



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Hansjörg Hallmann und Brigitte Samitz am 7. Juli 2004 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12/13/14/23. Bezirk, vertreten durch Dr. Walter Klang, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1991 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Hochschulprofessor an der XXX Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist Leiter einer Klasse YYY.

Neben seiner Funktion als Hochschulprofessor übt er zusätzlich die Funktion eines Baureferenten des Gesamtkollegiums aus.

Weiters steht der Bw. für eine ehrenamtliche Funktion im XYZ der XX und in der YY zur Verfügung (siehe Schreiben vom 27. Oktober 1993 betreffend Aufstellung der Werbungskosten bei den Telefonspesen).

Der Bw. beehrte für das Kalenderjahr 1991 neben der Berücksichtigung erhöhter Sonderausgaben auch die Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 ersuchte der Bw., *die Abrechnung der Werbungskosten erst dann vornehmen zu dürfen, wenn der VwGH über das anhängige Verfahren zu den Werbungskosten für die Jahre 1988 und 1989 entschieden habe.*

Da die Werbungskosten nicht zahlenmäßig beantragt wurden, wurde im Bescheid vom 13. August 1993 lediglich das Werbungskostenpauschale berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 23. August 1993, eingelangt am 26. August 1993, beantragte der Bw. die Werbungskosten wieder nicht zahlenmäßig. Der Bw. ersuchte um die *Berücksichtigung der unstrittigen Werbungskosten.*

Mit Bescheid vom 8. September 1993 wurde der Bw. aufgefordert, eine detaillierte Aufstellung und die Belege über die Werbungskosten nachzureichen.

Erst nachdem ein Bescheid nach § 275 BAO (Mängelbehebungsauftrag) am 14. Oktober 1993 erlassen wurde, benannte der Bw. in einem Schreiben vom 27. Oktober 1993 die Werbungskosten zahlenmäßig. Teilweise wurden die Aufwendungen vom Bw. geschätzt, da die Belege bei einem Umzug verloren gegangen seien.

Der Bw. beantragte folgende Werbungskosten:

1. Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen	370 S
2. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	7.100 S
3. Aufwendungen für Arbeitsmittel	
3.1. Ausmaß des Arbeitszimmers	34 %

3.1.1. Telefonspesen (geschätzt)	12.500 S
3.1.2. Rückzahlungen	53.660 S
3.1.3. Gas	26.812 S
3.1.4. Wasser, Abwasser	8.199 S
3.1.5. Strom	19.626 S
3.1.6. Müll, Grundsteuer	2.521 S
3.1.7. Versicherungen	3.782 S
3.1.8. Rauchfangkehrer	659 S
3.1.9. Reinigungsmaterial (geschätzt)	3.000 S
3.1.10. AfA (Haus)	16.731 S
3.1.11. Heizungsreparatur	2.292 S
3.1.12. AfA Büromöbel (geschätzt)	5.000 S
3.2. Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel (geschätzt)	30.000 S
3.3. Dienstliche Taxifahrten	2.500 S
4. Dienstreisen	5.000 S
5. Andere Werbungskosten	
5.1. Speisen und Getränke (geschätzt)	12.000 S
5.2. Fotos für Wahlwerbung	4.100 S
Summe	125.246 S

Weiters machte der Bw. Prämien für Kranken- und Unfallversicherungen in Höhe von 25.446 S und Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die für die Schaffung von Wohnraum aufgenommen wurden, in Höhe von 53.660 S als Sonderausgaben geltend.

Begründend zu den einzelnen Aufwendungen führt der Bw. wie folgt aus:

In der Einleitung seiner Begründung bezieht sich der Bw. auf das VwGH-Verfahren, das er betreffend die Nicht-Anerkennung von Werbungskosten für das Jahr 1988 (VwGH 16.9.1992, 90/13/0291) angestrebt hat. In diesem Verfahren äußerte der VwGH seine Rechtsmeinung zu

den Taxifahrten, Telefonkosten, Musikzimmer, Ausstattung des Arbeitszimmers, Radio im Arbeitszimmer, Geschenke und Trinkgelder an Mitarbeiter. Diese Beschwerde wurde vom VwGH als unbegründet abgewiesen.

