

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

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

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

In ihrem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 machte die Beschwerdeführerin (Bf.) u.a. Werbungskosten im Gesamtbetrag von 41.549,44 Euro im Zusammenhang mit ihrer politischen Funktion als Bürgermeisterin von X und Abgeordnete zum \*\*\* Landtag geltend. Konkret handelte es sich dabei um Personalaufwand, Aufwendungen für Seminare, politische Tätigkeit, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Coaching, Reisen, Informationsbeschaffung, Spenden, Mitgliedsbeiträge, Werbung, Aus- und Fortbildung und Bewirtung. Des Weiteren machte die Bf. Aufwendungen für eine Berufsausbildung ihrer Tochter T in L (Ausland) als außergewöhnliche Belastung geltend und beantragte den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2010 ersuchte die belangte Behörde - analog zu den Vorjahren – um Vorlage von Aufstellungen und Belegen sowie Erläuterungen zu den beantragten Aufwendungen sowie um Mitteilung, aus welchem Grund das Studium der Tochter nicht in Österreich erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 14. Juni 2010 übermittelte die Bf. die geforderten Unterlagen und teilte zur auswärtigen Berufsausbildung ihrer Tochter mit, dass das Studium auf Grund einer

Kooperation mit der HLA X erfolgt sei. Der Abschluss (Bachelor) sei nur in L möglich gewesen.

Mit Bescheid vom 5. August 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von 1.583,52 Euro fest.

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

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

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

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

Die unter Konto 7780 geführten **Kosten für Coaching für politische Führungstätigkeit** in der Höhe von 768 Euro seien einer anderen als einer beruflichen Nutzung nicht zugänglich und daher anzuerkennen.

Betreffend die Aufwendungen für **Tagungen Seminare** (Konto 7625) brachte die Bf. vor, dass für die Ausübung jedweder Tätigkeit Sprachkenntnisse unerlässlich seien. In allen Betrieben würden kostenpflichtige Sprachschulungen abgehalten, deren Charakter als Betriebsausgabe unstrittig sei. Es müsse daher auch für eine Politikerin, die ihre Sprachkenntnisse vertiefe, möglich sein, die dafür aufgewendeten Kosten als Werbungskosten anzusetzen.

Die **Aufwendungen für politische Tätigkeit** (Konten 7100, 7340, 7390, 7345, 7650) seien mit Hinweis auf § 20 EStG 1988 teilweise nicht anerkannt worden. Nicht berücksichtigt bzw. übersehen habe man dabei jedoch die Ausführungen zu § 16 EStG und die Lohnsteuerrichtlinien RZ 383c, wonach bei Politikern eine überwiegend berufliche Veranlassung für die auf den erwähnten Konten geltend gemachten Werbungskosten dann gegeben sei, wenn die Bewirtung im Rahmen politischer Veranstaltungen erfolge oder der Informationsbeschaffung diene oder es sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushaltes der Politikerin (Essen im Restaurant oder Gasthäusern, Bewirtung aus Anlass von Weihnachtsfeiern, Bällen, Kinderjause, Faschingsveranstaltungen etc.) handle, aus denen ein Werbecharakter ableitbar sei.

Da alle Aufwendungen auf den genannten Konten den dargestellten Zwecken entsprechen würden, seien sie anzuerkennen.

Zur Abweisung des beantragten **Pauschbetrages für die Berufsausbildung** der Tochter der Bf. mit dem Hinweis auf eine in W befindliche Fachhochschule teilte die Bf. mit, dass keine adäquate Ausbildung der Tochter in W möglich sei. Die Ausbildung in L erfolge in Englisch, darüber hinaus würden die Studenten zu internationalen Praktika vermittelt. Derlei werde in W nicht angeboten. Der Pauschbetrag sei daher anzuerkennen.

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

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

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

### **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

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

Die Bf. war im streitgegenständlichen Jahr Bürgermeisterin von X und Abgeordnete zum \*\*\* Landtag und machte Werbungskosten im Zusammenhang mit ihrer politischen Funktion in der Höhe von insgesamt 41.549,44 Euro geltend.

