



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des o.Univ.Prof.A, vertreten durch B, vom 20. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 15. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als beamteter Universitätsprofessor sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Komponist. Ausgaben für Kyudo im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit wurden vom Bw in den Jahren 2003 und 2004 als Betriebsausgaben, im Jahr 2005 als Werbungskosten geltend gemacht. Des Weiteren wurden vom Bw in den Jahren 2003 - 2005 Bewirtungskosten angesetzt.

Im Jahr 2007 erfolgte beim Bw. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 – 2005 eine Betriebsprüfung.

Mit Vorhalt vom 3. Mai 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. um schriftliche Stellungnahme und Erläuterung der Frage, inwiefern die betriebliche bzw. berufliche Notwendigkeit der Aus- und Fortbildung von Kyudo gegeben sei und der damit im Zusammenhang stehenden Kosten dieser japanischen Kunst des Bogenschiessens. Ergänzend ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe einschlägiger diesbezüglicher Literatur.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2007 führte der Bw dazu folgendes aus: Die japanische Budo-Kunst des Bogenschiessens, die sich aus den alten Samurai-Künsten entwickelt habe, sei nicht selbstverständlich mit dem europäischen Begriff einer „Kunst“ vereinbar. Allerdings lasse sich an ihr für den europäischen Kontext einiges lukrieren, was zum Bereich einer *Erschließung der Künste* – einer Dienstpflicht eines Professors an einer Kunstudiversität – gehöre. Das Ordinariat des Bw. umfasse an der Universität C den Bereich *Harmonielehre und Kontrapunkt*, für diese sei er als Universitätsprofessor nach § 97 UG 02, zuständig. Im Jahr 2003 habe er durch Habilitation im Fach *Komposition* seine Lehrerlaubnis erweitert. Sein Forschungsschwerpunkt (*Erschließung der Künste*) sei: Interpretationstheorie sowie Theorie der Musik des 20. Jahrhunderts und der Gegenwart. Mit dem japanischen Bogenschiessen (Kyu = Bogen; do = Weg – also der „Weg des Bogens“) beschäftige er sich seit 1999; derzeit absolviere er eine Ausbildung zum Übungsleiter x.

Weiters führte der Bw. aus: Diese Bemühungen verfolgten zwei Ziele: Einerseits solle in den kommenden Jahren – nach Intensivierung und einem ersten Abschluss seiner Ausbildung im Bogenschiessen – an der Universität B. eine Lehrveranstaltung (Kyudo im Freifach-Bereich) für die Studierenden angeboten werden. Die Lehrveranstaltung wende sich an SchauspielerInnen und InstrumentalistInnen, die den Versuch eines physischen und mentalen Trainings in Anspruch nehmen möchten. Gleichzeitig soll die, in Japan übliche Präsenz der Budo-Disziplinen an den Universitäten im Kontext einer europäischen Kunst-Universität erprobt werden. Die Definition dieser Disziplinen erfolge nach der, 1987 von der Jap. Budo-Vereinigung (Nippon Budo Shingikai) ausgearbeiteten Budo Charta (vgl. Literaturliste). In ihr, wie auch in der gesamten Kyudo-Literatur (vgl. Literaturliste), werde immer wieder auf die persönlichkeitsbildenden Aspekte des Budos, auf das Ziel einer Einheit von „Geist und Technik“, verwiesen. Ziel der Kyudo-Lehrveranstaltung an seiner Universität wäre die Zusammenführung von körperlichen und mentalen Fähigkeiten. Wichtig sei dem Bw., die europäische Auffassung von Instrumenten – ein innerhalb einer Musik-Universität nicht gerade unwichtiger Aspekt- und das gänzlich anders organisierte Verhältnis des Bogenschützen zu seinem Instrument, dem Bogen zu thematisieren; die Möglichkeit solcher Erfahrungen werde vor allem diejenigen InstrumentalistInnen interessieren, deren direkte Tonerzeugung in einem relativ abstrahierten Bereich angesiedelt ist(Tasteninstrumente): Die jap. Auffassung von „Instrument“ unterscheide sich grundsätzlich von der europäischen. Dass Kyudo an einer

österr. Musikuniversität gelehrt werden soll, möge auf den ersten Blick befremdlich erscheinen: Allerdings reihe sich diese projektierte Lehrveranstaltung in eine Entwicklung ein, die am B. bereits gang und gäbe sei: Dass nämlich fachfremde, aber die Hauptfächer flankierende, Lehrveranstaltungen im universitären Alltag längst präsent seien. So werden an der Abt. Schauspiel folgende Fächer (Entwicklung der körperlichen Fähigkeiten) in jedem Semester angeboten: Jonglage, Tanz, Federkrais, Fechten, Kostüm und Maske, Basistraining, Akrobatik, Partnerring, Aufbauarbeit, Bühnenkampf, Comedia dell 'Arte und Clownstechniken. Im Bereich der Instrumental-Abteilungen treten noch Kurse für Alexandertechnik hinzu. Eine Kyudo-Lehrveranstaltung würde dieses Angebot vernünftig abrunden.

