

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache ***Bf***, ***BfAdr***, vertreten durch GWP GRÖSZ WEISZ PARTNER Steuerberatung OG, Wiesengasse 2, 7121 Weiden/See, über die Beschwerde vom 6. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nun Finanzamt Österreich) vom 9. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, zu Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage und Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Anlage 2 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

I. Verfahrensgang

Mit Erstbescheid vom 09.07.2019 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers (nachfolgend „Bf“) für 2017 in Höhe von € 10.892 festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Bf trotz Verpflichtung und Erinnerung keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung übermittelt habe und daher eine Arbeitnehmerveranlagung mit den der Abgabenbehörde vorliegenden Informationen durchgeführt worden sei. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen seien nicht bekannt gewesen und daher unberücksichtigt geblieben.

Am 06.08.2019 wurde vom Bf über seinen steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen den Bescheid vom 09.07.2019 eingebracht. Begehrt wurde eine antragsgemäße Festsetzung der

Einkommensteuer lt der Beschwerde beiliegender Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2017. Aufgrund eines am 18.11.2019 von der belangten Behörde an den Bf gerichteten Ergänzungsersuchens legte der Bf weitere Belege und eine Auflistung der im Zuge der Beschwerde geltend gemachten Kosten vor.

Am 06.02.2020 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdeentscheidung und berücksichtigte an Sonderausgaben den Pauschbetrag von € 60 sowie Steuerberatkungskosten in Höhe von € 500 und die Kirchensteuer im Höchstausmaß von € 400. Als Werbungskosten berücksichtigt wurden nachfolgend angeführte Beträge, wobei die nach Ansicht der belangten Behörde absetzbaren (sonstigen) Werbungskosten um den dem Bf vom Land Burgenland gewährten Kostenersatz für Fahrtkosten und Diäten gekürzt wurden:

Arbeitsmittel	€ 67,00
beruflich veranlasste Reisekosten	€ 3.719,20
sonstige Werbungskosten	€ 12.369,96
<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 16.156,16</i>
abzüglich Kostenersatz / Amt der burgenländischen Landesregierung	-€ 9.381,60
Werbungskosten gesamt lt BVE	€ 6.774,56

Die Position beruflich veranlasste Reisekosten setzt sich wie folgt zusammen:

Kilometergelder	€ 2.746,80
Verpflegungsmehraufwand	€ 972,40

Die Position sonstige Werbungskosten setzt sich wie folgt zusammen:

Sonstige Werbungskosten (Parteiabgaben, ***WK 2017***)	€ 6.169,94
Sonstige Werbungskosten (Bewirtungsspesen)	€ 840,88
Sonstige Werbungskosten (Wahlkampfkosten)	€ 2.796,00
Sonstige Werbungskosten (Eigenbelege, Spenden, Tombola, Eintritte usw)	€ 2.563,14

Als außergewöhnliche Belastung wurden von der belangten Behörde antragsgemäß Krankheitskosten in Höhe von € 9.493,60 (mit Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988) und Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 565 (ohne Selbstbehalt) zuerkannt.

Abweichend vom Erstbescheid vom 09.07.2019 wurde von den Einkünften weiters der Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs 1 EStG 1988 (für mehrere Kinder) abgezogen. Auch der vom Bf beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag wurde in Höhe von € 889 in Abzug gebracht.

Die Begründung der Beschwerdeentscheidung lautete (zusammengefasst) wie folgt:

- Die unter Arbeitsmittel beantragten Aufwendungen für Internet und Telefon (EUR 882,82) seien nicht zu berücksichtigen, da trotz Aufforderung vom 18.11.2019 entsprechende Belege nicht vorgelegt wurden.

- Die beantragten Kilometergelder seien um einen Privatanteil im Ausmaß von 40% gekürzt worden. Die vom Bf vorgelegten Aufzeichnungen entsprächen nicht den Anforderungen für ordnungsgemäße Fahrtenbücher. In den vom Bf vorgelegten Unterlagen werde kein Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt angeführt und erfolge keine Aufgliederung der gefahrenen Kilometer in beruflich und privat gefahrene Kilometer. Die beantragten beruflich gefahrenen Kilometer wurden daher gemäß § 184 BAO auf 60% der beantragten Kilometer geschätzt und entsprechend gekürzt.
- Beantragte Werbungskosten in Höhe von € 85,90 für eine Restaurantkonsumation im ***Cafe T*** in ***X*** am ***Datum*** (Rechnungsbetrag € 171,80) wurden als nicht abzugsfähig behandelt, da Aufwendungen für eigene Geburtstagsfeiern (Anmerkung BFG: der Bf hat am ***GebDatum*** Geburtstag) nicht abzugsfähig seien (VwGH 29.06.1995, 93/15/0113).
- Der beantragte Mitgliedsbeitrag für den USV ***X*** (Fußballverein) in Höhe von € 30 sei gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig, da es sich hierbei um Aufwendungen für die Lebensführung handle.
- Die unter dem Titel („*Eigenbelege, Spenden, Sachspenden, Tombola, Eintritte*“, beinhaltend auch ***WK 2016***) seien nur in Höhe der vorgelegten Belege (€ 2.563,14) anzuerkennen.
- Ausgaben für den Elternverein der Volksschule ***X*** (für die Tochter ***T1***) in Höhe von € 105 seien nicht unter Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs 9 EStG 1988 absetzbar.

Mit Schreiben vom 03.03.2020 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Beiliegend übermittelte der Bf weitere Belege (über die Vergütung von Aufwendungen durch das Land Burgenland, Reisekostenaufstellungen für die Zeiträume 01-08/2017 sowie 08-12/2017, eine Kopie der Zulassungsscheine der dem Bf zur Verfügung stehenden Pkw, eine Kopie der Beschwerde und die Aufstellung „*Eigenbelege 2017*“ über Aufwendungen für Veranstaltungsbesuche). Im Vorlageantrag wurde begründend ausgeführt:

- Für den Zeitraum Jänner bis Mitte August 2017 seien die angefallenen Fahrtkosten über das Land Burgenland abgerechnet und ersetzt worden. Ab 16.08.2017 sei das Fahrtenbuch vom Bf weitergeführt worden, es sei aber zu keinen weiteren Kostenersätzen durch das Land Burgenland gekommen (Anmerkung BFG: Der Maximalbetrag für den Kostenersatz durch das Land Burgenland war nach Angabe des Bf Mitte August 2017 ausgeschöpft). Das Finanzamt habe im Zuge der Beschwerdevorentscheidung vom Land ersetzte Reisekosten in Höhe von € 9.381,60 von den gesamten Werbungskosten abgezogen. Dies könne nicht korrekt sein, da die bis 15.08.2017 angefallenen Fahrtkosten nicht in der Gesamtsumme der vom Bf beantragten Werbungskosten enthalten seien. Für die auf den Zeitraum Jänner bis 15.08.2017 entfallenden Fahrtkosten sei kein Werbungskostenabzug beantragt worden.

- Für Fahrten als Bürgermeister und Landtagsabgeordneter benutze der Bf seinen eigenen Pkw ***F***, die Privatfahrten führe er mit dem Zweitfahrzeug ***F P*** durch. Aus diesem Grund sei der vom Finanzamt ermittelte Privatanteil von 40% zu hoch; ein Privatanteil sei mit maximal 10% anzusetzen.
- Der Bf habe aufgrund seiner öffentlichen Stellung und im Rahmen seiner politischen Tätigkeit Ausgaben bei diversen Veranstaltungen zu leisten (siehe Aufstellung „*Eigenbelege 2017*“). Das Finanzamt habe diese beantragten Aufwendungen um 60,70% gekürzt. Angemessen wäre lediglich eine Kürzung von 30% gewesen. Fremdbelege seien nicht erhältlich gewesen, da es sich fast ausschließlich um Vereinsveranstaltungen bzw Parteiveranstaltungen gehandelt habe.

Am 30.03.2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde nahm wie folgt Stellung:

- Auf Grund der im Vorlageantrag übermittelten Fahrtkostenaufstellungen und der Bestätigung der vom Land Burgenland erhaltenen Kostenersätze sei von den Werbungskosten kein Abzug in Höhe von € 9.381,60 vorzunehmen.
- Eine Schätzung der beruflich veranlassten Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 90% der beantragten Kosten (Kürzung um nur 10%) sei nicht angemessen: Hinsichtlich der Verpflegungsmehraufwendungen gehe die belangte Behörde davon aus, dass dem Bf im Sinne der VwGH-Rechtsprechung (siehe VwGH 29.05.1996, 93/13/0013; VwGH 05.10.1994, 92/15/0225) die Verpflegungsmöglichkeiten an den Einsatzorten überwiegend bereits bekannt sind. Überdies seien sämtliche Fahrtkosten im August 2017 bereits durch das Land Burgenland ersetzt worden. Der Anteil der auf August 2017 entfallenden Kilometerleistung betrage ca ein Drittel der geltend gemachten Fahrtkosten. Somit habe eine Schätzung der beruflich veranlassten Fahrtkosten in Höhe von 60% der beantragten Kosten zu erfolgen (Kürzung um 40%). Es sei daher für Kilometergeld und Verpflegungsmehraufwand ein Betrag von € 3.330,42 anzuerkennen (Anmerkung BFG: Auch von den beantragten - und in der Beschwerdevorentscheidung in vollem Ausmaß zuerkannten - Diäten sollte nach Auffassung der belangten Behörde nunmehr ein Abschlag von 40% vorgenommen werden).
- Die sonstigen Werbungskosten seien in Höhe von € 13.349,58 (statt bisher in der Beschwerdevorentscheidung mit € 12.369,96) anzuerkennen. Darin ist auch ein Betrag von € 2.800 für Spenden (lt Aufstellung „*Eigenbelege 2017*“) enthalten. Dies aus folgendem Grund: Aufwendungen für den Ballbesuch eines Politikers (Eintritt, nicht aber Bewirtungsspesen) seien als Werbungskosten anzuerkennen, wenn der Ballbesuch beruflich veranlasst ist und nicht der Unterhaltung dient (VwGH 15.06.1988, 87/13/0052). Aus der Aufstellung „*Eigenbelege 2017*“ gehe nicht hervor, ob es sich um Eintrittspreise und Spenden mit Werbecharakter oder um nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen handelt. Werbungskosten seien grundsätzlich (auch von

politischen Funktionären) nachzuweisen. Soweit ein Nachweis durch Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, könnten die Zahlungen durch Eigenbelege glaubhaft gemacht werden. Von der Zumutbarkeit, einen Fremdbeleg zu verlangen, sei jedenfalls immer dann auszugehen, wenn der Empfänger der Beträge zur Aufzeichnung seiner Einnahmen (Erträge) verpflichtet ist. Dies gelte auch bei Spenden an Vereine, da diese ebenfalls verpflichtet sind, Aufzeichnungen zu führen und zwar auch bei Bewirtungen bei Bällen oder sonstigen Veranstaltungen. Auf Grund der seit 2016 eingeführten Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht sei es grundsätzlich überall möglich Belege zu bekommen. Gemäß § 184 BAO seien die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, sofern diese nicht ermittelt oder berechnet werden können. Die Summe der geltend gemachten Ausgaben ohne Belege betrage € 4.123. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Bürgermeister und Landtagsabgeordnete Spenden bei Veranstaltungen im eigenen Wirkungsbereich über die Eintrittspreise hinaus tätigen. Daher erscheine in diesem Zusammenhang die Anerkennung von € 40 (€ 20 für Eintrittspreise und € 20 für Spenden) je Veranstaltung als angemessen (in Summe also € 2.800). Zusätzlich soll ein Betrag von € 10.549,40 als (sonstige) Werbungskosten anzuerkennen sein (davon Parteiabgaben: € 6.169,94; davon Bewirtungsspesen: € 840,88; davon Wahlkampfkosten: € 2.796,00; davon WK: € 134,46; davon Eigenbelege, Spenden, Sachspenden, Tombola, Eintritte und sonstige: € 608,30).

- Folgende beantragte Aufwendungen seien als solche im Sinne des § 20 EStG 1988 anzusehen und daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen (in Summe € 1.051,48):
 - Rechnung für eigene Geburtstagsfeier vom ***Datum*** (€ 171,80)
 - Gutscheine ***LH***, in Summe € 60
 - Tombolalose (***Partei*** Ball ***Gemeinde H***; Dorffest USV ***X***; ***R*** Festival ***Datum***; Tombolalose 2017; ***Partei*** ***Gemeinde P***; Familienfest), in Summe € 179
 - Rechnungen für diverse Bewirtungen (Gulaschsuppen ***Datum***; Brot/Semmeln ***Datum***; Catering ***Datum***), in Summe € 387,08
 - Blumen und Pflanzen, in Summe € 67,60
 - Wein (€ 156)
 - Mitgliedsbeitrag USV ***X*** (€ 30)

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1004 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1090 neu zugeteilt.