Sie beschäftigte ihren Ehemann in einem unselbständigen Dienstverhältnis. Zu dessen Aufgaben gehörten vor allem administrative Tätigkeiten. Die Entlohnung erfolgte für 15 Wochenstunden bei einem Stundensatz von 13,54 Euro. Der Ehemann der Bf. ist von Beruf Rechtsanwalt.

Die Bf. nahm im Streitjahr an einer Auslandsreise nach \*\*\*\*\* teil, um ihre Sprachkenntnisse zu vertiefen.

Darüber hinaus nahm die Bf. an einem Coaching für politische Führungstätigkeit teil.

Die Bf. hat Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer politischen Tätigkeit erlitten. Dabei handelt es sich um Aufwendungen für Bewirtung, Werbung, Wahlkampf, Informationsbeschaffung und politische Tätigkeit.

Für die Berufsausbildung ihrer Tochter in L machte die Bf. den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten.

## **2. Beweiswürdigung:**

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

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

## **3. Rechtliche Beurteilung:**

### **I) Werbungskosten**

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

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

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

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*[...]*

*2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*[...]*

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

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

*[...]*

*3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche*

*oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.*

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

*[...]*

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

Von den insgesamt für das Jahr 2008 im Zusammenhang mit der politischen Funktion geltend gemachten Werbungskosten in der Höhe von 41.549,44 Euro stehen in Streit:

1. Personalaufwand i.H.v. 8.480,21 Euro (Konten 6200, 6500, 6611, EA 80106, EA 80229)
2. Aus- und Fortbildungskosten (Sprachreise nach \*\*\*\* i.H.v. 1.759,65 Euro (Konto 7625), Coaching für politische Führungstätigkeit i.H.v. 768 Euro (Konto 7780))
3. Bewirtungskosten i.H.v. 133,05 Euro (Konto 7340)
4. Werbung, Wahlkampf i.H.v. 7.618,97 Euro (Konto 7650)
5. Informationsbeschaffung i.H.v. 166,90 Euro (Konto 7345)
6. Aufwand für politische Tätigkeit (Bewirtung, Sachgeschenke, Spenden) i.H.v. 1.449,69 Euro (Konto 7100)

Dazu ist wie folgt festzustellen:

### **1. Personalaufwand**

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weiters b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich c) zwischen

Familienfremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich, vgl. VwGH 24.02.1999, 96/13/0201, VwGH 29.11.2000, 95/13/0004).

Diese in der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien müssen – wenn auch nicht gleichermaßen ausgeprägt – kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238). Das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien geht zu Lasten des Steuerpflichtigen.

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

### **Publizitätswirkung**

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

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

Da dem Finanzamt der Abschluss des Dienstvertrages nicht rechtzeitig bekannt gegeben wurde, kann dieser für das Streitjahr steuerlich nicht anerkannt werden. Im Sinne der „*Angehörigenjudikatur*“ ist dieser Vertrag für das Jahr 2008 nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen. Bei dieser Sachlage erübrigt sich grundsätzlich eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen (ausreichende inhaltliche Bestimmtheit und Fremdvergleich).

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

Bf. für erforderlich erachtete. Damit ist aber eine Bestandsaufnahme dergestalt, welche Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis resultieren, unmöglich.

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

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

## **2. Aus- und Fortbildungskosten**

### **2.1. Sprachreise nach \*\*\*\*\* (Tagungen und Seminare)**

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

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im

Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH vom 27. Juni 2000, 2000/14/0096, und vom 28. Mai 2008, 2006/15/0237).

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

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

Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen stellen dann Werbungskosten dar, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den ausgeübten oder einen verwandten Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist ( VwGH 26.4.1989, 88/14/0091 ).

Sprachkurse im Ausland werden idR zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung gehören, soweit nicht die (nahezu) ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist (lehrgangsmäßige Organisation, Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des StPfl), (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16, TZ 34).

