



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch steuerl. Vertreterin, gegen den Bescheid des Finanzamtes A betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Die Berufungswerberin (Bw) ist - wie sich aus ihrer Internet-Homepage ergibt - seit 2006 amtsführende Stadträtin für xx in A. Sie hat in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 die Berücksichtigung von Aufwendungen (Gewerkschaftsbeitrag, Fachliteratur, Reise-, Fortbildungskosten, sonstige Werbungskosten) in Höhe von gesamt 25.253,36 € als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Dienstgeber: Stadtmagistrat A) beantragt.

#### A. Rechtliche Grundlagen:

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

Diesbezüglich ist festzustellen, dass für politische Funktionäre die für alle Steuerpflichtigen geltenden allgemeinen Grundsätze für die Anerkennung von Werbungskosten anzuwenden sind (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0040).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Führung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage dieser Bestimmung in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit (§ 114 BAO) zu Grunde liegt. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, 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. Eine Einkünfte mindernde Berücksichtigung verstieße diesfalls gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 21/2 u. 22 mwN).

Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen iSd. Z 3 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm ermöglichen, zu „repräsentieren“. Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu; maßgeblich ist nach der Rechtsprechung nur das äußere Erscheinungsbild (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 83 mit weiteren Nachweisen; VwGH 30.4.2003, 99/13/0208, VwGH 28.11.2000, 2000/13/0145).

Inhaltlich beschränkt sich die Z 3 auf Bewirtungsspesen und diesen vergleichbare Aufwendungen. Der Verwaltungsgerichtshof versteht unter dem Begriff der „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen (Doralt, aaO, § 20 Tz 84 mit zahlreichen Beispielen).

Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und

die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt (vgl. VwGH 26.9.2000, 94/13/0171). Nach der für das Berufungsjahr geltenden Fassung (StruktAnpG BGBl. 1995/297 ab 5.5.1995) können bei Nachweis der Voraussetzungen derartige Aufwendungen zur Hälfte abgezogen werden. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht nicht (vgl. nochmals VwGH 26.9.2000, 94/13/0171).

Die vom Gesetzgeber geschaffene Ausnahme vom Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen bezieht sich nur auf Bewirtungsspesen, nicht aber auf andere Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198).

Gem. § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Bei repräsentativen freiwilligen Zuwendungen kann nach der Rechtsprechung sowohl Abs. 1 Z 3 erster Satz als auch Abs. 1 Z 4 leg.cit. erfüllt sein. Eine exakte Zuordnung erübrigt sich in der Regel auf Grund des jeweils vollen Abzugsverbotes (vgl. Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 105).

## **B. Zum bisherigen Verfahrensgang ist Folgendes festzustellen:**

Das Finanzamt hat weder in die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 noch in jener zur Berufungsvorentscheidung eine Aufstellung aufgenommen, in der jene Aufwendungen, die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt wurden, im Einzelnen betragsmäßig angeführt oder auf andere Weise (z.B. durch Angabe des Titels oder datumsmäßige Zuordnung laut Werbungskostenaufstellung der Bw) nachvollziehbar konkretisiert worden wären.

Aus dem angefochtenen Bescheid ergibt sich lediglich die Gesamtsumme der vom Finanzamt berücksichtigten Werbungskosten. Auch die Berufungsvorentscheidung gibt über die betragliche Zusammensetzung der nicht anerkannten Werbungskosten keine näheren Aufschlüsse.

Insbesondere wurden die von der Bw in der Aufgliederung der Werbungskosten, in der insgesamt 207 Einzelaufwendungen angeführt sind, unter der Überschrift „*Ausgaben Repräsentation*“ ausgewiesenen (datumsmäßig bezeichneten) Aufwendungen (69 Posten), die vom Finanzamt laut Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 zum Teil als „*Bewirtungsspesen*“ beurteilt wurden, von der Bw aber völlig unterschiedlich bezeichnet wurden, nicht im Einzelnen und mit dem jeweils geltend gemachten, anerkannten bzw. nicht anerkannten Betrag angeführt.

