

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 25. September 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt_A vom 30. August 2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 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

I.) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer ist ua. als Berufsbezeichnung tätig.

In der am 4. September 2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 machte der Beschwerdeführer ua. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie die Bewirtung von Mitarbeitern als Werbungskosten steuerlich geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 (mit Ausfertigungsdatum 30. August 2018) versagte das Finanzamt_A in Verbindung mit der händischen Bescheidbegründung vom 31. August 2018 ua. den geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie Mitarbeiterbewirtung die steuerliche Anerkennung. Begründend führte die Abgabenbehörde ua. aus, die Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten setze unter anderem voraus, dass der Familienwohnsitz noch nicht an den Arbeitsort verlegt worden sei. Im gegenständlichen Fall läge am Arbeitsort ein gemeinsamer Haushalt mit der ebenfalls berufstätigen Ehegattin vor. Im Übrigen sei nicht mit Gewissheit anzunehmen, dass der Arbeitsvertrag nach fünf Jahren nicht verlängert werde. Auch der Umstand, dass die studierende volljährige Tochter den bisherigen Familienwohnsitz weiterbenutze, führe nicht zur Absetzbarkeit der Aufwendungen als Werbungskosten. Die zum Ansatz gebrachten Aufwendungen für Familienheimfahrten

(KZ 300) und doppelte Haushaltsführung (KZ 723) seien daher als Werbungskosten nicht anzuerkennen. Ausgaben eines Berufsbezeichnung, welcher Sonderklassegebühren erhalte, für die Bewirtung seiner beim Arbeitsplatz angestellten Mitarbeiter seien gemäß § 20 EStG der privaten Lebensführung zuzurechnen und nicht abzugsfähig. Die Gesamtaufwendungen für Mitarbeiter in Höhe von € Betrag_1 seien zwar als anteilige Werbungskosten (89,18 %) dem Umsatzverhältnis entsprechend klassifiziert worden, eine anteilige Position der Betriebsausgaben der verbleibenden 10,82% gehe aus den vorgelegten Aufzeichnungen jedoch nicht hervor. Es werde für die Behörde daher als erwiesen angesehen, dass der Gesamtbetrag in Höhe von € Betrag_1 zu 100% unter die Position der Werbungskosten (KZ 724) zugeordnet worden wäre. Diese Aufwendungen seien aus den genannten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen.

Die hiergegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 25. September 2018 begründete der Beschwerdeführer ua. damit, die Dienstverträge in Ort_A seien aufgrund des Gesetz_Bundesland_1 auf fünf Jahre befristet. Aufgrund der Unternehmenskultur in der Arbeitgeber_1, der Umstrukturierungen im Bundesland_1 Gesundheitswesen (Spitalsreform) und der direkten politischen Einflussnahmen habe man in Ort_A jederzeit damit rechnen müssen, dass der Vertrag nicht verlängert werde. Das werde anhand anderer Berufsbezeichnung-Kollegen unter Beweis gestellt. Einem Kollegen sei ein Jahr nach Verlegung seines Familienwohnsitzes inklusive komplettem Familiennachzug von der Arbeitgeber_1 gekündigt worden. Deshalb sei der Familienwohnsitz aus objektiv nachvollziehbaren Gründen aufrechterhalten worden, um einen stabilen Lebensmittelpunkt im Falle einer Kündigung zu haben. Die auf Grund ihres Studiums unterhaltsberechtignte volljährige leibliche Tochter des Beschwerdeführers, Name_Tochter, wohne am Familienwohnsitz in Ort_B und studiere dort. Sie sei in Ort_B in ein Forschungsprojekt involviert, das an der UNI in Ort_B laufe. Bei ihrem Forschungsschwerpunkt seien alternative Universitätsstandorte eher im Ausland. Eine (Mit)Übersiedlung sei aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar (RZ 345, 5. Unterpunkt LStR). Die Ortsgebundenheit der unterhaltsberechtignten volljährigen Tochter sei objektiv nachweisbar. Alle Voraussetzungen lt. RZ 341 bis 342a LStR und RZ 345 LStR (alle Aussagen in den LStR begründet auf VwGH-Judikatur) für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes und die darauf begründete doppelte Haushaltsführung seien aus den genannten Gründen (kumulativ) erfüllt. Die Entfernung zwischen Ort_B und Ort_c betrage lt. Routenplaner von Google.maps X km. Die Ausgaben für die Mitarbeiter seien Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG. Diese Ausgaben für die Betriebsveranstaltungen seien für den Beschwerdeführer als Berufsbezeichnung mit Einnahmen aus Sonderklassegebühren betriebsnotwendig, würden der Mitarbeiterbindung dienen, seien vorteilhaft für das Arbeitsklima und werde damit auch der berufliche Erfolg gefördert. Es würden daher nach der allgemeinen Definition Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG vorliegen und der Vollständigkeit halber auch nicht "Nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen" nach § 20 EStG, da keine Bewirtung von Geschäftsfreunden vorliegen würden, sondern eine Betriebsveranstaltung.

