



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in Adresse, vom 11. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Herr Bw. (Berufungswerber, Bw.) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung 2007 unter anderem die Berücksichtigung von Werbungskosten für die Bewirtung von Gästen und Mitarbeitern anlässlich seines 40 jährigen Priesterjubiläums in Höhe von € 3.60,92 sowie Aufwendungen für Geschenke an Mitarbeiter der Pfarre in Höhe von € 584,90, welche vom Finanzamt (FA) als nicht abzugsfähig erkannt wurden. Begründend stützte sich das FA in der Berufungsvorentscheidung nach rechtzeitig eingebrachter Berufung auf § 20 EStG und verwehrte die Anerkennung mit dem Hinweis darauf, dass eine einwandfreie Trennung von Kosten der Lebensführung im strittigen Fall nicht möglich sei und daher der gesamte Aufwand unter das zitierte Abzugsverbot falle.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung sowie im Vorlageantrag wird im Wesentlichen wortgleich ausgeführt, dass die Feier des Dienstjubiläums zwar als privater Anlass einzustufen sei, jedoch im Zuge der gebotenen Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu beachten

sei, dass sich ein Priester nach langjähriger Tätigkeit in einer Gemeinde einer entsprechenden Feier anlässlich eines derartigen Jubiläums nicht entziehen könne.

Eine derartige Feier stelle eine gute Möglichkeit der „Werbung“ um „Kunden“ (Gottesdienstteilnehmer) dar, welche auch das wesentliche Zielpublikum der nach dem vom Bw. zelebrierten Gottesdienst stattfindenden Bewirtung (Apape) gewesen seien. Im Anschluss an Gottesdienst und Agape habe der Bw. Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse und der Kirchenleitung in einem Gasthof bewirtet. In beiden Fällen wären keine Angehörigen bewirtet worden.

Bei den Geschenken an Mitarbeiter der Pfarre habe es sich um Anerkennung von Leistungen für freiwillige Mitarbeiter der Pfarre gehandelt. Diese hätten quasi Entgeltscharakter gehabt, da diese Mitarbeiter auch ihre eigenen Fahrzeuge bei der Erledigung der Aufgaben benutzt hätten. Der Schenkungscharakter sei bei diesen Zuwendungen daher in den Hintergrund getreten.

Sämtliche Aufwendungen seien daher als Werbungskosten einzustufen, auf die Entscheidung des BFH (Deutscher Bundesfinanzhof) vom 11. Jänner 2007 werde verwiesen.

Über entsprechenden Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) teilte der Bw. mit, dass er selbst die Gästeliste bestimmt habe und dass neben Vertretern von Kirche, Politik und Presse auch Freunde und Verwandte eingeladen gewesen wären. Eine Gästeliste bestünde nicht mehr, Einladender sei der Bw. selbst gewesen und er habe keine Jubiläumszuwendung des Dienstgebers erhalten.

Die Apape sei für alle Gottesdienstbesucher offen gestanden, welcher für jedermann zugänglich gewesen wäre.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender unstrittiger Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:

Der Bw. feierte 2007 sein 40 jähriges Priesterjubiläum und zelebrierte aus diesem Anlass einen feierlichen Gottesdienst der für alle Interessierten frei zugänglich war. Im Anschluss an den Gottesdienst lud der Bw. die Gottesdienstbesucher zu einer Agape in den Räumen der Kirchengemeinde/Pfarrhof und wendete für diese Bewirtung € 1.212,92 auf.

Im Anschluss an die Agape lud der Bw. Personen aus Kirche, Politik und Presse und Freunde und Verwandte als Ehrengäste in einen Gasthof ein und wendete dafür € 1.848,00 auf.

Anlässlich des Weihnachtsfestes beschenkte der Bw. verschiedene nicht näher genannte Personen als Anerkennung für die während des Jahres geleisteten freiwilligen Hilfsdienste (Kirchenputz, Blumenschmuck, Pfarrgarten etc.). Der für die Geschenke aufgewendete Betrag entsprach € 584,90 (darin enthalten 2 Autobahnjahresvignetten zu je € 73,80).

Strittig ist, ob diese Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind.

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

## 1. Bewirtungskosten

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. 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. 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.

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - **Werbezweck und erhebliches Überwiegen** der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit nicht aus (z.B. VwGH 3.5.2000, 98/13/0198).