Weiters wolle der Bw seine beiden bestehenden Forschungsschwerpunkte um einen dritten erweitern. Das jap. Bogenschiessen neige durch seine Gesamtkonzeption (zB. durch die Unabschließbarkeit der Ausbildung, einer Unerreichbarkeit von Perfektion etc.) zu Schnittmengen mit anderen Formen der menschlichen Existenz; zumindest müsse man anerkennen, dass dieses Phänomen dergestalt zu einer fächerübergreifenden Interpretation einlade. So seien in den vergangenen Jahrzehnten immer wieder Aspekte der Theologie und Philosophie mit Kyudo in Verbindung gebracht und ausführlich in der Sekundärliteratur beschrieben worden (vgl. Literaturliste). Die denkbaren und durchaus möglichen Verbindungen des Kyudos mit musikalischen Phänomenen seien indes noch nicht erforscht, dargestellt oder diskutiert worden. – Der einzige dem Bw. bekannte Text zu dieser Problematik stamme von ihm selbst und sei bereits ein wesentlicher Teil seiner universitären Lehre (propädeutische Vorlesung im Fach Tonsatz) geworden (vgl. Literaturliste). Darüber hinaus werde er versuchen, in den nächsten Jahren dazu mehrere wissenschaftliche Beiträge zu formuliere; so arbeite er gerade an einem umfangreichen musiktheoretischen Buch, das erste Erfahrungen mit Kyudo als einem zeitlich organisierten Erkenntnisinstrument – wenn nicht als Hauptthema, so doch an prominenter Stelle der Theoriearchitektur – andiskutiert werde. Die Ausgangslage sei in dieser Hinsicht durchaus viel-versprechend: Zum einen finden sich, zumindest in der europäischen Kyudo-Szene, auffallend viele KünstlerInnen (Maler, Musiker, Dichter, Tänzer, Architekten etc. – neben, statistisch gesehen, so genannten „normalen“, d.h. nicht-künstlerischen Berufsbildern). Kyudo scheint - und genau dieser Aspekt sei überaus interessant – eine, nach Derrida organisierte, Differance speziell für KünstlerInnen zu artikulieren. Zu klären, warum das so sei, wäre ein erster Ansatz, der mit Feldstudien zu bewerkstelligen sei. Zum anderen zeige die persönliche Erfahrung des Bw. mit dem jap. Bogenschiessen, dass dieses ein zentrales Thema der Musiktheorie, wenn auch bislang unbemerkt, tangiere: Musik, verstanden im europäischen Kontext, sei eine groß angelegte Diskussion über Zeitkonsistenz. Dieser Aspekt werde im musiktheoretischen Schrifttum immer wieder aufgegriffen, allerdings werde diese Perspektive in der europäischen und amerikanischen Musiktheorie

vielfach ziemlich oberflächlich durchgeführt: Die KollegInnen anerkennen zumeist, dass „da etwas wäre“ – was das aber sei, wird nicht einer genaueren Ausarbeitung zugeführt: Offenbar fehle dafür, als Haupthinderungsgrund, eine verbindliche, theoriefähige Sprache, die das Problem deutlich zu artikulieren vermag. Der Bw. hoffe zuversichtlich, durch seine internationa-
nalen Kontakte zu namhaften Bogenmeistern in Japan und Europa sowie durch die Zusam-
menarbeit mit der University of Tsukuba / Japan (Prof. Mori Toshio) und der Int. University of
Budo Katsuura / Japan (Prof. Matsuo Makinori: beide Kollegen widmen sich der wissenschaft-
lich-historischen Erforschung des jap. Bogenschiessens) eine genügend belastbare Basis für
seine Forschungen zu haben.

Um diese projektierte Ausgangslage vernünftig und wissenschaftlich fundiert durchführen zu können, sei seine eigene Ausbildung im jap. Bogenschiessen eine wesentliche Voraussetzung. Der Bw. erteile seine Bemühungen in dieser Hinsicht mit der Anerkennung der betrieblichen bzw. beruflichen Notwendigkeit dieser Ausbildung zu unterstützen.

Dem Vorhalt beigelegt war eine Literaturliste zu dem Thema Kyudo.

Im Bericht der Betriebsprüfung wurde zusammengefasst folgendes festgestellt:

KYUDO: Da in den Jahren 2003 und 2004 eine Einkunftsquelle, der die geltend gemachten Betriebsausgaben zuzurechnen waren, nicht vorlagen, können diese nicht anerkannt werden. Die Geltendmachung als Werbungskosten im Jahr 2005 und alternativ zum Abzug der Be-
triebsausgaben im Jahr 2003 und 2004 könne nicht anerkannt werden. Es liege weder eine spezifische fachliche Weiterausbildung im ausgeübten Beruf vor, noch handle es sich um Ausbildungskosten in einer artverwandten Tätigkeit. Die in den Jahren 2003 und 2004 unter dem Titel Betriebsausgaben und im Jahr 2005 unter dem Titel Werbungskosten geltend ge-
machten Ausgaben seien daher in dem Rahmen der Betriebsprüfung nicht anzuerkennen.

2003	€	1.906,64
2004	€	1164,89
2005	€	2.419,86

Repräsentationsaufwendungen: Bei der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass auf den vor-
gelegten Belegen bzw. Rechnungen zwar jeweils die Personen und der Grund zu den Ar-
beitsessen/Bewirtungen angeführt wurden, diese Arbeitsessen betrafen jedoch:

- entweder Essenseinladungen von Studenten
- Bewirtungen von Fachkollegen, auch im Ausland anlässlich Themen wie Prüfungs- oder Vor-
lesungsvorbereitungen oder diesbezüglichen Besprechungen

- Besprechungen im Zusammenhang mit Gastvorträgen
- Besprechungen im Zusammenhang mit zB. Regisseur, Kostümbildnerin hinsichtlich geplanten Aufführung der selbst komponierten Oper.

All die angeführten Gründe für Arbeitsessen und Bewirtung rechtfertigen nicht den Abzug, auch nicht zur Hälfte als Werbungskosten sondern stellen nichtabzugsfähige Repräsentationskosten dar.

		selbst. Tätigkeit	nichtselbst.Tätigkeit
2003	€	1.806,40	
2004	€	1.486,49	518,30
2005	€	1.062,23	598,63

Umsatzsteuer: Der Bw unterliegt aufgrund eines aufrechten Antrages der Regelbesteuerung.

