

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Lederer & Partner Steuerberatung GmbH, Kirchengasse 14, 7551 Stegersbach, über die Beschwerde vom 28.01.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 22.10.2018, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 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

Herr Bf., Anschrift, beantragte im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung Sonderausgaben für Kirchenbeiträge von 176,29 € und Spenden von 300,00 €.

An Werbungskosten machte er für seine Tätigkeit als Versicherungsangestellter Kosten für Arbeitsmittel 1.350,00 €, beruflich veranlasste Reisekosten 7.974,20 € und sonstige Werbungskosten 10.448,08 € geltend.

Zudem beantragte er den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Mit Vorhalt vom 16.10.2017 ersuchte die belangte Behörde (FA) um Vorlage ergänzender Unterlagen und die Beantwortung von Fragen:

Wie ist Ihr korrekter Familienstand?

Sie werden ersucht, eine genaue Aufstellung und Berechnung Ihrer Werbungskosten und Sonderausgaben nachzureichen, und mit Belegen und Fahrtenbuch nachzuweisen.

Ersätze sind in Abzug zu bringen.

Bezüglich der Vorlage von Belegen wird darauf hingewiesen, dass die Vorlage von Kopien ausreicht. Sollten Sie dieser Aufforderung nicht nachkommen, können diese Aufwendungen keine Berücksichtigung finden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.10.2017 legte der Bf. neben diversen Belegen folgende Aufgliederung der beantragten Werbungskosten vor:

A) Abschreibungen laut Anlagenverzeichnis: 1.350,00 €

(Anm der RichterIn: lt. Akteninhalt kein Anlagenverzeichnis vorgelegt!)

B) sonstige Werbungskosten

Werbeaufwand	8.658,62 €
Subprovisionen	217,40 €
Büro/EDV Aufwand und GWG	60,91 €
Porto und Telefon	446,99 €
Nutzung Arbeitszimmer	1.040,16 €
Betriebsratsumlage	24,00 €
Summe	10.448,08 €

(Anm der RichterIn: lt. Akteninhalt wurde für den "Werbeaufwand" eine handschriftliche Liste sowie einzelne Belege vorgelegt)

C) Reisespesen

26.230 km x 0,42 = 11.016,60

278 Std x 2,20 = 611,20

Zusammenstellung

Abschreibungen		1.350,00 €
Werbungskosten		10.448,08 €
Reisespesen	11.628,20 €	
- Vergütung AG	- 3.654,00 €	
		7.974,20 €
Summe		19.772,28 €

Mit bekämpften Bescheid vom 22.10.2018 berücksichtigte das FA den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Werbungskosten von 9.217,00 €, die beantragten Sonderausgaben wurden nicht berücksichtigt. Das FA begründete den Bescheid wie folgt:

Sonstige Werbungskosten wurden in folgender Höhe berücksichtigt:

1) Werbeaufwand: € 4.147,40

2) Subprovisionen: € 217,40

3) Büro: € 60,91

4) Porto, Telefon: € 446,99

5) Betriebsratsumlage € 24,-

Summe Kz 724: € 4.896,70.

Die Aufwendungen für die bestickten Handtücher (Fa. XX, € 618,-) und ein Inserat in einer Gemeindezeitung (€ 25,-) wurden bereits im Jahr 2015 abgerechnet und auch bezahlt.

Gemäß § 19 EStG 1988, können Werbungskosten nur in dem Kalenderjahr berücksichtigt

werden, in dem sie verausgabt wurden. Eine Berücksichtigung im Jahr 2016 war daher nicht möglich.

Folgende Aufwendungen konnten nicht berücksichtigt werden, da Sie zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen: Geschenke wie Flaschenweine, Prosecco, Bier-Trays, Blumen, Schokolade und andere Süßigkeiten, Blumen, Kerzen, Autobahnvignetten und diverse Einkaufsgutscheine und andere Gutscheine.

Trotz Aufforderung haben wir nicht alle Unterlagen erhalten. Daher konnten wir nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen.

Die von Ihnen als Werbungskosten beantragten Ausgaben für beruflich veranlasste Reisen mussten um jene steuerfreien Bezüge (7.308,00 €) gekürzt werden, die Sie von Ihrem Dienstgeber erhalten haben.