Am 28.03.2023 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht dazu aufgefordert, diverse Fragen zum Sachverhalt zu beantworten und weitere Nachweise bzw Unterlagen vorzulegen. Der Bf hat den Vorhalt am 16.05.2023 beantwortet. Zu danach noch offenen Sachverhaltsfragen und zur

rechtlichen Erörterung wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht am 20.06.2023 niederschriftlich einvernommen. Soweit gegenständlich Ausgaben im Schätzungsweg zu ermitteln waren, wurden dem Bf Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen sowie auch das Schätzungsergebnis vorgehalten. Dem Bf wurde die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu nehmen. Die Ergebnisse der Einvernahme wurden der belangten Behörde am 12.07.2023 telefonisch zur Kenntnis gebracht. Zuvor wurden der belangten Behörde auch die Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 16.05.2023 sowie weitere vom Bf nachgereichte Belege übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erzielte im Streitjahr 2017 Einkünfte aus einer unselbstständigen Tätigkeit als Bürgermeister der Gemeinde ***X*** und Abgeordneter zum Landtag Burgenland.

Der Bf begehrt den steuerlichen Ansatz nachfolgend angeführter Ausgaben:

- a.) Versicherungsprämien und -beiträge (Lebensversicherung, Rentenversicherung, Ablebensversicherung, Unfallversicherung), in Summe € 3.085,48
- b.) Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden (€ 7.300), betrifft Rückzahlung eines Kredites (lt Angabe des Bf „***bei Bank R***“)
- c.) Steuerberatungskosten in Höhe von € 599,99
- d.) Büromaterial inkl Postgebühren (in Summe € 67)
- e.) Kosten für Kombipaket (Internet, Fernsehen, Festnetz) und Mobiltelefonkosten in Höhe von € 882,82 (unter Abzug eines Privatanteiles von 30%)
- f.) Kilometergeld in Höhe von € 4.578
- g.) Diäten (Verpflegungsmehraufwand) in Höhe von € 972,40
- h.) Wahlkampfkosten in Höhe von € 2.796
- i.) Parteiabgaben, in Summe € 6.169,94
- j.) Bewirtungsspesen (50%), in Summe € 926,78
- k.) Aufwendungen für Spenden, Sachspenden, Tombola, Eintritte usw in Höhe von insgesamt € 6.521,68 (lt Aufstellung „Eigenbelege 2017“: € 4.123; übrige: € 2.398,68)

l.) Krankheitskosten (abzüglich Kostenersätze) sowie damit in Zusammenhang stehende Fahrtkosten, in Summe € 9.493,90

m.) Kinderbetreuungskosten (***HS Gebühr*** für die Töchter ***T1*** und ***T2*** in Höhe von € 320, Schulgeld für die Musikschule ***Gemeinde F*** in Höhe von € 245, Beitrag zum Elternverein der Volksschule ***X*** für die Tochter ***T1*** in Höhe von € 105)

Zu den Sonderausgaben (Punkte a bis c):

Der Bf beantragte den Sonderausgabenabzug für Topf-Sonderausgaben.

Der Bf hat Leistungen von der Steuerberatungskanzlei GWP bezogen, über die am 03.03.2017 abgerechnet wurde (Rechnungsbetrag: € 599,99). Am 04.08.2017 hat die Steuerberatungskanzlei GWP den Betrag zuzüglich € 17,75 an Verzugszinsen eingemahnt. Am 12.08.2017 hat der Bf einen Betrag in Höhe von € 500 an die Steuerberatungskanzlei GWP überwiesen. Weitere Überweisungen an die Steuerberatungskanzlei GWP wurden im Kalenderjahr 2017 nicht vorgenommen.

Zu den Werbungskosten (Punkte d bis k):

Der geltend gemachte Büroaufwand betraf Büromaterial (Druckerpatronen, Stifte, Hefte und Kopierpapier), das der Bf für seine berufliche Tätigkeit verwendet hat. Die Postgebühren sind im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Bf angefallen.

Der Bf nutzte im Jahr 2017 das Kombipaket ***KCbasic*** der Firma ***KPlus*** an seinem privaten Wohnsitz. Der betreffende Tarif enthält Internet, (Kabel)Fernsehen und einen Festnetz-Telefonanschluss. Die Kosten dafür wurden monatlich vom Konto des Bf abgebucht. Insgesamt sind dem Bf im Jahr 2017 dafür Aufwendungen in Höhe von € 360,96 erwachsen. Der Bf nutzte dieses Paket auch für berufliche Zwecke.

Im Jahr 2017 sind dem Bf Mobiltelefonkosten im Zusammenhang mit Vertragsverhältnissen mit Mobilfunkunternehmen (Telefonnummern ***TelNr1*** und ***TelNr2***) erwachsen. Beide Telefonnummern wurden vom Bf auch für seine politische Tätigkeit genutzt.

Die vom Bf beantragten Kilometergelder beziehen sich auf Fahrten, die der Bf ab 16.08.2017 unternommen hat. Je Fahrtkilometer (insgesamt 10.900 Kilometer) wird vom Bf ein Betrag von € 0,42 geltend gemacht. Die Fahrten führte der Bf mit dem auf ihn zugelassenen ***F*** durch. Insgesamt legte der Bf im Streitjahr mit diesem Fahrzeug mehr als 30.000 Kilometer zurück. Der Bf hat das Fahrzeug (Erstzulassung lt Zulassungsschein: 12.05.2011) im Jahr 2016 um € 20.000 gebraucht angeschafft. Die als Werbungskosten geltend gemachten und vom Bf selbst getragenen Fahrtkosten sind auf die Kilometerleistung ab 16.08.2017 bis 31.12.2017 bezogen. Die Fahrtkosten für die im Jahr 2017 bis 15.08.2017 gefahrenen Kilometer finden im

vom Land Burgenland geleisteten Kostenersatz Deckung, weshalb für diese Kosten (mangels Kostentragung durch den Bf) kein Werbungskostenabzug begehrt wird. Der Bf ist im Jahr 2017 12x direkt von seinem Wohnsitz (***BfAdr***) nach Eisenstadt zu seiner Arbeitsstätte als Landtagsabgeordneter (Landtag) und wieder zurück nach ***X*** gefahren.

Die vom Bf begehrten Diäten betreffen im Wesentlichen Reisen, an denen die Hin- und Rückfahrten zwischen dem Wohnsitz des Bf und dem angegebenen Zielort am selben Tag erfolgten (keine Nächtigung).

Der Bf hat im Jahr 2017 von der Gemeinde ***X*** 1.398 Gegenstände (mit dem Aufdruck „***xxx***“) um € 2/Stück erworben und bezahlt. Grund für die Anschaffung der Gegenstände war die Gemeinderatswahl 2017; die Gegenstände wurden zur Wahlwerbung für den Bf an wahlberechtigte Gemeindebürger und auch Gewerbebetriebe verteilt. Der Bf (***Partei***-Parteimitglied) ist seit ***dem Jahr X1*** Bürgermeister der Gemeinde ***X***. Bei der (am 01.10.2017 abgehaltenen) Gemeinderatswahl 2017 ist der Bf angetreten. Er wurde wieder als Bürgermeister gewählt und bezog im Streitjahr 2017 und in den darauffolgenden Jahren Einkünfte aus dieser unselbständigen Tätigkeit.

Den Bf trifft die Verpflichtung, einen Beitrag an die Landes- bzw Bezirksparteileitung zu zahlen. Die Zahlungspflicht beruht auf § 66 Abs 1 lit b des Landesparteiorganisationsstatutes der ***Partei*** Burgenland und auf einen Beschluss des Landes- bzw Bezirksparteivorstandes. Der Bf hat im Jahr 2017 insgesamt einen Betrag von € 6.169,94 an die betreffenden Organisationen bezahlt (davon Funktionärsabgabe ***Partei*** Burgenland € 3.420; davon Mandatarbeitrag ***Partei*** Bezirk ***N*** € 2.615,48; davon ***WK 2017*** inkl Porto € 134,46).

Dem Bf sind im Jahr 2017 im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Politiker Kosten für diverse Bewirtungen entstanden. Am ***Datum*** hat der Bf ehrenamtlich tätige Wahlhelfer eingeladen, um sich bei ihnen für ihre Unterstützung zu bedanken. Die Wahlhelfer haben für den Bf im Zuge des Wahlkampfes (Gemeinderatswahl 2017) Flugblätter, Folder und Wahlwerbegeschenke ausgeteilt. Insgesamt waren 42 Personen eingeladen, wobei nicht alle tatsächlich erschienen sind.

Der Bf hat im Jahr 2017 an einer Vielzahl geselliger Veranstaltungen (zB Bälle, Faschingsumzug etc) teilgenommen. Anlässlich dieser Veranstaltungen leistete der Bf im Jahr 2017 auch Geldspenden oder kaufte Tombolalose. Der Bf besuchte im Jahr 2017 auch diverse Kulturveranstaltungen bzw erwarb Eintrittskarten dafür. Die dem Bf in 2017 erwachsenen Aufwendungen für diverse Gegenstände (Gutscheine, Bier, Geschenkkörbe, Blumen, Wein) sind für vom Bf geleistete Sachspenden (zB anlässlich von Veranstaltungen) oder sonstige Geschenke angefallen. Der Bf ist Mitglied des USV ***X*** (Fußballverein) und hatte als solcher im Jahr 2017 einen Mitgliedsbeitrag zu zahlen. Der Bf hat im Jahr 2017 Aufwendungen für im Jahr 2016 verschickte WK (mit Werbebotschaft für seine Person) getragen.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen (Punkte l und m):

Der Bf hat mehrere Kinder (***T3***, geboren am ***GebDatum***; ***T1***, geboren am ***GebDatum***; ***T2***, geboren am ***GebDatum***). Die seitens der belangten Behörde auch anerkannten (und nicht von der Krankenkasse ersetzt) Krankheitskosten resultierten aus Aufwendungen für (vom Bf, seiner Ehegattin und einer seiner Töchter in Anspruch genommene) ärztliche Behandlungen und Therapien (Konsultation von Facharzt und Therapeuten, Zahnbehandlungen, im Wesentlichen für Kronen, „*Compositematerial Seitzahnbereich*“, Anästhesien, 3D-basiertes Röntgen, Mundhygiene). Im Zusammenhang mit diesen Behandlungen wurden Fahrten mit den dem Bf zur Verfügung stehenden Pkw (***F P*** oder ***F***) zurückgelegt, wobei die Kosten dafür der Bf getragen hat.

Die Töchter ***T1*** und ***T2*** haben im Jahr 2017 die ***Einrichtung HS*** besucht. Es handelt sich dabei um eine von einem Pädagogen ***und der Person G*** betriebene Einrichtung zum gemeinsamen Singen und Musizieren für Kinder. Im Jahr 2017 ging die Tochter ***T1*** in eine Musikschule; in Bezug auf diese Tochter bestand eine Mitgliedschaft im Elternverein der Volksschule ***X***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übermittelten Aktenteilen, den vom Bf vorgelegten Belegen, Aufstellungen und sonstigen Erläuterungen sowie dem elektronischen Steuerakt.

Zu den geltend gemachten Kosten für das Kombipaket (Internet, Fernsehen, Festnetz) hat der Bf am 16.05.2023 von der Firma ***KPlus*** an ihn gelegte monatliche Abrechnungen vorgelegt. Aus diesen Abrechnungen ist auch der Vertragsinhalt (Tarif ***KCbasic***) ableitbar und dass ein Abbuchungsauftrag vom Bf erteilt wurde. Dass der Tarif ***KCbasic*** Internet, Fernsehen und einen Festnetz-Telefonanschluss enthält, ergibt sich aus einer Internetrecherche der erkennenden RichterIn. Angesichts einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Anfrage bei der ***KPlus***, die ergeben hat, dass der in der monatlichen Abrechnung aufgeschlüsselte Betrag mit 10%-igem Umsatzsteuerausweis ausschließlich das (Kabel)Fernsehen, und der Betrag mit 20%-igem Umsatzsteuerausweis ausschließlich die Telefon- und Internetleistungen betrifft, wird der auf das Fernsehen entfallende Anteil an den Gesamtkosten mit 31% (dh € 111,90) ermittelt. Die anteiligen Kosten für Telefon und Internet betragen dementsprechend 69% (dh € 249,06).