Vor dem Hintergrund der obigen Sachverhaltsfeststellung, wonach es sich um eine allgemeine Sprachreise mit einem typischen Sprachkurs handelt, der weder ausschließlich für Teilnehmer aus Angehörigen der Berufssparte der Bf. bestimmt ist noch erkennbar ist, inwiefern der vermittelte Inhalt dieses Sprachkurses spezifisch auf die Fortbildung von Politikern abstellt, sind diese Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen.

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

## **2.2. Coaching für politische Führungstätigkeit**

Betreffend das „Coaching für politische Führungstätigkeit“ ist kein privates Interesse evident. Die entsprechenden Aufwendungen in der Höhe von 768 Euro sind daher als Werbungskosten anzuerkennen.

## **3. Bewirtungskosten**

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind die Motive für die Tragung des



Aufwandes, die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können oder das Vorliegen eines ausschließlich beruflichen Interesses.

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

Diese Regelungen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch auf politische Funktionäre anzuwenden. Das gesellschaftliche Ansehen fördert demnach also nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden, sondern gleichermaßen die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen - wie möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären usw. - zuteil werden lässt (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245).

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

Steht eine derartige Veranstaltung untrennbar in Verbindung mit einer geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung, so ist entscheidungswesentlich, dass die Veranstaltung ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Vermittlung der politischen Botschaft dient, das heißt, dass der Werbezweck wesentlicher Charakter der Veranstaltung sein muss (VwGH 14.12.2000, 95/15/0040).

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

Die Bf. macht Bewirtungskosten ohne Eigenanteil in der Höhe von € 133,05 geltend. Dabei handelt es sich um eine Besprechung, eine Einladung der Mitarbeiter des Wahlsprengels und zwei Essen mit dem Titel „XYZ“.

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

Des Weiteren resultiert selbst aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung nicht zwingend eine berufliche Veranlassung der dabei angefallenen Bewirtungsspesen. Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den Ausnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis).

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

Mangels Erfüllung der dargelegten Voraussetzungen ist im Hinblick auf die geltend gemachten Bewirtungskosten nicht von Werbungskosten auszugehen.

#### **4. Werbung, Wahlkampf**

Die Ausführungen unter "Bewirtungskosten" gelten auch für die seitens der Bf. unter "Werbung, Wahlkampf" geltend gemachten Repräsentations- bzw. Bewirtungsaufwendungen. Der Werbezweck dieser Aufwendungen wurde weder dargetan noch ist er ersichtlich, weshalb sie nicht als Werbungskosten anerkannt werden konnten.

#### **5. Informationsbeschaffung**

Dasselbe rechtliche Schicksal teilen auch die unter "Informationsbeschaffung" geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen. Zwar fallen Bewirtungsaufwendungen, die überwiegend Entgeltcharakter haben, grundsätzlich nicht unter Repräsentationsaufwendungen und wären daher abziehbar (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272 Moderator; 30.4.2003, 99/13/0208 Journalist). Allerdings setzt der Fall eines Leistungsaustausches die entsprechende Nachweisführung voraus. Der Umstand, dass die Bewirtung der Informanten der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen förderlich sein mag, reicht nicht (VwGH 28.11.2001, 2000/13/0145).

Da, wie bereits oben ausgeführt, das Vorliegen der Voraussetzungen für jede einzelne Aufwendung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen und das konkret angestrebte Rechtsgeschäft darzulegen ist, reicht die im gegenständlichen Fall erfolgte Auflistung der Kosten mit der Bezeichnung "Info Beschaffung" sowie die Vorlage von Gasthausrechnungen nicht zur erfolgreichen Nachweisführung aus.

#### **6. Aufwand für politische Tätigkeit**

Die unter „Aufwand für politische Tätigkeit“ in der Höhe von 1.449,69 Euro als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen setzen sich aus a) Aufwendungen für Bewirtung (Sitzung Wahl, Arbeitstreffen Wahl, Einladung Wahl, Sitzung, Empfang), aus b) Aufwendungen für Sachgeschenke (Blumen, Buchgutschein, Weinkarton) sowie aus c) Spenden (NR Wahlkampf Unterstützung) zusammen.

