

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elke Rath in der Beschwerdesache Dr. AB, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 16.10.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 18.07.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird - im Umfang der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 12.02.2014 - teilweise Folge gegeben und die Einkommensteuer mit 6.601,00€ festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Nichtanerkennung von geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsessen, Werbeaufwand sowie Mitgliedsbeiträge an einen Verein.

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Beschwerdezeitraum u.a. neben den Bezügen als *emeritierter Universitätsprofessor für XX* der B-Universität geringfügige steuerpflichtige Aktivbezüge in Höhe von 308,73€ dieser Universität sowie steuerpflichtige Bezüge als wissenschaftlicher Projektmitarbeiter in Höhe von 19.228,56 € der A-Universität.

Infolge Nichteinlangens der Einkommensteuererklärung 2011 erfolgte eine Schätzung durch das Finanzamt und erging daraufhin der Erstbescheid, wogegen fristgerecht Beschwerde (damals noch Berufung) unter Beifügung der ausgefüllten Erklärungsformulare für 2011 eingebracht wurde. Im Zuge des Vorhalteverfahrens wurden Nachweise für die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten vorgelegt und führte der Bf. ergänzend dazu aus, dass die Positionen Werbung und 50% der geltend gemachten Kosten für Arbeitsessen die Aufwendungen des Bf. für die Akquisition von Drittmittelfinanzierungen betreffen. *"Diese Aufwendungen sind notwendig, da der Bf. als sogenannter "Netzwerker" und aufgrund seiner umfangreichen wissenschaftlichen Tätigkeiten und Kontakte in der Lage ist, für die A-Universität von dritter Seite Drittmittel zu akquirieren, die dazu führen, dass über die A-Universität Projekte abgewickelt werden, die wiederum zu einer Anstellung des Bf. führen und nur aufgrund der wissenschaftlichen Tätigkeit und Kontakte von Hrn. AB zustande kommen."*

Mit Beschwerdevorentscheidung wurden die Kosten für Werbung und Arbeitsessen nicht anerkannt, da Aufwendungen für Arbeitsessen und Werbung gem. § 20 Abs. 1 Z2 und Z3 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung mit sich bringen.

Von den geltend gemachten Mitgliedsbeiträgen wurden jene an Alumni Uni W, Naturwissenschaftlicher Verein für O und die Gesellschaft der Freunde der Kunstuni nicht anerkannt, da kein unmittelbarer Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bf. erkennbar war.

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die Nichtanerkennung von 409,25€ an Aufwendungen für Arbeitsessen, geltend gemachten Werbeaufwand von 483,05€ sowie Nichtanerkennung eines Mitgliedsbeitrages für den Naturwissenschaftlichen Verein für O in Höhe von 18,17€.

Der Werbeaufwand lt. vorgelegten Unterlagen setzt sich zusammen wie folgt:

Abschiedsgeschenk DI H – A-Universität 119,87€

Zur Verfügungstellung von Geld für Sukemune/Bain Early Career Award 2011 als Eigenbeleg 138,88€

Mitbringsel für japanische Kollegen 41,06€

Mitarbeiter Kinder T-Shirts samt Geschenkpapier 36,49€

Mitbringsel für Kollegen in Brno 93,70€

Gastgeschenk G – 32,90€

Betreuung – 12,00€

Ferner wurde ausgeführt:

"Der Mitgliedsbeitrag für den Naturwissenschaftlichen Verein für O sei deshalb geleistet worden, da sich dieser auch mit mathematischer XX befasse, welche auch zu den Forschungsgebieten des Bf. zähle und damit im unmittelbaren Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit stehe."

Für die Aufwendungen "Arbeitsessen" wurden Restaurantrechnungen vorgelegt, handschriftlich betitelt mit "Arbeitsessen/Bewirtung sowie (teilweise) Namen einer Person beigefügt. Dazu wurde ausgeführt, "dass die geltend gemachten Arbeitsessen sowie Werbeaufwendungen unmittelbar mit der Anstellung des Bf. bei der A-Universität in Zusammenhang stünden und wären getätigten worden, um Drittmittelfinanzierungen z.B. seitens der Europäischen Union zu akquirieren. Diese drittmittelfinanzierten Projekte hätten unmittelbar zur Anstellung des Bf. an der A-Universität geführt. Würden diese Projekte von der Universität nicht durchgeführt, wäre es auch zu keinem Dienstverhältnis gekommen.

