

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, über die Beschwerde vom 21.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X. vom 25.02.2016, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang

Mit Vorhalt vom 02.02.2016 wurde der Beschwerdeführer (fortan abgekürzt Bf.) ersucht die in der Einkommensteuererklärung 2014 geltend gemachten Werbungskosten iHv. EUR 2.039,42 nachzuweisen. Der Bf. beantwortete diesen Vorhalt und schickte ein Konvolut aus diversen Belegkopien.

Am 25.02.2016 erließ die belangte Behörde einen Einkommensteuerbescheid, wobei den gegenständlichen Ausgaben die Eigenschaft als Werbungskosten abgesprochen wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit undatiertem, am 21.03.2016 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben Beschwerde. Begründend führte der Bf. aus, dass die Ausgaben dazu gedient hätten, die Chancen auf einen höherwertigen Arbeitsplatz im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit beim Bundesheer zu verbessern. Eine Aufgabe des Bf. sei es internationale Experten für Vorträge und Projekte zu gewinnen. Diese würden aber nur kommen, wenn sie die „international übliche Behandlung“ erfahren würden. Für die gute Behandlung dieser Experten sei der Bf. selbst finanziell aufgekommen, dies sei eine wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung gewesen. Die Ausgaben und Bemühungen des Bf. hätten auch Wirkung gezeigt und so habe dieser neun Monate nach Ende der krankheitsbedingten Karenzierung wieder einen „systemisierten Arbeitsplatz“ erlangt. Bei den geltend gemachten Werbungskosten handle es sich außerdem nur um einen

Teilbetrag, da der Bf. erst Mitte des Jahres 2015 angefangen habe Rechnungen zu sammeln.

Am 04.04.2016 wurden von der belangten Behörde mit dem Bf. die vorgelegten Belege einzeln gesichtet und besprochen und eine Niederschrift darüber verfasst.

Am 06.04.2016 erging eine Beschwerdevorentscheidung, bei der EUR 1.486,36 als Werbungskosten anerkannt wurden. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Gemäß der Besprechung am 04.04.2016 werden die beantragten Werbungskosten wie folgt behandelt: Beleg 3 Opernbesuch (EUR 106,20) wird steuerlich nicht anerkannt, da es sich hierbei um Repräsentationsaufwendungen gem. § 20 (1) 2a EStG. handelt. Bei den Belegen 10 (EUR 249,55), 14 (EUR 400,-), 17 (EUR 50,-), 18 (EUR 339,56), 19 (EUR 70,-) und 21 (EUR 25,-) handelt es sich um Bewirtungsspesen. Diese Bewirtungsspesen werden zu 50% als Werbungskosten gemäß § 20 (1) 3 EStG. berücksichtigt. Von den beantragten EUR 2.159,42 werden somit EUR 1.486,36 als Werbungskosten anerkannt.“

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung richtet sich ein Schreiben des Bf. vom 29.04.2016, welches von der belangten Behörde als Vorlageantrag gewertet wurde.

Begründend führte der Bf. im Wesentlichen aus:

Die Ausgaben seien im Sinne seiner Performance gemacht worden, Nutznießer sei das Bundesheer bzw. die Republik.

Die Opernbesuche seien zur Herstellung eines kleinen Teils eines internationalen Standards durchgeführt worden, nachdem das vorgesetzte Kommando viele Repräsentationsanträge, angeblich mangels finanzieller Mittel, abgelehnt hätte. Die belangte Behörde habe die Ausgaben für den Opernbesuch wegen Repräsentation nach § 20 Abs 1 Z 2a EStG abgelehnt. Ein Opernbesuch habe nach Ansicht des Bf. nichts mit Lebensführung zu tun. Wenn man vom Begriff Repräsentation ausgeht, könne im Gesetz nur die Repräsentation für sich selbst gemeint sein, hier aber handle es sich um eine Repräsentation für das Bundesheer. Wenn einer einen Auftrag für eine andere Institution übernimmt und dafür keine ausreichenden Mittel hat, dann sei es das mindeste, dass er diesen Verlust nicht aus dem versteuerten Einkommen zahlen muss. Opernbesuche seien dem Bf. ein Gräuel und nur der Dienstpflicht wegen habe er dies gemacht. Da somit die private Veranlassung völlig in den Hintergrund trete, sei der Aufwand abzugsfähig. Zitiert wurde in diesem Zusammenhang die Entscheidung des VwGH vom 23.01.2002, 2001/13/0238.

Zu den nur zur Hälfte anerkannten Bewirtungsaufwendungen zitierte der Bf. die Rz. 4817 und 4818 der Einkommensteuerrichtlinien mit Fällen in denen Bewirtungskosten zur Gänze abzugsfähig sind (zB. Suchtgiffahnder tätigt Ausgaben für Vertrauensleute).

