



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr Barbara Straka, Mag. Natascha Marth und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Christina Seper über die Berufung des Berufungswerbers, vom 8. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Mößner, vom 24. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 7. März 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Ruhestand befindlicher Beamter und war von 1982 bis 2001 Bürgermeister einer burgenländischen Stadt (in weiterer Folge als Stadt X bezeichnet).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beantragte der Bw. unter anderem den Abzug eines Betrages von € 11.709,10 als Werbungskosten infolge Rückzahlung eines Abstattungskredits bei der Raiffeisenbank X.

In einem Schreiben vom 16. Mai 2003 führte der Bw. hiezu unter anderem aus:

„Ab ... 1982 war ich Bürgermeister der Stadtgemeinde X. Mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2002 bin ich von meinem Amt als Bürgermeister zurückgetreten.

Da die Sportvereinigung X (SVX) mich als Bürgermeister wiederholt um finanzielle Hilfe gebeten hat, weil sie - wie allgemein bekannt - enorme Zahlungsschwierigkeiten und die Gefahr der Abwanderung der Leistungsträger in der Kampfmannschaft und des Abstiegs von der Regionalliga drohte, habe ich meine Hilfe zugesagt.

Für die Sportstadt X wäre ein Scheitern des Fußballvereines, der im Jahr 2002 sein y-jähriges Bestandsjubiläum feiern sollte, nicht nur beschämend sondern auch in ihrer Weiterentwicklung abträglich gewesen.

Wie aus beiliegendem Auszug aus der Niederschrift über die Gemeinderatssitzung vom 31.7.2001 hervorgeht, ist es mir auch gelungen, eine Subvention in der Höhe von ATS 583.150,00 der Stadtgemeinde X beschließen zu lassen. Allerdings war dieser Betrag im Hinblick auf die großen Zahlungsverpflichtungen nicht ausreichend, die Sportvereinigung X vor dem finanziellen Untergang zu retten.

Trainer, Spielervertreter und Funktionäre haben mich ständig an meine Zusage der finanziellen Hilfeleistung erinnert und diese vehement eingefordert.

Da im Jahre 2002 Bürgermeister- und Gemeinderatswahlen anstanden und die Unterstützung des Fußballvereines SVX durch die Stadtgemeinde X zu politischen Turbolzenen führte, war es mir unmöglich, im Gemeinderat neuerlich einen Antrag auf finanzielle Unterstützung dieses Vereines zu stellen. Andererseits konnte ich auch meinen guten Ruf als Bürgermeister nicht gefährden, weshalb ich zur Abwendung der Zahlungsunfähigkeit des SVX einen Abstattungskredit laut beiliegender Ablichtung des Vertrages bei der Raiffeisenbezirksbank X in der Höhe von ATS 460.000,00 am 19. Dezember 2001 aufgenommen habe und laut Niederschrift am selben Tag Funktionären des Fußballvereines SVX den Barbetrag von ATS 456.200,00 aushändigte.“

Aus der vom Bw. vorgelegten Niederschrift über die Gemeinderatssitzung der Stadtgemeinde X vom 31. Juli 2001 geht hervor, dass nach ausführlicher Diskussion über Antrag des Bürgermeisters mehrheitlich dem SV X eine zusätzliche Subvention in der Höhe von S 583.150,00 gewährt wurde. Aus dem Protokoll geht weiters hervor, dass der SV X sich in Liquiditätsschwierigkeiten befindet und sowohl die Spieler als auch der Trainer für die Monate März bis Mai 2001 keine Entschädigungen erhalten hätten. Es habe daher die große Gefahr bestanden, dass sich die Kampfmannschaft auflöse und für die kommende Spielsaison nicht mehr zur Verfügung stehe. „Es war höchster Handlungsbedarf gegeben, um vorerst die Spieler und den Trainer zufrieden zu stellen, um den weiteren Bestand der Mannschaft zu gewährleisten.“

Mit Zustimmung des Gemeindevorstandes habe der Bürgermeister sowohl mit dem Trainer als auch mit den Spielern Gespräche geführt und sie davon überzeugt, dass es Wert sei, für X zu spielen.