Werbungskosten bei nichtselbständigen Einkünften liegen nämlich auch dann vor, wenn sie im dienstlichen Interesse der beruflichen Tätigkeit erfolgen und vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden (VWGH 08.10.1991, 88/14/0023), wobei allerdings ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehen muss (Doralt, EStG,

Tz 33 zu § 16). Genau auf diesen Aspekt wurde in unserer Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 21.10.2013 bezüglich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingegangen, da die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsessen und Werbungen zur Sicherung der Einkünfte, nämlich dass ohne deren Durchführung und der damit zusammenhängenden Akquisition der Drittmitteleinflanzierungen die Anstellung unseres Klienten fraglich gewesen wäre. Diesbezüglich verweisen wir auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.06.2003, RV/1525-L/02. Diesbezüglich auch Doralt EStG, Tz 98 zu § 20, wo ausgeführt wird, dass bei Nichtselbständigen die Bewirtung unabhängig vom dienstlichen Interesse — in der Regel nur dann der Werbung dienen kann, wenn der Lohn zumindest zum Teil unmittelbar erfolgsabhängig ist. Genau dieser Aspekt wurde jedoch unsererseits im Berufungsverfahren bereits dargelegt, jedoch vom Finanzamt in den Feststellungen in keiner Weise gewürdigt.

Weiters übermitteln wir Ihnen eine Aufstellung aus der die Stundenzuteilung für unseren Klienten in den Jahren 2011 und 2012 auf die einzelnen von ihm akquirierten Projekte dargestellt werden. Daraus lässt sich schließen, dass das Gehalt unseres Klienten wie gefordert nicht nur unmittelbar erfolgsabhängig ist, sondern dass, sollte die Akquisition der Projekte nicht mehr möglich sein, es zu keinem Anstellungsverhältnis mehr kommen würde."

Nach Aufforderung durch das Gericht sowohl Grund/Werbezweck als auch teilnehmende Personen der Arbeitsessen bekanntzugeben, wurde noch folgende Aufstellung mit Ausführungen zu den Aufwendungen für Arbeitsessen 2011 vorgelegt:

„- Restaurant - 10.02.2011 - € 70,00 - PD Dr. CK (Anmerkung d. Gerichts - CSS Mitarbeiter des Bf. 2011 sowie an der B-Universität Institut f. XX tätig) — *Beratung zu Weiterbildungsmaßnahmen für MitarbeiterInnen der von mir geleiteten Cognitive Science Section (CSS) an der A-Universität. Primär ging es darum, das Einvernehmen zu Projekt-bezogenen Dissertationsthemen und die Teilnahme von CSS-MitarbeiterInnen am DissertantInnen-Seminar (Privatissimum) von PD CK im Sommer Semester 2011 herzustellen.*

- Restaurant 26.03.2011 — € 8,50 — Prof. Dr. TL (war bis 02/2011 Universitätsass. an der B-Universität, Institut f. XX (Anmerkung des Gerichts - CSS Mitarbeiter bis 2013 unter Prof. AB) — *Beratung über die grundsätzliche Möglichkeit der Fortsetzung der Kooperation nach dem zu Jahresbeginn vorgenommenem Wechsel von Dr. TL von W an die Universität Tallinn, Estland. Dieses Arbeitsessen leitete zum Teil erfolgreiche Antragstellungen zu Forschungsprojekten bei der Europäischen Kommission (EU) und beim Fonds für die Wissenschaftliche Forschung (FWF) ein. Auch wurde angesichts der vereinbarten Kooperation Einvernehmen erzielt, dass einer meiner CSS-Mitarbeiter (X) ebenfalls an die Universität Tallinn wechselt.*

- Restaurant — 06.04.2011 - € 4,80 — Dipl.-Ing. H (Anmerkung des Gerichts- CSS Mitarbeiter des Bf. bis 08/2011, wissenschaftl. Mitarbeiter am Institut f. XX B-Universität)

— Beratung über die Konsequenzen und das weitere Vorgehen nach Ausscheiden einer technischen Mitarbeiterin (CE). Als Ergebnis des Gespräches wurde die Position ausgeschrieben.

