

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 15. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. Juli 2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008

zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist deutscher Staatsbürger, hat seinen Hauptwohnsitz in Deutschland und ist dort unbeschränkt Steuerpflichtig. Vom Beruf ist er Kameramann. Als solcher war er in der Zeit vom Mai bis November 2008 bei den in Tirol durchgeführten Dreharbeiten für die Fernsehserie „Der DBD“ tätig. Aus dieser Tätigkeit erzielte er als

Dienstnehmer bei der gvF (gv Filmgesellschaft) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit diesen Einkünften unterlag er in Österreich der beschränkten Einkommensteuerpflicht. In der Einkommensteuererklärung für 2008 (bei beschränkter Steuerpflicht) machte der Bf bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 67.828,86 €, Werbungskosten von insgesamt 27.740,07 € geltend.

Der am 2. Juli 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid führte zu einer Steuerfestsetzung von 0 €, da von Seiten der Arbeitgeberin zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides die Lohnsteuerdaten für 2008 noch nicht übermittelt worden waren.

Mit Eingabe vom 15. Juli 2010 erhob der Bf gegen diesen Bescheid Einspruch, die als Beschwerde (Berufung) zu werten ist, mit der Begründung, dass im angefochtenen Bescheid Angaben zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fehlten.

Nach Übermittlung der Lohnsteuerdaten durch die Arbeitgeberin und einem umfassenden Vorhalteverfahren, in dem der Bf ersucht worden ist sämtliche geltend gemachten Ausgaben zu belegen und die berufliche Veranlassung zu erweisen (Vorhalt vom 16. September 2010, Vorhaltsbeantwortung 14. Oktober 2010), erließ das Finanzamt am 3. Dezember 2010 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung in der von den geltend gemachten Werbungskosten von 27.740,07 €, insgesamt 20.151,52 € anerkannt worden sind, dies führte zu einer Einkommensteuergutschrift von 10.591,65 €.

Nicht anerkannt wurden vom Finanzamt die vom Bf als „div. Film- und Lichtequipment“ ausgewiesene Ausgaben für Bekleidung (Regenhose, Kletterschuhe, Handschuhe, Helm, Schibrille, Rückenprotektor ua) in der Höhe von 519,38 €, Materialausgaben für einen Regaleinbau im häuslichen Keller von 212,96 €, Steuerberatungskosten von 400,91 €, als Fortbildungskosten geltend gemachte Ausgaben für gemeinsam mit seinem minderjährigen Sohn besuchte Konzerte, Kino und Theaterveranstaltungen von 753,43 €, Ausgabe für den Besuch eines Hochseilgartens von 88 €, als Fachliteratur geltend gemachte Ausgaben für Zeitschriften und DVDs von 243,65 €, als Geschenke ausgewiesener Ausgaben von 474,56 €, die Anlagenabschreibung für einen Piaggio Roller von 155,66 € und Aufwendungen für „Fremdleistungen“ an seine beiden Söhne in der Höhe von 4.740 €.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2010 erhob der Bf gegen die Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2010 Einspruch, der als Vorlageantrag zu werten ist. Der Vorlageantrag richtete sich allein gegen die Streichung der Steuerberatungskosten von 400,91 € als Werbungskosten. Als Nachweis legte er die entsprechende Honorarrechnung des Steuerberaters bei.

In einer stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2011 erkannte das Finanzamt die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben an.

Gegen diese zweite (stattgebende) Berufungsvorentscheidung erhob der Bf mit Eingabe vom 17. Februar 2011 erneut „Einspruch“ der wiederum als Vorlageantrag zu werten ist. Er beantragte die Anerkennung nahezu sämtlicher geltend gemachter

Kosten. Als Begründung wiederholt er darin weitgehend wortwörtlich das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010, wobei ein Großteil der darin angeführten Werbungskosten (ua Pkt. 4 Taxirechnungen, Pkt. 6 Bürobedarf, Pkt. 7 Festnetzanschluss in Österreich) vom Finanzamt bereits zur Gänze in den beiden Berufungsvorentscheidungen anerkannt worden sind.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben - objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und - subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

- Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1).
- 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 (Z 2 lit. a).
- 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 (Z 3).

