



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Titl. A B, Adresse, vertreten durch Innocon Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 1/1/10, vom 21. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 20. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 20. Dezember 2010 und die Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2011 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die berufungswerbende Partei ([§ 78 BAO](#)), Titl. A B, in weiterer Folge als bwP bezeichnet, war im Jahr 2006 Mitglied einer Landesregierung ([Art. 101 B-VG](#)).

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 beantragte die bwP unter anderem die Anerkennung eines Betrages von 2.626,60 € als Gewerkschaftsbeiträge etc. (KZ 717), eines Betrages von 1.687,16 € an Aufwendungen für Arbeitsmittel (Kennzahl 719), eines Betrages von 2.996,40 € an Reisekosten (KZ 721) sowie eines Betrages von 1.580,00 € an sonstigen Werbungskosten (KZ 724).

Das Finanzamt stellte fest, dass der Betrag von 2.626,60 € der Klubbeitrag für das Jahr 2006 war und ordnete diesen den sonstigen Werbungskosten zu.

Die Aufwendungen für Arbeitsmittel betreffen die (von der bwP bereits um einen Privatanteil von 40 % gekürzte) Abschreibung der Anschaffungskosten der im Jahr 2004 gekauften EDV-Anlage in Höhe von 500,00 € sowie die Anschaffungskosten folgender – in einer Übersicht als geringwertige Wirtschaftsgüter bezeichnete - Sachen (zusammen 1.187,16 €):

- Ein Computertisch mit Ladencontainer (Computertisch Saragossa, Fa. Leiner, 89,90 €; Kommode Container, Fa. Leiner, 29,90 €), 119,80 €
- Fa. IKEA: Diversere Einzelteile, offenbar für Regale „Journalist“, sowie diverse Zubehörteile im Gesamtbetrag von 1.067,36 €.

Bei den Reisekosten handelt es sich um Tagesgelder für Reisen mit dem Dienstkraftwagen zu insgesamt 1.362 Stunden (Tagesgeld insgesamt 2.996,40 €).

Die diesbezüglichen Aufzeichnungen enthalten den Reisetag, die Reisezeit, die Reiseroute, die zurückgelegten Kilometer (für jedes Reiseziel), die Reisestunden sowie das sich aus der Anzahl der Reisestunden ergebende Tagesgeld, allerdings keine Angaben über den Zweck der jeweiligen Reisen.

Die „sonstigen Werbungskosten“ (insgesamt 1.580,00 €) setzen sich aus Einzelbeträgen zwischen 20,00 € und 50,00 € zusammen.

Hierüber gibt es jeweils einen Eigenbeleg über die geleistete Zahlung, kombiniert mit einem Ausdruck aus dem Kalender, aus welchem auch die jeweilige Veranstaltung ersichtlich ist.

Im Einzelnen handelt es sich um Lose, für die bei Ballbesuchen gespendet wurde (zwischen 30,00 € und 50,00 €), Spenden an Musikkapellen bei Veranstaltungen (zwischen 20,00 € und 40,00 €) und sonstige Spenden bei Veranstaltungen (zwischen 20,00 € und 30,00 €).

In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Dezember 2010 versagte das Finanzamt einem Teil der geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten und erachtete einen Betrag von 6.907,52 € als „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“. Dies wurde wie folgt begründet:

„Die meisten von Ihnen besuchten Veranstaltungen sind untrennbar in Verbindung mit einem geselligen oder gesellschaftlichen Ereignis. Für die Anerkennung von Werbungskosten ist daher entscheidungswesentlich, dass die Veranstaltung ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich der Vermittlung einer politischen Botschaft dient. Der Werbezweck muss wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein.

Aus § 20 EStG ergibt sich, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also solche mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind.

Demnach sind Einladungen anlässlich von kulturellen/sportlichen Veranstaltungen, sowie Bewirtung von Bürgermeister/Parteikollegen, wie auch Mitarbeitern immer Ausgaben der privaten Lebensführung. Hier geht es darum, zu repräsentieren. Das gilt auch für Spenden oder sonstige Ausgaben, die zwar im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, und für die berufliche Position durchaus nützlich sein können, jedoch im Sinne des § 20 keine Werbungskosten darstellen. Daher waren die geltend gemachten Ausgaben (inklusive Reisekosten) um 20 % zu kürzen.

Möbel gehören (außer PC-Tisch) der privaten Lebensführung an."

Die bwP erhob durch ihre steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 21. Jänner 2011 Berufung und beantragte erklärungskonforme Veranlagung. Begründet wurde dies im Wesentlichen wie folgt:

„Zu Arbeitsmittel/Möbel:

Die in der Begründung dazu dargelegten Ausführungen entsprechen zwar grundsätzlich der allgemeinen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Büromöbel, allerdings sind diese Erkenntnisse stets nur im Zusammenhang mit der Ausstattung von Arbeitszimmern ergangen.

Ganz anders ist die Rechtsansicht bei Gegenständen, die zwar vom Dienstnehmer angeschafft, aber in den Räumlichkeiten des Dienstgebers, also am eigentlichen Dienstort verwendet werden. Es liegt zwar in der Natur eines unselbständigen Dienstverhältnisses, dass die Arbeitsmittel vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt werden, allerdings steht es wie auch der Verwaltungsgerichtshof z.B. im Zusammenhang mit einem Bürosessel entschieden hat - dem Dienstnehmer frei, diese durch eigene Betriebsmittel zu ersetzen bzw. zu ergänzen. Es sind demnach auch nach der allgemeinen Rechtsansicht und Literaturmeinung stets die Verhältnisse des Einzelfalls zu beachten.

