



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/1917-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Roland Dolezal, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2000 mit **49.555,61 €** festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben: **49.962,57 €**

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt 1.591.829,50 S **115.682,76 €**

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

BJ erklärte in der Einkommensteuererklärung für 2000 u.a. sonstige Einkünfte in Höhe von 86.694,50 S, wobei aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung zu entnehmen ist, dass die Einnahmen aus Funktionärsentschädigungen 180.397,50 S betragen, denen Werbungskosten für "Werbekosten, Blumen, Geschenke etc." in Höhe von 58.160,00 S und für "Bewirtung" in Höhe von 35.543,00 gegenübergestellt wurden, was sonstige Einkünfte in der vorhin genannten Höhe ergab.

Das Finanzamt ersuchte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 5. Juni 2002 eine Darstellung der betrieblichen Veranlassung der Werbekosten und der Bewirtung vorzulegen. Weiters wurde ersucht die konkreten Werbezwecke darzustellen und die belegmäßigen Nachweise zu erbringen.

Das Finanzamt erließ am 8. November 2002 den Einkommensteuerbescheid für 2000, wobei sonstige Einkünfte im Ausmaß von 180.397 S Berücksichtigung fanden, die vorhin genannten Kosten für "Werbekosten, Blumen, Geschenke etc." sowie "Bewirtung" jedoch unberücksichtigt blieben.

BJ er hob gegen diesen Bescheid am 19. November 2002 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorgebracht wurde, im Rahmen einer persönlichen Vorsprache beim Referenten sei hinreichend dargestellt worden, dass die geltend gemachten Werbungskosten durch die Einkünfte als Funktionärin bedingt seien und auch die berufliche Veranlassung und das Vorliegen eines konkreten Werbezweckes nicht zweifelhaft sei. Im Zuge dieser Besprechung am Finanzamt sei Einigung darüber erzielt worden, dass von den insgesamt geltend gemachten Werbungskosten ein Betrag von 7.000 S pauschal als nicht abzugsfähig ausgeschieden werde. Somit seien 86.703 S als abzugsfähige Werbungskosten zu behandeln.

Der Berufung waren auch Darstellungen der Konten "Werbekosten Funktionärstätigkeit" (7151) und "Bewirtung Funktionärstätigkeit" (7192 und 7193) beigegeben, aus denen die maßgeblichen Teilbeträge und teilweise der Grund der jeweiligen Ausgabe (z.B. Osterkonfekt) oder das leistende Unternehmen (z. B. "Gartenbau Lederleitner") ersichtlich waren.

Die Bw. wurde vom Finanzamt in der Folge (Schreiben vom 9. Dezember 2002) um die Vorlage einer Aufgliederung, um die Erläuterung des Zusammenhangs mit den sonstigen Einkünften sowie um den belegmäßigen Nachweis ersucht. Hinsichtlich der hierin enthaltenen Aufwendungen für Bewirtungen wurde außerdem um Nachweis des konkreten Werbezweckes iSd § 20 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ersucht.

Hierauf legte die Bw. Kopien von Rechnungen über Bewirtungen in Gaststättenbetrieben, Konditoreirechnungen, Rechnungen über den Ankauf von Blumen und eine Rechnung des

Hotel Modul vor, aus denen außer handschriftlich angebrachten Buchungshinweisen Vermerke über den jeweiligen Anlass der Bewirtung nicht ersichtlich waren.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2003 als unbegründet ab. Begründend wurde u.a. ausgeführt, dass den Aufwendungen betreffend die Werbe- und Geschenkzuwendungen mangels Darstellung der betrieblichen Veranlassung und den Bewirtungsaufwendungen mangels Darstellung der betrieblichen Veranlassung sowie des Nachweises des konkreten Werbezweckes iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die steuerliche Anerkennung zu versagen war.

Die Bw. stellte am 15. November 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei darauf hingewiesen wurde, dem Finanzamt seien am 14. November 2003 Unterlagen übergeben worden, aus denen die betriebliche oder berufliche Veranlassung der Ausgaben für Werbung, Blumen und Geschenke etc. zu entnehmen sei. Bezüglich der Bewirtungsaufwendungen würde durch diese Unterlagen einerseits die betriebliche oder berufliche Veranlassung nachgewiesen und andererseits der jeweilige überwiegende Werbezweck dargestellt.

Die Bw. verwies auch auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. April 1997, Z 07 0301/1-IV/7/97 (AÖFV 124/1997), der explizit auf die spezifische Situation von Angehörigen diverser Körperschaften hinweise und hieraus Erleichterungen des Nachweises für den Steuerpflichtigen anbiete. Insbesondere stelle Punkt 2, 1. Absatz, letzter Satz die Abzugsfähigkeit von Blumenspenden außer Streit. Bezüglich der Absetzbarkeit von Bewirtungskosten stelle der Erlass ausschließlich auf die überwiegende berufliche Veranlassung ab. Der Erlass fordere für die Absetzbarkeit von Bewirtungsspesen lediglich, dass ein Werbecharakter ableitbar sei. Ein Überwiegen werde nicht gefordert.

