

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 20. August 2019 und 11. Mai 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Juli 2019 und 27. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind in der Entscheidungsbegründung unter II. 2.2. (Abgabenberechnung 2017 und 2018) dargestellt und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bf1 (Beschwerdeführer, Bf.) beantragte jeweils für die Jahre 2017 und 2018 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung bzw. Beschwerde (betreffend 2018) die Berücksichtigung zahlreicher Werbungskosten (WK) die mit seiner Tätigkeit als Bürgermeister der Gemeinde ***1*** sowie seiner Tätigkeit als Lehrer in Zusammenhang stünden sowie Sonderausgaben (SA).

Mit Bescheiden vom 24.7.2019 (betreffend ESt 2017) und 27.1.2020 (betreffend ESt 2018) anerkannte die belangte Behörde (FA) nur einen Teil der geltend gemachten Ausgaben als

Werbungskosten und wies das Mehrbegehren ab. Begründend führte das FA aus, dass die sonstigen WK nicht ausreichend nachgewiesen worden seien und überdies nur jene Kosten anerkannt würden, die mit der politischen Tätigkeit im Raum der Gemeinde ***1*** angefallen wären. Die Bewirtungskosten seien zudem nur zu 50% abzugsfähig.

Für 2018 wurde im Bescheid zunächst nur das WK-Pauschale berücksichtigt, da der Bf. es verabsäumt hatte eine Steuererklärung einzureichen.

Mit Beschwerden vom 28.8.2019 für 2017 und 11.5.2020 für 2018 beantragte der Bf. die Anerkennung der geltend gemachten WK im vollen Umfang und verwies auf die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) Rz 383a ff.

Mit Beschwerdevereinscheidungen (BVE) beide vom 5.10.2020 gab das FA den Beschwerden teilweise statt.

Betraglich ergibt sich nach BVE folgende Darstellung:

	2017	2018
beantragte WK	€ 10.339,78	€ 7.722,61
berücksichtigte WK	€ 2.558,30	€ 132,00
berücksichtigte WK lt. BVE	€ 5.578,21	€ 5.164,58
beantragte SA	€ 663,70	€ 320,19
berücksichtigte SA	€ 709,70	€ 380,19
berücksichtigte SA lt BVE	€ 709,70	€ 722,19
Est laut Bescheid	€ 6.694,00	€ 8.731,00
Est lt. BVE	€ 5.244,00	€ 6.151,00

Mit Schriftsatz vom 16.3.2021 beantragte der Bf. nach mehrfachen Fristverlängerungen fristgerecht die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG)

Mit Vorhalt vom 26. 6.2023 forderte die RichterIn den Bf. auf sämtliche Belege betreffend die in den Streitjahren 2017 und 2018 geltend gemachten Ausgaben (Werbungskosten und Sonderausgaben) im Original oder in deutlich lesbarer Kopie vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10.8.2023 wurde vom steuerlichen Vertreter jeweils eine Gesamtübersicht betreffend die geltend gemachten Werbungskosten vorgelegt (im Folgenden „Liste Steuerberater“), die Belege wurden vom Bf. an das Gericht übermittelt. Der steuerliche Vertreter führte ergänzend aus, dass in der Übersicht auch Ausgaben enthalten seien für welche die Eigenbelege des Bf. nicht mehr auffindbar gewesen seien.

Für die einzelnen Jahre wurden vom steuerlichen Vertreter folgende Gesamtübersichten übermittelt

