

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtli LL.M. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb Harald Rumpler, Mattersburgerstraße 70, 7022 Schattendorf, über die Beschwerde vom 16.02.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 14.01.2014 (Arbeitnehmerveranlagung) zur Steuernummer 38-1**/**** nach der am 11.3.2020 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein des Schriftführers Heimo Hoppel BA MA sowie in Anwesenheit von Stb Harald Rumpler für den Beschwerdeführer und von Michael Meidlinger BSc (WU) für das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart abgehaltenen mündlichen Verhandlungen zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14.1.2014 setzte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (belangte Behörde) die Einkommensteuer 2012 in Höhe von € 1.903,00 fest. Bei der Steuerfestsetzung wurden zwei Lohnzettel, nämlich von der Marktgemeinde AB und CD, berücksichtigt. Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

"[...]"

Da Ihre Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung trotz Erinnerung bis heute weder elektronisch über FinanzOnline noch in Papierform (Formular L1) beim Finanzamt eingegangen ist, musste Ihre ArbeitnehmerInnenveranlagung aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Meldungen durchgeführt werden.

Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen konnten dabei mangels Bekanntgabe nicht berücksichtigt werden."

Am 16.2.2014 langte eine mit 14.2.2014 datierte Beschwerde bei der belangten Behörde ein. Begehrt wurde eine antragsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer laut Erklärung wegen Änderungen im Bereich der Werbungskosten und Sonderausgaben. In der Begründung ist angeführt, dass die Festsetzung auf Grund der Nichteinreichung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erfolgte, was umgehend nachgereicht werde (mit Nachweis über Werbungskosten und Sonderausgaben).

Am 17.2.2014 richtete die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer und forderte ihn auf, alle beantragten Aufwendungen mit Belegen und einer Aufstellung nachzuweisen.

Am 18.4.2014 langte bei der belangten Behörde eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 in Papierform ein, die mit dem Vermerk "Belegkopie !!!" versehen war. Darin wurden Sonderausgaben und Werbungskosten eingetragen. Beigelegt war eine Aufstellung der Werbungskosten und Sonderausgaben sowie eine mit "Fahrtenbuch" überschriebene Tabelle und Tabellen mit der Überschrift "Gesamtaufwand Spenden 2012".

Beschwerdevorentscheidung

Am 22.7.2014 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung und gab der Beschwerde teilweise Folge. Als Werbungskosten berücksichtigt wurden die Parteisteuer in Höhe von € 280, eine Rechnung für Pokale in Höhe von € 84,97, Reisekosten im Ausmaß von € 762,72, die Abschreibung für einen PC in Höhe von € 209,33 und Spenden im Ausmaß von € 50.

Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung lautet wie folgt:

"Die beantragten Aufwendungen wurden insoweit anerkannt als sie mit Belegen nachgewiesen wurden.

Laut LStR RZ 383g sind Werbungskosten (auch von politischen Funktionären) grundsätzlich nachzuweisen. Soweit ein Nachweis durch Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, können die Zahlungen durch Eigenbeleg glaubhaft gemacht werden. Von der Zumutbarkeit, einen Fremdbeleg zu verlangen, ist jedenfalls immer dann auszugehen, wenn der Empfänger der Beträge zur Aufzeichnung seiner Einnahmen (Erträge) verpflichtet ist. Dies gilt auch bei Spenden an Vereine, da diese ebenfalls verpflichtet sind Aufzeichnungen zu führen (siehe auch Bescheidebegründungen 2010 und 2011).

Da von Ihnen lediglich Einladungen zu diversen Festen vorgelegt wurden, konnten die laut Aufstellung dafür getätigten Spenden nicht als Werbungskosten anerkannt werden."

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 24.8.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass der Beschwerdeführer als Politiker Aufwendungen für Bewirtung etc. geltend macht. Angemerkt wurde, dass bereits in Beschwerdeentscheidungen der Vorjahre auf die Notwendigkeit, Belege zu verlangen und vorzulegen, hingewiesen wurde, aber die in der Beschwerde angesprochene Sachverhaltsdarstellung nicht nachgereicht wurde. Schließlich wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Schreiben vom Jänner 2015

Im Jänner 2015 richtete das Bundesfinanzgericht mehrere Schreiben an den Beschwerdeführer.

Im Schreiben vom 9.1.2015 wird angeführt, dass im weiteren Verfahren die ausgeübte politische Funktion darzustellen wäre, der Aufgabenbereich zu erläutern wäre und weitere Angaben zu den Spenden notwendig sein werden. Auf die Notwendigkeit des Werbecharakters von Veranstaltungen wurde hingewiesen, damit Werbungskosten in Betracht kommen.

Im Schreiben vom 15.1.2015 wurde die Möglichkeit einer schriftlichen Zustimmungserklärung zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides an das Bundesfinanzgericht dargelegt und darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Ausgaben doppelt so hoch sind wie die Einnahmen.

Im Schreiben vom 26.1.2017 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde mit anzuerkennenden Werbungskosten von € 1.628,29 einverstanden wäre.

Im Mai 2017 gab der steuerliche Vertreter telefonisch bekannt, dass er beabsichtige, ein Vorbringen zu erstatten.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 12.9.2019

Das Bundesfinanzgericht hat sowohl den Beschwerdeführer als auch die belangte Behörde zur Beantwortung diverser Fragen mit Beschluss vom 12.9.2019 aufgefordert. Dieser Beschluss lautet auszugsweise:

"I. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ist ersichtlich, dass am 18.4.2014 eine ausgefüllte Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingelangt ist. Darin sind Sonderausgaben in Höhe von € 2.997,62 (Versicherungsprämien € 202,45, Rückzahlung für Errichtung/Sanierung von Wohnraum € 2.545,17, Beiträge an Kirchen/Religionsgemeinschaften € 200, Spenden € 50) und Werbungskosten in Höhe von € 5.953,84 (Gewerkschaftsbeiträge € 375, Reisekosten € 1.053,12, sonstige Werbungskosten € 4.525,72) enthalten.

Ebenfalls geht aus den vorgelegten Verwaltungsakten hervor, dass am 18.4.2014 eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingelangt ist (siehe angehängte Beilage 1), die vom Beschwerdeführer bzw. seinem steuerlichen Vertreter erstellt wurde. Darin sind Werbungskosten in Höhe von € 5.578,84 und Sonderausgaben in Höhe von € 2.747,62 enthalten.

