

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

In ihrem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte die Beschwerdeführerin (Bf.) Werbungskosten im Gesamtbetrag von 41.439,44 Euro im Zusammenhang mit ihrer politischen Funktion als Bürgermeisterin von X und Abgeordnete zum *** Landtag geltend. Konkret handelte es sich dabei um Personalaufwand, Aufwendungen für Seminare, politische Tätigkeit, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Coaching, Reisen, Informationsbeschaffung, Spenden, Mitgliedsbeiträge, Werbung, Aus- und Fortbildung und Bewirtung.

Mit Vorhalt vom 3. August 2009 teilte das Finanzamt der Bf. mit, dass es beabsichtige, in Abänderung der eingebrachten Erklärung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 Änderungen vorzunehmen und ersuchte um schriftliche Stellungnahme bzw. gegebenenfalls um Vorlage weiterer Unterlagen. Betreffend die Bewirtungskosten wurde ersucht, für jeden einzelnen Beleg den Inhalt der Gespräche sowie die Namen der bewirteten Personen bekannt zu geben. Im Hinblick auf den Personalaufwand wurde um Erläuterung der genauen Tätigkeit des Ehegatten der Bf. sowie um Vorlage von Unterlagen, aus denen Art und Umfang der Tätigkeit hervorgingen, ersucht.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2009 übermittelte die Bf. den mit ihrem Ehegatten abgeschlossenen Dienstvertrag und einen Anlagenspiegel betreffend die mit der Tätigkeit des Ehegatten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Schreibtisch, Digitalkamera, Apple Computer, EDV-Maus) sowie die Honorarnoten betreffend Coaching/politische Führungstätigkeit.

Mit Bescheid vom 29. März 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von -3.788,58 fest.

In der dagegen nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 7. Juni 2010 wendete die Bf. ein, dass die unter **Personalaufwand** beantragten Werbungskosten mit der Begründung nicht berücksichtigt worden seien, dass es sich dabei um die in der Regel in der Freizeit stattfindende Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten im Sinne der mittätigen Ehegattin unseligen Andenkens handle. Dieses Konstrukt sei vor Jahrzehnten aus dem Rechtsbestand genommen worden und scheine nun Auferstehung zu feiern.

Nach ihrer Wahl zur Bürgermeisterin sei die Bf. zwar in der Lage gewesen, alle Erfordernisse ihrer Abgeordnetentätigkeit zu erfüllen, sei jedoch nicht mehr in der Lage gewesen, verschiedene mit ihrer Abgeordnetentätigkeit zusammenhängende Tätigkeiten auszufüllen. Sie habe nirgends einen Arbeitsraum für ihre Abgeordnetentätigkeit, auch keinen Schreibtisch oder Büroausstattung. Daher sei es notwendig gewesen, eine entsprechend geeignete Person mit den anfallenden Aufgaben zu betrauen. Dass eine derart umfangreiche Tätigkeit – von wem auch immer durchgeführt – entgeltlich sein müsse, liege auf der Hand.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung seien Dienstverhältnisses zwischen Ehegatten bei entsprechender Dokumentation anzuerkennen. Dazu würden ein Dienstvertrag, die Anmeldung zur Sozialversicherung, eine dem Kollektivvertrag entsprechende Einstufung und Entlohnung sowie deren Bezahlung, die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, Lohnsteuer und Lohnnebenkosten gehören. Alle diese Punkte würden im vorliegenden Fall erfüllt.

Dr. Y habe in weiser Voraussicht über die zeitliche Lagerung seiner Tätigkeit für die Bf. Aufzeichnungen geführt. Die vereinbarten 15 Arbeitsstunden pro Woche seien je nach Bedarf (Landtagswahlen, Erledigungen für Bittsteller, Korrespondenzanfall mit Wählern etc.) angefallen und seien daher nach festen Beschäftigungsstunden nicht immer abwickelbar gewesen. Tatsächlich seien die vereinbarten Dienststunden aber erbracht worden.

