

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.09.2002

Geschäftszahl

99/14/0006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des G S in W, vertreten durch Dr. Hermann Heller, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Marokkanergasse 21/11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 16. November 1998, GZ. 15-93/1433/10, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1986 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein Transportunternehmen als protokolliertes Einzelunternehmen. Auf Grund der Aussage des ehemaligen Deponiebetreibers Peter T., u.a. dem Beschwerdeführer gegenüber Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, fand im Unternehmen des Beschwerdeführers eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1986 bis 1989 statt, welche zu folgenden, im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof relevanten Feststellungen geführt hat:

Tz. 16 und Tz. 34: Abziehbare Vorsteuern betreffend Rechnungen der R GmbH und der S GmbH; nicht anerkannte Betriebsausgaben:

Peter T. habe bei seinen Einvernahmen am 11. Jänner 1991 und am 25. März 1991 zu Protokoll gegeben, dass er an das Transportunternehmen des Beschwerdeführers so genannte Scheinrechnungen (Rechnungen über nicht erbrachte Leistungen) gelegt habe. Dazu seien Rechnungsformulare der "R GmbH" und der "S GmbH" verwendet worden. Als Gegenleistung habe er die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge erhalten. Dass es sich um "Scheinrechnungen" gehandelt habe, sei daran zu erkennen, dass darin keine Lieferscheinnummern aufscheinen, die Rechnungsnummern "eher wahllos" vergeben worden seien und es sich hierbei um relativ hohe Rechnungsbeträge gehandelt habe.

Von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass am 21. September 1988 eine Bankabhebung in Höhe von 50.800 S erfolgt und als "Einlage Kasse" verbucht worden sei. Die am 21. September 1988 von der R GmbH gelegte Rechnung Nr. 88025 habe auf den Nettobetrag von 253.967 S (zuzüglich Umsatzsteuer von 50.793 S) gelautet und sei laut Bestätigungsvermerk des Peter T. an diesem Tag vom geprüften Unternehmen in bar bezahlt worden. Die Bankabhebung decke sich somit mit dem auf der Rechnung angeführten Umsatzsteuerbetrag, wodurch die Aussage des Peter T., als Gegenleistung für die Rechnungslegung den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag erhalten zu haben, bestätigt werde. Die Bezahlung der übrigen Rechnungen der R GmbH bzw. der S GmbH seien über "die Kassa des geprüften Unternehmens" erfolgt.

Dem steuerlichen Vertreter seien zwei nach dem Zufallsprinzip ausgewählte Rechnungen der R GmbH zur Wahrung des Parteiengehörs übergeben worden. Um zu zeigen, dass pro betroffener Baustelle mehr Aushubmaterial angefallen sei als in den Rechnungen der Subfrächter aufscheine, habe der Beschwerdeführer eine Aufstellung sämtlicher Rechnungen der von ihm beauftragten Subfrächter vorgelegt. Der vom Beschwerdeführer daraus gezogene Schluss, dass die R GmbH die fehlenden Transportleistungen erbracht haben müsse, sei jedoch nicht überzeugend, weil kein geeigneter Nachweis über die tatsächlich abtransportierte Gesamtmenge an Aushubmaterial - die beiden Baustellen betreffend - vorliege.

Peter T. habe bei seiner Vernehmung am 19. Oktober 1992 seine schon früher gemachten Aussagen bekräftigt und die ausdrückliche Frage, ob den strittigen Rechnungen Leistungen der R GmbH zu Grunde lägen, verneint.

Die Betriebsprüfung sehe es auf Grund der Aussagen des Peter T. im Zusammenhang mit dem Fehlen von Lieferscheinen als erwiesen an, dass es sich bei den näher angeführten acht Rechnungen der R GmbH und den beiden Rechnungen der S GmbH im Gesamtbetrag von 1.792.356,80 S (brutto) um "Scheinrechnungen" handle, welche weder zum Betriebsausgaben- noch zum Vorsteuerabzug berechtigten. Anzuerkennen seien hingegen jene drei Rechnungen der R GmbH, die nach den Angaben des Peter T. über tatsächlich erbrachte Leistungen ausgestellt worden seien.