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 12.09.2016 dem Bundesgericht vor und beantragte das Ergebnis des Erstbescheides wieder herzustellen, da es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten um nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG handle. Der Sachverhalt wurde wie folgt dargestellt:

„ Der Beschwerdeführer ist Beamter beim Bundesheer. Seit Datum1 ist er Lehroffizier und u.a. für die Öffentlichkeitsarbeit (ÖA) der AbteilungX zuständig.
In der Einkommensteuererklärung 2014 werden sonstige Werbungskosten iHv. EUR 2.039,42 geltend gemacht.

Nach einem Vorhalt vom 2.2.2016 wurden am 15.2.2016 die Belegkopien vorgelegt. Bei den Belegen handelt es sich um Rechnungen für Nächtigungen von ausländischen Personen im Heereswohnheim Wien, um Kassenbons, mit denen Kaffee, Milch, Mehlspeisen etc. eingekauft wurden, um Rechnungen des Militärkommandos Wien betreffend Seminarverpflegung, Getränke und Speisen für Kameradschaftsabend, Einweihung Konferenzzimmer, Veranstaltung mit Wiener Netze, Theaterbesuche etc..

Im Erstbescheid wurden diese Aufwendungen nicht anerkannt, wogegen am 21.3.2016 fristgerecht Beschwerde erhoben wurde. In einer Besprechung am 4.4.2016, über die vom Rechtsmittelbearbeiter eine Niederschrift erstellt und vom Beschwerdeführer gelesen und unterschrieben wurde, wurden die Belege besprochen und der Zweck jedes Beleges festgehalten. Am 6.4.2016 erging eine Beschwerdeentscheidung mit teilweiser Stattgabe und einer Berücksichtigung von Werbungskosten iHv. EUR 1.486,36. Die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen iHv. EUR 553,03 (richtig: 553,06) wurde in der Beschwerdeentscheidung begründet. Die Beschwerde und den Vorlageantrag hat der Pflichtige selbst eingebracht.“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 03.12.2018 wurde die gegenständliche Rechtssache der Gerichtsabteilung 6016 zugeteilt.

Auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10.07.2019 antwortete der Bf. mit Eingabe vom 29.07.2019, in welcher er Beispiele aus seiner täglichen Arbeit schildert und abschließend erklärt: „Ich wurde durch die finanzielle Situation der eigenen Firma so weit gebracht, dass ich notwendigste Ausgaben selbst tätigte. Ich will nur, dass ich hierfür nicht noch durch Bezahlung der Lohnsteuer bestraft werde. ... Rechtlich gesehen habe ich durch meine Zahlungen einen Anteil zur Aufrechterhaltung des positiven Anscheins meiner Organisationseinheit nach außen geleistet, was zur Sicherung und Erhaltung meiner Einkünfte (siehe Gesetzestext) geführt haben kann.“

II.) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob es sich bei den vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen um Werbungskosten oder nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen bzw. Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt.

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

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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 erster Satz EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter versteht die Judikatur solche Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern und ihm somit die Möglichkeit des „Repräsentierens“ erlauben und dazu dienen gesellschaftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 können Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zur Hälfte abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen muss vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Aufwendung geprüft (VwGH 23.2.10, 2008/15/0027) bzw nachgewiesen (VwGH 16.3.93, 92/14/0228) werden; eine bloße Glaubhaftmachung iSd § 138 Abs 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht nicht aus (VwGH 24.2.10, 2006/13/0119). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht; die Gegebenheiten und Erfordernisse der jeweiligen Geschäftssparte sind zu berücksichtigen.

Die Bestimmung des § 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. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes z.B. das Erkenntnis VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119, mwN, und das vom Bf. zitierte Erkenntnis VwGH 23.01.2002, 2001/13/0238).

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.07, 2006/14/0020). Sie müssen einkommensteuerlich nicht schon deshalb zum Abzug zugelassen werden, weil sie auf Grund gesetzlicher Vorschriften geleistet werden (VwGH 18.12.13, 2011/13/0119). Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten

Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahe legen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet „das verlässliche Indiz“ der beruflichen Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus (VwGH 18.12.13, 2011/13/0119).

Im Hinblick auf die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen ergibt sich Folgendes:

1. Opern- Konzertkarten

Sind grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 24.11.16, Ro 2014/13/0045; VwGH 21.9.05, 2001/13/0241).

Das Vorbringen des Bf., dass ihm Opernbesuche ein „Gräuel“ seien, er dies nur der Dienstpflicht wegen gemacht habe und daher die private Veranlassung in den Hintergrund trete, vermag daran nichts zu ändern. In typisierender Betrachtungsweise gehören Opernbesuche zur privaten Lebensführung. Der Opernbesuch mag der beruflichen Tätigkeit förderlich gewesen sein, eine Dienstpflicht lag jedoch nicht vor, da das vorgesetzte Kommando den Repräsentationsantrag des Bf. sogar abgelehnt hat, wie dieser im Vorlageantrag angibt.