Warum, abgesehen vom Arbeitslohn und Nebenkosten, Anschaffungen wie ein Schreibtisch, EDV und Büromaschinen Software sowie Kosten der Steuerberatung nicht anerkannt worden seien, sei nicht einsehbar, da diese ausschließlich reine Beratungskosten und Kosten der Lohnverrechnung betreffen würden. Jeder Unternehmer könne diese Aufwendungen – auch ohne Mitarbeiter zu haben – tätigen.

Des Weiteren würden die auf Konto 7770 dargestellten **Kosten für Seminare in Rhetorik und Balladen** in der Höhe von 340 Euro unzweifelhaft mit den unmittelbaren Bedürfnissen des Politikberufes zusammenhängen. Gute Rhetorik werde von kaum einem anderen Berufsstand so gefordert wie vom Politiker. Eine Fortbildung liege dann vor, wenn es sich um die Verbesserung einer im Beruf unbedingt erforderlichen Fähigkeit handle. Die Bf. habe keinesfalls vor, einen Nebenerwerb als Vortragende von Balladen zu beginnen. Die in diesen beiden Seminaren erworbenen Fähigkeiten würden daher ausschließlich den politischen, also beruflichen Erfordernissen dienen.

Auch die **Kosten für Coaching für politische Führungstätigkeit** in der Höhe von 900 Euro seien einer anderen als einer beruflichen Nutzung nicht zugänglich und daher anzuerkennen.

Aus den **Aufwendungen für politische Tätigkeit** im Gesamtbetrag von 4.195,43 Euro seien richtigerweise die Aufwendungen für Benefiz streetwork X in der Höhe von 1.200 Euro sowie die Aufwendungen für einen Blazer in der Höhe von 250 Euro ausgeschieden worden. Der darüber hinausgehende Betrag sei mit Hinweis auf § 20 EStG 1988 nicht anerkannt worden. Dabei seien jedoch die Ausführungen zu § 16 EStG und die Lohnsteuerrichtlinien RZ 383c übersehen worden, wonach bei Politikern eine überwiegend berufliche Veranlassung für die auf Konto 7100 geltend gemachten Werbungskosten dann gegeben sei, wenn die Bewirtung im Rahmen politischer Veranstaltungen erfolge oder der Informationsbeschaffung diene oder es sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushaltes der Politikerin (Essen im Restaurant oder Gasthäusern, Bewirtung aus Anlass von Weihnachtsfeiern, Bällen, Kinderjause, Faschingsveranstaltungen etc.) handle, aus denen ein Werbecharakter ableitbar sei.

Da alle Aufwendungen des Kontos 7100 (Aufwendungen für politische Tätigkeit) den dargestellten Zwecken entsprechen würden, seien sie in der Höhe von 2.745 Euro anzuerkennen.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 21. Juni 2018 wurde dieser Antrag zurückgenommen.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. war im streitgegenständlichen Jahr Bürgermeisterin von X und Abgeordnete zum *** Landtag. Sie beschäftigte ihren Ehemann in einem unselbständigen Dienstverhältnis. Zu dessen Aufgaben gehörten vor allem administrative Tätigkeiten. Die Entlohnung

erfolgte für 15 Wochenstunden bei einem Stundensatz von 13,54 Euro. Der Ehemann der Bf. ist von Beruf Rechtsanwalt und Unternehmensberater.

Die Bf. nahm an einem Seminar „Rhetorik“, an einem Kurs „Balladen“ sowie an einem Coaching für politische Führungstätigkeit teil. Diese Fortbildungen wurden auch von anderen Berufsgruppen besucht.

Die Bf. hat Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer politischen Tätigkeit erlitten. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich einerseits um Blumen und Sachgeschenke sowie andererseits um Bewirtungskosten im Rahmen politischer Veranstaltungen, zur Informationsbeschaffung, für Spenden und Werbung sowie Feiern.

2. Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. [...]“

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen 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.

[...]

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

[...]