Die abweisende Beschwerdeverentscheidung vom 8. Oktober 2018 begründete das Finanzamt_A ua. damit, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2010 seinen Hauptwohnsitz von Ort-B nach Ort_D verlegt. Bereits im Dezember 2007 sei dort ein Nebenwohnsitz begründet worden. Der Beschwerdeführer sei von November 2007 bis März 2016 beim Arbeitgeber-1 angestellt gewesen. Seine Gattin, mit der er seit dem Jahr 2014 verheiratet sei, habe ihren Hauptwohnsitz ab November 2013 an derselben Adresse in Ort_D. In Ort-B, dem ursprünglichen Wohnsitz des Beschwerdeführers, sei sie nie gemeldet gewesen. Sie sei ebenfalls beim Arbeitgeber-1 angestellt gewesen. Der Beschwerdeführer habe damit zusammen mit seiner ebenfalls berufstätigen Gattin einen gemeinsamen Hausstand in Ort-D unterhalten. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit befristet sei. Allerdings reiche die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung nicht aus (E 17.2.1999, 95/14/0059, 1999, 504), ebenso nicht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige nur auf Grund von Jahresverträgen beschäftigt werde (E 30.1.1991, 90/13/0030, 1991, 481) (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (13. Lfg 2009) 14. Im Gesetz angeführte Werbungskosten (Doralt)). Der Dienstvertrag des Beschwerdeführers sei auf 5 Jahre befristet. Es sei aufgrund der Umstrukturierungen und politischen Situation jederzeit damit zu rechnen gewesen, dass der Vertrag nicht verlängert werde. Der Beschwerdeführer habe damit aber nicht nachweisen können, dass mehr als eine abstrakte Möglichkeit einer Kündigung bzw. Nichtverlängerung des Vertrags bestanden habe. Damit habe keine Gewissheit bestanden, dass die Tätigkeit befristet gewesen sei. Im Übrigen sei der Beschwerdeführer von 2007 bis 2016 und damit weit über 5 Jahre beim Arbeitgeber-1 angestellt gewesen. Die Tochter des Beschwerdeführers sei volljährig und habe in Ort-B lediglich ihren Nebenwohnsitz. Die Tochter habe schon seit mindestens dem Jahr 2000 keinen gemeinsamen Wohnsitz mit dem Beschwerdeführer und sei damit nicht haushaltszugehörig. Im Übrigen wäre bei volljährigen, wenn auch unterstützungsbedürftigen Kinder von keiner Ortsgebundenheit des haushaltszugehörigen Elternteils auszugehen (vgl UFS 14.7.2006, RV/0890-W/06 und UFS 26.1.2007, RV/0937-L/04). Der Beschwerdeführer habe in einem gemeinsamen Haushalt mit seiner berufstätigen Gattin gewohnt. Es würden keine Gründe vorliegen, aus denen die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar gewesen wäre. Der Familienwohnsitz befände sich daher in Ort-D. Die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten könnten daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Zu den begehrten Kosten für Mitarbeiter führte die Abgabenbehörde weiters ua. aus, der Beschwerdeführer sei Berufsbezeichnung und erziele Einnahmen aus Sonderklassegebühren. Im Jahr 2017 habe er € Betrag_1 als Werbungskosten geltend gemacht. In der Beschwerde werde beantragt, die Kosten für die Mitarbeiter als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer Kosten für einen Abteilungsskitag, eine Abteilungsfeier sowie Geschenke für Mitarbeiter als

Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden Aufwendungen eines Primararztes für diverse Feiern und Betriebsausflüge des Stationspersonals typischerweise zu den durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingten und damit nach § 20 EStG nichtabzugsfähigen Aufwendungen zählen (vgl. VwGH 26.4.1994, 91/14/0036, VwGH 26.1.1981, 2157/79). "Auch der UFS habe bereits mehrfach in vergleichbaren Fällen die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen versagt (zB RV/0321-F/02 vom 16.2.2005 betreffend die Aufwendungen eines Primararztes für die Weihnachtsfeier, einen Schitag sowie einen Wochenendausflug ins Elsaß; RV/0314-W/06 vom 30.10.2006 betreffend Aufwendungen eines Primararztes für Weihnachtsfeiern und RV/0190-G/12 vom 4.2.2013 betreffend die Aufwendungen des Leiters des Institutes für Medizinische Radiologie für die Mitarbeiterbewirtung anlässlich eines Gesprächsabends sowie RV/2628-W/02 vom 25.9.2003 betreffend die vom Vorstand einer Universitätsklinik geltend gemachten Bewirtungskosten einer Morgenvorlesung)". (BFG v 15.10.2014, RV/7102841/2009). Bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für die Mitarbeiter handle es sich daher um Repräsentationsaufwendungen, die gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Mit Schreiben vom 7. November 2018 stellte der Beschwerdeführer fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend ua. vor, ursprünglich sei eine 5-jährige Befristung (2007-2012) des Arbeitsvertrages vorgelegen, dann der Vertrag auf weitere 5 Jahre verlängert worden, das Dienstverhältnis habe aber tatsächlich nur von 2012-2016 gedauert, das seien 4 Jahre und somit tatsächlich nicht die gesamte Laufzeit. Eine mehr als abstrakte Möglichkeit einer Kündigung bzw. Nichtverlängerung sei damit objektiv nachweisbar. Die Gewissheit der Befristung sei darüber hinaus von vornherein anzunehmen. Der Ausdruck Gewissheit bezeichne lt. <https://de.wikipedia.org/wiki/Gewissheit> alltagssprachlich meist die subjektive Sicherheit bezüglich bestimmter, für gut gerechtfertigt gehaltener Überzeugungen, die sich z. B. auf natürliche oder moralische Sachverhalte beziehen könne. Sprachlicher Gegensatz sei die Ungewissheit, die in der Entscheidungstheorie von Bedeutung sei. Nachdem der Ausdruck "Gewissheit" laut Definition ausschließlich subjektive Elemente beinhalte, sei der Beweis des Gegenteils von Gewissheit durch die Finanzbehörde oder anderen Personen, wie z.B. dem Verwaltungsgerichtshof oder dem UFS, gar nicht möglich und deshalb als Beweismittel untauglich. Außerdem übe der Beschwerdeführer regelmäßig eine zweite Berufstätigkeit in der Nähe des Familienwohnsitzes aus. Er sei bei der Arbeitgeber_2 ein bis zweimal monatlich als Berufsbezeichnung_2 tätig und dies sei unter anderem auch ein weiterer Grund den Familienwohnsitz aufrecht zu erhalten. In Anlehnung an das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15.10.2014 (BFG 15.10.2014, RV/7102841/2009) würde man den Spruchbestandteil zum Punkt Aufwendungen für nicht ärztliches Krankenhauspersonal aufgrund des Beweisnotstandes akzeptieren, obwohl man nach wie vor der Meinung sei, dass auf Grund der ausschließlich betrieblichen Veranlassung Betriebsausgaben vorliegen und

keine Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 EStG vorliegen würden. Sollte sich das Bundesfinanzgericht jedoch dieser Einschätzung anschließen, würde man das natürlich gerne annehmen.