Genau dieser Sachverhalt - eine zweckmäßige Verbesserung der bestehenden Büroeinrichtung und eine beruflich zweckmäßige Ergänzung - liegt aber in diesem Fall vor, wo ein Großteil der geltend gemachten Anschaffungen am Dienstort in Z und nicht im Arbeitszimmer [der bwP] zum Einsatz kommen. Da eine nunmehr nachträglich genaue Trennung und Bestandsaufnahme 5 Jahre nach der eigentlichen Anschaffung mit unverhältnismäßig hohem wirtschaftlichem und zeitlichem Aufwand verbunden ist (einige dieser Gegenstände sind unter anderem bereits kaputt geworden und ausgeschieden etc.), stellen wir diesbezüglich den Antrag pauschal 70 % der getätigten Ausgaben als Werbungskosten anzuerkennen. Es handelt sich dabei um eine besonders vorsichtige Schätzung, da tatsächlich ein weit über diesen Wert hinausgehender Teil dieser Gegenstände mit nahezu an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit am eigentlichen Dienstort zum Einsatz gekommen ist.

Zu Reisekosten/Spenden/Bewirtungen etc.:

Die berufliche Veranlassung dieser Ausgaben wurde in der Veranlagung des Jahres 2005 von der Finanzverwaltung außer Zweifel gestellt, insbesondere bei der mündlichen Verhandlung im Veranlagungsverfahren für 2005 vom 21. April 2010, bei der von Seiten der Behörde ... als auch [die bwP] samt steuerlicher Vertretung anwesend waren, wurde dieses Thema ausführlich besprochen.

Auch der Unabhängige Verwaltungssenat hat die berufliche Veranlassung dieser Ausgaben bei [der bwP] nicht in Abrede gestellt. In zahlreichen Erlässen der Finanzverwaltung zum Thema Werbungskosten von Politikern hat die Behörde diese Art von Ausgaben explizit angeführt und grundsätzlich dem beruflichen und nicht dem privaten Bereich zugeteilt.

Umso überraschender ist nunmehr die Kürzung dieser Ausgaben und die dazu ergangene Begründung im Rahmen des Einkommensverfahrens 2006. Ganz im Gegenteil wurde [der bwP] nahegelegt, im Falle eines Nichtvorhandenseins von Rechnungen und diesbezüglichen Einladungen, den Nachweis durch Eigenbelege zu führen.

[Die bwP] besucht alle Veranstaltungen im Regelfall als [offizieller Repräsentant ihres] Dienstgebers, dem Land XX, insbesondere ... Eine solche Aufgabe wird natürlich auch bei Veranstaltungen wie z.B. Preisverteilungen, Balleröffnungen, Werbeveranstaltungen etc. wahrgenommen, wobei zusätzlich ein gesellschaftliches Rahmenprogramm vorgesehen ist. Es liegt in der Natur der Sache und entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Einen Zusammenhang mit geselligen Veranstaltungen bringen auch andere Berufe mit sich, ohne dass die berufliche Veranlassung der Tätigkeit in Zweifel gezogen wird (z.B. bei einem Reiseleiter, auch wenn dies für die Reisenden eine Urlaubsfahrt darstellt, etc.).

Sämtliche geltend gemachten Aufwendungen wurden durch Belege bzw. kalendarische Aufzeichnungen nachgewiesen. Teilweise werden Ausgaben, die in der politischen Funktion und als [offizieller Vertreter] des Landes XX bei Veranstaltungen, Bürgermeistertreffen (die nicht nur der eigenen Partei angehören) vom Dienstgeber deshalb nicht ersetzt, da davon ausgegangen wird, dass diese mit den Bezügen abgegolten sind.

Eine beruflich veranlasste Fahrt bzw. Reise liegt bei einem Politiker nicht nur bei Fahrten zu politischen Veranstaltungen im engeren Sinne vor, sondern bei allen durch die Funktion des Politikers bedingten Fahrten (also zB der Besuch aller "human relations" - Veranstaltungen / VwGH 21.7.1998, [98/14/0021](#)).

[Die bwP] ist ... gezwungen, erhebliche beruflich veranlasste Werbungskosten zu tätigen, die möglicherweise in anderen Berufsgruppen nicht in diesem Ausmaß erforderlich sind. Der

Gesetzgeber und die Judikatur haben dies auch in zahlreichen Stellungnahmen und Erkenntnissen bestätigt. Der Gesetzgeber hat diesem Umstand unter anderem auch durch ein erhöhtes Werbungskostenpauschale für Politiker Rechnung getragen.

Auch die Entscheidungen zu Pokalen und gleichartige Sachspenden Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) oder zur Abnahme von Karten für Veranstaltungen im Wahlkreis des Politikers (zB Bälle einschließlich Maturabälle) bestätigen die rein berufliche Veranlassung. Danach ist sogar ein Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen, ohne daß dieser - wie es bei [der bwP] der Fall ist - in Ausübung des Berufs tätig wird und den Dienstgeber vertritt. 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.). Genau diese Voraussetzungen die der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010222/0157-VI/7/2008 vom 04.07.2008 entnommen wurden, liegen im Fall [der bwP] vor.

In sinngemäßer Anwendung der zu Vertretern entwickelten Grundsätze ist eine überwiegende berufliche Veranlassung in folgenden Fällen anzunehmen:

- *die Bewirtung erfolgt im Rahmen politischer Veranstaltungen oder zur Informationsbeschaffung, oder*
- *es handelt sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushaltes des Politikers (Essen in Restaurants oder Gasthäusern, Bewirtung aus Anlass von Weihnachtsfeiern, Bällen, Kinderjause, Faschingsveranstaltungen usw.), aus denen ein Werbecharakter ableitbar ist.*

Die unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen gelten unserer Rechtsansicht nach somit grundsätzlich ausschließlich als beruflich bedingt und rechtfertigen keine Kürzung für eine repräsentative bzw. private Mitveranlassung..."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2011 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und dies unter anderem wie folgt begründet:

„... Anerkannt wurden die AfA für die EDV-Anlage sowie der "Leiner"-Computertisch, der auf der Rechnung mit € 119,80 angegeben war.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur angenommen werden, wenn sich die

Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in diesen Fällen das verlässliche Indiz zur Abgrenzung der beruflichen von der privaten Veranlassung (VwGH 29. 11. 1994, [90/14/0231](#); VwGH 29. 5. 1996, 93/13/0013), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen für die Erzielung von Einkünften objektiv sinnvoll ist. Es ist davon auszugehen, dass im Büro eines Mitgliedes einer Landesregierung ausreichend Ablageflächen (z.B. Regale) vorhanden sind, sodass diese Aufwendungen nicht als notwendig anzusehen sind. Der Computertisch wurde als Werbungskosten anerkannt, weil es sich dabei (im Gegensatz zu einem Bücherregal) um keinen typischen Einrichtungsgegenstand handelt (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 20 Anm 42).

