

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dr. Alexander Maicovski in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse¹, über die Beschwerde vom 18. Mai 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt betreffend *Einkommensteuer 2014* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Beschwerdejahr 2014 als Universitätsprofessor an der Universität für Musik und darstellende Kunst Graz nichtselbständig tätig. Daneben erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In der am 13. Februar 2015 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2014 machte der Bf. u. a. unter Kz 724 sonstige Werbungskosten iHv. 3.582,03 Euro geltend.

Die belangte Behörde ersuchte im Ergänzungsersuchen vom 10. März 2015 u.a. um Einreichung von Unterlagen zu den erklärten Aufwendungen und um Bekanntgabe des Tätigkeitsbereiches lt. Arbeitsvertrag.

Der Bf. gab in seinem Antwortschreiben vom 26. März 2015 bekannt, dass sein Tätigkeitsbereich lt. Arbeitsvertrag „Universitätsprofessur für ZZ“ sei. Entsprechend dem Nominalfach seiner Professur sei er ferner selbst als Schauspieler tätig. Im Jahr 2014 sei er entgeltlich in Deutschland (aufgrund des dort bis inkl. August 2014 bestehenden Familienwohnsitzes habe sich im Jahr 2014 daselbst auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befunden und hätte auf seine österreichischen Einkünfte ein Progressionsvorbehalt von Seiten der Bundesrepublik Deutschland bestanden), sowie unentgeltlich in diversen Auftritten, die der Pflege beruflicher Kontakte und Entwicklung der eigenen künstlerischen Qualität dienten, tätig gewesen.

Die belangte Behörde erließ am 18. Mai 2015 den Einkommensteuerbescheid 2014 und berücksichtigte darin unter der Position "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" 9.884,88 Euro.

Gegen den Bescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 21. Mai 2015 Beschwerde und führte begründend aus, dass ihm auf heutige telefonische Rückfrage mitgeteilt worden sei, dass von den zur Anerkennung eingereichten Werbungskosten jene für Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche in Höhe von 1.615,42 Euro nicht anerkannt worden seien, da der berufliche Zusammenhang nicht ersichtlich sei.

Hierzu halte er fest, dass er als Universitätslehrer für Schauspielkunst und als Schauspieler selbstverständlich nicht zu privaten Zwecken Theater- und Kinovorstellungen sowie Ausstellungen besuche, sondern dass dies ausschließlich im Zusammenhang mit seiner künstlerischen und künstlerisch-wissenschaftlichen Tätigkeit erfolge zum Zwecke der Assoziation und Inspiration sowie der Forschung im Bereich von Stilen und Aufführungspraktiken. Theater, Film und Kunst allgemein seien für den Bf. Beruf und nicht Freizeitbeschäftigung. In seiner bisherigen 23-jährigen Tätigkeit als Schauspieler sei dies jährlich von den jeweils zuständigen Finanzämtern in Österreich wie in Deutschland so anerkannt worden. Er ersuche höflich um nochmalige Prüfung und Anerkennung dieser zur Erzielung seines Erwerbseinkommens unerlässlichen Werbungskosten.

Ferner ersuche er auch seinen Kirchenbeitrag zu berücksichtigen, den er bei Abgabe seines Antrages versäumt habe, den Werbungskosten beizufügen.

Abschließend wurde vom Bf. darauf hingewiesen, dass im Zuge des Ergänzungsersuchens eine Auflistung von 114 Belegen zu den geltend gemachten Werbungskosten sowie eine Darstellung der beruflichen Tätigkeit lt. Dienstvertrag übermittelt wurde und die betreffenden Belege vorgelegt werden können.

Die belangte Behörde berücksichtigt in der Beschwerdevorentscheidung vom 3. August 2015 den beantragten Kirchenbeitrag.