Unter Bezug auf die Prüfungsfeststellungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer sei auf Grund der Kürzung der Betriebsausgaben auch die Vorsteuer dementsprechend zu reduzieren.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Betriebsprüfers und setzte nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 mit Bescheiden vom 15. Oktober 2007 neu fest.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 erhab der Bw Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 und führt als Begründung folgendes aus:

1. KYUDO – Japanisches Bogenschiessen:

Zunächst hält der Bw fest, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Zuordnung der Kosten für Kyudo (2003: € 1.906,64 und 2004 € 1.164,89) zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit irrtümlich erfolgten. Es wären die Beträge, wie im Jahr 2005 (€ 2.419,86) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusetzen gewesen.

Der Bw. führt weiters aus: Die Betriebsprüfung habe im Fazit des Prüfungsberichtes argumentiert, „dass die Ausbildung Kyudo (zwar) erheblich zur Förderung der körperlichen und mentalen Fähigkeiten beiträgt, der Bezug zur ausgeübten Tätigkeit (der eines Universitätsprofessors) aber nicht so sei, dass eine berufliche Notwendigkeit daraus ableitbar ist“ (Bericht, Seite 6). Mit dem Hinweis darauf, dass die notwendigen Aufwendungen für die Ausbildungskosten in diesem Bereich einem so genannten Mischaufwand mit seiner Abgrenzungsproblematik unterliegen, begründet die Betriebsprüfung die Entscheidung der Versagung der Anerkennung folgendermaßen: Die Aufwendungen „sind vielmehr nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie sich als für die berufliche Tätigkeit und eindeutig notwendig er-

weisen" (Bericht Seite 4) – Letzteres Argument wird aufgegriffen und aus dieser Perspektive heraus auf folgendes verwiesen:

Wie bereits in der Vorbehalsbeantwortung vom 29. Juni 2007 angerissen, sei es Usus, dass sich Universitätsprofessoren ihre Forschungsschwerpunkte (Erschließung der Künste) selbst wählen. Sie folgen damit, im Sinne der Dienstpflicht, einem Grundsatz (Ziel) der Universität, wie es im Universitätsgesetz 2002 niedergelegt wurde:

„§ 1 Die Universitäten sind berufen, der wissenschaftlichen Forschung und Lehre, der Entwicklung und der Erschließung der Künste sowie der Lehre der Kunst zu dienen und hierdurch auch verantwortlich zur Lösung der Probleme des Menschen sowie zur gedeihlichen Entwicklung der Gesellschaft (...) Umwelt beizutragen. Universitäten sind Bildungseinrichtungen des öffentlichen Rechts, die in Forschung und in forschungsgeleiteter akademischer Lehre auf die Hervorbringung neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse sowie auf die Erschließung neuer Zugänge zu den Künsten ausgerichtet sind. (...)"

Aus diesem zentralen Grundsatz (Ziel) entwickle der § 2 des Gesetzes folgenden Grundsatz:

„1. Freiheit der Wissenschaften und ihrer Lehre (Art. 17 des Staatsgrundgesetzes über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger, RGBl. Nr. 142/1867) und Freiheit des wissenschaftlichen und des künstlerischen Schaffens, der Vermittlung von Kunst und ihrer Lehre (Art. 17a des Staatsgrundgesetzes über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger);

2. Verbindung von Forschung und Lehre, Verbindung der Entwicklung und Erschließung der Künste und ihrer Lehre sowie Verbindung von Wissenschaft und Kunst;

3. Vielfalt wissenschaftlicher und künstlerischer Theorien, Methoden und Lehrmeinungen; (...)"

Die Voraussetzung dafür, d.h. welche Personen in ihrer Fachkompetenz geeignet sind, Grundsatz und leitende Grundsätze im Universitären Alltag zu profilieren, lege das Universitätsgesetz 2002 folgendermaßen fest:

„§ 97 (1) Die Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren sind für die Forschung oder die Entwicklung und Erschließung der Künste sowie für die Lehre in ihrem Fachgebiet verantwortlich (...)"

(2) Zu Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren können in- oder ausländische Wissenschaftlerinnen und Wissenschafter oder Künstlerinnen und Künstler mit einer entsprechend hohen wissenschaftlichen oder künstlerischen und beruflichen Qualifikation für das Fach bestellt werden, das der zu besetzenden Stelle entspricht.“

Es handle sich im Falle von UniversitätsprofessorenInnen also um einen bestimmten Personenkreis, der – kraft seiner Berufung – über besondere Sachverhalte zu entscheiden und darüber hinaus spezielle Aufgaben zu erfüllen habe (fachliche Leistungskompetenz). Die Berufung zum Universitätsprofessor anerkenne im gesamtgesellschaftlichen Zusammenhang die einzelnen Fertigkeiten dieses Personenkreises, die zur Erfüllung dieser Aufgaben naturgemäß notwendig seien. Im Sinne des Ziels, der Universitäten (§ 1 UG 02: "Hervorbringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse und Erschließung neuer Zugänge zu den Künsten") möchte der Bw. seine derzeit bestehenden Forschungsschwerpunkte (Theorie der Musik des 20. Jahrhundert und der Gegenwart sowie Interpretationskunde) um den Aspekt des japanischen Bogenschiessens mit seinem, forschungstechnisch noch offenem Bezug zur europäischen Auffassung musikalischer Kunstwerke erweitern. Dies erscheine dem Bw. in seiner Verantwortung als Universitätsprofessor um so dringlicher, da dieser spezielle Forschungsgegenstand zwar, wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, vereinzelt in der Literatur angesprochen werde, sich aber gleichzeitig nicht als etabliert erweise. Im Verständnis des Bw. eines universitären Anspruchs wäre es als Universitätsprofessor seine Aufgabe, diese Lücke schließen zu helfen. – Gerade deshalb, weil die persönliche Vorgehensweise und die persönliche Erfahrung (z.B. die mit dem japanischen Bogenschiessen) des Bw. diese Lücke für ihn und folglich für andere überhaupt erst erkennbar mache, müsse sich die akademische Vorstellung von Musiktheorie selbst bewegen lernen. Das akademische Fach gleichsam in Bewegung zu bringen – dh. es an neuen, noch ungeahnten Momenten zu erproben – ist nicht nur im Sinne des Ziels einer Universität, sondern ebenso Bedingung für eine Habilitation im jeweiligen Fachgebiet. (Das bedeutet, dass HabilitationswerberInnen nicht nur das Fach in seiner gesamten Bandbreite darstellen und vermitteln müssen, sondern ihm darüber hinaus auch noch neue Aspekte hinzuzufügen haben).