Diese Bestimmungen enthalten als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verschiebung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260, mwN.).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private

Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig. Eine Abzugsfähigkeit ist nur dann nicht ausgeschlossen, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist. Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat demnach sowohl das Vorliegen dieser Aufwendungen dem Grunde nach als auch dessen nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung entsprechend nachzuweisen ((Kofler in Doralt et al, EStG <sup>11</sup>, § 20 Tz 21);

Die Nachweispflicht für Werbungskosten ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (vgl. §§ 138, 161 BAO), denen zufolge der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen bzw. - wenn der Nachweis dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden kann - glaubhaft zu machen hat. Am gesetzlich geforderten Nachweis der weitaus überwiegenden beruflichen Veranlassung, sowie der Werbewirksamkeit von Bewirtungsaufwendungen sind - schon aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen - strenge Anforderungen zu stellen, wobei dieser Nachweis für jede einzelne Ausgabe zu erbringen ist (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 7.4. zu § 20 und die dort angeführte Judikatur).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

### **1) diverses Film- und Lichtequipment**

Unter dieser Bezeichnung wurden vom Bf ua eine Regen hose, Kletterschuhe, Handschuhe, Protektoren und eine Sportbrille als Werbungskosten geltend gemacht, die vom Finanzamt in der Höhe von 519,38 € nicht anerkannt worden sind. Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerde vorentscheidung zu Recht ausführt, können Aufwendungen für Bekleidung nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufsbekleidung (Uniformen, Arbeitsmäntel, uä) handelt. Aufwendungen für Sportbekleidung und Sportbrillen, die überdies auch privat benützt werden können, gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung iSd des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988, selbst wenn sie ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden (Kofler in Doralt et al, EStG <sup>16</sup>, § 20 Tz 163; Jakom/Vock EStG, 2016, § 20, Rz 56 und die dort jeweils angeführte Rechtsprechung).

Weiters wurden vom Bf unter der oben angeführten Bezeichnung, Werbungskosten von 212,96 € für Kanthölzer, Bretter und Latten, Wasserwage uä geltend gemacht, die er an seinem Wohnsitz in Deutschland erworben und dort verwendet hat. Der Bf gab dazu an, es handle sich dabei um Material für Regaleinbauten im Keller und Garage zur Aufbewahrung von Kamera- und Licht-Equipment.

Das Finanzamt erkannte diese Ausgaben mit der Begründung nicht an, für die Berufsausübung in Österreich seien diese Ausgaben nicht notwendig und seien daher der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um keine typisch berufsspezifischen Aufwendungen eines Kameramanns. Eine ausschließlich berufliche Nutzung des vom Bf an seinem Hauptwohnsitz in Deutschland angeblich hergestellten Regals ist nicht erwiesen. Lassen sich derartige Aufwendungen aber nicht zweifelsfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen, so sind die Aufwendung zur Gänze nicht abzugsfähig ((*Kofler* in Doralt et al, EStG<sup>16</sup>, § 20 Tz 21/1; zuletzt VwGH 17.06.2012, 2011/13/0048). Abgesehen davon, ist ein unmittelbarer Zusammenhang mit den in Österreich erzielten Einnahmen nicht erkennbar, zumal anzunehmen ist, dass das nötige Equipment für die Dreharbeiten vom Arbeitgeber des Bf zur Verfügung gestellt worden ist und zudem diese Gegenstände in Österreich gelagert worden sind. Ein Abzug dieser Aufwendungen in Österreich kommt damit nicht in Betracht.

## **2) Steuerberatungskosten**

Die vom Bf geltend gemachten Steuerberatungskosten in der Höhe von 400,91 € sind bereits vom Finanzamt in der 2. Berufungsvorentscheidung aufgrund der vorgelegten Honorarrechnung anerkannt worden. Es erübrigt sich daher darauf näher einzugehen.

## **3) Fortbildungskosten**

Unter der Bezeichnung „Fortbildungskosten“ machte der Bf ua Aufwendungen zu Unterhaltungssendungen (Wetten dass..), Konzerten (ua Katie Melua, Linkin Park, Junge Münchner Symphoniker), Theaterveranstaltungen (ua Münchner Kammerspiele, Stadttheater München, Grips Theater Berlin, Amphitheater Berlin) und für eine Vielzahl von Kinobesuchen und Ausstellungen in der Höhe von 753,43 € geltend. Diese Veranstaltungen besuchte er in aller Regel gemeinsam mit seinem damals noch minderjährigen Sohn Edmund L, dessen Eintrittskarten er ebenso als Werbungskosten geltend gemacht hat. Als Begründung führte er an, dass er bei diesen Veranstaltungen die Licht- und Bildgestaltungen studierte.

Das Finanzamt erkannte diese Aufwendungen mit der Begründung nicht an, dass ein Studium der Lichtgestaltung, welches darin bestehe mit seinem Sohn verschieden Shows, Theater, Konzerte und Kinos zu besuchen, keine steuerlich anzuerkennende Fortbildung sei. Genannte Veranstaltungen würden eindeutig in die Privatsphäre des Bf fallen und würden einen Teil der üblichen Freizeitgestaltung bilden.

