



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DF, 1180, vertreten durch Clemens Reinöhl, Steuerberater, 1190 Wien, Obkirchergasse 34, vom 10. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg vom 9. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Jahr 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Veranlagung anerkannte das Finanzamt die Kosten für ein Abschiedsfest in Höhe von € 3.500,-- sowie für ein Antrittsfest in Höhe von € 2.583,04 nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dies wurde damit begründet, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl. gemäß § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Dagegen brachte die Bw. eine Berufung ein, die sie wie folgt begründete.

„Bei der Berechnung des Einkommens wurden die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für das Antrittsfeier in Höhe von € 2.583,04 nicht berücksichtigt. Meine Mandantin ist im Jahr 2005 zur Primärärztin an einem anderen Spital bestellt worden. Anlässlich Ihres Dienstantrittes wurde von der Spitalsleitung ein Fest veranstaltet. Die Auswahl des Ortes des Festes, der Gäste und des Buffets wurden von der Spitalsleitung vorgenommen. Meine Mandantin hatte darauf keinen Einfluss. Ihr oblag lediglich die Bezahlung der Kosten. Diese Aufwendungen sind für meine Mandantin keine Repräsentationskosten. Es lag von Ihrer Seite

her kein Bedürfnis oder eine Notwendigkeit vor, den vom Spital geladenen Gästen gegenüber zu repräsentieren. Es handelt sich vielmehr um Repräsentationskosten des Spitals. Für meine Mandantin waren es Aufwendungen, die sich im Zusammenhang mit der Beförderung zur Primärärztin und damit verbunden der Verbesserung ihres Einkommens zwangsläufig ergaben.

Weiters wurden bei der Berechnung die als Werbungskosten angesetzten Ausgaben für das Abschiedsfeier im bisherigen Spital meiner Mandantin nicht berücksichtigt. Meine Mandantin war dort als Oberärztin beschäftigt. Es ist im Spitalsdienst allgemein üblich, dass bei Ausscheiden aus einem höheren Spitalsdienst die Kollegen und Mitarbeiter der Abteilung zu einem Abschiedsfest eingeladen werden. Meine Mandantin konnte sich dieser allgemein üblichen Verpflichtung nicht entziehen. Auch in diesem Fall handelt es sich nicht um Repräsentationsspesen, da meine Mandantin gegenüber den Mitarbeitern ihres bisherigen Spitals nichts mehr zu repräsentieren hatte.

In beiden Fällen handelt es sich um notwendige Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte als Ober- bzw. Primärärztin unmittelbar zusammenhängen. Beide Veranstaltungen dienten nicht dazu, das gesellschaftliche Ansehen meiner Mandantin zu fördern. Es ist daher der § 20 EStG nicht auf diese als Werbungskosten anzusetzenden Aufwendungen anzuwenden.

Ich beantrage die Aufhebung des Bescheides und Neufestsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Kosten für die Abschiedsfeier von € 3.500,00 und die Antrittsfeier von € 2.583,04, zusammen € 6.083,04“.

Daraufhin erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsentscheidung, welche wie folgt begründet wurde:

„Gemäß § 20 Abs. 1 Zi. 3 EStG 88 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden.“

Nach ständiger Rechtssprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen alle Aufwendungen / Ausgaben zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern (VwGH 22.1.1985, 84/14/0035).

Bei der Bewirtung von Kollegen und Mitarbeiter handelt es sich um Repräsentationsaufwendungen, die unter das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Zi. 3 EStG fallen und somit steuerlich nicht in Ansatz gebracht werden können.“

Dagegen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein, welcher nicht näher begründet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 2988 handelt es sich bei Werbungskosten um Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a 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.

§ 20 EStG 1988 enthält somit Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der Sphäre der Einkommensverwendung ausgabenseitig getrennt werden soll. Aufwendungen und Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen beruflicher (betrieblicher) mit privater Veranlassung nach näherer Anordnung vom Gesetz versagt.