Bezüglich der nicht gewährten Werbungskosten führte die belangte Behörde unter Zitierung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 aus, dass die in Zusammenhang mit dem Besuch von Theater, Kino und Ausstellungen stehenden Aufwendungen auch bei Schauspielern zu jenen der privaten Lebensführung gehörten und somit nicht abzugsfähig seien. Theaterkarten würden bei gemischter Veranlassung einen unter das Aufteilungsverbot fallenden Mischaufwand darstellen und seien grundsätzlich nicht abzugsfähig. Auch die Eintrittskarten als Fortbildungskosten und somit beruflicher Teilveranlassung zu qualifizieren ändere am Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen nichts. Der Arbeitgeber leiste keinerlei Ersätze, die auf eine ausschließlich berufliche Notwendigkeit zum Besuch derartiger Veranstaltungen hinweisen würden.

Der Bf. brachte gegen die Beschwerdevorentscheidung mit Schreiben vom 5. August 2015 den Vorlageantrag gem. § 264 BAO ein und begründete diesen damit, dass Aufwendungen und Ausgaben für Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche keinesfalls Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung seien, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe, sondern zur Aufrechterhaltung und Erweiterung seiner beruflichen Qualifikation als Schauspieler und als Universitätslehrer im Fach Schauspiel unumgänglich seien. Das Studium aktueller performativer Herangehensweisen und Aufführungspraktiken im Bereich der

darstellenden Künste und die Kenntnis zeitgenössischer wie tradierter Formen anderer Kunstgattungen, insbesondere der bildenden Künste, sei unbedingte Voraussetzung, um seine berufliche Tätigkeit auf dem Stand des aktuellen künstlerisch-wissenschaftlichen Diskurses ausüben zu können. Der Besuch der genannten Veranstaltungen sei der Lektüre von Fachliteratur gleichzuhalten, für deren Erwerb der Arbeitgeber ebenfalls keine Ersätze leiste. Daher erachte er den im Bescheid vom 3. August 2015 vorgenommenen Schluss vom Unterbleiben dieser Ersätze auf ein Fehlen der beruflichen Notwendigkeit der genannten Aufwendungen und Ausgaben für nicht sachgerecht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die geltend gemachten Kosten für Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche - inkl. der für Reisen außerhalb von Graz verbundenen Fahrt- und Reisekosten sowie Tages- und Nächtigungsgeldern - als Werbungskosten abziehbar sind oder nicht.

Der Bf. legte in seinem Schreiben vom 26. März 2015 eine Aufstellung von gesamt 33 Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche im Streitjahr vor. Die geltend gemachten Aufwendungen stellen sich wie folgt dar:

		Kartenkosten	Reisekosten, Taggeld, Nächtigung
Graz	Katzelmacher	8,00	
	Volksfeind	15,50	
	Holzfällen	16,50	
	Morning	12,00	
	Theater im.Bahnhof	8,00	
	Parzival	10,00	
	Immer noch Sturm	16,50	
	Das Ballhaus	20,75	
	Rechbauerkino	6,50	
	Rechbauerkino	14,80	
	Lehrerzimmer, 8020	8,50	
	Rechbauerkino	7,40	
	Rechbauerkino	7,40	
	Irgendwas mit Liebe	6,00	
	Hakoah Wien	0,00	
	Rechbauerkino	7,40	
	Ein Augenblick Liebe	6,40	
	Die Götter weinen	0,00	
	Shade Graz, 2014	8,00	
	Die Präsidentinnen	0,00	

	Der widerspenstigen Zähmung	16,50		
	Das Interview	10,00		
	Rechbauerkin	7,40		
so. Inland	Onkel Wanja	12,50	41,40	
	Das Sausen der Welt	4,99	41,40	
	Die Wohlgesinnten	4,99	41,40	
	Allerwelt	4,99	41,40	
	Sinfonie des sonnigen Tages	12,00	90,30	
	Seelenkalt	22,00	143,10	
Deutschland	Baumeister Solness	8,00	294,1	
	D. aufhaltsame Aufstieg d. Arturo Ui	0,00	296,1	
	Wie es euch gefällt	25,00	108,9	
	Hamlet	11,00	198,3	
		319,02	1.296,40	1.615,42