Die seinerzeitige Beschwerde wurde nach Meinung des Bw. lediglich deshalb als unbegründet abgewiesen, da der Bw. im VwGH-Verfahren **unzulässigerweise neue Tatsachen** vorgebracht habe. Aus diesem Grund erklärt der Bw. in dem Schreiben vom 27. Oktober 1993 seine Ausführungen in der Beschwerde an den VwGH im vorangegangenen Lohnsteuerverfahren 1988 zusätzlich zum Inhalt dieser gegenständlichen Berufung. Die neuen Tatsachen, die im VwGH-Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 nicht gewürdigt worden seien, betreffen das Musikzimmer, nämlich dass das Vorzimmer (Raum vor dem Musikzimmer) wohnlich eingerichtet sei und als Wohnzimmer der ganzen Familie genutzt worden sei.

Zu dem Verfahren betreffend das Veranlagungsjahr 1988 ist noch hinzuzufügen, dass dem Bw. in einem Schreiben vom Finanzamt für den 12/13/14/23. Bezirk (**Ergänzung der Einkommensteuererklärung für 1988**, siehe Finanzamtsakt 1992, Seite 13) vom 17. Juli 1989 mitgeteilt wurde, dass auf Grund des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987 die Anwendung für Durchschnittssätze für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht mehr zulässig ist. Der Bw. wurde in diesem Schreiben hingewiesen, dass er ab der Veranlagung 1988 nur mehr die Möglichkeit habe, die **tatsächlichen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen**.

Zu den einzelnen Punkten der Werbungskosten führt der Bw. weiters in der Berufung betreffend das Jahr 1991 aus:

Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die Fahrtkosten (Punkt 2) setzen sich aus der Jahreskarte der öffentlichen Verkehrsmittel (4.100 S) und geschätzten Taxispesen (3.000 S) zusammen.

Zu den Taxispesen führt der Bw. begründend aus, dass bezüglich der vom VwGH aufgeworfenen Frage, warum der Transport von Unterlagen nicht auch mit dem eigenem KFZ abgewickelt werden konnte, dass dies deshalb nicht möglich war, weil an den jeweiligen Endpunkten der Fahrt keine Parkmöglichkeit bestand. Weiters stelle § 16 Abs. 1 EStG 1988 lediglich eine beispielhafte Aufzählung von möglichen Werbungskosten dar, sodass die Berücksichtigung der geltend gemachten Taxikosten neben denselben für öffentliche Verkehrsmittel und dem KFZ-Pauschale keineswegs ausgeschlossen sei.

Arbeitszimmer und Musikzimmer

Der Bw. führt in seiner Begründung aus, dass er im Jahr 1991 **nicht mehr Abteilungsleiter** gewesen ist und **daher auch kein Hochschulbüro** zur Verfügung hatte. Die Feststellung im erstinstanzlichen Bescheid für das Jahr 1988, die berufliche Nutzung des Musikzimmers könne nur von untergeordneter Bedeutung sein, treffe daher insbesondere für diesen Zeitraum keineswegs zu. Weiters weist der Bw. auf die entsprechenden Ausführungen des Rektorats hin (Bestätigung des Rektorats, dass kein Zimmer für den Bw. an der Hochschule zur Verfügung stand, ausgestellt im Jahr 1989).