Die Bescheidebegründung bzw. Berufungsvorentscheidung enthält keinerlei Sachverhaltsfeststellungen (etwa zur Frage der beruflichen Veranlassung, Werbecharakter von konkreten „Bewirtungen“) noch eine Begründung für die Rechtsansicht, diese könnten als Werbungskosten berücksichtigt bzw. nicht berücksichtigt werden. Soweit das Finanzamt lediglich allgemein davon ausgegangen ist, dass Aufwendungen für *„vorrangig aus Repräsentationsgründen veranstaltete Feste“* ebenso wie Geschenke an Mitarbeiter und Parteimitglieder nicht abzugsfähig seien, fehlen neben der Konkretisierung, welche Posten mit dieser Begründung nicht anerkannt werden, jegliche fallbezogene Sachverhaltsfeststellungen, an Hand derer der vom Finanzamt behauptete Repräsentationscharakter nachvollzogen werden könnte (d.h. für jedes „Fest“ bzw. jede Geschenk bzw. die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen, die nicht anerkannt werden sollen, wäre festzustellen, worin der Repräsentationscharakter erblickt wird). Allgemeine Aussagen können fallbezogene Feststellungen zum konkret geltend gemachten Aufwand nicht ersetzen und genügen daher nicht, um die Nichtanerkennung einer Vielzahl von Einzelaufwendungen (diesfalls pauschal) zu begründen.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24. November 2004, 2000/13/0183, betont, gebieten die Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens der entscheidenden Behörde, wenn von einem Steuerpflichtigen geltend gemachte Werbungskosten teilweise nicht zum Abzug zugelassen werden, dem Steuerpflichtigen zu eröffnen, welche der von ihm gelten gemachten Aufwendungen im Einzelnen nicht zum Abzug zugelassen worden sind. Erst dann machen Ausführungen einer Bescheidebegründung Sinn, mit denen die Gründe für die Verweigerung des Werbungskostenabzuges hinsichtlich einzelner Aufwendungen dargestellt werden müssen. Es dem Steuerpflichtigen zu überlassen, aus der Summe des anerkannten Werbungskostenbetrages durch diverse Rechenoperationen zu ermitteln, welche der Aufwendungen aus welchen Gründen nicht anerkannt wurden, widerspricht rechtsstaatlichen Grundsätzen.

Es ist nicht Aufgabe des UFS als Kontrollinstanz, dem Steuerpflichtigen erstmals zu eröffnen, welche der Aufwendungen vom Finanzamt anerkannt bzw. nicht anerkannt wurden bzw. (auf Grund fehlender Sachverhaltsfeststellungen) Mutmaßungen darüber anzustellen, weshalb das Finanzamt einen konkreten Aufwand nicht bzw. zum Abzug zugelassen hat.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass die Begründung eines Bescheides nicht nur erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, sondern auch, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und in der Folge, aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. bspw. VwGH 15.11.2205, 2001/14/0150).

Es genügt nicht, wenn der Bescheid lediglich das Ergebnis einer – im gegenständlichen Fall an Hand des Verwaltungsaktes bzw. der Bescheidebegründung nicht nachvollziehbaren – rechtlichen Würdigung enthält, nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, auf welchen Sachverhalt sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153), welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel ergeben hat (vgl. VwGH 26.5.1997, 96/17/0459, vgl. auch Aufhebungsbescheid des UFS, Außenstelle Salzburg, RV/0226-S/05 vom 27. September 2006).

Die Referentin hat das Finanzamt am 15. Dezemberr 2009 um vollständige Aktenvorlage ersucht. Das Finanzamt (Herr B) hat am 16. Dezember 2009 mitgeteilt, dem Finanzamt würden über die dem Vorlagebericht des Finanzamtes angeschlossenen Unterlagen hinausgehend keine Unterlagen (Belege etc.) mehr vorliegen. Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass es Aufgabe des Finanzamtes ist, dem Unabhängigen Finanzsenat (auch) all jene Unterlagen (Beweismittel) vorzulegen, die dem Finanzamt von der Bw zu Beweis Zwecken vorgelegt wurden. Aus einem Vermerk (Seite 2 der vorgelegten Unterlagen zur Arbeitnehmerveranlagung 2005) über ein Telefonat bzw. aus handschriftlichen Anmerkungen des Finanzamtes zu einzelnen in der Aufgliederung der Werbungskosten angeführten Aufwendungen ergibt sich, dass dem Finanzamt solche vorgelegt worden sein dürften.

Das Finanzamt hat allerdings weder im angefochtenen Bescheid noch der Begründung zur Berufungsvorentscheidung festgestellt noch ergibt sich dies aus den vorgelegten Aktenteilen, welche Unterlagen (Beweismittel) von der Bw zu den einzelnen geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt wurden, noch welche aus diesen gewonnenen Erkenntnisse für die Beurteilung maßgeblich waren, dass und welche der geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen als Werbungskosten anerkannt bzw. nicht anerkannt wurden. Inwieweit sich das Finanzamt sohin mit von der Bw vorgelegten Beweismitteln auseinandergesetzt hat, diese Grundlage für die getroffene Beurteilung (Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten) waren, kann weder dem Akteninhalt noch der Bescheidebegründung noch jener zur Berufungsvorentscheidung entnommen werden.

Mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen verbunden mit dem Umstand, dass dem Unabhängigen Finanzsenat lediglich die Werbungskostenaufstellung 2005 samt Aufgliederung der Aufwendungen, der Einkommensteuerbescheid 2005 und Berufungsvorentscheidung samt händischen Begründungen, die Berufung sowie der Vorlageantrag der Bw vorgelegt wurden, kann die Referentin eine inhaltliche Überprüfung des Bescheides auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz nicht vornehmen.