Gesamtübersicht 2017

A. ERHÖHTE WERBUNGSKOSTEN

Bezeichnung	Lehrer	Bürgermeister	Summe
Büromaterial laufend		137,65	137,65 Arbeitsmittel
Fahrten als Lehrer	260,44		260,44 Reise- und Fahrtspesen
Fahrten als BGM Diäten		409,20	409,20 Reise- und Fahrtspesen
Fahrten als BGM Km-Geld		1 291,12	1 291,12 Reise- und Fahrtspesen
Werbungsaufwand bei Veranstaltungen, Bewirtung, Mitgliedsbeiträge, Spenden		3 945,49	3 945,49 Sonstige WK
Sonstige und Bgm. und GR-Wahl 2017		3 339,85	3 339,85 sonstige WK
Tel, Internet geschätzt		400,00	400,00 Arbeitsmittel
Bezirksparteiabgabe		0,00	0,00
Sonstige Mitgliedsbeiträge und Spenden		234,80	234,80 sonstige WK
Summe erhöhte Werbungskosten			10 018,55

Gesamtübersicht 2018

A. ERHÖHTE WERBUNGSKOSTEN

Bezeichnung	Lehrer	Bürgermeister	Summe
Büromaterial laufend			
Fahrten als Lehrer	233,04		233,04 Reise- Fahrtspesen
Fahrten als BGM Diäten		567,60	567,60 Reise- Fahrtspesen
Fahrten als BGM km-Geld		1 853,50	1 853,50 Reise- Fahrtspesen
Werbungsaufwand bei Veranstaltungen, Bewirtung, Mitgliedsbeiträge, Spenden		4 285,29	4 285,29 sonstige WK
Tel, Internet geschätzt		400,00	400,00 sonstige WK
Bezirksparteiabgabe		0,00	0,00
Sonstige Mitgliedsbeiträge und Spenden		668,80	668,80 sonstige WK
Steuerberatungsaufwand		342,00	342,00 sonstige WK
Summe erhöhte Werbungskosten			8 350,23

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf1 war in den Jahren 2017 und 2018 einerseits Musiklehrer im Landesdienst und zudem Bürgermeister der Gemeinde ***1***. Aus seiner Tätigkeit als Musiklehrer bezog er Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (nsA) für 2017 von 46.878,06 € und 2018 von 48.972,12 €. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Tätigkeit als Bürgermeister betrugen 2017 29.980,68 bzw. 2018 30.430,56 €.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem BFG legte der Bf. Ausgabebelege in folgender Höhe vor.

Für das Jahr 2017

Büromaterial	€ 142,45
Mitgliedsbeiträge (Bürgermeister)	€ 67,00
Mitgliedsbeiträge (Lehrer)	€ 21,80
sonstige Ausgaben (Bürgermeister)	€ 2.012,48
Steuerberaterkosten	€ 396,00
WK bei Veranstaltungen, Spenden	€ 3.925,49

Zudem wurden zum Nachweis der Fahrtkosten als Lehrer Reisekostenabrechnungen an Dienstgeber im Rahmen des Lehrberufs vorgelegt.

Zu den Belegen 2017 ist im Einzelnen festzuhalten:

2017 a) Büromaterial: Laut Liste Steuerberater 137,65

Die Belege 105 und 110 betreffen nicht das Jahr 2017, Beleg 105 (für 2018) lautet zudem auf ***g***.

Die Belege 104, 106, 107, 109 und 111 enthalten jeweils keine der berufliche Tätigkeit zuordenbaren Kosten. Es handelt sich um Weihnachtspapier und Klebebänder, Römerquelle, Klebstoff, Lottoscheine, Zeitschriften bzw. Grußkarten. Beleg 104 weist zudem einen Betrag von 18,30 € aus, in der Liste Steuerberater ist dieser Beleg mit 13,50 dargestellt (die Differenz ist aus dem Beleg nicht erklärbar)

Es verbleibt lediglich Beleg 108 über Druckerpatronen im Betrag von 46,98, der der beruflichen Tätigkeit zugeordnet werden kann. Diebezüglich ist jedenfalls ein Privatanteil von 40% anzunehmen.

2017 b) Mitgliedsbeiträge und Spenden: Laut Liste Steuerberater 234,80

Der Beleg 112 betrifft den Mitgliedsbeitrag im Verein Altherren ***1*** über 50€ (der Zahlungsbeleg ist weder unterschrieben noch vollständig ausgefüllt und trägt auch keinen Buchungstempel der Bank) und ein Beleg ohne Nummer umfasst den Betrag von 17 € betreffend Spielervorstellung des ***12*** ***1***.