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich ihrer Art nach ausnahmslos um Kosten der Lebensführung, daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich für den Bf bei der einen oder anderen Veranstaltung Anregungen für seine berufliche Tätigkeit ergeben haben mögen.

#### **4) Hochseilgarten**

Ebenso erkannte das Finanzamt Aufwendungen von 88 € für den Besuch eines Hochseilgarten mit der Begründung nicht an, dass es sich dabei um Aufwendungen handle, die der Privatsphäre zuzuordnen seien.

Dazu brachte der Bf vor, als verantwortlicher Kameramann für die TV Serie „Der DBD“ sei er aufgrund der in den Drehbüchern geforderten Locations extremen Bedingungen ausgesetzt. Es werde in alpinen Regionen gedreht, zB auf der NK bei Innsbruck, dem Kitzbühler H und dem Wilden M. Der Besuch des Hochseilgartens habe der Vorbereitung auf diese extremen Drehbedingungen gedient. Unter Anleitung eines professionellen Trainers habe er in 4 Unterrichtsstunden den richtigen Umgang mit Beckengurt und Sicherungsseilen, die Überwindung von Höhenangst sowie verschiedene Kletter- und Sicherungstechniken gelernt.

Diese Angaben erscheinen durchaus glaubwürdig, zumal bekannt ist, dass bei dieser Fernsehserie auch in hochalpinen Regionen gedreht wird. Zudem ist aus der vorliegenden Rechnung zu entnehmen, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten nicht um eine allgemeine Eintrittskarte sondern offensichtlich um eine Einschulung gehandelt hat, für die dem Bf der Pauschalbetrag von 88 € in Rechnung gestellt worden ist. Es ist daher glaubhaft, dass der Besuch des Hochseilgartens ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Vorbereitung auf extreme Drehbedingungen im Gebirge gedient hat. Die dafür geltend gemachten Aufwendungen von 88 € werden daher als Werbungskosten anerkannt.

#### **5) Fachliteratur, DVD, CDs**

Das Finanzamt hat die vom Bf unter der Bezeichnung „Fachliteratur“ geltend gemachten Aufwendungen für Bücher und Zeitschriften mit den nachfolgenden Titeln (Ich habe gewusst, dass ich fliegen kann, Ein perfektes Wochenende in Venedig, Kick it like Beckham, Weniger ist mehr, Mein Leben, Die Ferien des Monsiere Hulot, Hitchcock, Kino der Nacht) und die nachfolgenden DVDs (Brokeback Mountain, Still Life, die Träumer, American Gigol und James Bond) und Musik CDs, (ua Mena Maria, Violinkonzerte, Back to Black u. Stark wie Zwei) in der Höhe insgesamt 243,65 € nicht als Werbungskosten anerkannt.

Aus den vorliegenden Amazon-Rechnungen ist auch ersichtlich, dass die Rechnungen zwar vom Bf beglichen worden sind, die Zustellung der DVDs aber auf die Adresse seines minderjährigen Sohnes Rochus L erfolgt ist.

Aufwendungen für Literatur (Bücher, Zeitschriften) aber auch für Filme und Tonträger für Musik sind nur dann abzugsfähig, wenn sie eindeutig und ausschließlich eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Nach der Judikatur des VwGH wird durch die Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im allgemeinen eine

im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt; dies führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung (Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 4, Rz 230, Stichwort: Fachliteratur).

Eine berufliche Veranlassung für die oben angeführten Werke ist nicht zu erkennen. Es wäre daher Sache des Bf gewesen, die Berufsbezogenheit der einzelnen Werke nachzuweisen. Dies ist nicht erfolgt, obschon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung alle nicht anerkannte Werke einzeln angeführt hat. Die angeführten Ausgaben von 243,65 € sind daher vom Finanzamt zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt worden.

## **6) AfA für Piaggio Roller, Relax-Sessel, Kaffeeautomat**

Vom Bf wurde auch Absetzung für Abnutzung (AfA) in der Höhe 155,66 € für einen in Deutschland im Jahr 2006 angeschafften Roller der Marke Piaggio in Österreich als Werbungskosten geltend gemacht (AfA 186 € davon entsprechend dem Aufteilungsverhältnis der in Deutschland und Österreich erzielten Einkünfte, 16,31% zu 83,69%). Zudem schuf er - laut dem vorliegenden Anlagenverzeichnis - im Jänner 2008 ein zweites Mofa der Marke Derbi Variant an, für das er aber in Österreich keine AfA geltend gemacht hat.

Das Finanzamt erkannte die geltend gemachte AfA von 155,66 € mit der Begründung nicht an, dass diese Aufwendungen grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen seien. Es entspreche nicht den allgemeinen Erfahrungen, dass bei zwei in Ausbildung befindlichen Kindern ein Motorroller nur für berufliche Zwecke verwendet werde.