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. 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.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

[...]

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift berücksichtigen.“

Die Bf. machte für das Jahr 2007 Werbungskosten im Zusammenhang mit ihrer politischen Funktion in der Höhe von insgesamt 41.439,44 Euro geltend. In Streit stehen der geltend gemachte Personalaufwand i.H.v. 6.610,39 Euro (dieser beinhaltet auch Aufwendungen für ein Arbeitszimmer), die Aus- und Fortbildungskosten (Seminar „Rhetorik“, Kurs „Balladen“ i.H.v. 581 Euro, Coaching für politische Führungstätigkeit i.H.v. 900 Euro) sowie der Aufwand für politische Tätigkeit (Bewirtung, Feiern, Bälle, Veranstaltungen, Sachgeschenke) i.H.v. 4.195,43 Euro.

1. Personalaufwand

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weiters b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich, vgl. VwGH 24.02.1999, 96/13/0201, VwGH 29.11.2000, 95/13/0004).

Diese in der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien müssen – wenn auch nicht gleichermaßen ausgeprägt – kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen

der Beweiswürdigung. Sie kommen insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238). Das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien geht zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Im vorliegenden Fall ist der Ehegatte der Bf. zweifelsfrei als naher Angehöriger anzusehen. Darüber hinaus ergaben sich zahlreiche Anhaltspunkte, welche am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, welche die Bf. mit ihrem Ehegatten als Arbeitnehmer geschlossen hat, zweifeln lassen. Aus diesem Grund war eine Prüfung des gegenständlichen Dienstvertrages anhand der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien vorzunehmen.

Publizitätswirkung

Die Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Dieses Kriterium sieht die Bf. insoweit erfüllt, als sie den mit ihrem Ehegatten am 17. Juli 2007 abgeschlossenen Dienstvertrag im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens betreffend die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2007 dem Finanzamt am 23. Oktober 2009 vorlegt.

Tatsächlich wird jedoch dem Erfordernis der *Publizität* swirkung nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, zur Kenntnis gebracht wird (vgl. VwGH 15.12.1987, 87/14/0163 ; VwGH 24.9.1996, 93/13/0022 ; UFS 21.10.2003, RV/2381-W/02).

Da dem Finanzamt der Abschluss des Dienstvertrages nicht rechtzeitig bekannt gegeben wurde, kann dieser für das Streitjahr steuerlich nicht anerkannt werden. Im Sinne der „*Angehörigenjudikatur*“ ist dieser Vertrag für das Jahr 2007 nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen. Bei dieser Sachlage erübrigt sich grundsätzlich eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen (ausreichende inhaltliche Bestimmtheit und Fremdvergleich).

Dennoch ist im Hinblick auf die **ausreichende inhaltliche Bestimmtheit** des Dienstvertrages vom 17. Juli 2007 ergänzend zu bemerken, dass dieser keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist. So werden beispielsweise die im Detail einzuhaltenden Dienstzeiten (Dienstbeginn, Dienstende, Pausenregelungen, Dienste am Wochenende, Dienste in den Abend- oder Nachtstunden) des Dienstnehmers nicht festgelegt. Auch in der Beschwerde wird vorgebracht, dass die vereinbarten 15 Arbeitsstunden pro Woche je nach Bedarf angefallen und daher nach festen Beschäftigungsstunden nicht immer abwickelbar gewesen seien. Offensichtlich gab es keine festen Dienstzeiten und der Ehegatte musste dann tätig werden, wenn es die Bf. für erforderlich erachtete. Damit ist aber eine Bestandsaufnahme dergestalt, welche Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis resultieren, unmöglich.