II.) Sachverhalt:

II.1.) Der Beschwerdeführer ist bzw. war

- a) in Adresse_1 vom 28. Dezember 1999 bis 11. November 2010 mit Hauptwohnsitz sowie seit 11. November 2010 bis laufend mit Nebenwohnsitz,
- b) in Adresse_2 vom 6. Dezember 2007 bis 11. November 2010 mit Nebenwohnsitz sowie vom 11. November 2010 bis 11. Mai 2016 mit Hauptwohnsitz,
- c) in Adresse_3 seit 11. Mai 2016 bis laufend mit Hauptwohnsitz sowie
- d) in Adresse_4 seit 6. Mai 1996 bis laufend mit Nebenwohnsitz gemeldet (siehe Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 3. September 2019).

Der Beschwerdeführer ist seit 18. Oktober 2014 mit Name_Ehegattin verheiratet (siehe Datensatz des Bundesministeriums für Finanzen). Diese war

- a) bis 18. November 2013 in Adresse_5 und danach
 - b) vom 18. November 2013 bis 11. Mai 2016 in Adresse_2 sowie ist
 - c) seit 11. Mai 2016 bis laufend in Adresse_3
- mit Hauptwohnsitz gemeldet (siehe Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 3. September 2019); die Ehegattin war nie in Adresse_1 wohnhaft (siehe auch die vom Beschwerdeführer diesbezüglich unwidersprochene Feststellung der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung vom 8. Oktober 2018).

Name_Ehegattin war ua. im strittigen Jahr bis zum 31. März beim Arbeitgeber-1, sodann ab 1. April beim Arbeitgeber_3 nichtselbständig beschäftigt (siehe Datenbank des Finanzministeriums).

Dem Beschwerdeführer kommen Unterhaltsverpflichtungen (auf Grund eines Studiums) gegenüber seiner volljährigen leiblichen Tochter Name_Tochter, geboren am Datum_1, zu, welche seit 4. November 2008 bis laufend ihren Hauptwohnsitz in Adresse_6 sowie seit 11. Jänner 2012 bis laufend ihren Nebenwohnsitz in Adresse_1 innehat (siehe Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 3. September 2019).

II.2.) Der Beschwerdeführer war ua. vom 1. November 2007 bis 31. März 2016 beim Arbeitgeber-1 (Arbeitgeber_1, Arbeitgeber_1) als Berufsbezeichnung nicht selbständig beschäftigt (siehe vorliegende Lohnzettel). Das Dienstverhältnis wurde befristet geschlossen, die Erstbestellung vorerst vom 1. November 2007 für die Dauer von fünf Jahren (siehe Sondervertrag vom 19. November 2007 und vorgelegtes undatiertes Dekret der Arbeitgeber_1) und sodann die Weiterbestellung vom 1. November 2012 bis 31. Oktober 2017 (siehe Schreiben der Arbeitgeber_1 vom 24. Februar 2012). Das Dienstverhältnis endete frühzeitig zum 31. März 2016 (siehe Schreiben des Beschwerdeführers vom 7. November 2018 sowie Lohnzettel 2016). Ab 1. April 2016 ist der Abgabepflichtige bei der Arbeitgeber_4 nichtselbständig tätig (siehe Lohnzettel 2016).

Der Beschwerdeführer bezog im Rahmen seines Dienstverhältnisses als Berufsbezeichnung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; außerdem erhielt er in seiner Funktion als Berufsbezeichnung_3 Einnahmen aus Sonderklassegebühren, welche als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst werden.