Weiters wurden eine mit "Fahrtenbuch" überschriebene Liste mit Reisezielen, Grund und Distanzangaben sowie eine Excel-Aufstellung mit der Überschrift "Gesamtaufwand Spenden 2012" vorgelegt. Der Gesamtaufwand an Spenden wurde in dieser Liste mit € 7.669,97 angeführt.

II. Auf der Beilage (siehe Beilage 1 zu diesem Beschluss) finden sich verschiedene handschriftliche Anmerkungen, die offenbar durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart angebracht wurden. Einige der angeführten Beträge wurden abgehakt, bei anderen findet sich hingegen die Anmerkung "keine Belege" oder "keine Aufstellung".

>>Die belangte Behörde wird aufgefordert, bekannt zu geben, ob - dem Ersuchen um Ergänzung vom 14.2.2014 entsprechend - tatsächlich Belege vorgelegt und kontrolliert wurden, zumal

-) ein Betrag "Parteisteuer 280,00" abgehakt wurde, jedoch in der Excel-Aufstellung (beim Monat Dezember" sich ein - abgehakter - Betrag von € 250 mit dem Vermerk "Parteisteuer" findet;

-) die Abschreibung für einen "PC-Dell" in Höhe von € 209,33 (das ist 1/3 der angeführten Anschaffungskosten in Höhe von € 628,00) als Werbungskosten berücksichtigt wurde, während der Beschwerdeführer selbst einen Privatanteil von 60 % ausgeschieden hatte und nur € 83,73 als Werbungskosten geltend gemacht hat während bei "5. EDV-Zubehör 32,00" der Vermerk "keine Belege" angebracht wurde;

-) sich bei den Sonderausgaben gar keine Anmerkungen finden, wobei zu bedenken ist, dass in dieser Aufstellung die Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und

Religionsgemeinschaften in Höhe von € 200 (laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) gar nicht enthalten sind.

III.

a) In der Beilage (siehe Beilage 1 zu diesem Beschluss) wurde das Kilometergeld, das als Werbungskosten geltend gemacht wurde, mit € 762,72 ermittelt (1.816 km x 0,42 €). In der als "Fahrtenbuch" bezeichneten Aufstellung finden sich 47 Fahrten vom Wohnort des Beschwerdeführers zum Gemeindeamt, wobei die einfache Fahrtstrecke mit 1,5 km angegeben wurde.

Ein Routenplaner (vgl. www.maps.google.at) weist für die Fahrtstrecke von der Adr_Bf zum Gemeindeamt eine Streckenlänge zwischen 850m und 1,1 km aus. Einem weiteren Routenplaner (vgl. www.viamichelin.at) zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen 900m und 1 km.

Abgesehen von den Differenzen hinsichtlich der im "Fahrtenbuch" angeführten Kilometerangaben ist zu bedenken, dass die Tätigkeit als Gemeinderat zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) einem Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Bei einem Politiker ist dies der Sitz der lokalen Organisation oder der gesetzgebenden Körperschaft.

Für die Fahrten vom Wohnort zum Gemeindeamt kommen demnach keine tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten in Betracht. Bei den übrigen Fahrten im Gemeindegebiet wären die verzeichneten (überhöhten) Streckenangaben wohl zu kürzen.

Grundsätzlich ist auch bei Fahrtkosten zu bedenken, dass für Fahrtkosten politischer Funktionäre keine Sonderregelungen gelten, sondern die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen gelten. Bei Fahrten anlässlich von Geburtstagswünschen, Hochzeiten, Oktoberfesten etc, ist von einer zumindest teilweisen privaten Veranlassung auszugehen.

>> Der Beschwerdeführer wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

b) In der Beilage (siehe Beilage 1 zu diesem Beschluss) wurden als "Spenden, Werbung etc. lt. Detailblatt" € 3.834,99 als Werbungskosten angeführt. Zusätzlich wurden € 245,00 (geschätzt) als Bewirtungskosten verzeichnet. In der Excel-Aufstellung "Gesamtaufwand Spenden 2012" wird ein Gesamtaufwand in Höhe von € 7.669,97 angeführt.

Auch von einem Politiker ist nachzuweisen, dass die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen weitaus überwogen hat und mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war. Die Rechtsprechung sieht im Allgemeinen Spenden eines Politikers bei diversen Veranstaltungen, die keine politische Wahlveranstaltungen sind, bzw auch an örtliche Organisationen, wie örtliche Sportvereine oder Feuerwehren, grds als nach § 20 Abs 1 EStG nichtabzugsfähige Kosten an.

Einerseits ist aus den Angaben in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung und der Excel-Aufstellung nicht ersichtlich, welche Ausgaben als Werbungskosten beantragt

wurden. Andererseits handelt es sich bei den verzeichneten Ausgaben wohl in erheblichem Ausmaß um Aufwendungen, denen eine private Mitveranlassung innewohnt und deshalb nicht abzugsfähig sind.

>> Der Beschwerdeführer wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

c) Informativ wird mitgeteilt, dass die Verordnung für die Aufstellung von Durchschnittskosten für Werbungskosten in § 1 Z 10 auch Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung erwähnt. Nach dieser Bestimmung können 15 % der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 € und höchstens 2.628 € als Werbungskosten geltend gemacht werden."

Für das Einlangen der Beantwortung/Stellungnahme wird eine Frist bis 11.10.2019 gesetzt.

Mit Schreiben vom 26.9.2019 hat die belangte Behörde wie folgt geantwortet:

"Bei der Arbeitnehmerveranlagung 2012 wurden folgende Aufwendungen beantragt: Parteisteuer: laut Spendenaufstellung wurden 250 Euro beantragt; in der Zusammenfassung wurden 280 Euro beantragt und anerkannt.

PC-Dell: Es wurden 83,73 Euro beantragt, vom aktenführenden Team jedoch 209,33 Euro anerkannt. Es wird vermutet, dass irrtümlicherweise der falsche Betrag, nämlich 209,33 Euro anerkannt wurden.

Der Betrag von 32 Euro wurde nicht anerkannt, da diese Aufwendungen nicht mit Beleg nachgewiesen wurden. Laut Bescheidbegründung wurde dem Pflichtigen mitgeteilt, dass die beantragten Aufwendungen nur insoweit anerkannt wurden, als sie mit Belegen nachgewiesen wurden....