Zur Begründung findet sich bei den einzelnen Reisen jeweils die Anmerkung "*Entwicklung u Erschließung d Künste*". Eine Ausnahme stellt "Seelenkalt" dar, da dort als zusätzlicher Vermerk "... (+ Gespräch X.Y.) ... u. Vorbereitung Hauptproduktion 2016" aufscheint. Aus den vorgelegten Karten des Rechbauerkinos ist nicht erkennbar, um welche Film es sich gehandelt hat.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Beruf veranlasst sind. Dies ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und
- nicht die private Lebensführung betreffen.

Nach § 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.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die

derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045).

Auch hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045, mit Verweisen auf Vorjudikatur).

Zu geltend gemachten Ausgaben für Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche (samt den damit verbundenen Fahrt- und Reisekosten sowie Tages- und Nächtigungsgeldern) halten *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20 Tz 163, Stichwort „Kulturveranstaltungen“, fest, dass Aufwendungen für den Besuch von Kabarettis, Kinos, Konzerten, Opern, Theater etc. unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen. Die in Zusammenhang mit dem Besuch derartiger Veranstaltungen stehenden Aufwendungen gehören zB auch bei Schauspielern, Kabarettisten, Musikern usw. zu jenen der privaten Lebensführung.

In der höchstgerichtlichen Judikatur finden sich zur Abgrenzung zwischen betrieblicher/ beruflicher Sphäre und privater Lebensführung im Zusammenhang mit Opern-, Konzert- und Theaterbesuchen folgende Entscheidungen:

Die Frage, ob Aufwendungen für Eintritte zu Kulturveranstaltungen eines Kabarettisten abzugsfähig sind, hatte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. September 1998, 96/15/0198, zu klären. In der Beschwerde wurde vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass es zu seinen Aufgaben als Kabarettist gehöre, das aktuelle Kulturschaffen zu kommentieren und zu kritisieren. Auch als Schauspieler und Autor müsse er sich mit dem Kulturleben auseinandersetzen. Das Höchstgericht entschied, dass es unzweifelhaft sei, dass der Besuch von Kulturveranstaltungen auch zur privaten Lebensführung gehöre. Die entsprechenden Aufwendungen zählten daher in vollem Umfang zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen [VwGH 10.9.1998, 96/15/0198, mit Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer Kommentar, 2016, Tz 6 zu § 20 EStG 1988, Stichwort ("Theaterbesuche")].

Im Erkenntnis vom 23. Jänner 2002 judizierte der Verwaltungsgerichtshof, dass ein für die Bereiche Marketing, Sponsoring und Vertrieb verantwortlicher Angestellter eines Theaters Aufwendungen für Besuche von Theatervorstellungen der Konkurrenzbetriebe auch dann nicht als Werbungskosten geltend machen kann, wenn sich diese Besuche für die berufliche Tätigkeit mitunter als unerlässlich erweisen (VwGH 23.01.2002, 2001/13/0238). Ebenso versagte das Höchstgericht die Aufwendungen eines Berufsmusikers (Mitglied der Wiener Philharmoniker), welcher die Kosten von Konzertkarten als Fortbildungskosten geltend machte (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0214).

Im bereits genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. November 2016, Ro 2014/13/0045, machte der Betriebsdirektor eines Opernhauses Aufwendungen für Opern-, Konzert- und Theaterkarten als Werbungskosten geltend und begründete die

revisionswerbende Gesellschaft dies damit, dass die Tätigkeit des Mitgesellschafters die Besetzungen und Umbesetzungen umfasse, weshalb es unerlässlich sei, dass sich der Mitbeteiligte auch selbständig über den internationalen Sänger- und Dirigentenmarkt informiere. Das Höchstgericht stellte klar, dass solche Aufwendungen nur abzugsfähig sind, wenn die private Veranlassung völlig in den Hintergrund tritt. Für die Prüfung der Frage, ob derartige Aufwendungen beruflich veranlasst sind, hat der Steuerpflichtige von sich aus nachzuweisen, dass der Besuch jeder einzelnen Veranstaltung (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war. Selbst eine hohe Frequenz der besuchten Veranstaltungen (63) führt in diesem Zusammenhang nicht dazu, dass eine private Veranlassung nahezu völlig in den Hintergrund tritt (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045; vgl. auch *Kofler/Wurm*, § 20 Tz 163, Stichwort „Kulturveranstaltungen“).