2. Reisekosten / Spenden / Bewirtungen:

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren".

Diese Regelungen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch auf politische Funktionäre anzuwenden. Das gesellschaftliche Ansehen fördert demnach also 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 17.9.1997, [95/13/0245](#)).

Steht eine derartige Veranstaltung untrennbar in Verbindung mit einer geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung, so ist entscheidungswesentlich, dass die Veranstaltung ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Vermittlung der politischen Botschaft dient, das heißt, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). Aus [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) ergibt sich aber auch, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Unter dem Begriff der Werbung ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH 26.3.2003, [97/13/0108](#); 16.10.2002, [98/13/0206](#)). Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den Ausnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet. Diese gehören zu den

Aufwendungen der privaten Lebensführung, auch wenn sie im Zusammenhang mit der politischen Funktion geleistet werden. Freiwilligkeit ist insbesondere bei Zuwendungen an eine überörtlich tätige Organisation anzunehmen, weil hier der Werbecharakter der Zuwendung zu verneinen ist.

Über das Werbungskostenpauschale hinausgehende Werbungskosten müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (vgl. z.B. UFS vom 28.2.2003, RV/0610-G/02).

Vorgelegt wurden Kalenderausdrucke (Druckdatum: 6.5.2010) für das Jahr 2006 mit einem handschriftlichen Vermerk der Spendenhöhe. Sofern in der Berufung auf die Besprechung vom 21.4.2010 im Finanzamt Y hingewiesen wird, so ist dazu anzumerken, dass zwar über die Aufzeichnung der Spenden durch Eigenbelege gesprochen wurde; es wurde aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Spendenhöhe auf den Originaleinladungen zu vermerken ist. Eigenbelege, die vier Jahre später (auf Kalenderausdrucken oder Briefpapier) erstellt werden, erfüllen nicht die Voraussetzungen des [§ 138 BAO](#).

Während nach der Judikatur (vgl. z.B. UFS vom 12.5.2009, RV/0382-W/09) etwa Aufwendungen für Ballbesuche und im Zusammenhang damit stehende Ausgaben generell unter das gesetzliche Abzugsverbot des § 20 EStG fallen, wurden die Werbungskosten in diesem Bereich schätzungsweise dergestalt ermittelt, dass 20 % der geltend gemachten Aufwendungen als privat ausgeschieden wurden..."

Dagegen der dagegen erhobenen Eingabe vom 11. August 2011 wird unter anderem ausgeführt:

„Diese Eingabe richtet sich gegen die Kürzung der Werbungskosten aus dem Titel Reisekosten/Spenden/Bewirtung.

Wie bereits in unserer Berufung vom 21. Jänner 2011 ausgeführt, wurden in einer mündlichen Verhandlung im Veranlagungsverfahren für 2005 vom 21. April 2010, bei der von Seiten der Behörde ... anwesend war, die berufliche Veranlassung dieser Ausgaben außer Zweifel gestellt. Auch der Unabhängige Verwaltungssenat hat die berufliche Veranlassung dieser Ausgaben bei [der bwP] nicht in Abrede gestellt.

Entgegen der mündlichen Vereinbarung und Zusage in der oben angeführten Besprechung wurden nunmehr die gegenständlichen Ausgaben im Bescheid vom 20. Dezember 2010 um pauschal 20 % gekürzt (es handelt sich um einen Betrag von insgesamt € 915,28) und dies in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2011 trotz unserer umfangreichen und ausführlichen Darlegung in der Berufung vom 21. Jänner 2011, bestätigt.

Wenn in der Begründung der ablehnenden Berufungsvorentscheidung darauf verwiesen wird, dass Originaleinladungen vorzulegen sind, so war dies [der bwP] 2006 noch nicht bekannt, sodass der Nachweis in Form der Kalenderausdrucke geführt wurde. Es wurde auch zu keinem Zeitpunkt in Abrede gestellt, dass diese erst mit 6. Mai 2010 ausgedruckt und mit handschriftlichen Eintragungen ergänzt wurden. Das Ausdrucksdatum ist kein Hinweis darauf, dass die Führung von Aufzeichnungen über diesen Zeitraum nicht bereits im gegenständlichen Veranlagungsjahr erfolgt ist. Der komplette Tagesablauf [der bwP] wird tagtäglich aktuell geführt, da die präzise tägliche Erfassung und Speicherung aller Termine in der EDV-Anlage des Landes Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Ablauforganisation im Geschäftsbereich [der bwP] darstellt.

Eine pauschale Kürzung der Ausgaben erscheint sowohl dem Grund als auch der Höhe nach nicht gerechtfertigt. Wenn der Nachweis mittels Originaleinladungen etc. empfohlen wurde, so kann dies wohl nur Zeiträume nach dem 21. April 2010 sowie diesbezüglichen Vereinbarung betreffen. Dass in gegenständlicher Besprechung für 2006 bis April 2010 der Nachweis in Form von Kalenderaufzeichnungen etc. vereinbart wurde, ist ja gerade aus dem Ausdrucksdatum des Kalendariums ersichtlich und im Sinne der einvernehmlich getroffenen Vereinbarung, dass im Falle eines Nichtvorhandenseins von Original-Belegen und diesbezüglichen Einladungen, Eigenbelege in dieser Form für genannten Zeitraum als ausreichender Nachweis anerkannt werden.