Unter dem Begriff Werbung ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Es ist damit ausreichend, wenn der Steuerpflichtige dartut, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf **seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation** geboten hat (VwGH 2.8.2000, 94/13/0259, UFS 15.5.2007, RV/0732-W/07).

Die Ausführungen des Bw., dass die Gottesdienstbesucher als Kunden anzusehen seien und daher die Bewirtung im Zuge der Agape eine Werbung darstellen würde mag zwar zutreffend sein, dennoch kann eine Bewirtung im Rahmen einer „Liebesgabe“ nicht für sich genommen nicht als Leistungsschau angesehen werden.

Zur Bewirtung im Pfarrhof ist überdies darauf hinzuweisen, dass Kosten der Geschäftsfreundebewirtung im eigenen Haushalt jedenfalls nicht abzugsfähig sind (UFS

RV/2185-W/06; *Atzmüller/Krafft in Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 20 Anm 63*; VwGH 12.5.1967, 1527/65).

Die Bewirtung der Ehrengäste in einer Gastwirtschaft lässt nicht erkennen worin in diesem Fall die Leistungsinformation bestanden haben sollte. Dem Vorbringen ist auch nicht zu entnehmen, dass der Bw anlässlich dieser Feier eine Leistungsinformation geboten hat, noch welchen konkreten Inhalt eine solche bei der von ihm ausgeübten beruflichen Tätigkeit überhaupt hätte haben könnte.

Es mag zwar zutreffen, dass dem gemeinsamen Mahl in der Liturgie der katholischen Kirche ein besonderer Stellenwert zukommt. Dieses im Verlaufe eines Gottesdienstes gehaltene "Mahl" ist aber wohl unbestreitbar in einem anderen Sinne zu verstehen als die Essenseinnahme in einer Gastwirtschaft.

Wenn der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung entgegen den ursprünglichen Berufungsausführungen selbst anführt, dass nicht nur Vertreter der Kirche und deren „Kunden“ (Gemeindemitglieder) anwesend gewesen seien, sondern auch Freunde und Verwandte des Bw. unterscheidet sich die strittige Einladung nicht wesentlich von sonstigen – anlässlich von Jubiläen üblichen – Bewirtungen von Arbeitskollegen (Vorgesetzte und Mitarbeiter der Pfarre) und Freunden.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass die eingeladenen Gäste nicht als Geschäftsfreunde im eigentlichen Sinn angesehen werden können, da Geschäftsfreunde Personen sind, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird. Worin die geschäftliche Verbindung eines Priesters mit Politikern oder Presse bestehen sollte, ist in einem säkularen Staatswesen nicht erkennbar.

Die Einladung von Vorgesetzten (Bischof) bzw. anderen Priesterkollegen kann ebenfalls nicht unter den Begriff der Geschäftsfreundebewirtung subsumiert werden, da es diesem Verhältnis an der Außenbeziehung mangelt.

Der vorliegende Anlass für die Einladung kann bestenfalls als Kontaktpflege im weitesten Sinne, als Aufwendungen zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" verstanden werden. Solche Aufwendungen sind aber lediglich als werbeähnlicher und somit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen (VwGH 26.9.2000, 94/13/0260).

Der Hinweis auf die Entscheidung des Deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) vom 11. Jänner 2007 geht deswegen jedenfalls völlig ins Leere, als die Sachverhalte nicht vergleichbar sind. Im dem vom BFH entschiedenen Rechtsstreit trat der Arbeitgeber des „Jubilars“ als Gastgeber

auf und legte die Gästeliste fest. Persönliche, vom Beruf losgelöste Beziehungen des Jubilars spielten keine Rolle. Die Veranstaltung diene der Kontaktpflege zwischen den eingeladenen Vertretern der Rüstungsindustrie und der militärischen Führung. Für die Kosten der Veranstaltung hatte der Jubilar aufzukommen und konnte über diesen Aufwand – anders als im hier strittigen Fall - nicht selbst disponieren (Art und Umfang der Einladung, Ort der Veranstaltung, Anzahl und Umfang des Gästekreises). Im Übrigen judiziert auch der BFH, dass Aufwendungen von Arbeitnehmern mit feststehenden Bezügen für die Bewirtung anderer Personen idR keine beruflich veranlassten Werbungskosten sind (BFH 23.1.1991 X R 6/84, BFHE 163, 372 mit weiteren Nennungen).

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass Entscheidungen des BFH in Österreich keine Rechtswirkung entfalten.