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Wir berücksichtigen 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen.

Der Grund: Die Topf-Sonderausgaben können wir nur zu einem Viertel anrechnen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Beachten Sie bitte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben

Spenden, Kirchenbeiträge oder Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung oder für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung werden für das Jahr 2017 erstmals automatisch steuerlich berücksichtigt.....

In der nach mehrfachen Fristverlängerungen eingebrachten Beschwerde vom 28.1.2018 wendete der Bf. ein:

Das Arbeitszimmer wird im Rahmen eines Parteienverkehrs (jeweils Mo, Mi, Fr von 8-12 Uhr) für Kundenbesprechungen genutzt. Für das DG-Büro in Ort gibt es nur die Möglichkeit einer Kollektivnutzung mit den übrigen Mitarbeitern; es gibt dort keine Sekretärin mehr, sodass der langfristige Bestand überhaupt nicht gesichert ist. Das Arbeitszimmer hat den Charakter einer Kanzleiräumlichkeit und fällt daher nicht unter die einschränkenden Bestimmungen des Par. 20 EStG. Die Kundengeschenke sind entweder (wie bei den Konkurrenzunternehmen) Abschlussprämien (Gutscheine, Vignetten, Badetücher, Süßigkeiten) oder Kundenbindungsmaßnahmen (Wein, Blumen, Bier), die einen zusätzlichen Werbeeffekt bei anwesenden Dritten (Handwerker, Gäste) auslösen (siehe Anhang). Grundsätzlich gibt es zu den Empfängern kein persönliches

oder örtliches Nahverhältnis - wohl aber überdurchschnittlich hohe Provisionen. Die Veranlagungsänderungen betreffend Reisekosten und Zahlungen aus 2015 werden anerkannt.

Zusätzlich zur Beschwerde wurden Fotos übermittelt auf welchen einerseits ein Blumenstrauß mit einer beruflichen Visitenkarte samt Foto und Kontaktdaten des Bf. ersichtlich sind sowie eine Wein- und eine Sektflasche jeweils versehen mit einem Aufkleber mit gleichem Inhalt wie eine berufliche Visitenkarte. Überdies wurde ein E-Mail des Bf. an die steuerliche Vertretung mit folgenden Inhalt (auszugsweise) vorgelegt:

Geschenke wie

Flaschenweine und Prosecco - jeder männliche Kunde bekommt zum 50er, 60er, 70er, 80er eine Flasche Wein sowie eine Flasche Sekt plus eine Stunde Zeit geschenkt
Blumen - jede weibliche Kundin bekommt zum 50er, 60er, 70er, 80er einen Blumenstrauß plus eine Stunde Zeit geschenkt
Bier Trays - jeder Kunde der mit mir finanziert bekommt eine Kiste Bier auf die Baustelle geliefert
Schokolade - bei jedem Kunden welcher einen Unfall erleidet nehme ich bei der Unfallaufnahme
Milka Schokolade mit " guter Besserung" Aufschrift
Kerzen - nach jedem Todesfall nehme ich zum nächsten Termin eine Kerze aus Mariazell mit
Autobahnvignetten - bekommen Kunden welche mir besonders wichtig sind und eine Lebensversicherung abschließen (wird derzeit wieder von der GRAWE beworben)
Einkaufsgutscheine - anstatt dem 10 Badetuch oder dem 10 Rucksack kann der Kunde auch € 20 Einkaufsgutscheine wählen (einmal etwas anderes)

MIT DIESEN WERBEMASSNAHMEN SICHERE ICH MEIN ZUKÜNFTIGES EINKOMMEN UND DIENT ZUM ERHALT MEINES GESCHÄFTES !!!

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 19.2.2019 wies das FA die Beschwerde ab und führte begründend aus:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (EStG 1988), die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen jedoch bei den einzelnen Einkünften 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 Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen auch Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme durch das Gesetz nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern vorgesehen ist, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie einem eindeutigen Werbungszweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Begriff "Repräsentationsaufwendungen" wird zwar im EStG 1988 wie schon im EStG 1972 nicht definiert, wurde jedoch durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119) präzisiert:

Unter Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben fallen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (in der Stammfassung) auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Mit dem StrukturanpassungsG BGBl. Nr. 297/1995 wurde mit Wirksamkeit ab 5. Mai 1995 normiert, dass Aufwendungen zur Bewirtung von Geschäftsfreunden, auch wenn sie der Werbung dienen und die betriebliche (berufliche) Veranlassung im Vordergrund steht, nur zur Hälfte abgezogen werden können.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Repräsentationsaufwendungen bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, gesellige Zusammenkünfte aller Art, Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen (vgl. dazu z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III, § 20 Tz. 7.3, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Repräsentationsaufwendungen sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl. z.B. VwGH 10.08.2005, 2005/13/0049).