Dass der Bf das Kombipaket in gewissem Umfang auch beruflich nutzt, wurde vom Bf vorgebracht, nämlich wie folgt: Die Kommunikation sei in der Politik das „A&O“ und nehme einen wesentlichen Teil der Zeit jeden Tages ein. Es sei für den Bf als Bürgermeister und Landtagsabgeordneter täglich eine Herausforderung „*die Kommunikation zu meistern*“. Es gebe viele Aufgaben in der Heimatgemeinde wie auch im gesamten Bundesland zu erledigen, wobei

Internet und Telefon im Vordergrund stehe. Der Bf verwende sein Smartphone „*ganztägig via Telefonie und Internet*“. In Anbetracht des täglichen Arbeitsablaufes des Bf sei die berufliche Nutzung von 70% der Telefon- und Internetkosten „*wahrscheinlich*“ die untere Grenze. Die Darstellung des Bf, wonach er Telefon und Internet täglich für seine politische Arbeit nutzt, ist glaubhaft. Einen Rückschluss auf das konkrete Ausmaß der beruflichen Nutzung des privaten Internetanschlusses erlauben die allgemein gehaltenen Angaben des Bf aber nicht. Vom Bundesfinanzgericht wird ein Privatanteil in Höhe von 40% als angemessen und der Lebenserfahrung entsprechend erachtet. Diese Würdigung ist angelehnt an die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes zu Politikerwerbungskosten (vgl etwa BFG 25.03.2019, RV/7100168/2015 betreffend einen Bezirksrat; BFG 15.01.2020, RV/7100695/2014 betreffend einen Landtagsabgeordneten; BFG vom 27.05.2022, RV/7101473/2013 betreffend eine Stadträtin - allesamt zu Internet- und Telefonkosten als Werbungskosten; angesetzter Privatanteil durchwegs 40%). In Betracht gezogen wurden dabei auch, dass der Bf mehrere (durchaus gewichtige) politische Funktionen (nämlich Bürgermeister und Landtagsabgeordneter) innehat, aber auch, dass nach der Lebenserfahrung von der Nutzung der von der Firma *****KPlus***** erbrachten Dienstleistung in nicht völlig unwesentlichem Ausmaß auch durch andere Familienmitglieder (Ehegattin und mehrere Kinder) ausgegangen werden kann.

Dass dem Bf im Jahr 2017 beruflich bedingte Mobiltelefonkosten entstanden sind, wird auf Grund der wohl zweifellos bestehenden besonderen Notwendigkeit des Einsatzes eines Mobiltelefones im Berufsalltag eines Politikers sowie aufgrund der dazu nunmehr vorgelegten Belege als erwiesen angenommen. Die konkrete Höhe der erwachsenen Aufwendungen und das Ausmaß der beruflichen Nutzung wurde nicht belegt; dem Bf war die Vorlage der Handyrechnungen für das Jahr 2017 nicht lückenlos möglich. Auch Aufzeichnungen zu beruflich/privat geführten Telefonaten liegen nicht vor. Aus den vorgelegten Belegen ist ableitbar, dass monatlich Kosten in Höhe von rund € 20 (pro Telefonnummer) entstanden sind. Unter der Annahme, dass beide Telefonnummern dazu verwendet wurden, berufliche Angelegenheiten zu besprechen, aber auch privat zu telefonieren, werden die absetzbaren Telefonkosten mit einem Betrag von € 20 pro Monat geschätzt (das entspricht in etwa 50% der insgesamt angefallenen Telefonkosten).

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten legte der Bf eine von ihm selbst erstellte tabellarische Aufstellung vor, aus der sich Datum, Zeitrahmen (von bis), gefahrene Strecke (zum Beispiel: *****X***** bis Eisenstadt und wieder zurück nach *****X*****), Angaben zu Anlass/Zweck/Grund der Fahrt (zum Beispiel: „*LPV Sitzung*“, „*Besprechung Fa ***P****“, „*Wahlkampfauftakt Bespr*“), gefahrene Kilometer, Dauer in Stunden sowie die Höhe der beantragten Kosten pro Kilometer (amtliches Kilometergeld) entnehmen lassen.

Dass der Bf die in der vorgelegten Aufstellung (im Zeitraum ab 16.08.2017 bis Ende des Jahres 2017) enthaltenen Fahrten tatsächlich unternommen hat, wird als glaubhaft angesehen. Die

erkennende RichterIn hat die jeweils angeführte Kilometeranzahl mittels Google Maps überprüft und es haben sich bei den meisten Positionen nur geringfügige Abweichungen gezeigt, die auf die ungenauen Ortsabgaben zurückgeführt werden können. Vielfach werden im Routenplaner mehrere mögliche Strecken angeführt, wovon jeweils eine der verfügbaren Strecken im Wesentlichen die vom Bf angeführte Kilometeranzahl aufweist. Auch sonst sprechen keine Umstände gegen die Richtigkeit der Angaben des Bf (angegebene und mittels Routenplaner vom Bundesfinanzgericht verplausibilisierte Kilometerleistung von 10.900 km im Zeitraum ab 16.08.2017 bis Ende des Jahres 2017).

Dass der Bf für die als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten (für ab dem 16.08.2017 gefahrene Kilometer) keinen Kostenersatz vom Land Burgenland erhalten hat, wurde außer Streit gestellt.

Die Feststellung, dass der Bf im Jahr 2017 12x von seinem Wohnsitz (**BfAdr**) nach Eisenstadt zu seiner Arbeitsstätte als Landtagsabgeordneter (Landtag) und wieder zurück nach **X** gefahren ist, gründet sich auf das Vorbringen des Bf, das auch anhand der vorgelegten Fahrtkostenaufstellung verplausibilisierbar war: In der vorgelegten Fahrtkostenaufstellung ist in etwa die vom Bf genannte Anzahl an Fahrten mit Startpunkt vor 10 Uhr enthalten. Dass die übrigen in der Fahrtkostenaufstellung enthaltenen Fahrten zum Landtag in Eisenstadt nicht von der Privatadresse des Bf, sondern erst nach Aufsuchen des Gemeindeamtes angetreten wurden, hat der Bf glaubhaft dargelegt und erscheint angesichts der in der Fahrtkostenaufstellung angegebenen Fahrtbeginnzeiten (zB mittags) auch der Lebenserfahrung entsprechend.

Dass die Fahrten mit dem auf den Bf zugelassenen **F** durchgeführt worden sind, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf und wurde von der belangten Behörde nicht bestritten.

Dass die vom Bf im Jahr 2017 mit dem **F** zurückgelegten Kilometer mehr als 30.000 Kilometer betragen, ergibt sich aus nachfolgend angeführten Überlegungen, die sowohl dem Bf als auch der belangten Behörde vorgehalten wurden: Der Bf hat die Fahrtkostenaufstellung nicht nur für den gegenständlichen Zeitraum (16.08.2017 bis 31.12.2017) vorgelegt, sondern auch für den Rest des Jahres 2017 (dh für den Zeitraum 01.01.2017 bis 15.08.2017). Insgesamt ergibt sich aus den vorgelegten Fahrtkostenaufstellungen eine Kilometerleistung von rund 29.700 Kilometer im Streitjahr. Privat gefahrene Kilometer sind in den übermittelten Fahrtkostenaufstellungen noch nicht enthalten. Der Bf wurde daher zum Ausmaß der privat mit dem **F** gefahrenen Kilometer befragt: Der Bf hat dazu angegeben, dass private Fahrten vielfach mit dem auf seine Ehegattin zugelassenen **F P** unternommen werden, fallweise jedoch auch mit dem Pkw des Bf (**F**). Nach dem Vorbringen des Bf betrugen die privat im Streitjahr mit dem **F** gefahrenen Kilometer (nur) in etwa 3.000. Der Bf sei beruflich sehr viel unterwegs. Im Jahr 2017 sei er sehr wenig privat mit dem **F** gefahren; etwa habe man im Jahr 2017 wegen der Gemeinderatswahl sogar auf den Familienurlaub

verzichtet. Die belangte Behörde hat dem nichts entgegengebracht, sodass der Schätzung der tatsächlichen Kilometerkosten (siehe sogleich) eine Gesamtkilometerleistung des Jahres 2017 von 33.000 Kilometer zu Grunde gelegt wird. Das Erstzulassungsdatum des Fahrzeuges ***F*** ergibt sich aus dem Zulassungsschein. Die Anschaffungskosten ergeben sich aus dem glaubhaften Vorbringen des Bf.

Eine Ermittlung der tatsächlichen Kilometerkosten war mangels Aufzeichnungen nicht mehr möglich. Die tatsächlichen Kilometerkosten werden daher gemäß § 184 BAO wie folgt geschätzt:

Kilometerabhängige Kosten:	
Treibstoff (Diesel) pro Liter:	€ 1,097 [Jahreswert 2017 lt ÖAMTC-Statistik Kraftstoffpreise]
Treibstoffverbrauch:	6 Liter pro 100 Kilometer [ermittelt anhand von spritmonitor.de, für ***Pkw Bf***, Diesel, Baujahr 2010, 103 kW]
Treibstoffkosten:	$1,097 * 6 / 100 = 0,06582$ pro Kilometer

Kilometerunabhängige Kosten:	
Abnutzung:	€ 6.667 [Anschaffungskosten des ***F*** im Jahr 2016 lt Bf € 20.000; Restnutzungsdauer 36 Monate]
Versicherung:	€ 1.000 pro Jahr
sonstige Kosten (Reparaturen):	€ 1.000 pro Jahr
Kilometerunabhängige Kosten gesamt:	€ 8.667 pro Jahr

Bei einer jährlichen Laufleistung von 33.000 km ergeben sich kilometerunabhängige Kosten in Höhe von € 0,26/km. Gerundet ergeben sich somit (geschätzte) Gesamtkosten von € 0,33/km für die Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges durch den Bf.

Aus der vorgelegten Reisekostenaufstellung ist erkennbar, für welche Aufenthalte Diäten geltend gemacht werden. Dass es sich dabei im Wesentlichen um eintägige Reisen (Hin- und Rückfahrt am selben Tag) handelt, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2023, wo er erläuterte, dass eine Nächtigung am Zielort für ihn aufgrund seiner familiären Verhältnisse (mehrere Kinder) nicht Frage komme und er immer versuche, am selben Tag nach Hause zu fahren.

Zweifel an einer Rückfahrt des Bf nach ***X*** am selben Tag (aufgrund der angeführten Zeit von und Zeit bis) bestehen nur bei folgenden Positionen der vorgelegten Aufstellung:

Datum	Destination	Zweck	Kilometer	Zeit von	Zeit bis
20.11.2017	***H***	Klubklausur	190	08:00	00:00

21.11.2017	***H***	Klubklausur	190	00:00	17:00
06.12.2017	Eisenstadt	Landtag	110	07:00	00:00
07.12.2017	Eisenstadt	Landtag	110	00:00	21:00

Der Bf wurde hierzu befragt, hat sich jedoch nicht dazu geäußert. In Bezug auf die Klubklausur in ***H*** hat das Bundesfinanzgericht angenommen, dass dem Bf tatsächlich kein Verpflegungsmehraufwand entstanden ist, da bei derartigen Veranstaltungen üblicherweise Mittag- und Abendessen zur Verfügung gestellt wird. Diese Sichtweise wurde dem Bf vorgehalten und er ist dem nicht entgegengetreten. In Eisenstadt hielt sich der Bf im Jahr 2017 häufig (mindestens 30x) auf.

Dass dem Bf als Politiker im Jahr 2017 Bewirtungsspesen erwachsen sind, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. Die vom Bf beantragten Bewirtungsspesen wurden nur zum Teil belegmäßig nachgewiesen. Nachfolgend angeführte Belege wurden vorgelegt:

Cafe T, ***X***, ***Datum***, Getränkekonsumation	€ 171,80
Cafe, Weiden am See, ***Datum***, Catering („Gulaschsuppen“) am ***Datum***	€ 318,50
AGM, ***N***, ***Datum***, Einkauf „Felix Hot Pot Gulaschsuppe“	€ 54,98
Nah&Frisch, ***X***, ***Datum***, Einkauf Gebäck	€ 13,60

Dass der Bf am ***Datum*** - also unmittelbar nach der Gemeinderatswahl 2017 - ehrenamtlich tätige Wahlhelfer eingeladen hat, die für ihn persönlich im Rahmen des Wahlkampfes Flugblätter, Folder und Wahlwerbegeschenke ausgeteilt haben, ergibt sich aus dem glaubhaften Vorbringen des Bf.