## **2. Geschenke an Mitarbeiter der Pfarre**

Zu den Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 3 EStG judiziert der VwGH (VwGH 22.12.1993 91/13/0128 mit weiteren Nennungen) *dass Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des StPfl mit sich bringt, nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des StPfl erfolgen. Ausdrücklich aus dem Kreise dieser Aufwendungen herausgehoben werden die Repräsentationsaufwendungen und generell als nicht abzugsfähig bezeichnet. Daher sind auch kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr etc gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es sind Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit fördern (Hinweis E 13. April 1988, 87/13/0046, sowie zu Weihnachtsgeschenken an Geschäftsfreunde Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0002). Gleiches gilt auch für die Geschenke zur Hochzeit von Mitarbeitern.*

Hinsichtlich von Geschenken und Aufmerksamkeiten welche als Motivation oder „Belohnung“ von Personen handelt, die für einen Abgabepflichtigen bestimmte Tätigkeiten ohne vereinbarte Gegenleistung erbringen bzw. auf die ein Abgabepflichtiger „angewiesen“ ist judiziert der VwGH, dass es sich bei den diesbezüglichen "Aufmerksamkeiten" nicht um Werbegeschenke oder Entlohnung handelt, sondern um nicht in Bewirtungsaufwendungen bestehende Repräsentationsaufwendungen handelt, welche wie oben ausgeführt, nicht unter die Ausnahme des Abzugsverbotes des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 fallen (VwGH 26.9.2000, 94/13/0171). Gleiches gilt für Motivationsgeschenke eines angestellten Primararztes an die Mitarbeiter seiner Station (VwGH 26.4.1994, 91/14/0036) bzw für einen Journalisten bei

Geschenken für die Informationsbeschaffung (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208). Vergleicht man diese Sachverhalte mit dem hier strittigen, ist erkennbar, dass das Verteilen von Motivationsgeschenken an verschiedene Personen auf deren Mithilfe die Gemeinde/Diözese angewiesen grundsätzlich vergleichbar ist.

Es kann im vorliegenden Sachverhalt nicht erkannt werden und wurde vom Bw. auch gar nicht behauptet, dass es Aufgabe eines Priesters/Pfarrers sei die Honorierung freiwilliger Pfarrmitarbeiter aus eigenen Mitteln zu finanzieren. Empfänger der freiwilligen Mithilfe/der entlohten Leistung war auch nicht der Bw. in seiner Funktion als Priester, sondern die jeweilige Kirchengemeinde bzw. die Kirche selbst. Die unentgeltliche Mitarbeit von Gemeindemitgliedern bei in der Pfarre anfallenden Arbeit entspricht überdies dem christlichen Verständnis der Nächstenliebe sowie des Teilens von materiellen Gütern und ist Bestandteil des Gemeindelebens. Eine materielle Entlohnung in welcher Form auch immer ist dabei nicht vorgesehen und widerspricht auch dem christlichen Grundverständnis. Die Ausführungen zum Entgeltscharakter und damit fehlenden Schenkungscharakter der Zuwendungen gehen daher ins Leere.

Gemäß § 20 Abs 1 Z4 EStG fallen unter das Abzugsverbot auch freiwillige Zuwendungen und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Freiwillige Zuwendungen sind Leistungen, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden (Freigebigke Zuwendungen). Sie stellen eine im Allgemeinen steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Freiwillige Zuwendungen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie **durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst** sind. Freiwilligkeit ist auch anzunehmen, wenn die Zahlung zwar aufgrund einer Verpflichtung erfolgt, die Verpflichtung aber freiwillig und ohne wirtschaftliche Veranlassung eingegangen wurde. (Atzmüller/Krafft in *Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 20 Anm 68*).

In diesem Zusammenhang sei auch auf das Urteil des FG Bremen vom 17. Jänner 2008, 4 K 168/07 verwiesen, welches den Werbungskostenabzug für Geschenke eines Schulleiters an die freiwilligen Mitarbeiter mit dem Hinweis ablehnt, dass dieser Fall keine Ausnahme vom Aufteilungs- und Abzugsverbot darstellen würde.

Ergänzend sei erwähnt, dass die Empfänger der Geschenke trotz entsprechenden Vorhaltes nicht namhaft gemacht werden konnten und daher die Verbindung zwischen Geschenk und Geschenknehmer zur behauptete kirchlichen Mitarbeit objektiv nicht herstellbar ist.

Wien, am 15. April 2010