Der Bf führte dazu in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 und im Vorlageantrag vom 17. Februar 2011 gleichlautend aus, das Mofa der Marke Derbi Variant sei angeschafft worden, um diverse Spezialaufnahmen machen zu können. Es werde genutzt, um Parallel- und Vorherfahren mit der Kamera durchführen zu können. So könnten Fahrradfahrer, Fußgänger, Motorräder oder auch Autos gefilmt werden. Es werde für diese beschriebenen Aufnahmen im Gelände eingesetzt, wo herkömmliche Kamerafahrzeuge nicht einsetzbar seien, zB. auf Waldwegen, Radwegen, Feldwegen und an Uferwegen. Dabei fahre der Kameramann selbst und führe die Kamera einhändig oder er werde vom Assistenten oder Dollyfahrer gefahren und sitze auf dem Sozius.

Bei einem Mofa oder Motorroller handelt es sich um ein Fahrzeug das typischerweise der privaten Sphäre zugerechnet wird. Einen Nachweis dafür, dass dieser Motorroller ausschließlich beruflich verwendet wurde, hat der Bf nicht erbracht. Nur das allgemeine Vorbringen, wonach diese Roller bei Filmaufnahmen verwendet werden, wo herkömmliche Kamerafahrzeuge nicht eingesetzt werden können, vermag einen Nachweis nicht zu ersetzen. Auch wenn ein Motorroller bei Filmaufnahmen gelegentlich verwendet wird, so erscheint es lebensfremd und es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bf zu

diesem Zweck eigens einen Motorroller auf eigenen Kosten anschaffen musste, obschon ihm als Dienstnehmer die für die Dreharbeiten notwendigen Ausrüstungsgegenstände (wie zB. Kamera, Kamerafahrzeuge, Dolly uvm) von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellt worden sind.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sich die nicht anerkannte AfA nicht auf das vom Bf genannten Mofa Derbi Variant sondern auf dem bereits im Jahr 2006 angeschafften Piaggio Roller bezieht. Dass dieses Mofa für Filmaufnahmen verwendet worden ist, ist nicht einmal behauptet worden.

Der Bf wendet sich in seiner Beschwerde auch gegen die angeblich nicht als Werbungskosten anerkannte Versicherungsprämie für diesen Motorroller von 64 €. Tatsächlich hat das Finanzamt (entgegen der Behauptung des Bf) diese Versicherungsprämie im angefochtenen Bescheid anerkannt. Da der Motorroller aber nicht der beruflichen Sphäre zuzurechnen ist, ist auch die Versicherungsprämie für dieses Fahrzeug nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten waren daher um diese Versicherungsprämie zu kürzen.

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht wendete das Finanzamt zu Recht ein, dass es sich auch bei dem im Anlageverzeichnis des Bf ausgewiesenen, in Deutschland im Jahr 2001 um 1.441 € angeschafften Relax-Sessel und dem im Jahr 2002 angeschafften Kaffeeautomaten von 693,68 € um Wirtschaftsgüter der privaten Lebensführung und nicht um Arbeitsmittel im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit handelt. Die Werbungskosten waren daher für die in Österreich dafür geltend gemacht AfA von insgesamt 160,69 € (92,90 € Relax-Sessel, 67,79 € Kaffeeautomat) zu kürzen.

## **7) Fremdleistungen:**

Vom Bf wurden für Fremdleistungen seiner damals minderjährigen Söhne Rochus und Edmund L., die im Beschwerdejahr noch Gymnasialschüler waren, Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 4.740 € geltend gemacht (an Rochus 4.120 € und an Edmund 620 €).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 führte der Bf dazu gegenüber dem Finanzamt aus, die Tätigkeitsfelder seines Sohnes Rochus hätten sich von Drehbuchbearbeitungen und Recherchearbeiten im Internet und Bibliotheken, über Einsätze als Kameraassistent und Stunt-Skifahrer erstreckt. Sein Sohn Edmund habe ihn in der Anfertigung von Drehbuchauszügen unterstützt, Internetrecherchen erledigt und Storyboard-Zeichnungen angefertigt. Zum Zeitpunkt der ausgeführten Tätigkeiten seien beide Söhne Gymnasialschüler gewesen. Da die Söhne ihn schon in früher Kindheit an verschiedenen Drehorten besucht hätten, hätten sie umfangreiche Einblicke in die Abläufe der Filmproduktion bekommen. Sie hätten im jugendlichen Alter die Möglichkeit gehabt als Komparsen und als freiwillige Helfer am Set mitzuwirken. Später seien Praktika in der Kamera-Abteilung gefolgt. Bei Edmund stehe nun ein Studium an einer Filmhochschule in Planung. Edmund und Rochus seien zu ihm in keinem festen Arbeitsverhältnis gestanden.