Diesen Versäumnissen des Finanzamtes kommt auch deshalb besondere Bedeutung zu, da der Unabhängige Finanzsenat gem. § 289 Abs. 2 BAO im Falle einer meritorischen Entscheidung berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung (sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Bw) abzuändern. Der angefochtene Bescheid muss für die Referentin daher dahingehend überprüfbar sein, auf Basis welcher Beweisergebnisse das Finanzamt zur Begründung gelangt ist, eine konkrete Ausgabe sei anzuerkennen oder nicht. Selbst wenn das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die ihm vor Bescheiderlassung (bzw. vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung) von der Bw zur Verfügung gestellte Belege (und andere Beweismittel) vorgelegt hätte, könnte mangels entsprechender Sacherhaltsfeststellungen des Finanzamtes nicht festgestellt werden, ob und in welchem Umfang die Anerkennung oder Nichtanerkennung auf Basis dieser Beweismittel erfolgt wäre. Die nach Außen nicht erkennbare (weder in der Begründung zum Bescheid bzw. der Berufungsvorentscheidung noch den Verwaltungsakten zum Ausdruck gekommene) inhaltliche Auseinandersetzung mit nicht einmal ihrer Art nach nach bezeichneten Beweismitteln führt auch dazu, dass nicht abschließend beurteilt werden kann, ob bzw. inwieweit über die (nicht bezeichneten) aus den vorgelegten Beweismitteln gewinnbaren Erkenntnisse hinaus für eine abschließende Beurteilung der Abzugsfähigkeit weitergehende Ermittlungen erforderlich gewesen wären.

Es ist nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates (UFS), dem Finanzamt bereits vorgelegte Beweismittel erstmals einer Prüfung und rechtlichen Würdigung zu unterziehen oder Mutmaßungen darüber anzustellen, welche Beweisergebnisse für die Beurteilung des Finanzamtes, dass einzelne Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig, andere es nicht seien, maßgeblich waren.

Gem. § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 (zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung) unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, würde es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei

Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Laut VwGH ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Da die gegenständliche Vorgangsweise des Finanzamtes dazu führen würde, dass sowohl Ermittlungen, erstmalige Sachverhaltsfeststellung und sachverhaltsbezogene Begründung des Bescheides auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert werden würden, und dies der Intention des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren widersprechen würde, ist die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt (vgl. obige Ausführungen zur Ermessensübung und dem Zweck der Kassation).

Die nachstehenden Ausführungen machen deutlich, dass von Entscheidungsreife im gegenständlichen Fall keineswegs ausgegangen werden kann. Die nachstehenden Bezeichnungen wurden entsprechend der von der Bw vorgenommenen Aufgliederung der Werbungskosten gewählt.

### **1. Parteisteuer:**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Leistungen an politische Parteien dann Werbungskosten darstellen, wenn der Funktionär für den Fall der Unterlassung eines solchen Beitrages mit dem Ausschluss aus der Partei und in weiterer Folge mit dem Verlust seines Mandates rechnen muss (vgl. VwGH 9.12.2004, 99/14/0253 unter Verweis auf VwGH 17.9.1997, 95/13/0245; VwGH 25.6.1988, 88/13/0030).

Das Finanzamt hat den unter dem Titel „*Parteisteuer*“ geltend gemachten Betrag von 11.660,05 € ohne aktenkundige Prüfung der Voraussetzungen als Werbungskosten anerkannt. Aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 ist weder ersichtlich, an wen konkret dieser Betrag geflossen ist, und mit welchen Folgen die Bw für den Fall der Verweigerung der entsprechenden Zahlungen zu rechnen gehabt hätte. Eine Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Abzug der „*Parteisteuer*“ ist an Hand der vorgelegten Unterlagen nicht möglich.

Dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit an Hand eines „Beleges“, auf den die Bw in der Werbungskosten-Aufstellung 2005 verwiesen hat, beurteilt werden kann, ist nach Ansicht der Referentin mehr als fraglich, sodass vor einer neuerlichen Entscheidung bereits in diesem Punkt von der Notwendigkeit weitergehender Sachverhaltsermittlungen auszugehen ist.

Das Finanzamt wird an Hand der Ermittlungsergebnisse erstmals sachverhaltsbezogen festzustellen und zu begründen haben, ob und aus welchen Gründen die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Parteisteuer gegeben sind.

## 2. Repräsentationsaufwendungen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden (laut VwGH 14.12.2000, 95/15/0040 ist dieser die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen welcher Art immer - möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären usw. - zukommen lässt, gleichzustellen) dann zur Hälfte abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Die Anerkennung von 50 % der Aufwendungen bei entsprechender Nachweisführung (Werbezweck, weitaus überwiegende betriebliche oder berufliche Veranlassung der Aufwendungen) ergibt sich daher (als Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen) bereits aus dem Gesetz.

Das Finanzamt hat zu den von der Bw unter dem Titel „Repräsentationsaufwendungen“ geltend gemachten Aufwendungen in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid lediglich allgemein festgestellt, dass Bewirtungsspesen gemäß § 20 EStG, *„soweit sie überhaupt beruflich veranlasst seien“*, nur im Ausmaß von 50 % als Werbungskosten absetzbar seien. Dass und bezüglich welcher der vom Finanzamt nicht näher bezeichneten Bewirtungs-Aufwendungen, deren Abzugsfähigkeit als Werbungskosten bejaht wurde, die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung der Bewirtung auf welche Weise nachgewiesen worden wäre, kann weder den vorgelegten Aktenteilen noch der Begründung zum Einkommensteuerbescheid entnommen werden. Beweisergebnisse wurden weder im Verwaltungsakt noch in der Bescheidbegründung dargelegt.