In diesem Schreiben wird vom Rektorat bestätigt, dass *dem Bw. außer jenem Raum, der ausschließlich für Unterrichtszwecke diene und noch mit anderen Professoren geteilt werden muss, kein **eigenes Zimmer für Studien und Forschungszwecke**, Übungsmöglichkeiten bzw. Abwicklung von Telefonaten zur Verfügung stehe, daher sei der Bw. gezwungen einen Teil seiner Wohnung für diese Zwecke zu verwenden. Dadurch erwachsen Kosten, die von der XXX nicht vergütet werden können. Darüber hinaus entstehen auch Auslagen für berufsbedingte Telefongespräche, die aus oben erwähnten Gründen ebenfalls außerhalb der Hochschule geführt werden müssen. Im Zusammenhang mit der unerlässlich notwendigen Fort- und Weiterbildung entstehen weitere Kosten durch den Besuch von Konzert und Opernveranstaltungen, Ausstellungen, Kongressen mit in- und ausländischen Fachkollegen, die Anschaffung von Notenmaterial, Fachbüchern und Fachzeitschriften sowie den Ankauf, der Pflege und Reparatur von Musikinstrumenten, die an der Hochschule nicht zur Verfügung stehen. Für die Leitung bzw. den Besuch von hochschulinternen Veranstaltungen ist die Anschaffung entsprechender Kleidung notwendig, wodurch weitere Auslagen entstehen können.*

Zu den Feststellungen im Berufungsverfahren für das Jahr 1988, nämlich dass das Musikzimmer entgegen den Ausführungen des Bw. nicht versperrt gewesen war, fügt der Bw. hinzu, dass er den erwähnten Raum lediglich in Vorbereitung einer zu einem vereinbarten Termin stattgefundenen Begehung aufgesperrt hatte.

Telefonspesen

Die Telefonspesen wurden vom Bw. geschätzt, da lediglich zwei Detailbelege auffindbar waren. Der Bw. ersucht um Anerkennung von 50% der Telefonkosten, da ihm kein Büro für die Ausübung seiner ehrenamtlichen Funktionen im XXYYZZ zur Verfügung gestanden sei.

AfA Büromöbel (geschätzt)

Da der VwGH im seinerzeitigen Verfahren die fehlende Glaubhaftmachung der AfA für Büromöbel moniert, macht der Bw. die Büromöbel wie folgt glaubhaft:

Schreibtisch (1.000 S), Kasten (1.000 S), Büroschrank (1.000 S) und eine Bücherwand (2.000 S).

Dienstreisen

Hinsichtlich der Dienstreisen führt der Bw. aus, dass er **mehrere Dienstreisen** im Jahr 1991 durchgeführt habe. Sie dienten vorwiegend dem Studium ausländischer Neubauten von ZZZ (in der Funktion als Baureferent der XX ZZZ). Die aus diesem Anlass entstandenen Spesen seien vom Dienstgeber nicht ersetzt worden, wie Reiseunterlagen (Stadtpläne,...), Taxifahrten und Gegeneinladungen an ausländische Gastgeber. Belege seien keine mehr vorhanden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 1993 gab das Finanzamt dem Antragsbegehren teilweise statt und berücksichtigte Werbungskosten in Höhe von 22.501 S.

Als Werbungskosten anerkannt wurden vom Finanzamt laut Bescheid vom 9. Dezember 1993:

Mitgliedsbeitrag Goldenes Kreuz	200,00 S
Mitgliedsbeitrag AGMÖ	170,00 S
25% Telefonspesen (50% beantragt)	6.272,40 S
Arbeitszimmer (11%)	6.946,95 S
Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel	8.912,00 S
Summe	22.501,35 S

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. am 10. Jänner 1994 das Rechtsmittel der Berufung und stellte den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im gegenständlichen Verfahren weist der Bw. auf Verfahrensmängel hin, durch welche der dem Bw. zustehende Rechtsschutz in unzulässiger Weise verkürzt worden sei, da ihm zu seinen Anträgen keinerlei Parteiengehör gewährt worden sei. Auch habe sich das Finanzamt nicht mit den vorgebrachten Ausführungen in der seinerzeitigen Beschwerde an den VwGH auseinandergesetzt, daher wiederholt der Bw. seine seinerzeitigen Ausführungen in seiner Beschwerde an den VwGH und macht sie ausdrücklich zum Bestandteil seiner Berufung, da sich nach Ansicht des Bw. "der VwGH auf ein unrichtig interpretiertes Neuerungsverbot berufe

und auf die Sache selbst nicht eingehe. Nach Meinung des Bw. beziehe sich das Neuerungsverbot vor dem VwGH nur auf Tatsachen bzw. Steuertatbestände, jedoch nicht auf Begründungen und rechtliche Erörterungen."

