

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch Koll & Partner, Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH&CoKG, Brunnthalgasse 1a, Hollabrunn über die Beschwerde vom 21. Dezember 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10. Dezember 2015 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer X (i.d.F. Bf.) ist Angestellter bei einem Versicherungsunternehmen und bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. In seinen elektronisch eingebrachten Abgabenerklärungen (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 sowie 2013 beantragte er u.a. Werbungskosten i.H.v. € 24.171,28 für das Jahr 2009 bzw. € 30.871,64 für das Jahr 2013.

Das Finanzamt erließ am 10. Dezember 2015 Einkommensteuerbescheide für die beiden benannten Jahre, die von den Erklärungen des Bf. hinsichtlich der von ihm beantragten a.g. Belastungen, Sonderausgaben und Werbungskosten abwichen.

In der gesondert ausgestellten Bescheidbegründung für das Jahr 2009 wurden die vom Finanzamt getroffenen Korrekturen einzeln dargestellt und begründet. Entscheidungswesentlich für die gegenständliche Beschwerde waren nachfolgende Erläuterungen zu den Abweichungen von den Erklärungen des Bf.

- Zuwendungen an Kunden wie Werbeartikel bzw. Gutscheine die ganz allgemein dazu dienen würden, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen seien mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Kundengeschenk und einem Leistungsaustausch nicht abzugsfähig. Dies gelte selbst dann, wenn die Zuwendungen mit einem Firmenlogo versehen worden wären und ein damit verbundener Werbezweck einhergehe.
- Aufwendungen für Fußballdressen seien nicht abzugsfähig, da die Belege nicht auf den Steuerpflichtigen lauten würden.
- Hinsichtlich Werbeaufwendungen für Transparente, Flugblätter und Plakate sei die Werbewirksamkeit bzw. der Bezug zu Prämienvereinbarungen nicht nachgewiesen worden, weshalb diese Kosten nicht berücksichtigt werden könnten.
- Bestimmte Anschaffungen (u.a. für einen Fernseher) seien nicht abzugsfähig, da derartige Geräte typischerweise der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie zuzuordnen seien und hier das Aufteilungs- und Abzugsverbot zum Tragen komme.

Die Bescheidbegründung für den Einkommensteuerbescheid 2013 entspricht in weiten Teilen jener des Bescheides für 2009.

Aufwendungen für Werbeartikel, Transparente, Flugblätter bzw. die am Wohnort angefallenen Stromkosten blieben mit gleicher Begründung wie für das Jahr 2009 unberücksichtigt.

Bewirtungsaufwendungen wurden nicht als Werbungskosten anerkannt, da nicht dargelegt wurde, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung tatsächlich abgeschlossen worden sei.

- Bei einem vom Bf. angeschafften Laminiergerät wurde in gleicher Höhe wie das als Werbungskosten zu berücksichtigende Büromaterial im Schätzungsweg ein 50%iger Privatanteil angenommen und dies mit dem Umstand begründet, dass eine private Verwendung in dieser Höhe anzunehmen sei.

Der Bf. erhob am 21. Dezember 2015 auf elektronischem Weg Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 und 2013.

Die Kosten für Werbung seien in beantragter Höhe (€ 6.510,05) zu berücksichtigen. Es sei nicht nachvollziehbar begründet worden, weshalb die Anbringung von Transparenten und Werbeeinschaltungen bei div. Festivalveranstaltungen dem Abzugsverbot gemäß § 20 EStG unterliegen würden. Es bleibe unverständlich, wie in diesen Fällen ein konkreter Bezug zu den Prämienvereinnahmungen hergestellt werden könne.

(Anmerkung: Der Bf. versteht unter Kosten der Werbung (gemäß seiner für dieses Jahr eingereichten Aufstellung) einerseits Werbekosten (Transparente, Werbeeinschaltungen, Druckkosten i.H.v. gesamt € 3.438,60) andererseits Werbeartikel (Kugelschreiber, Kalender, Eiskratzer, Personenwaagen...in Gesamthöhe von € 3.071,45).

Für das Jahr 2013 wurde, soweit gegenständlich bedeutsam, gleichfalls die Nichtanerkennung der Kosten für Werbeartikel, Transparente, Werbeeinschaltungen, Visitenkarten udgl. als nicht nachvollziehbar bekämpft.

Mit Schreiben vom 25. März 2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Vorlage sämtlicher Belege sowie einer detaillierten Aufstellung der Werbungskosten für die Jahre 2009 sowie 2013.

Der Bf. kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 4. Mai 2015 nach.

Am 9. Februar 2016 erließ das Finanzamt Beschwerdeverordnungen (BVE) hinsichtlich der beiden in Beschwerde gezogenen Jahre. Den Beschwerden wurde teilweise statt gegeben und die Bescheide abgeändert.

Für die gegenständlich entscheidungsverfänglichen Beschwerdepunkte hinsichtlich des Jahres 2009 sind wiederum folgende Ausführungen bedeutsam:

- Aufwendungen für Transparente, Werbeeinschaltungen udgl. wurden von Seiten der Behörde nunmehr in Höhe der vorgelegten Belege (€ 3.123,60) steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt, da diese geeignet seien, einen eindeutigen Werbezweck zu dienen und eine Werbewirkung zu entfalten.

- Aufwendungen für Werbeartikel (die belegmäßig i.H.v. € 3.091,47 nachgewiesen worden seien) seien in zwei Kategorien zu unterteilen:

- a) Nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 EStG 1988.

Diese würden im Falle von Aufwendungen oder Ausgaben vorliegen und zwar beruflich bedingt aber auch geeignet sein, das gesellschaftliche Ansehen des Bf. zu fördern. Das Motiv für die Tragung des Aufwandes sei unmaßgeblich.

Nach der Rechtsprechung würden unter Repräsentationsaufwendungen auch kleinere Sachgeschenke, die die Beziehung zu Kunden fördern sollten, fallen.