Der Bescheidbegründung ist auch nicht zu entnehmen, dass das Finanzamt die weitere Tatbestandsvoraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsspesen, nämlich dass die konkrete *„Bewirtung“* auch der Werbung gedient haben muss, geprüft hätte bzw. welche Ergebnisse eine allfällige Prüfung ergeben hätte. Unter Werbung ist ganz allgemein eine Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 2.8.2000, 94/13/0259, zum Ausdruck gebracht hat, hat der Steuerpflichtige darzutun, inwiefern er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Die diesbezüglichen Angaben müssen selbstverständlich für die Behörde überprüfbar sein. Der bloße Vermerk des Gesprächspartners auf einem Konsumationsbeleg könnte jedenfalls nicht als Nachweis der gesetzlichen Voraussetzungen gewertet werden (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/0108, VwGH 10.9.1996/15/0198, VwGH

16.3.1993, 92714/0228; zu Werbungskosten einer Stadträtin und Landtagsabgeordneten UFS, RV/2145-W/07). Aufwendungen zur im weitesteten Sinn Kontaktpflege, somit letztlich zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum „Werbenden“ können nur als werbeähnlicher und somit im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden.

Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von 50 % der vom Finanzamt anerkannten „*Bewirtungsspesen*“ ist **für jede einzelne Ausgabe** gesondert sachverhaltsbezogen zu begründen. Dass und auf Basis welcher Unterlagen und welcher daraus gewonnenen Erkenntnisse es zu einer Anerkennung von „*Bewirtungsspesen*“ gekommen ist, hat das Finanzamt nicht festgestellt.

Die Aufgliederung der Aufwendungen, die als Werbungskosten geltend gemacht wurden, enthält lediglich ein Datum und den Hinweis auf Personen (z.B. „Besprechung C“) bzw. Anlässe. Wenn Belege nur derartige Angaben aufweisen, kann aus diesen für sich gesehen weder der Werbezweck noch die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung der Bewirtung abgeleitet werden.

Dass die Nachweispflicht für das **kumulative** Vorliegen der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit jeder einzelnen „Bewirtung“ die Bw trifft, hat die Referentin bereits vorstehend deutlich gemacht. Andererseits hätte das Finanzamt auf Basis allenfalls schon vor Bescheiderlassung vorgelegter Unterlagen und - soweit sich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit aus den Unterlagen nicht zweifelsfrei ergibt - notwendiger Ergänzungen der Ermittlungsergebnisse erstmals sachverhaltsmäßig gedeckt festzustellen und zu begründen, welche der einzelnen „Bewirtungen“ (Bezugnahme auf konkrete Aufwendungen laut Werbungskosten-Aufgliederung und Angabe des Betrages!) aus welchen Gründen nicht anerkannt bzw. anerkannt werden. In der Bescheidebegründung wurde nicht einmal (betragsmäßig nachvollziehbar) dargestellt, welche der Aufwendungen vom Finanzamt unter anzuerkennende „Bewirtungen“ erfasst wurden. Die Zuordnung wäre schon deshalb erforderlich gewesen, zumal sich die von der Bw unter Repräsentationsaufwendungen ausgewiesenen Aufwendungen nicht nur (bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen) unter „Bewirtungen“ subsumierbare Aufwendungen beschränken.

Die Ansicht des Finanzamtes, die Ausgaben für Einladungen Stadtteilorg. D, 50. Geburtstag E, die Einladungen verschiedener Klubmitglieder, Kandidaten und Büromitarbeiter könnten nicht berücksichtigt werden, beruht weder auf entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen noch wurde sie fallbezogen begründet. Welche Beweismittel von der Bw zu den einzelnen Aufwendungen vorgelegt wurden und welchen Inhalt diese hatten, wurden nicht festgestellt.

Aus dem Titel allein können keine Rückschlüsse auf die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen gezogen werden.

Für die Nichtanerkennung der Aufwendungen für nicht näher konkretisierte „Feste“ bzw. „Geschenke“ fehlen ebenso Sachverhaltsfeststellungen wie die Bezugnahme auf Beweismittel und die darin enthaltenen Angaben, auf Grund derer der vom Finanzamt bis dato lediglich behauptete Repräsentationscharakter nachvollzogen werden könnte. Eine Begründung für die Nichtanerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten hat aber sachverhaltsbezogen (unter Berücksichtigung der Beweisergebnisse auf Grund vorgelegter Beweismittel) für jede einzelne aus Sicht des Finanzamtes als Repräsentationsaufwand zu beurteilende Aufwendung zu erfolgen.

Wie die Referentin bereits vorstehend ausgeführt hat, bezieht sich die vom Gesetzgeber geschaffene Ausnahme vom Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen nur auf die Bewirtungsspesen, nicht aber auf andere Repräsentationsaufwendungen. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 2.8.2000, 97/13/0096, klargestellt, dass unter „andere Repräsentationsaufwendungen“ auch Geschenke zu subsumieren sind. § 20 Abs. 1 Z 3 stellt aber keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen und Ausgaben zu versagen (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 87).