Demnach wird angenommen, dass die Parteisteuer sowie die Anschaffungskosten für den PC-Dell nachgewiesen wurden. Es wurde in beiden Fällen, wie oben erwähnt, jedoch ein falscher Betrag anerkannt.

Die nicht nachgewiesenen Aufwendungen wurden in der Zusammenstellung mit „keine Belege“ vermerkt.

Kirchenbeitrag: Die Kirchensteuer in Höhe von 200 Euro wurde in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragt und auch anerkannt (die Anerkennung der Kirchenbeiträge wurde zur damaligen Zeit noch eher großzügig gehandhabt)."

Am 23.10.2019 rief der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers am Bundesfinanzgericht an und gab an, dass er aus gesundheitlichen Gründen noch nicht dazu in der Lage war, die im Beschluss gestellten Fragen zu beantworten und ersuchte um eine Fristerstreckung bis 6.11.2019.

Am 7.11.2019 rief der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erneut am Bundesfinanzgericht an und gab erneut an, dass es ihm immer noch nicht möglich war, die Fragen zu beantworten und ersuchte um eine weitere Fristerstreckung bis 22.11.2019.

Am 21.11.2019 rief eine Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers am Bundesfinanzgericht an und gab bekannt, dass der steuerliche Vertreter erkrankt sei und begehrte eine Fristverlängerung bis 13.12.2019.

Ladung für 5.2.2020

Am 8.1.2020 erfolgte die nachweisliche Ladung zur mündlichen Verhandlung für den 5.2.2020. Am 4.2.2020 gab der steuerliche Vertreter telefonisch bekannt, dass auf Grund von Krankenständen eine Teilnahme an einer Verhandlung am 5.2.2020 nicht möglich wäre und ersuchte um Vertagung.

Ladung für 11.3.2020

Die Ladung vom 10.2.2020 zur mündlichen Verhandlung am 11.3.2020 wurde dem Beschwerdeführer und seinem steuerlichen Vertreter mit Zustellnachweis zugestellt. In der Ladung wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, zweckdienliche Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen.

Mündliche Verhandlung

Die beantragte mündliche Verhandlung hat am 11.3.2020 stattgefunden. Für den Beschwerdeführer ist sein steuerlicher Vertreter der Ladung nachgekommen.

Zur Frage, ob der Beschwerdeführer eine Parteisteuer in Höhe von € 250 oder € 280 geleistet hatte, gab der steuerliche Vertreter an, dass grundsätzlich die Belege dem Finanzamt vorgelegt wurden und das Finanzamt die Belege direkt an den Beschwerdeführer wieder zurückgeschickt hatte. Auf Grund von Umbauarbeiten beim Beschwerdeführer sind die Belege jedoch in Verstoß geraten, sodass es heute keine Belege mehr gibt. Daher wurde angeregt, die € 250 als Werbungskosten anzusetzen, was auch die Zustimmung des Finanzamtes fand.

Zur Frage nach dem richtigen Abschreibungsbetrag für den PC gingen sowohl der steuerliche Vertreter als auch die belangte Behörde davon aus, dass € 83,73 der richtige Betrag ist.

Weder für die weiteren EDV-Aufwendungen in Höhe von € 32 noch für die geltend gemachten Kirchenbeiträge in Höhe von € 200 konnten Belege vorgelegt werden.

Zum angefochtenen Bescheid gab der steuerliche Vertreter an, dass er bezweifelt, dass der Bescheid richtig ist, weil bezüglich der Nachweisführung das FA angegeben hat, dass auch Eigenbelege zu akzeptieren sind. Die Eigenbelege gibt es, es ist die Excel-Tabelle mit der Überschrift "Gesamtaufwand Spenden 2012" im Ausmaß von 4 Seiten und im Gesamtwert von € 7.669,97, wobei in Absprache mit dem Mandanten ohnehin nur die

Hälfte, das sind € 3.834,99, als Werbungskosten angesetzt wurden. Eigenbelege und Fahrtenbuch korrelieren zu 100 %, dh. wenn der Beschwerdeführer bspw. bei *Partei*-Frauen Sitzung anwesend war, dort was spendete, ist die Fahrt dorthin verzeichnet und auch als betrieblich anerkannt.

Darauf antwortete die belangte Behörde, dass sie bereits in der Vergangenheit darauf aufmerksam gemacht hat, dass die Aufwendungen zumindest glaubhaft zu machen sind und Eigenbelege vorzulegen sind. Die verzeichneten Aufwendungen von € 7.669,97 erschienen dem Finanzamt jedenfalls unglaublich. Aus diesem Grund wurden nur jene Aufwendungen anerkannt, die tatsächlich nachgewiesen wurden und das war die Pokalspende in Höhe von € 84,97.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass sich die Praxis der Unterlagenablieferung im beschwerdegegenständlichen Jahr 2012 im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert hatte. In den Vorjahren wurden auf Grund von Excellisten erhebliche Beträge als Werbungskosten anerkannt. Im Jahr 2010 waren das € 4.407,59, im Jahr 2011 € 2.109,83. Der Beschwerdeführer hat alle Ausgaben in dieser Höhe getätigt. Die Situation, dass der Beschwerdeführer mehr Aufwendungen als Einkünfte hat, wurde vom steuerlichen Vertreter mit dem Beschwerdeführer mehrmals besprochen, wobei dies dem Beschwerdeführer bewusst gewesen wäre und er tat dies im Hinblick darauf, um seine Position zu dokumentieren und nicht zwischen den Vereinen innerhalb der Gemeinde zu unterscheiden. Seit dem 1.11.2017 wurde der Beschwerdeführer zum Bürgermeister gewählt und erhält seit diesem Zeitpunkt ca. € 3.500,- brutto pro Monat.

Schließlich brachte der steuerliche Vertreter vor, dass er nach Durchsicht der Aktenlage und Prüfung, ob für nichtselbständige Tätigkeit die Liebhabereiverordnung anwendbar ist, auf eine Entscheidung vom UFS Graz vom 18.9.2013 GZ. RV/0432-G/09, gestoßen ist. In dieser Entscheidung wurde ausgesprochen, dass Liebhaberei vorliegt und es nicht darauf ankommt, ob die Zahlungsabflüsse vom FA als Werbungskosten anerkannt würden. Deshalb würde er sich dieser Entscheidung anschließen und die Einkunftsquelle Gemeinderat AB als Liebhaberei einstufen.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass im Jahr 2012 die steuerlich anzuerkennenden Aufwendungen geringer waren als in den vorgelegten Unterlagen angeführt und daher eine Einkunftsquelle im Jahr 2012 noch gegeben ist.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass von Seiten des Finanzamtes nie behauptet wurde, dass Zahlungsabflüsse nicht anzuerkennen sind, sondern den Werbungskostencharakter der verzeichneten Ausgaben in Frage gestellt haben. In der BVE wurden zwar 100 % der Kilometergelder, aber keinerlei Spenden und sonstige Aufwendungen anerkannt was nicht schlüssig sein kann.