Da die Betriebsprüfung sehr gewissenhaft und detailliert auf einzelne Aspekte seiner Argumentation in der Vorhaltsbeantwortung eingehe (Prüfbericht Seite 5 f), erlaube er sich, ebenfalls dazu Stellung zu nehmen: bei allen Zitaten handele es sich nach seinem Dafürhalten um Versuche, seine Beschäftigung mit dem japanischen Bogenschiessen in den Privatbereich zu verlagern:

1. „Zeit im Rahmen von KYUDO“

Die Betriebsprüfung weise darauf hin, dass „Zeit und die individuelle Auseinandersetzung damit (...) eine grundlegende elementare Dimension darstelle, die jeden betrifft.“ Selbstverständlich sein das richtig: Zeit und ihre Darstellungsmechanismen betreffe alle Individuen in einem gesamtgesellschaftlichen Zusammenhang. Aus diesem Umstand allerdings eine Privatangelegenheit konstruieren zu wollen, würde jede Art von Musiktheorie im universitären

Bereich in arge Bedrängnis bringen: Zeit und ihre Darstellungsarten, z.B. in einer musikalischen Komposition, sei ein wesentlicher Bestandteil musiktheoretischer Überlegungen. Sein Hinweis auf die spezifische Konsistenz von Zeit in ihrem Erleben (wie er der Betriebsprüfung in einer Textprobe zum Thema vorgelegt habe) und wie sie beispielhaft sowohl im hörenden Nachvollziehen eines Musikstückes wie auch im Kyudo selbst Thema sei, bezog sich im vorliegenden Fall nicht auf eine allgemeine Einschätzung der Sachlage (Zeit in der menschlichen Existenz), sondern auf ein genuin musiktheoretisches Problem. Folge man der Argumentation der Betriebsprüfung, so wäre in Zukunft keine Beschäftigung mit dem Phänomenen der Zeit mehr „betrieblich“ (d.h. unter anderem steuerlich) verstehbar – auch nicht die eines berufenen Universitätsprofessors.

2. „Meditative Aspekte des KYUDO“

Die Betriebsprüfung anerkenne die Berührungspunkte zwischen Kyudo und Mediation. Obwohl das den Bw. persönlich erfreue und obwohl er das in einzelnen Bezügen ebenso beurteile, sehe er trotzdem die Argumentationslinie nicht klar; Im Folgenden verweise die Betriebsprüfung nämlich mehrmals – unter besonderer Hervorhebung - überraschend darauf hin, dass sich in den Darlegungen seines Textes die Formulierung „... eine seiner Leidenschaften...“ finde. Dem Schwenk von der „Mediation“ zur Interpretation“ zur Interpretation von „Leidenschaft“ fehle aus seiner Sicht ein sinnstiftendes Mittelstück: Denn aus seiner Leidenschaft für das japanische Bogenschiessen konstruiere die Betriebsprüfung des Faktum, dass deshalb „von intensiver begeisterter privaten Auseinandersetzung und Befassung mit Kyudo“ zu sprechen sei. Folge man dieser Auffassung, so wäre seine gesamte Beschäftigung mit Musik ineins steuerlich obsolet: Sie erwuchs nämlich in seiner Jugend ebenfalls aus einer Leidenschaft, die – er möchte es nicht verhehlen – bis heute andauere. Er sei sich dessen bewusst, dass er im gegenwärtigen Stand der Gesellschaftsentwicklung zu den Privilegierten gehöre: Es war ihm als Künstler vergönnt, seine Leidenschaft zu einem Beruf machen zu dürfen und sich so einer allgemeinen Entfremdung innerhalb der Arbeitswelt nicht zu stellen brauche. (Er sei sich dieses Privilegs durchaus bewusst und leite von diesem Bewusstsein eine gewisse Eigenverantwortung für die Inhalte, die anstehenden fachlichen Beurteilungen und besonders für die persönliche Darstellung seines universitären Gebietes ab.) – Kurz gesagt: Es sei für ihn nicht einsehbar, warum er mit seinen Einkünften als berufener Universitätsprofessor für Harmonielehre, Kontrapunkt und Komposition – also einer Tätigkeit, die selbstverständlich „Leidenschaft“ zur Sache der Musik voraussetzen muss – einerseits steuerpflichtig sei und ihm andererseits in der gesetzlich fundierten freien Wahl eines seiner Forschungsschwerpunkte diese steuerliche Relevanz in Form einer Geltendmachung seiner Fortbildungskosten versagt werde.