Die Höhe von Repräsentationsausgaben ändert nichts daran, dass sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen (vgl. z.B. VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Eine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, wobei hier allerdings der Nachweis erforderlich ist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0141, VwSlg. 7776/F, und VwGH 03.07.2003, 2000/15/0159, VwSlg. 7844/F). Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die in Rede stehenden Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Soweit die als Werbungskosten geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. z.B. VwGH 26.03.2003, 97/13/0108, mwN).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes legt somit einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab an. Danach fallen jedenfalls Geschenke aller

Art an Kunden zu verschiedenen Anlässen unter Repräsentation iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Die Überreichung von Aufmerksamkeiten, die nicht in der - im gegenständlichen Fall gar nicht behaupteten - Form einer "Bewirtung von Geschäftsfreunden" stattfindet und durch den Beruf eines Steuerpflichtigen bedingt ist, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördert, berechtigt daher nicht zum Abzug als Werbungskosten und Minderung von Einkünften.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dem entsprechend in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Aufwendungen für Weinflaschen "wem gegenüber auch immer sie verschenkt werden", jedenfalls Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen (VwGH 30.04.2003, 98/13/0071; 19.09.1990, 89/13/0174; 11.07.1995, 91/13/0145; 26.09.2000, 94/13/0260; 25.04.2001, 99/13/0221; 31.07.2012, 2008/13/0069).

Dies trifft sinngemäß auch auf Sekt, Prosecco, Bier, Blumen, Schokolade und andere Süßigkeiten, Blumen, Kerzen, Autobahnvignetten und diverse Einkaufsgutscheine und andere Gutscheine zu.

Am Rande sei erwähnt, dass Wein-, Sekt, Prosecco und Bier im Gegensatz zu Kugelschreibern und Kalendern nicht laufend und länger, sondern in der Regel nur kurz bei der Übernahme und beim Öffnen im Blickfeld sind, weil sie im Keller gelagert und nach dem Leeren rasch entsorgt werden.

Die verschenkten Sekt-, Prosecco- und Bierflaschen, Blumen, Schokolade und andere Süßigkeiten, Blumen, Kerzen, Autobahnvignetten, diverse Einkaufsgutscheine und andere Gutscheine sind weder Muster eines von Ihnen vertriebenen Produkts noch enthalten diese eine Produkt- und Leistungsinformation. Letzteres wäre jedoch erforderlich um überhaupt von Werbung ausgehen zu können (UFS 13.04.2010, RV/1271-LV08; unter Hinweis auf VwGH 02.08.2000, 94/13/0259).

Die strittigen Kosten stellen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Mit fristgerecht eingebrachtem Antrag vom 19.3.2019 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führt aus:

In der Begründung zur Abweisung der Beschwerde wurde intensiv auf die Rechtsprechung zu Bewirtungsaufwendungen und Gelegenheitsgeschenken, nicht aber auf den in der Beschwerde angeführten unterschiedlichen Charakter der sog. Kundengeschenke eingegangen, bei denen es sich in vielen Fällen (Gutscheine, Vignetten, Badetücher, Süßigkeiten, Bier-Trays) um Abschlussprämien handelt. Das heißt, es besteht ein unmittelbarer, direkter Zusammenhang mit einem Umsatzgeschäft; die Prämie hat den Charakter einer Gegenleistung. Am Rande sei erwähnt, dass in Zeiten der Weinkühlschränke Wein, Sekt und Prosecco durchaus auch im Wohnbereich, Rotweine vermehrt gut sichtbar bei Zimmertemperatur sogar als dekoratives Element gelagert werden. Kalender und Kugelschreiber werden wohl häufig auch in Schubladen aufbewahrt und sind nur sporadisch im Blickfeld. Überhaupt nicht eingegangen wurde in der Begründung zur BVE auf die Ausführungen zum Arbeitszimmer (Kanzleiräumlichkeit

wegen Parteienverkehr). Um Berücksichtigung der Aufwendungen für die Räumlichkeiten und die Einrichtung sowie der Werbeaufwendungen mit Gegenleistungs- bzw. Werbegeschenkcharakter (vergleichbar mit Kalendern und Kugelschreibern) wird ersucht.