Zu den vom Bundesfinanzgericht im Beschluss vom 12.9.2019 aufgeworfenen Fragen hinsichtlich der Höhe der verzeichneten Kilometer würde der Beschwerdeführer auch den genau ermittelten Betrag hinsichtlich der Fahrtstrecke akzeptieren, geht aber davon aus, dass der Bescheid ohnehin unrichtig ist.

Während das Finanzamt die Anerkennung von Fahrtkosten, Parteisteuer, Abschreibung für PC und die Rechnung für Pokale als Werbungskosten beantragte, geht der steuerliche Vertreter zunächst davon aus, dass der angefochtene Bescheid wegen der Nichtanerkennung der Spenden laut Spendenliste, obwohl Eigenbelege in Form einer Excel-Tabelle vorgelegen waren, falsch ist und beantragte, die Gemeinderatstätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum Gemeinderat der Marktgemeinde AB. Von der Marktgemeinde AB wurde ein Lohnzettel, auf dem steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 4.336,20 ausgewiesen sind, übermittelt. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hat er Werbungskosten in Höhe von € 5.578,84 geltend gemacht.

An Fahrtkosten wurden € 762,72 für 1.816 km geltend gemacht. Zusätzlich wurden € 290,40 an Diäten geltend gemacht. An "Parteisteuer" wurden € 280 geltend gemacht, wobei € 250 bezahlt wurden. Die Anschaffungskosten eines "PC-Dell" wurden mit € 628,00 und einer Nutzungsdauer von drei Jahren angegeben, wobei ein Betrag in Höhe von € 83,73 als Werbungskosten geltend gemacht wurde und die belangte Behörde einen Betrag von € 209,33 berücksichtigt hat.

Die Fahrten fanden zum Teil zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und dem Gemeindeamt statt. Zum Teil handelt es sich um Fahrten mit anderen Zielen im Gemeindegebiet von AB; zu einem geringen Teil um Fahrten außerhalb des Gemeindegebietes. Für die Fahrten innerhalb des Gemeindegebietes wurden zu hohe Entfernungen verzeichnet.

Die übrigen geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 4.161,99 setzen sich zusammen aus "Spenden" in Höhe von € 50, "EDV-Zubehör" in Höhe von € 32, geschätzten Bewirtungskosten (50%-Anteil) in Höhe von € 245 und Ausgaben für "Spenden, Werbung, etc" in Höhe von € 3.834,99. Beim Betrag von € 3.834,99, der als Werbungskosten vom Beschwerdeführer beantragt wurde, handelt es sich um die Hälfte des Betrages, der in seiner als Eigenbeleg vorgelegten Aufstellung der "Spenden" angeführt ist. Die geschätzten Bewirtungskosten in Höhe von € 245 und die Kosten für EDV-Zubehör in Höhe von € 32 wurden gegenüber dem Finanzamt nicht nachgewiesen.

Im Zuge der Erstellung des angefochtenen Bescheides wurden vom Beschwerdeführer dem Finanzamt auch Fremdbelege vorgelegt. Dabei hat es sich um die Rechnung für den "PC-DELL" um eine Rechnung für Pokale in Höhe von € 84,97 und um eine Spende von € 50,-- gehandelt. Die Fahrtkosten wurden dem Finanzamt mittels einer Excel-Tabelle bekannt gegeben. Weiters wurde dem Finanzamt die als "Spenden"

beantragten Werbungskosten mittels einer weiteren Excel-Tabelle samt Einladungen zu diversen Festen übermittelt. Eigenbelege wurden nicht vorgelegt. Mittlerweile verfügt der Beschwerdeführer über keine Belege mehr für das Jahr 2012.

Strittig ist, ob diese Ausgaben als Werbungskosten anzuerkennen sind und ob überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt.

Sowohl in den Jahren 2009 und 2011 als auch in den Jahren 2013 und 2014 wurden aus der Tätigkeit als Gemeinderat positive Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit festgesetzt. Im Jahr 2010 wurde aus dieser Tätigkeit ein geringer Werbungskostenüberschuss festgesetzt.

Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht wandte sich in den Jahren 2015 und 2019 mehrmals an den Beschwerdeführer und ersuchte ihn um Ergänzungen und Stellungnahmen. Trotz mehrmaliger (telefonischer) Ankündigungen und (telefonischer) Fristverlängerungsersuchen durch den steuerlichen Vertreter ist keine einzige Beantwortung oder Stellungnahme beim Bundesfinanzgericht eingetroffen. In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers angegeben, dass der im Jahr 2015 vom Bundesfinanzgericht unterbreitete Vorschlag zur Anerkennung von Werbungskosten dem Beschwerdeführer zu gering war; deshalb blieben wohl die Aufforderungen zur Beantwortung der Ergänzungsschreiben des Bundesfinanzgerichts unbeantwortet.

Die Feststellung zum Lohnzettel, den die Gemeinde an die belangte Behörde übermittelt hatte, ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist unstrittig. Die Feststellung zu den Einkünften aus der Gemeinderatstätigkeit in den Jahren 2009 bis 2011 ergibt sich einerseits aus den Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre, in die Einsicht genommen wurde. In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter vorgebracht, dass die belangte Behörde in der Vergangenheit Werbungskosten in einem wesentlich höheren Ausmaß als für das Streitjahr 2012 anerkannt hat und hat dafür insbesondere die Jahre 2010 und 2011 genannt, was auch zutreffend ist. In den Jahren 2009 und 2010 betrugen die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Gemeinderatstätigkeit € 4.225,68. Im Jahr 2011 € 4.406,40 und im Streitjahr 2012 € 4.336,20. Die anerkannten Werbungskosten der Jahre 2010 und 2011 betrugen nach den zutreffenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Jahr 2010 € 4.407,59 und im Jahr 2011 € 2.109,83. Aus den Bescheidgrundlagen des Jahres 2009, in die Einsicht genommen wurde, betrugen die anerkannten Werbungskosten für 2009 maximal € 3.447,46.