- **Restaurant** — 15.04.2011 — € 29,30 — und **Restaurant** — 13.05.2011 — € 25,50 (19,80 + 05,70) -Dr. AS — Beratungen im Zusammenhang mit einem Buchprojekt von Dr. AS in Hinblick auf die Möglichkeit seiner Nutzung in einen Projektantrag. Als Ergebnis der beiden Arbeitsessen, verfolgt' mich bzw. ,verfolge' ich seither das Thema des Buches („Scheitern“). So finden derzeit Gespräche mit Prof. Dr. Y statt, ein einschlägiges Projekt beim Zukunftsfond des Landes O zu beantragen („Digital Debriefing“ nach Scheitern).

- **Restaurant** — 10.08.2011 - € 78,40 (MC 87,00; Die Differenz ergibt sich daraus, dass in der Steuererklärung 2011 versäumt wurde, das in der MasterCard-Zahlung enthaltene Trinkgeld in Höhe von € 8,60 mit anzugeben) — Frau CE (Anmerkung des Gerichts: Sekretärin des Bf. bei CSS bis 30.4.2011) sowie am Institut f. XX B-Universität tätig) — Hier handelte es sich um eine Art Honorar/Entgelt dafür, dass Frau CE für mich die mühsamen Abrechnungen für Literar Mechana (Wahrnehmungsgesellschaft für Urheberrechte, Wien) gemacht hatte. Bei dem Arbeitsessen habe ich die Chance genutzt, mich von Frau CE nach ihrem Ausscheiden aus CSS in Hinblick auf strukturelle Verbesserungen im technischen und Verwaltungs-bereich ausführlich beraten lassen. Ergebnisse waren (i) die Erstellung strukturierter Beschreibungen von Arbeitsabläufen und die Anmeldungen von Bedarfen für (ii) Sekretariatsunterstützung und (iii) SAP-Zugang bei der Institutsleitung. Letztlich erfolgreich waren (i) und (iii).

Restaurant — 18.08.2011 — € 105,00 (MC 115,40; Die Differenz ergibt sich daraus, dass in der Steuererklärung 2011 versäumt wurde, das in der MasterCard-Zahlung enthaltene Trinkgeld in Höhe von € 10,00 mit anzugeben)-

Prof. Dr. EM (Anmerkung des Gerichts - Em.Univ.-Prof. Dr.phil. Institut f. XX, Mitarbeiter bei CSS) und Dr. GM — Bei dem Arbeitsessen ging es in der Hauptsache um psychologische Aspekte und Strategien bei Fußball-Wettkämpfen im Hinblick auf die Projektidee, diese psychologischen Variablen und die Strategien automatisch zu erfassen, um die Nachbearbeitung von Spielen (im Sinne von „Debriefing“) und insbesondere das Training digital zu unterstützen. Ich habe viele Anregungen erhalten, gleichwohl habe ich die Umsetzung in Form eines Antrags damals nicht weiter verfolgt, weil die für die Umsetzung erforderliche Hardware (Sensoren etc.) und Software (automatischen Analyse von Videos) damals nicht in hinreichendem Maße zur Verfügung standen. Die erforderlichen Techniken wurden jedoch mittlerweile insoweit entwickelt (z.B. „Wearable Sensors“), dass bei einem geeigneten Call ein Antrag mit Aussicht auf Erfolg eingereicht werden kann.