Eine Entgeltlichkeit sei nur für den Fall anzunehmen, dass die Geld- oder Sachzuwendungen zur Erlangung einer bestimmten Gegenleistung gemacht würden mit der sie rechtlich oder tatsächlich verknüpft sein müssten.

Daher seien u.a. Bücher, Münzen, Personenwaagen und ein Handy Sony Xperia zu verstehen.

Fußballdressen (€ 494,- bzw. € 156,30) seien aus den Werbungskosten auszuscheiden, da die betreffenden Rechnungen nicht auf den Bf. ausgestellt gewesen seien.

Gutscheine seien ohne Aufzeichnungen an Kunden ‚gestreut‘ worden, wobei der Bf. nicht behauptet habe, diese im Zuge eines konkreten Geschäftsabschlusses begeben zu haben, weshalb ein Leistungsaustausch nicht festgestellt werden könne.

Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen würden, geschäftliche Kontakte aufzunehmen oder zu pflegen würden unter den Begriff der nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen fallen. Nur wenn der Bf. nachweisen könne, an welche Kunden er Gutscheine verteilt habe und dass diese mit einem konkreten Geschäftsabschluss in Verbindung stünden, wäre eine andere Beurteilung gerechtfertigt. Gutscheine von Vögele (€ 200,-), U2-Tankstelle (€ 200,-) bzw. Libro (€ 200,-) könnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

- b) Aufwendungen des Bf. die der Werbung dienen würden und als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar seien.

Darunter seien übliche (in größerer Stückzahl anfallende) Werbemittel zu verstehen, wie Kugelschreiber, Feuerzeuge udgl. die mit Aufdruck des Namens des Vertreters

bzw. der Versicherung versehen seien. In diese Kategorie würden Aufwendungen für Fußballdressen (mit Aufdruck) i.H.v. € 900,- bzw. Werbeartikel der I i.H.v. € 512,15 fallen.

Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend das Jahr 2013 erging in den hier entscheidungswesentlichen Punkten in Anlehnung zu den Ausführungen des Jahres 2009.

- Aufwendungen hinsichtlich des Bürobedarfes (inkl. Laminiergerät) wurden zu 60% als betrieblich veranlasst angenommen wobei die Behörde hinsichtlich der vom Bf. beantragten Kosten auch auf Beispiele mit zweifelhafter beruflicher Veranlassung verwies.

- Von den Aufwendungen für Transparente bzw. Werbeeinschaltungen, die belegmäßig i.H.v. € 2.944,98 nachgewiesen worden seien, wurden u.a. Kosten für Bewirtung (€ 723,10) bzw. Plakatwerbung unter Angehörigen (2\*€ 500) ausgeschieden, da sie Repräsentationsaufwendungen darstellen würden.

Bewirtungskosten seien nur zum Teil abzugsfähig wenn der Bf. nachweise, dass die Bewirtung einem eindeutigen Werbezweck diene (ein werbeähnlicher Aufwand reiche nicht aus) und die berufliche Veranlassung der entstandenen Aufwendungen weitaus überwiege.

Zu den Bewirtungskosten habe der Bf. lediglich Belege ohne nähere Angabe vorgelegt, welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt worden sei.

Die Kosten für Plakatwerbung, für die je € 500,- an S (Angehörige des Bf.) gezahlt worden seien wurden als fremdunüblich qualifiziert. Sie würden zwei Plakate für ganzjährige Werbung betreffen. Ein Vergleich mit einer 3m langen Transparentwerbung (auf Basis einer Rechnung der Marktgemeinde I) zeige, dass durchschnittliche Kosten i.H.v. € 200,- marktüblich seien. Von Seiten des Finanzamtes wurden 40% des geltend gemachten Aufwandes anerkannt, wobei davon ausgegangen wurde, dass die fraglichen Transparente im Vergleich zu den von ihr herangezogenen keine größere Fläche in Anspruch genommen hätten.

- Kosten für Werbeartikel, seien belegmäßig i.H.v. € 6.309,- nachgewiesen worden. Die Behörde unterteilte diese (ebenso wie für das Jahr 2009) in solche mit Repräsentationscharakter bzw. grundsätzlich der Werbung dienende Kosten.

#### a) Repräsentationsaufwendungen

Mit selbiger Begründung wie für 2009 wurden u.a. Funkwanduhren, Kinderwecker, LED-Schlüsselanhänger (€ 492,-), Reiseföns, Personenwaagen, Akkutaschenlampen (€ 682,56) wegen geringer Stückzahl ohne (Werbe)Aufdruck ebenso ausgeschieden wie Sekt (€ 493,92).

Kosten für Gutscheine (Tankstelle € 800,- bzw. € 1.240,50) und Libro (€ 1.240,-) würden allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen und würden als Repräsentationsaufwendungen gelten, dies auch, da der Bf. nicht nachgewiesen habe, in Zusammenhang mit welchem konkreten Geschäftsabschluss bzw. welcher Kunden sie stünden. Sie seien vom Bf. ohne Aufzeichnungen an die Kunden gestreut worden. Bei einer Rechnung ‚TD Wien‘ sei zudem nicht ersichtlich, um welche Produkte es sich handle.

b) der Werbung dienende, grundsätzlich abzugsfähige Kosten

Die Behörde subsumiert darunter übliche Werbemittel, wie Kalender, Kugelschreiber und Feuerzeuge, die in größerer Stückzahl angeschafft bzw. mit einem Aufdruck mit Anführung des Namens des Vertreters bzw. der Versicherung versehen wurden.

