



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vom 13. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 10. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. März 2011 Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2011 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellte bei der Arbeiterkammer, ferner als Gemeinderätin der Gemeinde B. iHv €4.426,90. In der am 22. Oktober 2010 eingebrachten elektronischen Erklärung machte sie mit der Tätigkeit als Gemeindepolitikerin in Zusammenhang stehende Werbungskosten iHv € 3.585,47 geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 4. November 2010 wurde die Bw. aufgefordert, eine Aufstellung sowie Belege betreffend Werbungskosten vorzulegen und den beruflichen Zusammenhang bekannt zu geben.

Die im Dezember 2010 vorgelegte Liste gliederte die Ausgaben wie folgt (in €):

Handy 40 %	188,37
Kabelsignal	294,00
Klubbeiträge	680,61
Tombolaspenden	1.529,26
Bewirtungen	162,50
Büromaterial	210,13
Diverses	464,47
PC Neukauf (50 % auf 4 Jahre)	56,13
Gesamt	3.585,47

Im Zuge der **Veranlagung** der Einkommensteuer 2009 wurden unter der KZ 719 (Arbeitsmittel) € 933,19 (Handy, Kabelsignal, Büromaterial, Toner für Drucker (abzüglich 40 % Privatanteil) und Afa PC) und unter der KZ 724 (sonstige Werbungskosten) € 1.764,91 (Klubbeiträge, Tombolaspenden iHv € 1.013,30 und Bewirtungen iHv € 71,00) mit Bescheid vom 10. Dezember 2010 einkünftermindernd berücksichtigt.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt: *„Freiwillige Zuwendungen (Tombolaspenden, Spenden Konzert Kirche etc.) sind gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG unabhängig von Ihrer Höhe von einer Berücksichtigung ausgeschlossen. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Bewirtung bzw. von Spenden und Geschenken ist eine überwiegende berufliche Veranlassung. Eine berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn die Bewirtung im Rahmen politischer Veranstaltungen erfolgt bzw. ein Werbecharakter ableitbar ist. Bei diversen Einladungen von Mitarbeitern ist kein Werbecharakter ableitbar. Diese Ausgaben konnten nicht als Werbungskosten gewährt werden.“*

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 13. Jänner 2011 wendete die Bw. ein, dass gemäß Rz. 383b LStR Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars erfolgen, als Werbungskosten absetzbar seien. Der Ballbesuch eines Politikers in seinem Wahlkreis sei regelmäßig als beruflich veranlasst anzusehen. Es werde ersucht, die Bewirtungskosten zu 50 % anzuerkennen, da die Bewirtung im Rahmen politischer Veranstaltungen (Fraktion) bzw. zur Informationsbeschaffung im Zusammenhang mit Gemeindeprojekten erfolgte. Außerdem sei die Betriebsratsumlage iHv € 116,40 nicht berücksichtigt worden.“

In der teilweise stattgebenden **Berufungsvorentscheidung** vom 18. März 2011 wurde zusätzlich unter der KZ 724 die Betriebsratsumlage iHv € 116,40 anerkannt. Begründend wurde ausgeführt: *„Die Betriebsratsumlage in der Höhe von € 116,40 wurde gewährt.“*

Freiwillige Zuwendungen (Spenden) sind gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG unabhängig von ihrer Höhe von einer Berücksichtigung ausdrücklich ausgeschlossen.

Die herrschende Lehre definiert freiwillige Zuwendungen als Ausgaben, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenübersteht und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Sie stellen selbst dann Kosten der Lebensführung dar, wenn sie im Einzelfall durch betriebliche oder berufliche Erwägungen mitveranlasst sind. Spenden können allenfalls nur dann absetzbar sein, wenn sie einen direkt werbewirksamen Charakter haben. Tragen die betreffenden Leistungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – wie es hier der Fall ist – 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.

Kleinere Sachgeschenke werden in Literatur und Rechtsprechung teils als Repräsentation und teils als Aufwendungen der Lebensführung, jedenfalls als steuerlich nicht abzugsfähig gesehen. Nach Warnold (RdW 1999/226) wären lediglich von Politikern üblicherweise im Rahmen des Wahlkampfes verteilte Werbegeschenke, die mit dem Namen des Politikers versehen sind, als Werbungskosten abziehbar.