Tz. 26 Rückstellung für Rekultivierung:

In den Bilanzen des Transportunternehmens seien jährlich Rückstellungen für Rekultivierung gebildet worden. Die zu rekultivierenden Schottergruben stünden jedoch im Privatvermögen des Beschwerdeführers, der sie an die X GmbH (dessen alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführer sei) zum Zwecke der Schottergewinnung vermiete. Die X GmbH verkaufe den Schotter in der Folge ausschließlich an den Beschwerdeführer. Da die Verpflichtung zur Wiederbefüllung nicht das geprüfte Transportunternehmen treffe, könnten in der Bilanz des Einzelunternehmens keine diesbezüglichen Rückstellungen gebildet werden. Die in den Wirtschaftsjahren 1986/1987 und 1987/1988 vorgenommenen Rückstellungsdotierungen in Höhe von 1.200.000 S bzw. 5.100.000 S seien daher gewinnerhöhend, die in den Wirtschaftsjahren 1985/1986 bzw. 1988/1989 vorgenommenen Auflösungen der Rückstellungen in Höhe von 300.000 S bzw. 2.800.000 S in der Prüferbilanz gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Tz. 28 Werbeaufwand Porsche 1989:

Im Wirtschaftsjahr 1988/1989 sei ein PKW "Porsche" geleast und dafür ein Betrag von 269.016 S als Werbeaufwand verbucht worden. Da der PKW nicht betrieblich genutzt worden sei, könnten die darauf entfallenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Tz. 31 Werbeaufwand "Truck-Race":

Den im Jahr 1989 geltend gemachten "Aufwendungen für Truck-Race" in Höhe von 100.000 S fehle der für die Anerkennung als Betriebsausgabe notwendige Werbecharakter.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Abgabenbescheide.

In seiner Berufung brachte der Beschwerdeführer zur Frage des Vorliegens von Scheinrechnungen vor, die Angaben des Peter T. seien unglaubwürdig. So habe Peter T. hinsichtlich einer näher angeführten Rechnung das Vorliegen eines Leistungsaustausches eingeräumt, eine andere Rechnung aber als "Scheinrechnung" qualifiziert, wiewohl die zuletzt genannte Rechnung auf einen niedrigeren und "unrunderen" Rechnungsbetrag laute als jene der auch nach den Bekundungen des Peter T. ein Leistungsaustausch zu Grunde liege, was in Widerspruch zur Angabe stehe, bei den Scheinrechnungen habe es sich um "höhere" Beträge gehandelt. Weiters habe Peter T. einmal ausgesagt, im Jahr 1989 keine Scheinrechnungen mehr gelegt zu haben, dann aber die Rechnung vom 31. März 1989 über den Bruttobetrag von 300.672 S doch als solche bezeichnet. Der Beschwerdeführer habe auch angeregt, die R GmbH bzw. die S GmbH einer abgabenbehördlichen Prüfung zu unterziehen und solcherart sein Vorbringen, den strittigen Rechnungen lägen reale Geschäfte zu Grunde, bestätigt zu finden.

Den Rückstellungen für Rekultivierung läge eine zwischen dem Beschwerdeführer und der X GmbH geschlossene Vereinbarung vom 22. Februar 1985 zu Grunde, worin sich der Beschwerdeführer zur "Wiederbefüllung und Rekultivierung" verpflichtet habe. Aus dieser Vereinbarung resultierten nicht nur rückstellungspflichtige Belastungen, sondern auch "laufend realisierte Gewinne, die daraus entstehen, dass ... (der Beschwerdeführer) Aushubmaterial

kostengünstig deponieren konnte und die Deponieerlöse in den Erträgen" enthalten seien. Dass "die Vorteile aus der Vereinbarung dem geprüften Unternehmen steuerlich zugerechnet bleiben, die Verpflichtung jedoch von der Betriebsprüfung außer Ansatz gelassen wird", erscheine nicht schlüssig.