Mit Eingaben vom 4. März 2016 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Die Einkommensteuerbescheide vom 9. Februar 2016 seien abzuändern.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 wurden folgende Änderungen begehrt:

- Bei dem im Bescheid vom 10. Dezember 2015 sei die Berücksichtigung eines Fernsehers als Werbungskosten abgelehnt worden. Dabei handle es sich um einen Flachbildschirm (Samsung P-2350) der im Kundenbüro des Bf. in XY zusammen mit dem PC zum Einsatz komme.
- 6 Personenwaagen seien mit Aufklebern des Dienstgebers versehen worden (die Namen der Empfänger sowie die damit verbundenen Geschäftsabschlüsse wurden näher dargestellt).
- Bei den von der Bf. nicht anerkannten Fußballdressen habe es sich um Fußbälle. Die Rechnungen für diese würden auf den Namen der Gattin des Bf. lauten, da sie im Internet bestellt worden seien und der Bf. über keine Kreditkarte (als Voraussetzung für die Zahlung) verfügt habe.
- Die Gutscheine an Versicherungsnehmer seien nicht gestreut worden. Vom Bf. sei lediglich verlangt worden sämtliche Belege vorzulegen, nicht aber deren Empfänger bzw. Verwendungszweck.

Sowohl die Namen der Versicherungsnehmer (die die Gutscheine im Zuge eines Geschäftsabschlusses erhalten hatten) wie auch die Art der mit ihnen abgeschlossenen Versicherungsverträge wurde dargestellt.

Beim Einkommensteuerbescheid 2013 wurden folgende Änderungen beantragt:

- Das vom Bf. angeschaffte Laminiergerät (für das ein 40%iger Privatanteil ausgeschieden worden sei) sei privat nicht zum Einsatz gekommen.
- Bei den Bewirtungsaufwendungen handle es sich um solche, die anlässlich der Bewirtung von Kunden nach Pensionsvorsorgeveranstaltungen erfolgt seien wobei nicht mit allen Personen Pensionsvorsorgeverträge abgeschlossen worden seien.
- Zu den von der Behörde versagten Kosten einer Werbefläche wurde dargelegt, dass die Behörde ein Transparent mit 3m<sup>2</sup> Gesamtfläche mit einer Plakatwand die über eine Gesamtfläche von 29,5 Quadratmeter verfüge verglichen habe. Die jährliche Miete von € 1.000,- sei gerechtfertigt. Laut Auskunft der Gewista (Plakatierfirma) würde ein vergleichbares Plakat bei ihr zu Mietkosten i.H.v. € 3.250,- zzgl. 20% Umsatzsteuer führen. Bilder der Plakatwand bzw. der von der Behörde herangezogenen Vergleichswerbung wurden beigebracht.
- Funkwanduhren, Kinderwecker, Taschenlampen, LED-Schlüsselanhänger seien als Werbegeschenke nach einem Geschäftsabschluss verteilt worden. Aufgrund der geringen

Stückzahl seien Druckkosten oder Lasergravuren teurer gekommen als das Geschenk selbst, weshalb diese mit einem Aufkleber versehen worden seien.

- Bei der Rechnung der 'TD Wien' handle es sich um einen Ein-Euro Shop, bei dem 51 Eiskratzer gekauft und mit einem Aufkleber versehen worden seien.

- Sekt sei in Geschenkpapier verpackt und nur an Kunden der NÖ Versicherung verteilt worden. Der Eingabe wurde ein Bezug habendes Foto beigelegt.

- Gutscheine betreffend Tschibo, U2-Tankstelle (Benzin+Vignetten) sowie Libro seien nicht ‚gestreut‘ sondern an Kunden im Zusammenhang mit Geschäftsabschlüssen verteilt worden. Listen der Empfänger der Gutscheine sowie der von ihnen mit dem Bf. abgeschlossenen Versicherungsverträgen wurden dem Schreiben beigelegt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2018 wurde der Bf. aufgefordert, weitere Belege ebenso vorzulegen wie Polizzen für stichprobenartig ausgewählte Versicherungsnehmer, aus denen Namen, Adressen und Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hervorgehen sollten.

In Beantwortung des Vorhaltes legte der Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 7. November 2018 Unterlagen vor (wobei an Stelle von Polizzen z.T. Bildschirmausdrucke der abgeschlossenen Versicherungen beigebracht wurden).

### **über die Beschwerden wurde erwogen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 20 (1) Z 3 EStG 1988 lautet:

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*...*

*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. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.“*

§ 138 Abs. 1 BAO lautet:

*Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

Gemäß § 167 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

*,Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.'*

Die Beschwerde vom 21. Dezember 2015 wurde mit Vorlageanträgen vom 4. März 2016 ergänzt bzw. eingeschränkt wobei hinsichtlich der beantragten Änderungen auf die am 9. Februar 2016 ergangenen Beschwerdeentscheidungen Bezug genommen wurde. Im Vorlageantrag wurde u.a. die Berücksichtigung nachfolgender Kosten als Werbungskosten beantragt:

#### **Einkommensteuer 2009**

- I) Bildschirm Samsung (€ 199,90)
- II) Werbegeschenke u.zw.
  - a) Personenwaagen (€ 74,30)
  - b) Aufwendungen für Fußballdressen (€ 650,53) bzw.
  - c) Gutscheine an Vögele/U2-Tankstelle/Libro (€ 600,-)

#### **Einkommensteuer 2013**

- V) – Laminiergerät (€ 62,36, bisher lt. FA 37,42)
- VI) – Bewirtung (€ 723,10)
- VII) - Werbekosten Plakatwand (€ 1.000,-, bisher lt. FA € 400,-)
- VIII- Werbegeschenke u.zw.
  - a) Funkwanduhren, Kinderwecker, LED Schlüsselanhänger, Reiseföns... (gesamt € 1.174,56), Rechnung TD Wien (€ 51,-)
  - b) Sekt (€ 493,92)
  - c) Geschenkgutscheine Tschibo, U-2 (Benzingutscheine, Vignetten), Libro (gesamt € 3.480,50)

#### **2009**

- I) Bildschirm Samsung

Die Behörde wies die Berücksichtigung eines vom Bf. erworbenen Bildschirms als Werbungskosten mit der Begründung ab, dass ein Fernseher typischerweise der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie zuzuordnen ist. Die Feststellung der Behörde blieb in der Beschwerde unbekämpft.

