

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., über die Beschwerde vom 8. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 6. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, Steuernummer 123, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit der am 30. Jänner 2019 beim Finanzamt F elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 machte die Abgabepflichtige Werbungskosten für Arbeitsmittel (747,00 €; KZ 719) und sonstige Werbungskosten (1.830,00 €; KZ 724) geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 31. Jänner 2019 ersuchte das Finanzamt F die Abgabepflichtige um Vorlage der Belege zu den geltend gemachten Werbungskosten und einer Kostenaufstellung, aus der die Zusammensetzung der Gesamtsumme (Datum, Bezeichnung, Betrag) ersichtlich sei. Die Abgabepflichtige wurde auch ersucht, ihren beruflichen Aufgabenbereich und einen Zusammenhang der Ausgaben mit ihrem Beruf bekannt zu geben. Allfällige Kostenersätze durch den Arbeitgeber oder Förderstellen sollten ebenfalls bekannt gegeben werden.

Mit ihrem Antwortschreiben vom 1. Februar 2019 (Datum der Einbringung beim Finanzamt F) legte die Abgabepflichtige - ohne nähere Ausführungen - eine Rechnung des Tourismusverbandes, Golfplatz ABC, über 1.790,00 € (Jahresbeitrag für das Jahr 2018) und eine Rechnung der R-GmbH über 1.830,00 € (Mitgliedsbeitrag) vor.

2. Das Finanzamt F erließ am 6. Februar 2019 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden. Der Bescheid führte zu einer Gutschrift von 208,00 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien. Werbungskosten lägen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stünden. Es müsse ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehen.

Es sei nicht erkennbar, inwieweit die Mitgliedsbeiträge zum Golfclub und zum RR-Club der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen sollten. Die Mitgliedsbeiträge seien daher nicht steuerlich abzugsfähig.

3. Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 8. Februar 2019 fristgerecht Beschwerde, die sich gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten richtete. Zur Begründung wurde lediglich darauf verwiesen, dass eine „*berufliche Nutzung*“ vorliege und die entsprechenden Belege bereits übermittelt worden seien.

4. Mit (weiterem) Ergänzungsersuchen vom 12. März 2019 teilte das Finanzamt F der Abgabepflichtigen mit, dass der Beschwerde nicht zu entnehmen sei, welche Werbungskosten konkret beantragt werden. Abgesehen von den beiden vorgelegten Rechnungen seien keine weiteren Rechnungen bzw. Belege aktenkundig. Die Abgabepflichtige sollte die berufliche Notwendigkeit der Mitgliedsbeiträge zum Golfclub und zum RR-Club erläutern und darlegen, ob allenfalls zusätzliche (durch entsprechende Belege nachzuweisende) Aufwendungen als Werbungskosten beantragt werden. Eine Kopie des mit dem Arbeitgeber X-AG abgeschlossenen Arbeitsvertrages sollte vorgelegt werden.

In ihrem Antwortschreiben vom 14. März 2019 (Datum der Einbringung beim Finanzamt F) teilte die Abgabepflichtige mit, dass sie provisionsbeteiligt sei und beim Golfclub und RR-Club zahlreiche Kooperationen und Sponsorings habe. Es sei für sie daher sehr wichtig, dort Mitglied zu sein und auch neue Kunden zu gewinnen. Der mit der X-AG abgeschlossene „*Anstellungsvertrag*“ vom 28. Mai 2010 (inkl. „*Vertragsänderung*“ vom 12. Juli 2013) wurde diesem Schreiben beigelegt. Zusätzliche Aufwendungen als Werbungskosten wurden von der Abgabepflichtigen mit diesem Schreiben nicht geltend gemacht.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. März 2019 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen. Zur

Begründung wurde ausgeführt, dass die Mitgliedschaft in einem Sport-, Geselligkeits- oder Freizeitverein die private Sphäre des Arbeitnehmers betreffe. Dies gelte auch dann, wenn eine solche Mitgliedschaft dem Beruf förderlich sei, weil sich auf diesem Weg Kontakte mit (zukünftigen) Kunden oder vorhandene Geschäftsbeziehungen intensivieren lassen. Ein solcher beruflicher Bezug lasse sich vom privaten Bereich nicht trennen, da er oftmals eine Folgewirkung von privaten Kontakten (zB Unterhaltungen, sportliche Betätigung) sei. Die Aufwendungen für den Golfclub (1.790,00 €) und den RR-Club (1.830,00 €) stellten Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar. Aufgrund des Aufteilungs- und Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien die Aufwendungen nicht zu berücksichtigen.