Letztlich hält der seitens der Bf. mit ihrem Ehegatten abgeschlossenen Dienstvertrag aber auch einem **Fremdvergleich** nicht stand. Unter Abstraktion der familiären

Nahebeziehung zwischen der Bf. und deren Ehegatten hätte ein fremder Rechtsanwalt und Unternehmensberater ein Dienstverhältnis über 15 Wochenstunden mit einem Aufgabengebiet, welches allein aus administrativen Tätigkeiten besteht und somit in den Bereich typischer Sekretariatstätigkeit fällt, nicht akzeptiert. Zwischen Ehegatten gilt als besonderes Abgrenzungskriterium die zivilrechtliche „eheliche Beistandspflicht“ (§ 90 ABGB) als besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Die von der Bf. beschriebenen Tätigkeiten ihres Ehegatten fallen vielmehr in den Bereich einer derartigen Mithilfe, noch dazu ohne konkret festgelegte Dienstzeiten, und wurden somit im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht. Die von der Bf. dafür geleistete finanzielle Abgeltung entspringt folglich nicht einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung sondern dem einkommensteuerlich unbeachtlichen Anspruch eines Ehegatten nach § 98 ABGB auf angemessene Vergütung der familienhaften Mitarbeit.

Dem vorliegenden Dienstverhältnis war somit aus den dargelegten Gründen die steuerliche Anerkennung zu versagen.

1.1. Arbeitszimmer

Neben dem mit ihrem Ehegatten abgeschlossenen Dienstvertrag vom 17. Juli 2007 übermittelte die Bf. einen Anlagenspiegel betreffend die mit der Tätigkeit ihres Ehegatten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in der Höhe von 2.484,86 Euro (Schreibtisch, Digitalkamera, Apple Computer, EDV-Maus). Dabei handelt es sich um Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, was die Bf. insofern bestätigt, als sie in ihrer Beschwerde vorbringt, nirgendwo einen Arbeitsraum für ihre Abgeordnetentätigkeit zu haben, keinen Schreibtisch oder Büroausstattung.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der Judikatur ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn **der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit** in diesem ausgeübt wird. Dies ist nicht der Fall, wenn wie etwa bei Politikern, Lehrern oder Vertretern die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0087; 20.1.1999, 98/13/0132, 19.12.2000, 99/14/0283; 28.11.2000, 99/14/0008).

Das zentrale Tatbestandsmerkmal "Mittelpunkt der Tätigkeit" wird im gegenständlichen Fall deshalb verneint, weil nach der oben zitierten Judikatur dieser Begriff nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit auszulegen ist und die zweifellos auch erforderlichen Tätigkeiten (Vorsprachen, Schreibarbeiten usw.), die im Arbeitszimmer ausgeübt werden, nicht den Schwerpunkt der Aktivitäten der Bf. darstellen. Nach der Verkehrsauffassung ist der materielle Schwerpunkt der Gesamttätigkeit der Bf. als Bürgermeisterin und Landtagsabgeordnete jedenfalls außerhalb ihres Arbeitszimmers und vielmehr in der Öffentlichkeit (z.B. die Teilnahme an Veranstaltungen und Sitzungen) zu sehen. Auch wenn die Bf. in diesem Raum Arbeiten für ihre Funktion als Landtagsabgeordnete ausübt und damit zweifelsohne auch gewisse Verwaltungstätigkeiten verbunden sind, stellen diese jedenfalls nicht den Mittelpunkt der Funktionen der Bf. dar.

Die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Wenn die Bf. einwendet, dass es ihr nicht einsehbar sei, warum die Kosten der Steuerberatung (Konto 7760), welche ausschließlich Kosten der Beratung und Lohnverrechnung betreffen würden, nicht anerkannt worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass die Kosten der Steuerberatung in der Höhe von 1.656 Euro sehr wohl, allerdings bei den Sonderausgaben, Berücksichtigung fanden. Einzig unberücksichtigt blieben – mangels steuerlicher Anerkennung des Dienstverhältnisses zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten - die Kosten der Lohnverrechnung im Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis in der Höhe von 97,68 Euro.