Im Vorlageantrag wurde vom Bf. dargelegt, dass es sich bei dem Gerät um einen Flachbildschirm Marke Samsung P-2350 für einen PC handelt, der von ihm zu 100% dienstlich genutzt wird und in seinem Kundenbüro in XY steht. Er führt dazu weiters aus, dass er an einer Sehschwäche leidet und einen entsprechenden Monitor benötigt. Eine Internetrecherche des BFG ergab, dass es sich bei dem Gerät um einen Computermonitor mit einem 23 Zoll großen Bildschirm handelt, was die Darstellung des Bf. stützt.

Das BFG geht den Angaben des Bf. folgend in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) davon aus, dass der Monitor in seinem Büro zum Einsatz kommt und dem Bf. der Abzug der damit verbundenen Kosten als Werbungskosten in voller Höhe zusteht.

## II) (Werbegeschenke)

Der Bf. verbindet nach seinen Angaben die von ihm getätigten Geschäftsabschlüsse mit der Hingabe von Werbegeschenken bzw. Gutscheinen an die jeweiligen Versicherungsnehmer.

Fraglich ist dabei, ob derartige Zuwendungen unter in § 20 EStG 1988 normierte Abzugsverbote fallen.

Im Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 94/13/0171 hat der VwGH dazu u.a. erwogen:

*„Gemäß § 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 das hg Erkenntnis vom 3. Mai 2000, 98/13/0198). Im hg Erkenntnis vom 2. August 2000, 94/13/0259, wurde zum Ausdruck gebracht, dass unter dem Begriff Werbung ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen ist.“*

a) Personenwaagen



Der Bf. erläutert, dass er 6 Personenwaagen angeschafft, diese mit Aufklebern der NÖ Versicherung versehen und an 6 namentlich benannte Personen mit denen Versicherungsverträge abgeschlossen wurden, verteilt hat. Die Anschaffung der Waagen erfolgte am 26. Februar 2009. Eine stichprobenartige Überprüfung ergab, dass in einem Fall (W) Vertragsbeginn der zu Grunde liegenden Polizze der 1. November 2008 war. In einem weiteren Fall (H) wurde aufgrund des zwischenzeitigen Ablebens des Versicherungsnehmers weder eine Abschrift der Polizze noch ein auf den ehemaligen Versicherungsnehmer lautender, die Angaben des Bf. stützender Bildschirmausdruck vorgelegt sondern ein solcher, der den Abschluss einer Folgepolizze mit H1 am 15. Juni 2013 darstellt, woraus sich der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von H aber nicht ergibt. Gegenständlich war bei den, dem BFG benannten Versicherungsnehmern somit in einem Fall festzustellen, dass die Übergabe der Waage mehrere Monate nach Vertragsabschluss stattgefunden haben muss (Vertragsbeginn 1. November 2008, Ankauf der Personenwaagen am 26. Februar 2009), in einem weiteren Fall blieb aufgrund des Ablebens des Bf. offen, wann der Vertragsabschluss zustande kam.

Ein objektiver Nachweis der erheblichen beruflichen Veranlassung für die Hingabe der als Werbegeschenke bezeichneten Personenwaagen, eine Glaubhaftmachung reicht nach der o.a. Rechtsprechung des VwGH für die Abzugsfähigkeit entsprechender Kosten nicht aus, ist dem Bf. damit nicht gelungen, ist doch im ersten Fall ein unmittelbarer Veranlassungszusammenhang der Art auszuschließen, wonach die Hingabe der Personenwaage maßgeblich für den Abschluss des Versicherungsvertrages war und blieb im zweiten Fall der Versicherungsbeginn im Dunkeln.

Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang zudem anführt, dass er die Personenwaagen mit Aufklebern der Niederösterreichischen Versicherung versehen hat und damit eine Verbindung mit einem Werbezweck herstellen will ist darauf zu verweisen, dass im Falle von Repräsentationsaufwendungen, von solchen ist gegenständlich auszugehen, lediglich hinsichtlich Bewirtungsspesen - mit der Folge einer allfälligen Anerkennung als Betriebsausgaben - ein Nachweis erbracht werden kann, dass sie der Werbung dienen (vgl. VwGH 2. August 2000, 94/13/0259).

Selbst wenn die Waagen mit Aufklebern versehen wurden, lässt sich daraus eine Produkt- bzw. Leistungsinformation nicht herleiten.

Bei der Übergabe der Werbegeschenke in Form von Sachspenden wie der gegenständlichen handelt es sich nach Ansicht des Gerichts im vorliegenden Fall um Aufmerksamkeiten, die sich als Ausfluss des Berufes des Bf. darstellen und zudem geeignet sind, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern, weshalb ein Abzug derselben als Werbungskosten nicht möglich ist.

#### b) Fußbälle

In dem vom Bf. bekämpften Bescheid wurde festgestellt, dass Aufwendungen für Fußballdressen des Sportvereins I als Gegenleistung die Bereitstellung einer Werbepattform gegensteht, diese (Aufwendungen) aber nicht abzugsfähig sind, nachdem die Belege nicht auf den Bf. lauten und ihm somit nicht zuordenbar waren, eine Begründung, die auch in der BVE beibehalten wurde.

Der Bf. erläutert in diesem Zusammenhang im Zuge des Vorlageantrages, dass es sich bei den fraglichen Rechnungen (2 Rechnungen vom 13. Juli 2009 über € 494,- bzw. € 156,53 gesamt € 650,53) tatsächlich um Fußbälle gehandelt hat und diese von seiner Gattin im Internet mittels Kreditkarte erworben wurden, nachdem er über keine solche verfügt. Als Begründung für diesen Aufwand wurde auf eine mit der Sportanlage O abgeschlossene Bündelversicherung verwiesen.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. im Jänner 2009 Fußballdressen für den Sportverein SV O (mit Werbeaufdruck) um € 750,- netto erworben hatte, die von der Behörde als Werbungskosten anerkannt wurden und es sich bei den gegenständlich fraglichen Rechnungen wie vom Bf. zutreffend dargelegt, um den Ankauf von Fußbällen handelt.

Zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung wurde dem BFG ein Bildschirmausdruck übermittelt, nachdem eine seit 2003 mit dem Sportverein bestehende Bündelversicherung am 1. November 2009 geändert (aufgestockt) wurde.

Da dem Sportverein mit den beschwerdeverfangenen Rechnungen keine wie von der Behörde angenommen -Fußballdressen- mit Werbeaufdruck und entsprechender Werbewirksamkeit überlassen wurden, sondern Fußbälle denen eine derartige Werbewirkung nicht zukommt, waren die damit verbundenen Aufwendungen auf ihre berufliche Veranlassung unter Bedachtnahme der Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 zu prüfen.

Nun wurde die Bündelversicherung mit dem Fußballverein wurde ca. 3,5 Monate nach Anschaffung der Fußbälle erweitert, ein Hinweis, dass die Hingabe derselben für den Vertragsabschluss ursächlich war und somit Entgeltcharakter hatte, somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Aufstockung des Versicherungsvertrags und den dem Verein zugewendeten Fußbälle vorlag, ist für das BFG damit nicht ersichtlich. Es ist davon auszugehen, dass die Fußbälle dem Verein zur Kundenpflege bzw. in Erwartung künftiger Aufträge zugewendet wurden was in der Folge auch gelang aber in keinem unmittelbar erkenntlichen Bezug zur Aufstockung der Versicherung stand.

Damit liegen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor.

c) Gutscheine Vögele/Tankstelle/Libro

Zuletzt wurde die Berücksichtigung von Gutscheinen Vögele/Tankstelle U-2/Libro über jeweils € 200,- gesamt somit € 600,-, Stückelung jeweils € 50,- als Werbungskosten beantragt.

Die Behörde versagte die Berücksichtigung mit der Begründung, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesen und dem Leistungsaustausch (Abschluss der Versicherungsverträge) nicht nachgewiesen, die Geschenke vielmehr (mit Hinweis auf UFSL 5.12.2011, RV/0175-L/09) an die Kunden ‚gestreut‘ wurden. Die Begründung wurde von Seiten des Finanzamtes in der BVE beibehalten.

Der Bf. moniert in der Beschwerde zunächst eine fehlende bzw. nicht nachvollziehbare Begründung, im Vorlageantrag macht er geltend, dass von Seiten der Behörde die Vorlage von Belegen, nicht aber der Empfänger bzw. der Verwendungszweck als Nachweis für die Hingabe der Gutscheine gefordert worden sei und ergänzte seine Angaben dahingehend.

Das BFG hat den Bf. aufgefordert, einzelne Polizzen (4 Stück) der benannten Versicherungsnehmer und Gutscheinempfänger vorzulegen. Die Polizzen belegen, dass die Gutscheine nicht wie vom Finanzamt dargelegt ‚gestreut‘ wurden, alle darauf zurückzuführenden Bausparverträge wurden vielmehr wie vom Bf. dargestellt im Jahr 2009 abgeschlossen.

Zu den Gutscheinen war festzustellen, dass sie am 10. Dezember 2009 (Vögele), 18. Dezember 2009 (Libro) bzw. 30. Dezember 2009 (Tankstelle U 2) erworben wurden. Zur Frage einer allfälligen repräsentativen Veranlassung hat der VwGH mit Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 93/13/0205 ausgeführt:

*„Der Gesetzgeber bringt klar zum Ausdruck, daß das in § 20 Abs. 1 Z. 2 und 3 EStG 1988 verankerte Abzugsverbot auch solche Aufwendungen für die Lebensführung mitumfaßt, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen. Ein Gesetzesvollzug, wie er dem Beschwerdeführer vorzuschweben scheint, bei dem die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geschenken und Aufmerksamkeiten davon abhängig gemacht würde, ob jemand damit wünschenswerte geschäftliche oder berufliche Kontakte fördern und vertiefen oder ob er damit bloß "prunken" will, wäre in der Praxis kaum durchführbar. Abgesehen davon hätte er zur Folge, daß die Einkommensteuerbemessungsgrundlage von Charaktereigenschaften des jeweiligen Steuerpflichtigen mitbestimmt würde - ein Ergebnis, das mit dem Wesen der Einkommensteuer als einer an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen orientierten Abgabe nicht vereinbar wäre. Es ist daher erforderlich, abzugsfähige und nicht abzugsfähige Aufwendungen nach objektiven Kriterien voneinander abzugrenzen. Maßgebend ist dabei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen läßt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen.“*

Der Abschluss der Bausparverträge (die z.T. bereits im Jänner 2009 abgeschlossen (vgl. jene von B vom 10. Jänner 2009) stand daher in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Übergabe der Gutscheine.

Angesichts der zeitlichen Nähe zu den Feiertagen (Weihnachten, Neujahr) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Motivation der Hingabe der Gutscheine nicht im Zusammenhang mit dem unmittelbaren Vertragsabschluss stand sondern in der Verteilung kleinerer Aufmerksamkeiten an die jeweiligen Versicherungsnehmer anlässlich der anstehenden Feiertage begründet war und repräsentativen Charakter hatte.

Dazu hat der VwGH mit Rechtssatz VwGH RS 91/14/0036 dargelegt:

*„Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des StPfl mit sich bringt, sind nicht abzugsfähig, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des StPfl erfolgen. Ausdrücklich aus dem Kreise dieser Aufwendungen herausgehoben werden die Repräsentationsaufwendungen und generell als nicht abzugsfähig bezeichnet. Daher sind auch kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr etc gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche*

*Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es sind Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, daß sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit fördern (Hinweis E 13. April 1988, 87/13/0046, sowie zu Weihnachtsgeschenken an Geschäftsfreunde Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0002). Gleiches gilt auch für die Geschenke zur Hochzeit von Mitarbeitern.'*

Die für die Gutscheine angefallenen Kosten sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

## **2013**

### **V) Laminiergerät**

Für das Jahr 2013 beantragte der Bf. u.a. die Anschaffung eines Laminiergerätes (10. Jänner 2013, € 62,36) als Werbungskosten. In der Bescheidbegründung wird von dem Laminiergerät (wie von dem als Werbungskosten zu berücksichtigenden Büromaterial im Schätzungsweg ein 50%iger Privatanteil berechnet und dies mit der Annahme einer privaten Verwendung in dieser Höhe begründet.