[Die bwP] hat all die geltend gemachten Ausgaben für Reisekosten/Spenden/Bewirtungen, wie bereits des Öfteren betont, ausschließlich aus beruflichen Gründen, in nahezu allen Fällen sogar als [offizieller Repräsentant] im ausdrücklichen Auftrag des Dienstgebers, dem Land XX, getätigt. Sämtliche Ausgaben entsprechen somit den in § 16 Einkommensteuergesetz vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Anerkennung als Werbungskosten.

Zusätzliche bei den diversen Veranstaltungen getätigte Ausgaben, Werbeausgaben etc., die [die bwP] darüber hinaus getätigt hat und im weitesten Sinne eine private Mitveranlassung unterstellt werden könnte, wurden vorab bereits ausgeschieden und selbstverständlich steuerlich nicht geltend gemacht.

Es wird dem Finanzamt daher noch einmal höflich nahegelegt, weiters zu bedenken, dass einzelne Mitglieder einer Landesregierung, in diesem gegenständlichen Fall [die bwP], außerhalb ihres gesetzlich zustehenden jährlichen Urlaubes, nur wenig bis kein Privatleben haben dürfen, um den öffentlichen Verpflichtungen jederzeit abrufbereit nachkommen zu können.

Wir stellen daher ... den

ANTRAG

unserem ursprünglichen Berufungsbegehren Rechnung zu tragen und die geltend gemachten Reisekosten / Tagegelder in Höhe von € 2.996,40 sowie Sonstige (Spenden, Eintritte, Musik, etc.) in Höhe von € 1.580,00 zur Gänze steuerlich zu berücksichtigen und vom jeweiligen pauschalen Abschlag in Höhe von insgesamt € 915,28, d.s. 20 %, Abstand zu nehmen.

Die Kürzung der geltend gemachten Arbeitsmittel in Höhe von € 1.067,36 wird ...nicht bestritten, obgleich die diesbezüglich ergangenen Verwaltungsgerichtshofurteile nicht eindeutig dieser Vorgangsweise entsprechen.

Wir danken im Voraus für die nochmalige Durchsicht des seinerzeitigen Besprechungsprotokolles vom 21. April 2010 unter Berücksichtigung der besprochenen Vorgangsweise und ersuchen höflich um neuerliche Bescheiderlassung für das Jahr 2006."

In seinem Vorlagebericht vom 26. August 2011 beantragt das Finanzamt, der Berufung keine Folge zu geben.

„...Nach Ansicht des Finanzamtes steht zumindest ein Teil dieser Taggelder nicht in Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften. Dieser Anteil wurde im Rahmen einer Schätzung mit 20 % angenommen. Dementsprechend wurden nur € 2.397,12 als Reisekosten (KZ 721) anerkannt.

... die Anerkennung von € 1.580,- für Spenden, Lose, Musik. Nach Ansicht des Finanzamtes fällt zumindest ein Teil dieser Ausgaben unter das Abzugsverbot des § 20 EStG. Dieser Anteil wurde im Rahmen einer Schätzung mit 20 % angenommen, dementsprechend wurden nur € 1.264,- als sonstige Werbungskosten (KZ 724) anerkannt. Insgesamt beträgt die erfolgte Kürzung dieser beiden Kennziffern € 915,28.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO, § 167 Tz 8).

Werbungskosten iSd § 16 EStG sind Wertabflüsse, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Ein Veranlassungszusammenhang ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv iZm einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung

oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung (Lenneis in Jakom EStG 2011, § 16 Rz 2; VwGH 24.9.02, [99/14/0006](#)).

Nach Ansicht des Finanzamtes Y liegen zumindest in der Höhe der nicht anerkannten Kosten keine Werbungskosten iSd § 16 EStG vor.

Entsprechend der Berufungsvorentscheidung vom 6.7.2011 wird die Abweisung der Berufung beantragt."

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

In rechtlicher Hinsicht ist vorweg auszuführen, dass gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) erster Satz Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.

Werbungskosten sind auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)), Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen unter bestimmten Voraussetzungen ([§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#)), Ausgaben für Arbeitsmittel ([§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#)), allenfalls im Wege der Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung ([§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#)) oder Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ([§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#)).

Gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

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

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

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

„3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. ...“

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

Vorweg ist zu bemerken, dass die Subsumtion des Klubbeitrages unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff nach [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) und nicht unter [§ 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) der herrschenden Auffassung entspricht. Dies mit der Folge, dass diese Aufwendungen nicht zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag zustehen (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 31 sowie Anm. 38). Im gegenständlichen Fall ergeben sich hieraus keine steuerlichen Auswirkungen.

Zu den einzelnen Berufungspunkten:

Regale:

Nicht mehr strittig ist der Eingabe vom 11. August 2011 zufolge der ursprüngliche Berufungspunkt auf Anerkennung von Anschaffungskosten für Regale als Werbungskosten.

Zum ursprünglichen Berufungsbegehren, „pauschal 70% der getätigten Ausgaben als Werbungskosten anzuerkennen“, ist zu sagen, dass bei diesbezüglich bei gleicher Nutzung entweder zu 100% Werbungskosten (allenfalls auf die Nutzungsdauer verteilt, [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#)) vorliegen oder aber überhaupt keine Werbungskosten gegeben sind.

Befanden sich die Regale am Arbeitsplatz der bwP im Landhaus, wird von einer (gänzlich oder nahezu ausschließlichen) beruflichen Veranlassung der Anschaffung auszugehen und eine Abzugsfähigkeit als Arbeitsmittel – entweder gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) i. V. m. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) im Jahr der Bezahlung oder gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) im Wege der Absetzung für Abnutzung – gegeben sein. Auf die Notwendigkeit käme es nach Ansicht der Berufungsbehörde in diesem Fall nicht an, der berufliche Bezug (anders als etwa bei Dekorationsgegenständen, vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 20 Anm. 13 „Ausschmückung [Dekoration]“) wäre hier eindeutig.