Die steuerliche Vertreterin der Bw hat allerdings in der Berufung nur allgemein vorgebracht, es scheine nicht nachvollziehbar, dass Geschenke an Mitarbeiter und Parteimitglieder nicht abzugsfähig seien. Dieser allgemein gehaltene Einwand ist aber insofern verständlich, als das Finanzamt die Nichtabzugsfähigkeit auch nicht fallbezogen begründet hat. Den ebenfalls allgemein gehaltenen Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ist sie nicht entgegengetreten, sodass im Vorlageantrag an den UFS kein substantiiertes Vorbringen erstattet wurde, aus dem abgeleitet werden könnte, dass es sich dabei um Aufwendungen gehandelt hätte, bei denen primär die berufliche Tätigkeit der Bw (als Wohnbaustadträtin) und nicht die Person der Steuerpflichtigen im Vordergrund gestanden wäre. Diesfalls würden derartige „*Repräsentationsaufwendungen*“ auch nach den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4810 nicht dem Abzugsverbot für „Repräsentationsaufwendungen“ unterliegen (vgl. auch Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 84 und 87). Der erforderliche Nachweis kann von der Bw auch noch im fortgesetzten Verfahren erbracht werden.

Soweit das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Geschenke an Mitarbeiter und Parteimitglieder) mit der pauschalen Begründung, diese hätten keinerlei Werbecharakter, verneint hat, ist darauf zu verweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die **Werbewirkung als**

**Tatbestandsvoraussetzung nur des Ausnahmefalles der Bewirtung** normiert ist, während Repräsentationsaufwendungen anderer Art auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar werden bzw. sind (vgl. dazu VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049). Die Aufwendungen für Geschenke wären daher, wenn nicht primär durch die berufliche Tätigkeit veranlasst, der Rechtsprechung des VwGH folgend auch dann nicht abziehbar, wenn mit ihnen eine Werbewirkung erzielt werden hätte sollen. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis deutlich gemacht, dass auch eine mit diesem Aufwand bezweckte Vermeidung eines ansonsten zu befürchtenden Prestigeverlustes bzw. die Befürchtung des Schwindens politischer Möglichkeiten deren steuerliche Abzugsfähigkeit nicht zu begründen vermag. Geschenke (Aufmerksamkeiten), die Personen gemacht werden, um sich deren Wohlwollen zu sichern, fallen – wie der VwGH im Erkenntnis vom 26.9.2000, 94/13/0171, zum Ausdruck gebracht hat, nicht unter die lediglich für Bewirtungsaufwendungen geltende Ausnahme vom Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendung iSd. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Die vorstehend dargelegten Grundsätze gelten auch für die vom Finanzamt – allerdings ebenfalls ohne sachverhaltsbezogene Begründung - nicht anerkannten Aufwendungen für Blumen für das Büro, Geschenkpapier, Weihnachtsdeko für Büro, Duftlampe für Büro, Kerzen und ein Baby Set (vgl. dazu auch Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 84; § 16 Tz 220 „ABC der Werbungskosten“, Stichwort „Raumschmuck eines Arbeitnehmers“). Dass das Finanzamt diese Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (als Aufwendungen der Lebensführung) nicht anerkannt hat (vgl. Begründung zur Berufungsvorentscheidung), ist insofern ohne Bedeutung, zumal jeglicher Berücksichtigung dieser Aufwendungen die in § 20 EStG 1988 statuierten Abzugsverbote entgegenstehen.

Was die vom Finanzamt ebenfalls ohne sachverhaltsbezogene Begründung und ohne betragliche Konkretisierung bzw. ohne Bezugnahme auf die datumsmäßige Auflistung der Bw nicht anerkannten Aufwendungen für Getränke, Bürofeier, Weihnachten Büro sowie Süßigkeiten anlangt, kann aus der derzeitigen Aktenlage eine weitaus überwiegende berufliche Veranlassung und der für Bewirtungsaufwendungen geforderte Werbecharakter nicht abgeleitet werden.

### **3. Ausgaben GWG:**

Auf Basis der derzeitigen Aktenlage und mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes kann seitens der Referentin nicht überprüft werden, ob die vom Finanzamt anerkannten Aufwendungen für Kalender, Kleber, Postgebühren, Büroartikel- bzw. material, Kalender TMI im Gesamtbetrag von 124,75 € dem Grunde (hinsichtlich ihrer beruflichen Veranlassung) und der Höhe nach überprüft wurden. Eine Bezugnahme auf konkrete Belege und sonstige Beweismittel und die aus diesen gewonnenen Erkenntnisse fehlt. Zu den

weiteren von der Bw unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen vgl. die Ausführungen unter Punkt 2. des Aufhebungsbescheides.

#### **4. Telefonkosten:**

Was die vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannten Telefonkosten anlangt, ist ebenfalls festzustellen, dass die beruflichen Veranlassung dieser Aufwendungen an Hand der Aktenlage und mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen weder dem Grunde noch der Höhe nach überprüft werden können. Unklar ist, wie der von der Bw angesetzte berufliche Anteil von 50 % dem Grunde nach und hinsichtlich des gewählten Prozentsatzes „geschätzt“ wurde, und aus welchen Gründen dieser Prozentsatz vom Finanzamt bzw. der Bw als den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommend beurteilt wurde. Überdies ist nicht erkennbar, dass aus der in der Aufstellung gesondert angeführten „Telekom Gesamtrechnung“ vom 1.6.2005 ein Privatanteil ausgeschieden worden wäre bzw. weshalb diese Telefonkosten ungekürzt zum Ansatz gebracht wurden.