3. Persönlichkeitsbildende Aspekte des KYUDO

Der Hinweis, dass persönlichkeitsbildende Aspekte „grundsätzlich und grundlegend in erster Linie zur Lebensführung (zählen), selbst wenn sie auch für die berufliche Tätigkeit eine Bedeutung haben“ (Bericht Seite 6), sei für den Bw. in dieser Form – und im ihn persönlich betreffenden Zusammenhang – nicht nachvollziehbar: Folge man diesem Argument, so wäre jede Form der Fort- und Weiterbildung steuerlich irrelevant geworden. Der Bw weise darauf hin, das z.B. das Erlernen einer Fremdsprache auch dann als Werbungskosten anerkannt werde, selbst wenn der Erwerb solcher Fähigkeiten Auswirkungen allgemeiner Natur habe: In manchen Lebenszusammenhängen seien Fremdsprachenkenntnisse beruflich nützlich und notwendig – die persönlichkeitsbildenden Aspekt, die sich daraus ergeben, sind kaum zu verhindern oder zu vermeiden. Sein Bezug zum japanischen Bogenschiessen habe seinen Ursprung in seinem beruflichen Interesse als Universitätsprofessor (Erschließung der Künste, das nachrangig private Nebenwirkungen hat – ähnlich einer „privaten“ Nutzung von beruflich bedingten Fremdsprachenkenntnissen).

Zusammenfassend hält der Bw. fest:

Der Entscheidung der Betriebsprüfung – „(...) mangels einwandfreier Trennungsmöglichkeit zwischen beruflichen und privaten Sphären war somit den Aufwendungen im Zusammenhang mit Kyudo gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 litt a EStG 1988 zur Gänze die steuerliche Absetzbarkeit zu versagen (Aufteilungsverbot).“ (Bericht Seite 6) – erlaube sich der Bw. folgendes entgegenzuhalten:

1. Bei den Aufwendungen für seine Fortbildung (japanisches Bogenschiessen) handele es sich nicht um solche privater Natur, sondern um notwendige im Zuge seiner Lehr- und Forschungstätigkeit (Erforschung und Erschließung der Künste) im Rahmen des Nominalfaches, für das er als Universitätsprofessor an der Universität C berufen wurde. Sie seien so, wie die Betriebsprüfung ausgeführt hat, „für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit unbedingt und eindeutig notwendig.“ (Bericht Seite 4)
2. Obwohl der von ihm vorgetragene Forschungsschwerpunkt (Kyudo) keiner üblichen Setzung innerhalb seines Fachgebietes folge, so leite der Bw. doch vom Ziel der Universität (§ 1 UG 02) seine Rechtmäßigkeit ab: Gerade weil sein Forschungsschwerpunkt ungewöhnlich und dadurch größtenteils unbekannt sei, wäre er seitens der Allgemeinheit zu fördern – gemäß der Zielsetzung und der leitenden Grundsätze der Universität.
3. Die verantwortungsvolle Betreuung von Studierenden im Bereich des japanischen Bogenschiessens setze seinerseits eine fundierte Aus- und Fortbildung in Kyudo voraus; ohne sie lasse sich kaum etwas Verlässliches zu dieser Problemstellung sagen. Der Bw. sehe seine

Studien im japanischen Bogenschiessen als ein Teilmoment seiner Erschließung der Künste, indem er sie verfolge, gehorche er – in seinem Selbstverständnis als Universitätsprofessor – schlicht einer seiner Dienstpflichten.

Des Weiteren führte der Bw unter Punkt 2. „Überwiegend berufliche veranlasste Bewirtungsspesen“ aus:

Bei diesen Aufwendungen handle es sich um solche, welche der freiberuflichen Tätigkeit als Komponist und solche welche seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor zuzuordnen seien. Die begehrten Aufwendung und Werbungskosten wurden nachmals auf ihre jeweilige Zuordnung überprüft und es haben sich letztlich folgende Beträge für die jeweiligen Einkunftsarten ergeben:

		selbst. Tätigkeit	nichtselbst.Tätigkeit
2003	€	1.847,12	2.310,78
2004	€	2.354,50	1.060,85
2005	€	2.354,50	962,85

Bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Komponist handle es sich um Treffen mit Personen, welche für seine berufliche Tätigkeit unumgänglich notwendig sind. Es seien dies Musiker, Librettisten, Theaterintendanten, Bühnenbildner, Autoren, Regisseure und Instrumentalisten u.v.a.m. Die Wohnverhältnisse in D und in E ließen es nicht zu, dass der Bw. diese mit dem Entstehen neuer Werke für ihn unerlässliche Kontakte woanders als in Lokalen durchföhre. Dies gelte umso mehr für Zusammenkünfte im Ausland. Da die Tätigkeit dieser Personen für das Entstehen und das Aufführen seiner Werke unerlässlich sei, könne von Werbezwecken oder Repräsentation keine Rede sein. Es werde durch seine Tätigkeit ja auch Einnahmen erzielt (Tantiemen, Konzertaufträge, Verkauf von Partituren) welche der Besteuerung unterliegen. Um diese Einnahmen erzielen zu können, bedürfe es naturgemäß auch Aufwendungen. Die von der Betriebsprüfung angeführte „angenehme Atmosphären in Restaurants“ werde bei Gesprächen und Arbeitszusammenkünften dieser Art oftmals eher als störend empfunden. In den meisten Fällen lasse sich aber leider das Aufsuchen eines Lokales und die damit verbundenen Kosten nicht vermeiden. Von einer Repräsentation könne in diesem Zusammenhang schon gar keine Rede sein, da diese Zusammenkünfte ja dem Entstehen und nicht der Vermarktung eines neuen Werkes diene. Im Falle der Aufwendungen für die Tätigkeit als Komponist werde daher die Anerkennung des vollen begehrten Betriebsaufwandes begehrte.

Die Raumverhältnisse im C seien derartig beengt, dass Vorbereitungen von Lehrveranstaltungen und Zusammenkünfte mit Kollegen in den meisten Fällen am Arbeitsplatz nicht möglich seien. Auch hier sei das Ausweichen in Lokale unerlässlich. Es werden bei diesen Zusammenkünften mit Kolleginnen und Kollegen der Universität Mozarteum sowie der F - Universität verschiedene Lehrinhalte, Koordinationen von Lehrveranstaltungen sowie inneruniversitäre Sachlagen besprochen. Darüber hinaus würden Kolloquien und Seminare vorbereitet und mit Studenten über deren Diplomarbeiten gesprochen. Da diesen Zusammenkünften ein gewisser Werbeeffekt in Hinblick auf seine an der Universität angebotenen Vorlesungen und Veranstaltungen nicht abgesprochen werden könne, werden in diesen Fällen 50% der aufgewendeten Kosten ausgeschieden.