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, EStG4, Tz. 83 zu § 20 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Erkenntnisse). Der VwGH hat weiters in mehreren Erkenntnissen Bewirtungsspesen den Werbecharakter, der einen Abzug der Aufwendungen zur Hälfte zuließe, verneint (vgl. die Beispiele bei Doralt, aaO, Tz. 95 zu § 20, die bspw. die "Einstandsfeier" eines Primararztes betrafen). Lt. Doralt (aaO, Tz. 98 zu § 20) kommt bei Nichtselbständigen bei Bewirtungsspesen eine Werbekomponente idR überhaupt nur dann zum Tragen, wenn der Lohn - zumindest teilweise - erfolgsabhängig ist.

Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I § 20 Tz 83 und die dort zitierte Judikatur)

Bewirtungsaufwendungen sind nach den Bestimmungen des EStG 1988 abzugsfähig, wenn die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Verwaltungsgerichtshof legt auch für die Abzugsfähigkeit einen überaus strengen Maßstab an. Er fordert im Erkenntnis vom 3.6.1992, 91/13/0176:

Einen eindeutigen Werbungszweck. Bei einem bloß werbeähnlichen Aufwand sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

Erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung.

Den Nachweis des Zutreffens obiger Voraussetzungen für jede einzelne Aufwendung. Eine bloße Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO) reicht nicht aus, geschweige denn bloß allgemein gehaltene Behauptungen (VwGH vom 18. November 1987, 84/13/0083). Die Beweislast trifft den Steuerpflichtigen allein, der den Aufwand zum Abzug geltend macht (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 20 EStG 1988, S. 50). Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist es Aufgabe des Bw. (Beweislastumkehr), von sich aus den Werbezweck und die weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung durch entsprechende Organisation der Belege und der Aufzeichnungen nachzuweisen.

Im gegenständlichen Fall ist der Werbungszweck hinsichtlich des Repräsentationsaufwandes aus folgenden Gründen nicht gegeben:

Durch die in § 20 Abs. 1 EStG 1988 eingefügte Ziffer 3 wird auf dem Gebiet der Einkommensteuer ein generelles Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen festgelegt. Dieses Verbot gilt auch dann, wenn als Repräsentationsaufwendungen anzusehende Ausgaben unbestritten betrieblich bedingt sind. Nicht berührt durch das Verbot sind jene Aufwendungen, die für Zwecke der Werbung getätigten werden. Das Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen wird daher insbesondere für die Abgrenzung solcher Aufwendungen vom Werbeaufwand von Bedeutung sein.

Wenn eine Werbemaßnahme als Ziel eine Imagebeeinflussung vor Augen hat, so muss sie, um nicht als Repräsentationshandlung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eingestuft zu werden, ausschließlich den unternehmerischen Bereich tangieren. Sobald sie aber auch das gesellschaftliche Ansehen des Unternehmers fördert, sie diesem ermöglicht zu repräsentieren (VwGH vom 22. Jänner 1985, ZI. 84/14/0035), wird der Bereich der Werbung im eigentlichen Sinne verlassen und muss im steuerlichen Sinn von Repräsentationsaufwendungen gesprochen werden.

Im vorliegenden Fall wurde kein Werbeobjekt in Form einer Werbebotschaft an eine Zielperson herangetragen, daher liegt keine Werbung vor. Dies wurde auch nicht behauptet. Laut Ausführungen in der Berufung handelt es sich um Repräsentationskosten des Spitals und um Aufwendungen, die sich im Zusammenhang mit der Beförderung der Bw. zur Primärärztin ergaben. Somit liegen Repräsentationskosten vor, die im Zusammenhang mit der Beförderung der Bw. anfielen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 26.4.1994, Zl. 91/14/0036 zu den Aufwendungen eines Primararztes für die Einstandsfeier anlässlich des Dienstantritts ausgeführt, dass diese Aufwendungen Repräsentationsaufwendungen eines Primararztes sind und daher nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden dürfen. Dies entspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hg. Erkenntnisse vom 26. Jänner 1981, 2157/79; 26. September 1990, 90/13/0192; 29. Jänner 1991, 89/14/0088), von der abzugehen sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst sehe. Derartige Aufwendungen seien durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung. Auch wenn sie möglicherweise geeignet sind, den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern, müsse ihnen die Abzugsfähigkeit versagt bleiben. Gleiches gilt auch für die Abschiedsfeier der Bw. Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen kommt eine Abzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Aufwendungen im Hinblick auf § 20 EStG 1988 nicht in Betracht.

Wien, am 20. Juni 2008