



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/1525-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H gegen den Bescheid des Finanzamtes Perg vom 11. September 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Berufungswerber ist Berufsoffizier und als solcher als Lehrgangsleiter an der Heeresunteroffiziersakademie tätig. In diesem Zusammenhang machte er als Werbungskosten u.a. Aufwendungen für vier Lehrpersonalabende in Höhe von S 6.158,70 sowie für Erinnerungsgeschenke an Lehrgangsteilnehmer (Bücher "Schwarzbuch des Kommunismus"

sowie "Bilder des Jahrhunderts") in Höhe von insgesamt S 519,-- als Werbungskosten geltend. Hinsichtlich der genannten Aufwendungen liegt eine Bestätigung der Heeresunteroffiziersakademie vor, wonach diese Aufwendungen "im dienstlichen Interesse angefallen" seien.

Im hier strittigen Einkommensteuerbescheid wurden diese Aufwendungen jedoch nicht als Werbungskosten anerkannt, da es sich dabei – nach Ansicht des Finanzamtes Perg – um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung gehandelt habe.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte H. zunächst aus, dass durch die Heeresunteroffiziersakademie die Aufwendungen als "von dienstlichem Interesse" bestätigt worden seien.

Zudem sei es im Jahr 2000 seine Aufgabe als Lehrgangsleiter gewesen, jeweils für verschiedene Lehrgangstermine ein Team aus mehr als zehn teilweise nur für die Kursdauer dienstzugeteilten Offizieren und Unteroffizieren aus dem gesamten Bundesgebiet neu zu formen. Lehrpersonalabende hätten wesentlich zur Teambildung innerhalb eines neu zusammengetretenen Lehrerteams beigetragen und die Motivation dienstzugeteilter Offiziere erhöht. Als Lehrgangsleiter seien ihm für derartige Aufwendungen keine dienstlich zugewiesenen finanziellen Mittel zur Verfügung gestanden. Im Sinne der Förderung von Teamgeist, Arbeitsklima und Motivation lägen aus seiner Sicht dienstliche Interessen vor.

Auch die Aufwendungen für Bucherinnerungsgeschenke seien von der Heeresunteroffiziersakademie als "von dienstlichem Interesse" bestätigt worden. Als Lehrgangsleiter habe er einen Lehr- und Ausbildungsbetrieb von derzeit 121 zum Berufsunteroffizier auszubildenden Lehrgangsteilnehmern sowie von 13 ihm unmittelbar zugeteilten Lehroffizieren bzw. Lehrunteroffizieren zu leiten. Dabei werde er lediglich von einem Unteroffizier sowie einem Grundwehrdiener unmittelbar unterstützt. Diese Grundwehrdiener erhielten von ihm bislang aus eigenen Mitteln angekaufte Bücher samt Dank- und Anerkennungsurkunde als Erinnerungsgeschenk an die Grundwehrdienstzeit. Seine Absicht sei gewesen, einerseits die Leistungen der Grundwehrdiener symbolisch anzuerkennen, andererseits aber damit einen bleibenden positiven Eindruck vom österreichischen Bundesheer zu fördern. Im Sinne der Förderung von möglichst nachhaltiger positiver Einstellung zum Dienst im Bundesheer und damit auch für den Staat an sich liege aus seiner Sicht ein dienstliches Interesse vor, welches sogar über das des österreichischen Bundesheeres hinausgehe.

Mit Schreiben vom 28.1.2002 führte das Finanzamt Perg zum angeführten Rechtsmittel Folgendes aus:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers seien Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst seien. Diese Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stünden und zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig träfen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fielen. Gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürften Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fielen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, etc. Derartige Aufwendungen könnten nur dann zur Hälfte abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Bewirtung der Werbung diene und die berufliche Veranlassung weitaus überwiege. Aufwendungen oder Ausgaben, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt und geeignet seien, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern, seien nicht abzugsfähig. Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen seien die Motive für die Tragung des Aufwandes, die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können oder das Vorliegen eines ausschließlich beruflichen Interesses.

Bei den als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Bewirtung des Lehrpersonals und für Bücher als Erinnerungsgeschenke für Grundwehrdiener handle es sich um Repräsentationsaufwendungen, welche gem. § 20 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürften, selbst wenn sie ausschließlich aus dienstlichem Interesse erfolgt seien. Aus diesen Gründen werde die Berufung abzuweisen sein. Sollten gegen die vorgesehene Berufungsgerledigung Einwände bestehen, werde ersucht diese darzulegen. Sollte keine Rückäußerung einlangen, werde die Berufung abgewiesen.