Restaurant - 04.05.2011 - € 29,00 — und **Restaurant** — 05.05.2011 - € 25,00 (MC 25,00) — Prof. Dr. MW, mit dem wir im ROLE-Projekte sehr gut zusammen gearbeitet haben, hielt sich zu einem Workshop in W auf, so dass ich die Gelegenheit nutzte, um mit ihm über zukünftige Kooperation ausführlich zu sprechen — insbesondere im Hinblick auf den damals bevorstehenden EU-FP7 ICT Call 8. Die Arbeitsessen haben in weiterer Folge

zur CSS-Beteiligung im Antrag „Intelligent Tutoring Support Systems „iMENTOR“ geführt, der von Prof. koordiniert wurde, aber leider nicht bewilligt wurde. Die Kooperation wurde gleichwohl später fortgesetzt.

Restaurant — 14.04.2011 - € 145,00 (MC 145,00) — Prof. Dr. HH und Dr. CS sowie Prof. Dr. RR (Anmerkung des Gerichts:Vize-Leiterin des Instituts für XX der B-Universität bis 2007, bis 2009 Vize Studiendekanin) — Prof. CS hat unentgeltlich einen Workshop zur Weiterbildung der CSS-MitarbeiterInnen über das Software-Paket „R“ in W gehalten. Das Arbeitsessen diente sozusagen als Honorierung/Entgelt; das Gespräch behandelte primär im Sinne von Brainstorming die Frage einer zukünftigen möglicher Kooperation in dem Bereich psychologische Methodik und Gesundheitspsychologie. Dabei wurde hauptsächlich die Idee ventilert, die ‚Competence-based Knowledge Space Theory‘ (CbKST) auf Gesundheitsverhalten anzuwenden.

Restaurant - 23.05.2011 - € 165,00 (MC 165,00) - Dr. MK, Prof. Dr. FT, Prof. Dr. Roswith RR — Die Idee, die CbKST auf Gesundheitsverhalten anzuwenden, wurde bei diesem Arbeitsessen weiterverfolgt und unter medizinischen und gesundheitspsychologischen Gesichtspunkten konkretisiert. Dies führte jedoch mangels Zugang zu Gesundheits-/Krankheits-Daten nicht zu einem Antrag; mittlerweile ist die Idee unabhängig von mir von Prof. Dr. JCF (Univ. of California at Irvine) in den USA mit medizinischen ‚Big Data‘ verknüpft und umgesetzt worden. Ein zweites Thema, welches bei dem Arbeitsessen besprochen wurde, betraf ‚Expert Databases‘, für welche die CbKST ebenfalls einen geeigneten Rahmen darstellt. Als Ergebnis wurde von mir ein internationaler Workshop in W organisiert, an dem die GesprächspartnerInnen aktiv mitwirkten. Der Workshop war gedacht als Vorbereitung zu einem Forschungsantrag, der aber mangels geeignetem ‚Call‘ nicht ausgearbeitet wurde.

Restaurant — 30.04.2011 - € 13,00 — und **Restaurant** — 30.04.2011 - € 120,00 (MC 120,00) — Drs. SN, RS und Prof. Dr. RR — Dr. SN (Klinische U) und Dr. RS (Mediziner) haben eine Methode entwickelt, von der ich durch Dr. RR erfahren hatte, nämlich „The Family Chessboard“. Ausführlich wurde die Idee besprochen, ein internationales Projekt zu konzipieren, um eine digitale Version dieser diagnostischen und therapeutischen Methode zu entwickeln und zu testen, um sie mittels Internet-Connection über große Distanzen für Individuen und Gruppen (z.B. mehrere Familienmitglieder) anzuwenden. Als Konsequenzen dieses Arbeitsessens ergaben sich (i) mir wurde die zweite Auflage des Buches, „The Family Chessboard“ in digitaler Version zur Verfügung gestellt, (ii) die AutorInnen kamen nach W zu einem Workshop, anlässlich dessen die Antragskonzeption vertieft wurde, (iii) ich hielt zu der Projektidee einen Vortrag „Digitalising the Multicultural Family Chessboard as an Universal Method for all Cultures and any Age“ auf einem internationalen Kongress in Japan und (iv) ich führte Einzelgespräche mit (früheren) MitarbeiterInnen, die sich in der CbKST auskannten und sich zudem in Gesundheitspsychologie weitergebildet hatten (Drs GW, CHS, BK). Ich habe versucht, sie für die Projektidee zu begeistern und sie zur Mitarbeit zu bewegen.