Entsprechend dem Beschwerdevorbringen würden alle geltend gemachten Aufwendungen im Hinblick auf § 16 EStG sowie Rz 383c LStR zustehen.

Dazu ist festzustellen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Sachgeschenke sowie für Spenden seitens der belangten Behörde zur Gänze anerkannt wurden. Betreffen die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtung gelten die obigen Ausführungen.

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

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden die für andere Steuerpflichtige geltenden allgemeinen Grundsätze über Anerkennung bzw. Einschränkung von Werbungskosten für Politiker für ebenso maßgeblich erachtet (VwGH 9.12.2004, 99/14/0253; Renner, SWK 7/2005). Dies bedeutet mit anderen Worten, dass auch für einen Politiker die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes im selben Umfang wie für andere Berufsgruppen maßgeblich sind und besondere, im Ergebnis unsachliche, Begünstigungen, etwa in Richtung einer großzügigeren Auslegung des Werbungskostenbegriffes, nicht bestehen. Daher ist auch von einem Politiker nachzuweisen, dass die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen weitaus überwogen hat und mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war (VwGH 9.12.2004, 99/14/0253).

## **II) Außergewöhnliche Belastung**

### **Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung**

#### **§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:**

*„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“*

Berufsausbildungskosten eines Kindes können als Teil der Unterhaltsverpflichtung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 grundsätzlich keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden. Eine Ausnahme sieht Abs. 8 leg. cit. für Fälle der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes unter der weiteren Voraussetzung vor, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung dann nicht der Fall, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich - unter Berücksichtigung der Talente des Kindes - eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG, Einzelfälle Tz 1 - Auswärtige Berufsausbildung, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Wie der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2008/15/0169, ausgesprochen hat, sind die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen dann nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann. Entscheidend ist, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach vergleichbar sind.

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid das Studium für Tourismusmanagement mit Bachelor-Abschluss an der Fachhochschule W mit dem Studium „*International Tourism Management*“ an der \*\*\*\* University in L verglichen und als gleichwertig beurteilt.

Die Bf. hat im Beschwerdeverfahren ua. vorgetragen, dass an der Fachhochschule in W keine adäquate Ausbildung der Tochter möglich sei, da die Ausbildung in L ausschließlich in englischer Sprache erfolge und die Studenten darüber hinaus zu internationalen Praktika vermittelt würden.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Argumentation der Bf., dass bei einem Studium an einer *fremdsprachigen Universität* schon angesichts der Vermittlung der Lehrinhalte in einer Fremdsprache von unterschiedlichen Lehrinhalten und damit von einer fehlenden Vergleichbarkeit der auswärtigen (englischsprachigen) Ausbildung mit einer inländischen (deutschsprachigen) Ausbildung auszugehen ist, weil sich deshalb auch ganz andere ("breitgefächertere") Berufsaussichten für die Absolventen ergeben.

Diese Auffassung, wonach eine "*Gleichartigkeit der Ausbildung*" deshalb zu verneinen ist, da mit einer ausschließlich fremdsprachigen Ausbildung "*ganz andere Berufsaussichten verbunden*" sind, lässt sich auch aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ableiten (vgl. *Wanke*, UFS<sub>Journal</sub>, 2013, 316; VwGH 26.6.2013, 2012/13/0077; VwGH 22.5.2013, 2009/13/0026; VwGH 26.6.2013, 2012/13/0076). In der Fremdsprachenperfektion und in der interkulturellen Bildung sind wesentliche Lehrinhalte zu erblicken und ist dies nicht zuletzt im Hinblick auf die zunehmende Internationalisierung im Berufsleben und dem damit insbesondere einhergehenden besonderen Bedarf am Erwerb von Fremdsprachenkompetenzen bedeutsam (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG, 2015, § 34 Rz 82).

Der begehrte Pauschbetrag von 110 Euro pro Monat war daher zu berücksichtigen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

**C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

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

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt für das Jahr 2008

Wien, am 21. Juni 2018