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt - vor allem dem eigenen Vorbringen des Bf. - und wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. ist angestellter Direktor der Außendienstes der DG AG und als solcher vertreibt er für seinen Dienstgeber Sparprodukte (Bausparverträge), Finanzierungen, Versicherungen und andere Finanzdienstleistungen. Seine Tätigkeit erfolgt im Wesentlichen im Außendienst. Das ist unter anderem an dem Umstand ersichtlich, dass die vom ihm beruflich gefahrenen Strecken über 26.000 km pro Jahr umfassen. Das Büro (DG - Filiale Ort) befindet sich in Filialanschrift und damit 1,5 km vom Wohnort des Bf. entfernt. Auch daraus ist ersichtlich, dass die Tätigkeit überwiegend im Außendienst ausgeführt wird.

Zusätzlich zu seiner Außendiensttätigkeit steht dem Bf. für Parteienverkehrszeiten bzw. Büroarbeiten - laut seinen eigenen Ausführungen in der Beschwerde - das oben genannte Büro des Dienstgebers zur Verfügung, welches er mit den übrigen Mitarbeitern des Standortes gemeinsam nutzen kann. Ein Sekretariat steht ihm am Bürostandort nicht zur Verfügung. Er verwendet nach seinen eigenen Angaben einen Raum an seiner Privatadresse für den Parteienverkehr mit seinen Kunden. Dass ihm in seinem Arbeitsraum an seiner Privatanschrift eine Sekretariat oder andere Hilfskräfte zur Verfügung stehen widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und wird ebenso wenig behauptet, wie ein Auftrag des Dienstgebers die beruflichen Innendiensttätigkeiten im häuslichen Arbeitsumfeld erledigen zu müssen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Ausgestaltung und Verwendung des Arbeitszimmers im Wohnverband aus eigenem Antrieb erfolgte - möglicherweise um ungestört arbeiten zu können oder zeitliche Abstimmungen mit Kollegen zu vermeiden - und im häuslichen Arbeitszimmer kein Hilfspersonal zur Verfügung stand.

Wie Abfragen aus dem Internet auf der Homepage der DG AG ergeben haben, ist die Filiale Ort Montag bis Freitag von 8:00 bis 12:00 geöffnet, für die telefonische Kontaktaufnahme wird die Nummer 22222222 angegeben, für E-Mail Anfragen "e-mail".

Die Kosten für "Arbeitsmittel laut Anlagenverzeichnis" wurden trotz Aufforderung durch das FA zur Vorlage sämtlicher Unterlagen und Hinweis auf die Nichtanerkennung bei unterlassener Übermittlung nicht nachgewiesen. Ein Anlagenverzeichnis oder andere Nachweise/Belege für diese Aufwendungen wurde nicht vorgelegt.

Die als "Werbeaufwand" geltend gemachten Aufwendungen für Blumen, Wein und Sekt waren Geschenke an (bestehende) Kunden zu deren runden Geburtstagen.

Die Biertray/-Kisten waren Baustellen-Geschenke an (bestehende) Kunden, die eine Baufinanzierung über den Bf. abgewickelt hatten.

Die Schokolade waren Geschenke an erkrankte (bestehende) Kunden, die Kerzen erhielten Kunden, wenn sich in ihrem Umfeld ein Todesfall ereignet hatte.

Für getätigte Vertragsabschlüsse beschenkte der Bf. seine Kunden mit personifizierten Handtüchern (DG, bzw. Bf) und Rucksäcken (DG bzw. Bf) oder wahlweise mit nicht personifizierten Einkaufsgutscheinen. Bei Abschluss einer Lebensversicherung verschenkte er an ihm wichtige Kunden auch Autobahnvignetten, welche per se keinen Rückschluss auf den Dienstgeber oder den Bf. herstellen.