Hinsichtlich der **Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** führt der Bw. aus, dass Taxikosten für das Jahr 1988 von der Berufungsbehörde anerkannt worden sind, und die Behörde dieser Entscheidung folgen möge.

Bezüglich der **Telefonspesen** führt der Bw. aus, dass seine ehrenamtliche Funktion sehr wohl mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Denn nur Beamte des Dienststandes könnten als Personalvertretungsorgane gemäß dem Bundespersonalvertretungsgesetz gewählt werden. Die Ausübung der Pflichten der Personalvertreter erfolge im Rahmen des Dienstes, den Personalvertretern werde hierfür die notwendige freie Zeit zur Verfügung gestellt. Eine Vergütung für diese Tätigkeit sei – mit Ausnahme der Entschädigung für Auslandsdienstreisen – nicht vorgesehen, Personalvertreter können jedoch unter Fortzahlung der Bezüge auch zur Gänze freigestellt werden. Der dienstliche Zusammenhang der Personalvertretungstätigkeit gehe auch aus denjenigen Bestimmungen des PVG hervor, wonach der Dienstgeber den Personalvertretungsorganen Räume, Personal und Büromittel zur Verfügung zu stellen habe.

Der Bw. weist weiters darauf hin, dass er im Jahr 1991 Mitglied des XYZ gewesen ist und als solches den Wahlkampf der Liste "Universität 2000" zu organisieren hatte. Darüber hinaus war der Bw. Listenführer der einzigen wahlwerbenden Liste an der Hochschule. Die dadurch entstandenen und vom Dienstgeber nicht refundierten Werbungskosten würden daher eindeutig im Zusammenhang mit dem Erwerb, Erhaltung und Sicherung der Einkünfte als Hochschulprofessor stehen. Die prekäre Raumsituation an der Hochschule sei auch Gegenstand einer Bestätigung aus dem Jahr 1989 des Rektorates.

Gleiches gelte auch für die Funktion eines Baureferenten des Gesamtkollegiums der Hochschule, da diese Funktion nur von einem Hochschulprofessor des Dienststandes wahrgenommen werden könne. Der dienstliche Zusammenhang ergebe sich nicht nur aus den sachlichen Interessen der Hochschule und somit auch des Bundes, er gehe u.a. daraus hervor, dass er in dieser Funktion Dienstreisen unternommen habe. Die vom Dienstgeber nicht refundierten Spesen würden nach Ansicht des Bw. ebenfalls Werbungskosten darstellen.

Bezüglich der Telefonspesen weist der Bw. noch hin, dass im Jahr 1988 insgesamt 50% derselben anerkannt worden seien (Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 5.11.1993). Da der Bw. im Jahr 1991 keine Funktionsgebühren bezogen hatte und deshalb nicht ein-

kommensteuerpflichtig war, müssten sämtliche Werbungskosten beim Jahresausgleich berücksichtigt werden. Es sei zu berücksichtigen, dass der VwGH die Auseinandersetzung mit dieser Frage nur deshalb abgelehnt hat, weil vermeintlich das Neuerungsverbot entgegenstünde.

Hinsichtlich der Anerkennung der **Arbeitsräume** führt der Bw. aus, dass der VwGH die seinerzeitige Beschwerde lediglich deshalb abgewiesen hat, weil neue Tatsachen vorgebracht worden seien. Das Finanzamt hätte sich mit diesen Neuerungen auseinandersetzen müssen. Unrichtig sei die Behauptung des Finanzamtes, dass *"der VwGH entsprechend seiner Ausführungen erkannt habe"...*, *"dass objektiv gesehen die Privatnutzung dieses Zimmers nicht ausgeschlossen sei."*

Der VwGH habe darauf hingewiesen, dass diese Frage zu prüfen sei. Auch den Ausführungen des Finanzamtes *"die Feststellung, ob das Musikzimmer versperrt sei oder nicht, sei ...unerheblich"*, muss entgegengehalten werden, dass dasselbe Finanzamt im Verfahren 1988 dies offensichtlich noch nicht für unerheblich gehalten habe und der VwGH sich auch damit auseinandergesetzt hat.