Die für beide Bereiche begehrten Aufwendungen werden mit den jeweiligen, auf den Belegen vermerkten notwendigen Angaben beigelegt.

In einer Ergänzung zur Berufung wurde mit Schreiben vom 15. Mai 2009 mitgeteilt, dass der Bw. die Ausbildung zum Fachübungsleiter C mit der Ernennungsurkunde zum 5. Dan abgeschlossen hat. Entsprechende japanische Ernennungsurkunden und deren Übersetzung in die deutsche Sprache wurden beigefügt. Gleichzeitig wurde auch nachgewiesen, dass in Kooperation zwischen der F. -Universität und dem B. eine Lehrveranstaltung „FWF KYUDO – Japanisches Bogenschiessen“ ab dem Sommersemester 2009 angeboten wird, mit dem Bw. als Vortragenden.

Über Vorhalt vom 21. Mai 2010 wurde der Bw nochmals aufgefordert, die begehrte Absetzung von Aufwendungen für Geschäftsfreundebewirtung aufzugliedern und die (zumindest angestrebten) Geschäftsabschlüsse nachzuweisen.

In weiterer Folge wurden vom Bw. umfangreiche und detaillierte Aufstellungen vorgelegt und die Absetzung folgender Beträge beantragt:

		selbst. Tätigkeit	nichtselbst.Tätigkeit
2003	€	774,13	1.211,99
2004	€	1.553,83	477,38
2005	€	927,86	606,38

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten 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 durchlaufenen Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch: 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 Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

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

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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. [...]

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. ist ordentlicher Professor am B. in E. Das Ordinariat umfasst den Bereich Harmonielehre und Kontrapunkt sowie Komposition. Weiters beschäftigte er sich in den berufungsgegenständlichen Jahren mit Kyudo mit der Zielrichtung in weiterer Folge eine entsprechende Lehrveranstaltung als seine Hauptfächer flankierenden Lehrveranstaltung anzubieten sowie im Rahmen seines Forschungsschwerpunkt „Erschließung der Künste“

Aspekte des Kyudo miteinzubeziehen.

Im Jahr 2009 absolvierte der Bw. im Kyudo die Ausbildung zum Fachübungsleiter C, die er mit dem 5 Dan abgeschlossen hat und bietet seit dem Sommersemester 2009 eine Lehrveranstaltung (freies Wahlfach) „Japanisches Bogenschiessen“ an seiner Universität an.

Neben seiner Tätigkeit als beamteter Universitätsprofessor erzielte der Bw. auch Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit als Komponist. In diesem Zusammenhang versuchte er auch Kontakte zur Aufführung seiner Werke herzustellen, insbesonders zur Uraufführung seiner Oper „U“.

Die im vorliegenden Fall strittigen Fragen sind, ob die Ausgaben für Kyudo als Bildungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind, sowie ob die Ausgaben für Arbeitsessen und Bewirtung Werbungskosten darstellen.

1. Ausgaben für KYUDO

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

a. Zusammenhang mit ausgeübten Tätigkeit

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einem ausgeübten Beruf oder einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen sowie Umschulungsmaßnahmen darstellen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Daneben sind auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig. (Doralt, Kommentar zum EStG 13 Lfg § 16 Rz 203/3).

Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Beruf) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (VwGH 03.11.2005 2003/15/0064).

Bei dem Bw ergibt sich die „Tätigkeit aus seinem ausgeübten Beruf“ aus seiner Stellung als Leiter der Abteilung für Dirigieren/Komposition und Musiktheorie an der Universität B..

Um beurteilen zu können, ob die Tätigkeit als Leiter der Abteilung für Dirigieren/Komposition und Musiktheorie mit Kyudo artverwandt ist, bedarf es einer Betrachtung, wofür Kyudo steht, vor allem deshalb, weil Kyudo keinen allgemein geläufigen Begriff darstellt.

Unter Kyudo (kyu - Bogen; do - Weg) versteht man eine jahrhundertealte japanische Form des Bogenschiessens. Der auffälligste Unterschied zum westlichen Bogenschiessen liegt in der Verwendung des asymmetrischen, etwa 2,25 Meter langen japanischen Bogens ohne irgendwelche Visiereinrichtung oder Pfeilauflage, der Kleidung, die sich aus der des Samurakriegers entwickelte, und dem zeremoniellen Ablauf des Schießens (<http://kyu-do.de>).

Zeremonielles Bogenschiessen wurde in Japan bereits im achten Jahrhundert von den Samurai bei besonderen Anlässen vorgeführt. Die Energie und Schlagkraft des Kriegers wurden mit der Würde und Ästhetik der Zeremonie verbunden. Nachdem im 16. Jahrhundert Feuerwaffen eingeführt worden waren und der Bogen seine Bedeutung als Waffe verloren hatte, traten die geistigen Aspekte von Kyudo in den Vordergrund. Schon der Anfänger lernt schnell, dass nicht Wille und Ehrgeiz zu einem guten Trefferbild führen, sondern Konzentration, Gelassenheit und beständiges Üben mit korrekter Technik. Es ist schwer, Kyudo in herkömmliche Kategorien einzuordnen. Kyudo hat eine sportliche Komponente, ohne nur Sport zu sein, es hat einen geistigen Aspekt, ohne Ideologie zu sein, es ist eine körperliche Disziplin, aber mit einer starken psychischen und emotionalen Kraft (<http://kyu-do.de>).