Aus dem Vorbringen des Bf. ist ersichtlich, dass diese Geschenke aus eigenem Antrieb erfolgten und keine entsprechende Verpflichtung seitens des Dienstgebers vorlag.

Aus der allgemeinen Lebenserfahrung ist zudem bekannt, dass Versicherungen und Finanzdienstleister im Rahmen von Kundenwerbe-/bindungsaktionen Geschenke wie Rucksäcke, Handtücher, kleine Goldmünzen oder Autobahnvignetten als Prämien für Vertragsabschlüsse/Kontoeröffnungen verteilen. In derartigen Fällen werden die Prämien von den Finanzdienstleistern schon vor Vertragsabschluss zugesagt und die entsprechenden Prämien-Aktionen kundenöffentlich beworben.

Die Werbegeschenke werden regelmäßig von den jeweiligen Finanzdienstleistern zur Verfügung gestellt und nicht von den Dienstnehmern aus Eigenem getragen. Der Bf. war unstrittig nicht selbst Vertragspartner der Kunden, die von ihm verteilten Geschenke (Gutscheine, Vignetten) daher auch nicht Gegenleistung des abgeschlossenen Geschäfts, da zwischen ihm und dem Kunden keine Leistungsbeziehung bestand.

Hinsichtlich der übrigen Geschenke (Blumen, alkoholische Getränke, Pralinen, Kerzen) ergibt sich aus dem E-Mail an die steuerliche Vertretung und seinem eigenen Vorbringen, dass es sich um Gelegenheitsgeschenke an bestehende Kunden handelte (Geburtstag, Todesfall, Erkrankung usw).

Weiters konnte an keiner Stelle festgestellt werden und wurde auch gar nicht behauptet, dass der Bf. den Kunden eigene Prämien versprach oder sonst verpflichtet gewesen wäre solche zu leisten. Vielmehr handelte sich eindeutig um freiwillige Zuwendungen.

Hinsichtlich der vom Bf. als Sonderausgaben beantragten Beträge erfolgten von den Zahlungsempfängern (hier: Kirchenbeitragstelle bzw. Spendenempfänger) keine Meldungen an das FA. Die Nichtberücksichtigung dieser Ausgaben wurde in der Beschwerde nicht bekämpft.

Strittig ist lediglich die Abzugsfähigkeit diverser freiwilliger Kundengeschenke aus Anlass des Vertragsabschlusses oder zu persönlichen Anlässen sowie die Abzugsfähigkeit der Kosten eines freiwillig genutzten Arbeitsraumes im Wohnungsverband.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen abzugsfähig.

Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist gemäß § 16 Abs. 3 leg. cit. ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 € jährlich abzusetzen. Daraus ist ersichtlich, dass darüber hinausgehende Werbungskosten stets des Nachweises oder zumindest der Glaubhaftmachung bedürfen.

Die Grenze der Abzugsfähigkeit der Werbungskosten wird durch § 20 EStG 1988 gezogen.

§ 20 Abs 1 Z 2 und 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:....

2.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.

.....

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

....

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder 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. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

1. Arbeitsmittel laut Anlagenverzeichnis:

Wie oben ausgeführt wurde ein Anlagenverzeichnis trotz entsprechender Aufforderung nicht vorgelegt. Die geltend gemachten Beträge können daher mangels Nachweises nicht berücksichtigt werden.

2. Kundengeschenke (Wein, Sekt, Bier, Blumen, Pralinen, Einkaufsgutscheine, Vignetten):

Neben den ausdrücklich im Gesetz erwähnten Bewirtungsspesen zählen zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationskosten nach der Rechtsprechung auch **Blumen, Einladungen und gelegentliche Geschenke an Kunden oder Klienten** zu besonderen Anlässen (VwGH 3.10.1990, 89/13/0002; 9.9.1990, 89/13/0174). Es handelt sich auch danach um Aufwendungen, die der Bewirtung ähnlich oder in ihrer Funktion vergleichbar sind. Diese sind aber **selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen**

(VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; 2.8.2000, 97/13/0096; 10.8.2005, 2005/13/0049, *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018).