In Bezug auf den als Werbungskosten für Veranstaltungsbesuche bzw Spenden geltend gemachten Betrag in Höhe von € 4.123 (betrifft insgesamt 70 Veranstaltungsbesuche im Jahr 2017) hat der Bf eine Liste („Eigenbelege 2017“) vorgelegt, die Angaben zum Datum, zum Namen und Ort der jeweiligen Veranstaltung, aber auch zu den dafür angefallenen Aufwendungen enthält. Bei manchen Positionen wurde auch der Veranstalter namhaft gemacht. Nicht bei allen Positionen ist völlig eindeutig, wer die betreffenden Geldbeträge erhalten hat. Fremdbelege wurden nicht vorgelegt. Der Bf brachte dazu vor: Er habe alle 70 Veranstaltungen als politischer Funktionär besucht; er lebe als Politiker unter anderem von öffentlichen Auftritten. Im Sinne der Bürgernähe nehme der Bf bei jeder Veranstaltung die Gelegenheit wahr, mit Menschen ins Gespräch zu kommen. Er habe bei allen Veranstaltungen die Möglichkeit, Grußworte und Ansprachen zu machen; bei diesen Ansprachen gehe es natürlich um die Werte und Inhalte, die er selbst und auch die ***Partei*** vertreten. Es sei wichtig, dass zu diesen Veranstaltungen in der regionalen und überregionalen Presse berichtet wird. Viele Berichte, Meldungen und Artikel über die betreffenden Veranstaltungen könnten heute noch im Internet aufgefunden werden. Der Bf sei nicht nur „vor Wahlen“ auf

Veranstaltungen unterwegs, sondern ganzjährig. Ein gewisser „Werbewert“ sei immer erkennbar. Es sei auch üblich, dass Politiker Spenden leisten.

Anhand der vorgelegten Veranstaltungsliste und der Erläuterungen dazu wurde glaubhaft gemacht, dass die betreffenden Veranstaltungen vom Bf im Jahr 2017 besucht worden sind. Auch, dass der Bf anlässlich dieser Veranstaltungen Spenden leistete, entspricht der Lebenserfahrung, wonach Spenden von Politikern in gewissem Umfang erwartet werden; sie werden zuweilen sogar aus diesem Grund zu Veranstaltungen eingeladen (siehe *Warnold*, RdW 1999, 226).

Aus der vom Bf übermittelten Aufstellung („*Eigenbelege 2017*“) geht nicht hervor, in welcher Höhe es sich tatsächlich um Eintrittspreise handelt und inwieweit Spenden vorliegen. Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, sofern diese nicht ermittelt oder berechnet werden können: Insgesamt belaufen sich die vom Bf angeführten Kosten auf € 4.123. Die verzeichneten Ausgaben betragen zwischen € 10 und € 230. Pro Veranstaltung erscheint ein Eintrittspreis € 20 angemessen. Die Anzahl jener Veranstaltungen, bei denen der Bf tatsächlich Eintritt bezahlt hat, wurde vom Bundesfinanzgericht - unter Einbindung des Bf - auf 25 geschätzt. Bei den meisten der angeführten Veranstaltungen ist üblicherweise kein Eintritt zu zahlen (zB Punschstand, Dorffeste, Wandertage, Wallfahrten, Muttertagsfeiern).

In Bezug auf die übrigen Aufwendungen (für Sachspenden, Geschenke, Eintrittskarten für kulturelle Veranstaltungen, WK für 2016, Mitgliedsbeitrag USV ***X***) wurden die in Anhang 1 aufgelisteten Belege vorgelegt.

Die Feststellungen zu den Krankheitskosten gründen sich auf die vom Bf am 16.05.2023 mit seiner Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Belege (Honorarnoten der behandelnden Ärzte sowie Therapeuten, Schreiben der BVA betreffend Kostenersatz/Kostenzuschuss, Zahlungsbelege). Zu den im Zusammenhang mit diesen Behandlungen mit dem eigenen Pkw unternommenen Fahrten wurde vom Bf am 16.05.2023 eine tabellarische Zusammenstellung vorgelegt. Pro Zeile sind das Datum der jeweiligen Behandlung, der Name des Arztes, der Rechnungsbetrag, das Zahlungsdatum, das Ausmaß der Rückerstattung durch die Krankenkasse und eine Kilometerangabe ersichtlich, wobei als Fahrtkosten € 0,42/km angesetzt wurden. Die vom Bf vorgelegte Aufstellung entspricht nicht den Kriterien, die für ordnungsgemäße Fahrtenbücher bestehen. Der Unterlage kommt daher die Beweiskraft eines Fahrtenbuches nicht zu. Mangels Nachweis der steuerlich begehrten Fahrtkosten ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, allfällige Fahrtkosten zu schätzen, sofern zumindest von einer Glaubhaftmachung von Fahrtkosten ausgegangen werden kann. Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, hat der Bf die Arzt- bzw Therapeutenbesuche hinreichend belegt. Es ist auch glaubhaft und der Lebenserfahrung entsprechend, dass die in der Auflistung angeführten Fahrten im Zusammenhang mit den Heilbehandlungen unternommen wurden. Sie werden daher vom

Bundesfinanzgericht im Ausmaß der geltend gemachten (auch vom Bundesfinanzgericht mittels Google Maps überprüfen) Kilometerleistung lt Aufstellung geschätzt. Eine Schätzung der tatsächlichen Kilometerkosten (siehe oben) hat ergeben, dass der Ansatz der Fahrtkosten mit € 0,42/km im vorliegenden Fall nicht angemessen ist. Die tatsächlichen Kilometerkosten werden auch hier mit € 0,33/km angesetzt. Nach dem Vorbringen des Bf ist davon auszugehen, dass die Fahrten zumindest teilweise mit dem (im Jahr 2009) zugelassenen ***F P*** durchgeführt wurden. Vor diesem Hintergrund ist die Schätzung in Höhe der unter Verwendung des Fahrzeuges ***F*** ermittelten tatsächlichen Kosten jedenfalls nicht zum Nachteil des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Sonderausgaben

§ 18 EStG 1988 idF BGBl 2015/118 erlaubt den (der Höhe nach begrenzten) Sonderausgabenabzug für bestimmte Versicherungsbeiträge (zB freiwillige Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung) sowie bestimmte Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung (zu den für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Voraussetzungen siehe § 18 Abs 1 Z 2 und 3 EStG 1988 idF BGBl 2015/118).

Es wurden keine Nachweise vorgelegt, die eine Überprüfung ermöglichen, ob die betreffenden Versicherungsprämien (lt Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung: „*Lebensversicherung, Rentenversicherung, Ablebensversicherung, Unfallversicherung*“) grundsätzlich als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 2015/118 abzugsfähig sind (etwa Versicherungspolizzen, aus denen Art und Bedingungen der Versicherungen sowie Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse ableitbar sind). Es ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen auch nicht überprüfbar, ob es sich bei den unter der Kennzahl 456 der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung deklarierten Aufwendungen um solche handelt, die einem Sonderausgabenabzug gemäß § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 idF BGBl 2015/118 zugänglich sind.

Gemäß § 18 Abs 2 EStG 1988 (idF BGBl 2001/59) ist für Sonderausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 (mit bestimmten Ausnahmen) ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von € 60 jährlich abzusetzen. Im Beschwerdejahr wird daher gemäß § 18 Abs 2 EStG 1988 der gesetzlich vorgesehene Pauschbetrag in Höhe von € 60 (für Topf-Sonderausgaben) berücksichtigt. Eine konkrete Nachweisführung in Bezug auf die betreffenden Aufwendungen wäre aufgrund der in § 18 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 (idF BGBl I 2009/52) getroffenen Einschleifregelung nicht geeignet gewesen, den Bf in eine günstigere Lage zu versetzen, da sich aufgrund des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bf von mehr als € 60.000 ohnehin nur ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages für Sonderausgaben ergibt.

Neben dem Sonderausgabenpauschale werden folgende Ausgaben zum Sonderausgabenabzug zugelassen:

Steuerberatungskosten (siehe § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl 1988/400)	€ 500,00
Kirchenbeitrag (siehe § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112)	€ 400,00
Summe	€ 900,00

3.1.2. Werbungskosten

§ 16 EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 sieht vor:

„(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. [...]

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). [...]

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.

[...]“

§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 idF BGBl 1988/400 lautet:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: [...]

2. lit a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“

§ 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 idF BGBl 1995/21 regelt:

„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. [...]"

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 idF BGBl 1988/400 sieht vor:

„Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. [...]“

(A) Arbeitsmittel

Arbeitsmittel sind alle jene Gegenstände, deren Einsatz nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit (beim Bf jene eines Politikers) sinnvoll ist (siehe VwGH 28.05.1997, 94/13/0203).

Uneingeschränkt trifft dies auf das vom Bf im Jahr 2017 bei der Firma ***E***, bei Müller, bei Libro und bei Pagro eingekaufte Büromaterial (in Summe lt Antrag € 61,89) und für die Postgebühren (in Summe € 5,11) zu. Die betreffenden Kosten werden daher im Ausmaß von € 67 als Werbungskosten berücksichtigt.

Für die geltend gemachten Aufwendungen für das Kombipaket ***KCbasic*** in Höhe von € 360,96 gilt folgendes:

- Soweit die Kosten des Kombipaketes dem Empfang von Fernsehprogrammen zuzurechnen sind, sind diese als Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 anzusehen und auszuscheiden. Die anteiligen Kosten für Internet und Festnetz betragen für das Jahr 2017 € 249,06 (69% von den Gesamtkosten in Höhe von € 360,96).
- Bei einem in einer Privatwohnung bestehenden Internetzugang kann nach den Erfahrungen des täglichen Lebens angenommen werden, dass dieser auch privat verwendet wird (zB für Spiele, Radio, Fernsehen, Fotobearbeitung- und archivierung, Emails, Foren, soziale Netzwerke, Telebanking, Einkaufen im Internet etc). Das Bundesfinanzgericht geht von einem Privatanteil in Höhe von 40% aus.

Insgesamt waren daher in diesem Zusammenhang Aufwendungen in Höhe von € 149,44 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Mobiltelefonkosten werden im Ausmaß von insgesamt € 240 (daher € 20/Monat) als Werbungskosten anerkannt.

(B) Sonstige Werbungskosten

Kilometergelder:

Der Nachweis von Fahrtkosten erfolgt grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (VwGH 28.02.1964, 2176/63); es soll fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Rn 220 mwN). Nach der Rechtsprechung des VwGH

kann überdies von einem einwandfreien Nachweis der vergüteten Fahrtkosten dann nicht gesprochen werden, wenn die maßgebenden Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten Pkw und über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten enthalten. Einwandfreie Nachweise ermöglichen die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch gibt demgemäß auch die Fahrtroute sowie die Dauer und den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung wieder (siehe etwa BFG 03.10.2016, RV/7105795/2015). Die Unterbrechung eines beruflichen Einsatzes des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung ist eine Nutzungsänderung, die im Fahrtenbuch (durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstandes) zu dokumentieren ist (siehe BFG 23.11.2016, RV/7101449/2014).

Die vom Bf geführten und vorgelegten Aufzeichnungen enthalten folgende Angaben: Datum der Fahrt, Dauer der Reise (Fahrt und Aufenthalt am Zielort) in Stunden (mit Zeitangabe, zB von 07:30 bis 12:30, daher 5 Stunden), Ausgangs- und Zielpunkt (zB Eisenstadt oder Weiden am See, ohne Angabe von Adressen) und gefahrene Kilometeranzahl (zB 110 km, ohne Angaben zur im konkreten Fall gewählten Fahrtstrecke). Der Bf hat im Ermittlungsverfahren der belangten Behörde angegeben, dass die Fahrten mit seinem eigenen Pkw (***F***) durchgeführt wurden. In der Aufstellung sind nur Fahrten aufgezeichnet, die vom Bf als beruflich veranlasst eingestuft wurden. In Summe enthält die Aufstellung 10.900 Kilometer, das geltend gemachte Kilometergeld beträgt € 4.578 (= 10.900 km x € 0,42). Neben dem Umstand, dass die vom Bf vorlegte Unterlage keine Anfangs- und Endkilometerstände enthält, fehlen in der Aufstellung Angaben zur jeweils konkret gewählten Fahrtroute und es werden durchwegs keine genauen Adressen von Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrten angeführt. Dazu brachte der Bf vor, dass die Fahrtstrecken von ihm nicht „von Ortstafel zu Ortstafel“ gemessen worden seien, sondern „von Startpunkt zu Zielpunkt“. Routen über Ungarn (= lt Bf kürzester Weg ins Südburgenland) habe er prinzipiell (aufgrund von Straßenbeschaffenheit und ungarischer Maut etc) nicht in Anspruch genommen. Auch seien keine Umwege aufgrund von Unterbrechungen der Fahrten aus privaten Gründen gemacht worden. Die vorgelegte Unterlage enthält zwar prinzipiell Angaben zu Anlass/Zweck/Grund der Reise (zB „LPV Sitzung“, „Wahlkampfauftakt, Bespr“), der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung geht jedoch bei einigen Fahrten nicht hervor (siehe etwa „Bespr. Fa. ***P***“, „Treffen ***K***“, „Bespr. Partner“).