Beleg 114 (Sternsinger) trägt keine Betrag, der nicht nummerierte Beleg über Parkgebühren in der Votivgarage in Wien (29,40€) kann der beruflichen Tätigkeit überhaupt nicht zugeordnet werden. Die weiteren vorgelegten Belege tragen weder eine Nummer noch einen Betrag und können daher ebenfalls nicht zugeordnet werden.

Zur Auflistung des steuerlichen Vertreters ist festzustellen, dass der Betrag lt. Beleg 112 (nicht unterschriebener Zahlschein siehe oben) einen Betrag von 50 € und nicht 48 € ausweist. Beleg 113 zählt zu den Werbungskosten als Lehrer (siehe unten c)). Auf der Liste des Steuerberaters finden sich zudem zahlreiche Beträge für die nicht einmal ein Eigenbeleg vorgelegt wurde. Eine Überprüfung ist daher nicht möglich. Auffallend ist zudem der Betrag von 30€ „Pokal

Altherren“ o.B (ohne Beleg). Es entsteht der Eindruck, dass es sich dabei um den Beleg 62 handeln könnte, welcher unter dem Titel „Werbungskosten, Bewirtung, Mitgliedsbeiträge, sonstige Spenden 2017“ (siehe unten f.) als Ausgabe erfasst wurde). Die Liste des steuerlichen Verteters erweist sich – unabhängig davon, dass teilweise gar keine Belege vorgelegt wurden – sohin als unrichtig.

2017 c) Mitgliedsbeitrag als Lehrer:

Aus dem Beleg 113 lässt sich ableiten, dass dem Bf. für 2017 ein Jahresbeitrag zum Sozialdemokratischen LehrerInnenverein vorgeschrieben wurde. Ein Zahlungsbeleg wurde dazu nicht vorgelegt. Ob und wann dieser Mitgliedsbeitrag geleistet wurde ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Aus der Vorschreibung 2018 ist ableitbar, dass der Bf. keinen Rückstand aus 2017 gehabt haben dürfte, also 2017 den Mitgliedsbeitrag geleistet hatte.

2017 d) Die Steuerberaterkosten, Beleg 116, wurden in Höhe von 396,00 € samt Zahlung nachgewiesen.

2017 e) sonstige Ausgaben Bürgermeister und Gemeinderatswahlen 2017: Laut Liste Steuerberater 3.339,85€

Mit Belegen 102 (rote T- Shirts mit Aufdruck) 642,60 € und 103 (***2*** Werbematerial) 1.057,18 € wurde berufliche Aufwendungen für die Tätigkeit als Bürgermeister nachgewiesen. Bei den Belegen 117-124 handelt es sich um diverse Einkäufe bzw. Lokalbewirtungen. Auf den Belegen ist nicht ersichtlich für welchen Zweck die Ausgaben getätigt wurden bzw. welche Personen von den Einladungen betroffen waren oder was der Inhalt des „Arbeitsessen“ gewesen sein könnte. Besonders augenfällig ist Beleg 122 über den Kauf eines Glasgewebeklebers. Es kann nicht annähernd erkannt werden für welche berufliche Tätigkeit dieser Verwendung finden könnte. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf. eine Reihe von privaten Einkäufen und Einladungen als beruflich veranlasst deklariert hat.

Für Werbungskosten anlässlich der Bürgermeister- und Gemeinderatswahlen im Betrag von 931,78 € wurde kein Nachweis/Beleg vorgelegt.