Zu den nicht anerkannten Aufwendungen für den Porsche und das "Truck-Race" erläuterte der Beschwerdeführer, er habe 1989 im Rahmen der Europameisterschaft an "Truck-Rennen" teilgenommen. Ein Renneinsatz wirke als "Erinnerungswerbung", was zu zahlreichen geschäftlichen Kontakten nicht nur im Jahr der Rennteilnahme geführt habe. Sowohl die Aufwendungen für die Beteiligung an den Rennen als auch die Sponsorengelder seien in der Finanzbuchhaltung als Teil eines Gesamtwerbekonzepts erfasst. Den Porsche habe der Beschwerdeführer für die Fahrten zu den Rennorten und am jeweiligen Rennort verwendet. Die betriebliche Veranlassung einer derartigen Anreise liege darin, dass die "Vermittlung von Geschwindigkeit und Dynamik die wesentliche Werbebotschaften für das Transport- und Fuhrwerksgewerbe darstellen, sodass diese Werbemaßnahme sich wesentlich effektiver auswirkte, als etwa ein Verteilen von Stehkalendern u. dgl." Als Folge des Renneinsatzes habe der Beschwerdeführer von Lieferfirmen sogar begünstigte Einkaufskonditionen erhalten.

In seiner Stellungnahme vom 14. Juli 1993 merkte der Prüfer an, .) die vom Beschwerdeführer als Begründung für die Rückstellungsbildung angeführte Vereinbarung vom 22. Februar 1985 trage keine Unterschrift;

.) überprüfbare Buchhaltungsunterlagen der R GmbH bzw. der S GmbH lägen nicht vor;

.) die behauptete Werbewirksamkeit der Rennteilnahme sei nicht gegeben, da die Rennen im Ausland stattgefunden hätten, während der Beschwerdeführer Transportfahrten für österreichische Unternehmen durchgeführt habe.

In seiner Gegenäußerung vom 19. August 1993 wies der Beschwerdeführer nochmals darauf hin, die zur Schottergewinnung berechnete X GmbH habe die Verpflichtung zur Rekultivierung dem Beschwerdeführer in der Vereinbarung vom 22. Februar 1985 wie folgt überbunden:

"Die bisher getroffene mündliche Vereinbarung zwischen der prot. Fa. ... (Beschwerdeführer) und der ... (X-GmbH), wird nunmehr schriftlich festgehalten:

Die ... (X-GmbH) gibt den aufbereiteten Schotter

ausschließlich an die Fa. ... (Beschwerdeführer) ab. Derzeit beträgt der Verrechnungspreis für einen m³ Schotter S 30,- excl. UST. In Folge des dadurch niedrigeren Abgabepreises verpflichtet sich die Fa. ... (Beschwerdeführer), die Wiederbefüllung und Rekultivierung der ausgebeuteten Gruben zu übernehmen."

Die wirtschaftliche Begründung für diese Vereinbarung sei darin gelegen, dass im Transportunternehmen des Beschwerdeführers große Mengen an Bauschutt und Aushubmaterial anfielen, für dessen Deponierung das Transportunternehmen Sorge zu tragen habe. Der Vorteil der Materialdeponie und die übertragene Verpflichtung stünden somit in einem wirtschaftlichen Zusammenhang.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in den aufgezeigten Punkten keine Folge.