Im Sinne dieser Ausführungen sind daher im gegenständlichen Fall, abgesehen davon, dass die berufliche Veranlassung nicht ausreichend dokumentiert wurde, die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da eine Werbewirksamkeit etwa durch politische oder werbende Veranstaltungen oder in anderer Form weder behauptet wurde noch erkennbar ist.

Das gesellschaftliche Ansehen fördert nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden, sondern gleichermaßen die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen welcher Art immer – möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären, usw. – zuteilwerden lässt. Es können aber Bewirtungen anlässlich von konkreten Wahlveranstaltungen bei einem politischen Funktionär zu steuerlich absetzbaren Aufwendungen führen. Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ergibt sich aber, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Es kommt somit nicht nur auf die berufliche Veranlassung an, sondern auch darauf, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss.

Im Berufungsschreiben wird um Anerkennung der Bewirtungskosten ersucht und vorgebracht, dass es sich um Aufwendungen im Rahmen politischer Veranstaltungen bzw. zur Informationsbeschaffung mit Gemeindeprojekten handle.

Ein allgemein gehaltenes Vorbringen bzw. eine bloße Glaubhaftmachung der Voraussetzungen

reicht zum Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung bzw. der Werbewirksamkeit nicht aus.

Eine Nachweisführung kann in der Vorlage von Rechnungen, die keinerlei Hinweis auf die konkrete werbende Tätigkeit aufweisen, nicht erblickt werden. Dies insbesondere deshalb, da eine Nachweisführung für jede einzelne Bewirtungsaufwendung zu erbringen gewesen wäre. Das Berufungsvorbringen stellt lediglich eine allgemein gehaltene Glaubhaftmachung dar. Für eine Nachweisführung wären aber im zeitlichen Nahebereich erstellte Aufzeichnungen (zB Vermerk auf dem Beleg) erforderlich gewesen, die unter anderem Angaben zum werbenden Charakter der Bewirtungsaufwendungen enthalten. Bei den geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen ist daher davon auszugehen, dass es sich nicht um typische Wahlveranstaltungen handelt, sondern vielmehr um gemischte – teils politische, teils gesellschaftliche – Veranstaltungen, bei denen der politische Teil nicht ausschließlich vorgeherrscht hat, sodass infolge des Aufteilungsverbotes die gesamten Aufwendungen der privaten Sphäre zugerechnet werden mussten."

In der mit Schreiben vom 13. April 2011 begehrten **Vorlage** der Berufung an die 2. Instanz wendete sich die Bw. erneut gegen die Nichtberücksichtigung der beantragten Werbungskosten iHv € 3.585,74 aus ihrer Tätigkeit als Gemeinderätin und verwies auf Rz 383b der LStR. Beigelegt wurde neben der bereits vorliegenden Aufstellung der beantragten Werbungskosten eine Information des Finanzministeriums im Fachmagazin Kommunal, wo auf die Absetzbarkeit der beantragten Aufwendungen verwiesen wurde. Die beantragten Zuwendungen (sowohl Geld- als auch Sachspenden) erfolgten im Rahmen von Bällen im Wahlkreis bzw. im Rahmen von Tombolas bei Veranstaltungen von ortsansässigen Vereinen oder über den Mitgliedsbeitrag hinaus getätigte Zuwendungen an ansässige Vereine. Zu den beantragten Bewirtungsspesen werde festgehalten, dass es sich bei besagten Besprechungen um die Bewirtung im Rahmen von Veranstaltungen zur Informationsbeschaffung (Besprechung „Modeschau“ und Besprechung „Krampuskränzchen“) und um Bewirtung im Rahmen einer politischen Veranstaltung (Besprechung und Klausur Fraktion) handelte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, inwieweit die im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Gemeinderätin geltend gemachten Werbungskosten (u.a. teilweise Tombolaspenden, Bewirtungen, Geschenke) zu berücksichtigen sind.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderen 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." ...

"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. ..."

Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt eine Glaubhaftmachung.

Der Abgabepflichtige, der Werbungskosten als Aufwendungen berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen daher entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Es ist hinsichtlich jeder einzelnen Ausgabe zu prüfen, ob und inwieweit Werbungskosten vorliegen.

Aufwendungen müssen in einem Kausalzusammenhang zur politischen Tätigkeit stehen, um als Werbungskosten anerkannt zu werden.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2011 die Ausgaben überprüft und u.a. festgestellt, dass die Betriebsratsumlage anzuerkennen ist.

