

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-Z, K-Strasse, vom 22. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch AD Biro, vom 2. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

S-Z (idF Bw.) ist promovierte Germanistin und hauptberuflich als Literaturwissenschaftlerin tätig. Seit Mai 2000 bezieht sie Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus einem Projekt des Fonds für Wissenschaft und Forschung, dessen Ziel die Erstellung einer wissenschaftlichen Studie darstellt. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum (Veranlagungsjahr 2002) bezog sie für die Monate Jänner bis Mai bzw. Juli bis August nichtselbstständige Einkünfte. Daneben wurden selbstständige Einkünfte aus Unterrichts- sowie publizistischer Tätigkeit erzielt. Die im Rahmen dieser Einkünfte geltend gemachten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben wurden von Seiten des Finanzamtes soweit es sich um Fachliteratur, Arbeitsessen bzw. Fahrt(Taxi)spesen handelte nicht anerkannt.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 die von der Erklärung insoweit abwich, als um obige Aufwendungen gekürzte Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zum Ansatz gelangten.

Das Finanzamt führte in der Begründung näher aus, dass Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte der Bw. tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei, weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben darstellen würden. Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden seien als Repräsentationsaufwendungen gem. § 20 EStG 1988 insbesondere deshalb (sowohl als Werbungskosten wie auch als Betriebsausgaben) nicht abzugsfähig, da nicht erkennbar sei, dass es durch sie zu einem konkreten Rechtsgeschäft gekommen sei. Die als Werbungskosten wie auch als Betriebsausgaben beantragten Taxispesen seien nicht abzugsfähig, nachdem sich aus den Rechnungen keine näheren Details ergeben würden und die Aufwendungen teilweise durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 22. Dezember 2003 Berufung erhoben. Die Bw. verweist zunächst auf die inhaltlich gleichgelagerte Problematik des Jahres 2001 samt hiezu erstellter Berufsbegründung. Um eine Anstellung am Institut für Germanistik zu erhalten, sei es notwendig gewesen, mittels intensiver Recherche Projekte zu erarbeiten, die beim Forschungsförderungsfonds einzureichen seien. Im Rahmen einer nichtselbstständigen Tätigkeit käme es zu einer Fortführung sowie zur Veröffentlichung der Ergebnisse in Schriftform. Die Vorarbeiten sowie die daraus erzielten Einkünfte würden sich über mehrere Jahre erstrecken und kontinuierliche mit Kosten verbundene wissenschaftliche Arbeit erfordern machen. Die freiberuflichen Einkünfte würden aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin sowie als Autorin bzw. Kritikerin sozial- und literaturwissenschaftlicher Themen herrühren. Was die Literaturaufwendungen betreffe, so sei es sowohl für ihre selbstständige wie auch nichtselbstständige Tätigkeit erforderlich, auf Basis eines profunden Literaturstudiums entsprechend fundierte Arbeiten erstellen zu können. Die als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben beantragte Literatur sei auch nicht für einen höher gebildeten Teil der Allgemeinheit interessant, stelle sie doch Fachliteratur auf germanistischem und philosophischem Gebiet dar. Zu den Bewirtungsspesen wird angeführt, dass diese für Einladungen von Kollegen im Rahmen ihrer Versuche, Projekte und damit nichtselbstständige Einkünfte zu lukrieren aufgewendet worden wären. Im freiberuflichen Bereich handle es sich bei den Aufwendungen um solche, die Treffen mit Koautoren, Mitarbeitern, Herausgebern oder Verfassern der von der Bw. zu besprechenden Bücher angefallen wären und in jedem Fall vollständig beruflich veranlasst seien. Was die Fahrtkosten betreffe, so würde es sich bei den im Rahmen der nichtselbstständigen Einkünfte angefallenen Aufwendungen um solche für Fahrten zwischen den einzelnen Institutionen und nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handeln. Die als Betriebsausgaben beantragten Fahrtspesen seien z.B. Fahrten zu Bibliotheken zur Recherchearbeit. Die Anerkennung der beantragten Werbungskosten sowie Betriebsausgaben werde beantragt, nachdem sie aus Sicht der Bw. glaubhaft gemacht worden seien.

Mit Vorhalt vom 8.10.2004 wurde die Bw. u.a. aufgefordert, Belege hinsichtlich ihrer Einkünfte sowie der beantragten strittigen Werbungskosten sowie Betriebsausgaben vorzulegen. Darüberhinaus wurden ergänzende Fragen gestellt.