Die Entschädigungen des Trainers und der Spieler für die Monate März bis Mai 2001 in der Gesamthöhe von ATS 583.150,00 seien mangels Liquidität nicht ausbezahlt worden.

Eine Subvention für „Jugend ist Zukunft“ in der Höhe von ATS 200.000,00 sei auch für das Jahr 2001 genehmigt und bereits zur Überweisung gebracht worden.

Der Bürgermeister habe berichtet, dass der Hauptsponsor des SV X ausgefallen sei und es Probleme gebe, einen neuen Obmann zu finden.

In der „regen Diskussion“ hätten mehrere Gemeinderäte kritisiert, dass es sich um ein „Fass ohne Boden“ handle und der SV X trotz mehrmaliger finanzieller Unterstützung der

Stadtgemeinde X noch immer Schwierigkeiten habe. Das Jahresbudget des Vereines betrage rund ATS 2,5 Mio.

Die Stadtgemeinde X habe für den SV X „schon Millionen aufgebracht“ und der SV X sei daher sehr gut bedient gewesen.

Ferner wurde im Gemeinderat Kritik daran geübt, dass der genannte Betrag von ATS 583.150,00 bereits an den Verein ausgezahlt worden sei, ohne dass darüber zuvor ein Gemeinderatsbeschluss gefasst worden sei.

Der Bürgermeister habe mit Nachdruck festgestellt, „dass die Subvention nicht überwiesen, sondern an diejenigen, die die Forderungen hatten, ausbezahlt wurde. Das Geld wurde unter der Auflage ausbezahlt, dass sowohl der Trainer als auch die Spieler für die Saison 2001/2002 dem SV X weiterhin zur Verfügung stehen“.

Dem in Ablichtung vorgelegten Abstattungskreditvertrag des Bw. mit der Raiffeisenbezirksbank X lässt entnehmen, dass der Bw. einen einmal ausnützbaren Kredit in Höhe von ATS 460.000,00, rückzahlbar in 54 monatlichen Pauschalraten zu jeweils ATS 10.000,00, eingeräumt erhalten hat. Die Gesamtbelastung lt. BWG betrage ATS 529.773,83.

Einer vom Bw. am 19. Dezember 2001 handschriftlich mit zwei Funktionären des SV X aufgenommenen Niederschrift lässt sich entnehmen, dass die beiden Funktionäre des SV X die Übernahme von ATS 456.200,00 bestätigen, „welchen Betrag uns [der Bw.] aus seinen eigenen Mitteln als Aushilfe für die teilweise Bezahlung der Spielerforderungen ausgehändigt hat. Mit diesem Betrag sollen die Punkteprämien (Herbst 2001) zur Hälfte = ATS 198.350,00, Fixum der Spieler für Oktober und November = ATS 174.600,00 und Fixum für Trainer I und II, Masseur, Platzwart und Fahrtkosten von insgesamt ATS 83.250,00, Gesamtsumme ATS 456.200,00 bezahlt werden.“

Einer ebenfalls vorgelegten Bestätigung der Raiffeisenbezirksbank X vom 16. Mai 2003 zufolge hat der Bw. auf den aufgenommenen Kredit Rückzahlungen für Kapital und Zinsen in der Höhe von € 11.709,10 geleistet.

Mit Bescheid vom 24. Juni 2004 wurde der Bw. vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 veranlagt, wobei die geltend gemachten Werbungskosten für Kapitalrückzahlung und Zinsen in Zusammenhang mit der Zahlung an den SV X nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. Begründend führte das Finanzamt hiezu aus:

„Gemäß § 16 EStG sind Werbungskosten Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welcher auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Die Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur

Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen. Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen als Bürgermeister bestehen, welcher nach Ansicht des Finanzamtes nicht gegeben ist. Die Zuwendung hat auch keinen Werbecharakter, da sie laut dem, dem Finanzamt bekannten Sachverhalt, auch nicht für Zwecke Wahlwerbung genutzt wurde.