In der zur Beschwerde vorentscheidung ergangenen Begründung legt die Behörde dar, dass die Kosten des Laminiergerätes (analog zur Annahme der privaten Verwendung des PC) um einen Privatanteil von 40% zu kürzen sind.

Während das Gerät in der Beschwerde keine Erwähnung findet, wurde vom Bf. im Vorlageantrag erläutert, dass sich das Gerät zwar in seinem Haushalt befindet, für private Zwecke aber keine Verwendung fand.

Zweck eines Laminiergerätes ist das Verbinden eines Dokuments mit einer folienartigen Schicht mittels eines Klebers wodurch dieses wasserbeständig und abwaschbar wird. Obgleich auch private Verwendungszwecke durchaus denkbar sind, folgt das Bundesfinanzgericht angesichts der vorwiegenden Außentätigkeit des Bf. (und der damit verbundenen, höheren mechanischen Belastung allfälliger beruflicher benötigter Dokumente sowie Wettereinflüssen) im Zweifel seinen Angaben, wonach der Einsatz des Gerätes ausschließlich für berufliche Zwecke erfolgt ist, weshalb die damit verbundenen Kosten in voller Höhe Werbungskosten darstellen.

### **VI) Bewirtungsspesen**

Bewirtungsspesen nehmen unter den Repräsentationsaufwendungen insofern eine Sonderstellung ein, als § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 diese nur für den Fall, dass die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, zur Hälfte abgezogen werden können.

Der Bf. hat dazu mehrere Rechnungen vorgelegt und im Vorlageantrag (in der Beschwerde finden sich keine Ausführungen dazu) erläutert, dass diese in Zusammenhang mit der Bewirtung von Kunden nach Pensionsvorsorge- Informationsveranstaltungen standen, wobei vereinzelt Pensionsvorsorgeverträge abgeschlossen wurden. Nicht dargelegt wurde, mit wem Verträge abgeschlossen wurden.

Diese allgemein gehaltenen Ausführungen reichen für die Berücksichtigung der Bewirtungsspesen als Werbungskosten nicht aus, liegen doch Nachweise der damit verbundenen Voraussetzungen (weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassungsgrund, Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation, Einzelnachweis) nicht vor.

Zudem sind die Ausführungen des Bf. in Einzelfällen in Zweifel zu ziehen.

So erfolgte die Bewirtung größerer Personengruppen laut Rechnungen u.a. am 24. Februar 2013 bzw. 22. September 2013 jeweils an einem Sonntag,

Angesichts der Stellung des Bf. als nichtselbständigem Dienstnehmer ist eine Arbeitstätigkeit und somit die berufliche Veranlassung (Bewirtung im Rahmen von Pensionsvorsorgeveranstaltungen) an Sonntagen fraglich. Dies auch deshalb, weil sich in den vom Bf. vorgelegten Fahrtenbüchern generell keine beruflichen Fahrtkosten an Sonntagen finden.

## VII) Werbekosten

Die vom Bf. beantragten Aufwendungen für Werbekosten wurden mit Bescheid vom 10. Dezember 2015 zur Gänze mit der Begründung abgewiesen, dass ein solcher nur dann anerkannt werden kann, wenn eine Werbewirkung vorliegt und der Repräsentationszweck völlig in den Hintergrund tritt.

Die Beschwerde richtet sich gegen die generelle Nichtanerkennung dieser Kosten sowie der Einstufung als Repräsentationskosten.

In der BVE wurden die diesbezüglichen Kosten zum Großteil anerkannt. Der Abzug wurde lediglich den Bewirtungsspesen (s. oben), sowie Kosten für eine Plakatwerbung unter Angehörigen (i.H.v. gesamt € 1.000,-) die im Fremdvergleich nur zu 40% Berücksichtigung fanden, versagt.

In der Begründung wurde dargelegt, dass die Plakatwerbung zu einer Zahlung unter Angehörigen (S) führt und daher der Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung kommt. Die Kosten fallen laut Finanzamt für die Aufstellung von 2 Plakaten für eine ganzjährige Werbung an. Die Behörde geht dazu von einem angemessenen Aufwand i.H.v. 40% der beantragten Kosten aus und verweist auf eine Rechnung der Marktgemeinde I vom 14. Jänner 2013 nach der für eine 3 Meter lange Transparentwerbung durchschnittlich Kosten i.H.v. € 200,- anfallen. Sie ging zudem davon aus, dass die angesprochenen Plakate keine größere Werbefläche als die von ihr zum Vergleich herangezogenen hatten. Im Vorlageantrag verweist der Bf. darauf, dass die Behörde einen Vergleich zwischen einem Transparent der Grenzlandhalle in I mit der Plakatwand in O hergestellt hat. Das zu Vergleichszwecken herangezogene Transparent weist demnach eine Größe von 3m<sup>2</sup> auf, wohingegen die Größe der von ihm zu Werbezwecken angemieteten Plakatwand 11,8 mal 2,5 Meter, gesamt 29,5m<sup>2</sup> beträgt.

Zudem führt er an, aufgrund einer Anfrage bei der Gewista erfahren zu haben, dass die jährlichen Mietkosten einer derartigen Plakatwand bei mindestens € 3.250,- zzgl. 20% USt liegen.

Dem Vorlageantrag wurde sowohl ein Bild der von der Behörde herangezogenen Werbefläche wie auch der von ihm angemieteten Plakatwand beigelegt, aus der die vom Bf. dargestellten Größenverhältnisse ersichtlich sind.