Letzteres ist mir nicht gelungen. Das intendierte Vorhaben ist zwar nicht 'ad acta' gelegt worden, es wird aber nun angesichts technischer Weiterentwicklungen (Stichworte: Virtuelle Umgebung, Eingebettete Realität) gedanklich weiter gefasst werden müssen, zumal es sich bereits in Konkurrenz mit anderen ähnlichen Initiativen (z.B. Virtuelle Realität zur Therapie von Spinnenphobie) befindet."

Der Mitgliedsbeitrag für den Naturwissenschaftlichen Verein für O sei deshalb geleistet worden, *"da sich dieser auch mit mathematischer XX befasst, welche auch zu den Forschungsgebieten des Bf. zähle und damit im unmittelbaren Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit stehe."*

Ebenfalls nach Ergänzungersuchen des Gerichts (es mögen Stellenbeschreibung, Dienstvertrag, konkreter Aufgabenbereich sowie Positionsbezeichnung vorgelegt werden) wurden der Arbeitsvertrag (befristet 2009-2011), die Arbeitsplatzbeschreibung für das strittige Jahr, Projektvollmachten, sowie eine Leistungsvereinbarung zwischen dem Bf. und KT datiert mit August 2008, vorgelegt.

Lt. vorgelegtem Arbeitsvertrag mit der A-Universität vom 22.09.2009, war der Bf. als wissenschaftlicher Projektmitarbeiter ab 23.09.2009 mit einem Stundenausmaß von 10/Monat an der A-Universität beschäftigt. Die Dauer des Arbeitsvertrages war mit 31.12.2011 befristet.

Der Aufgabenbereich lt. Arbeitsplatzbeschreibung v. 15.01.2009 lautet:

„Folgende Tätigkeitsfelder stehen im Mittelpunkt der Tätigkeit:

1. Wissenschaftliche und administrative Leitung der TUG-Beteiligung am T-Projekt

Falls das T-Projekt aus irgendwelchen Gründen nicht weitergeführt werden sollte oder wie geplant beendet wird, hängt eine Weiterbeschäftigung von Herrn Prof. AB am IWM allein von der jeweiligen Drittmittelsituation ab.“

(Anmerkung des Gerichts: Dieses Projekt war lt. Homepage der Europäischen Kommision bis 2012-10-31 terminiert, siehe https://cordis.europa.eu/project/rcn/89491_en.html)

Als Monatsentgelt lt. Arbeitsvertrag waren 1.866,52€ brutto vereinbart. Es gibt keine Regelungen im Arbeitsvertrag, dass Bestandteile oder der gesamte Lohn erfolgsabhängig sind.

Die beigefügte Leistungsvereinbarung zw. dem Bf. und KT wurde im Jahr 2008 abgeschlossen, also bereits bevor der Bf. ein Arbeitsverhältnis mit der A-Universität einging (siehe Arbeitsvertrag).

Überschrieben ist die Vereinbarung mit folgendem Text:

"Die vorliegende Vereinbarung legt die wechselseitigen Leistungen der Zusammenarbeit zw. AB und KT im Rahmen des Instituts für Wissensmanagement der A-Universität bis auf Widerruf fest."

Darin wurde wechselseitig festgehalten, welche Leistungen die beiden Personen zu erbringen haben.