Aus diesem Grund sind die Rückzahlungsbeträge des Kredites für die Zuwendung an den Sportverein als Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig."

Mit Schreiben vom 7. Juli 2004 erhob der Bw. unter anderem Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 24. Juni 2004 und führte hiezu unter anderem aus:

„Zum Einkommensteuerbescheid 2002 stelle ich fest, dass das Finanzamt meines Erachtens sowohl den Sachverhalt als auch die gesetzlichen Bestimmungen des § 16 EStG unrichtig beurteilt bzw. angewendet hat und daher zu Unrecht meine Rückzahlungsbeträge von € 11.709,10 des Kredits für die Zuwendung an den Sportverein X als Werbungskosten nicht anerkannt hat.

Als Tatsache darf ich in Erinnerung rufen, dass ich seit ...1982 bis 2001 Bürgermeister von X war. Es ist mir gelungen seit 1982 die Gemeinderatswahlen in ununterbrochener Reihenfolge, und zwar 1987, 1992 und 1997, wobei ich 1992 und 1997 in direkter Wahl zum Bürgermeister gewählt wurde, zu gewinnen. Einer der Hauptgründe meiner Wahlerfolge war, dass die Wählerinnen und Wähler bzw. die Menschen sich auf mein Wort verlassen konnten. Meine Zusagen einzuhalten war stets mein ernstliches Bestreben - selbst unter größten persönlichen Opfern. Es wäre für mich ein totaler Verlust meiner Glaubwürdigkeit gewesen, wenn ich knapp vor Beendigung meiner Laufbahn als Bürgermeister mein in der Öffentlichkeit der Sportvereinigung X gegebenes Wort der finanziellen Hilfe gebrochen hätte. Eine weitere zusätzliche Subvention der Stadtgemeinde X zur Wahrung des Klassenerhaltes des Fußballvereines und der Abwehr dessen wirtschaftlichen Niederganges war zufolge der politischen Situation und der bevorstehenden Bürgermeister- und Gemeinderatswahl im Herbst 2002 im Gemeinderat nicht zu erwirken, weshalb ich noch als aktiver Bürgermeister von X am 19. Dezember 2001 die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannte finanzielle Rettungsaktion auf eigene Rechnung und Gefahr gemacht habe. Mein Rücktritt als Bürgermeister erfolgte erst später. Es war auch noch nicht abzusehen, ob ich allenfalls nicht auch in der Bürgermeister- und Gemeinderatswahl 2002 um das Vertrauen der Wählerinnen und Wähler mich bewerbe. Dieser Aufwand resultiert einzig und allein aus meiner Verantwortung und Amtsführung als Bürgermeister. Nie und nimmer hätte ich dieses finanzielle Opfer als Privatperson zum eklatanten Nachteil meiner Familie auf mich genommen.

Da der strittige Aufwand ganz und gar die Merkmale und Voraussetzungen von Werbungskosten aufweist, ersuche ich um die Anerkennung der Rückzahlungen von € 11.709,10 gemäß § 16 EStG und Aufhebung des angefochtenen Bescheides ..."

Mit Bericht vom 17. Juli 2004 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 7. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. zur Frage des Abflusszeitpunktes der von ihm geltend gemachten Werbungskosten aus, sein Einkommen sei erst durch die Kreditrückzahlung und die Zinsen im Jahr 2002 sowie in den Folgejahren belastet worden.

Der Bw. habe dem Spielervertreter, dem Trainer und Funktionären des SV X versprochen, sich für eine finanzielle Unterstützung einzusetzen. Er habe allerdings den Gemeinderat damit nicht neuerlich befassen können, da eine Zustimmung dieses Kollegialorganes nicht zu erwarten gewesen sei. Für das Ansehen des Bw. wäre es schädlich gewesen, wäre der SV X infolge fehlender Unterstützung in Konkurs gegangen.