Die Angaben des Peter T. zur Frage des Vorliegens von Scheinrechnungen erschienen ungeachtet der vom Beschwerdeführer aufgezeigten "Divergenzen" grundsätzlich glaubwürdig. Zu bedenken sei nämlich, dass sich Peter T. durch seine Angaben selbst massiv belastet habe und auch eine Angestellte der M GmbH ausgesagt habe, sie wisse, dass Peter T. namens der R GmbH Scheinrechnungen gegenüber der M GmbH gelegt habe. Die R GmbH solle nach Angaben ihres Steuerberaters in den Jahren 1988 und 1989 keine Tätigkeit mehr ausgeübt haben; ein Konkursantrag sei am 17. August 1988 mangels Kostendeckung abgewiesen worden. Steuererklärungen der S GmbH für das Jahr 1989 lägen nicht vor. Eine Überprüfung der strittigen Rechnungen an Hand von Lieferscheinen sei daran gescheitert, dass der Beschwerdeführer diese laut Aussage vom 25. Jänner 1991 nach Bezahlung der Schlussrechnung vernichtet habe.

Die Vereinbarung vom 22. Februar 1985 halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die "Vertragsformulierung" sei allgemein gehalten und führe zwangsläufig zu einer Gewinnverschiebung, weil sich die Vorteile (geringere Betriebsausgaben für den Schotterkauf und die Deponierung) und die Nachteile (Kosten der Kultivierung) nie völlig ausgleichen würden und der Vertrag - obzwar es sich um größere Beträge handle - keine diesbezüglichen Vorkehrungen treffe.

Dem vom Beschwerdeführer hervorgehobenen Werbecharakter der Teilnahme an den "Truck-Rennen" sei im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung ohnedies dadurch Rechnung getragen worden, dass die dafür insgesamt angefallenen Aufwendungen (allein des Jahres 1989) im Ausmaß von 511.535 S bis auf eine Repräsentationskomponente von 100.000 S als Betriebsausgabe anerkannt worden seien. Die Benutzung eines Sportwagens diene nach der Lebenserfahrung dem privaten Repräsentationsbedürfnis, sodass die Aufwendungen hierfür gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dargelegte erhobene Beschwerde erwohnen:

1. Vorliegen von Scheinrechnungen:

Die Beschwerde bringt vor, die belangte Behörde gründe ihre Feststellung zum Vorliegen von Scheinrechnungen zu Unrecht auf die zweifelhaften Aussagen des Peter T.; es treffe nicht zu, dass sich Peter T. durch seine den Beschwerdeführer betreffenden Angaben selbst massiv belasten würde, da er ohnedies für eine Straftat nicht ein weiteres Mal bestraft werden könne. Die belangte Behörde habe nicht die sich "aus den Umständen ergebende theoretische Möglichkeit von Scheinrechnungen hinsichtlich ihres wahrscheinlichen Ausmaßes geprüft", sondern die Angaben des Peter T. ungeachtet der aufgezeigten Divergenzen in den einzelnen Vernehmungen als erwiesen angenommen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt es dem Verwaltungsgerichtshof zu prüfen, ob das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die

Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. August 2001, 97/14/0066).

Im Beschwerdefall hat sich die belangte Behörde auf die Aussage des Peter T. gestützt, wonach einzelnen dem Beschwerdeführer gegenüber gelegten Rechnungen kein tatsächlicher Leistungsaustausch zu Grunde gelegen sei. Es mag zutreffen, dass Peter T. das Vorhandensein weiterer Scheinrechnungen eingestehen konnte, ohne dafür zusätzliche Sanktionen befürchten zu müssen; warum er deshalb Rechnungen zu Unrecht als Scheinrechnungen bezeichnen sollte, macht der Beschwerdeführer allerdings nicht einsichtig. Schon im Betriebsprüfungsbericht wurde überdies ergänzend festgehalten, dass die Angaben des Peter T. - als Lohn der Rechnungslegung habe er den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag erhalten - in den Büchern des Beschwerdeführers in einem detailliert geschilderten Fall Deckung fänden. Dieser Feststellung ist der Beschwerdeführer weder entgegengetreten noch hat er erklärt, aus welchem Grund nicht der ausgewiesene Rechnungsbetrag, sondern lediglich ein Teilbetrag in Höhe der Umsatzsteuer vom Bankkonto behoben werden musste.