Die aufgebrauchten Arbeitsleistungen seien ihm separat in Rechnung gestellt worden. Die Bezahlung an die Söhne sei nicht bar, sondern per Überweisung erfolgt.

Als Nachweis legte der Bf Rechnungen vor, die seine Söhne als Aussteller ausweisen, wobei zum Teil selbst kleinere Rechnungsbeträge vom Bf vereinbarungsgemäß in Monatsraten bezahlt worden sind (zB Rechnung vom 15.1.2008 über 110 €, „Zahlungsmodus: Vier Raten verteilt auf die Monate Jänner bis April 2008“).

Das Finanzamt erkannte diese Fremdleistungen im Hinblick auf die Grundsätze für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht an. Zusammengefasst wurde ausgeführt, im gegenständlichen Fall gingen die Fremdleistungen nur auf eine mündliche Vereinbarung zurück. Diese könne nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden. Darüber hinaus liege beim Bf ein Dienstverhältnis vor. Es sei grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal vom Dienstgeber bereitgestellt werde. Es gehöre nicht zu den Obliegenheiten eines Arbeitnehmers aus seinem Dienstbezügen dritte Personen als Hilfskräfte zu entlohnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (ua VwGH 23.02.2010, 2005/15/0036) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (ua aus jüngerer Zeit: VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf die in den vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen Beträge an seine Söhne per Überweisung (teilweise in Form von monatlichen (Raten)zahlungen) geleistet hat. Zweifelhaft ist, ob die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen in dieser Form und in diesem Umfang auch tatsächlich erbracht worden sind.

Eine schriftliche Vereinbarung über die von den Söhnen des Bf angeblich erbrachten Leistungen liegt nicht vor. Eine Schriftlichkeit der Vereinbarung ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es ist somit grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages, auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Für die steuerrechtliche Anerkennung solcher Vereinbarungen ist aber weiterhin Voraussetzung, dass diese eindeutig ist und damit einem Fremdvergleich standhält und

auch tatsächlich durchgeführt wurde, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. *Toifl* in Doralt, EStG14, § 2 Rz 160 ff).

Als Nachweis für die von den Söhnen des Bf angeblich erbrachten Leistungen liegen nur die vom Bf vorgelegten Rechnungen und Überweisungsbelege vor. Darin wurden in insgesamt 15 Rechnungen für angebliche Drehbucharbeiten, für Anfertigungen von Storyboard-Zeichnungen, Recherche-Arbeiten im Internet und in Bibliotheken zu Urheberrechten zum Projekt „DBD“, jeweils Pauschalbeträge von 60 €, 80 €, 110 €, 120 €, 2x 140 €, 200 €, 240 €, 280 €, 2x 350 €, 400 €, 480 €, 2.100 € und in einer Rechnung von Rochus L vom 02.02.2008 für angebliche Mitarbeit als Kamera-Assistent und Stunt-Skifahrer an Vorabdreharbeiten zum Projekt „DBD“ 1.800 € in Rechnung gestellt. Konkretere Angaben über den Leistungsumfang und den Leistungszeitraum finden sich darin nicht. Lediglich in der angeführten Rechnung über 1.800 € wird als Zeitraum „24.01-27.01.08 und 16.03-19.03.08“ angeführt. Ebenso wenig ist aus den vorgelegten Rechnungen ersichtlich, nach welchen Kriterien die jeweiligen Pauschalbeträge ermittelt worden sind.

Der Bf ist bereits vom Finanzamtes im Schreiben vom 16. September 2010 auf die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen hingewiesen und ersucht worden, ua möglichst detailliert bekanntzugeben, welche Leistungen konkret erbracht worden sind, über welchen Zeitraum sich diese Leistungen erstreckt haben und welche Vereinbarungen hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Höhe der Entgeltes getroffen worden sind. Ebenso wurde er ersucht, konkrete Unterlagen, Besprechungsnotizen, Arbeitszeitaufzeichnungen und sonstige geeignete Nachweise vorzulegen, die die Erbringung der behaupteten Leistungen zu erweisen vermögen.

Der Bf hat daher hinreichend Gelegenheit gehabt, den Beweis dafür anzutreten, dass seine beiden Söhne tatsächlich Leistungen für ihn erbracht haben, die die Zahlungen zu rechtfertigen vermögen. Einen solchen Nachweis hat der Bf nicht erbracht. Auch den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung ist er nicht konkret entgegen getreten, sondern er wiederholte lediglich wortgleich das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung.