Bei Eigenrecherche durch das Gericht stellte sich heraus, dass Hr. Prof. KT von 2004 – 2010 Universitätsprofessor und Vorstand des Institutes für Wissensmanagement der A-Universität war. (siehe Wikipedia [https.....](https://...)) Im strittigen Zeitraum war Prof. KT nicht mehr in Österreich tätig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellt wird, dass

1. der Bf. in einem Angestelltenverhältnis zur A-Universität ab 23.09.2009 stand und dafür ein feststehendes monatliches Gehalt bezog das weder im Gesamten noch zum Teil erfolgsabhängig war. (siehe Pkt. 5. des Arbeitsvertrages)
2. dieser Vertrag bereits bei Abschluss 2009 bis Ende 2011 befristet war.
3. die Tätigkeit des Bf. lt. offizieller Arbeitsplatzbeschreibung der A-Universität die wissenschaftliche und administrative Leitung der TUG-Beteiligung an EINEM Projekt umfasste.
4. Prof. KT im strittigen Zeitraum nicht mehr Vorstand des Institutes für Wissensmanagement und auch nicht in sonstiger Form an der A-Universität tätig war.

Sämtliche Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage.

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

... Werbungskosten sind auch:

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.
- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

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

Unter "Repräsentationsaufwendungen" sind nach der Rechtsprechung 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 also ermöglichen, zu "repräsentieren". (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119; EStR4808) und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (VwGH 17.4.13, 2009/13/0065) Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.99, 94/13/0035). Maßgebend dabei ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt, und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 20 Rz 62 mwN). Nach der "sehr strengen" Rechtsprechung (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 20 Tz 7.3) fallen unter die nicht abzugsfähigen *Repräsentationsaufwendungen* zB auch Ausgaben für gesellige Zusammenkünfte aller Art oder etwa auch die Bewirtung von Arbeitskollegen und *Mitarbeitern* (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2012, § 20 Rz 63 mwN).

In seinem Vorlageantrag argumentiert der Bf. damit, dass die „*die geltend gemachten Arbeitsessen unmittelbar mit der Anstellung des Bf. bei der A-Universität im Zusammenhang stehen und diese Aufwendungen getätigt wurden, um Drittmittelfinanzierungen zu akquirieren, die wiederum unmittelbar zur Anstellung des Bf. geführt haben. Würden diese Projekte von der A-Universität nicht durchgeführt, wäre es auch zu keinem Dienstverhältnis gekommen.*““

Der Bf. ist bereits seit 2009 für die A-Universität als Angestellter tätig. Bei dem vorgelegten Arbeitsvertrag handelte es sich um einen - von Beginn an - befristeten Vertrag bis Ende 2011, d.h. dass bis zum Ende des hier strittigen Jahres die Anstellung des Bf. gesichert war. Aus eben diesem Vertrag ist **nicht** zu entnehmen, dass zu den Aufgaben des Bf. die Beischaffung von Drittmitteln gehört, ebenso wenig geht dies aus der beigefügten Arbeitsplatzbeschreibung hervor.

Der Bf. stützt sich in seiner Argumentation in puncto Bewirtung bei Nichtselbständigen auch darauf, dass bei Nichtselbständigen die Bewirtung - unabhängig vom dienstlichen Interesse - nur dann der Werbung diene, wenn der Lohn zumindest zum Teil unmittelbar erfolgsabhängig ist (s UFS RV/1525-L/02 bzw. Kofler in Doralt et al, EStG, Tz 98 zu § 20).

Da der Bf. im gegenständlichen Fall *nichtselbständige* Einkünfte als wissenschaftlicher Projektmitarbeiter erzielte, kann einerseits nicht davon ausgegangen werden, dass bei dieser Art der Tätigkeit eine Werbekomponente anfällt. Andererseits geht auch aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag eindeutig hervor, dass es sich hier um ein **fixes monatliches Entgelt** handelt und weder der Gesamtbetrag noch ein Teil des Entgelts erfolgsabhängig ist, sodass schon aus diesem Grund den Bewirtungsspesen die Abzugsfähigkeit versagt werden muss.

Die dem Vorlageantrag beigefügte Stundenzuteilung enthält weder einen Hinweis darauf, dass es sich um eine Aufstellung der Stunden des Bf. handelt, noch ist erkennbar, dass die angeführten Projekte aufgrund einer Beischaffung von Drittmitteln durch den Bf. zustandegekommen sind. Eine Erfolgsabhängigkeit des Gehalts des Bf. kann daraus weder geschlossen (wie vom Bf. argumentiert) noch bewiesen werden.