Mit Eingabe vom 23.10.2004 wurden die Belege vorgelegt und zu den Fragen lt. Vorhalt Stellung genommen. Soweit die Fachliteratur betroffen sei, wurde auf die Berufsbegründung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 verwiesen. Ein weiteres von der Bw. zu Einreichung vorgesehenes Projekt sowie die damit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten wurden ebenso dargestellt wie die mit ihrer Vortrags-, Autoren- und Rezessionstätigkeit in Zusammenhang stehenden Kosten. Zu den Fahrtkosten wurde auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen, nach denen der Bw. die Wahl des Verkehrsmittels freigestellt sei. Im Familienverband gäbe es keinen Kfz. Die Inanspruchnahme erfolge aufgrund praktischer Gründe. Eine Darstellung der mit Taxi angefahrenen Orte auf den Rechnungen sei infolge Unkenntnis dieses Erfordernisses unterblieben. Die Werbungskosten seien für Fahrten zu Bibliotheken, den Betreuern des Projektes sowie KongresspartnerInnen angefallen. Hinsichtlich der zu Betriebsausgaben führenden Fahrtpesen wurden einzelne Fahrtziele dargestellt. Zu den Bewirtungsspesen befragt wurden die Ausführungen der Berufungsschrift im Wesentlichen wiederholt.

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

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit a EStG 1988 gilt für Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, dass diese bei einer einachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Z 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.

§ 184 Abs. 1 BAO bestimmt dass die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

## Bewirtungsspesen

Die Bestimmung des § 20 EStG 1988 steht in enger Beziehung zur Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostendefinition wobei mit dieser Bestimmung die Späre der Einkommenserzielung von derjenigen der Einkommensverwendung getrennt werden soll. Insoweit kommt § 20 EStG 1988 z.T. klarstellender Charakter zu. In bestimmten Bereichen lehnt § 20 EStG 1988 einen Abzug als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten gegen die Definition des § 4 Abs. 4 bzw. § 16 Z 1 (insbesondere § 20 Abs. 1 Z 3 und 5) ab. (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988 § 20 Rz. 5. Der Abzug von Bewirtungskosten ist somit nur unter den restriktiven Voraussetzungen des oben zit. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 möglich. Der VwGH hat am 3.7.2003 ZI. 2000/15/0159 erkannt 'Von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben sieht § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 eine Ausnahme vor, deren Vorliegen von der Partei nachzuweisen ist. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzung reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Nachzuweisen ist, dass dem Steuerpflichtigen die Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat (Hinweis E 2. August 2000, 94/13/0259). Unter den Begriff der Werbung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- und Leistungsinformation (vgl. etwa das Erkenntnis vom 26. September 2000, 98/13/0092), also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung, zu verstehen.' Bewirtungskosten können in diesem Zusammenhang gem. leg cit. somit nur dann abgezogen werden, wenn die Bewirtung der Werbung dient und gemäß Rechtssprechung mit einer Produkt- oder Leistungsinformation im Bereich der betrieblichen Einkünfte verbunden ist. Die Bewerbung für eine neuerliche Anstellung im Rahmen eines nichtselbstständigen Beschäftigungsverhältnisses fällt nicht unter den hier maßgeblichen Begriff der 'Werbung'. Dies gilt auch für die im Rahmen der selbstständigen Einkünfte geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungskosten im Zusammenhang mit Besprechungen mit Koautoren, Mitarbeitern und Verfassern. Die Geltendmachung der beantragten Beträge als Betriebsausgaben wäre aber auch schon deswegen nicht möglich, weil den Rechnungen nicht zu entnehmen ist, wer an den Besprechungen teilgenommen hat und zu welchem Zweck diese stattfanden. Ein Nachweis des Werbezweckes der geltend gemachten Aufwendungen konnte solcherart nicht gelingen. Der Antrag auf Berücksichtigung der Bewirtungsspesen als Werbungskosten und Betriebsausgaben ist somit abzuweisen.