Die Feststellungen zu den Fahrtkosten ergibt sich aus der vorgelegten Liste, die mit Fahrtenbuch überschrieben ist. Daraus ist ersichtlich, dass insgesamt 47 Fahrten zu 3 km (Hin- und Rückfahrt) mit dem Ziel "Gemeindeamt" durchgeführt wurden. Ein Routenplaner (vgl. www.maps.google.at) weist für die Fahrtstrecke von der Adr_Bf zum

Gemeindeamt eine Streckenlänge zwischen 850 Meter und 1,1 km aus. Einem weiteren Routenplaner (vgl. www.viamichelin.at) zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen 900 Meter und 1 km. Der Beschwerdeführer hat für diese Fahrten stets 1,5 km pro einfacher Fahrtstrecke verzeichnet.

Weitere 23 Fahrten wurden vom Wohnort nach "EF" verzeichnet. Laut Routenplaner beträgt die Entfernung vom Wohnort des Beschwerdeführers zum Gasthaus EF 1,2 km. Im Fahrtenbuch wurden 2 km verzeichnet.

Laut Routenplaner beträgt etwa die Fahrt vom Wohnort des Beschwerdeführers zur Volksschule 1,3 km; im Fahrtenbuch wurden 2 km angeführt. Genauso verhält es sich bei Fahrten zum Kindergarten: die Fahrtstrecke beträgt zwischen 1,1 km und 1,3 km - im Fahrtenbuch wurden 2 km angeführt.

Zu den Differenzen zwischen den Fahraufwendungen, die im "Fahrtenbuch" verzeichnet sind und den Kilometerangaben, die sich unter Verwendung verschiedener Routenplaner ergeben, hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass auch er auch einen genau ermittelten Betrag hinsichtlich der Fahrtstrecke zu akzeptieren würde. Im Umkehrschluss ergibt sich bereits daraus, dass die Angaben im "Fahrtenbuch" falsch sind - weil sie offenbar nicht genau ermittelt wurden, was aber gerade einer der Zwecke eines Fahrtenbuches wäre.

In der Begründung der Beschwerdeentscheidung hat die belangte Behörde festgehalten, dass der Beschwerdeführer als Nachweis für die geltend gemachten Spenden diverse Einladungen vorgelegt hatte. Aus diesen - unwidersprochenen - Ausführungen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu entnehmen, dass im Zuge der Beschwerdebearbeitung einerseits Nachweise von der belangten Behörde abverlangt wurden und auch vom Beschwerdeführer Unterlagen vorgelegt wurden. Soweit sich in diesen Unterlagen auch Nachweise für die verzeichneten Aufwendungen gefunden hatten, wurden die anerkannten Werbungskosten auf der Werbungskostenaufstellung, die bei der belangten Behörde am 18.4.2014 eingelangt ist, "abgehakt".

In der Aufstellung, die der Einkommensteuererklärung beigelegt war, ist die Parteisteuer mit € 280,00 angeführt und dieser Betrag wurde vom Finanzamt abgehakt. Dem Schreiben des Finanzamtes vom 26.9.2019 ist zu entnehmen, dass das Finanzamt davon ausgeht, dass für die Zahlung der Parteisteuer vom Beschwerdeführer ein Nachweis vorgelegt wurde, jedoch von der belangten Behörde ein falscher Betrag berücksichtigt wurde. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung erörtert und von beiden Verfahrensparteien ein Betrag von € 250 als richtig angenommen. Dazu passt, dass in einer ausgedruckten Excel-Aufstellung mit der Überschrift "Gesamtaufwand Spenden 2012" im Monat Dezember nur ein Betrag in Höhe von € 250 mit der Bezeichnung "Parteisteuer" vermerkt ist, der auch von der belangten Behörde abgehakt wurde. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist davon auszugehen, dass in der Excel-Aufstellung der zutreffendere Betrag verzeichnet wurde, zumal in dieser Aufstellung auch der von der belangten Behörde überprüfte und anerkannte Aufwand für "Pokale" enthalten ist.

Bei diesen "Spenden" laut der Liste "Gesamtaufwand Spenden 2012" handelt es sich um Zuwendungen an örtliche Vereine (zB Musikverein, Tennisclub, Weinbauverein, Fußballverein), Freiwillige Feuerwehr, Pensionisten, KL, Geburtstage für Nationalräte und GH, Ballbesuche, etc. Wie sich der in dieser Aufstellung angeführte Betrag von € 3.834,99 zusammensetzt, geht aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen nicht hervor. In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dazu ausgeführt, dass es sich um die Hälfte jenes Betrages handelt, der in der Gesamtliste der Spenden verzeichnet ist.

Zur Tabelle "Gesamtaufwand Spenden 2012" wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung noch dargelegt, dass es sich dabei um die Eigenbelege handelt, welche die belangte Behörde stets verlangte und dass diese Eigenbelege auch mit dem Fahrtenbuch dahingehend zusammenpassen, dass - sofern eine Spende verzeichnet wurde - auch die Fahrt zur Veranstaltung im Fahrtenbuch erfasst ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich bei einer tabellarischen Zusammenfassung von als Spenden bezeichneten Aufwendungen um keine Eigenbelege. Einem Eigenbeleg kommt etwa dann die Wirkung einer Glaubhaftmachung von Ausgaben zu, wenn ein Fremdbeleg nicht zumutbar ist und daher die Zahlung durch einen zeitnahen Eigenbeleg dokumentiert werden soll. Der Eigenbeleg wäre somit die Grundlage für die Erstellung einer tabellarischen Liste. Selbst durch die Erstellung eines Eigenbeleges ist damit noch nicht gesagt, dass der damit belegte Aufwand auch steuerlich absetzbar ist. Abgesehen davon ist nicht nachvollziehbar, wann diese Excel-Tabelle "Gesamtaufwand Spenden 2012" tatsächlich erstellt wurde.