6. Am 5. April 2019 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Zur Begründung führte sie aus wie folgt:

Als Leiterin des X-Stores in Ort 1 sei sie vertraglich verpflichtet, für den Store Werbung zu machen. Jede Werbung diene dazu, Mehreinnahmen zu generieren, was zu einem höheren Bruttogehalt und auch dazu führe, dass der Arbeitsplatz im heiß umkämpften Einzelhandelsgerwerbe langfristig abgesichert sei. Sie habe damals die Herausforderung angenommen und sei seit dem Jahr 2009 (bei aufrechter Ehe mit zwei Kindern) von Ort 2 zu Arbeitszwecken nach Ort 1 gependelt. Das Angebot sei einzigartig gewesen. Die Eigentümer hätten allerdings bereits damals klargemacht, dass der Arbeitsplatz davon abhängig sei, ob der Shop funktioniere.

Die Abgabepflichtige habe bereits im Jahr 2007 einen Golfkurs absolviert, was - trotz zahlreicher Mitbewerber - der Grund für die Einstellung gewesen sei. Die Golfkenntnisse seien somit bereits Grundvoraussetzung für die Erzielung der gegenständlichen steuerpflichtigen Einnahmen gewesen. Obwohl von ihr nicht angestrebt, sei mit den Eigentümern eine Umsatzbeteiligung im Rahmen einer Gesamtumsatz- und einer Verkaufsbeteiligung vereinbart worden. Es liege daher in ihrer Verantwortung, Werbung zu machen, Kunden zu akquirieren und sich mit vollem Einsatz dem Shop zu widmen. Sie habe daher ihre Energie auf einen langfristigen Bestand des Shops und ihres Arbeitsplatzes (der schon vom Basisgehalt her sehr gut und mit den Provisionen einzigartig bezahlt sei) gelegt.

Als Nicht-Ortsansässige habe sie sich überlegen müssen, wie sie zu einem Kundenstock komme bzw. diesen aufbauen könne, zumal sie in diesem Ort niemanden gekannt habe und es sehr schwierig sei, dort Kontakte zu knüpfen. Ihre Abende in Ort 1 habe sie daher genutzt, um Werbung und Networking zu machen. Im Zuge der Eröffnung des RR-Club (im Folgenden kurz: R-Club) habe dieser groß Werbung für Betriebsnetworking, Businessstabs und Spezialveranstaltungen gemacht. Aus diesem Grund sei sie dort vorstellig geworden und habe sich den R-Club und dessen System angesehen. Ziel des Clubs sei es, Businesskunden zu akquirieren, Geschäfte abzuschließen, wichtige Unternehmer anzulocken und sich als Businessstandort zu präsentieren. Die Abgabepflichtige habe den R-Club als gute Plattform für die Kontaktaufnahme mit

Kunden erkannt, weshalb sie sich entschieden habe, dort Mitglied zu werden. Diese Mitgliedschaft habe ihr ermöglicht, bei den regelmäßig stattfindenden Businessstaks, Veranstaltungen und Co-Veranstaltungen als Werbefaktor für den X-Store aufzutreten und neue Kunden zu akquirieren. Zum Beweis dafür legte die Abgabepflichtige dem Vorlageantrag Fotos von Veranstaltungen des R-Club bei, bei denen sie die Möglichkeit gehabt habe, Werbung zu platzieren.

Es sei schlichtweg nicht erklärbar, wie man die Mitgliedschaft beim R-Club als solche bei einem Sport-, Geselligkeits- oder Freizeitverein sehen könne; diese sei für die Abgabepflichtige stets beruflich gewesen. Die Mitgliedschaft beim R-Club mache deshalb Sinn, weil dort vor allem gut situierte Businessmenschen, die Golf als Geschäftsplattform nutzen würden, verkehrten. Es sei richtig, dass im Rahmen der Mitgliedschaft auch der Spa-Bereich mitbenutzt werden könne. Würde diese Leistung im Fitnessstudio in Anspruch genommen werden, müssten dafür ca. 500,00 € jährlich veranschlagt werden. Diesfalls könnte die Abgabepflichtige allerdings nicht auf das Publikum treffen, das im X-Store einkaufen gehe. Der Store lebe zum Großteil von wohlhabenden Unternehmern, die Businessgolf betreiben würden. Da es der Abgabepflichtigen überwiegend um Networking für das Business und den Shop gegangen sei, habe sie sich für die sehr teure, aber effektive Mitgliedschaft im R-Club entschieden. Bezogen auf den Mitgliedsbeitrag des R-Club von 1.830,00 € jährlich wären demnach maximal 300,00 € bis 500,00 € der Privatsphäre gewidmet.