Zusätzliche Erleichterungen sehe der Erlass auch bezüglich der Namensnennung der Bewirteten vor, welche nicht gefordert werde. Die allgemeine Bezeichnung des Anlasses sei ausreichend. Trotzdem sei BJ in der Lage, die Teilnehmer zu nennen.

Die Berufungsbehörde ersuchte die Bw. mit Schreiben vom 11. Dezember 2003 die bislang noch nicht vorgelegte Belege über "Werbekosten Funktionärstätigkeit" und "Bewirtung Funktionärstätigkeit" vorzulegen.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen. Weist der Steuerpflichtige allerdings nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwen-

dungen oder Ausgaben zur Hälfte abgesetzt werden. Unter dem Begriff "Werbung" sei ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Es werde daher ersucht darzulegen, welches konkrete Rechtsgeschäfte im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde bzw. mit welchen derartigen Rechtsgeschäften die jeweiligen sonstigen Ausgaben (in der Beilage zur Einkommensteuererklärung als Werbekosten, Blumen, Geschenke bezeichnet) im Zusammenhang stehen. Dabei mögen Nachweise des Zutreffens dieser Voraussetzungen (Bewirtungsaufwand oder sonstiger Aufwand dient der Werbung und ist weitaus überwiegend betrieblich oder beruflich veranlasst) für jede einzelne Ausgabe erbracht werden. Hierbei wären Nachweise zu erbringen, die in zeitlicher Nähe zur jeweiligen Ausgabe entstanden sind, wie z. B. Schriftverkehr, Aktenvermerke, Besprechungsnotizen ...).

Die Bw. legte hierauf die bislang noch nicht vorgelegten Belege sowie eine Aufstellung der "Werbe- und Bewirtungskosten" vor, zu denen die Bw. im Zuge ihrer am 8. März 2004 erfolgten Vorsprache folgende ergänzende Angaben (kursiv) machte:

| | |
|---|------------|
| L, Fa. Ro, 1080 Wien, Betriebsbesichtigung Wiederwahl <i>Aufwendungen für Blumen, die im Zuge der Wahlwerbung mitgebracht werden.</i> | 900,00 S |
| L, Deko Kanzlei, Dr. J, Wiederwahl <i>Büro, von wo aus Funktionärstätigkeit ausgeübt wird; für allfällige Besprechungen mit Personen, die möglicherweise meine Wahl unterstützen, sollte ein besserer Rahmen geschaffen werden</i> | 916,00 S |
| A, Fa. S, 1070 BB, Wiederwahl <i>Konfekt im Zuge eines Betriebsbesuches</i> | 1.210,00 S |
| L, Dekoration, Innungsbüro: | 1.651,00 S |
| | 1.722,00 S |
| | 900,00 S |
| | 800,00 S |
| Geschenk Dr. AS, Unterstützung Artikel Immobilienzeitung: <i>ehemalige Mitarbeiterin der Kammer, die für mich fallweise publiziert; ich sehe das im Zusammenhang mit meiner Wiederwahl</i> | 2.501,00 S |

| | |
|---|------------|
| Lo, Einrichtung Innungsbüro <i>Aufwendungen für Büro, das meiner Funktionärstätigkeit dient.</i> | 2.251,00 S |
| SL, Besprechung Innungsvorstand <i>Brötchen für Funktionärskollegen</i> | 440,00 S |
| R, Fa. W, Hochzeit <i>Hochzeit eines Funktionärs</i> | 2.000,00 S |
| D, Torte und Essen <i>Berufskollegen, die häufig Publikationen für die Innung erbringen, wurden im Zuge eines Innungsbesuches eingeladen</i> | 2.290,00 S |
| L, Grünpflanzen Innungsbüro <i>wie oben</i> | 2.068,00 S |
| P, Gutscheine, Mitarbeiter Innungsbüro | 7.000,00 S |
| L, Mitarbeiter Innungsbüro <i>Einladung an Mitarbeiter</i> | 1.240,00 S |
| 20 Dkonfekt, Mitarbeiter Fa. K SV-Tätigkeit <i>Position im Zusammenhang mit meiner beruflichen Tätigkeit. Betrifft Notar, mit dem ich engen beruflichen Kontakt habe. Im Zusammenhang mit einem Besuch bei ihm wurde Konfekt für sein Büro mitgebracht</i> | 5.500,00 S |
| H, Geschenkband; Verpackung Konfekt <i>siehe oben</i> | 240,00 S |
| P, Gutscheine <i>weiß ich nicht mehr</i> | 1.000,00 S |
| M, Gutscheine, Mag. Ko, GF Innung <i>GF Ko hat für mich immer Artikel geschrieben, die meiner politischen Funktion zugute kamen.</i> | 3.000,00 S |
| Weihnachtssterne, Grünmarkt, Mitarbeiter Wirtschaftsbund | 3.025,00 S |
| Mo, Geschenk <i>an maßgeblichen Funktionär des Wirtschaftsbundes, der für meine Kandidaturmöglichkeit bestimmend war</i> | 5.669,00 S |
| Sch, Lobbying Nationalräte <i>kleine Geschenke im Sinne dieser Wiederwahl</i> | 2.393,00 S |

