen über die während der Reisen abgehaltenen Besprechungen und Verhandlungen sowie über die dabei zustande gekommenen Aufträge vorgelegt.

Der Prüfer vertrat im Prüfungsbericht die Auffassung, die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers habe die in Rede stehenden Auslandsreisen vorwiegend aus privaten Gründen unternommen. Die Ehefrau sei keine Patentanwältin. Die von Dr. Elfriede C. geknüpften Kontakte mögen zwar im allgemeinen beruflichen Interesse des Zweitbeschwerdeführers gelegen gewesen sein. Eine konkrete Verwertung dieser Kontakte sei aber nicht nachgewiesen worden. Gegen die Notwendigkeit, Dr. Elfriede C. als Dolmetscherin einzusetzen, spräche, daß der Zweitbeschwerdeführer über Englischkenntnisse verfüge und daß es bei Kongressen üblicherweise Simultanübersetzungen gebe. Aus den vorgelegten Kongreßprogrammen gehe hervor, daß für die Begleitpersonen jeweils ein eigenes Programm mit diversen gesellschaftlichen Veranstaltungen vorgesehen gewesen sei. Begleitpersonen seien nicht zur Teilnahme an allen Sitzungen berechtigt gewesen. Die für die Reisen von Dr. Elfriede C. geltend gemachten Aufwendungen wurden daher vom Prüfer nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In der Berufung wurde insbesondere auf die während des Prüfungsverfahrens eingebrachten Schriftsätze verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung wurde insbesondere vorgebracht, die Tätigkeit der Dr. Elfriede C. bestehe nicht nur in der Betreuung des Zweitbeschwerdeführers, sondern vor allem darin, Termine zu veranlassen und zu organisieren.

Im angefochtenen Bescheid wurde von der belangten Behörde ausgeführt, eine berufliche Notwendigkeit der Anwesenheit der Ehefrau während der Kongresse liege nicht vor. Die Kontakte zu Ehefrauen von Berufskollegen könnten nicht als betrieblich bedingt angesehen werden, da eine konkrete Verwertung dieser Kontakte nicht nachgewiesen seien. Weder eine vorbereitende Korrespondenz noch die Organisation machten die Mitreise erforderlich. Der Zweitbeschwerdeführer würde einen fremden Dienstnehmer nicht als Dolmetscher mitnehmen, da Begleitpersonen nicht zur Teilnahme an allen Sitzungen berechtigt gewesen seien. Für die Begleitpersonen sei jeweils ein eigenes Programm mit gesellschaftlichen Veranstaltungen vorgesehen gewesen. Ein Zeitplan, aus dem eine Qualifizierung der zur Verfügung stehenden Tagesstunden nach geschäftlichen und privaten Stunden der Ehefrau zu ersehen wäre, liege nicht vor. Da die belangte Behörde davon ausgehe, daß die Ehefrau tatsächlich einen hohen Bekanntheitsgrad bei ausländischen Patentanwälten genieße, sei eine Einvernahme der beantragten Zeugen nicht erforderlich gewesen. Die Ehefrau sei daher überwiegend aus privaten Gründen zu den Auslandsreisen mitgenommen worden.