Der R-Club kooperiere auch mit dem Golfplatz ABC, wo die Abgabepflichtige permanent versucht habe, Werbung und Kooperationen zu machen. Das sei allerdings - wie beim R-Club - ohne Mitgliedschaft schwierig gewesen, da Mitglieder immer bevorzugt worden seien. Ohne Mitgliedschaft wäre jeder Werbeauftritt für den X-Store mit hohen Kosten verbunden bzw. wäre es nicht zulässig, das Clubgebäude zu betreten. Die Abgabepflichtige habe sich daher entschieden, auch dem Golfclub ABC beizutreten. Es sei ihr sodann möglich gewesen, dort mit dem X-Shop Sponsorings und Turniere auszurichten. Den Mitgliedern habe sie angeboten, gegen Nachweis der Mitgliedschaft Rabatte von 10 % auf die reguläre X-Ware zu erhalten, was im Rahmen eines Rundschreibens allen Mitgliedern mitgeteilt worden sei. Beim Golfplatz befinde sich ein „Z-Shop“ direkt vor Ort. Trotz dieser großen Konkurrenz dort Werbung machen zu dürfen, sei einzigartig. Aus privaten Gründen würde die Abgabepflichtige sehr selten Golf spielen bzw. niemals Mitglied beim Golfclub ABC sein.

Der Einwand des Finanzamtes F, es handle sich um Privataufwendungen, sei schlichtweg falsch. Beide Mitgliedsbeiträge stellten „Betriebsaufwendungen“ dar, wobei - so wie in vielen Bereichen des Lebens - ab und an natürlich auch private Komponenten dazukämen; diese seien jedoch klar reduziert. Die Abgabepflichtige hätte die beiden gegenständlichen Mitgliedschaften nicht, wenn sie in einer anderen Stellung wäre. Mitgliedschaften bei (günstigeren) Golfclubs seien nicht zielführend gewesen, weil der Abgabepflichtigen eine Werbetätigkeit dort klar untersagt gewesen sei. Der Versuch, dort Kunden zu akquirieren bzw. Werbung zu machen, sei gar nicht möglich gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Entscheidungen explizit festgestellt, dass sich betriebliche und private Belange sehr oft vermischen. Im Hinblick auf eine Reise habe er die alte Rechtslage verworfen und klargestellt, dass es für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen entscheidend darauf ankomme, ob eine Aufteilung in private und betriebliche Aufwendungen vorgenommen werden könne. Auch ein Laptop, ein Handy und vieles mehr könnten gemischt genutzt werden.

Die Abgabepflichtige schränkte mit dem Vorlageantrag ihr Beschwerdebegehren ein und beantragte, die folgenden Kosten als Werbungskosten anzuerkennen:

- Aufwendungen R-Club 1.430,00 € (Mitgliedsbeitrag von 1.830,00 € abzüglich alternative Kosten für ein Fitnessstudio inkl. Spa-Bereich von 400,00 €) als abzugsfähige Aufwendungen für Werbetätigkeiten.
- Aufwendungen Golfclub ABC 1.370,00 € (Mitgliedsbeitrag von 1.790 € abzüglich alternative Kosten für einen anderen günstigen Golfclub von 420,00 €).

7. Mit Vorlagebericht vom 11. April 2019 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 8. Februar 2019 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr 2018 als Leiterin des X-Stores in Ort 1 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. X ist „eine der führenden Marken für Golfbekleidung sowie Anbieter für hochwertige Outfits im Bereich Sport- und Freizeitbekleidung“ (Quelle: www.1). Dem zwischen der X-AG und der Bf. abgeschlossenen „Anstellungsvertrag“ vom 28. Mai 2010 ist unter „§ 1 Beginn des Anstellungsverhältnisses und Tätigkeit“ Folgendes zu entnehmen:

„Die Angestellte wird zum 01.06.2010 in der Region Ort 1 mit Schwerpunkt im X Shop in Ort 1 als Shop Managerin in Vollzeit eingestellt. Es gilt eine Betriebszugehörigkeit seit dem 15.06.2009. Das Aufgabengebiet der Angestellten umfasst den Verkauf der X Kollektion, die Führung und Einsatzplanung des Verkaufspersonals, Order und Nachorder von Waren entsprechend der geltenden Richtlinien sowie die allgemeine Verwaltung der Filiale. Zudem wird die Angestellte bei Bedarf die Betreuung weiterer regionaler, von der Firma zu benennenden, X Flächen bei Handelspartnern übernehmen. Dieser Aufgabenbereich ist nicht abschließend festgelegt und kann sich in der Zukunft ändern. Die Angestellte verpflichtet sich zu sorgfältiger und gewissenhafter Ausführung der ihr übertragenen Aufgaben und zur Befolgung der ihr seitens der Firma erteilten Anweisungen.“