II.3.) Der Beschwerdeführer begehrte im Jahr 2016 ua. die steuerliche Berücksichtigung

a) der Aufwendungen für Familienheimfahrten (Betrag_2 €) und Doppelten

Haushaltsführung (Betrag_3 €) sowie

b) der Aufwendungen für Mitarbeiter im Gesamtbetrag von Betrag_1 €, nämlich für einen Abteilungsskitag (Restaurantleistungen in Höhe von Betrag_4 € und Buskosten in Höhe von Betrag_5 €), für eine Abteilungsfeier (in Höhe von Betrag_6 €), für Blumen für die Sekretärin (Betrag_7 €) und ein Buchgeschenk Person_A (Betrag_8 €),

als Werbungskosten (siehe ua. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 samt Beilage und die händische Bescheidebegründung des Finanzamtes_A vom 31. August 2016).

Das Finanzamt_A versagte ua. obigen Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 (mit Ausfertigungsdatum 30. August 2018) die steuerliche Anerkennung, wogegen der Beschwerdeführte mit Eingabe vom 25. September 2018 Beschwerde erhob.

III.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den von der Abgabenbehörde diesbezüglich unwidersprochenen Beschwerdevorbringen sowie den oben näher bezeichneten Unterlagen.

IV.) Rechtslage:

IV.1.) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Als Arbeits(Tätigkeits)ort oder Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Der Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung"). Unter "Mittelpunkt der

Lebensinteressen" ist jener Ort zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Indizien sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönliche Interessen und Neigungen – entscheidend ist das Gesamtbild, wobei das Überwiegen den Ausschlag gibt (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117). Allein mit der Meldung des Hauptwohnsitzes kann die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht begründet werden (VwGH 28.10.2014, 2010/13/0169). Im Ergebnis befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person in der Regel dort, wo diese mit ihrer Familie lebt (BFG 22.8.2014, RV/3100040/2011; Jakom/Marschner, EStG, 2019, § 1 Rz. 20).

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr-)Aufwendungen für eine "Doppelte Haushaltsführung" (wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten der Familienheimfahrten) nur steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist bzw. eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Ist die Wahl oder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (VwGH 30.1.1991, 90/13/0030).

Doppelte Haushaltsführung ist beruflich veranlasst und daher abzugsfähig, wenn aufgrund der Entfernung des Betriebs-/Tätigkeitsorts eine tägliche Rückkehr an den (Familien)Wohnsitz nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht privat veranlasst ist (schönere Landschaft, Freundeskreis, "gesündere" Luft) oder die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 16 Tz. 200/1ff; Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm. 13 Doppelte Haushaltsführung).

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Anderes gilt allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0153; VwGH 26.07.2006, 2001/14/0157; VwGH 26.04.2006, 2006/14/0013; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde (Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Bei zwei Wohnsitzen und Erwerbstätigkeit an verschiedenen Orten sind die Aufwendungen für die Wohnung an dem Ort, an dem die Haupttätigkeit (entscheidend hierfür ist das Zeitausmaß und der höhere Verdienst) ausgeübt wird, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (UFS 20.10.09, RV/0119-G/09; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

IV.2.) Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

Z 2 lit. a: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Z 3: Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

In einer Vielzahl von Erkenntnissen zählt der Verwaltungsgerichtshof kleinere Sachgeschenke (Gelegenheitsgeschenke) entweder zu den Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG (zB VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 2.12.1987, 86/13/0002) oder zu den Repräsentationsaufwendungen nach Z 3 (zB VwGH 26.4.1994, 91/14/0036; VwGH 22.12.1993, 91/13/0128; VwGH 3.10.1990, 89/13/0002) bzw. trifft er keine Differenzierung (zB VwGH 17.12.2002, 2002/14/0081; VwGH 29.5.1985, 84/13/0091). Betriebsausgaben liegen (ausnahmsweise) dann vor, wenn die Geschenkgewährung überwiegend Entgelt(Werbe)charakter hat und das Schenkungsmoment in den Hintergrund tritt. Vom Steuerpflichtigen ist der Entgelt(Werbe)charakter jedenfalls nachzuweisen (Wiesner/Grabner/Wanke § 4 EStG, Anm 82 Betriebsausgaben-ABC Stichwort "Geschenke").