Zunächst ist festzuhalten, dass die vom Bf vorgelegte Aufstellung aus soeben angeführten Gründen nicht gänzlich den Kriterien für ordnungsgemäße Fahrtenbücher entspricht. Auch ein mangelhaft geführtes Fahrtenbuch unterliegt der freien Beweiswürdigung. Das Bundesfinanzgericht hat als erwiesen angesehen, dass der Bf die in der vorgelegten Fahrtkostenaufstellung angeführten Fahrten (mit einer Gesamtkilometeranzahl von 10.900 Kilometer, auch mittels Routenplaner verplausibilisiert) tatsächlich im Jahr 2017 unternommen hat.

Die angegebenen Kilometer werden aber wie folgt gekürzt:

- In der Fahrstkostenaufstellung sind 12 Fahrten des Bf zwischen seinem in ***X*** gelegenen Wohnsitz und seiner Arbeitsstätte in Eisenstadt (= Sitz des Landtages, dessen Mitglied der Bf in 2017 war; siehe auch BFG 23.11.2016, RV/7101449/2014) angeführt. Diese tatsächlichen Kosten für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) den Pauschbeträgen nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 abgegolten. Somit werden 1.320 Kilometer für Fahrten nach Eisenstadt und zurück nach ***X*** (110 km pro Fahrt x 12) ausgeschieden.
- Nach dem Vorbringen des Bf habe es sich ausschließlich um beruflich bedingte Fahrten gehandelt. Die Firma ***P*** etwa sei ein wesentlicher Projektpartner seiner Gemeinde und einer der größten Arbeitgeber in der Region; die Firma ***K*** sei im Bereich Bau und Architektur für die Gemeinde tätig; die Firma ***KR*** sei ein langjähriger überregionaler Geschäftspartner; Fahrten zu Begräbnisfeierlichkeiten gebe er nur an, wenn er diese in seiner politischen Funktion besucht habe. Dies wird grundsätzlich nicht in Abrede gestellt. Jedoch lassen die angeführten Reisegründe vereinzelt auf eine gewisse (nicht völlig untergeordnete) private Interessenlage schließen. Als Beispiele für derartige Fahrten sind die Fahrten mit den Reisegründen „Eröffnung ***L***“, „Betriebsjubiläum ***PR***“, „Geb. ***P R***“, „Eröffnung ***EL***“, „Begräbnis“, „Gedenkfeier ***S***“) zu nennen. Diese Fahrten werden vom Bundesfinanzgericht dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet, mögen sie auch beruflich (mit)veranlasst sein (siehe auch BFG 19.03.2020, RV/7104528/2014). Zu den Kosten für Fahrten zu geselligen Veranstaltungen (zum Beispiel „Messeeeröffnung“, „Martinifest ***P***“, „Martiniloben Winzer“, „Weintaufe“, „Benefizgala Weintritt“, „Weintage“, „Benefizgala“): Die Kosten für Fahrten zu diversen geselligen Veranstaltungen werden prinzipiell - wie Eintrittskarten - als Werbeaufwand (Zweck: nahezu ausschließlich der Vermittlung einer politischen Botschaft dienend) angesehen. Entscheidungswesentlich ist der Umstand, dass im Jahr 2017 eine Gemeinderatswahl stattgefunden hat. Kosten für Fahrten, die zeitlich gesehen nach der Gemeinderatswahl zu solchen Veranstaltungen unternommen wurden, werden nicht anerkannt. Der Bf ist mehrfach dazu befragt worden, ob die Veranstaltungsbesuche im Zusammenhang mit einer anderen (zukünftigen) Wahl gestanden sind. Der Bf hat dazu immer nur vorgebracht, dass er auf Veranstaltungen ganzjährig unterwegs sei, die Wahlwerbung sei sein ständiger Begleiter nach dem Motto „Nach der Wahl ist vor der Wahl.“ Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahelegen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn

sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten nicht aus (siehe *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 20 Rn 18 unter Verweis auf VwGH 18.12.13, 2011/13/0119). Einen Nachweis, dass diese Aufwendungen (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen, wurde nicht erbracht. Insgesamt werden aus diesem Titel weitere 850 Kilometer ausgeschieden (das entspricht einem Privatanteil von 8,9%; einen Privatanteil von 10% hatte der Bf im Übrigen selbst eingeräumt, siehe Vorlageantrag).

Der Bf hat somit dem Grunde nach Anspruch auf Fahrtkosten für 8.730 Kilometer. Es wird darauf hingewiesen, dass die anerkannten Kilometer - hochgerechnet auf ein Jahr - verglichen mit anderen Steuerpflichtigen, die ähnliche politische Funktionen innehaben - bereits einer sehr hohen Kilometerleistung entsprechen (vgl BFG 23.11.2016, RV/7101449/2014 zu einer Vizebürgermeisterin und Landtagsabgeordneten, hier wurde ein Kilometergeld für rund 8.800 Kilometer anerkannt; siehe auch BFG 29.01.2021, RV/6100541/2012 zu einem Bürgermeister, anerkanntes Kilometergeld für rund 5.000 Kilometer und BFG 14.02.2019, RV/7104164/2014 zu einem Bürgermeister und Beamten eines Amtes der Landesregierung, anerkanntes Kilometergeld für rund 9.800 Kilometer). Eine gewisse Ungenauigkeit ist jeder Schätzung immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, hat die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinzunehmen (VwGH 27.08.2002, 96/14/0111).

Fahrtkosten anlässlich einer beruflich veranlassten Reise des Arbeitnehmers stellen im tatsächlich angefallenen Umfang (zB anteilige Afa des Autos, Betriebskosten etc) Werbungskosten dar. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz des amtlichen Kilometergeldes an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht (vgl zB VwGH 20.02.2008, 2005/15/0074). Ob eine Schätzung anhand des Kilometergeldes im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sachlich ist, muss im Einzelfall beurteilt werden (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073; VwGH 20.01.2005, 2001/14/0191; VwGH 27.08.2008, 2008/15/0196). Fahrtkosten vermindern sich degressiv mit der Laufleistung. Im vorliegenden Fall wäre die Heranziehung des amtlichen Kilometergeldes aufgrund der hohen Jahreslaufleistung des betreffenden Kfz nicht sachgerecht (siehe VwGH 08.10.1998, 97/15/0073, wonach es dem Gesetz entspricht, wenn Fahrtkosten bei einer Fahrleistung von über 30.000 Kilometer jährlich in ihrer tatsächlichen Höhe zum Ansatz gebracht werden; siehe auch BFG 28.04.2016, RV/7103960/2014 und *Blasina*, UFS Journal 2013, 5 ff). Vielmehr sind die im Schätzungswege ermittelten Kilometerkosten von € 0,33 heranzuziehen.

Der Höhe nach betragen die als Werbungskosten abzugsfähigen Fahrtkosten unter Zugrundelegung der geschätzten Kilometerkosten € 2.880,09. Der vom Land Burgenland geleistete Kostenersatz wird davon nicht in Abzug gebracht.

Verpflegungsmehraufwand (Diäten):

Die geltend gemachten Tagesdiäten können nicht anerkannt werden:

Lt ständiger VwGH-Rechtsprechung gebührt eine Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes als Werbungskosten auf Basis von § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ausschließlich bei mehrtägigen Reisen für den ersten Zeitraum von rund einer Woche. Hält sich der Steuerpflichtige nur während des Tages an einem Ort auf, kann ein aus der (anfänglichen) Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand für Verpflegung durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (siehe etwa VwGH 28.01.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151). In diesem Sinne vertritt auch das Bundesfinanzgericht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen kein Taggeld zusteht (siehe etwa BFG 06.05.2014, RV/7103150/2012; BFG 16.04.2015, RV/2100635/2010; BFG 03.10.2016, RV/7105795/2015; BFG 21.03.2022, RV/4100012/2022). Aus welchen Gründen am Zielort nicht genächtigt wird (zB familiäre Gründe, Kinder), spielt dabei keine Rolle.

Die vom Bf geltend gemachten Tagesdiäten beziehen sich großteils auf eintägige Reisen. Soweit tatsächlich am Zielort übernachtet wurde (zweifelhaft nur bei Klubklausur in ***H*** im November 2017 und bei der Landtagssitzung im Dezember 2017 in Eisenstadt) wären ebenfalls keine Diäten zuzusprechen: Es wird davon ausgegangen, dass entweder tatsächlich kein Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist (Klubklausur ***H***) oder der Zielort (hier Eisenstadt) wird als (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf angesehen (siehe zB VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033, zu einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich).

Wahlkampfkosten:

Die im Jahr 2017 vom Bf bezahlten Wahlkampfkosten (Gegenstände mit dem Aufdruck „***xxx***“, angeschafft als Werbegeschenk im Zusammenhang mit der Kandidatur des Bf, der zu diesem Zeitpunkt bereits amtierender Bürgermeister der Gemeinde ***X*** war) in Höhe von € 2.796 werden als Werbungskosten anerkannt:

Werbungskosten sind Ausgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (siehe etwa VwGH 10.05.2001, 98/15/0030). Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden - also in der Vorbereitungsphase - können grundsätzlich Werbungskosten sein (Vorwerbungskosten oder vorweggenommene Werbungskosten), sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen (siehe *Sutter/Pfalz* in

Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar⁶² § 16 Rn 50). Die Ausgaben dürfen nicht zugleich der Lebensführung des Steuerpflichtigen (siehe § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988) oder der Erfüllung gesellschaftlicher Repräsentationsverpflichtungen (siehe § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988) dienen.

Der erforderliche unmittelbare Zusammenhang der Aufwendungen mit der Wiederwahl des Bf als Bürgermeister, also einem Amt, mit dem steuerpflichtige Einnahmen verbunden sind, ist unzweifelhaft gegeben: Der Bf, der das Amt des Bürgermeisters in der Gemeinde ***X*** im Jahr 2017 bereits einige Jahre innegehabt hat, konnte für weitere Jahre nur Bürgermeister bleiben, wenn er im Jahr 2017 wiedergewählt wurde. Die vom Bf angestrebte Fortsetzung seiner Berufstätigkeit und den Bezug der mit diesem Amt verbundenen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit konnte er nur durch eine erfolgreiche Wahl erreichen. Der Bf hat im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht dargelegt, dass die in vollem Umfang von ihm selbst aufgewendeten Kosten für die Gegenstände der Wahlwerbung für seine eigene Person dienen: Wahlberechtigte Gemeindebürger seien mit Gegenständen beschenkt worden und die Gegenstände seien auch zur Wahlwerbung in Gewerbebetrieben verteilt worden.

Unter dem Begriff „*Werbung*“ (auch Wahlwerbung) ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen. Die betreffenden Aufwendungen müssen daher eine Produkt- und Leistungsinformation beinhalten (was etwa bei Wein, Blumen oder Bier nach der Rechtsprechung keinesfalls erkannt werden kann, insbesondere, wenn der Gegenstand der Tätigkeit des Abgabepflichtigen nicht in der Erzeugung derartiger Produkte liegt. Der Bezug zur Tätigkeit und zu den „*Leistungsangeboten*“ des Bf als Politiker wird im vorliegenden Fall durch die Aufschrift auf den vom Bf verschenkten Gegenständen („***xxx***“) hergestellt, was bei Berücksichtigung der Werbebotschaft (nur) deshalb angenommen wird, weil der Bf damals bereits langjährig amtierender Bürgermeister der Gemeinde ***X*** war, der seine Wiederwahl anstrebte. Es ist vor diesem Hintergrund (ähnlich wie bei einem Kugelschreiber oder Kalender mit werbewirksamen Aufdruck) ein Werbeinhalt gegeben, der (anders als bei Blumen, die schnell verwelken oder Weinflaschen, die nach Übernahme gelagert und nach dem Leeren rasch entsorgt werden) auch laufend und länger im Blickfeld seiner Adressaten (wahlberechtigte Gemeindebürger) bleibt (zur Abgrenzung von Werbeaufwendungen und Repräsentationsaufwendungen siehe BFG 01.02.2016, RV/5100877/2013; BFG 21.10.2014, RV/5101320/2012; zur Abzugsfähigkeit von üblicherweise im Rahmen des Wahlkampfes verteilten Werbegeschenken siehe *Warnold*, RdW 1999, 226; siehe auch UFS 29.09.2023, RV/2624-W/02, wonach zur Erreichung eines politischen Mandates persönlich getragene Werbekosten als abzugsfähige Werbungskosten anzusehen sind; dem entsprechend auch BFG 13.08.2019, RV/3100523/2015).