Mit „Vertragsänderung“ vom 12. Juli 2013 wurde der „Anstellungsvertrag“ vom 28. Mai 2010 mit Wirksamkeit vom 1. August 2013 wie folgt geändert:

„Zu § 4 Entgelt

Das monatliche Bruttogehalt, zahlbar am Monatsende, berechnet sich ab dem 01.08.2013 aus einem Bruttogrundgehalt von Euro 2.431,00 plus Provision für den jeweiligen Vormonat.

Es wird eine Provision in Höhe von 2 % auf den persönlichen Bruttoumsatz der Angestellten mit X Ware im X Store in Ort 1 gezahlt. Dieser Umsatz wird über das Kassensystem erfasst.

Außerdem erhält die Angestellte bei Erreichung der von der Firma X festgelegten monatlichen Ziele für den X Store in Ort 1 eine Provision in Höhe von 2 % auf den monatlichen Gesamtbruttoumsatz des X Stores in Ort 1 mit X Ware, unabhängig davon, welche Mitarbeiterin den Umsatz geleistet hat. Bei Nichterreichung der von der Firma X festgelegten monatlichen Ziele für den X Store in Ort 1 wird eine Provision in Höhe von 1,5 % (anstatt 2 %) auf den monatlichen Gesamtbruttoumsatz des X Stores in Ort 1 mit X Ware gezahlt, unabhängig davon, welche Mitarbeiterin den Umsatz geleistet hat. Dieser Bruttoumsatz wird ebenfalls über das Kassensystem erfasst.

Die Angestellte erhält eine Urlaubsbeihilfe und eine Weihnachtsremuneration (Sonderzahlungen) gemäß der Gehaltsordnung des anzuwendenden Kollektivvertrages. Aktuell wird das jeweils im Juni bzw. im November gültige Bruttogrundgehalt zuzüglich des Jahresdurchschnitts der monatlich gezahlten Bruttoprovision gezahlt. Bei Eintritt während des Jahres gebührt der Angestellten der aliquote Teil; bei Austritt während des Jahres berechnen sich die Sonderzahlungen nach dem letzten Monatsgehalt.

Falls Überstunden anfallen sollten, werden diese in Form von Freizeit abgegolten und nicht ausbezahlt.

Zu § 5 Arbeitszeit

Die regelmäßige Arbeitszeit beträgt ab dem 01.08.2013 wöchentlich ohne Pausen 38,5 Stunden (166,83 Stunden im Monat) inklusive Wochenendarbeiten. Die Arbeitszeiten sind flexibel den Öffnungszeiten und den Erfordernissen des Geschäftsbetriebes anzupassen. Die Angestellte ist verpflichtet, Mehrarbeit zu leisten, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

Die übrigen Vertragsbestandteile bleiben in der bisherigen Form bestehen.“

Die Bf. war dem Zentralen Melderegister zufolge bis zum 16. Mai 2013 mit ihrem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße, polizeilich gemeldet. In der Zeit vom 16. Mai 2013 bis 3. Dezember 2021 (somit auch im Streitjahr) war die Bf. mit ihrem Hauptwohnsitz in Gemeinde 1, B-Straße, polizeilich gemeldet.

2. Die Bf. war im Streitjahr Mitglied des RR-Club (kurz: R-Club), der von der R-GmbH betrieben wird. Mit Rechnung vom 11. November 2018, Rechnungs-Nr. a, wurde der Bf. der Mitgliedsbeitrag mit 1.830,00 € vorgeschrieben und von ihr am selben Tag bezahlt.