#### **5. Fachliteratur:**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Das Finanzamt hat Ausgaben für die „xxx Zeitschrift“ in Höhe von 35,00 € als Werbungskosten anerkannt. Eine Internetrecherche der Referentin hat ergeben, dass es sich dabei um die Zeitschrift des Vereins „xxxx“ handeln könnte. Sollte dies zutreffen, ist die berufliche Veranlassung dieser Ausgabe für die Referentin nicht erkennbar, zumal die Bw xxxxxstadträtin ist. Selbstverständlich steht es der Bw aber frei, die berufliche Veranlassung dieses Aufwandes nachzuweisen.

#### **6. Ausgaben Honorare (F Medienberatung, Dr. G, I-Coaching):**

Die unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen (gesamt 7.064,06 €) wurden vom Finanzamt zur Gänze anerkannt.

Hiezu ist festzustellen, dass aus der Bezeichnung „F Medienberatung“ keine Rückschlüsse auf eine berufliche Veranlassung dieser Aufwendungen möglich sind. Das Finanzamt hat den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen zur Arbeitnehmerveranlagung weder Honorarnoten noch (eine) Vereinbarung(en) zwischen der „F Medienberatung“ und der Bw, aus denen sich die von der Bw in Anspruch genommenen Leistungen im einzelnen ergeben müssen, angeschlossen, sodass die berufliche Veranlassung der Aufwendungen für die

Referentin schon aus diesem Grund nicht überprüft werden kann. Aus den Aktenteilen des Finanzamtes bzw. der Bescheidbegründung geht in keiner Weise hervor, dass und auf Basis welcher Unterlagen eine Überprüfung stattgefunden hätte und aus welchen Gründen diese Aufwendungen letztlich als beruflich veranlasst anerkannt wurden.

In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass hinsichtlich der Ausgaben „F Medienberatung“ mit Datumsangabe 29.12.2004 über 450,00 € bzw. 6.1.2006 (459,46 €) überdies zu klären wäre, wann die Zahlung erfolgt ist. Ist diese nicht im Jahr 2005 erfolgt, können diese Ausgaben im Jahr 2005 im Hinblick auf die Bestimmung des gem. § 19 Abs. 2 EStG 1988, wonach Ausgaben für das Kalenderjahre abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind, auch dann, wenn die berufliche Veranlassung nachgewiesen werden würde, im Jahr 2005 nicht abgezogen werden.

In diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass eine Werbewirkung als Tatbestandsvoraussetzung nur des Ausnahmefalles der Bewirtung von Geschäftsfreunden von dem dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegenden Repräsentationsaufwendungen normiert ist, während Repräsentationsaufwendungen anderer Art auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar werden. Eine berufliche Veranlassung dieser Aufwendungen durch ihre Tätigkeit als Stadträtin müsste durch entsprechende Beweismittel, aus denen sich diese zweifelsfrei ergeben muss, nachgewiesen werden.

An dieser Stelle sei nochmals darauf verwiesen, dass es Aufgabe des Finanzamtes ist, dem Unabhängigen Finanzsenat all jene Unterlagen (Honorarnoten, Seminarprogramme, Zahlungsbelege und sonstige von der Bw dem Finanzamt vorgelegte Beweismittel) vorzulegen, auf Basis derer die Anerkennung (bzw. Nichtanerkennung) von Werbungskosten erfolgt ist (vollständige Aktenvorlage) bzw. an Hand derer diese nachvollzogen werden kann, ansonsten der Unabhängige Finanzsenat eine Bescheidüberprüfung (Spruch des Bescheides), die nicht auf die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen beschränkt ist, vornehmen kann. Es der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu überlassen, sich die für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug erforderlichen Unterlagen (erstmals bzw. neuerlich) zu beschaffen, allenfalls notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens vorzunehmen, Beweisergebnisse und den für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalt erstmals festzustellen und diesen einer erstmaligen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen, widerspricht der Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates als Kontrollinstanz. Auch erstmals einem Vorlageantrag an den UFS angeschlossene Beweismittel sind vom Finanzamt zu überprüfen und erforderliche zusätzliche

Ermittlungen bereits vor einer Vorlage der Berufung an den UFS durchzuführen (vgl. § 276 Abs. 6 BAO).

Hinsichtlich der Ausgabe Dr. G (360,00 €) kann an Hand der dem Vorlagebericht angeschlossenen Aktenteile und mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen die berufliche Veranlassung nicht überprüft werden.

Was die Ausgabe vom 17.1.2005 „I *Coaching*“ im Betrag von 1.200,00 € bzw. vom 5.1.2005 „Gruppencoaching“ (erfasst unter dem Titel „Fortbildung“ – 477,60 €) anlangt, ist allgemein festzustellen, dass laut VwGH eine begünstigte Bildungsmaßnahme dann vorliegt, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit (Einkunftsquelle) verwertet werden können.