Unter "Repräsentationsaufwendungen" sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen; VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065). Maßgebend dabei ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt, und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208; Jakom/Peyerl, EStG 2019, § 20 Rz 62). Nach der "sehr strengen" Rechtsprechung (vgl. Zorn

in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 20 Tz 7.3) fallen unter die nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zB auch Ausgaben für gesellige Zusammenkünfte aller Art oder etwa auch die Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Mitarbeitern aus bestimmten Anlässen (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; Jakom/Peyerl, EStG, 2019, § 20 Rz 63).

Der Verwaltungsgerichtshof legt demnach bei Repräsentationsspesen einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab an. Bereits im Erkenntnis vom 26. April 1994 äußerte er sich zur Frage der Abzugsfähigkeit von Essenseinladungen für Krankenhauspersonal durch den Primararzt dahingehend, dass derartige Aufwendungen durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung sind. Auch wenn sie möglicherweise geeignet sind, den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern - nach dem Beschwerdevorbringen dienten sie der Motivation der Mitarbeiter - muss ihnen die Abzugsfähigkeit versagt bleiben (VwGH 26.4.1994, 91/14/0036; VwGH 26.1.1981, 2157/79). Auch in der Entscheidung vom 24. Februar 2010 spricht der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich davon, dass "eine Ausnahme vom Abzugsverbot nur für die Bewirtung (einschließlich Beherbergung) von Geschäftsfreunden besteht...." (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119).

Im Erkenntnis vom 19.11.1998, 97/15/0100, hat der VwGH im Zusammenhang mit Aufwendungen (für Einladungen, Geschenke) eines gewerkschaftlichen Funktionärs einerseits betont, "wie zweckmäßig die Entscheidung des Gesetzgebers ist, derartige Aufwendungen im Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Stellung und der Repräsentation generell von der Abzugsfähigkeit auszuschließen" und andererseits ausdrücklich darauf hingewiesen, dass "Aufwendungen für gesellige Zusammenkünfte, wie Geburtstagsfeiern oder die Bewirtung von Arbeitskollegen, aber auch Gelegenheitsgeschenke, zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen gehören".

V.) Erwägungen:

V.1.) doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob sich der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers im Jahr 2016 in Adresse_1 oder - zumindest bis zum Umzug nach Ort_c - in Adresse_2 und sodann anschließend in Adresse_3 befand.

Name_Ehegattin ist mit dem Beschwerdeführer seit 18. Oktober 2014 verheiratet. Ab 18. November 2013 war sie mit dem Beschwerdeführer gemeinsam in Ort-D wohnhaft, seit 11. Mai 2016 bewohnen sie einen gemeinsamen Wohnsitz in Ort_c (siehe vorliegende Meldezettel). Der Beschwerdeführer führt sohin seit – spätestens – 18. November 2013 einen gemeinsamen Haushalt mit seiner Lebensgefährtin bzw. (späteren) Ehegattin Name_Ehegattin in Ort-D bzw. in Ort_c. Name_Ehegattin war nie in der Wohnung des Beschwerdeführers in Ort-B, sondern zuvor lediglich in Ort_Adresse_5 (bis 18. November 2013) wohnhaft (siehe vorliegende Meldezettel). Sowohl der Wohnsitz in Ort-D als auch jener in Ort_c befanden sich in üblicher Entfernung zu den jeweiligen

Arbeitsstätten der Ehepartner beim Arbeitgeber-1 bzw. ab 1. April 2016 bei der Arbeitgeber_4 bzw. beim Arbeitgeber_3 (jeweils nichtselbständige Beschäftigungen). Nach der vorliegenden Aktenlage bestehen keine Bedenken hieran, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin immer jeweils am Ort ihres gemeinsamen Wohnsitzes in Ort-D bzw. in Ort_c befunden haben; dies auch deshalb, da bei der in Ort-B wohnhaften volljährigen Tochter von keiner Ortsgebundenheit eines haushaltszugehörigen Elternteils auszugehen ist.