Voraussetzung der steuerlichen Absetzbarkeit von Reisekosten ist, daß die Reise ausschließlich betrieblich veranlaßt ist. Die Abgabenbehörden sind im Beschwerdefall davon ausgegangen, daß die im Streitzeitraum vom Zweitbeschwerdeführer unternommenen Reisen ausschließlich betrieblich veranlaßt waren. Weiters wurde das Dienstverhältnis zur Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers steuerlich anerkannt. In Streit steht somit, ob die Reisen der Dienstnehmerin Dr. Elfriede C. betrieblich veranlaßt waren. Im Abgabenverfahren wurden unter diesem Gesichtspunkt seitens der Beschwerdeführer eingehende und detaillierte Darstellungen der Tätigkeit der Dr. Elfriede C. während dieser Reisebewegungen und über die damit im Zusammenhang stehenden Auftragserteilungen gegeben. So wurde unter anderem vorgebracht, daß der Zweitbeschwerdeführer zusammen mit seiner Ehefrau - außerhalb der simultan übersetzten (Groß-)Veranstaltungen - im Streitzeitraum rund 100 Gespräche mit ausländischen Kontaktpersonen geführt habe. Weiters wurden selbständig geführte Kontaktgespräche Dris. Elfriede C. mit Personal unterhalb der "Chefebene" ins Treffen geführt. Dabei hätten auch die Begleitveranstaltungen Gelegenheit zur Anknüpfung neuer beruflicher Kontakte geboten. In diesem Zusammenhang wurde von Parteiseite auf die große Anzahl von Übersetzungsaufträgen hingewiesen. Mit diesem Vorbringen hat sich die belangte Behörde aber im angefochtenen Bescheid nicht auseinandergesetzt. Insbesondere ist die belangte Behörde auf die im Verwaltungsverfahren aufgestellten Behauptungen über die während der Reisen von Dr. Elfriede C. unternommenen Tätigkeiten nicht eingegangen. Sie hat diesbezüglich lediglich allgemein auf den Umstand verwiesen, daß Begleitpersonen nicht bei allen Sitzungen teilnahmeberechtigt gewesen wären und daß bei den Kongressen Begleitveranstaltungen durchgeführt worden seien. Gerade der Umstand, daß auch der Besuch der Begleitveranstaltungen durch die dort gegebenen Möglichkeiten einer Kontaktnahme betrieblich veranlaßt gewesen sei, war aber ein wesentlicher Teil der Argumentation der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren. Auf die behaupteten Besprechungen in

ausländischen Anwaltskanzleien und die daraus resultierenden Aufträge ist die belangte Behörde nicht eingegangen. Mit diesen Begründungsmängeln hat die belangte Behörde aber auch hinsichtlich der begehrten Absetzung des für die Reisen der Dienstnehmerin Dr. Elfriede C. angefallenen Aufwandes Verfahrensvorschriften außer acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

3. PKW-Kosten

Nach den Prüfungsfeststellungen wurden Aufwendungen für drei Personenkraftwagen als Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers geltend gemacht. Es handelte sich um einen Mercedes 500 des Zweitbeschwerdeführers und je einen Audi Quattro für den Zweitbeschwerdeführer und seine Ehefrau.

In der Stellungnahme vom 17. Oktober 1989 wurde dazu ausgeführt, die Bellevuestraße sei eine steile, in beträchtlichen Teilen nur einspurige und kurvige Straße, die bei Eis und Schnee schwer bergauf und nur unter Lebensgefahr bergab befahren werden könne. Bei Eis- und Schneelage sei es für einen betagten Menschen auch unmöglich, die Straße bergab zu gehen. Dies sei der wesentliche Grund, warum das betagte Ehepaar C. vierradgetriebene Personenkraftwagen für den Winter benötige, zumal die Bellevuestraße verspätet geräumt bzw gestreut werde. Für längere Fahrten seien die Personenkraftwagen der Marke Audi (wohl wegen des Vierradantriebs und der Differentialsperre bzw harten Federung außerordentlich stoßübertragend) für betagte, wirbelsäulengeschädigte Personen ungeeignet, sodaß für Überlandfahrten ein schwerer Wagen unbedingt erforderlich sei. Überdies sei noch zu berücksichtigen, daß der Audi 1983/1984 unbedingt notwendig gewesen sei, weil der Mercedes nach dem Diebstahl und den nach der Rückstellung des aufgefundenen Wagens erforderlichen Reparaturen nicht habe benutzt werden können.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, daß ein zweiter Personenkraftwagen für den Zweitbeschwerdeführer nicht betrieblich veranlaßt sei. Der PKW der Marke Audi Quattro wurde demnach aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Der von der Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers benutzte PKW wurde demgegenüber im Betriebsvermögen belassen. Der Prüfer rechnete demzufolge dem Gewinn der Streitjahre die AfA für den Audi Quattro sowie ein Drittel der insgesamt geltend gemachten weiteren PKW-Kosten zu. Bei der Ermittlung der AfA für den PKW Mercedes 500 wurde vom Prüfer ein "Luxusanteil" ausgeschieden.

In der Berufung wurde dazu ausgeführt, der Audi-Quattro sei als Ersatzauto für den gestohlenen Mercedes angeschafft worden. Außerdem werde er im Winter benötigt, um auch in den Monaten November bis März die erforderlichen Dienstfahrten machen zu können. Der Mercedes werde für die Überlandfahrten benötigt, weil sich der Audi Quattro wegen seiner Härte für den Zweitbeschwerdeführer nicht eigne.