Nach den erläuternden Bemerkungen zu Regierungsvorlage zum StRefG 2000 sollen u.a. Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Das Finanzamt hat keinerlei Feststellungen dazu getroffen, aus welchem Anlass das „I *Coaching*“ in Anspruch genommen wurde, wie sich der Teilnehmerkreis zusammengesetzt hat (Einzel- oder Gruppencoaching und Zusammensetzung der Gruppe, falls Gruppencoaching), welche Inhalte anlässlich der einzelnen Sitzungen besprochen wurden, und ob die Inhalte im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit der Bw als xxxxx -Stadträtin verwertet werden können. Auch zum Gruppencoaching (477,60 €) fehlen jegliche Sachverhaltsfeststellungen der oben genannten Art.

Die Referentin geht grundsätzlich davon aus, dass insbesondere bei Führungskräften, denen eine größere Anzahl von Mitarbeitern zugeordnet ist, ein Coaching-Bedarf bestehen kann, schließt sich allerdings der in der Berufungsentscheidung des UFS, RV/0156-G/07, vertretenen Auffassung an, dass Coaching-Aufwendungen nur dann als beruflich veranlasst anzusehen sind, wenn das Coaching der Erarbeitung maßgeschneiderter beruflicher (Problem)Lösungen gedient hat, und im Rahmen des Coaching ausschließlich berufliche Themen und Problemstellungen bearbeitet werden. Hinsichtlich der Teilnahme am Gruppencoaching (erfasst unter „Fortbildung“) wird die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen unter anderem davon abhängen, wie der Teilnehmerkreis beschaffen war, welche Themen(kreise) in den einzelnen Sitzungen besprochen wurden, und wie die Themen bzw. Ergebnisse im Rahmen der von der Bw ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Unklar ist auch, ob die angefallenen Kosten zumindest teilweise vom Dienstgeber ersetzt wurden, und allfällige Kostenersätze in Abzug gebracht worden sind. Die berufliche Veranlassung des „I *Coaching*“

bzw. des Gruppencoaching sind von der Berufungswerberin - so sich die dargestellten Voraussetzungen nicht aus bereits dem Finanzamt vorgelegten Beweismitteln ergeben - durch entsprechende weitere Beweismittel (insbes. zu Anlass, Inhalten der Coaching-Stunden, Zielen des Coaching, Teilnehmerkreis) zu erbringen.

## **7. Fahrtkosten (darunter auch erfasst Diäten, Beitrag Parken):**

Das Finanzamt hat mit Ausnahme der Fahrtkosten „30.12.2004 J Neujahrsfeier“ über 6,50 € alle unter dem Titel „Fahrtkosten“ geltend gemachten Taxi-, Zugs- und Flugkosten sowie Diäten und Nächtigungskosten als Werbungskosten berücksichtigt (gesamt 926,82 €). Ob bzw. inwieweit der Anerkennung dieser Aufwendungen eine Prüfung der beruflichen Veranlassung vorausgegangen ist, kann mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes nicht festgestellt werden.

Belege, die über die in der Werbungskosten-Aufstellung gemachten Angaben hinaus keine weiteren Angaben enthalten, können ohne Vorlage entsprechender weiterer Unterlagen (z.B. Terminkalender, aus dem sich Termin und beruflicher Zweck im Einzelnen und nachvollziehbar und nachprüfbar ergeben) nicht zur Anerkennung von Fahrtkosten führen. Im Übrigen wäre zu prüfen, ob es (allenfalls auch pauschale) Fahrkostenersätze des Dienstgebers gegeben hat, die bei beruflich veranlassten Fahrten vom Dienstgeber üblicherweise gewährt werden. Eine Prüfung hat dabei für jede der unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen gesondert zu erfolgen.

Da die Bw im Stadtteil K wohnt, wäre auch zu prüfen, ob es sich bei den Taxifahrten K - Magistrat (Rathaus, L Straße) bzw. retour um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehandelt hat. Sollte sich dies bewahrheiten, wären die Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) gedeckt (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 220 Stichwort „Fahrtkosten“).

Taxikosten für Fahrten iZm. der Teilanhnme an Bällen, Empfängen, Einladungen, Theater-, Party-, und Operbesuchen sind nicht abzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 89/1 mit Verweis auf VwGH 16.9.1992, 90/13/0291 betr. Arbeitsessen und Empfänge).

Soweit Fahrtkosten, Diäten, Flugkosten iZm. den Coaching-Aufwendungen angefallen sind, sind diese nur dann abzugsfähig, wenn die berufliche Veranlassung der Coaching-Aufwendungen bejaht werden kann (zu den diesbezüglichen Voraussetzungen vgl. Pkt. 6.). Aus der Werbungskosten-Aufstellung der Bw bzw. dem sonstigen Akteninhalt kann nicht entnommen werden, welchem Zweck der Aufenthalt in M vom 3. bis 4.10.2005 gedient hat.