2017 f) Werbungskosten, Bewirtung, Mitgliedsbeiträge, sonstige Spenden 2017

Bis auf den Beleg 62 über 30 € für eine Pokalspende anlässlich eines Fussballturniers in ***1*** sind sämtliche unter diesem Titel vorgelegten Belege (nämlich Beleg 1-61,63,64,70-79, 81-96 sowie ein nicht nummerierter Beleg 69??) keine Fremdbelege. Es handelt sich hier ausschließlich um Einladungen zu Veranstaltungen auf denen der Bf. selbst und handschriftlich einen Spendenbetrag angemerkt hat.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass auch Einladungen zu Betriebsveranstaltungen enthalten sind, bei denen der Bf. lt. seinen Angaben Spenden leistete (zB. Beleg 71 Eröffnung Firmengebäude, Beleg 39 Tag der offenen Tür ***9***, Beleg 48 Eröffnung eines Eisgeschäfts, Beleg 92 ***10***, Beleg 9 Vernissage Galerie ***11***). Diese Darstellung ist nicht glaubwürdig zumal die empfangenden Unternehmen diese Zuwendungen als Einnahmen in

ihrer Gewinnermittlung zu erfassen hätten. Es wäre diesfalls auch davon auszugehen, dass entsprechende Eingangsbelege durch die Empfänger ausgestellt worden wären.

Die vorgelegten Eigenbelege stellen weder dem Grunde noch der Höhe nach Nachweise über erfolgte Zahlungen dar. Teilweise wurden für die Ausgaben nicht einmal Eigenbelege vorgelegt (Anmerkung in der Liste Steuerberater „o.B.“)

2017 g) Fahrtkosten und Tagesdiäten als Bürgermeister bzw. Lehrer

Bürgermeister:

In den geltend gemachten Fahrtkosten finden sich zahlreiche Ziele und Veranstaltungen, bei welchen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der politischen Funktion bzw. der Wahl in dieses Amt nicht ableitbar ist. Ein Zusammenhang mit der Tätigkeit als Bürgermeister besteht für jene Fahrten die den Bf. zu Sitzungen der ***2*** Gemeindevertreter oder regionalen Infrastrukturveranstaltungen außerhalb des Wahlbezirks ***1*** reiste.

Lehrer:

Beleg 93 betrifft eine Spende an den Altherrenverein ***1***, daraus ist keine Reise als Lehrer nach ***3*** ersichtlich. Die Reise nach ***3*** am 20.3.2017 wurde nicht nachgewiesen. Bei Beleg 97 stimmt die Entfernung nach ***4*** nicht, diese wurde von 113 km auf 100 km je Richtung angepasst. Bei Beleg 98 wurde ebenfalls eine unrichtige Entfernung angesetzt, das km-Geld wurde nunmehr entsprechend den Werten der Fahrtkosten als Bürgermeister angesetzt. Bei Beleg 101 sind in der Reisekostenabrechnung als Entfernung 65 km eingetragen, auf diesen Wert ist auch das km-Geld anzupassen.

Insgesamt ergeben sich folgende Belege und daraus abgeleitete Werte für 2017 als beruflich (Bürgermeister und Lehrer) veranlasste Fahrt- und Reisekosten: siehe Tabelle nächste Seite

[...]

Für das Jahr 2018 wurden über folgende Beträge Belege vorgelegt:

Mitgliedsbeiträge (Bürgermeister)	€ 152,00
Mitgliedsbeiträge (Lehrer)	€ 21,80
Steuerberaterkosten	€ 342,00
WK bei Veranstaltungen, Spenden	€ 4.185,29

Zu den Belegen für 2018 ist im Einzelnen festzustellen:

2018 a) Mitgliedsbeiträge Bürgermeister:

Der Beleg MB1 über 30 € trägt den Hinweis, dass die Spende vom Spendenempfänger an des Finanzamt gemeldet worden sei. Dieser Betrag wurde daher bereits bei Bescheiderstellung

vom FA automatisch bei den Sonderausgaben erfasst und stellt daher keine Werbungskosten dar.

Die Belege MB2 und MB 3 weisen einen anderen Betrag aus, als in der Liste Steuerberater angegeben (Altherren ***1*** tatsächlich 50€ und nicht 48 € und ***2***-***5*** 72 € und nicht 70 €).