| | |
|---|-------------|
| D, Mitarbeiter Innungsbüro | 180,00 S |
| D, RA Dr. RF, Zwangsverwaltung <i>betrifft normale berufliche Tätigkeit: ich erhalte von dieser RA-Kanzlei öfter Aufträge.</i> | 549,00 S |
| Modul Werbeveranstaltung Kammerwahl | 4.000,00 S |
| FH, Werbeveranstaltung Kammerwahl bei Anwesenheit von Kammermitgliedern | 996,00 S |
| FH, Werbeveranstaltung Kammerwahl <i>wie oben</i> | 2.244,00 S |
| C, 2 P keine genaue Angabe möglich | 848,00 S |
| H, 2 P keine genaue Angabe möglich | 559,00 S |
| KnG Einladung von Innungsmitgliedern im Zusammenhang mit Wiederwahl | 820,00 S |
| Sandwich, Mitarbeiter freiw. SV Mitarbeiter Innungsbüro | 552,00 S |
| SchA, Kammerwahl Wahlveranstaltung mit Kammermitgliedern | 10.607,00 S |
| E, Dr. Mi, BM f Land- und Forstwirtschaft, Auftrag Bewertung Einladung des Ministerialbeamten | 1.916,00 S |
| Schü, Buffet nicht mehr genau eruierbar | 489,00 S |
| Ak ZP wie oben | 486,00 S |
| PF, BP wie oben | 880,00 S |
| Sandwich, Mitarbeiter freiw. SV Mitarbeiter des Innungsbüros | 1.030,00 S |

| | |
|---|------------|
| Bl, 2 P nicht mehr genau eruierbar | 486,00 S |
| Sch, Mitarbeiter Bundesimmobiliengesellschaft, Bewertungsauftrag Einladung an Beamte | 5.212,00 S |
| Tulbing, SV Hauptverband, Vortragstätigkeit Mitarbeiter des Hauptverbandes der Sachverständigen zum Essen eingeladen | 1.497,00 S |
| M, 3 P nicht mehr bekannt | 763,00 S |
| Dr. Th, Dr. Ba, BG I, Bewertungsaufträge Einladung an zwei Richter | 1.151,00 S |
| A 2 P nicht mehr nachvollziehbar. | 458,00 S |

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. 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.

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen – Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus.

Die vom Gesetzgeber geschaffene Ausnahme vom Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen bezieht sich nur auf Bewirtungsspesen, nicht aber auf andere Repräsentationsaufwendungen (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 26. September 2000, 94/13/0171).

Somit sind alle jene auch der Repräsentation dienende Aufwendungen, die nicht Bewirtschaftungsaufwand darstellen, gleichgültig ob sie im Zusammenhang mit der beruflichen oder politischen Tätigkeit der Bw. angefallen sind, als nicht abzugsfähig im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu beurteilen, da das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen – mit Ausnahme der Spezialregelung für Bewirtschaftungsaufwendungen – ein zwingendes ist. Geschenke jedweder Art (z. B. Gutscheine, Kugelschreiber ...) vermitteln daher gleichermaßen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten wie die wiederholt im Zuge der Wahlwerbung erfolgte Dekoration des Innungsbüros. Gleiches gilt auch für diverse Einladungen an Vorstandskollegen (Innung), Mitarbeiter des Innungsbüros, Mitarbeiter von Geschäftspartnern sowie Funktionärskollegen, da hier der werbende Faktor in den Hintergrund tritt und die repräsentative Komponente die Nichtabzugsfähigkeit derartiger Ausgaben bedingt.

Soweit Bewirtungen Beamte betrafen, die für erteilte Aufträge der Bw. (Bewirtschaftsauftrag) maßgeblich waren, so steht einer Abzugsfähigkeit schon der Umstand entgegen, dass Beamte objektiv zu entscheiden haben, eine werbende Tätigkeit insoweit in den Hintergrund tritt (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, Tz 27.2).