Die weiteren Beschwerdeausführungen - Peter T. habe bei der Aussage vom 25. März 1991 über seine Geschäftsbeziehungen zur M GmbH wohl die handelnden Personen bzw. deren Vornamen verwechselt (tatsächlich sei nicht der Beschwerdeführer sondern dessen Bruder für die M GmbH tätig geworden), was die belangte Behörde offenbar nicht erkannt habe - zeigen eine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung gleichfalls nicht auf. Feststellungen über die bei der M GmbH auftretenden Personen waren im Beschwerdefall nicht zu treffen und wurden im angefochtenen Bescheid auch nicht getroffen. Die Wiedergabe der diesbezüglichen Aussage des Peter T. zur M GmbH diene der belangten Behörde lediglich dazu aufzuzeigen, dass die Angaben des Peter T. über die der M GmbH gelegten Scheinrechnungen mit der Aussage der Angestellten der M GmbH, Christine M., übereinstimmen. Der von der belangten Behörde daraus gezogene Schluss, es könne als erwiesen angenommen werden, dass Peter T. grundsätzlich bereit gewesen sei, Scheinrechnungen gegen Erhalt des ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages zu legen, ist auch dann unbedenklich, wenn Peter T. die Vornamen der Brüder verwechselt haben sollte.

Wesentlich war die dezidierte Aussage des Peter T., wonach die in den strittigen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen seitens der rechnungslegenden Gesellschaften nicht erbracht worden seien. Beweismittel für den Erhalt der verrechneten Leistungen konnte der Beschwerdeführer nicht beibringen. Die Lieferscheine sollen vernichtet worden sein, Zeugen wurden nicht angeboten. Das Vorbringen des Peter T., Zahlungsflüsse habe es nur hinsichtlich der ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge gegeben, blieb unwidersprochen. Wenn der Beschwerdeführer seine Geschäftsbeziehungen zu den beiden Gesellschaften so wenig nachweislich gestaltet hat, dass er bei Bestreiten der Leistungserbringung durch den Geschäftspartner nicht in der Lage war, Gegenteiliges zu beweisen, kann es insgesamt nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt ist, die behaupteten Geschäfte hätten in der in den Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden.

2. Rückstellung für Rekultivierung:

Der Beschwerdeführer gründet die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung auf die Vereinbarung mit der X GmbH. Er wirft der belangten Behörde vor, im angefochtenen Bescheid werde zwar die grundsätzliche Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen für Rekultivierung ausdrücklich eingeräumt, im Beschwerdefall aber dennoch ein entsprechender Ansatz verweigert, wiewohl der Beschwerdeführer auch in keinem anderen ihm "zugehörigen Unternehmen bzw. Bereich diese Rückstellung geltend gemacht" habe, sodass die Rückstellungsbildung "zumindest teilweise" anzuerkennen gewesen wäre.

Die belangte Behörde hat die mit der X GmbH getroffene Vereinbarung als fremdunüblich und in der Alleingesellschafterstellung des Beschwerdeführers begründet beurteilt und ihr die steuerliche Anerkennung versagt.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine "familienhafte" Veranlassung. Die Verträge müssen demnach, um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 2002, 98/14/0194).

Im Beschwerdefall hat es die belangte Behörde als ungewöhnlich angesehen, dass bei Rechtsgeschäften der gegebenen Größenordnung die wechselseitigen Verpflichtungen nur "allgemein" umschrieben würden und solcherart Gewinnverschiebungen zwischen dem Betrieb der GmbH und jenem ihres Alleingeschafters für durchaus möglich erachtet. Der Beschwerdeführer meint demgegenüber, es wäre "dem Wirtschaftsleben völlig fremd, Vereinbarungen zu treffen, welche die Parteien verpflichten, wirtschaftliche Vor- und Nachteile des einen oder des anderen Partners durch 'Rückverrechnung' im Nachhinein 'vollständig auszugleichen'. Gerade eine solche Vereinbarung würde einem objektiven Fremdvergleich nicht standhalten".