Das Finanzamt erläuterte, hinsichtlich der Erledigung des Anbringens des Bw. mit dem bundesweiten Fachbereich des BMF Rücksprache gehalten zu haben und sei dessen rechtlicher Beurteilung gefolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da - soweit ersichtlich - die hier strittige Rechtsfrage bislang weder in Literatur, Judikatur noch Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates erörtert wurde, entscheidet gemäß § 282 Abs. 1 Z. 2 BAO über die Berufung der gesamte Berufungssenat.

Unstrittig ist, dass der Bw. am 19. Dezember 2001 einen Kredit bei der Raiffeisenbezirksbank X aufgenommen hat und am gleichen Tag aus diesen Kreditmittel dem SV X einen Betrag von ATS 456.200,00 als „Aushilfe für die teilweise Bezahlung der Spielerforderungen“ und die Bezahlung weiterer Forderungen des Vereines übergeben hat.

Unstrittig ist auch, dass der Bw. als Bürgermeister stets für eine Förderung des SV X eingetreten ist und - nach bereits erfolgten Subventionen - eine weitere Subventionsgewährung durch die Stadtgemeinde X im Jahr 2001 unwahrscheinlich war.

Schließlich ist noch unstrittig, dass der Bw. seine Funktion als Bürgermeister der Stadtgemeinde X mit 31. Dezember 2001 zurückgelegt hat.

In rechtlicher Hinsicht beantragt der Bw. die Anerkennung der „finanziellen Rettungsaktion“ des SV X im Jahr 2001 als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988, wobei der im Jahr 2002 an die Raiffeisenbezirksbank X abgeflossene Betrag (Kapitalrückzahlung und Zinsen) in Höhe von € 11.709,10 geltend gemacht wird.

Es ist zunächst zu prüfen - da der Abfluss des Betrages von ATS 456.200,00 an den SV X im Jahr 2001 erfolgt ist - in welchem Umfang überhaupt Werbungskosten im Jahr 2002 gegeben sein können.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Einnahmen und Ausgaben sind bei Nichtbilanzierern grundsätzlich im Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses steuerwirksam. So sind die Betriebsausgaben des Einnahmen-Ausgaben-Rechners (§ 4 Abs. 3, ausgenommen die AfA und die Investitionsbegünstigung), die Werbungskosten

(§ 16, ausgenommen die AfA), die Sonderausgaben (§ 18, ausgenommen Verlustvortrag) und die außergewöhnlichen Belastungen (§ 34) in jenem Jahr abzusetzen, in dem die Vermögensminderung, also der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, eingetreten ist. Sondervorschriften bestehen beispielsweise für Instandsetzungen (§ 4 Abs. 7, § 28 Abs. 2) sowie bei der Darlehensfinanzierung bestimmter Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 19 Anm. 3).

Sollte die „finanzielle Rettungsaktion“ zu Werbungskosten führen, so wären im Jahr 2001 - also außerhalb des Berufungszeitraumes - anzusetzende Werbungskosten in Höhe von ATS 456.200,00 angefallen, während im Jahr 2002 nur die an die Raiffeisenbezirksbank X gezahlten Zinsen und Spesen abzugsfähig wären.

Nach Ansicht des erkennenden Senates liegen jedoch auch dem Grunde nach keine Werbungskosten vor.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 32 Z. 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 4 leg.cit.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden 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.

Der Bw. stützt den Werbungskostenabzug der in Rede stehenden Aufwendungen darauf, dass es seine Reputation als Bürgermeister der Stadtgemeinde X erfordert habe, zu seiner Zusage, den Sportverein X zu fördern, zu stehen.

Nun kann vernünftigerweise diese - vom Finanzamt nicht bestrittene - Zusage an die Wählerinnen und Wähler wohl nur so verstanden werden, dass sich der Bw. in seiner Eigenschaft als Bürgermeister für eine finanzielle Förderung des SV X einsetzt. Dies ist, wie sich etwa aus dem vorgelegten Gemeinderatsprotokoll ergibt, auch geschehen.