## Fahrtaufwendungen (Taxispesen)

Doralt führt im Einkommensteuerkommentar, Band I, unter Tz. 269 zu § 4 zum Nachweis der Betriebsausgaben aus: 'Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner

Angaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO, vgl. Erkenntnis vom 6.10.1961, 1070/61, zu üblicherweise nicht belegbaren Betriebsausgaben; Erkenntnis vom 9.12.1992, Zi. 91/13/0094, zu Taxispesen; Erkenntnis vom 20.11.1996, Zi. 89/13/0259, zu Reisespesen'). Die Geltendmachung von Fahrtaufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist bei entsprechender Glaubhaftmachung, soferne gesetzliche Bestimmungen keine weiteren Einschränkungen treffen, somit grundsätzlich möglich. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 normiert, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im nichtselbstständigen Bereich mit dem Verkehrsabsetzbetrag als abgegolten gelten. Der VwGH hat bereits mit Erkenntnis vom 6. Oktober 1961 Zi. 1070/61 ausgesprochen, dass in Bereichen, in denen ein Nachweis über Art und Höhe der Betriebsausgaben nicht möglich erscheint, insbesondere Aufwendungen, über die vom Empfänger auf Grund einer allgemeinen Verkehrsübung keine Belege erteilt werden (z.B. Taxifahrten) die Glaubhaftmachung genügt. Obzwar hinsichtlich der Erteilung von Belegen zwischenzeitlich eine geänderte Verkehrsübung angenommen wird, erweisen sich die ausgestellten Belege nach wie vor als mangelhaft. Im vorliegenden Fall enthalten die Rechnungen keinen Hinweis des Taxifahrers über den Ausgangs- sowie Zielpunkt der jeweiligen Fahrt. Aufgabe der Bw. im Sinne einer Glaubhaftmachung der Werbungskosten sowie Betriebsausgaben wäre es gewesen, die den Rechnungen fehlenden Angaben ergänzend und solcherart die Veranlassung der Fahrt nachvollziehbar darzustellen. Damit werden an den ein privates Beförderungsunternehmen nutzenden Abgabepflichtigen keine höheren Ansprüche gestellt als an den, ein eigenes Kraftfahrzeug nutzenden Arbeitnehmer, der zum Nachweis der Fahrtkosten grundsätzlich ein Fahrtenbuch zu führen hat, aus dem die Wegstrecke und der Anlass der Fahrt ersichtlich sein müssen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommenssteuerhandbuch EStG 1988, § 16 Rz. 84). Die Frage, in welcher Weise die vorliegenden Rechnungen auf den Bereich der nichtselbstständigen sowie der freiberuflichen Tätigkeiten aufgeteilt wurde, wurde nicht beantwortet und lässt mangels Darstellung des Fahrtzieles auf den Rechnungen den Schluss zu, dass diese Aufteilung willkürlich erfolgte. Hinweise auf die private Veranlassung ergeben sich u.a. daraus, dass von den insgesamt 36 vorgelegten Rechnungen 7 Fahrten an Wochendenden (Samstag bzw. Sonntag) stattgefunden haben. Auffallend ist weiters, dass vergleichsweise hohe Taxispesen (rund ein Drittel der Fahrtkosten betrug zwischen 19€ und 22€) anfielen. Nach dem derzeit gültigen Taxitarif entspricht dies rd. 20km (Streckentaxe) bzw. rd. 1 Stunde Fahrt (Zeittaxe) was den Schluss zulässt, dass entsprechende Fahrten auch von der peripher gelegenen Wohnung der Bw. in K-Strasse durchgeführt wurden welche im nichtselbstständigen Bereich den durch § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angesprochenen Fahrten (Wohnung – Betriebsstätte) zuzuordnen sind. Die Bw. vermochte im Verfahren vor dem UFS keine präzisen Aufklärungen über Ziel oder Zweck der jeweiligen Fahrten zu geben. Der im Rahmen der Berufungsschrift bzw. Vorhaltsbeantwortung erfolgte Hinweis der Bw., die Fahrten seien soweit Werbungskosten

geltend gemacht wurden aus praktischen Gründen erfolgt und würden keine Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte betreffen sondern solche zu diversen Bibliotheken, Projektbetreuern sowie KongresspartnerInnen ist den Behörden ebensowenig nachprüfbar wie der Verweis auf entsprechende Fahrtziele im Bereich der selbstständigen Einkünfte. Da andererseits der Anfall entsprechender Kosten von Seiten der Behörde nicht ausgeschlossen werden kann, wird dieser Möglichkeit im Schätzungswege gem. § 184 BAO die gleiche Wahrscheinlichkeit zugewiesen wie jener, dass die vorgelegten Taxirechnungen im Rahmen der Erzielung nichtselbstständiger Einkünfte auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfassten bzw. im zu Betriebsausgaben sowie Werbungskosten führenden selbstständigen wie nichtselbstständigen Bereich auch privat motivierte Fahrten mit dem Taxi unternommen wurden. Der Anteil an Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben wird somit im Schätzungswege mit 50% der jeweils beantragten Kosten angenommen.