Es hat auch begründet, dass Spenden gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind bzw. Bewirtungsspesen nur unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Im Hinblick auf den vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigten Vorhaltscharakter der Berufungsvorentscheidung (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/16/0034; VwGH 30.4.2003, 99/13/0251; VwGH 26.11.2002, 99/15/0165) schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung an, dass eine berufliche Veranlassung für die Spenden nicht nachgewiesen werden konnte.

Streitgegenständlich machte die Bw. Werbungskosten iHv € 3.585,47 im Zusammenhang mit ihrer politischen Tätigkeit geltend. Davon hat das Finanzamt Aufwendungen iHv € 2.814,50 (€ 188,37 Handy, € 294,00 Kabelsignal, € 680,61 Klubbeiträge, € 1.013,30 Tombolaspenden, € 71,00 Bewirtungen, € 210,13 Büromaterial, € 184,56 Diverses (Toner, 40 % Privatanteil), € 56,13 PC-Afa, € 116,40 Betriebsratsumlage) anerkannt. In Streit stehen folgende als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen: Tombolaspenden iHv € 515,96, Bewirtungen iHv € 91,50, Diverses (u.a. Geburtstage im Sprengel, Blumen, Geschenke für Betreuerinnen) iHv € 156,87.

Zu den einzelnen Berufungspunkten wird Folgendes ergänzt:

1. Tombola, Spenden:

Es handelt sich dabei u.a. um Spenden für die Tanzschule, für Konzert (Kirche), für diverse Vereine, Abschiedsgeschenk für GR-Kollegen.

Freiwillige Zuwendungen (Spenden) sind gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG - unabhängig von ihrer Höhe - von einer Berücksichtigung ausdrücklich ausgeschlossen (*Doralt*, EStG § 4, Tz. 330 unter "Spenden").

Die Freiwilligkeit derartiger Zuwendungen liegt nach herrschender Rechtsmeinung vor, wenn diese ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden, oder auch dann, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruht, die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, § 20, Tz 105, 106).

Die herrschende Lehre definiert freiwillige Zuwendungen als Ausgaben, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Sie stellen selbst dann Kosten der Lebensführung dar, wenn sie im Einzelfall durch betriebliche oder berufliche Erwägungen mitveranlasst sind (*Neuber*, *Werbungskosten* politischer Funktionäre, ÖStZ 1993, 339).

Spenden, welche von einer Vielzahl von Steuerpflichtigen auch ohne Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit geleistet werden, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Sie unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988.

Was diese Spenden an verschiedene örtliche Organisationen betrifft, kann der Unabhängige Finanzsenat einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Gemeinderätin bzw. eine Gefahr für die diesbezüglichen Einkünfte - so wie das Finanzamt - nicht erkennen. Die geleisteten Spenden - sei es auch die Wertschätzung um die Tätigkeit der jeweiligen Organisationen auszudrücken - stehen aber in keinerlei Zusammenhang mit der jeweils

ausgeübten Tätigkeit als Gemeinderätin. Spenden können allenfalls dann absetzbar sein, wenn sie einen direkt werbewirksamen Charakter haben. Tragen die betreffenden Leistungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse 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 (*Warnold*, Besteuerung der Politiker, RdW 1999, 226). Eine konkrete Werbewirksamkeit ist auch nicht erkennbar.

Auch die Ausgaben von im Rahmen von Veranstaltungen oder außerhalb gewährten Geschenken sind nicht abzugsfähig, ausgenommen es erfolgt aus beruflichem Anlass. Durch die Überprüfung des Finanzamtes von sämtlichen Spenden und Aufwendungen für Tombolas und die großzügige Anerkennung iHv € 1.013,30 wurde diesen Umstand Rechnung getragen. Für sämtliche anderen Spenden (wie Spende für Tanzschule, Spende Festkonzert der Trachtenmusikkapelle, Spende Konzert Kirche) ist eine berufliche Veranlassung nicht nachgewiesen worden.

Obwohl Politiker angeblich in besonders hohem Maße Spenden und ähnliche Zuwendungen leisten müssen, ist dann, wenn kein Werbeeffekt erkennbar ist, die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Zu beachten ist auch, dass Spenden aus allen Bevölkerungsgruppen kommen und schon deshalb eine ausschließlich berufliche Veranlassung nicht anzunehmen ist.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde ist es unzweifelhaft, dass der Besuch von Konzerten oder Bällen auch der privaten Lebensführung dient. Durch den Besuch dieser Veranstaltungen wird ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben, was aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, mag der Besuch für einen Politiker auch eine gesellschaftliche Verpflichtung sein. Die entsprechenden Aufwendungen zählen daher zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen.