Die Wählerinnen und Wähler verbinden jedoch mit einer derartigen Zusage nicht die Erwartung, dass der Gewählte aus Privatmitteln einen beträchtlichen Betrag zur Sportförderung zur Verfügung stellt.

Selbst wenn diese Erwartung bestehen würde, wäre für den Bw. hieraus nichts gewonnen: So sehr es auch ehrenhaft ist, zu gegebenen Wahlversprechen zu stehen, kann jedoch nicht auf dem Umweg über ein Wahlversprechen eine die Lebensführung betreffende Ausgabe als Werbungskosten zu Lasten der Allgemeinheit abgesetzt werden. Folgte man den Angaben des

Bw., könnte jede Zahlung, die vorher in der Wahlwerbung angekündigt wird, steuermindernd geltend gemacht werden. Ein derartiges Verständnis kann dem EStG 1988 nicht beigelegt werden.

Unter bestimmten Umständen - bei im Hinblick auf das Ineinanderfließen betrieblicher/beruflicher Erwägungen (Werbewirkung) und privater Motive (Unterstützung eines Sportlers oder Sportvereines aus Sportbegeisterung) strenger Auslegung - können Sponsorzahlungen steuerlich abzugsfähig sein. Um Zuwendungen an den Sportler oder Sportverein das Merkmal der Freiwilligkeit und damit den Spendencharakter zu nehmen, müssen schon von der rechtlichen Seite her die gegenseitigen Verpflichtungen - des Sponsors zu Geldleistungen, des Sportlers bzw. Vereines zu Werbeleistungen - eindeutig fixiert sein. Es müssen seitens des Sportlers oder Vereins aus tatsächlich Werbeleistungen erbracht oder erforderlichenfalls durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden. Die Leistungen des Vereins müssen geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Dies wird im Allgemeinen nur angenommen werden können, wenn der Sportler oder der Verein sichtbar für den Sponsor Reklame macht, etwa durch deutliche Aufschrift des Sponsornamens am Rennauto, auf einem anderen Sportgerät oder auf der Sportkleidung. Derartige Werbeeffekte müssen als Mindestfordernis für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Sponsorleistungen erbracht werden. Der gesponserte Sportler oder Verein muss sich als Werbeträge eignen und der Werbeaufwand zu dieser Eignung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Die Abgabenbehörde hat bei Sponsorverträgen sohin zu prüfen, ob diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrundeliegt. Tragen die Leistungen des Sponsors nach dem Gesamtbild der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse überwiegend die Merkmale von Unterstützungen im Interesse des Sportlers oder Vereins, so sind die Leistungen gleich Spenden als freiwillige Zuwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. *Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 4 Tz. 39 „Sponsorenzahlungen“*).

Bei dem klassischen Mäzenatentum steht eindeutig die Förderung im Vordergrund,... Im Vergleich zum Mäzenatentum verfolgt das Sponsoring durch Unternehmen eigene Ziele (*Kolarz-Lakenbacher/Reichlin-Meldegg, Sponsoring, Orac Wien 1995, 15*). Beim Sponsoring von Sportmannschaften wird ein Team finanziell unterstützt und erklärt sich zu kommunikativen Maßnahmen für den Sponsor bereit. Als Gegenleistungen kommen in Betracht (vgl. *Kolarz-Lakenbacher/Reichlin-Meldegg, Sponsoring, Orac Wien 1995, 39*):

- Trikotwerbung („Mannwerbung“)
- Bekleidung und Ausrüstung der Mannschaft
- Einbeziehung der Sportmannschaft in die Werbung

-
- Durchführung von Verkaufsförderungsmaßnahmen mit einer Gruppe aus der Sportmannschaft
 - Durchführung von Treffen mit Sportlern aus dem Team und ausgewählten unternehmensrelevanten Personen.