Gerade im gegenständlichen Fall wäre ein zweifelsfreier Nachweis der behaupteten Fremdleistungen nötig gewesen, zumal es – wie bereits das Finanzamt zu Recht darauf hinweist – es äußerst ungewöhnlich ist, dass ein Dienstnehmer Fremdleistungen in Anspruch nimmt, zumal er gegenüber dem Arbeitgeber nur zu persönlichen Dienstleistungen verpflichtet ist und die (entgeltliche) Mithilfe dritter Personen mit einem Dienstverhältnis grundsätzlich nicht vereinbar ist. Für Hilfskräfte oder notwendige Fremdleistungen hat in aller Regel der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer aufzukommen. Abgesehen davon ist es nicht fremdüblich, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen, wie zB Drehbucharbeiten, das Anfertigungen von Storyboard-Zeichnungen und die Kameraassistenten an minderjährige Schüler ohne einschlägige

Vorbildung und Erfahrung vergeben werden. Die monatlichen Ratenzahlungen von 30 € bis 120 € deuten eher auf ein Taschengeld als auf einen Leistungsaustausch hin.

Allein die vorgelegten Rechnungen vermögen nicht zu erweisen, dass die pauschal angeführten Leistungen von den beiden Söhnen des Bf auch tatsächlich erbracht worden sind. Der dafür geltend gemachte Betrag von insgesamt 4.740 € ist vom Finanzamt daher zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt worden.

## **8) Reisekosten:**

An Reisekosten machte der Bf 1.303 € geltend, die vom Finanzamt vorerst unbeanstandet blieben. Der Bf wendete dazu ein, das für ihn in Deutschland zuständige Finanzamt München habe von den als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten 467,10 € Österreich zugeordnet, dieser Betrag wäre daher in Österreich zusätzlich zu den bereits geltend gemachten Reisekosten von 1.303 €, somit insgesamt 1.770,10 € anzusetzen. In der Stellungnahme zum Vorlageantrag wies das Finanzamt darauf hin, dass die geltend gemachten Reisekosten überwiegend privat veranlasst seien und daher (nachträglich) nicht anzuerkennen seien.

Eine nähere Überprüfung hat ergeben, dass der Bf nach den vorgelegten Reiserechnungen in Österreich insgesamt 3 Reisen nach Berlin über 1.303 € geltend gemacht hat (am 23.08.2008 über 453,40 €; am 21.09.2008 über 474,20 €, am 01.11.2008 über 375,40 €). Diese Reisekosten hat der Bf nach den vorliegenden Unterlagen (Beilage zum dt. Einkommensteuerbescheid 2008) auch gegenüber dem Finanzamt in München geltend gemacht, das diese Kosten auch als Werbungskosten anerkannt hat. Der Bf hat diese Reisekosten somit sowohl in Deutschland als auch in Österreich geltend gemacht. Eine nochmalige Berücksichtigung dieser Reisekosten in Österreich ist daher ausgeschlossen. Nicht anerkannt wurden vom Finanzamt in München die Kosten für 2 Reisen nach Bergdorf in Österreich über 1.770,10 €. Dieser Betrag entspricht den vom Bf ursprünglich geltend gemachten Kosten von 1.303 € und den zusätzlich geltend gemachten Kosten von 467,10 €.

Diese beiden Reisen nach Bergdorf wurden vom Bf gemeinsam mit seinem Sohn Rochus L jeweils über ein Wochenende, zum einen vom 24.01.2008 bis 27.01.2008 mit geltend gemachten Kosten über 731,20 € und zum andern vom 16.03.2008 bis 19.03.2008 mit geltend gemachten Kosten von 1.038,90 €, unternommen, wobei der Bf neben seinen eigenen Kosten auch die für seinen Sohn geltend gemacht hat. Daneben machte der Bf für diese Reisen die oben unter Pkt. 7 angeführten (vom Finanzgericht aber nicht anerkannten) Fremdleistungen von 1.800 € an seinen Sohn Rochus als Werbungskosten geltend.

Als Grund für diese Reisen gab der Bf „Kamera-Testaufnahmen mit Rochus L (Test verschiedener Kamera Aufhängungen) und Vorab-Aufnahmen (Winterlandschaften) für DBD“ an. In der Rechnung über die geltend gemachten Fremdleistungen wird als erbrachte Leistung „Mitarbeit als Kamera-Assistent und Stunt-Skifahrer“ angeführt. Als

Nachweis für die berufliche Veranlassung dieser Reisen legte der Bf zwei Bilder bei, auf denen eine handelsübliche, kleine Kamera auf einem Schi- bzw. auf einem Helm gebunden ist.