Für alle übrigen Mitgliedsbeiträge wurde nicht einmal ein Eigenbeleg vorgelegt.
Für die Zahlung der Bezirksparteiabgabe in Höhe von 400 € ist zudem das Fehlen eines Fremdbeleges über den Zahlungseingang befremdlich.

2018 b) Mitgliedsbeitrag Lehrer

Beleg MB4 ist den Werbungskosten als Lehrer zuzuordnen. Die Zahlung des Betrages wurde – anders als 2017 – auch nachgewiesen.

2018 c) Die Steuerberaterkosten, Beleg 6, wurden in Höhe von 342,00 € samt Zahlung nachgewiesen.

2018 d) Werbungskosten bei Veranstaltungen:

Wie bereits 2017 wurden auch für 2018 handschriftliche Vermerke des Bf. über geleistete Spenden auf diversen Einladungen angebracht. Zu den vorgelegten Eigenbelegen wird auf die obigen Ausführungen zu 2017 f) verwiesen.

Die Rechnungen von Gaststätten tragen wie 2017 keine Vermerke welche Personen aus welchem Grund eingeladen worden waren (siehe auch oben unter 2017 Punkt e)). Die Rechnungen von Supermärkten und Blumengeschäften umfassen Waren des täglichen Bedarfs bzw. Blumen. Diese Belege – Gaststätten, Supermärkte, Blumengeschäfte - lassen sich nicht mit der beruflichen Tätigkeit in Verbindung bringen.

2018 e) Fahrtkosten und Tagesdiäten als Bürgermeister bzw. Lehrer

Bürgermeister:

In den geltend gemachten Fahrtkosten finden sich auch 2018 zahlreiche Ziele und Veranstaltungen, bei welchen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der politischen Funktion bzw. der Wahl in dieses Amt nicht ableitbar ist. Ein Zusammenhang wird insoweit erkannt, als der Bf. zu Sitzungen der ***2*** Gemeindevertreter, Parteiveranstaltungen bzw. regionalen Infrastrukturveranstaltungen außerhalb seines Wahlbezirks ***1*** reiste.

Beleg 57 laut Liste Steuerberater scheint irrtümlich angeführt, gemeint scheint Beleg 58 zu sein. Aus Beleg 60 ist keine Reise nach ***6*** ableitbar, Beleg 59 betrifft einen Kirtag in ***1*** und keine Reise nach ***7***.

Lehrer:

Die Belege 29, 72 und 45 betreffen die Tätigkeit als Lehrer und sind aus diesem Grund beruflich

veranlasst.

Die Belege FL1 bis FL7 weisen die Differenzkosten der Dienstreisen als Lehrer nach.

Folgende Fahrtkosten und Tagesdiäten waren 2018 insgesamt beruflich veranlasst (siehe Tabelle nächste Seite):

[...]

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften ua nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (lit a) sowie Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG nicht abzugsfähig sind (lit c).

Weiters unterliegen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG auch Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben dem Abzugsverbot. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Im Nachweisfall können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Durch das Abzugsverbot in § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG soll nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH können bei Politikern nur Aufwendungen anlässlich konkreter Wahlveranstaltungen bzw. zur Informationsbeschaffung als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). Vom Steuerpflichtigen ist daher in jedem einzelnen Fall konkret nachzuweisen, dass diese Ausgaben getätigt wurden, diese einen eindeutigen Werbezweck gehabt hatten und dass die berufliche Veranlassung überwogen hat.

Bei jenen Veranstaltungen, bei denen schon aus der Art und Bezeichnung der Veranstaltung klar hervorgeht, dass der Informationscharakter und damit das berufliche Interesse an der Teilnahme an der Veranstaltung klar überwiegen, liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Werbungskosten vor. Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Aufgabenbereich des Beschwerdeführers (Generalversammlung Müllverband, Jahresversammlung Tourismusverband, Amtmänner-Konferenz), stehen, sind daher abzugsfähig.