Der Bw. weist nochmals darauf hin, dass ihm laut der im Akt befindlichen Bestätigung von der Hochschule keinerlei Arbeits- oder Büroraum zur Verfügung gestanden sei, sodass er sämtliche über den Unterricht hinausgehenden Dienstpflichten nur in seinen privaten Räumen ausüben konnte. Das Musikzimmer sei für den Bw. unbedingt notwendig. Es sei leider nicht zu vermeiden, dass Berufsmusiker bzw. Hochschullehrer in musikalischen Fächern in einem Musikzimmer die gleiche Ausstattung (Instrumente, Ton- und Videogeräte, Sitzmöbel,...) benötigen, wie sie auch von Musikliebhabern und Hobbymusikern verwendet werden. Den Nachweis, dass eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen sei, kann aufgrund dieser Gegebenheit nicht geführt werden. Andererseits könne auch die Finanzbehörde nicht den Beweis erbringen, dass das Musikzimmer nicht ausschließlich beruflich benutzt worden sei.

Hinsichtlich der **Arbeitsmittel** sei die Schätzung durch das Finanzamt weit unter den im Jahr 1988 anerkannten Anteil gelegen. Allein die Kosten für die notwendigen Farbbandkassetten und Korrekturbänder für die Schreibmaschine des Bw. gehe über den Betrag von 2.000 S hinaus. Weiters ist dem Bw. unverständlich, warum ein ausschließlich beruflicher genutzter CD-Player nicht abzugsfähig sei.

Soweit sich der Bw. erinnern könne, habe er im Jahr 1991 zwei **Büroschränke** von IKEA gekauft, deren Kaufpreis jeweils 4.500 S betragen habe.

Hinsichtlich der **dienstlichen Taxifahrten** führt der Bw. begründend aus, dass es sich nicht um Heimfahrten handelte. Diese Taxifahrten seien notwendig gewesen, da der Bw. aus dienstlichen Gründen (Sitzungen, Besprechungen, Transport von Unterlagen,...) Fahrten zwischen verschiedenen Gebäuden der Hochschule (insgesamt 20) und dem Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung sowie den Standorten der Hochschulorganisationen (insbesondere dem Zentralausschuss der Hochschullehrer und der Gewerkschaft Öffentlicher Dienst) erforderlich gewesen seien. Die Spesen seien nicht vom Dienstgeber übernommen worden.

Die Funktionen als Personalvertreter und als Baureferent des Gesamtkollegiums stehen eindeutig im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis als Hochschulprofessor. Die aus diesem Anlass entstandenen Spesen würden sehr wohl dem Erwerb, der Erhaltung und Sicherung der Einkünfte des Bw. als Hochschulprofessor dienen. Dies gehe daraus hervor, dass in beiden Funktionen regelmäßig Dienstreisen genehmigt worden seien.

In einem weiteren **Ersuchen um Ergänzung vom 6. Mai 1999** wurde der Bw. aufgefordert, ein Verzeichnis der Behörde vorzulegen und die Titel der Bücher, Fachzeitschriften und Noten der Behörde mitzuteilen. In der Beantwortung dieses Schreibens weist der Bw. darauf hin, dass keine Belege mehr vorhanden sind, da sie durch die Hochwasserkatastrophe im Sommer 1997 vernichtet worden sind. Der Bw. könne sich nicht mehr daran erinnern, welche Möbel für das Büro im Jahr 1991 angeschafft worden sind.