Im angefochtenen Bescheid verwies die belangte Behörde darauf, daß als Gründe für die Anschaffung des zweiten Personenkraftwagen für den Zweitbeschwerdeführer dessen Alter und Gesundheitszustand angegeben worden seien. Dabei handle es sich um private Gründe, sodaß der Audi Quattro aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden sei.

Voraussetzung für die Zugehörigkeit eines Personenkraftwagens zum - notwendigen - Betriebsvermögen ist, daß das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt wird. Eine derartige überwiegende betriebliche Nutzung von zwei Personenkraftwagen wird von der Beschwerdeführern gar nicht behauptet. Nach den mit dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren übereinstimmenden Beschwerdeausführungen wurde der PKW der Marke Audi Quattro vom Zweitbeschwerdeführer dazu benutzt, im Winter bei glatter Fahrbahn von der Bellevuestraße im

19. Wiener Gemeindebezirk in die Kanzleiräume in der Mariahilferstraße zu gelangen. Damit wurde aber in keiner Weise eine überwiegende betriebliche Nutzung dieses Kraftfahrzeuges durch den Zweitbeschwerdeführer dargetan, zumal die von den Beschwerdeführern beschriebenen Witterungsverhältnisse erfahrungsgemäß nur an wenigen Tagen des Jahres vorherrschen.

Die Beschwerdeführer bringen im gegebenen Zusammenhang noch vor, die Kosten des Audi Quattro hätten für die Zeit, als der Mercedes 500 infolge des Diebstahls nicht zur Verfügung gestanden sei, als Betriebsausgaben ankannt werden müssen. Die belangte Behörde hat sich mit dem diesbezüglichen Vorbringen im Verwaltungsverfahren in keiner Weise auseinandergesetzt. Auch mit diesem Begründungsmangel hat die belangte Behörde Verfahrensvorschriften außer acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können.

4. Zuordnung von Sparbüchern

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde vom Zweitbeschwerdeführer hinsichtlich Sparguthaben auf insgesamt sechs Sparbüchern sowie hinsichtlich der gutgeschriebenen Sparzinsen eine Selbstanzeige erstattet.

Die Kanzleiangestellten Herta R. und Rudolf M. teilten dem Prüfer in einem Schreiben vom 30. Juli 1991 mit, die für die Ausarbeitung der Steuererklärungen des Zweitbeschwerdeführers erforderlichen Unterlagen seien der Steuerberatungskanzlei zur Verfügung gestellt worden. Darunter hätten sich auch Aufzeichnungen über große Bareinlagen und Barentnahmen befunden. Außerdem sei den Angestellten der Steuerberatungskanzlei mitgeteilt worden, daß Sparbücher vorhanden seien. Herta R. und Rudolf M. seien die Losungswörter bekannt. Sie seien ermächtigt, je nach den Bedürfnissen der Kanzlei erforderliche Abhebungen zu tätigen und gegebenenfalls nicht benötigte Einnahmen einzuzahlen.

In einer Eingabe vom 31. Juli 1991 wurde ausgeführt, das Losungswort der Sparbücher habe "Patent" gelautet. Die Aufteilung des Kanzlei-Geldes auf mehrere Sparbücher habe den Grund gehabt, daß Abhebungen von plötzlich benötigten höheren Beträgen (z.B. zur schnellen Bezahlung von Auslandspatentanmeldungen für österreichische Auftraggeber) auf mehrere Sparbücher hätten verteilt werden müssen.

In einer an die Betriebsprüfungsstelle gerichteten Eingabe vom 16. September 1991 wurde ausgeführt, es existierten Vereinbarungen mit den Gesellschaftern, das Betriebskapital der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, solange es nötig sei. So sei mit Dipl. Ing. Erwin B am 20. Dezember 1972 , mit Dipl. Ing. Dr. Helmut W. am 4. Juli 1975 und mit Dipl. Ing. Armin H. am 23. September 1975 vereinbart worden, das Vermögen der Patentanwaltskanzlei, ... "insbesondere Bargeld" ... "leihweise und ohne Entgelt" zur Verfügung zu stellen. Es gehe um ein vereinbartes, pflichtgemäßes und damit zwingendes Belassen des Vermögens, insbesondere des Bargelds in der Gesellschaft. Es handle sich um eine wechselseitige Verpflichtung der einzelnen Partner der Gesamtkanzlei gegenüber.