Die Feststellung, wonach der belangten Behörde neben den Tabellen "Fahrtenbuch" und "Gesamtaufwand Spenden 2012" auch diverse Einladungen zu Festen vom Beschwerdeführer vorgelegt wurde, ergibt sich aus der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2014.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurden € 209,33 als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Abschreibung eines Computers anerkannt. In der Werbungskostenaufstellung, die bei der belangten Behörde am 18.4.2014 eingelangt ist, ist angeführt, dass die Anschaffungskosten insgesamt € 628,00 betrugen. Als Werbungskosten wurden in dieser Aufstellung nur € 83,73 beantragt. Dabei handelt es sich um - die vom Beschwerdeführer vorgenommene - Aufteilung der Kosten auf berufliche und private Sphäre, wobei die berufliche Nutzung mit 40 % angenommen wurde (40 % von 628 sind 251,20; ein Drittel davon sind 83,73). Dazu hat die belangte Behörde mitgeteilt, dass offenbar ein falscher Betrag von ihr anerkannt wurde. Auch diesbezüglich wurde in der mündlichen Verhandlung von beiden Verfahrensparteien festgehalten, dass € 83,73 der richtige Betrag ist, zumal der Beschwerdeführer stets nur diesen Betrag als Werbungskosten beantragt hatte.

Die Feststellung, dass die geschätzten Bewirtungsaufwendungen in Höhe von € 245 und die Kosten für EDV-Zubehör in Höhe von € 32 nicht nachgewiesen wurden, gründet sich darauf, dass die belangte Behörde auf der vom Beschwerdeführer am

18.4.2014 vorgelegten Aufstellung vermerkt hatte, welche beantragten Ausgaben nachgewiesen wurden und welche nicht. Es besteht kein Grund, an den diesbezüglichen Angaben der belangten Behörde zu zweifeln, zumal die Bewirtungsaufwendungen vom Beschwerdeführer selbst geschätzt wurden.

Die Feststellung, dass es keine Belege für das Jahr 2012 mehr gibt gründet sich auf den Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach im Zuge von Umbauarbeiten beim Beschwerdeführer sämtliche Belege (des Jahres 2012) in Verstoß geraten sind. Somit wurden auch die im Beschluss vom 12.9.2019 angesprochenen Kirchenbeiträge, um deren Nachweis nochmals in der Ladung zur mündlichen Verhandlung ausdrücklich ersucht wurde, nicht nachgewiesen, obwohl es sich dabei um einen Aufwand handelt, der zumindest bei der die Zahlung empfangenden Kirche oder Religionsgemeinschaft in Erfahrung gebracht werden könnte; höchstwahrscheinlich könnte der Betrag auch beim Kreditinstitut in Erfahrung gebracht werden, wenn man davon ausgeht, dass der Beitrag überwiesen wurde. Dasselbe gilt für die geltend gemachte Parteisteuer; als Gemeinderat bzw. jetzigem Bürgermeister müsste es dem Beschwerdeführer leicht möglich sein, die von ihm an die "eigene" Partei entrichteten Beträge in Erfahrung zu bringen und auch nachträglich zu belegen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 8 mwN).

Rechtsgrundlagen

§ 16 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 lautet auszugsweise:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen

derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.

2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)plichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich
über 60 km	2 016 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	372 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1 476 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2 568 Euro jährlich
über 60 km	3 672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub

(Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erweisen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

(2) Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen)

hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5*
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz)*
und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.*

§ 18 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2011 lauten:

Sonderausgaben

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt. Stellt eine aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn

- keine Betriebsausgaben vorliegen und*
- keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.*

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer
- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen

Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,

- Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

- betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des

Versicherungsaufsichtsgesetzes, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

- ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien.

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen

- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist

- Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen.

Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein.

Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder

- Herstellungsaufwendungen.

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

4. Vor dem 1. Jänner 2011 getätigte Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genußscheinen im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes und für die Erstanschaffung junger Aktien (Abs. 3 Z 4 lit. a) von Aktiengesellschaften im Sinne des

Abs. 3 Z 4 lit. b, die den Ausgabebetrag (Nennbetrag und ein Aufgeld) betreffen. Die Genußscheine oder jungen Aktien müssen bei einem inländischen Kreditinstitut

- gegen sofortige volle Zahlung der Anschaffungskosten der Genußscheine oder des Ausgabebetrages der jungen Aktien erworben und

- durch mindestens zehn Jahre ab der Anschaffung hinterlegt werden.

Das Kreditinstitut hat dem Steuerpflichtigen die Anschaffung der Genußscheine oder jungen Aktien, die bezahlten Beträge und die Tatsache der Hinterlegung auf einem

amtlichen Vordruck zu bescheinigen. Eine Gleichschrift dieser Bescheinigung ist von dem Kreditinstitut dem Wohnsitzfinanzamt zu übersenden.

5. *Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.*

6. *Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.*

7. *Freigebige Zuwendungen (Spenden) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und mit Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 8 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.*

8. *Freigebige Geldzuwendungen (Geldspenden) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a) *Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist:*

- *Die empfangende Körperschaft ist zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 8) eingetragen oder eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 6.*

- *Der Spender weist auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Beleg die Zuwendung nach. Dieser Beleg hat jedenfalls den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen und die Anschrift des Zuwendenden und den Betrag der Zuwendung zu enthalten.*

b) *Zuwendungen, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind als freigebige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden, nicht abzugsfähig.*

c) *Diese Zuwendungen sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 7 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.*

(2) *Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.*

§ 20 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 lautet:

8. ABSCHNITT

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

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.

b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

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.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

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.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

e) Leistungen aus Anlaß eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlaß einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 (Anm. 1) anwendbar ist,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(3) Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

Rechtliche Erwägungen

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen. Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften (§§ 25–29 EStG) ist die einzelne Einkunftsquelle (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO § 1 Anm 6); darunter ist bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit das einzelne Dienstverhältnis zu verstehen (vgl UFS 1.2.2008, RV/0836-G/07 mwN). Verluste oder Werbungskosten können für sich gesehen noch nicht zur Verneinung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht führen, selbst wenn sie über einen längeren, jedoch nicht „unangemessen“ langen Zeitraum anfallen (*Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2, LVO Rz 361; BFG 19.2.2018, RV/5100021/2014).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0109).

Die Anwendung der Liebhabereiverordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes, der nach steuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist, ausgelöst (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO § 1 Anm 3; *JAKOM/Laudacher*, EStG¹², § 2 Tz 227). Die Beachtung der steuerlichen Vorschriften zur Verlustermittlung ergibt sich schon dadurch, dass im Falle des Vorliegens einer Einkunftsquelle auch nur der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Verlust bzw. Werbungskostenüberschuss mit anderen Einkünften ausgleichsfähig ist.