Der Bw. bezieht sich in seiner Berufung immer wieder auf das **VwGH-Erkenntnis vom 16.9.1992, 90/13/0291**, weshalb die wichtigsten Aussagen dieses Erkenntnisses nun zitiert werden.

1. Hinsichtlich der **Aufwendungen für Taxifahrten** hat der VwGH erwogen, dass Aufwendungen für Fahrten von "Arbeitsessen" und Empfängen zur Wohnung des Steuerpflichtigen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 bzw. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als Aufwendungen für die Lebensführung unterliegen, die selbst dann steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Hinsichtlich des behaupteten Transportes von Unterlagen mit dem Taxi habe der Bw. im Verwaltungsverfahren nicht dargetan, dass ein solcher Transport nicht auch mit dem eigenen, im Wege des Kraftfahrzeugpauschaales (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972) steuerlich berücksichtigten Kraftfahrzeug möglich gewesen wäre.

Hinsichtlich der **Telefonkosten** hat der VwGH erwogen, dass die Höhe der als Werbungskosten anzuerkennenden Telefonkosten mangels entsprechender Aufzeichnungen im Sinne der Bestimmungen des § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen sind. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. In diesem Erkenntnis erscheint dem VwGH die Schätzung (25%) des Prozentsatzes als schlüssig.

Hinsichtlich des **Musikzimmers** führte der VwGH aus, dass Aufwendungen bei einem Arbeitnehmer für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 anerkannt werden, *wenn ein solches Zimmer unbedingt notwendig und deshalb ein Zimmer nur für diese Zwecke entsprechend eingerichtet ist, sodass jede private Nutzung desselben als Wohnraum praktisch ausgeschlossen ist.*

Zur **Ausstattung des Arbeitszimmers** äußerte sich der VwGH dahingehend, dass der Bw. keine Glaubhaftmachung vorgenommen habe, da er keinerlei Anhaltspunkte zu geben vermochte, "welche Büromöbel" konkret welche AfA-Beträge rechtfertigen sollten. *Dahingestellt bleiben kann nach Lage des Beschwerdefalles, ob eine Glaubhaftmachung überhaupt ausreicht, um eine AfA in Anspruch zu nehmen.*

Bezüglich der **Anschaffungskosten eines Radios** führte der VwGH aus, dass diese typischerweise Aufwendungen der Lebensführung darstellen, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1972 bzw. 1988 fallen, auch wenn der Bw. das Radio ausschließlich dafür verwende, neben seiner "Verwaltungstätigkeit" gleichzeitig gesendete Opern- und Konzertaufnahmen anzuhören.

In der **Berufungsentscheidung von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 30. Juni 1999 für das Jahr 1991** wurden die Werbungskosten teilweise anerkannt.

Als Werbungskosten anerkannt wurden:

Mitgliedsbeitrag AGMÖ	170 S
25% Telefonspesen (50% beantragt)	6.250 S
Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel	8.600 S
Summe	15.020 S

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. **Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof**, da er in seinem Recht auf die Einkommensteuer mindernde Berücksichtigung von

Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 durch die unrichtige Anwendung dieser Norm iVm § 20 EStG 1988, sowie durch die unrichtige Anwendung der Verfahrensvorschriften über die Sachverhaltsermittlung, das Parteiengehör und die Bescheidebegründung verletzt worden sei. Begründend führt der Bw. aus:

1. Mitgliedsbeiträge "Goldenes Kreuz"

Mit der negativen Entscheidung ist die belangte Behörde von allen bisherigen positiven Entscheidungen abgewichen und habe kein Parteiengehör gewährt. Ebenso wenig wurde in der Bescheidebegründung dargetan, woraus sich die Schlussfolgerung ergibt, dass das Goldene Kreuz nicht darauf gerichtet sei, spezielle berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern. Bei Vermeidung dieser Verfahrensfehler hätte der Bw. diesen Förderungszweck bewiesen.

Das Goldene Kreuz sei nicht nur eine Krankenanstalt, sondern ein Verein, welcher der gesundheitlichen Interessen der Beamten diene.