Der R-Club ist ein Mitgliederclub. Dem Internet-Auftritt des R-Club sind folgende Informationen zu entnehmen (Quelle: www 2):

„Was den RR-Club so unvergleichlich macht, ist nicht die Tatsache, dass man dort exzellent netzwerken, köstlich essen, traumhaft wohnen und perfekt entspannen kann. Auch nicht, dass man ein viel- und abwechslungsreiches Angebot aus kulturellen und gesellschaftlichen Highlights genießt. Sondern das Besondere ist die Mischung aus allem.“

Die Aufnahme als Mitglied des R-Club erfolgt ausschließlich über Einladung des Clubs und nach Bestätigung durch das Clubkomitee. Mit Bestätigung der Mitgliedschaft und Bezahlung der anfallenden Gebühren ist die Aufnahme bewirkt. Als Vorteile der Mitgliedschaft werden genannt:

„Concierge Service, Spa-Nutzung, umfangreiches Freizeit- und Eventprogramm, Kulinarik, Internationales Top Netzwerk, Wohnen im Club für Mitglieder, Freunde von Mitgliedern oder Geschäftspartner, ideale Veranstaltungslocation“.

Der R-Club ist ganzjährig täglich geöffnet. Der Fitnessbereich und das Schwimmbad stehen Mitgliedern täglich kostenlos zur Verfügung. Das Freizeit- und Eventprogramm umfasst ua. einen monatlichen „Club-Cocktail“ zum Mitgliederaustausch und Vernetzen, vielfältige Outdoorprogramme, Stubengespräche und Impulsvorträge mit interessanten Persönlichkeiten aus Politik, Wirtschaft, Industrie, Medizin und Schauspielszene, sowie auch die Abhaltung von Golfturnieren. Bei der Abhaltung von Golfturnieren kooperiert der R-Club auch mit dem Golfplatz ABC.

Die Bf. war im Streitjahr auch Mitglied des Golfclubs ABC, der vom Tourismusverbandes betrieben wird. Mit Rechnung vom 3. April 2018, Rechnungs-Nr. b, wurde der Bf. der Mitgliedsbeitrag (Jahresbeitrag) mit 1.790,00 € vorgeschrieben und von ihr am 8. April 2018 bezahlt. Im Jahr zuvor war die Bf. Mitglied beim Golfclub A in Ort 3, wofür sie eine „Jahresspielgebühr 2017“ von 420,00 € zu bezahlen hatte. Mit dem Golfspiel hat die Bf. im Jahr 2007 begonnen, in diesem Jahr absolvierte sie einen Golfkurs.

3. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, aus Internetabfragen und Abfragen aus dem Zentralen Melderegister.

Streit besteht darüber, ob die Mitgliedsbeiträge der Bf. zum Golfclub ABC und zum RR-Club (in der lt. Vorlageantrag eingeschränkten Höhe) als Werbungskosten bei ihrer zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führenden Tätigkeit als Leiterin des X-Stores berücksichtigt werden können.

III. Beweiswürdigung

Die beiden geltend gemachten Mitgliedsbeiträge zum Golfclub ABC und zum RR-Club sind nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes gemischt (sowohl beruflich als auch privat) veranlasst. Dies aus folgenden Gründen:

1. Die Bf. war im Streitjahr Angestellte der X-AG und dabei als Leiterin („Shop Managerin“) des X-Stores in Ort 1 tätig. Sie wurde zum 1. Juni 2010 in Vollzeit in diese Funktion eingestellt, ihr Aufgabengebiet umfasste im X-Shop den Verkauf der X-Kollektion, die Führung und Einsatzplanung des Verkaufspersonals, die Order und Nachorder von Waren sowie die allgemeine Verwaltung der Filiale. Eine vertragliche Verpflichtung, für den X-Shop auf eigene Kosten Werbung zu machen, ist dem „Anstellungsvertrag“ (entgegen der Behauptung im Vorlageantrag) nicht zu

entnehmen; eine Dienstpflicht dazu kann weder dem „Anstellungsvertrag“ vom 28. Mai 2010 noch der „Vertragsänderung“ vom 12. Juli 2013 abgeleitet werden.

Festzuhalten ist jedoch, dass die Bf. umsatzbeteiligt war. So wurde ihr - über das monatliche Bruttogehalt hinaus - eine Provision für den jeweiligen Vormonat von 2 % ihres persönlichen Bruttoumsatzes mit X-Ware und zudem - bei Erreichen bestimmter festgelegter monatlicher Ziele - eine Provision von 2 % auf den monatlichen Gesamtbruttoumsatz des X-Stores zugestanden. Bei Nichterreichen der festgelegten monatlichen Ziele stand der Bf. aber jedenfalls eine Provision von 1,5 % (statt 2 %) auf den monatlichen Gesamtbruttoumsatz zu. Vom Bundesfinanzgericht wird daher nicht in Abrede gestellt, dass die Bf. ein persönliches Interesse daran hatte, Kunden für den X-Store zu akquirieren, um dadurch für den X-Store höhere Bruttoumsätze (und damit für sich höhere Provisionen = höhere Einnahmen) zu erzielen.