Auf der Sachverhaltsebene ist hingegen dem Finanzamt beizupflichten, dass die zusätzliche Ausstattung des Büros eines Mitglieds einer Landesregierung durch IKEA-Regale auf Kosten dieses Mitglieds zwar nicht ausgeschlossen ist, aber keinen sonderlich hohen Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist, und daher der Steuerpflichtige zur entsprechenden Nachweisführung gehalten ist.

Befanden sich die Regale im Wohnhaus der bwP, steht einer Abzugsfähigkeit als Werbungskosten [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) entgegen, wenn diese als „Einrichtungsgegenstände“ im Sinne dieser Bestimmung – unabhängig davon, ob in einem Arbeitszimmer oder in einem anderen Teil der Wohnung gelegen – anzusehen waren. Handelte es sich ausnahmsweise nicht um Einrichtungsgegenstände der Wohnung, sondern um Arbeitsmittel (zB Regale zur Archivierung von Unterlagen in einem Archivraum, vgl. etwa UFS 27. 4. 2010, RV/1980-W/09, oder typische Büromöbel, vgl. etwa UFS 3. 8. 2004, RV/2100-W/03), kann eine Abzugsfähigkeit bei einer (gänzlich oder nahezu ausschließlichen) beruflichen Nutzung gegeben sein.

Da allerdings nicht feststeht, worum es sich bei diesen Regalen gehandelt hat (die Regale sind auch nicht mehr im aktuellen Produktkatalog von IKEA enthalten), wo die jeweiligen Wirtschaftsgüter tatsächlich verwendet wurden und in welchem Umfang eine berufliche Verwendung erfolgte, hat das Finanzamt nach dem bisherigen Verfahrensstand den Werbungskostenabzug zu Recht versagt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Computertisch steuerlich das Schicksal des auf ihm befindlichen Computers teilt: In dem Umfang, in dem die Aufwendungen für den Computer steuerlich abzugsfähig sind, liegen grundsätzlich (allenfalls gemäß [§ 13 EStG 1988](#) i. V. m. [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) - vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 95 - sofort abzugsfähige) Werbungskosten vor.

Wird der Computer in einem bestimmten Umfang auch privat verwendet, was bei in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellten Geräten zu vermuten (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm 25 „Computer“) und dem von der bWP durch Berücksichtigung eines Privatanteils Rechnung getragen worden ist, ist auch hinsichtlich des Computertisches ein Privatanteil auszuscheiden, da dieser insoweit auch privat genutzt wird.

Im fortgesetzten Verfahren wird eine entsprechende Kürzung der Werbungskosten vorzunehmen sein.

Bewirtung:

Auch wenn die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens wiederholt von „Bewirtung“ sprechen, ist nicht ersichtlich, dass die bWP im Jahr 2006 Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht hat. Die diesbezüglichen Ausführungen der Parteien gehen somit ins Leere.

Tagesgelder:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch 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 EStG 1988](#) ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu.

Aus den bislang vorliegenden Unterlagen lässt sich nicht ersehen, zu welchem Zweck die einzelnen Reisen – die Tatsache der Durchführung der Reisen sowie deren Dauer dürfte unstrittig sein – unternommen wurden.

Das Finanzamt geht pauschal davon aus, dass 20 % der unternommenen Reisen nicht beruflich veranlasst gewesen seien und stellt in diesem Zusammenhang verschiedene Vermutungen an.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Da bislang jegliche Ermittlungen des Finanzamtes hinsichtlich des Zweckes der einzelnen Reisen unterblieben sind, kann die Berufungsbehörde nicht beurteilen, welche der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens mit ihrer Ansicht im Recht ist.

Diese Ermittlungen werden daher nachzuholen sein.

Hinzuweisen ist mit der steuerlichen Vertretung der bwP, dass eine beruflich veranlasste Reise bei einem Politiker nicht nur bei Fahrten zu politischen Veranstaltungen im engeren Sinne vorliegt, sondern bei allen durch die Funktion des Politikers bedingten Fahrten (also zB der Besuch aller „human relations“-Veranstaltungen, vgl. VwGH 21. 7. 1998, [98/14/0021](#)). Ob dies auch bei den gegenständlichen Fahrten der Fall war, kann nach der Aktenlage bislang nicht beurteilt werden.

Sämtliche beantragten Aufwendungen betreffen Reisen im steuerlichen Sinn, also Fahrten von mehr als 25 km Länge (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 112).

Für das fortgesetzte Verfahren wird freilich bemerkt, dass der Werbungskostenabzug auch das Vorliegen eines Verpflegungsmehraufwandes dem Grunde nach erfordert. Werbungskosten aus dem Titel „Reisekosten“ liegen nämlich nur dann und nur insoweit vor, als dem Steuerpflichtigen entsprechende Aufwendungen (Nächtigungs- und/oder Verpflegungsmehraufwendungen) selbst erwachsen sind (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 116).

Es wird im weiteren Verfahren daher auch zu erheben sein, ob bei den einzelnen Reisen ein derartiger Aufwand dem Grunde nach angefallen ist oder ob – und wenn ja, bei welchen Reisen und in welchem Umfang – die bwP von Dritten (wie dies manche der in Zusammenhang mit den Spenden genannten Veranstaltungen nahe legen) auf deren Kosten bewirtet wurde. Soweit dem Grunde nach kein Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist, kommt ein entsprechendes (anteiliges) Tagesgeld nicht in Betracht (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 116).

Spenden:

Das Finanzamt sieht die Nichtabzugsfähigkeit von 20 % der geltend gemachten Spendenzahlungen zum einen darin, dass diesbezüglich aus rechtlichen Gründen nach [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist, und hält zum anderen den Nachweis der tatsächlichen Zahlung für nicht erbracht.

Beide Überlegungen vermögen den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen.

Der Bescheid enthält weder Ausführungen darüber, welche konkreten Spenden die Abgabenbehörde erster Instanz als – im Gegensatz zu anderen Spenden – nicht abzugsfähig bzw. nicht geleistet ansieht, noch wie das Finanzamt auf einen Prozentsatz von 80 % steuerlich als Werbungskosten anzuerkennender Spenden kommt.