Parteiabgaben:

Auch die vom Bf geltend gemachten Parteiabgaben an die ***Partei*** Burgenland und an die ***Partei*** Bezirk ***N*** sind als Werbungskosten abziehbar:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen Zahlungen, die von einem politischen Funktionär an die ihn entsendende politische Partei geleistet werden, 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. Freiwillig an die Gesinnungsgemeinschaft geleistete Zahlungen sind hingegen nicht abzugsfähig (siehe VwGH 17.09.1997, 95/13/0245; VwGH 09.12.2004, 99/14/0253).

Das Bundesfinanzgericht geht auf Basis der dazu vorgelegten Nachweise davon aus, dass der Bf einen Betrag von € 6.035,48 aufgrund seiner politischen Funktion geleistet hat und es besteht auch kein Grund daran zu zweifeln, dass der Betrag in statutenmäßiger Höhe geleistet wurde. Der Bf hätte sich der Entrichtung wohl faktisch nicht entziehen können und es liegt nahe, dass der Bf - bei Nichtentrichtung - in letzter Konsequenz auch mit dem Ausschluss aus der Partei und/oder dem Verlust seines Amtes hätte rechnen müssen. Beim Betrag von € 6.035,48 handelt es sich daher um einen abzugsfähigen Parteibetrag.

Auch die Kosten für die von der ***Partei*** Bezirk ***N*** (gleichzeitig mit den Mandatarbeiträgen) an den Bf verrechneten WK für 2017 (€ 134,46) sind abzugsfähige Werbungskosten: In den WK wird nach dem glaubhaften Vorbringen des Bf auch die Person des jeweiligen Abgeordneten „in den Fokus“ gerückt, also gewissermaßen eine politische Botschaft transportiert. Die betreffenden Kosten sind daher Aufwendungen, die zur Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen des Bf als Politiker dienen (im konkreten Fall Werbeaufwand). Es sind darin auch keine Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zu sehen: Die Repräsentationskomponente (also die Eignung der betreffenden Ausgaben, das gesellschaftliche Ansehen der Person des Bf zu fördern) ist aufgrund des geringen Wertes der WK, aber auch aufgrund der sehr weiten Verbreitung des Verschickens von WK in der Geschäftswelt völlig untergeordnet. Auch der VwGH hat einen von der Behörde akzeptierten Betriebsausgabenabzug bei Ausgaben für WK nicht beanstandet (siehe VwGH 19.11.79, 1378/78).

Bewirtungsspesen:

Betrieblich/beruflich veranlasste Bewirtungsspesen sind (zur Hälfte) abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt (siehe § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988). Ist dies nicht der Fall, liegen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor. Werbung bedeutet Produkt- oder Leistungsinformation (siehe VwGH 26.03.2003, 97/13/0108; VwGH 16.10.2002, 98/13/0206). Die in § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben greift nicht nur bei einer Bewirtung von Geschäftsfreunden durch einen Unternehmer, sondern gleichermaßen bei einer Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen welcher Art immer - etwa möglichen Wählern oder anderen politischen

Funktionären - zuteilwerden lässt. Die Aufwendungen müssen aber der Werbung für das politische Amt des Steuerpflichtigen dienen und die berufliche Veranlassung muss bei weitem überwiegen (vgl VwGH 31.03.2003, 99/14/0071). Steht eine derartige Bewirtung untrennbar in Verbindung mit einer geselligen Veranstaltung, so ist entscheidungswesentlich, dass die Veranstaltung ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Vermittlung der politischen Botschaft dient, dh, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). 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, dh als nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206; VwGH 22.06.2001, 2001/13/0012).

Das Vorliegen der Voraussetzungen (Werbecharakter und weitaus überwiegende berufliche Veranlassung) ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen; eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (siehe VwGH 29.11.2000, 95/13/0026). Die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen bzw „Wirtshauszettel“ genügt nicht (VwGH 10.09.1998, 96/15/0198). Als Nachweisführung sind etwa im zeitlichen Nahebereich erstellte Aufzeichnungen für jede einzelne Bewirtungsaufwendung zu erbringen, die unter anderem Angaben zum werbenden Charakter der Bewirtungsaufwendungen enthalten (vgl VwGH 16.03.1993, 92/14/0228). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.

Nicht zum Tragen kommt das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 bei Bewirtungen mit Entgeltcharakter; dabei handelt es sich um berufliche und nicht um gemischte Ausgaben (siehe *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 34 Rn 26). Abzugsfähig können Bewirtungskosten eines politischen Mandatars für die Tätigkeit von Wahlhelfern sein (siehe VwGH 15.06.1988, 87/13/0052). Dafür ist eine Feststellung über die konkrete Tätigkeit und den entgeltwerten Charakter der Aufwendungen erforderlich (siehe VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; VwGH 30.04.2003, 99/13/0208).

Auf den vom Bf vorgelegten Belegen finden sich keinerlei Angaben dazu, wer im Zuge der Bewirtungen bewirtet wurde, in welchem Zusammenhang diese Bewirtungen erfolgten und welche der Werbung dienenden Aktivitäten der Bf anlässlich der Bewirtungen gesetzt hat. Der Bf wurde daher vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 28.03.2023 dazu aufgefordert, Nachweise zum Werbecharakter und zur weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung der (belegmäßig nachgewiesenen) Bewirtungen zu erbringen sowie auch die restlichen Belege vorzulegen. Der Bf brachte in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 16.05.2023 lediglich vor, dass er aufgrund der von ihm ausgeübten Funktionen viel unterwegs sei und oftmals bei Sitzungen gerne einmal eine „Runde“ übernehme oder sich mit einem wichtigen Geschäftspartner zum Essen treffe; es komme einfach immer wieder vor, dass man als Politiker in seiner Funktion als Bürgermeister oder als Abgeordneter zum Burgenländischen Landtag in einem Gasthaus

Bewirtungen übernimmt; es gehe immer um die Bewerbung seiner Person und um den öffentlichen Auftritt; es erscheine ihm nicht nachvollziehbar, weshalb er als Privatperson im Gasthaus Bewirtungskosten in einem solchen Umfang übernehmen sollte. Am 20.06.2023 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht nochmals telefonisch dazu eingeladen, sein Vorbringen zu ergänzen: Der Bf führte aus, dass die Rechnungen vom 06. und ***Datum*** ein Zusammentreffen mit „*Mitstreitern*“ betroffen hätten, das darauf abzielte, gemeinsam „*das Arbeitsprogramm zu aktualisieren*“ und „*die Werbelinie festzulegen*“. Die Getränkekonsumation vom ***Datum*** hätte nichts mit seinem Geburtstag zu tun gehabt. Er könne sich in seiner beruflichen Position nicht aussuchen, wann Besprechungen oder Bewirtungen aus beruflichen Gründen stattfinden. Es habe sich um eine Fraktionsbesprechung im Zusammenhang mit einer Gemeinderatssitzung gehandelt; es sei der Jahresabschluss bzw Rechnungsabschluss besprochen worden. Er habe dort auch versucht, die anwesenden Personen zu motivieren, das parteipolitische Programm mitzutragen und nach außen zu vertreten. Die Kosten für das Catering am ***Datum*** (Rechnung ***Cafe*** mit Rechnungsdatum ***Datum***) fielen für eine Veranstaltung im Zusammenhang mit einer Gemeinderatswahl 2017 an. Der Bf hat nach der gewonnenen Gemeinderatswahl die Wahlhelfer eingeladen, um sie für ihre Mitarbeit in seinem Wahlkampf zu belohnen.

Vor dem Hintergrund sind die beantragten und auch belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen wie folgt zu würdigen:

- Was die mit den Rechnungen vom 06. und ***Datum*** (AGM und Nah & Frisch) abgerechneten Spesen und die Bewirtung im ***Cafe T*** am ***Datum*** betrifft, konnte der Bf einen Werbezweck sowie die ausschließliche oder beinahe ausschließliche berufliche Veranlassung im Sinne von § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG nicht dartun: In beiden Fällen wurden vom Bf andere Parteimitglieder („*Mitstreiter*“, Fraktionsmitglieder) eingeladen. Zwar können solche Einladungen Werbungskosten darstellen (zB wenn Parteifunktionäre eingeladen werden, deren Stimmen zur Wiederwahl erforderlich sind); die konkret dargelegten Gesprächsinhalte (gemeinsame Aktualisierung des Arbeitsprogrammes und Festlegung der Werbelinie, Besprechung des Jahresabschlusses) zeigen aber nicht auf, dass - über die Kontaktpflege oder die Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum Bf hinaus - von einer Werbetätigkeit für das politische Amt des Bf im Gesetzessinn (Leistungsinformation) auszugehen ist. Allgemein gehaltene Vorbringen (wie der Bf habe versucht, Personen für das Mittragen des parteipolitischen Programmes zu motivieren und das Parteiprogramm mitzutragen) sind zu unbestimmt und reichen zum Nachweis der in § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 vorgesehenen Kriterien (Werbzweck und weitaus überwiegende berufliche Veranlassung) nicht aus. Nach dem subjektiven Empfinden des Bf mag eine Werbewirksamkeit der Einladungen gegeben sein, nach steuerlichen Gesichtspunkten liegen jedoch nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor (siehe etwa BFG 20.09.2021, RV/7104008/2015 zu

einer Bewirtung eines Politikers anlässlich einer „Sektionssitzung“; BFG 15.12.2020, RV/4100410/2012 zu Einladung von Fraktionskollegen anlässlich einer Sitzung der Gemeinderatsfraktion; BFG 25.10.2016, RV/7100937/2012 zu Bewirtungen anlässlich von Klubbesprechungen). Die Treffen mögen durch den Beruf des Bf veranlasst gewesen sein (vgl das Vorbringen der belangten Behörde, wonach davon auszugehen sei, dass es sich bei der Zusammenkunft am ***Datum*** um eine Geburtstagsfeier des Bf gehandelt habe). Die berufliche Notwendigkeit, sich mit anderen Personen zu Gesprächen über berufliche Belange zu treffen, führt aber nicht dazu, dass das Tatbestandsmerkmal, dass bei einer dabei vorgenommenen Bewirtung des Gesprächspartners die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 weitaus überwiegt, schlechthin erfüllt ist. Die betriebliche Notwendigkeit eines Gespräches begründet für sich allein noch nicht auch eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehres von Speisen und Getränken durch die Gesprächspartner. Dass es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen mag, beruflich notwendige Besprechungen auch kulinarisch einzubetten, sei eingeräumt, rechtfertigt aber deswegen allein noch keine steuerliche Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Aufwendungen. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck „*Repräsentation*“ anspricht (siehe auch BFG vom 03.08.2021, RV/7105202/2018).

- Die Kosten für das Catering am 08.10.2023 werden als Werbungskosten anerkannt: Es wurden vom Bf insgesamt 42 Personen (Wahlhelfer) eingeladen. Die Tätigkeit der Wahlhelfer bestand lt Angaben des Bf im Austeilen von Foldern, Flugblättern und Wahlgeschenken für den Bf anlässlich seines Gemeinderatswahlkampfes. Die seitens des Bf getätigten Aufwendungen für die Einladung werden als abzugsfähige Werbungskosten beurteilt, weil die Aufwendungen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gegenleistung - nämlich der Mitarbeit der Wahlhelfer im vom Bf in 2017 geführten Wahlkampf - stehen und damit langfristig die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus dem Amt des Bürgermeisters sicherstellen (vgl VwGH 15.06.1988, 87/13/0052; siehe auch UFS 15.04.2008, RV/3280-W/07). Ausschlaggebend für die Würdigung ist der unmittelbare zeitliche Zusammenhang mit der Gemeinderatswahl 2017.

Nicht belegmäßig nachgewiesene Aufwendungen konnten nicht anerkannt werden.

Aufwendungen für Spenden, Sachspenden, Tombola, Eintritte usw:

Der Bf begehrt unter diesem Titel die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Eintrittskarten zu gesellschaftlichen und kulturellen Veranstaltungen (zB ***Partei***-Bälle, *** Schlosskonzerte), für den Ankauf von Tombolalosen bei Veranstaltungen, für Geld- und Sachspenden (wie Gutscheine, Bier oder Geschenkkörbe für Tombolas), für Geschenke

(Blumen, Wein), für seinen Mitgliedsbeitrag für den USV ***X*** (Fußballverein) sowie für von der ***Partei*** ***N*** im Jahr 2017 an ihn verrechnete WK für das Jahr 2016.