2. Der X-Store in Ort 1 lebt - den Ausführungen der Bf. zufolge - zum Großteil von wohlhabenden Unternehmern, die Businessgolf betreiben. Der R-Club erschien der Bf. daher als ideale Plattform, um auf jenes Publikum zu treffen, das im X-Store einkaufen geht. Der R-Club ist ein Mitgliederclub, dessen Freizeit- und Eventprogramm in erster Linie dem Austausch und Vernetzen seiner Mitglieder dient. Dazu werden monatliche „Club-Cocktails“, Outdoorprogramme, Stubengespräche und Impulsvorträge mit interessanten Persönlichkeiten, aber auch Golfturniere abgehalten, die - dem Vorlageantrag zufolge - zweimal jährlich stattfinden. Bei diesen Turnieren hatte die Bf. Gelegenheit, Werbung für den X-Store zu platzieren. Auf die dem Vorlageantrag beigelegten Fotos von Turnieren des R-Club wird diesbezüglich verwiesen. Darüber hinaus nahm die Bf. als Mitglied an anderen Veranstaltungen des R-Club teil, bei denen sie auf „gut situierte Businessmenschen, die Golf als Geschäftsplattform nutzen“, treffen und so eine Kontaktaufnahme mit potenziellen Kunden des X-Stores herstellen konnte. Es ist für das Bundesfinanzgericht durchaus nachvollziehbar, dass die Mitgliedschaft beim R-Club der Bf. eine Möglichkeit eröffnete, Werbung für den X-Store und dessen Produkte zu machen und damit eine neue Kundenschicht zu erschließen. Ohne Mitgliedschaft beim R-Club wäre ihr diese Möglichkeit - wie die Bf. zu verstehen gab - nicht offen gestanden.

Die Mitgliedschaft der Bf. beim R-Club war aber jedenfalls auch privat mitveranlasst. So stehen Mitgliedern des ganzjährig geöffneten R-Club der Fitnessbereich und das Schwimmbad täglich kostenlos zur Verfügung; die (kostenlose) Nutzung des Spa-Bereiches ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Tatsächlich wurde der Spa-Bereich des R-Club auch von der Bf. mitbenützt. Sie räumte selbst ein, dass ca. 500,00 € jährlich veranschlagt werden müssten, wenn diese Leistung in einem Fitnessstudio in Anspruch genommen werden würde. (In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bf. bereits zuvor Mitglied in einem Fitnessstudio, nämlich „F-Studio“, war, wodurch ihr privates Interesse am Besuch solcher Fitnesseinrichtungen dokumentiert wird. Da sie dort aber kaum Kunden für den X-Store habe akquirieren können, habe sie diese - privat veranlasste und auch nicht steuerlich geltend gemachte - Mitgliedschaft wieder beendet.) Bezogen auf den streitgegenständlichen Mitgliedsbeitrag von 1.830,00 € „wären somit

maximal zwischen € 300,00 - 500,00 der Privatsphäre gewidmet“. Im Vorlageantrag wurde das Beschwerdebegehren sodann auch dahingehend eingeschränkt, dass die Aufwendungen R-Club lediglich mit 1.430,00 € (Mitgliedsbeitrag von 1.830,00 € abzüglich alternative Kosten für ein Fitnessstudio inkl. Spa-Bereich von 400,00 €) als Werbungskosten anzuerkennen seien. Damit hat die Bf. selbst zu verstehen gegeben, dass der Mitgliedsbeitrag des R-Club auch die Nutzung des Spa-Bereiches inkludiert und diese - mit 400,00 € nicht unwesentlich zu bemessende - Nutzung dem Privatbereich zuzuordnen ist.

3. Nicht anders verhält es sich beim Mitgliedsbeitrag zum Golfclub ABC, der vom Tourismusverbandes betrieben wird. Eine berufliche Mitveranlassung der Mitgliedschaft der Bf. bei diesem Golfclub kann zwar nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht gänzlich ausgeschlossen werden. So gab die Bf. zu verstehen, dass ein Werbeauftritt für den X-Store - wie beim R-Club - ohne Mitgliedschaft mit hohen Kosten verbunden bzw. erst gar nicht möglich wäre, weil das Betreten des Clubgebäudes nur Mitgliedern vorbehalten sei. Mitglieder seien für solche Belange immer bevorzugt worden, weshalb die Bf. auch dem Golfclub ABC beigetreten sei. Es sei ihr sodann möglich gewesen, bei Veranstaltungen (Turnieren) des Golfclubs im Rahmen von Sponsorings den Bekanntheitsgrad des X-Stores und seiner Produkte zu steigern. Die Werbetätigkeit habe sich aber auch direkt auf die Mitglieder des Golfclubs bezogen, denen Gutscheine verteilt bzw. gegen Nachweis der Mitgliedschaft Rabatte auf die reguläre X-Ware angeboten worden seien.