Zu den Sachverhaltsfeststellungen ist zunächst zu sagen, dass dem Finanzamt beizupflichten ist, dass die Beweiskraft von Aufzeichnungen, die erst mehrere Jahre nach der Verausgabung angelegt wurden, nicht sonderlich groß ist.

Die Bw. wird – sofern rechtlich (siehe im Folgenden) überhaupt von einer Abzugsfähigkeit auszugehen ist - zunächst aufzufordern sein, darzulegen, wie sie die – durchaus unterschiedlichen – Beträge ermittelt hat, und gegebenenfalls weitere Beweismittel vorzulegen. Zweckmäßigerweise wird hier der (persönlichen) Vernehmung der bwP als Partei zum Beweis der von ihr behaupteten Tatsachen ([§ 166 BAO](#)) gegenüber einem schriftlichen Vorhalteverfahren der Vorrang einzuräumen sein.

Sollte das Finanzamt in weiterer Folge die „Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen“ ([§ 165 BAO](#)) für nicht Erfolg versprechend erachten, die bwP aber weiterhin die Absetzbarkeit in einem vom Finanzamt als nicht gegeben angesehenen Umfang beantragen, wird – die grundsätzliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen vorausgesetzt - die Plausibilität der Angaben der bwP etwa stichprobenartig durch niederschriftliche Einvernahme der Spendenempfänger zu prüfen sein.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) „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“, steuerlich nicht abzugsfähig sind. Nicht abzugsfähig sind ferner nach [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) Repräsentationsaufwendungen, nach [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) unter anderem „freiwillige Zuwendungen“. Das Finanzamt hat seine Ansicht hinsichtlich der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit der Spenden auf [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) gestützt.

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) sind – abgesehen von den Fällen des [§ 4a EStG 1988](#) – etwa Spenden für gemeinnützige, mildtätige, kulturelle oder sportliche Zwecke bzw. an Kirchen und kirchliche Einrichtungen nicht abzugsfähig (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 20 Anm. 68), außer die freiwillige Zuwendung beruht auf einer rein wirtschaftlichen Erwägung (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 20 Anm. 69 betreffend übliche Spenden anlässlich von Sachleistungen; UFS 26. 9. 2006, RV/0392-L/04 betreffend Spende eines Politikers an die Feuerwehrjugend).

Tragen „Leistungen überwiegend die Merkmale von Unterstützungen im Interesse des Empfängers und steht damit die Spendenmotivation im Vordergrund, sind die Leistungen auch dann nicht abzugsfähig, wenn diese Leistungen mit einer gewissen Werbewirkung für den Geber verbunden sind. ... So sind freiwillige Zuwendungen auch dann keine Werbungskosten,

wenn mit den Aufwendungen auf die Person des Spenders, zB durch Hinweise in der örtlichen Presse, in Broschüren oder auf einer Tafel beim Eingang des Gebäudes, für dessen Errichtung die Spende geleistet wurde, aufmerksam gemacht wurde. ... Es ist dabei auch weiters zu beachten, dass derartige Spenden aus allen Bevölkerungsschichten kommen. Es wäre mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, wenn Unternehmer oder Politiker derartige Zuwendungen im Hinblick auf die Werbewirkung absetzen könnten, während andere Abgabepflichtige von einer derartigen Absetzmöglichkeit ausgeschlossen wären" (*Warnold*, Besteuerung der Politiker, RdW 1999, 226, m. w. N., siehe auch *Neuber*, Werbungskosten politischer Funktionäre, ÖStZ 1993, 339).

Die in LStR 2002 Rz 383b dokumentierte Verwaltungspraxis hält (vgl. – tw. kritisch - *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm. 31 „Politiker – Spenden, Geschenke und dgl.“; *Doralt*, EStG13, § 16 Tz 220 „Politiker“; *Jakom/Lenneis*, EStG, 2011, § 16 Rz 56 „Politiker“; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* [fortgeführt von *Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser/Ehrke-Rabel*], Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, § 16 EStG 1988 allgemein „Politiker“; zur früheren Erlasslage etwa *Hörmann/Stanzel*, Handbuch der Politikerbesteuerung, Wien 1998, 21) unter anderem „Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars (zB Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas) erfolgen, 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. Wendet ein Mandatar in seinem Wahlkreis Beträge auf (zB Anschaffung von Parkbänken, eines Wartehäuschens), sind auch diese Beträge im Regelfall absetzbar (eine ‚Werbewirkung‘ ergibt sich in der Regel aus der Publikation in der Lokalpresse). 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, 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 ‚parteinah‘ oder eine ‚überparteiliche‘, ‚kirchliche‘ usw. Organisation handelt. Übt ein Mandatar in einer örtlichen parteinahen oder einer

überparteilichen Organisation eine Funktion aus, sind die ihm in diesem Zusammenhang entstehenden Aufwendungen nach den allgemeinen Bestimmungen in der Regel nicht absetzbar.“

Auch einige Entscheidungen des UFS haben etwa Spenden eines Gemeinderats oder Bürgermeisters an Organisationen in der Gemeinde wie dem Musikverein, Sportvereinen oder an die Freiwillige Feuerwehr in auch bei Nichtpolitikern üblicher Höhe Werbungskostencharakter mit der Begründung zuerkannt, es habe bei einem politischen Mandatar ein faktischer Zwang bestanden, mit seinen Spenden seine persönliche Repräsentanz zum Ausdruck zu bringen (z.B. UFS 30. 9. 2003, RV/1595-W/02; UFS 26. 9. 2006, RV/0392-L/04; infolge mangelnder Anonymisierbarkeit nicht veröffentlicht [[§ 10 Abs. 4b UFG](#)]; UFS 27. 12. 2007, RV/0582-I/04 [zu Gewerkschaftsfunktionär]; UFS 18. 5. 2009, RV/0142-F/06).