Zu den Aufwendungen für Veranstaltungsbesuche:

Aufwendungen für Ballbesuche und damit im Zusammenhang damit stehende Ausgaben (zB Aufwendungen für Eintritts- oder Ehrenkarten, Taxikosten, Ballkleidung, Zuwendungen an das Komitee, Bewirtungskosten) werden prinzipiell gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 als nicht abzugsfähig angesehen (siehe *Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rn 63 Stichwort „Ballbesuche“ mwN). Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch von Kulturveranstaltungen (Kabaretts, Kinos, Konzerten, Opern, Theater etc) sind jenen der privaten Lebensführung, für die das in § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 vorgesehene Abzugsverbot greift, zuzuordnen (siehe *Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rn 163 Stichwort „Kulturveranstaltungen“ mwN).

Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für derartige Veranstaltungsbesuche ist aber nicht gänzlich ausgeschlossen:

- Nach Teilen der Rechtsprechung (zB BFG 17.03.2016, RV/7102786/2012; UFS 02.02.2012, RV/3895-W/09; UFS 30.11.2011, RV/0143-K/11) sind Ballbesuche eines Politikers in seinem Wahlkreis regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Aufwendungen für den Ballbesuch (Eintritt, nicht aber Bewirtungskosten) eines Politikers sind dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn der Ballbesuch beruflich veranlasst ist und nicht der Unterhaltung dient (siehe auch VwGH 15.06.1988, 87/13/0052, zu einem Nationalratsmitglied). Bei Aufwendungen für Ballbesuche ist vom Steuerpflichtigen in geeigneter Form zumindest glaubhaft zu machen, dass der (einzelne) Ballbesuch nicht der eigenen Unterhaltung diene und werbewirksam war. Es erscheint sachgerecht, diese Sichtweise auch auf andere gesellige Veranstaltungen (zB Sautanz, Tschardakenfest, Benefizgalas) zu übertragen, sodass ein Werbungskostenabzug auch hier grundsätzlich denkbar ist (in diese Richtung auch BFG 19.03.2020, RV/7104528/2014 zu Veranstaltungen wie zB Maibaumaufstellen, Osterfeuer).
- Auch Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch von Kulturveranstaltungen können im Einzelfall abzugsfähig sein, wenn die Kosten - entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw betriebliche Sphäre betreffen und die private Veranlassung (hier „Wiedergabe“ eines Teiles des Kulturlebens) völlig in den Hintergrund tritt (vgl zB VwGH 24.06.1999, 94/15/0196 und VwGH 27.03.2003, 2001/15/0038; siehe *Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rn 163 Stichwort „Kulturveranstaltungen“ mwN; siehe etwa UFS 21.12.10, RV/2719-W/10 zu einer Intendantin; ablehnend jedoch BFG 19.10.2018, RV/7103032/2018 zu einer Dramaturgin).

Dies gilt für sämtliche Aufwendungen für Veranstaltungsbesuche (zB Eintrittskarten, Fahrtkosten) mit Ausnahme von Bewirtungsspesen und Spenden. Der Werbungskostenabzug für Bewirtungsspesen unterliegt der in § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 enthaltene Ausnahmeregelung. Für Spenden ist das in § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 vorgesehene Abzugsverbot zu beachten (siehe dazu weiter unten).

Zum Besuch geselliger Veranstaltungen:

Im konkreten Fall wird der Werbungskostenabzug für Eintrittsgelder für den Besuch von (geselligen) Veranstaltungen (zB Bällen, nicht Kulturveranstaltungen) zuerkannt, die der Bf vor der Gemeinderatswahl 2017 besucht hat, bei der dann letztlich auch die Wiederwahl des Bf als Bürgermeister erfolgt ist (vgl auch *Renner*, SWK 2005, 279, wonach relevant sei, ob die geltend gemachten Aufwendungen ein Jahr betreffen, in dem ein Wahlgang stattgefunden hat. Siehe auch BFG 17.03.2016, RV/7102786/2012, wonach der Ballbesuch einer Gemeinderätin in ihrem Wahlkreis regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen ist; so auch UFS 02.02.2012, RV/3895-W/09 und UFS 30.11.2011, RV/0143-K/11). Bei solchen Veranstaltungsbesuchen wird angenommen, dass der Bf auf den Veranstaltungen unterwegs war, um konkrete Wahlwerbung zu machen. Die Werbewirksamkeit wird als gegeben erachtet: Es handelte sich durchwegs um Veranstaltungen im ländlichen Bereich, also in kleineren Ortschaften, wo die Anwesenheit eines Politikers von den Gästen wahrgenommen wird. Auch das Vorbringen des Bf, dass auf seine Teilnahme an den Veranstaltungen immer wieder in der Lokalpresse hingewiesen worden ist, hat sich bei näherer Recherche der erkennenden Richterin im Internet als zutreffend erwiesen (vgl auch BFG 14.02.2019, RV/7104164/2014 in Bezug auf einen Bürgermeister, wo aus diesem Umstand die Werbewirksamkeit von Ballbesuchen geschlossen wurde, weshalb die geltend gemachten Kosten der Ehrenkarten für einen Partei-, Feuerwehr- und Maskenball bzw Gschnas eines Sportvereines als Werbungskosten anzuerkennen waren).

Aufgrund der vorlegten Unterlage war eine Ermittlung der dem Bf für Veranstaltungsbesuche erwachsenen und gleichzeitig auch berücksichtigungswürdigen Aufwendungen (Eintrittskarten, nicht aber Spenden oder auch Bewirtungsspesen; Fahrtkosten sind in der Aufstellung „*Eigenbelege 2017*“ nicht enthalten) nicht möglich. Die abzugsfähigen Aufwendungen wurden daher im Schätzungsweg ermittelt, wobei Kosten für Eintrittsgelder in Höhe von € 20 pro Veranstaltung angenommen wurden. Davon ausgehend, dass der Bf bei 25 der angeführten Veranstaltungen tatsächlich Eintritt bezahlt hat, können € 500 als Werbungskosten anerkannt werden (vgl schon BFG 19.03.2020, RV/7104528/2014).

Zum Besuch von Kulturveranstaltungen:

Soweit im Jahr 2017 Aufwendungen für den Besuch von Kulturveranstaltungen angefallen sind, ist darauf hinzuweisen, dass diese für den Bf zu den gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 zählen und daher schon deshalb nicht als Werbungskosten anerkannt werden können: Für die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen für Kulturveranstaltungen gilt wie oben

erläutert ein sehr strenger Maßstab: Bejaht wurde die erforderliche „*nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung*“ etwa im Falle einer geschäftsführenden Intendantin einer Oper, deren Tätigkeit beinhaltete, sich Opern in anderen Opernhäusern anzusehen, etwa um sie gegebenenfalls in das Repertoire aufzunehmen. Einer Dramaturgin, die vorgebracht hatte, dass der Besuch von Theateraufführungen berufsbedingt notwendig sei um unter anderem einen Überblick über die Entwicklungen in der Theaterszene zu gewinnen sowie RegisseurInnen und Theatertexte auszuwählen, gelang der Nachweis hingegen nicht (siehe BFG 19.10.2018, RV/7103032/2018). Mag der Besuch der Veranstaltungen für den Bf als Politiker (aufgrund einer gesellschaftlichen Verpflichtung) beruflich veranlasst gewesen sein, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, weshalb die private Veranlassung („*Wiedergabe des Kulturlebens*“) aufgrund der Art seiner Tätigkeit (wie im Fall der Intendantin) völlig in den Hintergrund treten sollte (in diese Richtung auch BFG 02.03.2020, RV/7103009/2018).

Zu den vom Bf geleisteten Spenden:

Der VwGH ordnet Spenden durch politische Funktionäre dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 zu. So unterliegen nach der Rechtsprechung des VwGH etwa Lebensmittelgeschenkkörbe (vgl VwGH 30.04.2003, 97/13/0145) sowie allgemein Spenden an gemeinnützige und ähnliche Organisationen (vgl VwGH 09.12.2004, 99/14/0253) auch bei politischen Funktionären dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang insbesondere auch auf das zur Spende eines Bürgermeisters an einen Fußballverein ergangene Erkenntnis des VwGH vom 10.08.2005, 2005/13/0049. Die Werbewirksamkeit dieser Aufwendungen für die politische Tätigkeit führt nicht zur Abzugsfähigkeit freiwilliger Leistungen: Einerseits differenziert § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 nicht danach, ob eine freiwillige Zuwendung der Werbung dient oder nicht; andererseits wäre eine allenfalls gegebene Werbewirksamkeit auch unter dem Gesichtspunkt des Tatbestandes des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 keine taugliches Argument, um einen Werbungskostenabzug zu begründen: Die Werbewirkung ist nur für Zwecke des § 20 Abs 1 Z 3 zweiter und dritter Satz EStG 1988 (betreffend Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden) relevant. Repräsentationsaufwendungen anderer Art sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl VwGH 10.08.2005, 2005/13/0049 mwN).

Vor diesem Hintergrund scheidet im Beschwerdefall eine Berücksichtigung der vom Bf getragenen Aufwendungen für Geld- und (zB für Tombolapreise verwendete) Sachspenden in Zusammenhang mit Bällen und anderen geselligen Veranstaltungen aus (so auch BFG 12.08.2019, RV/3100278/2019; BFG 02.04.2020, BFG 18.06.2020, RV/7100513/2020; BFG 15.12.2020, RV/4100410/2012; BFG 29.01.2021, RV/6100541/2012 und schon UFS 18.04.2012, RV/1244-W/11). Die Werbewirksamkeit (zB hergestellt durch Aufdruck von Namen, Funktion und Werbebotschaft bei den Sachspenden) ändert daran nichts. Dies gilt auch für den Erwerb von Tombolalosen bei Veranstaltungen: Auch Tombolalose werden als Spende des Erwerbers angesehen (siehe BFG vom 16.09.2020, RV/7105561/2016; im Vordergrund steht die

Spendenmotivation des Erwerbers, nicht die Gegenleistung für die Gewinnchance). Die Spenden könnten nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden, was aber nur für (gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988) im Wege der Datenübermittlung der belangten Behörde gemeldete Spenden erfolgen kann. Es ergibt sich aus dem Steuerakt des Bf, dass eine solche Datenübermittlung nicht stattgefunden hat.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Blumen, Wein und Gutscheine können ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt werden: Sofern es sich um Gegenstände handelt, die vom Bf als Sachspenden für Tombolas angeschafft wurden, fallen die Aufwendungen unter § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988. Sofern es sich um Geschenke (zB an Gemeindebürger) handelt, liegen Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 vor (siehe etwa VwGH 19.09.1990, 89/13/0174; siehe auch *Krafft* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 20 Rn 53 mwN aus der Judikatur, die bei Geschenken grundsätzlich eine strenge Linie verfolgt). Dass die berufliche Veranlassung entscheidend im Vordergrund steht und eine repräsentative Mitveranlassung demgegenüber deutlich - und damit vernachlässigbar - in den Hintergrund tritt, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Es liegen weder typischerweise im Rahmen eines Wahlkampfes an einen breiten Personenkreis verteilte Werbegeschenke, noch Kranz- und Blumenspenden für verstorbene Arbeitnehmer und Klienten vor. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, dass - wie vom Bf vorgebracht - auf den verschenkten Produkten Etiketten angebracht werden, die auf die Person des Bf als Politiker hinweisen; anders wäre dies nur zu sehen, wenn die Tätigkeit des Bf die Erzeugung oder den Vertrieb dieser Produkte zum Gegenstand hätte, was aber zweifellos nicht der Fall ist (siehe BFG 21.10.2014, RV/5101320/2012; BFG 01.02.2016, RV/5100877/2013; BFG 30.03.2023, RV/7102529/2022). Dass durch die Geschenke (so wie bei den im Wahlkampf verteilten Gegenständen) mehr als eine gewisse Förderung der beruflichen Tätigkeit erreicht werden sollte, wurde nicht aufgezeigt.

Zum USV-Mitgliedsbeitrag:

Mitgliedsbeiträge eines politischen Mandatares an örtliche Vereine, die auch jeder andere am Vereinsleben interessierte Gemeindebürger entrichtet, sind nicht als Werbungskosten berücksichtigbar: Sie dienen der privaten Lebensführung und fallen sohin unter das in § 20 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 vorgesehene Abzugsverbot (siehe auch UFS 10.09.2012, RV/1515-W/12).