Bei dem vom Bf. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 23.01.2002, 2001/13/0238 wurde die Beschwerde einer Theaterangestellten vom VwGH abgewiesen, da auch hier eine gemischte Veranlassung vorliegt. Sie begründete den Abzug von Aufwendungen für Theaterbesuche als Werbungskosten damit, dass ihr Tätigkeitsbereich es erfordere, über das Theatergeschehen im Allgemeinen und besonders über Theateraufführungen informiert zu sein.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Opern-, Konzert- und Theaterkarten als Werbungskosten wurde sogar bei dem Betriebsdirektor eines Opernhauses vom VwGH verneint (VwGH vom 24.11.2016, 2014/13/0045).

2. Weinflaschen und ähnliches

Die Qualifizierung von Zuwendungen vor allem von Weinflaschen und dergleichen als nichtabzugsfähige Ausgaben, war schon Gegenstand der Erkenntnisse VwGH 31.07.2012, 2008/13/0069 und VwGH 25.04.2001, 99/13/0221.

Dass diese Aufwendungen allenfalls der Förderung des Berufes des Beschwerdeführers förderlich gewesen sein könnten, ändert lt. hg Rechtsprechung nichts an dem grundsätzlichen Abzugsverbot derartiger Aufwendungen. Das Vorbringen des Bf. er sei Antialkoholiker und trinke selbst keinen Wein, ändert ebensowenig an der

Qualifizierung als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen, welche dazu dienen gesellschaftliche Kontakte zu pflegen.

3. Bewirtungsaufwendungen, Unterbringung ausländischer Experten

Die belangte Behörde anerkannte nach der Besprechung vom 04.04.2016 in der Beschwerdeentscheidung die Aufwendungen für Kaffeekapseln, Bewirtung und Unterbringen von ausländischen Spezialisten zur Hälfte als Werbungskosten.

Nach § 20 Abs 1 Z 3 S 1 EStG dürfen Repräsentationsaufwendungen/-ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen nach S 2 auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche/berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Ist dies der Fall, können Bewirtungsaufwendungen zur Hälfte berücksichtigt werden (VwGH 16.10.02, 98/13/0206 pauschaler Abzug einer Repräsentationstangente). Dh, dass nur hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen ein entsprechender Nachweis erbracht werden kann. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen (Geschenke udgl) sind – auch im Fall des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezwecks – nicht abziehbar (VwGH 10.8.05, 2005/13/0049). Unter den Begriff der Bewirtungskosten fällt der Aufwand für Geschäftsessen inner- und außerhalb des Betriebs, für Hotelkosten des Gastes sowie für Unterkunft.

Verfehlt ist in diesem Zusammenhang der Hinweis des Bf. auf das einen verdeckten Fahnder betreffende hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050. Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt (Informationsbeschaffung im Suchtgiftmilieu) ist mit den im Beschwerdefall vorliegenden Verhältnissen – Entsprechen der internationalen Konventionen, aber kein Entgeltcharakter - in keiner Weise vergleichbar.

Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den Ausnahmetatbestand (UFS 18.4.12, RV/1244-W/11).

Bei Bewirtungsaufwendungen sowohl zur Kontaktpflege als auch zur Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern handelt es sich lediglich um werbeähnlichen und deshalb nach § 20 Abs 1 Z 3 nicht abzugsfähigen Aufwand (VwGH 26.09.2000, 94/13/0171).

Bei Nichtselbständigen dient nach traditioneller Auffassung die Bewirtung – unabhängig vom dienstlichen Interesse – idR nur dann der Werbung, wenn der Lohn zumindest zum Teil unmittelbar erfolgsabhängig ist (Doralt, EStG¹⁸, § 20, Rz 98).

Eine solche unmittelbare Erfolgsabhängigkeit des (laufenden) Gehaltes wird regelmäßig nicht der Fall sein und wird vom Bf. auch nicht behauptet. Die selbst getragenen Aufwendungen hätten nur indirekt Wirkung gezeigt, dergestalt dass der Bf. nach einiger Zeit wieder einen „systemisierten Arbeitsplatz“ erhalten hätte. Die gegenständlichen Bewirtungsaufwendungen sind somit nicht abzugsfähig.

Auch wenn die finanzielle Situation des Bundesheeres bedauerlich erscheinen mag und der Bf. seiner Organisationseinheit und damit dem gesamten Bundesheer gute Dienste geleistet hat, indem er Ausgaben für dienstliche Zwecke privat tätigte, so ist die steuerliche Gesetzeslage und die Judikatur des VwGH in diesem Bereich doch eindeutig und spricht gegen die Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Ausgaben als Werbungskosten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

III.) 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt den Judikaturlinien, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 7. August 2019