Die Ausführungen im Tätigkeitsprofil des Bf. und in der Beschwerde, wonach Besuche von Theateraufführungen in Graz und überregional berufsbedingt notwendig, für die Aufrechterhaltung und Erweiterung seiner beruflichen Qualifikation als Schauspieler und als Universitätslehrer im Fach Schauspiel unumgänglich seien und der Assoziation und Inspiration sowie der Forschung im Bereich von Stilen und Aufführungspraktiken dienen, stellen Erklärungen zur beruflichen Tätigkeit des Bf. und den damit verbundenen Anforderungen dar, vermögen aber den Nachweis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung des Besuches jeder einzelnen geltend gemachten Vorstellung nicht zu ersetzen.

Dieser vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Nachweis, dass der Besuch jeder einzelnen Veranstaltung (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war, wurde vom Bf. nicht erbracht. Die jeweils wortgleiche Angabe "Entwicklung u Erschließung d Künste" lässt nicht erkennen, worin die konkrete ausschließlich berufliche Veranlassung zum Besuch der jeweiligen Aufführung bzw. des jeweiligen Films lag.

Eine Ausnahme stellt das Stück "Seelenlos" dar, da hier zusätzliche Informationen ersichtlich sind. Durch die Angaben "Gespräch X.Y." in Verbindung mit der Vorbereitung zur "Hauptproduktion 2016" wird eine Begründung in Form einer konkreten beruflichen Intention vermerkt, welche der Vorgabe des Verwaltungsgerichtshofs genügen könnte. Allerdings wird für das Jahr 2016 aus dem Monatsfolder "Mai 2016 - Kunstuniversität Graz" S. 3 und 13f (abrufbar unter https://www.kug.ac.at/fileadmin/media/kug/documents/Veranstaltungen/sj2015_16/Monatsfolder/Monatsfolder_Mai_2016.pdf) deutlich, dass im Jahr 2016 nicht die Produktion "Seelenlos", sondern "XXX" am Programm gestanden ist, weshalb die nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung des Besuches des Stück "Seelenlos" - d.h., dass die Fahrt nach Deutschland nur wegen des Gesprächs mit Herrn X.Y. und für die Vorbereitungen der Hauptproduktion 2016 unternommen wurde - nicht erbracht wurde.

Zwar bezweifelt das Bundesfinanzgericht nicht, dass die in Rede stehenden Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche auch der Förderung der Tätigkeit des Bf. dienen und der Besuch dieser Vorstellungen auch beruflich mitveranlasst war bzw. gewesen sein mag. Allerdings vermag dieser Aspekt am Ergebnis des Abzugsverbots nichts zu ändern, da nach höchstgerichtlicher Judikatur ein zu bejahender Aspekt beruflicher

Teilveranlassung am gesetzlich statuierten Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen nichts ändert.

Da im Beschwerdefall der Nachweis der Ausschließlichkeit nicht erbracht worden ist, hat die belangte Behörde die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Ausgaben für Theater-, Kino- und Ausstellungsbesuche (samt den damit verbundenen Fahrt- und Reisekosten sowie Tages- und Nächtigungsgeldern) als Werbungskosten zu Recht versagt.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die Entscheidung btr. der Anerkennung von gemischt veranlassten Aufwendungen als Werbungskosten auf die im Entscheidungstext angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stützt liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb auszusprechen war, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 28. August 2019