Diesem Vorbringen gelingt es nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen: Dass sich Rechtsgeschäfte im Nachhinein für einen Partner als wirtschaftlich vorteilhafter herausstellen als für den anderen, trifft wohl zu, im Beschwerdefall lässt die Vereinbarung allerdings von vornherein ein Streben nach wirtschaftlicher Ausgewogenheit nicht erkennen. Weder die Verpflichtung der X GmbH noch jene des Beschwerdeführers werden in der Übereinkunft klar umschrieben. So soll die X GmbH den Beschwerdeführer zu einem "niedrigeren Abgabepreis" mit Schotter beliefern, der Beschwerdeführer soll die "Rekultivierung der ausgebeuteten Gruben" übernehmen. Um wie viel sich der Abgabepreis gegenüber welchem Preismaßstab "niedriger" gestaltet, bleibt damit ebenso offen, wie die vom Beschwerdeführer konkret zu setzenden Rekultivierungsmaßnahmen. Es liegt auf der Hand, dass unter diesen Umständen Gewinnverschiebungen zwischen den beiden - vom Beschwerdeführer beherrschten - Betrieben vorgenommen werden können. Wenn die belangte Behörde daher zur Feststellung gelangt ist, Vertragsbeziehungen derart unbestimmten Inhaltes wären zwischen fremden Personen nicht eingegangen worden, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden.

3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen:

Der Beschwerdeführer bringt vor, nach allgemeiner Verkehrsauffassung vermittele die Teilnahme an "Truck-Rennen" und die "Verwendung von imagnetragenden Fahrzeugen der gehobenen Klasse" potentiellen Geschäftspartnern im Bereich des Transportgewerbes eine umsatzsteigernde Werbebotschaft. Tatsächlich seien die Umsätze des Transportunternehmens von rund 78 Mio. S in den Jahren 1987 und 1988 auf rund 112 Mio. S im Jahr 1989 gestiegen.

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.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Vor diesem Hintergrund war es nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde den Aufwendungen für die Beteiligung an Rennveranstaltungen die Anerkennung als Betriebsausgaben (teilweise) versagt hat. Selbst wenn mit der aktiven Teilnahme an "Truck-Rennen" der Eindruck eines "gesunden, prosperierenden und vertrauenswürdigen" Unternehmens vermittelt werden sollte, ändert dies nichts daran, dass es sich bei dem fraglichen Aufwand um einen solchen handelt, der - soweit es sich dabei nicht um eine Einkunftsquelle eines Berufsrennfahrers handelt - der privaten Lebensführung zuzurechnen ist und der auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fällt, wenn er zur Förderung der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt. Indem die belangte Behörde dessen ungeachtet die Aufwendungen bis auf den strittigen Teilbetrag von 100.000 S als Betriebsausgaben anerkannt hat, wurde der Beschwerdeführer nicht in Rechten verletzt. Zum Hinweis des Beschwerdeführers auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b leg. cit. ist zu sagen, dass vor einer Angemessenheitsprüfung der Höhe nach zu untersuchen ist, ob die Ausgaben nicht schon gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a oder Z. 3 leg. cit. steuerlich unbeachtlich sind. Da im Beschwerdefall von einer betrieblichen Veranlassung der Rennteilnahme nicht auszugehen war, erübrigte sich die vom Beschwerdeführer vermisste Auseinandersetzung mit der Frage, inwieweit die strittigen Ausgaben im Hinblick auf die Gesamtaufwendungen für Werbezwecke der Höhe nach angemessen waren.

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

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

Wien, am 24. September 2002