Andererseits ist die private Mitveranlassung der Mitgliedschaft zum Golfclub ABC allein schon darin zu erblicken, dass die Bf. bereits im Jahr 2007 einen Golfkurs absolviert hat. Dies und die damit verbundenen Golfkenntnisse mögen zwar - angesichts zahlreicher Mitbewerber - für die Einstellung als Leiterin („*Shop Managerin*“) des X-Stores in Ort 1 ein durchaus mitentscheidendes Kriterium gewesen sein; mit der Absolvierung eines Golfkurses bereits im Jahr 2007, somit Jahre vor Abschluss des „*Anstellungsvertrages*“ vom 28. Mai 2010, hat die Bf. aber unzweifelhaft ihr privates Interesse am Golfspiel zu erkennen gegeben. Zum damaligen Zeitpunkt war die Beschäftigung bei der X-AG (die Betriebszugehörigkeit zu diesem Unternehmen begann am 15. Juni 2009) noch nicht absehbar.

Auch der Einwand der Bf., dass sie aus privaten Gründen „*sehr selten Golf spiele*“, vermag nicht zu überzeugen. So ist aktenkundig, dass sie noch im Jahr 2017 (somit ein Jahr vor dem Streitjahr) bei einem anderen Golfclub (beim Golfclub A in Ort 3) Mitglied war und dafür eine „*Jahresspielgebühr 2017*“ von 420,00 € zu bezahlen hatte. Diese Mitgliedschaft war ausschließlich privat veranlasst, beim Golfclub A war eine Werbetätigkeit für den X-Store (auch verbal) ausdrücklich untersagt, da der Golfclub einen eigenen Golf-Shop (wenngleich auch mit X-Ware) führte. Bezeichnenderweise wurde dieser Mitgliedsbeitrag von 420,00 € auch nicht in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 als Werbungskosten geltend gemacht.

Im Streitjahr erfolgte der Wechsel bezüglich der Mitgliedschaft zu einem Golfclub, die Bf. wurde Mitglied im Golfclub ABC. Dies verschaffte ihr die Möglichkeit, eine Werbetätigkeit für den X-Store in Ort 1 zu entfalten, aber auch (weiterhin) privat Golf zu spielen. Die private Mitveranlassung der Mitgliedschaft zum Golfclub ABC wurde letztlich auch von der Bf. nicht in Abrede gestellt. So wurde das Beschwerdebegehren im Vorlageantrag dahingehend eingeschränkt, dass die Aufwendungen Golfclub ABC lediglich mit 1.370,00 € (Mitgliedsbeitrag von 1.790 € abzüglich alternative Kosten für einen anderen günstigen Golfclub von 420,00 €) als Werbungskosten anzuerkennen seien. Diese alternativen Kosten bezogen sich konkret auf die (vorangegangene) Mitgliedschaft der Bf. zum Golfclub A, die ausschließlich privat veranlasst war. Damit hat die Bf. selbst zu verstehen gegeben, dass der Mitgliedsbeitrag zum Golfclub ABC in einem nicht unwesentlichen Ausmaß der Privatsphäre (dem privaten Golfspiel) zuzuordnen ist.

IV. Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Ein solches Abzugsverbot enthält § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden 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.

V. Erwägungen

1. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und

derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (zB VwGH 26.4.2000, 96/14/0098; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; VwGH 5.4.2001, 98/15/0046; VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163; VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (zB VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0218) oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (zB VwGH 9.7.1997, 93/13/0296). Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070).

2. Mitgliedschaften in einem Golfclub bzw. einem Mitgliederclub (mit der Möglichkeit der Benützung des Spa-Bereiches) haben ihre Ursache in den persönlichen Lebensverhältnissen eines Steuerpflichtigen; sie betreffen unzweifelhaft die private Lebensführung. Bei den streitgegenständlichen Mitgliedsbeiträgen handelt es sich um gemischt (sowohl beruflich als auch privat) veranlasste Aufwendungen (vgl. Pkt. III. dieses Erkenntnisses), die demnach zur Gänze dem Abzugsverbot unterliegen. Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge umfasst das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verankerte Abzugsverbot auch solche Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen. Derartige Aufwendungen sind eben auch dann nicht steuerlich abzugsfähig, wenn damit wünschenswerte geschäftliche oder berufliche Kontakte gefördert und vertieft werden.