Eine Internetrecherche bei der Gewista für das Jahr 2018 ergab, dass eine Werbefläche von 2,38m mal 10,08 m (d.h. rd. 24m<sup>2</sup>) 48 ‚Bögen‘ entspricht, wobei die Miete für 14 Tage und 8 Bögen i.H.v. € 24,20 liegt, woraus sich eine Ganzjahresmiete i.H.v. (€ 24,20/14\*365\*6) i.H.v. € 3.785,- ergibt. Selbst wenn man davon ausgeht, dass sich die anfallenden Mietkosten im Falle einer ganzjähriger Anmietung deutlich reduzieren, ist der vom Bf. für die Plakatwerbung gezahlte Betrag daher als fremdüblich anzusehen. Die Differenz zwischen den von ihm beantragten Kosten (€ 1.000,-) und den vom Finanzamt in der Beschwerde vorentscheidung als Werbekosten anerkannten Aufwendungen (€ 400,-) d.h. € 600,- ist daher zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen.

#### VIII) Werbegeschenke

a) Funkwanduhren, Kinderwecker, LED Schlüsselanhänger, Reiseföns, Eiskratzer  
Zuwendungen derartiger Werbeartikel wurden in dem Bescheid mangels eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen deren Hingabe und einem Leistungsaustausch nicht anerkannt. Die Geschenke wurden demnach an Kunden gestreut und wären auch im Falle eines damit verbundenen Werbezwecks nicht abzugsfähig.

In der Beschwerde wird die Begründung der Nichtanerkennung dieser Artikel als Werbungskosten als fehlend bzw. nicht nachvollziehbar dargestellt.

In der BVE wurde die Begründung lt. Bescheid im Wesentlichen beibehalten.

Demnach wurde im Zuge der Erlassung der BVE die Anerkennung der Kosten von Funkwanduhren, Kinderweckern, LED Schlüsselanhängern (lt. BVE i.H.v. € 492,-), Reiseföns, Personenwaagen, Akkutaschenlampen (lt. BVE i.H.v. € 682,56) bzw. einer Rechnung ‚TD Wien‘ (lt. BVE i.H.v. € 51,-) nicht anerkannt.

Im Vorlageantrag wird dazu ausgeführt, dass diese Geschenke nach einem Geschäftsabschluss verteilt und mit einem Aufkleber versehen wurden, da Eindruckkosten bzw. eine Lasergravur teurer als das Geschenk selbst seien. Zur Rechnung der TD Wien wurde ausgeführt, dass es sich um die Anschaffung von 51 Auto-Eiskratzern handelte, die ebenfalls mit einem Aufkleber versehen wurden.

Die Ausführungen des Bf. lassen vermuten, dass er aufgrund der von ihm auf den fraglichen Artikeln angebrachten Werbung von der Abzugsfähigkeit derselben ausgeht, was bei Vorliegen von repräsentativen Geschenken anlässlich der Aufnahme und Pflege von geschäftlichen Kontakten (mit Ausnahme der Bewirtung von Geschäftsfreunden, s.o.) nur dann möglich wäre, wenn damit eine weitaus überwiegenden Produkt- oder Leistungsinformation verbunden wäre.

Da es der Bf. (im Gegensatz zu den 2009 hingegebenen Geschenken) unterlassen hat, Namen und Grundlagen der diesen zu Grunde liegenden Geschäfte näher zu benennen war auch eine weitergehende Prüfung des Veranlassungszusammenhanges nicht möglich.

Eine Prüfung der Frage, ob die Sachgeschenke im Einzelfall daher tatsächlich mit Aufklebern der Versicherung versehen wurden und eine überwiegende Werbewirkung i.S. der Rechtsprechung entfalten konnte, war daher nicht mehr erforderlich.

Es ist (wie auch zur Hingabe derartiger Geschenke im Jahr 2009, s.o.) von nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen auszugehen.

#### b) Sekt

Wie auch für die übrigen Werbegeschenke wurde im Vorlageantrag die Berücksichtigung der Ausgaben für Sektflaschen (konkret 392 Flaschen Frizzante, Rechnung v. 14. Juni 2013) als Werbungskosten beantragt.

Die Flaschen wurden nach Darstellung des Bf. mit Visitenkarten-Aufklebern versehen, in Geschenkpapier der I verpackt und nur an Kunden dieser Versicherung verteilt. Der Bf. moniert zudem, es sei nicht einzusehen, weshalb Kugelschreiber und Kalender als Werbekosten anerkannt würden, Sekt (bei geringem Stückpreis) hingegen nicht.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bildet, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie eindeutigen Werbezweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Die Überreichung von Aufmerksamkeiten, die nicht als "Bewirtung von Geschäftsfreunden" gilt und durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt ist, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördert, führt immer zu typischen Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die sich einem Abzug von Einkünften in jedem Fall entziehen.

So hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30. April 2003, 98/13/0071 (beispielhaft) zu einer als Journalist tätigen Person erwogen:

*„Zur Abzugspost aus dem Titel des Erwerbs von acht Flaschen Wein als Geschenk an "den Verlag" für die Zusammenarbeit bei der Herstellung der Broschüren ist die behördliche Rechtsansicht nicht zu beanstanden. Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art wem gegenüber immer sind typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen (siehe hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. September 2000, 94/13/0171 und 94/13/0260, und vom 3. Mai 2000, 98/13/0198).“*

Der Bf. spricht im Zusammenhang der Hingabe der Getränkeflaschen von Kunden der Niederösterreichischen I und damit einen Personenkreis an, mit dem bereits vertragliche Beziehungen bestehen. Die Empfänger der Zuwendungen werden ebenso wie die Grundlage hierfür nicht benannt. Die von der Behörde angesprochene Verbindung zwischen den als Kundengeschenk zu wertenden Getränken und einem damit verbundenen Veranlassungsgrund der sich in einem konkreten Geschäftsabschluss manifestiert ist nicht erkennbar.

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es aber zum einen eines weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassungsgrundes.

Dabei ist es erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzung für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.

Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder bei künftigen Geschäftsfreunden eingeführt zu werden (Flaschenweine mit entsprechenden Aufklebern versehen werden anlässlich bestimmter Anlässe wie Weihnachten etc. an potentielle Kunden und Geschäftspartner für Zwecke der Anbahnung bzw. für gute Zusammenarbeit überreicht), fallen unter den Begriff der steuerlich nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Dass derartige Aufwendungen tatsächlich den erwünschten bzw. angestrebten Effekt haben und solcherart zum betrieblichen Erfolg beitragen können, nimmt ihnen nicht das Merkmal eines Repräsentationsaufwandes (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Zur Darstellung des Bf., wonach es nicht einsichtig ist, warum Kugelschreiber, Feuerzeuge und Kalender im Einzelwert von € 2,- bis € 3,- von der Behörde als Werbungskosten anerkannt wurden, Sekt um € 1,26 hingegen nicht ist darzulegen, dass der VwGH bei der Beurteilung derartiger Kosten einen sehr strengen Maßstab anlegt und die Grenzen der Abzugsfähigkeit enger als die Verwaltungspraxis zieht.

So hat er mit Rechtssatz vom 26. April 1994, 91/14/0036 zu Repräsentationsaufwendungen dargelegt:

*„Daher sind auch kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr etc gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es sind Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, daß sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit fördern (Hinweis E 13. April 1988, 87/13/0046, sowie zu Weihnachtsgeschenken an Geschäftsfreunde Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0002).“*

Wenn die Behörde daher kleinere Sachgeschenke zum Abzug zugelassen hat, so findet diese Vorgangsweise im Gesetz keine Deckung. Da der Bf. durch diese Vorgangsweise der Behörde nicht beschwert wurde, kann er sie im gegenständlichen Fall auch nicht mit Erfolg einwenden.

#### c) Geschenkgutscheine

Der Bf. hat im Jahr 2013 seinen Versicherungskunden Geschenkgutscheine bzw. –pakete i.H.v. gesamt € 3.480,50 (Geschenkpackerl Tschibo € 200,-, Tankgutscheine € 800,-, Vignetten € 1240,50, Libro € 1.240,-) übergeben.

Der Bf. hat auch in diesen Fällen im Vorlageantrag die Namen der Geschenknehmer wie die mit diesen getroffenen Geschäftsabschlüsse lückenlos dargelegt.

Wie schon im Jahr 2009 erfolgte die Anschaffung der Gutscheine in unmittelbarer zeitlicher Nähe zu den Weihnachtsfeiertagen (Libro am 13. Dezember 2013,



Tankgutscheine, Vignetten am 19. Dezember 2013 bzw. Geschenkpackerl Tschibo am 23. Dezember 2013) und lagen zeitlich z.T. weit nach Abschluss der dem BFG vorgelegten Versicherungsverträge.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert (vgl. zuletzt Ra 2015/15/0010 v. 23. November 2016) fallen Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber in Betracht gezogen zu werden, unter den Begriff der Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035).

Aufgrund der aufgezeigten Umstände ist es als erwiesen anzunehmen, dass die Motivation der gegenständlichen Hingabe der Gutscheine eine vom Bf. als erforderlich angesehene Kundenpflege bzw. in der Absicht bestand, die Versicherungsnehmer auch für künftige Vertragsabschlüsse an ihn zu binden. Die Aufwendungen sind damit zwar durch den Beruf des Bf. bedingt, sie ermöglichen es ihm aber auch, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern, gleichsam ‚zu repräsentieren‘.

Auf die Ausführungen für gleichartige Aufwendungen im Jahr 2009 (s.o.) wird verwiesen. Ein Abzug der Gutscheine als Werbungskosten ist daher nicht möglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Werbungskosten lt. BFG</b>	<b>2009</b>	<b>2013</b>
	€	€
Werbungskosten lt. BVE v. 9.2.2016	15.405,26	15.839,07
Bildschirm Samsung	199,90	
Laminiergerät lt. BVE		- 24,94
Laminiergerät lt. BFG		62,36
Plakatwerbung lt. BVE		- 400,00
Plakatwerbung lt. BFG		1.000,00
Werbungskosten lt. BFG	15.605,16	16.476,49

#### **Einkommensteuer 2009**

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	60.352,13

Pendlerpauschale lt. Vlg	-630,00
Werbungskosten lt. BFG	-15.605,16
Gesamtbetrag d. Einkünfte	44.116,97

#### Sonderausgaben

Renten, Versicherungen	-756,57
Zuwendungen § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-200,00
Kirchenbeitrag	-200,00

a.g. Belastung Kinder	-1.320,00
Kinderfreibeträge § 106a Abs. 1	-660,00
Einkommen	40.980,40

Einkommensteuer § 33 EStG 1988	12.015,82
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	11.670,82

Steuer sonst. Bezüge	287,20
----------------------	--------

Einkommensteuer	11.958,02
-----------------	-----------

anrechenbare Lohnsteuer	-20.629,32
-------------------------	------------

<b>festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-8.671,30</b>
-------------------------------------	------------------

#### Einkommensteuer 2013

€

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	80.476,18
Pendlerpauschale lt. Vlg	-696,00

Werbungskosten lt. BFG	-16.476,49
Gesamtbetrag d. Einkünfte	63.303,69
 Sonderausgaben	
Weiterversicherungen, Renten	-1.405,62
Pauschbetrag Sonderausgaben	-60,00
Zuwendungen § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-200,00
Kirchenbeitrag	-400,00
Einkommen	61.238,07
 Einkommensteuer § 33 EStG 1988	20.854,04
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Pendlereuro	-42,00
Steuer nach Absetzbeträgen	20.467,04
 Steuer sonst. Bezüge	753,28
 Einkommensteuer	<b>21.220,32</b>
 anrechenbare Lohnsteuer	-30.371,09
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,23
 <b>festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-9.151,00</b>

### **Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wird und zur Lösung der causa bereits Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (s.o.) war die Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 28. November 2018