Aufwendungen für jene Veranstaltungen, bei denen schon aus der Art und Bezeichnung nicht klar hervorgeht, dass der Informationscharakter und damit das berufliche Interesse an der Teilnahme an der Veranstaltung eindeutig vorherrschend sind, können hingegen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Aufgrund des augenscheinlichen Charakters der gegenständlichen Veranstaltungen erscheint auch ausgeschlossen, dass die Teilnahme vorherrschend aufgrund von beruflichen Interessen erfolgt ist (z.B. Hoffest ***, ***10***, Märzenbieranstich im ***, Maifeier, Vernissagen usw). Dass eine klare berufliche Veranlassung an der Teilnahme an diesen Veranstaltungen bestanden hätte, konnte vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a und Z 3 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen zu "repräsentieren" (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; 15.7.1998, 93/13/0205). Das gesellschaftliche Ansehen fördert aber nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden, sondern gleichermaßen die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen - wie möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären usw. - zuteil werden lässt (VwGH 31.3.2003, 99/14/0071). Zur Verhinderung einer missbräuchlichen Geltendmachung von Bewirtungsspesen als Werbungskosten bewirkt das gesetzliche Abzugsverbot eine Umkehr der Beweislast. Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem der Partei obliegenden Nachweis abhängig, dass die Aufwendungen dem Steuerpflichtigen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat. (VwGH 3.6.1992, 91/13/0176; 16.3.1993, 92/14/0228). An den gesetzlich geforderten Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung, sowie der Werbewirksamkeit von Bewirtungsaufwendungen sind - schon aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen - strenge Anforderungen

zu stellen, wobei dieser Nachweis für jede einzelne Ausgabe zu erbringen ist (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 7.4. zu § 20 und die dort angeführte Judikatur).

Einen derartigen Nachweis hat der Bf. nicht erbracht. Bereits im Verfahren vor dem FA wurde der Bf. mit Vorhalt vom 17.1.2019 aufgefordert, sämtliche Ausgabenbelege vorzulegen und die berufliche Veranlassung darzustellen. Die Darstellung der beruflichen Veranlassung beschränkte sich auf den Hinweis, dass der Bf. Bürgermeister von ***1*** sei. Auch in der BVE vom 5.10.2020 wird klargestellt, dass die beantragten Ausgaben nicht entsprechend nachgewiesen wurden. Mit Beschluss vom 26. Juni 2023 wurde er vom Gericht aufgefordert, sämtliche Belege im Original zur Einsicht vorzulegen. Auch im Zuge dieser Unterlagenvorlage erfolgte kein Nachweis der beruflichen Veranlassung.

Hinsichtlich einer großen Anzahl von Spenden wurde vom Bf. nicht einmal nachgewiesen, dass ihm diese Aufwendungen überhaupt erwachsen sind, da die diesbezüglichen Belege lediglich handschriftliche Vermerke auf Einladungen waren bzw. teilweise gar keine Belege vorgelegt worden waren. Diese Aufwendungen konnten daher schon mangels eines entsprechenden Nachweises nicht anerkannt werden. Zudem ist in den behaupteten Aufwendungen auch kein konkreter Werbezweck zu erkennen.

Kleinere Sachgeschenke und Aufmerksamkeiten (wie z.B. Pralinen, Blumen u.ä.), die aufgrund bestehender beruflicher Beziehungen an Geschäftsfreunde, Mitarbeiter, Funktionäre ua zu bestimmten Anlässen gegeben werden, zählen zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen, die durch die gesellschaftliche Stellung des Bf. hervorgerufen worden sind.

Die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Spenden an die verschiedenen örtlichen Vereine und Einrichtungen sind zudem nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Nach dieser Bestimmung dürfen freiwillige Zuwendungen (Spenden) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Sie sind unabhängig von ihrer Höhe von einer Berücksichtigung als Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. Sie werden auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie durch berufliche Erwägungen mitveranlasst worden sind (Doralt/Kofler, EStG § 20 Tz 106 ff). Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im beruflichen Interesse lag (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; 3.10.1990, 89/13/0002).