Dass die betreffenden Aufwendungen (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sind, ist auszuschließen und wurde auch von der Bf. nicht behauptet. So hat selbst die Bf. durch die Einschränkung des Beschwerdebegehrens im Vorlageantrag zu erkennen gegeben, dass die Aufwendungen nicht unwesentlich der Privatsphäre, somit der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. Das Ausmaß der privaten Veranlassung wurde von ihr beim Mitgliedsbeitrag zum R-Club mit 400,00 € (im Verhältnis zum gesamten Mitgliedsbeitrag von 1.830,00 €) und beim Mitgliedsbeitrag zum Golfclub ABC mit 420,00 € (im Verhältnis zum gesamten Mitgliedsbeitrag von 1.790,00 €) ermittelt, wenngleich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund der gegebenen untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen eine exakte Aufteilung der Mitgliedsbeiträge in einen privat und beruflich veranlassten Teil ohnehin nicht möglich ist.

Ergänzend ist festzuhalten, dass derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung (zB Mitgliedsbeiträge zu einem Fitnessstudio oder Golfclub) als Werbungskosten geltend macht, im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen hat (Nachweispflicht), dass sie - entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020; vgl. auch Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 20 Rz 18). Ein solcher Nachweis war der Bf. aufgrund der auch von ihr eingeräumten nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung der Aufwendungen erst gar nicht möglich.

3. Die Bf. verwies auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit einer betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reise, wonach es für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen entscheidend darauf ankomme, ob eine Aufteilung in private und betriebliche Aufwendungen vorgenommen werden könne. Sie bezog sich damit offensichtlich auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.2011, 2010/15/0197, worin festgehalten wurde, dass im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten führen. Für den Fall, dass sich hingegen betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr die Auffassung, dass dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hinsichtlich der betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter) Reiseabschnitte nicht entgegen steht.

Gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen nicht „klar und einwandfrei“ trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. auch VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Dies trifft regelmäßig bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung zu (der Aufwand ist zugleich betrieblich/beruflich und privat veranlasst), bei einer - trennbaren - zeitlichen Abfolge betrieblicher/beruflicher Veranlassung einerseits und privater Veranlassung andererseits wird der betriebliche/berufliche Anteil als abzugsfähig angesehen.

Bei den streitgegenständlichen Mitgliedsbeiträgen ist eine klare und einwandfreie Trennung in eine berufliche und private Veranlassung gerade nicht möglich, es liegt vielmehr - wie bereits dargelegt - eine untrennbare Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen vor. Zu denken ist etwa an die Nutzung des Spa-Bereiches des R-Club und die Teilnahme am Freizeit- und Eventprogramm des R-Club, wo die Bf. gleichzeitig auch persönliche Kontakte zu potenziellen Kunden des X-Stores aufbauen konnte. Zu denken ist auch daran, dass die Mitgliedschaft zum Golfclub ABC der Bf. neben dem Golfspiel gleichzeitig auch die Möglichkeit bot, Werbetätigkeit für den X-Store und seine Produkte zu entfalten.

Zu Recht verwies auch das Finanzamt F darauf, dass sich der berufliche Bezug der gegenständlichen Mitgliedschaften nicht vom privaten Bereich trennen lasse, da dieser oftmals eine Folgewirkung von privaten Kontakten (zB Unterhaltungen, sportliche Betätigung) sei.

Mit dem weiteren Einwand, dass auch ein Laptop, ein Handy und vieles mehr gemischt genutzt und dennoch (im Ausmaß der betrieblichen/beruflichen Nutzung) zumindest teilweise steuerlich berücksichtigt werden könnten, verkennt die Bf. insbesondere, dass bei den angeführten Aufwendungen für Computer oder Telefon im Regelfall eine klare Unterscheidung zwischen beruflicher und privater Verwendung möglich ist (vgl. nochmals VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0187), während dies für die streitgegenständlichen Aufwendungen (Mitgliedsbeiträge) gerade nicht zutrifft.

4. Die Mitgliedsbeiträge der Bf. zum Golfclub ABC und zum RR-Club können nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018 ist gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht konnte sich im Hinblick auf das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierte Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 31. Jänner 2022