Die vom Bf. zum Zweck seiner Argumentation der notwendigen Drittmittelakquise vorgelegte Leistungsvereinbarung zw. Prof. KT und ihm aus dem Jahre 2008 (!) kann den Standpunkt des Bf. ebenfalls nicht untermauern, da Prof. KT im strittigen Jahr nicht mehr an der A-Universität tätig war und außerdem der Bf. nicht Angestellter von Hrn. Prof. KT sondern Angestellter der A-Universität war. Wenn es eine Leistungs/Aufgabenverteilung zw. dem Institutsvorstand und dem Bf. gegeben hat, so ist dies eine interne Vereinbarung, die aber keinen Durchschlag auf die grundsätzliche Arbeitsvereinbarung mit der A-Universität hat. Da Prof. KT 2011 überhaupt nicht mehr Institutsvorstand bzw. an der A-Universität war, ist diese Vereinbarung (die von ihm „im Rahmen der Zusammenarbeit“ getroffen wurde) irrelevant.

Bei den Kosten für Arbeitsessen wurden vom Bf. 50% der tatsächlichen Kosten geltend gemacht. Dies impliziert, dass der Bf. diese Kosten als "der Werbung dienende Bewirtung bzw. Bewirtung von Geschäftsfreunden" erachtete.

Unter dem Begriff "Werbung" im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 ist im Wesentlichen nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH vom 16.10.2002, 98/13/0206, VwGH vom 26.9.2000, 94/13/0171 und VwGH vom 2.8.2000, 94/13/0259). Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988. Dies gilt auch dann, wenn zwar die betriebliche oder berufliche Veranlassung einer Besprechung gegeben ist, da hieraus nicht zwingend die berufliche Veranlassung der bei einer solchen Besprechung angefallenen Bewirtungsspesen resultiert. Die betriebliche Notwendigkeit des Gesprächs begründet für sich allein nämlich noch nicht auch schon eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehrs von Speisen und Getränken durch den Gesprächspartner. Mag es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubinden. Dies rechtfertigt jedoch noch nicht die damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr

gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck "Repräsentation" anspricht und solche Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausschließen will, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, die seinem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu erfüllen. Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs 1 Z 3 zweiter Satz EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei den geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen hauptsächlich um Treffen mit Mitarbeitern des Bf. an der A-Universität oder Kollegen der B-Universität wie im Zuge der Recherche des Gerichts festgestellt wurde (siehe Anmerkungen oben). Aus den Ausführungen des Bf. zu Grund/Werbezweck der Arbeitsessen ist zu entnehmen, dass es sich hauptsächlich um Beratungen/Brainstorming/Ideenverfolgung sowie um Besprechungen von ev. möglichen zukünftigen Kooperationen gehandelt hat. Den Ausführungen des Bf. ist nicht zu entnehmen, dass aufgrund bzw. im Zusammenhang mit den geltend gemachten Bewirtungen konkrete drittmittelfinanzierte Projekte für die A-Universität zustande kamen. Vielmehr dienten diese Bewirtungen der Kontaktpflege, der Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum Bf. oder der Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern und können somit nur als werbeähnlich und daher nicht abzugsfähig beurteilt werden.

Die angeführte Bewirtung als „Honorierung/Entgelt“ an eine ehemalige eigene Mitarbeiterin für Abrechnungstätigkeiten des Bf. aus Verwertungsrechten an Sprachwerken (Literar Mechana) hängt offensichtlich nicht mit der nichtselbständigen Beschäftigung an der A-Universität zusammen und kann wohl nicht wie vom Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung erklärt "der Akquisition von Drittmittelfinanzierungen" gedient haben. Auch wenn es im Zuge des Essens zu einer Beratung des Bf. durch seine ehemalige Mitarbeiterin gekommen sein mag, kann hier weder eine überwiegende berufliche Veranlassung noch ein Werbezweck und auch keine Geschäftsfreundebewirtung erblickt werden.