Kyudo ist eine eher introvertierte Übung, ohne spektakuläre äußere Aktionen. Kyudo schult Konzentrationskraft und Gelassenheit, es schärft Körperwahrnehmung und wirkt sich positiv auf Körperhaltung, Balance und Bewegungskoordination aus. Kyudo ist aber auch geistiges Training zur Entwicklung der eigenen Persönlichkeit. Da es nicht auf Muskelkraft ankommt, sondern auf sensible Bewegungskoordination, ist Kyudo für Frauen und Männer jeden Alters geeignet (<http://kyu-do.de>).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei Kyudo um eine Disziplin des Bogenschiessens, die sich von der Anschauung des westlichen Bogenschiessens unterscheidet. Das vorrangige Ziel bei Kyudo ist nicht das Ziel zu treffen, sondern vielmehr zere-

monielles Schiessen, Harmonie der Bewegungen, Etikette und Selbstbeherrschung. Kyudo ist eine traditionelle japanische Budokunst, die noch eine „innere“ Dō-Lehre oder auch Philosophie enthält.

Der Bw. führt in der Berufung aus, dass er die Fortbildung (japanisches Bogenschiessen) für seine Lehr- und Forschungstätigkeit (Erforschen und Erschließung der Künste) im Rahmen seines Nominalfaches benötigt. Dieser Forschungsschwerpunkt ergebe sich für ihn aus seiner Dienstpflicht als Universitätsprofessor direkt aus dem § 1 Universitätsgesetz 2002. Mittlerweile bietet der Bw. auch eine Lehrveranstaltung über Kyudo an der Universität B. an.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27. Juni 2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17. Juni 1996, 92/14/0173).

Berufsnotwendige Bildungsmaßnahmen liegen dann vor, wenn nachweislich ein zwingender Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung von Einnahmen gegeben ist.

Dazu, warum sich der Bw. einer Ausbildung zum Übungsleiter absolviert habe, wurde ausgeführt, dass einerseits eine Lehrveranstaltung angeboten werden solle, die sich an Schauspieler und InstrumentalistInnen wendet, die den Versuch eines physischen und mentalen Trainings in Anspruch nehmen möchten. Gleichzeitig solle die Präsenz der Budo-Disziplin an der Universität im Kontext einer europäischen Kunst-Universität erprobt werden. Ziel der Kyudo Lehrveranstaltung an der Universität wäre die Zusammenführung von körperlichen und mentalen Fähigkeiten. Andererseits möchte der Bw. die denkbaren und durchaus möglichen Verbindungen des Kyudos mit musikalischen Phänomenen erforschen, darstellen und diskutieren. Diese Tätigkeit soll seine beiden bestehenden Forschungsschwerpunkte um einen dritten erweitern.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann im Hinblick darauf, dass bei Kunstuniversitäten regelmäßig die Hauptfächer flankierende Fächer angeboten werden (siehe die Ausführungen des Bw. betreffend angebotene Fächer in der Abt. Schauspiel zur Entwicklung der körperlichen Fähigkeiten wie: Jonglage, Tanz, Federkrais, Fechten, Kostüm und Maske, Basistraining, Akrobatik, Partnerring, Aufbauarbeit, Bühnenkampf, Comedia

dell'Arte und Clownstechniken und im Bereich der Instrumental-Abteilungen: Kurse für Alexandertechnik) als berufsnotwendige Ausbildung angesehen werden. Dies auch unter dem Aspekt, dass sich der Bw. Kyudo als Forschungsschwerpunkt gewählt hat.

Ein Zusammenhang mit der Lebensführung erscheint im Hinblick auf den Zusammenhang mit der beabsichtigten und später auch durchgeführten Lehr und Forschungstätigkeit an einer Kunstuiversität im gegenständlichen Fall ausgeschlossen.

2. Geschäftsfreundebewirtung

Unter den Begriff der Repräsentationsaufwendungen iS des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 "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".

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. iZm der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (VwGH 9.12.04, 99/14/0253; 30.4.03, 99/13/0208, EStR 4808). Repräsentationsaufwendungen sind insb. Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Geschäftsfreunden sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird. Die Bewirtung muss der Werbung dienen, der einzelne Aufwand muss mit einem Werbezweck verbunden sein; ein bloß werbeähnlicher Aufwand erfüllt diese Voraussetzungen nicht (VwGH 3.6.1992, 91/13/0176). Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontakt- pflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (VwGH 22.06.2001 2001/13/0012).

Da § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit von ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen und Ausgaben nicht ausschließt, andererseits gewissen Aufwendungen schon vom – vorrangigen - Abs. 1 Z 2 litt a oder von Abs. 1 Z 3 erster Satz die Abzugsfähigkeit zur Gänze versagt wird, ist wie folgt zu differenzieren: (Doralt, Kommentar zum EStG § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter und dritter Satz, Rz 91/1)

- Ist die Bewirtung Leistungsinhalt, hat sie Entgeltscharakter, keine Repräsentationskomponente oder gehört sie zu den beruflichen Aufgaben des Steuerpflichtigen, steht der Abzug zur Gänze zu (z.B. Verpflegung anlässlich einer Schulung, gewisse

Informationsbeschaffungskosten); in diesen Fällen ist bereits § 20 Abs. 1 Z 3 *erster Satz* nicht einschlägig.