#### Fachliteratur

Die Bw. verweist im Rahmen ihrer Berufungsschrift auf ihre Projektarbeiten sowie ihre publizistische Tätigkeit die eine intensive literaturwissenschaftliche Recherche notwendig mache. Im Schreiben vom 17. Oktober 2002 (betreffend Berufung Einkommensteuer 2001) wurden diese Angaben präzisiert und mit weiterer Eingabe vom 23.10.2004 ergänzt und entsprechende Belege vorgelegt. Die Rechnungen samt darauf angeführten näheren Erläuterungen lassen die Darstellung der Bw., wonach es sich bei der erworbenen Literatur um Fachliteratur handelt, die für die Erlangung bzw. Durchführung des Forschungsprojektes 'Der bürokratische Alltag in Österreich' bzw. für die freiberuflich durchgeführten Rezensionen sowie die Autoren- und Unterrichtstätigkeit erforderlich waren, zum Großteil glaubhaft erscheinen. Im Einzelfall waren die Gesamtkosten im Bereich der Werbungskosten um eine nicht näher spezifizierbare Rechnung der Fa. Hartlauer über €30,08 (keine näheren Hinweise auf die Art der Literatur) bzw. im Bereich der Betriebsausgaben um den Betrag von € 14,50 (betreffend das Buch 'Kleinkind in Österreich' – keine Fachliteratur im Sinne obiger Ausführungen) zu kürzen.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

|   | nichtselbstständige<br>Tätigkeit<br>in € | freiberufliche<br>Tätigkeit<br>in € |
|---|--|-------------------------------------|
| Kosten Fachbücher lt. Erklärung                     | 278,64                                   | 412,96                              |
| abzügl. die Privatsphäre betreffenden<br>Fachbücher | -30,08                                   | -14,50                              |
| Kosten für Literatur lt. UFS                        | 248,56                                   | 398,46                              |
| <br>  |  |                                     |
| Taxispesen gesamt                                   | 252,50                                   | 339,80                              |

|   |        |          |
|---|--------|----------|
| davon 50% = anerkannte Kosten lt. UFS           | 126,25 | 169,90   |
| Werbungskosten/Betriebsausgaben lt. Bescheid    | 240,00 | 273,79   |
| zuzügl. Kosten Fachbücher                       | 248,56 | 398,46   |
| zuzügl. Fahrtkosten                             | 126,25 | 169,90   |
| gesamte Werbungskosten/Betriebsausgaben lt. UFS | 614,81 | 842,15   |
|   |        |          |
| Einnahmen aus selbstständiger Arbeit            |        | 3.963,84 |
| abzügl. Betriebsausgaben lt. UFS                |        | -842,15  |
| Einkünfte aus selbstständiger Arbeit            |        | 3.121,69 |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer 2002 in €

|   |                  |
|---|------------------|
| Einkünfte aus selbstständiger Arbeit  | 3.121,69         |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit                                       |                  |
| It. Lohnzetteln   | 14.434,28        |
| Auf Grund der Kontrollrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte | 5.035,70         |
| abzüglich Werbungskosten lt. UFS  | <u>-614,81</u>   |
|   | <u>18.855,17</u> |
| Gesamtbetrag der Einkünfte  | 21.976,86        |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben   | -60,00           |
| Gesamtbetrag der Einkünfte  | 21.916,86        |
| Die Einkommensteuer beträgt:  |                  |
| 0% für die ersten 3.640,00  | 0,00             |
| 21% für die weiteren 3.630,00   | 762,30           |
| 31% für die weiteren 14.530,00  | 4.504,30         |
| 41% für die restlichen 116,86   | <u>47,91</u>     |
| Steuer vor Abzug der Absatzbeträge  | <u>5.314,51</u>  |
| Allgemeiner Steuerabsatzbetrag  | -607,74          |
| Verkehrsabsatzbetrag  | -291,00          |

---

|                                     |                 |
|-------------------------------------|-----------------|
| Arbeitnehmerabsetzbetrag            | <b>-54,00</b>   |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | <b>4.361,77</b> |
| Steuer f. sonst. Bezüge             | <b>108,90</b>   |
| Einkommensteuer                     | <b>4.470,67</b> |

---

Wien, am 8. November 2004