2. Aus- und Fortbildungskosten (Seminar „Rhetorik“, Kurs „Balladen“, Coaching für politische Führungstätigkeit)

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern auch die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 § 16 EStG 1988 - 01.05.2013 bis 29.12.2014 § 16 EStG 1988 - 31.12.2004 bis 27.10.2005, Tz. 2). Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG15, § 16 Tz. 203/4/1).

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung

dienen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 27. Juni 2000, 2000/14/0096, VwGH 28. Mai 2008, 2006/15/0237).

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt (VwGH 27. Juni 2000, 2000/14/0096, VwGH 28. Mai 2008, 2006/15/0237).

Weiterbildungen in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben, führen aufgrund des strengen Aufteilungsverbot (§ 20 EStG) nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Auch wenn die Teilnahme für ihre Tätigkeit nützlich oder notwendig war, stellen diese Kosten nicht Werbungskosten dar.

Weder ein allgemeines Seminar „Rhetorik“ noch ein in einem Theater (Jedermannstheater) abgehaltener Kurs „Balladen“ sind ausschließlich für Teilnehmer aus Angehörigen der Berufssparte der Bf. (Bürgermeisterin und Landtagsabgeordnete) bestimmte Seminare, da der vermittelte Inhalt nicht spezifisch auf die Fortbildung von Politikern abstellt, sondern in verschiedenen Bereichen Anwendung finden kann. Damit ist er nicht geeignet, eine berufsspezifische Wissensvermittlung aufzuzeigen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0173).

Dass die Absolvierung einer solchen Fortbildung für die Bf. nützlich und sinnvoll ist, wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Abrede gestellt. Eine solche Fortbildung kann aber aus den vorstehenden Gründen nicht als berufsspezifisch erkannt werden, sodass die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben keine Werbungskosten darstellen.

Betreffend das „Coaching für politische Führungstätigkeit“ ist kein privates Interesse evident. Die entsprechenden Aufwendungen in der Höhe von 900 Euro sind daher als Werbungskosten anzuerkennen.

4. Aufwand für politische Tätigkeit (Bewirtung, Sachgeschenke)

Die unter „Aufwand für politische Tätigkeit“ in der Höhe von 4.195,43 Euro als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen setzen sich einerseits aus **Aufwendungen für Bewirtung** im Rahmen politischer Veranstaltungen, zur Informationsbeschaffung für Spenden und Werbung (Einladungen, Veranstaltungen, Ehrungen, Geburtstagsfeiern, Interventionsgespräche) und andererseits aus **Aufwendungen für Sachgeschenke** (Blumen, ein Bild, Geburtstagsgeschenke, Schokolade und Bonbons) zusammen.

Entsprechend dem Beschwerdevorbringen sind von diesen Aufwendungen jene für ein benefiz streetwork sowie für einen Blazer in der Höhe von insgesamt 1.450 Euro auszuscheiden, während die verbleibenden – seitens des Finanzamtes nicht anerkannten

– Aufwendungen in der Höhe von 1.731 Euro im Hinblick auf § 16 EStG sowie Rz 383c LStR zustünden.

Dazu ist festzustellen, dass nach der Judikatur unter nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen iSd. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG alle Aufwendungen zu verstehen sind, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind die Motive für die Tragung des Aufwandes, die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können oder das Vorliegen eines ausschließlich beruflichen Interesses.

a) Vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen sieht § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lediglich eine Ausnahme vor, wonach die **Bewirtung** von Geschäftsfreunden dann zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie der Werbung dient **und** die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diese Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Diese Regelungen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch auf politische Funktionäre anzuwenden. Das gesellschaftliche Ansehen fördert demnach also 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 (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245).

Allerdings kommt es nicht nur auf die berufliche Veranlassung, sondern auch darauf an, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung ist (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040); daher können nur Bewirtungen anlässlich von konkreten Wahlveranstaltungen, die ein politischer Funktionär einberuft, um politische Angelegenheiten den Bürgern (Wählern) nahe zu bringen, also Veranstaltungen die der Wahlwerbung dienen, bei ihm zu steuerlich absetzbaren Aufwendungen führen (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245).