Die Bewirtung der Vortragenden als eine Art "Honorar" im Rahmen von – unentgeltlichen – Gastvorlesungen (Workshops) an der A-Universität stellt ebenfalls keine abzugsfähigen Repräsentationskosten dar. Gemäß den Ausführungen des Bf. über den Werbezweck des Arbeitsessen wurde ausgeführt, dass es primär im Sinne von Brainstorming die Frage einer zukünftigen möglichen Kooperation behandelte. Diese Gespräche dienten in erster Linie zur Kontaktpflege und können daher nicht als abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden.

Im Übrigen konnte das Gericht nicht erkennen, wie die angeführten Treffen (und deren geltend gemachte Kosten) zu einer Förderung von dritter Seite (Drittmittel) z.B. der EU geführt hätten.

Werbeaufwand:

Die als Werbeaufwand bezeichneten Aufwendungen (Geschenke) des Bf. fallen unter die Repräsentationsaufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, welche - auch im Fall des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes - nicht abziehbar sind, (VwGH 10.08.05., 2005/13/0049) sodass auch hier eine Anerkennung versagt bleibt.

Aus den dargelegten Gründen stellen die seitens des Bf. geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsessen und Werbung nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z3 EStG dar und können daher nicht berücksichtigt werden.

Mitgliedsbeitrag:

Nach Lehre und Judikatur sind private Mitgliedsbeiträge weder gem. § 16 Abs. 1 Z3 noch gem. § 4 Abs 9 EStG noch auf Grundlage des allgemeinen Werbungskostenbegriffes abzugsfähig, selbst wenn sie der leichteren Aufnahme geschäftlicher Beziehungen dienen. (Kofler in Doralt et al, EStG, § 20 Tz 163)

Abzugsfähig wären nur Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen wenn diese nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befasst sind. Der Verband muss darauf gerichtet sein, spezielle berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, nicht ausreichend ist ein nicht eindeutiger und damit loser Zusammenhang der Fördertätigkeit des Verbandes mit der Tätigkeit des StpfL. (Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 4 RZ 382).

Im strittigen Fall handelt es sich um einen Beitrag an den Naturwissenschaftlichen Verein O.

Auf der Homepage des Vereins ([www.nawiverein.uni-W.at](http://www.nawiverein.uni-w.at)) ist als Mission des Vereins zu lesen: "Der Naturwissenschaftliche Verein für O sieht sich als interdisziplinär verbindendes naturwissenschaftlich orientiertes Organ mit xy regionalem Fokus tätig, der noch dazu als Diskussionsforum für Studenten der Naturwissenschaften dient. Die Vereinsaufgaben gliedern sich wie folgt:

Pflege der Naturwissenschaften („Durchforschung des Landes“)

Öffentlichkeitsarbeit

Herausgabe von Schriften

Bereitstellung von Sammlungsmaterial für Museen und Schulen

Laut den Vereinsstatuten § 2 ist Zweck des Vereins "die Förderung und Verbreitung der naturwissenschaftlichen Kenntnisse in der O".

Gem. § 5 der Statuten können alle physischen Personen, die ein Alter von 12 Jahren erreicht haben, sowie juristische Personen Mitglied werden.....

Ein Einschränkung der Mitgliedschaft auf eine spezielle Berufsgruppe bzw. Interessengemeinschaft ist in den Statuten nicht postuliert. Ein direkter und eindeutiger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bf. als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der A-Universität konnte vom Gericht nicht erkannt werden.

Da es sich bei diesem Verein somit weder um einen Berufsverband noch um eine Interessenvertretung handelt, noch die gesetzlichen Kriterien des § 16 Abs. 1 Z3 lit. b EStG 1988 für eine etwaige Abzugsfähigkeit erfüllt sind, konnte auch diesem Teil der Beschwerde nur im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Rechnung getragen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis 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. Es handelt sich im konkreten Fall um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Weiters wurde die Frage von Abzugsfähigkeit von Repräsentationskosten mehrfach eindeutig vom VwGH behandelt. (siehe u.a. oben angeführte Zitate)

Graz, am 11. Juli 2018