Entgegen der von der Bw in der Berufung vertretenen Ansicht können die Kosten „*Beitrag Parken Stadt*“ in Höhe von 360,00 € auch bei einer Stadträtin, die über kein eigenes Dienstauto verfügt, nicht abgezogen werden. Auch für Politiker gelten – wie eingangs des Aufhebungsbescheides des UFS ausgeführt wurde – die allgemeinen Grundsätze für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten. Aus der Aktenlage ergibt sich nicht, ob der Beitrag für eine Parkmöglichkeit im Bereich der privaten Wohnung oder der Arbeitsstätte (Rathaus, Magistrat) der Bw bezahlt wurde. Da eine einwandfreie Trennung in private bzw. berufliche Nutzung bei derartigen Aufwendungen nicht möglich ist, unterliegen sie dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Eine Abzugsfähigkeit derartiger Kosten käme nach Ansicht der Referentin nur dann in Betracht, wenn durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen wird, dass und weshalb es ihr untersagt wäre, die Parkmöglichkeit auch privat zu nutzen und die Notwendigkeit einer Parkmöglichkeit (wie etwa bei Einsatzfahrzeugen der Feuerwehr, Rettung etc., um möglichst rasch reagieren zu können) als erwiesen angenommen werden kann. Im Übrigen hat auch der VwGH im Erkenntnis vom 9.12.1992, 91/13/0094 unter Verweis auf VwGH 7.6.1989, 88/13/0235 und vom 29.5.1985, 84/13/0094 die Ansicht vertreten, dass Garagierungskosten im Bereich der Arbeitsstätte nicht als Werbungskosten zu beurteilen sind. Ein für die Parkmöglichkeit im Bereich der Privatadresse der Bw gezahlter Betrag wäre keinesfalls abzugsfähig.

### **8. Kontoführungskosten:**

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, handelt es sich bei Kontoführungskosten, zu denen auch Abschlusskosten zu zählen sind, um Aufwendungen der Lebensführung iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (Aufteilungs- und Abzugsverbot – vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 22/1 Punkt 3. lit. a Stichwort „Kontoführungs- und Kreditkartenkosten“ mit weiteren Nachweisen). Dass das betreffende Konto ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtet und auf diesem nahezu ausschließlich solche abgewickelt wurden, wurde nach der Aktenlage von der Bw weder behauptet noch nachgewiesen.

### **9. Spenden (in der WK-Aufstellung unter Repräsentationsaufwendungen erfasst):**

Das Finanzamt hat von der Bw unter „*Ausgaben Repräsentation*“ angeführte Spenden im Betrag von gesamt 240 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Spenden an gemeinnützige und ähnliche Organisationen sind aber nach der Rechtsprechung des VwGH als Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (freiwillige Zuwendungen) zu beurteilen und daher – ungeachtet eines allenfalls damit verbundenen Werbezwecks – nicht als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH 9.12.2004, 99/14/0253 unter Verweis auf VwGH

30.4.2003, 97/13/0145, vgl. auch Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 109). Dass den Zuwendungen irgendeine wirtschaftliche Gegenleistung, die ihr die Freiwilligkeit genommen hätte, an die Bw gegenübergestanden wäre, hat die Bw nicht behauptet (vgl. zu Zuwendung eines ehemaligen Bürgermeisters an einen Fußballverein VwGH 10.8.2005, 2005713/0049).

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass nicht nur hinsichtlich der vom Finanzamt nicht anerkannten, sondern - abhängig vom seitens des Finanzamtes bis dato nicht festgestellten Inhalt bereits vor Bescheiderlassung vorgelegter Beweismitteln (Belegen, sonstige Unterlagen) - auch bezüglich der anerkannten Aufwendungen zur Beurteilung ihrer Abzugs- bzw. nicht Abzugsfähigkeit weitergehende Sachverhaltsermittlungen notwendig sind bzw. sein können, bei deren Durchführung das Finanzamt zu einem anders lautenden Bescheid kommen hätte können.

Das Finanzamt wird sodann auf Basis der für eine abschließende rechtliche Beurteilung erforderlichen Ermittlungen erstmals sachverhaltsbezogen zu begründen haben, welche der geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen als Werbungskosten nicht bzw. als solche anerkannt werden. Eine sachverhaltsbezogene Begründung setzt eine bis dato nicht aus dem Akteninhalt bzw. der Bescheidebegründung ableitbare inhaltliche Auseinandersetzung mit den Beweismitteln und Feststellung der aus diesen gewonnenen Erkenntnisse voraus.

Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung wird im Hinblick auf die Formalerledigung der Berufung gem. § 289 Abs. 1 BAO gem. § 284 Abs. 5 iVm. Abs. 3 BAO abgesehen, zumal eine abschließende Klärung der obig dargestellten (umfangreichen) offenen Sachverhaltsfragen angesichts der Vielzahl der geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten ist, und dient damit auch der Verfahrensbeschleunigung.

Dass es mit der Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz als (umfassende) Kontrollinstanz nicht vereinbar ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals (weder im Rahmen einer mündlichen Verhandlung noch durch Vorhalte) zu ermitteln, festzustellen und einen Bescheid erstmals sachverhaltsbezogen (unter Berücksichtigung von Bweisergebnissen) zu begründen, hat die Referentin bereits vorstehend festgestellt.

Feldkirch, am 14. Jänner 2010