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, das heißt, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040).

Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ergibt sich aber auch, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind.

Bei den von der Bf. unter „Aufwand für politische Tätigkeit“ geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtung handelt es sich um Bewirtungen verschiedener Art (Einladungen ohne Anführung eines Grundes, Geburtstage, Inventions- und Informationsgespräche ohne Anführung von Namen, Mitarbeiter Besprechungen).

Unter dem Begriff der Werbung ist aber im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH 26.3.2003, 97/13/0108; 16.10.2002, 98/13/0206). Auch die Bewirtungen politischer Funktionäre anlässlich von konkreten Wahlveranstaltungen sind nur abzugsfähig, wenn die Aufwendungen im Einzelfall der Werbung für das politische Amt dienen und die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040). Im vorliegenden Fall ist einerseits teilweise mangels Anführung eines Grundes der Inhalt der Veranstaltung bzw. mangels Anführung von Namen der Teilnehmerkreis nicht erkennbar, andererseits handelt es sich bei Mitarbeiter Besprechungen bereits im Hinblick auf den Teilnehmerkreis nicht um typische Wahlveranstaltungen mit Werbezweck.

Des Weiteren resultiert selbst aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung nicht zwingend eine berufliche Veranlassung der dabei angefallenen Bewirtungsspesen. Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den Ausnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG.

Darüber hinaus ist das Vorliegen der Voraussetzungen (dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung weitaus überwog) vom Steuerpflichtigen **für jede einzelne Aufwendung nachzuweisen** (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228), eine bloße Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht nicht aus (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0023). Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft ernsthaft angestrebt bzw. tatsächlich abgeschlossen wurde. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe von Personen und von Projekten (VwGH 26.3.2003, 97/13/0108) oder die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198) bzw. Wirtshauszetteln (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228).

Mangels Erfüllung der dargelegten Voraussetzungen ist im Hinblick auf die unter „Aufwand für politische Tätigkeit“ geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtung nicht von Werbungskosten auszugehen.

b) Betreffend die unter „Aufwand für politische Tätigkeit“ zum anderen geltend gemachten **Sachgeschenke** ist festzustellen, dass diese sowohl in der Literatur (*Margreiter*, Zur Abzugsfähigkeit von (Werbe-)Geschenken, SWK 1997, 549) zu den nicht absetzbaren Repräsentationsaufwendungen zählen als auch in der Rechtsprechung (vgl. VwGH 26. September 2000, 94/13/0171 und 94/13/0260; VwGH 3. Mai 2000, 98/13/0198) entweder als Repräsentationsaufwendungen oder als Aufwendungen der Lebensführung, jedenfalls jedoch als steuerlich nicht abzugsfähig, angesehen werden.

In diesem Sinne sind daher - abgesehen davon - dass die berufliche Veranlassung nicht dokumentiert wurde, die geltend gemachten Aufwendungen für Blumen und andere Geschenke nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da eine Werbewirksamkeit etwa durch

politische oder werbende Veranstaltungen oder in anderer Form weder behauptet wurde noch erkennbar ist.

Sofern die Bf. für die unter Aufwand für politische Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen auf die Lohnsteuerrichtlinien verweist, ist festzuhalten, dass die Anerkennung von Werbungskosten lediglich auf Grund der anzuwendenden Gesetze erfolgt und das Bundesfinanzgericht an Rechtsmeinungen bzw. Erlässe nicht gebunden ist.

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, dass die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen weitaus überwogen hat und mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war (VwGH 9.12.2004, 99/14/0253).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis Beschluss 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.

Im gegenständlichen Fall steht das Erkenntnis im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Bezüglich der Streitfrage, ob der Ehegatte in Erfüllung eines Dienstvertrages oder aber lediglich im Rahmen seiner familienrechtlichen Beistandspflicht/Mitwirkungspflicht tätig geworden ist, handelt es sich um eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage. Die Revision ist somit nicht zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für 2007

Wien, am 21. Juni 2018