Aber auch wenn man die gegenständlichen Spenden und Zuwendungen als Repräsentationsaufwendungen unter den Tatbestand der Z 3 dieser Gesetzesstelle subsumiert, ist deren Abzugsfähigkeit nicht gegeben. Die angeführten Ausgaben wären - entgegen dem

grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen - nur dann absetzbar, wenn - wie bereits oben ausgeführt - der Abgabepflichtige zweifelsfrei nachweist, dass die Zuwendungen einen direkten werbewirksamen Charakter haben und damit nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (beruflicher) Grundlage beruhen. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht nicht aus (VwGH 3.6.1992, 91/13/0176). Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass auch diese angeblichen Ausgaben aufgrund der vorgelegten Eigenbelege nicht nachgewiesen worden sind.

Ganz allgemein ist dem Gericht durchaus bewusst, dass vom Bf. in seiner Funktion als Bürgermeister die Teilnahme bei Veranstaltungen der verschiedenen örtlichen Vereine erwartet wird, dies schließt aber nicht auch schlechthin eine berufliche Notwendigkeit ein, an die einzelnen Vereine private Spenden zu leisten; ebenso wenig kann gesagt werden, dass diese Spenden generell der Werbung dienen, selbst wenn sie in der Funktion als Bürgermeister gewährt werden. Die vom Bf. angeblich an die verschiedenen Vereine gewährten Zuwendungen konnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden rechtlichen Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen verwiesen.

Die Steuerberaterkosten sind im gegebenen Fall in beiden Jahren als Werbungskosten gemäß § 16 EStG und nicht als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG anzusetzen. Diese Umreihung führt im Ergebnis zu keiner steuerlichen Auswirkung.

Obwohl weitere Belege betreffend Sonderausgaben im gerichtlichen Verfahren entgegen dem Beschluss vom 26.6.2023 nicht vorgelegt wurden, ist davon auszugehen, dass jene Sonderausgaben, die vom FA im Rahmen der BVE berücksichtigt wurden, tatsächlich im entsprechenden Ausmaß anfielen. Diesbezüglich wird daher – abgesehen von der oben erwähnten Umqualifizierung der Steuerberaterkosten – auf die beiden BVE verwiesen.

Aussagen in den EStR oder LStR sind für das Bundesfinanzgericht nicht bindend, sondern stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar. Der der diesbezügliche Verweis in der Beschwerde geht daher ins Leere.

Abzugsfähig sind daher für die einzelnen Jahre

Werbungskosten 2017:

[...]

Sonderausgaben 2017:

SA Pauschbetrag	€ 60,00
Zuwendungen gem § 18 (1) Z 7 EStG	€ 30,00
Kirchenbeitrag	€ 223,70
Summe Sonderausgaben	€ 313,70

Werbungskosten 2018:

Mitgliedsbeiträge (Bürgermeister)	€ 72,00
MB Lehrer, Interessensvertretung	€ 21,80
Steuerberaterkosten	€ 342,00
Fahrtkosten lt. Sachverhalt siehe oben	€ 966,97
Summe Werbungskosten 2018	€ 1.402,77

Sonderausgaben 2018:

SA Pauschbetrag	€ 60,00
Zuwendungen gem § 18 (1) Z 7 EStG	€ 66,00
Kirchenbeitrag	€ 254,19
Summe Sonderausgaben	€ 380,19

2.2. Abgabeberechnung 2017 und 2018

Daraus errechnen sich folgende Abgabenbeträge für die beiden Streitjahre

Für 2017 ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

[...]

Für 2018 ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

[...]

2.3. 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.

Da im vorliegenden Fall einerseits der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040; 24.2.2010, 2006/13/0119; 3.6.1992, 91/13/0176) und andererseits entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 2. Jänner 2024