Zusammenfassung

Nachfolgend angeführte Werbungskosten werden vom Bundesfinanzgericht anerkannt und von den steuerpflichtigen Bezügen abgezogen:

Büromaterial	€ 67,00
Kosten für Kombipaket (Internet, Festnetz)	€ 149,44

Kosten für Mobiltelefon	€ 240,00
Kilometergelder	€ 2.880,90
Wahlkampfkosten (Gemeinderatswahl 2017)	€ 2.796,00
Parteiabgaben (inkl WK für 2017)	€ 6.169,94
Catering ***Datum*** (Einladung Wahlkampfhelfer)	€ 318,50
Besuch geselliger Veranstaltungen (Eintrittsgelder = Werbeaufwand)	€ 500,00
WK für 2016	€ 134,46
Summe	€ 13.256,24

3.1.3 Außergewöhnliche Belastungen

§ 34 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112 regelt:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

- von höchstens 7 300 Euro 6%.*
- mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.*
- mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%*
- mehr als 36 400 Euro 12%."*

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- [...]
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- [...]

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

[...]

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

[...]

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

[...]“

Auf Basis dieser Rechtslage ergibt sich für die Beurteilung der vom Bf beantragten außergewöhnlichen Belastungen folgendes:

(A) Krankheitskosten

Krankheitskosten (durch Krankheit verursachte Aufwendungen) sind als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Sie erwachsen aus *tatsächlichen* Gründen zwangsläufig (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Eine *rechtliche* Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten ergibt sich aus der Unterhaltspflicht gegenüber den Kindern oder dem Ehegatten. Für Unterhaltsberechtigte (zB Kinder oder Ehegatten) übernommene Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (siehe § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988). Dass es sich bei den gegenständlich vom Bf für seine Ehegattin und für seine Tochter übernommenen Kosten um Krankheitskosten handelt, die auch bei den Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führten, bedarf keiner weiteren Ausführung; die Ehegattin verfügt nur über sehr geringe Einkünfte (siehe den vom Bf vorgelegten Einkommensteuerbescheid für 2017 der Ehegattin vom 01.10.2017, wonach der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2017 € 2.552,16 betragen hat; Bruttobezüge lt Lohnzettel: € 3.950,70; die Ehegattin des Bf erhielt auch Krankengeld während Arbeitslosigkeit und Arbeitslosengeld).

Zahnbehandlungskosten einschließlich Sanierung, Ersatz, Regulierung (siehe zB BFG 10.02.2015, RV/7101356/2014), kieferorthopädischer Behandlung (siehe zB BFG 11.05.2016, RV/7101971/2016), Implantaten etc gehören zu den Krankheitskosten. Dies gilt nicht für die Krankheitsvorsorge (Prophylaxe): Hier mangelt es an der Zwangsläufigkeit des § 34 Abs 3 EStG 1988 (siehe auch BFG 18.02.2014, RV/5101099/2011).

Daraus folgt:

- Die am ***Datum*** an den Bf verrechneten Aufwendungen für Mundhygiene (abzüglich des von der BVA geleisteten Kostenersatzes in Höhe von € 35) sind nicht als

außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Sie dienen nur der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten. Solche Kosten fallen nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 an.

- Die sonstigen vom Bf getragenen und im Jahr 2017 bezahlten Zahnbehandlungskosten sind (abzüglich der vom Krankenversicherungsträger geleisteten Kostenersätze) als außergewöhnliche Belastung absetzbar (dh in Höhe von € 9.010 abzüglich € 2.490 = € 6.520). Gleiches gilt für die vom Bf getragenen Therapiekosten und die Kosten für die Facharztkonsultation; diese sind in Höhe von € 1.815,06 (€ 3.235 abzüglich € 1.419,94) anzuerkennen.

Liegt eine Krankheit vor, sind grundsätzlich auch Fahrtkosten zum Arzt abzugsfähig (siehe *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, Einkommensteuergesetz § 34 Anm 78, Stichwort „*Krankheitskosten*“). Es wird in diesem Zusammenhang eine Kilometerleistung von 2.652 km (für Fahrten zu Ärzten und Therapeuten) anerkannt, sodass sich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigende Fahrtkosten in Höhe von € 875,16 (2.652 km multipliziert mit 33 Cent) ergeben. Wie bei den als Werbungskosten beantragten Kilometergeldern konnte ein Werbungskostenabzug in Höhe des amtlichen Kilometergeldes nicht anerkannt werden, da die tatsächlichen Kosten gemäß der vom Bundesfinanzgericht - unter Einbindung des Bf - vorgenommenen Schätzung davon abweichen.

(B) Kinderbetreuungskosten

Abzugsfähig sind nach § 34 Abs 9 idF BGBl I 2009/26 Aufwendungen „für die *Betreuung* von Kindern“. Nach der VwGH-Rechtsprechung ist der Begriff der „*Betreuung*“ nach dem Willen des Gesetzgebers „*einschränkend*“ zu verstehen; er soll jene Leistungen nicht umfassen, bei denen die unterrichtende Tätigkeit, also das Anstreben eines umfassenden erzieherischen Zieles im Zusammenhang mit der Vermittlung von Kenntnissen und Fertigkeiten im Vordergrund steht (siehe VwGH 26.06.2014, 2011/15/0065 und ErIRV 54 BlgNR 24.GP, 16 f zu § 34 Abs 9 EStG 1988). Zum Begriff der „*Betreuung*“ verweist der VwGH auch auf die Rechtsprechung des deutschen BFH vom 19.04.2012, III R 29/11: Danach ist unter Kinderbetreuung das „*Aufpassen*“ auf Kinder im Sinne eines Schutzes vor Gefahren, Verletzungen und Schäden (Behüten, Beaufsichtigen) zu verstehen, sie erfasst aber auch Elemente der Pflege und Erziehung, also die Sorge für das geistige, seelische und körperliche Wohl des Kindes (etwa durch eine pädagogisch sinnvolle Gestaltung der in der Betreuungseinrichtung verbrachten Zeit).

Für die Frage, ob die geltend gemachten Kosten als Betreuungskosten iSd § 34 Abs 9 EStG 1988 idF BGBl I 2009/26 berücksichtigt werden können, ist demnach entscheidend, ob diese Kosten Leistungen betreffen, bei denen die „*Betreuung*“ im oben erläuterten Sinn im Vordergrund steht. Miteingeschlossene Wissensvermittlung oder ein Bewegungsangebot (sonstige Freizeitbeschäftigung) für die Kinder ist unschädlich, solange diese nur ein unselbständiger

Bestandteil der Betreuung ist (vgl deutscher BFH 19.04.2012, III R 29/11, etwa durch den Einsatz eines Sprachassistenten oder Musiklehrers im Kindergarten; in diese Richtung auch BFG 21.10.2016, RV/7103652/2010 zu Feriencamps). Der Betreuungszweck muss wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sein (vgl *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁵ § 34 Rn 87). Betreuung steht nicht im Vordergrund, wenn Dienstleistungen (wie zB Musikunterricht oder Vermittlung von EDV-Kenntnissen) in einem regelmäßig organisatorisch, zeitlich und räumlich verselbständigten Rahmen stattfinden und die vom Leistungserbringer während der Unterrichts- oder Kurszeit ausgeübte Aufsicht über das Kind gegenüber der Vermittlung der besonderen (etwa sprachlichen, musischen, sportlichen) Fähigkeiten als Hauptzweck der Dienstleistung in den Hintergrund rückt.

Die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen für den Besuch der Musikschule oder auch der ***Einrichtung HS*** durch seine Töchter sind nicht auf Grundlage von § 34 Abs 9 EStG idF BGBl I 2009/26 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigbar: Es liegen keine Kosten für Dienstleistungen für „*ausschließliche Kinderbetreuung*“ nach dem oben dargelegten Verständnis vor (vgl auch BFG 14.07.2021, RV/7102609/2013 zu Ausgaben für Musik- und Tanzunterricht; BFG 27.01.2015, RV/7100601/2014 und BFG 22.02.2016, RV/7100739/2016 zu Ausgaben für Musikunterricht; BFG 19.12.2018, RV/2101061/2015 zum Turnverein; UFS 12.01.2012, RV/0839-L/11 zu einer Tenniswoche). Beim Musikunterricht in der Musikschule, aber auch beim Besuch der ***Einrichtung HS*** (zum gemeinsamen Singen und Musizieren) geht es vorrangig um Wissens- und Kenntnisvermittlung sowie um sonstige Freizeitbeschäftigung, bei der angenommen wird, dass diese in einem organisatorisch, zeitlich und räumlich von einer Kinderbetreuungseinrichtung im engeren Sinn verselbständigten Rahmen stattfindet. Dem wurde seitens des Bf nicht widersprochen. Die zweifellos zwangsläufig neben der Unterrichtsleistung bzw sonstigen Beschäftigung der Kinder auch erfolgende Betreuung der Kinder im Sinne einer behütenden Aufsicht ist nicht als wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung anzusehen.

Auch die unter diesem Titel geltend gemachten Ausgaben für den Mitgliedsbeitrag an den Elternverein der Volksschule ***X*** sind nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 9 EStG idF BGBl I 2009/26 absetzbar. Diese Ausgaben sind ebenfalls nicht für Kinderbetreuungsdienstleistungen angefallen.

Zusammenfassung

Die zu berücksichtigenden Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988) errechnen sich wie folgt:

Zahnbehandlungskosten	€ 6.520,00
sonstige Krankheitskosten (Therapien, Facharztkonsultation)	€ 1.815,06
Fahrtkosten (zu Arztbesuchen und Therapien)	€ 875,16
Summe	€ 9.210,22

Von diesen Aufwendungen ist noch der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen.

Der Selbstbehalt beträgt 8% (wegen Alleinverdienerabsetzbetrag und Kinderanzahl um ***x Prozentpunkte*** gemindert, siehe Anhang 2 - Berechnungsblatt).

Auf Basis der in den Punkten 3.1.1 bis 3.1.3 vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Erwägungen war spruchgemäß zu befinden.

Ergänzende Hinweise:

Die Gesetzeszitate beziehen sich auf die vom Bundesfinanzgericht für das Streitjahr 2017 als maßgebend erachtete Fassung. Die gesetzlichen Regelungen werden nur auszugsweise (soweit aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes verfahrensrelevant) zitiert.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Beschwerdeentscheidung abzusprechen. Das Bundesfinanzgericht trifft neuerlich eine Entscheidung und zwar so, als ob es die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandeln würde. Das Ergebnis kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen (siehe § 279 Abs 1 BAO). Das Bundesfinanzgericht ist zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (§§ 114 f BAO in Verbindung mit § 269 Abs 1 BAO).

In den Lohnsteuerrichtlinien des BMF (Rz 383b) steht folgendes: *„Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) erfolgen, [sind] als Werbungskosten abzugsfähig. Abzugsfähig sind auch Spenden in Form der Abnahme von Karten für Veranstaltungen im Wahlkreis des Politikers (zB Bälle einschließlich Maturabälle). Der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis ist regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. [...] Abziehbar sind weiters im Wahlkreis getätigte Blumenspenden aus verschiedenen örtlichen Anlässen (zB Muttertagsfeiern, runde Geburtstage von Mitbürgern) und Kranzspenden, weiters die Kosten von Billets und Geschenken aus verschiedenen Anlässen (Weihnachten usw.). [...] Wird über den Mitgliedsbeitrag hinaus eine Zuwendung an die im Rahmen des Wahlkreises örtlich tätige Organisation (zB Blasmusikverein, Trachtenverein, örtliche Feuerwehr, etwa in Form einer Patenschaft für ein Feuerwehrauto) oder an die dortige örtliche Zweigstelle einer überörtlichen Organisation (zB Bezirksstelle des Roten Kreuzes, des Samariterbundes, eines alpinen Vereines, etwa in Form einer Patenschaft für ein Rettungsauto) geleistet, dann ist die Zuwendung (nicht aber der Mitgliedsbeitrag oder ein von allen Mitgliedern zu leistender zusätzlicher Betrag) auf Grund der dadurch ausgelösten Werbewirkung absetzbar, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine "parteinahe" oder eine "überparteiliche", "kirchliche" usw. Organisation handelt. [...]"* Hierzu ist festzuhalten, dass die Anerkennung von Werbungskosten lediglich auf Grund der anzuwendenden Gesetze erfolgt

und das Bundesfinanzgericht an Rechtsmeinungen bzw Erlässe nicht gebunden ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH werden die für andere Steuerpflichtige geltenden allgemeinen Grundsätze über Anerkennung bzw Einschränkung von Werbungskosten für Politiker als ebenso maßgeblich erachtet (VwGH 09.12.2004, 99/14/0253).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

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

Wien, am 1. August 2023