2. Bewirtungen und Diverses:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen grundsätzlich auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Bewirtungskosten sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Abgabepflichtige bezüglich jeder einzelnen Ausgabe den Nachweis erbringt, dass die Bewirtung weitaus überwiegend beruflich veranlasst ist und zugleich der Werbung dient. Ein nur allgemein gehaltenes Vorbringen reicht dabei zum Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen

Veranlassung bzw. der Werbewirksamkeit nicht aus (siehe dazu VwGH 17.9.1997, 95/13/0245; 31.3.2003, 99/14/0071).

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit vom dem Abgabepflichtigen 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 (VwGH 3. Mai 2000, 98/13/0198; 29.11.2000, 95/13/0026).

Das gesellschaftliche Ansehen fördert 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, zuteilwerden lässt. So können Bewirtungen anlässlich von konkreten Wahlveranstaltungen bei einem politischen Funktionär zu steuerlich absetzbaren Aufwendungen führen (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245). Von politischen Veranstaltungen spricht man dann, wenn der Politiker die Veranstaltung einberuft, um politische Angelegenheiten den Gemeindebürgern nahe zu bringen. 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. Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ergibt sich aber, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind.

Besprechungen bei einer Modeschau, bei einem Krampuskränzchen oder einer Besprechung mit der Fraktion sind keine typischen Wahlveranstaltungen. Das Finanzamt hat diese Bewirtungen anlässlich von Besprechungen überprüft und die berufliche Veranlassung und den Werbezweck im Falle von Bewirtungen iHv € 71,00 anerkannt.

In den nicht anerkannten Fällen konnte die Bw. jedoch eine ausschließliche berufliche Veranlassung nicht dartun, sodass eine Anerkennung zu versagen war.

Geschenke können allenfalls dann absetzbar sein, wenn sie einen direkt werbewirksamen Charakter haben: In Betracht kommen etwa von Politikern üblicherweise im Rahmen des Wahlkampfes verteilte Werbegeschenke, die mit dem Namen des Politikers versehen sind (*Warnold*, Besteuerung der Politiker, RdW 1999, 226).

Was die Aufwendungen für Blumenspenden anlangt, ist zu sagen, dass abgesehen davon, dass die berufliche Veranlassung ebenfalls nicht in ausreichendem Maße dokumentiert worden

ist, Blumenspenden anlässlich Muttertagsfeiern, runden Geburtstagen von Mitbürgern, usw. in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit Wahlwerbung stehen. Sie haben keinen direkt werbewirksamen Charakter. Dies wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur dann der Fall, wenn zB die Muttertagsfeier von einer wahlwerbenden politischen Partei veranstaltet worden wäre. Dass dies der Fall gewesen ist, hat die Bw. jedenfalls nicht behauptet.

Die Bw. beruft sich in ihrer Berufung sowie Vorlageantrag wiederholt auf die Lohnsteuerrichtlinien bzw. einen im Fachmagazin Kommunal wiedergegebene Information des Bundesministeriums für Finanzen. Dazu ist jedoch festzuhalten, dass die Anerkennung von Werbungskosten lediglich auf Grund der anzuwendenden Gesetze und Verordnungen erfolgt und der Unabhängige Finanzsenat an Rechtsmeinungen bzw. Erlässe nicht gebunden ist. Die diesbezüglichen Verweise müssen daher ins Leere gehen.

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden die für andere Steuerpflichtige geltenden allgemeinen Grundsätze über Anerkennung bzw. Einschränkung von Werbungskosten für Politiker für ebenso maßgeblich erachtet (VwGH 9.12.2004, 99/14/0253; Renner, SWK 7/2005). Dies bedeutet mit anderen Worten, dass auch für einen Politiker die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes im selben Umfang wie für andere Berufsgruppen maßgeblich sind und besondere, im Ergebnis unsachliche, Begünstigungen, etwa in Richtung einer großzügigeren Auslegung des Werbungskostenbegriffes, nicht bestehen. Daher ist auch von einem Politiker nachzuweisen, inwieweit eine berufliche Veranlassung der jeweiligen Werbungskosten gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. April 2012