- Handelt es sich hingegen um die Bewirtung von Geschäftsfreunden außerhalb eines solchen Situation und dient die Bewirtung der Werbung, können die Bewirtungsaufwendungen zur Hälfte berücksichtigt werden (§ 20 Abs. 1 Z 3 zweiter und dritter Satz).
- Dient schließlich die Bewirtung hauptsächlich oder in nicht untergeordnetem Ausmaß der Repräsentation iS des § 20 Abs. 1 Z 3 erster Satz oder ist sie bereits von Abs. 1 Z 2 litt a erfasst, unterliegen die Aufwendungen zur Gänze dem Abzugsverbot, selbst wenn werbeähnliche Elemente enthalten sein sollten (z.B. Bewirtung durch den Arbeitnehmer anlässlich seines Dienstantrittes; ebenso auch E 3.6.1992, 91/13/0176, 1993, 12).

Vor dem Hintergrund der Judikatur des VwGH (30.4.2004, 98/13/0071) ist zur Frage der vom Bw. geltend gemachten Bewirtungskosten Folgendes zu sagen:

Aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung resultiert noch nicht zwingend auch die berufliche Veranlassung der dabei angefallener Bewirtungsspesen. Erweist sich für einen Steuerpflichtigen die betriebliche Notwendigkeit, sich mit einer anderen Person zu einem Gespräch über betriebliche Belange zu treffen, dann ist damit allein das Tatbestandsmerkmal, dass bei einer dabei vorgenommenen Bewirtung des Gesprächspartners die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG 1988 weitaus überwiegt, noch nicht schlechthin erfüllt. 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. Dass es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen mag, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubetten, sei eingeräumt, rechtfertigt aber deswegen allein noch keine 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 damit 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 Satz 2 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es dem gegenüber zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation.“

Im vorliegenden Fall ist nun zwischen den Bewirtungsspesen, die der Bw im Rahmen seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor, und jenen zu unterscheiden, die er im Umfang seiner selbstständigen Tätigkeit als Komponist in der Berufung geltend gemacht hat:

2a. Bewirtungsspesen aus nicht selbständiger Tätigkeit

Der Bw. führt zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit an der Universität aus, dass aufgrund der beengten Raumverhältnisse im B. ein Treffen in Lokalen unerlässlich ist. Die Treffen dienen der Vorbereitung von Lehrveranstaltungen und Zusammenkünften mit Kollegen. In den Zusammenkünften werden verschiedene Lehrinhalte, Koordinationen von Lehrinhalten inneruniversitäre Sachlagen besprochen, Kolloquien und Seminare vorbereitet sowie mit Studenten über deren Diplomarbeiten gesprochen. Nach Ansicht des Bw. sei mit diesen Zusammenkünften ein gewisser Werbeeffekt in Hinblick auf seine an der Universität angebotenen Vorlesungen und Veranstaltungen verbunden.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt dazu folgende Ansicht. Es kann sich bei den genannten Teilnehmern der „Arbeitsessen“ nicht um Geschäftspartner iSd Gesetzes handeln. Weder bei Studenten noch bei anderen Kollegen kann es sich um Personen handeln, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht. Als Universitätsprofessor steht der Bw. in einem Beschäftigungsverhältnis zu seiner Universität, jedoch nicht zu anderen Kollegen oder gar zu seinen Studenten. Auch kann der Unabhängige Finanzsenat das Argument des Bw, es handle sich bei den Zusammentreffen um eine Art Werbemaßnahme für seine Lehrveranstaltungen nicht nachvollziehen. Als angestellter Universitätsprofessor trägt der Bw kein Unternehmerwagnis oder wird auf eigene Gefahr hin tätig, dh es fällt nicht in den Aufgabenbereich eines Universitätsprofessors Studenten für seine Kurse zu werben.

Außerdem käme bei Nichtselbständigen bei Bewirtungsspesen eine Werbekomponente nur dann zum Tragen, wenn der Lohn - zumindest teilweise - erfolgsabhängig ist (Doralt, EStG, Tz 98 zu § 20).

Als erwiesen angenommen wurde, dass der Lohn des Bw. von der Universität betreffend seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgsunabhängig ist, daher stellen derartige Aufwendungen keine Werbungskosten dar.

2a. Bewirtungsspesen aus nicht selbständiger Tätigkeit

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es zum einen eines (weitaus überwiegen- den) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation.

Das Vorliegen der Voraussetzungen muss vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Aufwendung (VwGH 16.3.93, 92/14/0228) nachgewiesen werden; eine bloße Glaubhaftmachung iSd. § 138 Abs. 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht nicht aus (VwGH 22.3.06, 2002/13/0023; 16.10.02, 98/13/0206). Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft ernsthaft angestrebt bzw. tatsächlich abgeschlossen wurde. Nicht ausreichend ist z.B. die bloße Angabe von Personen und von Projekten (VwGH 26.3.03, 97/13/0108) oder die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen (VwGH 10.9.98, 96/15/0198) bzw. Wirtshauszetteln (VwGH 16.3.93, 92/14/0228) (Baldauf in Jakom EStG, § 20 Tz72)

Der Bw. hat über Vorhalt vom 21. Mai 2010 dazu nochmals umfangreiche und detaillierte Aufstellungen übermittelt. Die Aufwendungen stehen mit der Kompositionstätigkeit des Bw. im Zusammenhang. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gehen daraus angestrebte Geschäftsabschlüsse zur Aufführung von Werken des Bw. insbesonders der Oper „U“ hervor. Die Aufwendungen werden daher im Wesentlichen im vom Bw. beantragten reduzierten Ausmaß anerkannt. Eine Rechnung vom 18.8.2003 weist keine Angabe über den Zweck aus und war daher auszuscheiden.

		selbst. Tätigkeit
2003	€	740,23
2004	€	1.553,83
2005	€	927,86

Bei den Umsatzsteuerbescheiden 2003 bis 2005 wurden dementsprechend folgende Vorsteuerbeträge zusätzlich berücksichtigt:

		Vorsteuer 10%	Vorsteuer 20%
2003	€	66,61	84,23
2004	€	141,01	212,79
2005	€	105,4	127,68

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 4. März 2011