Sportsponsoring basiert auf dem klaren Prinzip von Leistung und Gegenleistung (*Kolarz-Lakenbacher/Reichlin-Meldegg, Sponsoring*, Orac Wien 1995, 44).

Der Einsatz des Sponsors in einem Sponsoringengagement wird in der Erwartung erbracht, dadurch einen ökonomischen Nutzen zu erhalten. Dafür sind Gegenleistungsvereinbarungen notwendig, durch die der Sponsor die zuvor angestrebten kommunikativen Zwecke erreichen kann (*Riermeier/Platzer, Wichtige Vertragsschwerpunkte eines Sponsorings*, in *Fitzweiler, Sport-Marketing und Recht*, Helbing & Lichtenhahn, C.H. Beck, Linde, 2002, 40).

Es bedarf keiner weiteren Ausführung, dass die hier genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Sponsorzahlungen nicht vorliegen.

Dass vom Sportverein X Leistungen im vorgenannten Sinn für den Bw. oder seine Partei erbracht worden wären, wurde nicht behauptet. Es spräche auch die Formulierung in der Niederschrift vom 19. Dezember 2001 („aus eigenen Mitteln als Aushilfe“) sowie das Fehlen der Erwähnung entsprechender Leistungen gegen eine derartige Vereinbarung; vielmehr sollten offene Verbindlichkeiten – ohne Gegenleistung – beglichen werden..

Die Zahlung des Bw. an den Sportverein X und die hieraus resultierenden Finanzierungskosten sind daher nicht als Sponsorzahlungen zu qualifizieren, sondern als – ohne Gegenleistungserwartung – freiwillig geleistete Spende.

Gem § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind freiwillige Zuwendungen nicht abzugsfähig. Die hL 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 (berufliche) Erwägungen mitveranlaßt sind. Freiwilligkeit liegt aber auch dann vor, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruht, die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist (*Neuber, Werbungskosten politischer Funktionäre*, ÖStZ 1993, 339).

Nun können Spenden bei Politikern unter Umständen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sein, und zwar dann, wenn der Werbecharakter der Spende den Repräsentationscharakter eindeutig überwiegt.

„Nach der Verwaltungspraxis sind Pokale und gleichartige Sachspenden von politischen Funktionären, soferne sie die Namensaufschrift des Spenders und dessen

Funktionsbezeichnung tragen (zB Abg z NR), abzugsfähig. Ebenso sind Zahlungen, die im Zuge von Wahlreisen bzw aus anderen beruflichen Anlässen erfolgen (etwa Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines beruflich veranlaßten Ballbesuches, Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas usw), abzugsfähige Werbungskosten. Nicht abzugsfähig sind hingegen Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet..." (Neuber, a.a.O.)

Die Verwaltungspraxis führt hierzu in Rz. 383 b der - den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden - LStR 2002 verschiedene Beispiele an. So sind dieser Randzahl zufolge Zahlungen, die aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis des Mandatars wie Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich eines Ballbesuches oder Geld- oder Sachspenden anlässlich von Tombolas erfolgen, als Werbungskosten abzugsfähig. Wende ein Mandatar in seinem Wahlkreis Beträge auf („z.B. Anschaffung von Parkbänken, eines Wartehäuschens“), „dann sind auch diese Beträge im Regelfall absetzbar (eine „Werbewirkung“ ergibt sich in der Regel aus der Publikation in der Lokalpresse)“.

Margreiter, Zur Abzugsfähigkeit von (Werbe-)Geschenken, SWK 1997, 549, äußert sich kritisch zum Vorgänger dieser Regelung in den LStR, dem so genannten „Politiker-Erlass“:

„Der „Poltikererlaß“ dürfte einerseits nicht Vergleichbares gleichsetzen, nämlich die Öffentlichkeitsarbeit und die Wahlwerbung eines Politikers der kommerziellen Werbung eines Kaufmannes, andererseits aber auch dort einen Abzug zulassen, wo es einem Kaufmann nach der bisherigen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung verwehrt ist. Ferner dürfte nach dem Erlaß das Auftreten des Politikers in der Öffentlichkeit - bei welchem Anlaß auch immer - nie auch der Geselligkeit (Unterhaltung, ...), sondern nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre iS eines permanenten Wahlkampfes bzw einer Wahlkreisbetreuung zugeordnet werden. Ist der Erlaß mehr als ein Schimmer am Horizont (uU Abrücken vom Abzugsverbot) oder bloß ein Erguß des BMF mit teilweise mißverständlichen Aussagen? Jedenfalls sollte nicht zweierlei Maß angelegt, sondern der Erlaß auch dem Unternehmer oder Arbeitnehmer (zB Geschäftsleiter einer Bank) zugänglich sein.“

Warnold, Besteuerung der Politiker, RdW 1999, 226, führt zu Spenden von Politikern etwa aus:

„Spenden sind nur dann absetzbar, wenn sie einen direkt werbewirksamen Charakter haben. Sie sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (beruflicher) Grundlage beruhen, was bei Aufwendungen für gemeinnützige und mildtätige Zwecke in der Regel nicht der Fall ist.“

Freiwillige Zuwendungen (Spenden) sind gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG unabhängig von ihrer Höhe von einer Berücksichtigung als Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. 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. Die Aufwendungen müssen leicht und eindeutig nach ihren privaten und beruflichen Komponenten getrennt werden können. So sind freiwillige Zuwendungen auch dann keine Werbungskosten, wenn mit den Aufwendungen auf die Person des Spenders, zB durch

Hinweise in der örtlichen Presse, in Broschüren oder auf einer Tafel beim Eingang des Gebäudes, für dessen Errichtung die Spende geleistet wurde, aufmerksam gemacht wurde...

Es wäre mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, wenn Unternehmer oder Politiker derartige Zuwendungen im Hinblick auf die Werbewirkung absetzen könnten, während andere Abgabepflichtige von einer derartigen Absetzmöglichkeit ausgeschlossen wären.

Der Politiker hätte von sich aus den Nachweis zu erbringen, daß die Spenden einen direkt werbewirksamen Charakter haben und nahezu ausschließlich auf beruflicher Grundlage beruhen. Allgemeine Behauptungen sind nicht ausreichend."

Es kann dahingestellt sein, ob die Aussagen in den LStR 2002 in dieser Allgemeinheit zutreffend sind. Wie sich aus den in den LStR genannten Beispielen ergibt, hat der Erlassgeber - verglichen mit der streitgegenständlichen Zahlung - eher geringere Aufwendungen vor Augen. Es kann aber auch dem BMF nicht zugesonnen werden, mit dieser Aussage in den Lohnsteuerrichtlinien die Zahlung eines Betrages in der streitgegenständlichen Höhe allein aufgrund der damit in Zusammenhang stehenden positiven Aufnahme in der öffentlichen Meinung als Werbungskosten als abzugsfähig zu erachten.

Auch im gegenständlichen Fall hat das BMF - wie sich einer aus dem im Finanzamtsakt befindlichen Anfragebeantwortung des „Fachbereich bundesweit“ des BMF ergibt, nicht die Auffassung vertreten, die gegenständlichen Zahlungen seien als Werbungskosten abzugsfähig.

Selbst wenn der Bw. nicht wenige Tage nach der am 19. Dezember 2001 erfolgten Auszahlung an den Verein seine Funktion zurückgelegt hätte, kann die gegenständliche Zahlung nicht mit der Begründung, es habe sich um potentielle Wahlwerbung gehandelt, abgezogen werden.

Wie bereits oben ausgeführt, kann aber auch der Umstand allein, dass der Bw. als Bürgermeisten sich stets für eine Förderung des Sportvereins eingesetzt hat, nicht dazu führen, die streitgegenständliche Zahlung samt Finanzierungskosten als nachträgliche Werbungskosten für die (bisherige) Tätigkeit als Bürgermeister angesehen werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. März 2005