Nachdem sich der Familienwohnsitz eines Abgabepflichtigen dort befindet, wo er mit seinem (Ehe)Partner einen den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildenden Hausstand unterhält, liegt der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers im vorliegenden Fall zweifellos in Ort-D bzw. nach der Wohnsitzverlegung in Ort_c. Die Wohnung in Ort-B wurde von den Ehepartnern nie, insbesondere nicht im Jahr 2016 gemeinschaftlich bewohnt, sodass diese keinen Familienwohnsitz der Ehepartner bzw. des Beschwerdeführers begründen kann.

Hieran vermag auch nichts das Vorbringen zu ändern, der Beschwerdeführer sei bei der Arbeitgeber_2 ein bis zweimal monatlich als Berufsbezeichnung_2 tätig, führt doch eine derartige Beschäftigung zu keinem gemeinsamen Familienwohnsitz in Bundesland_2 bzw. in Ort-B. Die Tätigkeit begründet nämlich weder einen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers noch einen mit der (Ehe)Partnerin gemeinsamen Hausstand in Ort-B.

Diese Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes decken sich zudem mit der persönlichen Auffassung des Beschwerdeführers, gibt dieser doch in seinem E-Mail vom 7. November 2017 selbst an, dass sich der Hauptwohnsitz in Ort_c befinde und die Aufrechterhaltung der Wohnung bzw. des (Neben)Wohnsitzes in Ort-B lediglich in der Zurverfügungstellung der Wohnung an die Tochter Name_Tochter zwecks Studiums in Ort_B begründet wäre (siehe E-Mail des Beschwerdeführers vom 7. November 2017).

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können nur bis zur Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort gewährt werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung"). Im vorliegenden Fall ist somit nicht entscheidungswesentlich, ob dem Beschwerdeführer nach der gegebenen Rechtslage eine allfällige Verlegung des Familienwohnsitzes nach Ort-D zugemutet hätte werden können, hat doch der Beschwerdeführer – spätestens mit der Wohnsitzbegründung seiner Gattin in Ort-D und der anschließenden Eheschließung - seinen Familienwohnsitz aus freien Stücken in Ort-D begründet. Die Überprüfung der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung setzt einen in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitz voraus; wird hingegen ein Wohnsitz im üblichen Nahebereich des Beschäftigungsortes – ua. aus persönlichen Gründen – zum Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen erkoren, schafft der Steuerpflichtige hierdurch selbst ein neues entscheidungswesentliches Faktum. Verwirklicht ein Steuerpflichtiger aus eigenem Verhalten einen (neuen) Tatbestand, so liegt dieser sachverhaltsmäßig unabhängig davon vor, ob der Steuerpflichtige hierzu rechtlich auch angehalten hätte

werden können. Zumutbar bzw. Unzumutbar kann nämlich lediglich ein fiktiver, nicht jedoch ein vom Steuerpflichtigen freiwillig bereits selbst verwirklichter Umstand sein.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen für Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten setzen einen in unüblicher Entfernung zum Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitz voraus. Nachdem im vorliegenden Fall der Familienwohnsitz in Ort-D bzw. in Ort_c im Nahebereich der (jeweiligen) Arbeitsstelle des Beschwerdeführers gelegen ist, können die geltend gemachten, auf einen Familienwohnsitz in Ort-B basierenden Aufwendungen keine steuerliche Anerkennung finden. Die Beschwerde ist daher diesbezüglich abzuweisen.