Allein durch diese beiden Fotos ist nicht erwiesen, dass diese Reisen beruflich veranlasst waren. Bei derartigen Reisen in ein bekanntes Wintersportort, mitten in der Wintersaison, zeitlich gelagert über jeweils ein Wochenende, begleitet von seinem Sohn, ist ohne zweifelsfreien Nachweis zumindest von einer private (Mit)Veranlassung auszugehen. Zudem ist der Bf bei der gvF (gv Filmgesellschaft) erst am 15. Mai 2008 (mit Beginn der Dreharbeiten für die neue Serie „Der DBD“) als Kameramann eingestellt worden. Es ist daher auch nicht glaubhaft, dass der Bf bereits Monate vorher Leistungen im Zusammenhang mit dem zukünftigen Dienstverhältnis erbracht hat, zumal es sich hier um eine Filmstaffel gehandelt hat, die in den Sommermonaten (Mai bis November)gedreht worden ist. Ein Bezug dieser Reisen zu den aus den in den Sommermonaten gedrehten Staffel der Serie „Der DBD“ erzielten Einkünften, ist nicht erwiesen. Es konnten daher weder die vom Bf ursprünglich geltend gemachte Reisekosten von 1.303 € noch die zusätzlich begehrten Kosten von 467,10 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.

## **9) Bewirtungsaufwendungen:**

Der Bf machte Bewirtungsaufwendungen von 740,60 € als Werbungskosten geltend, die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden unbeanstandet in voller Höhe gewährt worden sind. In der Stellungnahme zum Vorlageantrag beantrag das Finanzamt, diese nicht anzuerkennen. Zur Begründung führte es aus, eine berufliche Veranlassung bei gemeinsamen Mahlzeiten mit Kameraassistenten, Beleuchtern, Stuntleuten, Teammitgliedern udg liege nicht vor, da zwischen dem Bf und den genannten Personen keine Geschäftsbeziehung bestehe.

Wie bereits oben ausgeführt fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden unter die Repräsentationsaufwendungen. 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

Unter Repräsentationsaufwendungen sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen zu "repräsentieren" (vgl. u.a. VwGH v. 24.11.1999, 96/13/0115; 15.7.1998, 93/13/0205).

Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Bewirtungsspesen ist nicht nur, dass es sich bei den Bewirteten um Geschäftsfreunde (Geschäftspartner, Käufer, Verkäufer udg) handelt und diese Bewirtung beruflich veranlasst ist, sondern auch, dass sie der Werbung dient.

Der Bf hat Belege über Bewirtungsaufwendungen über 1.286,60 vorgelegt. Davon 802,30 € Bewirtungsaufwendungen anlässlich von Besprechungen mit Kollegen des Filmteams (zB Besprechungen mit den Kamerassistenten, den Beleuchtern, den Stunt-Koordinator) oder Bewirtungsspesen anlässlich der Vorführung von Rohschnittfassungen vor Mitgliedern des Filmteams.

Hier handelt es sich um nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen, zumal es sich bei den Bewirteten nicht um Geschäftspartner sondern um Mitarbeiter des Bf handelt und zudem die Bewirtung dieser Mitarbeiter für den Bf als Dienstnehmer keine Werbewirkung hat.

Die übrigen Bewirtungskosten von 484,30 € (60 € am 30.06.2008, 85 € am 04.07.2008, 75 € am 28.09.2008, 80 € am 27.09.2008, 184,30 € am 02.07.2008) betreffen nach den Angaben des Bf Bewirtungskosten anlässlich von Vorstellungs- und Bewerbungsgesprächen für neue konkret angeführte neue TV Serien und Filme. Diesen Kosten für die Bewirtung von Geschäftspartnern, die namentlich angeführt sind, ist durchaus eine gewisse Werbewirkung zuzusprechen. Sie sind somit als Bewirtungsspesen in der Höhe von 242,15 € (50% von 484,30 €) absetzbar.

Dem entsprechend sind die geltend gemachten Bewirtungskosten um 498,45 € zu kürzen (740,60 € -242,15 €).

#### **10) Fahrtkosten (Kilometergeld)**

In der Einkommensteuererklärung für 2008 sind keine Fahrtkosten (Kilometergeld) als Werbungskosten geltend gemacht worden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 beantragte der Bf nachträglich die Berücksichtigung von Fahrtkosten und verwies auf die entsprechende Anlage und das in Original vorgelegte Fahrtenbuch. Danach hat der Bf in der Zeit seines Aufenthaltes in Österreich (15.05.2008 bis 11.11.2008) einschließlich der Familienheimfahrten (5.610 km) mit seinem privaten PKW 9.481 km beruflich zurückgelegt, für die er unter Ansatz des in Deutschland geltenden Pauschalsatzes von 0,30 €/km, insgesamt 2.874,30 € an Fahrtkosten geltend macht.