Berufliche Aufwendungen der Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen (Abs 1 Z 2 lit a und b und Z 3): Aufwendungen für gesellige Zusammenkünfte, wie Geburtstagsfeiern oder die Bewirtung von Arbeitskollegen, aber auch **Gelegenheitsgeschenke**, gehören zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (VwGH 19.11.98, 97/15/0100 mwN). Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art wem gegenüber immer sind typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988, die sich einem **Abzug** von den Einkünften **in jedem Fall entziehen** (VwGH 98/13/0071; 26.9.2000, 94/13/0171 und 94/13/0260; 3.5.2000, 98/13/0198).

Lediglich hinsichtlich von Bewirtungsspesen im eigentlichen Sinn kann ein Nachweis erbracht werden, dass sie der Werbung dienen. Alle anderen Repräsentationsaufwendungen, zu denen zweifellos diverse Geschenke und Einladungen zu Theaterveranstaltungen und Konzertveranstaltungen gehören, sind nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; 15.7.1998, 93/13/0205). Nach der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers enthält die Nichtabzugsfähigkeit der **Repräsentationsaufwendungen** ein **absolutes Abzugsverbot**, ohne Rücksicht auf ihre Veranlassung, ihre Zwangsläufigkeit und ein gegebenes betriebliches (berufliches) Interesse (VwGH 22.1.1985, 84/14/0035), soweit das Gesetz nicht selbst eine Ausnahme normiert (Bewirtung zur Werbung). § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 kommt damit unzweifelhaft auch dann zur Anwendung, wenn Repräsentationsaufwendungen keinen Zusammenhang zur Haushaltsführung nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 aufweisen (UFS 22.6.2004, RV/03336-W/04).

Blumen- und kleinere Sachgeschenke stellen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, wobei den Gründen, die einen Steuerpflichtigen veranlassen, solche Aufwendungen zu tragen, keine Bedeutung zukommt (VwGH 19. 9. 1990, 89/13/0174; UFS Graz 5. 11. 2012, RV/0217-G/09; *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke* EStG, § 20 Anm. 13).

Darüber hinaus wird auf die ausführliche und zutreffende Begründung der BVE verwiesen.

Die Ausführungen, dass es sich bei den Zuwendungen um Prämien gehandelt habe und daher Gegenleistungen vorliegen würden sind nicht zielführend. Zum Einen, weil die Blumen, Getränke usw. mit keiner Leistung verbundene Gelegenheitsgeschenke waren. Jene Zuwendungen welche mit Vertragsabschlüssen in Verbindung standen (Gutscheine, Vignetten), können deshalb keine Prämien/Gegenleistung darstellen, da zwischen dem Bf. und den von ihm beschenkten Kunden keine Leistungsbeziehung bestand. Die Leistungsbeziehung kam zwischen der DG AG und dem Kunden zustande, der Bf. trat lediglich als Erfüllungsgehilfe eines Vertragspartners (seines Dienstgebers auf). Auch eine andere Verpflichtung zur Leistung der genannten Zuwendungen konnte nicht festgestellt werden.

3. Arbeitszimmer:

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ darstellen. Diesbezüglich weist noch nicht einmal der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, das häusliche Arbeitszimmer zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; 2.6.2004, 2003/13/0166 zu Versicherungsvertretern;); vielmehr ist das **typische Berufsbild** entscheidend (Doralt, EStG § 20 Tz 104/5 ff).

Allgemein ist bei **Nichtselbständigen** das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers (zB am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz) ausgeübt wird (ErlRV 72 BlgNR XX. GP).

Anderes gilt nur zB für Heimbuchhalter, Teleworker und wenn der **Arbeitnehmer verpflichtet** ist, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen und seine Tätigkeit auch überwiegend dort ausübt (VwGH 21.6.2007, 2004/15/0060).

Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014; Doralt, EStG, § 20 Rz 104/9;).

Bezogen auf den Streitfall ist schon aus dem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Büros ersichtlich, dass das geltend gemachte Arbeitszimmer keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellt.

Ob ein Arbeitszimmer den **Tätigkeitsmittelpunkt** iS des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 darstellt, hat weiters nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „**typischen Berufsbild**“ zu erfolgen (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 24.10.2005, 2001/13/0272, 2006/37, 51; Doralt, EStG, § 20 Rz 104/6). Dient das Arbeitszimmer daher einer **Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird**, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Dementsprechend stellt nach der Rechtsprechung etwa bei einem **Lehrer oder Vortragenden** ein für Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar: dieser liegt vielmehr dort, wo die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des **typischen Berufsbildes** nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch **nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung** begründet (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202; 25.10.2006, 2004/15/0148).

Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der **Tätigkeitsschwerpunkt** nach Rechtsprechung regelmäßig zB bei **Vertretern im Außendienst** etc (allgemein ErlRV 72 BlgNR XX. GP), Handelsvertretern im Außendienst (UFS 1.7.2010, RV/0262-G/10 ; UFS 1.8.2009, RV/2795-W/08), **Versicherungsagenten, -beratern und -vertretern im Außendienst** (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283; 8.5.2003, 2000/15/0176;

2.6.2004, 2003/13/0166; UFS 25.2.2013, RV/1350-W/12 zu Gebietsvertreter einer Bausparkasse) und **Versicherungsangestellten im Außendienst** (UFS 7.4.2004, RV/0013-W/04).

Wie oben festgestellt ist die der Bf. im Wesentlichen im Außendienst tätig und liegt daher - zusätzlich zum freiwilligen Verzicht auf die Nutzung der Büroräume - sein Tätigkeitsschwerpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers. Auch deshalb ist die Abzugsfähigkeit ausgeschlossen.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, dass die Räumlichkeiten im Haushalt des Bf. tatsächlich Kanzleiräume für den Parteienverkehr wären und daher im Sinne der Judikatur gar kein Arbeitszimmer im eigentlichen Sinn vorliegen würde, vermögen nicht zu überzeugen. Wie der Bf. selbst anführt, stehen im für Kundengespräche während der Parteienverkehrszeiten entsprechende, vom Dienstgeber beigestellte Räumlichkeiten zur Verfügung. Der freiwillige Verzicht auf die Nutzung der dienstgebereigenen Büroräume und Durchführung von Kundenterminen im häuslichen Umfeld machen einen dafür genutzten Raum noch nicht zu Kanzleiräumlichkeiten eines Angestellten. Dies wäre der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder als einziges Verkaufsbüro regelmäßig genutzt wird, weil der Dienstgeber dafür keine Räume zur Verfügung stellt.

Im hier gegebenen Fall wird Laufkundschaft des Dienstgebers Mitarbeiter der DG AG (und damit auch den Bf.) am Filial-Standort Filialanschrift aufsuchen. Besprechungen an anderen Orten als dem Filial-Standort - wie hier dem häuslichen Arbeitszimmer - setzen regelmäßig eine vorherige Kontaktaufnahme anderer Art voraus um den Besprechungsort zu kommunizieren. Auch die von der DG AG angegebenen Kontaktmöglichkeiten stellen keinen wie immer gearteten Bezug zur Wohnanschrift des Bf. her. Schon daraus ist erkennbar, dass das (einzige) Verkaufs-/Geschäftsanbahnungsort der DG AG, Standort Ort, tatsächlich eben nicht am Wohnort des Bf. gelegen war. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass allenfalls Verkaufsgespräche dort stattgefunden haben. Gelegentliche Besprechungen oder auch Vertragsabschlüsse für den Dienstgeber machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Nach der Judikatur des VwGH kommt das Abzugsverbot sogar grundsätzlich auch dann zur Anwendung, wenn in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer eine (familienfremde) Bürokraft beschäftigt wird (VwGH 26. 5. 2004, 2001/14/0040 ; 22. 1. 2004, 2001/14/0004; *Krafft* in Wiesner/Grabner/Wanke EStG, § 20 Anm. 39).

Hinweis: Die von der belangten Behörde im bekämpften Bescheid anerkannten Ausgaben (Grußkarten, Billets, T-Shirts, Spenden, Taschenmesser, Pokale an Fussballverein usw.) wurden keiner weiteren Prüfung unterzogen.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor zumal zu den strittigen Werbungskosten eine große Anzahl von Erkenntnissen und eine langjährige Judikatur (Arbeitszimmer zB. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; 2.6.2004, 2003/13/0166 Kundengeschenke VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; 2.8.2000, 97/13/0096; 10.8.2005, 2005/13/0049) vorliegt, an welcher sich die gegenständliche Entscheidung orientiert.

Wien, am 6. März 2020