Der UFS sieht allerdings im Allgemeinen Spenden eines Politikers bei diversen Veranstaltungen, die keine politische Wahlveranstaltungen sind, bzw. auch an örtliche Organisationen wie örtliche Sportvereine oder Feuerwehren grundsätzlich als nach [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nichtabzugsfähige Kosten an (vgl. UFS 16. 2. 2005, RV/0051-G/04; UFS 22. 7. 2005, RV/0788-L/03; UFS 6. 8. 2007, RV/2132-W/07; UFS 23. 6. 2009, RV/0194-L/06; UFS 1. 4. 2010, RV/0552-W/08; UFS 12. 4. 2010, RV/0157-W/09; UFS 28. 9. 2010, RV/2980-W/09; UFS 19. 4. 2011, RV/2185-W/10).

Nach *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke* (Hrsg.), MSA EStG 11. GL § 20 Anm. 54 sind Repräsentationsaufwendungen von abzugsfähigem Werbeaufwand abzugrenzen. Aufwendungen, die typisierend (auch) eine Repräsentationskomponente beinhalten, sind dem abzugsfähigen Werbeaufwand zuzuordnen, wenn die betriebliche/berufliche Veranlassung entscheidend im Vordergrund steht und eine repräsentative Mitveranlassung demgegenüber deutlich – und damit vernachlässigbar – in den Hintergrund tritt. So hält auch der UFS in mehreren Entscheidungen bei Spenden von Politikern den Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung und des mit der einzelnen Aufwendung verbundenen Werbezwecks (mit steuerlicher Wirkung der Abzugsfähigkeit bei erfolgreicher Nachweisführung) für möglich (vgl. UFS 14. 3. 2003, RV/0500-G/02; UFS 25. 4. 2003, RV/0028-W/02; UFS 30. 7. 2003, RV/0598-W/02; UFS 18. 9. 2003, RV/0589-W/02; UFS 17. 9. 2004, RV/0079-L/03; UFS 27. 6. 2006, RV/0379-L/04; UFS 14. 1. 2010, RV/0063-F/09). Eine Werbewirksamkeit wurde etwa bei entsprechender Medienberichterstattung über die Spende bejaht (vgl. – nicht veröffentlicht – UFS 23. 11. 2010, RV/0587-W/07, zu Erwähnung in der Bezirkszeitung). Die bloße Erwähnung der Spende bei der Veranstaltung selbst wurde

einerseits als ausreichend angesehen (vgl. – nicht veröffentlicht – UFS 18. 7. 2007, RV/0594-G/06), andererseits nicht (vgl. – nicht veröffentlicht – UFS 15. 2. 2011, RV/4305-W/09).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind beispielsweise Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Ballbesuch, wozu auch die Spenden für Lose zu rechnen sind, nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 22. 1. 1985, [84/14/0035](#)), ebenso andere Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 9. 12. 2004, [99/14/0253](#)). Unter Repräsentationsaufwendungen sind demzufolge alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 22. 1. 1985, [84/14/0035](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in seiner Judikatur ferner darauf, dass bei Repräsentationsaufwendungen nach dem Gesetzeswortlaut eine Werbewirkung nur im Ausnahmefall der Bewirtung von Geschäftsfreunden das Abzugsverbot nach [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) für Repräsentationsaufwendungen durchbricht, während Repräsentationsaufwendungen anderer Art auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar werden (vgl. VwGH 10. 8. 2005, [2005/13/0049](#), unter Hinweis auf VwGH 30. 4. 2003, [98/13/0071](#); VwGH 2. 8. 2000, [97/13/0096](#); VwGH 3. 5. 2000, [98/13/0198](#)).

Der Gerichtshof ordnet Spenden von Politikern dem Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) erster Satz zu. Eine Abzugsfähigkeit wäre nur im Falle eines Entgeltcharakters einer Spende (für erhaltene wirtschaftliche Gegenleistungen) gegeben. Eine mögliche Werbewirksamkeit führe hingegen bei Spenden von Politikern - auch unter dem Gesichtspunkt des [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) - nicht zur Abzugsfähigkeit freiwilliger Leistungen (vgl. abermals VwGH 10. 8. 2005, [2005/13/0049](#), zu – namhafter - Spende eines Bürgermeisters an einen Fußballverein).

Anzumerken ist, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde bei dem Erwerb von Tombolalosen der Spendencharakter gegenüber einer Gegenleistung in Form eines Tombolagewinns in den Vordergrund tritt. Anderenfalls wären entweder sowohl Leistung als auch Gegenleistung der Privatsphäre zuzurechnen oder - ginge man von der Zuordnung zur beruflichen Sphäre aus - auch die Tombolagewinne als Sachbezug bei den Einkünften zu berücksichtigen.

Folgt das Finanzamt der dargestellten Verwaltungspraxis, werden die streitgegenständlichen Spenden als solche im Sinne von LStR 2002 Rz 383b anzusehen sein, wobei bei einem Mitglied einer Landesregierung nicht nur im eigenen Wahlkreis – wenn dieses Mitglied auch

für den Landtag kandidiert hat – getätigte Zuwendungen, sondern wohl auch Zuwendungen im gesamten Bundesland unter LStR 2002 Rz 383b zu subsumieren sein werden. Hier stellte sich lediglich die Sachverhaltsfrage, in welchem Umfang derartige Spenden tatsächlich geleistet wurden.