Kirchenbeitrag (Sonderausgaben):

Die geltend gemachten Sonderausgaben in Höhe von genau € 200, die von der belangten Behörde zwar anerkannt, aber nicht überprüft wurden, konnten nicht berücksichtigt werden, weil weder ein Nachweis vorgelegt noch eine Glaubhaftmachung erfolgt ist, wobei zu bedenken ist, dass eine Nachweisführung für Kirchenbeiträge durchaus möglich und zumutbar ist. Es mag zwar sein, dass der Beleg beim Beschwerdeführer in Verstoß geraten ist, doch wäre es ihm sowohl möglich als auch zumutbar gewesen, einen Ersatzbeleg zu beschaffen und vorzulegen, zumal darauf sogar in der Ladung zur mündlichen Verhandlung ausdrücklich hingewiesen wurde. Es liegt in solchen Fällen daher am Abgabepflichtigen entsprechende Beweismittel vorzulegen, andernfalls hat er das daraus resultierende abgabenrechtliche Risiko zu tragen. Insoweit besteht hinsichtlich der Beweismittel auch eine entsprechende Vorsorgepflicht des Abgabepflichtigen. Dies gilt

auch für von Amts wegen zu beachtende Begünstigungsbestimmungen wie § 18 EStG (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 12 mwN).

Fahrtkosten:

Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) den Pauschbeträgen nach § 16 Abs 1 Z 6 lit. b und c EStG abgegolten. Bei mehreren Dienstverhältnissen ist der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal in Abzug zu bringen (VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0066).

Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024). Die Arbeitsstätte ist bei einem Politiker der Sitz der lokalen Organisation oder der gesetzgebenden Körperschaft (zB UFS 28.05.2008, RV/2145-W/07).

Im Ergebnis sind von den verzeichneten Kilometern in Höhe von 1.816 für die 47 Fahrten zum Gemeindeamt 141 km (47 Fahrten x 3 km laut Aufzeichnung) bzw. € 59,22 auszuscheiden.

Von den verbleibenden 1.675 km wurden 1.019 km innerhalb des Gemeindegebietes zurückgelegt. Von dieser Kilometeranzahl sind im Schätzungswege 15 % auszuscheiden, zumal im vorgelegten Fahrtenbuch gerade bei Fahrten innerhalb der Gemeinde zu hohe Fahrtstrecken verzeichnet sind. Somit verbleiben für Fahrten innerhalb der Gemeinde 867 km, für welche Werbungskosten in Ausmaß von € 364,14 (867 km x 0,42 €) anzuerkennen sind.

Von den 656 km mit Zielen außerhalb des Gemeindegebietes entfallen beispielsweise 7 km auf den Reisegrund "Geburtstag GH", und je 18 km auf "KL" und "Geburtstag IJ". Für Fahrtkosten politischer Funktionäre gelten keine Sonderregelungen, sondern die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen. Es kommt also auf die berufliche, dh politische Veranlassung der Fahrt an. Diese ist auch bei Fahrten gegeben, die durch die Funktion des Politikers bedingt sind und ist nicht auf Fahrten zu politischen Veranstaltungen im engeren Sinn beschränkt (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021). Der Geburtstag einer Person ist ein Ereignis aus dem Bereich ihrer privaten Lebensführung (VwGH 24.10.2002, 2002/15/0123). Dasselbe gilt für die Fahrt zur Teilnahme an der Neueröffnung eines KL. § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG schließt Aufwendungen, die in typisierender Betrachtungsweise der Privatsphäre zuzuordnen sind, von der Abzugsfähigkeit aus, auch wenn sie im Einzelfall betrieblich/beruflich (mit)veranlasst sein mögen. Bei den Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 20 Anm 11). Somit waren 43 km auszuscheiden und Werbungskosten im Ausmaß von € 257,46 (656 - 43 = 613 km x 0,42) anzuerkennen. Insgesamt waren somit € 621,60 als Fahrtkosten einkünftermindernd zu berücksichtigen.

Taggelder:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119). Laut ständiger Rechtsprechung gebührt eine Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG ausschließlich bei mehrtägigen Reisen für den ersten Zeitraum von rund einer Woche. Hält sich der Steuerpflichtige nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte auf, kann durch zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln die Unkenntnis über die örtliche Gastronomie abgefangen werden (vgl VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; BFG 16.4.2015, RV/2100635/2010). Die Verwaltungspraxis folgt dieser Ansicht des VwGH ausdrücklich nicht (LStR 2002 Rz 311), das BFG grundsätzlich schon (vgl *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm 119). In der Aufstellung über die geltend gemachten Werbungskosten findet sich lediglich die Angabe "Diäten 132 2,2 290,40". Es wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen erkennbar wäre, für welche Reisen diese Diäten geltend gemacht wurden oder wie diese Reisen zeitlich gelagert waren. Die geltend gemachten € 290,40 konnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Parteiabgabe:

Klubbeiträge (Fraktionsbeiträge) politischer Funktionäre, die nichtselbständige Bezüge erhalten, fallen unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff. Zahlungen, die von einem politischen Funktionär an die ihn entsendende politische Partei geleistet werden, stellen dann Werbungskosten dar, wenn der Funktionär für den Fall der Unterlassung eines solchen Beitrages an die Partei mit dem Ausschluss aus der Partei und in weiterer Folge mit dem Verlust seines Amtes rechnen muss. Die geleisteten € 250,00 an Parteisteuer waren daher anzuerkennen.

Arbeitsmittel:

Aufwendungen oder Ausgaben iZm Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Computer). Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sowie bei Laptops sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (*Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Anm 24). Da es sich bei dem "PC-Dell" um ein Wirtschaftsgut handelt, dessen Anschaffungskosten insgesamt

mehr als € 400 betragen haben, waren die Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer, die vom Beschwerdeführer mit drei Jahren angenommen wurde, aufzuteilen. Somit waren € 83,73 als Werbungskosten anzuerkennen.

Spenden, Geschenke und Bewirtung:

Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein Gemeinderat bei jeder Veranstaltung und Einladung in seiner Funktion als Gemeinderat werbewirksam unterwegs ist und die Übernahme von Bewirtungskosten durch einen Gemeinderat daher generell der Werbung (um Stimmen potentieller Wähler) dient.