V.2.) Aufwendungen für Mitarbeiter:

V.2.a) Aufwendungen für Blumen und Buchgeschenk:

Das Bundesfinanzgericht erachtet es zwar durchaus als glaubhaft, dass die gegenständlichen Aufwendungen unter anderem der Mitarbeiterbindung dienen. Nach der vorliegenden Aktenlage ist es aber nicht nachvollziehbar, warum den gegenständlichen Geschenken kein Repräsentations-, sondern ausschließlich Gegenleistungscharakter (ua. für Pflege- oder sonstigen Arbeitsleistungen) hätte beigemessen werden müssen. Dies auch deshalb, da der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde vom 25. September 2018 selbst einräumt, dass die streitgegenständlichen Geschenke vorteilhaft für das Arbeitsklima sind und damit der berufliche Erfolg gefördert wird. Die Geschenke honorieren somit in erster Linie die Leistungen der Mitarbeiter.

Dem Beschwerdeführer kam im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit gegenüber den Mitarbeitern nicht die Stellung eines Arbeitgebers zu, sodass diesem daher auch nicht dessen Entlohnung oblag. Die Mitarbeiter des Beschwerdeführers stehen vielmehr in einem Dienstverhältnis mit dem Rechtsträger der Arbeitgeberbezeichnung. Der Beschwerdeführer hat auch kein Vorbringen erstattet, demzufolge ein sonstiges, den Anspruch auf ein Leistungsentgelt begründendes Vertragsverhältnis der Mitarbeiter mit dem Beschwerdeführer bestanden hätte und ist daher ein unmittelbarer Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht erkennbar.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass bei der Überlassung der streitgegenständlichen Geschenke durch einen Berufsbezeichnung an seine Mitarbeiter keinesfalls der Entgeltcharakter im Vordergrund steht, sondern es überwiegt das Schenkungsmoment. Bei Aufmerksamkeiten, wie sie in der Geschäftswelt üblicherweise anlassbezogen überreicht werden, vertritt der Verwaltungsgerichtshof bei Beurteilung der Repräsentationskomponente von Geschenken eine strenge Linie (Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm 53 und die dort angeführten zahlreichen Judikaturbeispiele).

V.2.b) Aufwendungen für Abteilungsskitag und Abteilungsfeier:

Im vorliegenden Fall kann im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Veranlassung erkannt werden, von der in den rechtlichen Ausführungen umfassend dargelegten Rechtsprechungslinie abzugehen. Wenngleich für das Bundesfinanzgericht keine

Zweifel bestehen, dass ein beruflicher Zusammenhang mit den strittigen Aufwendungen gegeben ist, vermag dies aber nichts daran zu ändern, dass die Aufwendungen geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Beschwerdeführers zu fördern, was die berufliche (Mit)Veranlassung überlagert. Der Beschwerdeführer ist damit jedem anderen Vorgesetzten vergleichbar, der seine Mitarbeiter gelegentlich zum Essen einlädt oder ihnen Aufmerksamkeiten zu Anerkennung ihrer Leistungen zukommen lässt. Es ist durchaus zutreffend, dass damit das Arbeitsklima und die Kommunikation zwischen den Mitarbeitern gefördert wird. Ein Entgeltcharakter für die Mitarbeiter kann aber in Anbetracht des äußeren Erscheinungsbildes bei einem Abteilungsskitag oder –feier nicht erkannt werden.

V.2.c) Zusammenfassend ist auszuführen, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen eines Berufsbezeichnung für seine beim Arbeitsplatz angestellten Mitarbeiter, welche anlässlich von Feiern oder Skitage bzw. für Geschenke getragen werden, der privaten Lebensführung des Beschwerdeführers zuzurechnen sind und demzufolge gemäß § 20 EStG keine steuerliche Anerkennung finden. Eine Absetzbarkeit der Aufwendungen kann damit nicht eintreten.

V.3.) Das Finanzamt_A hat sohin im bekämpften Bescheid den geltend gemachten streitgegenständlichen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung zu Recht versagt, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

VI.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 16. Oktober 2019