Offensichtlich weil in der ursprünglichen Aufstellung des Bf über die geltend gemachten Werbungskosten die Fahrtkosten nicht enthalten waren, blieben sie auch in der Berufungsvorentscheidung, ohne dass das Finanzamt auf den nachträglichen Antrag des Bf eingegangen wäre, unberücksichtigt.

Im Vorlageantrag vom 17. Februar 2011 wiederholte der Bf seinen Antrag vom 14. Oktober 2010 hinsichtlich der Berücksichtigung der Fahrtkosten.

In der dem Vorlagebericht beigefügten Stellungnahme vom 16. Dezember 2013 wendet das Finanzamt ein, bei den geltend gemachten Fahrtkosten fänden sich zahlreiche Fahrten zu Konzert- und Ausstellungsbesuchen (etwa am: 10.04; 23.11; 18.12; 21.12.2008) und privat veranlasste Reisen (Bergdorf, dafür sei das Kilometergeld sogar doppelt angesetzt worden). Die dafür geltend gemachten Kosten seien ebenso wenig anzuerkennen, wie

Fahrten zum Einkaufen (Media Markt: am 08. u. 13.03.2008; Motorrad Bogner: 21.02; Audi St. Katrein: 10.10.2008) oder zum Hochseilgarten.

Für die vom Finanzamt angeführten Fahrten zu Konzerten, Ausstellungen und Einkäufen, sind in Österreich keine Fahrtkosten geltend gemacht worden. Wie oben angeführt, beansprucht der Bf nach der vorgelegten Beilage nur für die Zeit seines Aufenthaltes in Österreich vom 15.05.2008 bis 11.11.2008 Fahrtkosten. Die vom Finanzamt gerügten Fahrten liegen außerhalb dieses Zeitraumes. Die Kosten für den Besuch des Hochseilgartens wurden vom Bundesfinanzgericht (siehe Pkt. 4) als beruflich veranlasst anerkannt, entsprechend waren auch die dafür geltend gemachten Fahrtkosten anzuerkennen. Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass die Fahrtkosten nach Bergdorf – wie vom Finanzamt behauptet - nicht doppelt (einmal unter der Rubrik „Reisekosten gem. Anlage“ und einmal als Kilometergeld lt. Fahrtenbuch) geltend gemacht worden sind. Diese Reisen sind zwar im Fahrtenbuch angeführt, die dafür ausgewiesenen Kilometer sind vom Bf aber bei der Ermittlung der Kilometeranzahl für die Ermittlung der Reisekosten wiederum in Abzug gebracht worden.

Für insgesamt 17 Familienheimfahrten legte der Bf nach dem vorliegenden Fahrtenbuch 5.610 km zurück, für die er das Kilometergeld geltend macht.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG dürfen jedoch bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz ( Familienheimfahrten ), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Der Gesetzgeber begrenzt somit die als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten ausdrücklich mit dem höchsten Pendlerpauschbetrag. Dieses höchste Pendlerpauschale hat das Finanzamt dem Bf im angefochtenen Bescheid für die Monate Mai bis November 2008 anteilig im Ausmaß von 1.893,50 € gewährt. Die vom Bf angeführten 9.481 km sind somit um die anlässlich von Familienheimfahrten zurückgelegten 5.610 km auf 3.871 km zu kürzen.

Das amtliche Kilometergeld wurde in Österreich mit Wirkung vom 1. Juli 2008 von 38 Cent auf 42 Cent pro Kilometer erhöht. Nach dem vorliegendem Fahrtenbuch legte der Bf von den insgesamt 3.871 km in der Zeit vom 15. Mai 2008 bis 30 Juni 2008 1.348 km und vom 1. Juli bis 11. November 2008 2.523 km zurück.

Die als Werbungskosten anzuerkennenden pauschalen Fahrtkosten betragen somit 1.571,90 € (1.348 km x 0,38 € = 512,24 €; 2.523 km x 0,42 € = 1.059,66 €).

## 11) Berechnung

Die Werbungskosten (ohne Pendlerpauschale) erfahren somit gegenüber der Berufungsvorentscheidung 17. Jänner 2011 folgende Änderung:

Berufungsvorentscheidung v. 17.01.2011	18.258,02 €
Pkt. 4: Hochseilgarten	+88,00 €
Pkt. 6: Versicherungsprämie	-64,00 €
Pkt. 6: AfA, Relexsessel, Kaffeemaschine	-160,69 €
Pkt. 8: Reisekosten	-1.303,00 €
Pkt. 9: Bewirtungsaufwand	-498,45 €
Pkt. 10: Fahrtkosten	+1.571,90 €
Beschwerdeentscheidung:	17.891,78 €

## III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Die gegenständliche Entscheidung hing in erster Linie von der Klärung und Würdigung des Sachverhaltes ab. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war hier nicht zu lösen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Dezember 2016