Der Prüfer behandelte die Zinsen aus den genannten Sparbüchern als dem Zweitbeschwerdeführer zuzurechnende Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Sparguthaben als sonstiges Vermögen des Zweitbeschwerdeführers.

In der Berufung gegen die an die Gesellschaft ergangenen Bescheide wurde beantragt, die Sparbücher als Betriebsvermögen der Gesellschaft zu behandeln. Bei den auf den Sparbüchern liegenden Beträgen habe es sich um "anonymes Betriebskapital" gehandelt, von dem sämtliche Zahlungen der Kanzlei zu tätigen seien, insbesondere Zahlungen von Abfertigungen, Zahlungen an die Gesellschafter, Zahlungen für Gehälter an Angestellte, sonstigen Kanzleiaufwand sowie Steuervoraus- und -nachzahlungen. Dieses Betriebskapital liege aus ökonomischen Gründen zum großen Teil auf Sparbüchern. Der "Bargeldbestand" sei anteilsmäßig auf die einzelnen Partner aufzuteilen.

In der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von Dipl. Ing. Dr. Helmut W. ausgeführt, außer dem Zweitbeschwerdeführer sei kein Gesellschafter am Betriebsvermögen beteiligt gewesen. Den anderen Gesellschaftern seien auch nie Einkünfte aus den Sparbüchern zugeflossen.

Im angefochtenen Bescheid wurde von der belangten Behörde ausgeführt, durch die Aussage des Dipl. Ing. Dr. Helmut W. sei klargestellt, daß die Einkünfte nicht der Kanzleigemeinschaft, sondern ausschließlich dem Zweitbeschwerdeführer zugeflossen seien. Diese Aussage mache die Darstellung des Zweitbeschwerdeführers, die Sparbücher stellten Betriebsvermögen dar, unglaubwürdig.

Als notwendiges Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrem Wesen bzw ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente maßgebend (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 12. Dezember 1995, 94/14/0091, und vom 25. Februar 1997,93/14/0196). Wird eine Kapitaleinlage laufend bei der Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle eingesetzt , so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Werden Betriebseinnahmen auf ein Sparbuch übertragen, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, solange das eingelegte Geld nicht außerbetrieblichen Zwecken dient (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 89/14/0284).

Die von der belangten Behörde nur wenige Sätze umfassende Begründung für die Folgerung, die Sparbücher stellten nicht Betriebsvermögen dar, erscheint nicht schlüssig. Insbesondere hat es die belangte Behörde unterlassen, sich mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen, wonach die anfallenden Zahlungen aus diesen Sparbüchern von den jeweiligen Kanzleileitern, die über die Sparbücher verfügten, getätigt worden seien. Aus der Aussage des Gesellschafters Dipl. Ing. Dr. Helmut W., es seien den anderen Gesellschaftern keine Einkünfte aus den Sparbüchern zugeflossen, konnte

denkfolgerichtig nicht der Schluß gezogen werden, daß die Sparbücher nicht Betriebsvermögen seien, zumal auch andere wesentliche Wirtschaftsgüter im Sonder-Betriebsvermögen des (die Gesellschaft offensichtlich beherrschenden) Zweitbeschwerdeführers gestanden sind. Die Feststellung, den übrigen Gesellschaftern sei nicht einmal bekannt gewesen, daß Sparbücher existierten, ist - worauf in der Beschwerde zutreffend verwiesen wird - im Akteninhalt nicht gedeckt. Im gegebenen Zusammenhang wurde in der Beschwerde auch zutreffend gerügt, daß es die belangte Behörde unterlassen hat, durch weitere Ermittlungen den Sachverhalt aufzuklären. Dabei fällt insbesondere auf, daß aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht erkennbar ist, auf welche Weise der Gewinn der Mitunternehmerschaft auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt worden ist. Die Frage, wem damit die in Rede stehenden Einnahmen aus den Sparguthaben tatsächlich zuzurechnen sind, kann nach dem vorliegenden Ermittlungsergebnis nicht beantwortet werden.

Aus den angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid somit gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG aufzuheben, weil die belangte Behörde bei seiner Erlassung Verfahrensvorschriften außer acht gelassen hat, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte dabei aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl Nr 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1998

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1996130046.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at