Nachdem seitens des Berufungswerbers keine Reaktion auf diesen Vorhalt erfolgt war, wurde das gegenständliche Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 27.2.2002 als unbegründet abgewiesen und zur Begründung auf den gegenständlichen Vorhalt verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 5.3.2002 führte der Rechtsmittelwerber zur Begründung aus:

Die Aufwendungen für die Lehrpersonalabende wären seiner Ansicht nach zur Hälfte als Repräsentationsaufwendungen abzuziehen, da sie der Werbung gedient hätten und die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hätte. Die Aufwendungen hätten insofern der Werbung gedient, als die Heeresunteroffiziersakademie auf Dienstzuteilung geeigneter Lehroffiziere aus dem gesamten Bundesgebiet angewiesen sei. Der Organisationsplan sehe

auch den Einsatz von dienstzugeteiltem Lehrpersonal in der Unteroffiziersausbildung vor. Die Bereitschaft eine solche Dienstzuteilung auf sich zu nehmen, hänge in einem gewissen Ausmaß auch von Betreuungsmaßnahmen ab, welche seitens des verantwortlichen Leitungspersonals am Zuteilungsort für das dienstzugeteilte Lehrpersonal gesetzt würde. Da zudem die Bereitschaft von Offizieren und Unteroffizieren für eine Dienstzuteilung ohnehin sinke, erachte die von ihm als Werbungskosten eingereichten Lehrpersonalabende als der Werbung dienend. Es hätten keine dienstfremden Personen, wie z.B. Angehörige des dienstzugeteilten Lehrpersonals an den Veranstaltungen teilgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob es sich bei den vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen für "Lehrpersonalabende" und "Erinnerungsgeschenke" um abzugsfähige Werbeaufwendungen oder nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen handelt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 handelt es sich bei Werbungskosten um Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten bei nichtselbständigen Einkünften liegen zwar auch dann vor, wenn sie im dienstlichen Interesse der beruflichen Tätigkeit erfolgen und vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden (VwGH 8.10.1991, 88/14/0023 zu Fahrtkosten), allerdings muss ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehen (*Doralt*, EStG, Tz. 33 zu § 16). Trägt daher ein Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber freiwillig Betriebsausgaben, ohne dass er sie ersetzt bekäme, so liegen beim Arbeitnehmer deshalb nicht schon jedenfalls Werbungskosten vor. Kein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit besteht somit dann, wenn ein Arbeitnehmer – etwa in seiner Funktion als Vorgesetzter – Mitarbeiter zu Betriebsveranstaltungen einlädt. Selbst wenn daher die Aufwendungen beim Arbeitgeber – bspw. als freiwilliger Sozialaufwand – Betriebsausgaben begründen würden, sind sie beim Arbeitnehmer als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung anzusehen (*Doralt*, aaO, Tz. 33 zu § 16 mit Verweis auf VwGH 26.4.1994, 91/14/0036 zu Aufwendungen eines Primararztes betr. Weihnachtsgeschenke, Feiern und Betriebsausflüge für das Stationspersonal). Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur dann, wenn der Bezug des Dienstnehmers unmittelbar vom Erfolg eines anderen Mitarbeiters abhängig ist (BFH, BStBl 1984 II 557).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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. Nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dürfen auch Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Nur wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können sie zur Hälfte abgezogen werden.

Die Judikatur versteht unter Repräsentationsaufwendungen solche Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern und ihm somit die Möglichkeit eines "Repräsentierens" erlauben (*Doralt*, aaO, Tz. 83 zu § 20 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Erkenntnisse). Der VwGH hat weiters in mehreren Erkenntnissen Bewirtungsspesen den Werbecharakter, der – so wie der Berufungswerber im Vorlageantrag nunmehr argumentiert – einen Abzug der Aufwendungen für die Lehrpersonalabende und Erinnerungsgeschenke zur Hälfte zuließe, verneint (vgl. die Beispiele bei *Doralt*, aaO, Tz. 95 zu § 20, die bspw. die "Einstandsfeier" eines Primararztes betrafen). Bei Nichtselbständigen käme bei Bewirtungsspesen eine Werbekomponente nur dann zum Tragen, wenn der Lohn – zumindest teilweise – erfolgsabhängig ist (*Doralt*, aaO, Tz. 98 zu § 20).

Bei Anwendung dieser Ausführungen auf den gegenständlichen Fall ergibt sich, dass hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen offenbar kein unmittelbarer Zusammenhang mit der eigenen nichtselbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers als Berufsoffizier bzw. Lehrgangsleiter an der Heeresunteroffiziersakademie bestanden hat, zumal auch dessen Bezug vom Erfolg der Eingeladenen bzw. Beschenkten nicht abhängig ist. Die von ihm angesprochene Erhöhung der Motivation von dienstzugeteiltem Personal hat nämlich auf die Einkünfte des Berufungswerbers keinen Einfluss; dass diese Einladung der Sicherung seiner Einkünfte – etwa in der Form, dass ohne deren Durchführung seine Funktion als Lehrgangsleiter in Frage gestanden wäre – gedient hätten, hat er nicht behauptet.

Somit verlagern sich die Einladungen jedenfalls auf die Ebene von Repräsentationsaufwendungen, wo nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls ein Werbecharakter in Form von Bewirtungen von "Geschäftsfreunden" nicht erkennbar ist und somit kein Abzug in Höhe der Hälfte der geltend gemachten Aufwendungen erfolgen kann. Dies gilt selbst für den Fall, dass sie – zumindest indirekt – der Förderung des Berufes des H. bzw. dem Ansehen des österreichischen Bundesheeres gedient haben und somit – wie bescheinigt wurde – im "dienstlichen Interesse" gelegen haben.

Die Berufung war daher aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Linz, 17. Juni 2003