Auch wenn von einem Gemeinderat die Teilnahme bei Veranstaltungen der verschiedenen örtlichen Vereine erwartet wird, so schließt dies nicht auch schlechthin eine berufliche Notwendigkeit ein, an die einzelnen Vereine private Spenden zu leisten; ebenso wenig kann gesagt werden, dass diese Spenden generell der Werbung dienen.

Bewirtungsaufwendungen fallen grundsätzlich unter nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Von diesem grundsätzlichen Abzugsverbot sieht § 20 Abs 1 Z 3 EStG eine Ausnahme vor, wonach die Bewirtung von Geschäftsfreunden dann zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diese beiden Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen; eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). In der Aufstellung, die der belangten Behörde am 18.4.2014 vorgelegt wurde, ist im Zusammenhang mit Bewirtungsaufwendungen vom Beschwerdeführer selbst angeführt, dass es sich um einen geschätzten Betrag handelt und keine Belege vorgelegt wurden, wobei die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen (VwGH 10.09.1998, 96/15/0198) bzw. Wirtshauszetteln (VwGH 16.03.1993, 92/14/0228; UFS 10.09.12, RV/1515-W/12 zu „Gasthauszetteln“) auch nicht ausreichend gewesen wäre.

Da es nicht nur auf die berufliche Veranlassung, sondern auch darauf ankommt, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung ist, können auch nur Bewirtungen anlässlich von konkreten Wahlveranstaltungen, die ein politischer Funktionär einberuft, um politische Angelegenheiten den Bürgern (Wählern) nahe zu bringen, also Veranstaltungen, die der Wahlwerbung dienen, bei ihm zu steuerlich absetzbaren Aufwendungen führen. Aufwendungen, die im weitesten Sinn bloß der Kontaktpflege, der Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum „Werbenden“ oder der Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern dienen, können nur als werbeähnlich, das heißt nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206; VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012).

Der Werbezweck ist auch bei Veranstaltungen wie zB Maibaumaufstellen, Maibaumschmeissen, Konzerten, KL-Weihnachtsfeier, Osterfeuer-KL (2x), *Partei* Bezirkskonferenz etc. nicht ersichtlich. Zusätzlich scheint hier die weitere, kumulativ erforderliche Voraussetzung der beruflichen Veranlassung nicht vorzuliegen, ein

diesbezüglicher Nachweis wurde jedenfalls nicht erbracht. Es erfolgte auch keine Glaubhaftmachung.

Für die Spenden des Bf im sogenannten klassischen Sinn, dh Aufwendungen, die freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke geleistet werden, gilt das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG. Im konkreten Fall betrifft das die Spenden an den Tennisclub, Fußballklub und die Freiwillige Feuerwehr. Die in der Aufstellung vom 18.4.2014 enthaltene Spende von € 50 wurde bereits von der belangten Behörde als Sonderausgaben berücksichtigt und kann daher nicht zusätzlich als Werbungskosten Berücksichtigung finden.

Wenn der Beschwerdeführer bzw. sein steuerlicher Vertreter meint, dass es nicht schlüssig wäre, wenn die belangte Behörde zwar die geltend gemachten Fahrtkosten (pauschal) anerkannt hat, jedoch keine "Spenden" laut der Tabelle, so ist dem zu entgegnen, dass die Fahrten durchaus beruflich veranlasst sein können und demnach ein Aufwand vorliegt, während die als "Spenden" bezeichneten Beträge entweder nicht ausreichend nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden oder keine Werbungskosten iSd EStG 1988 darstellen.

Nach Verwaltungspraxis und Teilen der Rechtsprechung (zB BFG 17.03.2016, RV/7102786/2012; UFS 2.2.2012, RV/3895-W/09; UFS 30.11.2011, RV/0143-K/11) ist der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis jedoch regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Aufwendungen für den Ballbesuch (Eintritt, nicht aber Bewirtungskosten) eines Politikers sind als Werbungskosten dann anzuerkennen, wenn der Ballbesuch beruflich veranlasst ist und nicht der Unterhaltung dient (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052). Allerdings ist zu bedenken, dass aus der vorgelegten Aufstellung nicht hervorgeht, ob es sich dabei tatsächlich um Eintrittspreise oder nach § 20 EStG nichtabzugsfähige Aufwendungen handelt. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass als Nachweis lediglich die Einladungen zu diversen Veranstaltungen vorgelegt wurden. Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, sofern diese nicht ermittelt oder berechnet werden können.

Die in den Monaten Jänner und Februar verzeichneten Spenden für Bälle, Gschnas und Kränzchen sowie Pensionistenkränzchen im November 2012 belaufen sich auf € 800. Die dafür verzeichneten Spenden betragen zwischen € 50 und € 150. Geht man von einem Eintrittspreis von € 20 aus, können € 200 als Werbungskosten anerkannt werden.

Zusammenfassung:

Ausgehend von steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von € 4.336,20 aus der Tätigkeit als Gemeinderat wurden € 1.155,33 als Werbungskosten anerkannt:

Steuerpflichtige Bezüge	4.336,20
- Fahrtkosten	621,60
- Parteiabgabe	250,00

- Arbeitsmittel	83,73
- Balleintritte	200,00
Einkünfte:	3.180,87

Somit ergibt sich aus der Tätigkeit "Gemeinderat" kein Werbungskostenüberschuss (Verlust). Die Anwendungsvoraussetzungen der Liebhabereiverordnung sind damit nicht erfüllt. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich damit wesentlich von der vom Vertreter des Beschwerdeführers genannten Entscheidung des UFS Graz vom 18.9.2013, RV/0432-G/09, zumal im dortigen Sachverhalt die Höhe des grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennenden Betrages (€ 1.162,84) die dortigen Einkünfte (€ 1.050) sowohl im dortigen Streitjahr, als auch in den dem Streitjahr naheliegenden Zeiträumen überschritten hat.

Das Bundefinanzgericht hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde (zB BFG 31.10.2019, RV/7104862/2019; BFG 17.06.2015, RV/7101770/2012; BFG 03.10.2019, RV/4100393/2013; *Twardosz/Krammer*, SWK 20-21/2019, 892). Da im angefochtenen Bescheid vom 14.1.2014 überhaupt keine Werbungskosten im Zusammenhang mit der Gemeinderatstätigkeit anerkannt wurden, war der Beschwerde teilweise stattzugeben.

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 der in den oben zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 19. März 2020