Folgt das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht der dargestellten (überwiegenden) Auffassung des UFS, hätte es hingegen die bwP über die Glaubhaftmachung der tatsächlichen Leistung der Spenden hinaus zur Darlegung des konkreten Werbungskostencharakters jeder einzelnen Spende aufzufordern und diese Angaben rechtlich zu würdigen, wobei der UFS – siehe die oben zitierten Entscheidungen (und in weiteren, mangels Anonymisierbarkeit nicht veröffentlichten Entscheidungen UFS 8. 10. 2003, RV/0361-I/02; UFS 17. 6. 2004, RV/0153-W/02; UFS 28. 1. 2005, RV/0806-W/04; UFS 8. 11. 2005, RV/2006-W/04; UFS 29. 12. 2006, RV/0261-F/06; UFS 13. 8. 2009, RV/2214-W/06) - in der Vergangenheit das Vorliegen von Werbungskosten bei Politikern in den meisten vergleichbaren Fällen entweder gänzlich oder hinsichtlich eines über dem von Finanzamt jeweils anerkannten Umfang hinausgehenden Ausmaßes verneint hat.

Folgt das Finanzamt schließlich der Auffassung des – gemäß [Art. 129 B-VG](#) zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit der Hoheitsverwaltung berufenen und somit auch für die Abgabenbehörden maßgeblichen – Verwaltungsgerichtshofes, wonach (nach dem bisherigen Verfahrensstand) jeglicher Berücksichtigung dieser Aufwendungen der bwP die in [§ 20 EStG 1988](#) statuierten Abzugsverbote entgegenstehen (vgl. das zitierte Erkenntnis VwGH 10. 8. 2005, [2005/13/0049](#)), wären die gegenständlichen Spenden voraussichtlich steuerlich überhaupt (und nicht bloß zu 20 %) nicht abzugsfähig, da ein steuerlich maßgeblicher Gegenleistungscharakter auch nur einzelner Spenden bislang nicht ersichtlich und eine allfällige Werbewirksamkeit von Spenden steuerlich unbeachtlich ist.

Im Hinblick darauf, dass der Unabhängige Finanzsenat von der bwP zwar formell angerufen wurde (wertet man – wie das Finanzamt – die Eingabe vom 11. August 2011 als Vorlageantrag i. S. d. [§ 276 Abs. 2 BAO](#)), die bwP aber – wie aus dem Vorlaut der Eingabe vom 11. August 2011 ersichtlich – eine Erledigung durch das Finanzamt anstrebt, nimmt die Berufungsbehörde diesbezüglich von der Überbindung einer über die vorstehenden Ausführungen hinausgehenden Rechtsansicht i. S. d. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) zweiter Satz vorerst Abstand.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen und die teilweise Nichtüberprüfbarkeit der bisherigen Argumentation des Finanzamtes zu den vorstehend genannten Punkten erweist sich eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz als zweckmäßiger als die Vornahme der Ermittlungen unter Wahrung des

beidseitigen Parteiengehörs durch die Berufungsbehörde selbst, zumal bereits hinsichtlich des Jahres 2005 ein Rechtsmittelverfahren der bwP anhängig war, das – aus nicht von den Abgabenbehörden zu vertretenden Gründen – letztlich knapp drei Jahre dauerte, bis es (hinsichtlich der endgültigen Entscheidung ohne Einbindung der Rechtsmittelbehörde) mittels zweiter Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt beendet wurde. Die bwP selbst strebt – wie sich aus der Diktion ihrer Eingabe vom 11. August 2011 ergibt - offensichtlich keine Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat, sondern eine solche durch das Finanzamt an (wie dies letztlich auch im Rechtsmittelverfahren betreffend das Jahr 2005 der Fall war).

Zu dem mehrfach im Abgabungsverfahren zitierten Besprechungstermin vom 21. April 2010 wird bemerkt, dass damit nicht die – mehrstündige – Erörterung der Sach- und Rechtslage ([§ 279 Abs. 3 BAO](#)) mit der steuerlichen Vertreterin und den Vertretern des Finanzamtes vor der Berufungsbehörde am 29. September 2009 gemeint ist, sondern eine ohne Beteiligung des UFS abgehaltene Besprechung, deren Inhalt dem UFS nicht bekannt ist (und der sich auch nicht aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen betreffend die Veranlagung 2006 ergibt). Mit dem von der steuerlichen Vertreterin mehrfach angesprochenen „Unabhängigen Verwaltungssenat“ ist offenbar der Unabhängige Finanzsenat gemeint, wobei dieser bislang keine Entscheidung in der Sache selbst zu treffen hatte.

Schließlich ist für das fortgesetzte Verfahren zu bemerken, dass grundsätzlich Werbungskosten auch im Schätzungsweg ermittelt werden können. Dies setzt aber - [§ 184 Abs. 1 BAO](#) erster Satz – voraus, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, wobei sich die Schätzung nur auf die Ermittlung des Sachverhalts, nicht aber auf die hieraus resultierenden Rechtsfolgen beziehen kann. Dass diese Voraussetzungen gegeben sind, kann nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht gesagt werden, da das Finanzamt entsprechende Ermittlungsversuche bislang nicht getätigt und die bwP bislang die vom Finanzamt gewünschten Auskünfte erteilt hat.

Liegen die Voraussetzungen für eine Schätzung vor, sind nach [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zweiter Satz alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine Schätzung von Bedeutung sind. So ist vor einer griffweisen Schätzung der Versuch zu unternehmen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt etwa für einen Teil des Besteuerungszeitraumes im Detail zu ermitteln und rechtlich zu würdigen, wobei die so gewonnenen Erkenntnisse dann – unter Berücksichtigung allfälliger diesbezüglicher Einwendungen des Steuerpflichtigen – auf den gesamten Besteuerungszeitraum hochgerechnet werden können.

Erst wenn sich eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf diese Art als nicht möglich erweist, kommt eine griffweise Schätzung (wie beispielsweise hinsichtlich des Privatanteils bei Computern, deren tatsächliche konkrete private oder berufliche Verwendung im Einzelnen sich

typischerweise einer Nachprüfung entzieht, vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 16 Anm 25 „Computer“) in Betracht. Diese Schätzung hat den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen und darf einerseits weder zu einer Art Strafbesteuerung des Steuerpflichtigen noch andererseits zu einer klaren Bevorzugung eines Steuerpflichtigen gegenüber anderen Steuerpflichtigen in Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes des [§ 114 BAO](#) führen.

Wien, am 28. September 2011