Hinsichtlich der Bewirtungsspesen ist auch davon auszugehen, dass unter dem Begriff der nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) alle Aufwendungen zu verstehen sind, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, zugleich aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern; das gesellschaftliche Ansehen fördert nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden zuteil werden lässt, sondern gleichermaßen die Bewirtung anderer Personen durch einen politischen Funktionär – etwa möglichen Wählern oder anderen politischen Funktionären (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 31. März 2003, ZI. 99/14/0071 und die dort genannte Vorjudikatur).

Was schließlich die Bewirtungen, deren Kosten seitens der Bw. als Werbungskosten geltend gemacht wurden, betrifft, so ist auch darauf zu verweisen, dass der Steuerpflichtige für Ausgaben für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, will er diese steuerlich absetzen, den Nachweis dafür zu erbringen hat, dass die jeweilige Ausgabe der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser

Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. Mai 2000, 98/13/0198).

Eine derartige Nachweisführung kann jedoch in der Vorlage von Rechnungen, die keinerlei Hinweis auf die konkrete werbende Tätigkeit der Bw. aufweisen, nicht erblickt werden (vgl. auch Verwaltungsgerichtshof vom 15. Jänner 1974, 1405/73), dies umso mehr deshalb, als eine solche Nachweisführung für jede einzelne Bewirtungsaufwendung zu erbringen gewesen wäre (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 16. März 1993, 92/14/0228). Die im Zuge der Vorsprache der Bw. vom 8. März 2004 gegebenen Klarstellungen stellen aber lediglich eine Glaubhaftmachung der Berufungsbehauptungen dar. Für eine Nachweisführung wären aber Aufzeichnungen erforderlich gewesen, die im zeitlichen Nahebereich der jeweiligen Verausgabung erstellt worden sind und den durch die Bewirtung betroffenen Personenkreis bezeichnen sowie Angaben darüber enthalten, worin die jeweils werbende Tätigkeit bestanden hat.

Wenn man nämlich davon ausgeht, dass Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Bewirtung Dritter eine überwiegende berufliche Veranlassung ist (vgl. Steuer- und Wirtschaftskartei 1989, 263), dies ist z. B. der Fall, wenn die Bewirtung im Rahmen politischer Veranstaltungen oder zur Informationsbeschaffung erfolgt, dann wird der Nachweispflicht bei derartigen Abzugsposten auf Grund des ausdrücklichen gesetzlichen Hinweises eine besondere Bedeutung zukommen (vgl. Thomas Neuber, Werbungskosten politischer Funktionäre, Österreichische Steuerzeitung 1993, 339). Politiker werden also den werbenden Charakter der Bewirtungsspesen nachzuweisen haben, was am Beleg oder anderwältig (allenfalls unter Angabe von Zeugen) festzuhalten ist (vgl. Neuber w.o.).

Als mit der politischen Tätigkeit im Zusammenhang stehende zu 50 % abzugsfähige Ausgaben (vgl. § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz EStG 1988) werden daher nur jene im Zusammenhang mit Wahlveranstaltungen im Zuge der Kammerwahlen 2000 stehende Ausgaben angesehen werden können (Modul Werbeveranstaltung Kammerwahl: 4.000 S, Werbeveranstaltungen Fuhrgassl Huber, Werbeveranstaltungen Kammerwahl: 996 S und 2.244 und Schübl – Auer, Kammerwahl: 10.607 S), deren weitaus betriebliche oder berufliche Veranlassung und deren Werbungscharakter nachweislich aus den vorliegenden Unterlagen und auch aus dem Umstand hervorgeht, dass ein erheblicher Kostenanteil auch durch die Wirtschaftskammer für Wien getragen wurde.

Davon unabhängig sind aber jene nachgewiesenen Ausgaben (2.251 S), die Einrichtungsgegenstände des Innungsbüros betreffen, als Betriebsausgaben und zwar im Hinblick auf die Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit, zu beurteilen und damit zur Gänze abzugsfähig.

Die Einkommensteuer für 2000 war daher wie folgt zu ermitteln:

| | |
|---|----------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit (1.361.222 S – 2.251 S): | 1.358.971,00 S |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb: | - 21.638,00 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: | 79.599,00 S |
| Sonstige Einkünfte (180.397 S – 8.923,50 S = 50 % v. 17.847 S): | 171.473,50 S |
| Nichtausgleichsfähige Verluste: | 21.638,00 S |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 1.610.043,50 S |
| Sonderausgaben | - 18.214,00 S |
| | 1.591.829,50 S |
| gerundetes Einkommen: | 1.591.800,00 S |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge: | 682.400,00 S |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag: | - 500,00 S |
| Einkommensteuer | 681.900,00 S |
| Einkommensteuer in € | 49.555,61 |

Wien, 18. März 2004