2. Taxifahrten

Es seien nicht zu irgendwelchen einzelnen Zeiten keine Parkplätze auf solche Weise in Dienststellennähe frei, dass sich der manuelle Transport der umfangreichen Arbeitsunterlagen auf eine zumutbare Strecke beschränke, sondern dies sei während der in Frage kommenden Zeiten an Arbeitstagen zwischen den Morgen- und Abendstunden immer der Fall, sodass auch immer ein Taxi statt des eigenen PKW benutzt werden musste, wenn solche umfangreichen Unterlagen zu transportieren waren. Das sei auch tatsächlich nur für solche Fahrten geschehen bzw. habe der Bw. nur die Fahrpreise für die diesbezüglichen Taxifahrten als Werbungskosten geltend gemacht. In der Bescheidebegründung finde keine schlüssige Auseinandersetzung mit dem diesbezüglichen Vorbringen statt, welche die negative Entscheidung in diesem Punkt rechtfertigen könnte.

Es sei in zweifacher Hinsicht ein ausschließlicher Dienstbezug gegeben und nicht eine Vergleichbarkeit mit Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle. Die Arbeitsunterlagen wurden zwischen zwei beruflichen Arbeitsverrichtungsstätten transportiert, nämlich zwischen dem Arbeitszimmer in der Wohnung und der Universität als Dienststelle. Dies sei nur deshalb notwendig gewesen, weil entsprechend den obigen Ausführungen an der Universität kein Arbeitszimmer zur Verfügung stand und der Bw. ein solches auch sonst nirgends zu vertretbaren Kosten erwerben bzw. einrichten konnte und deshalb das Arbeitszimmer in der Wohnung geschaffen habe. Die gesetzlichen Erfordernisse für die Anerkennung als Werbungskosten seien daher völlig uneingeschränkt erfüllt.

3. Arbeitszimmer

Die negative Entscheidung in diesem Punkt ist ebenfalls in Abweichung von allen früheren Entscheidungen einschließlich der erstinstanzlichen Entscheidung im gegenständlichen Verfahren selbst getroffen worden, ohne dass das Parteiengehör gewährt worden wäre.

Wäre das Parteiengehör gewährt worden, hätte der Bw. den absolut eindeutigen Beweis der ausschließlich beruflichen Verwendung (einschließlich Personalvertreterstätigkeit) erbringen können.

Weiters machte der Bw. geltend, dass der Nachweis erbracht worden wäre, dass die berufliche Verwendung für die Tätigkeit als Hochschulprofessor zeitlich soweit überwogen habe, dass die praktisch ausschließlich berufliche Nutzung gegeben war. Der Bw. habe nur unmittelbar vor den alle vier Jahre stattfindenden Personalvertretungswahlen einige Monate lang, jeweils von September bis November des betreffenden Jahres, das Arbeitszimmer im größeren Umfang für Personalvertreterstätigkeiten verwendet. Bei einer Gesamtbetrachtung sei deutlich mehr als 90% das Arbeitszimmer ausschließlich für die Tätigkeit als Hochschulprofessor verwendet worden. Die behördliche Behauptung einer "nur geringfügigen und an sich entbehrlichen" beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers sei auch bei Ausklammerung der Personalvertretungstätigkeit keine begründete Sachverhaltsfeststellung, sondern eine willkürliche Fiktion.

In die dienstliche Verwendung sei auch die Verwendung als Baureferent des Gesamtkollegiums der Hochschule einzubeziehen. Bei der Tätigkeit als Baureferent handle es sich um eine administrative - organisatorische Tätigkeit für den Dienstgeber.

4. Hinsichtlich des **Musikzimmers** führt der Bw. in der Beschwerde begründend aus, dass für ihn zwingend ein Raum erforderlich sei, in dem in guter Qualität und konzentriert Musik geübt und gehört werden könne.

In der Stellungnahme zur Gegenschrift erklärt der Bw. den Inhalt der seinerzeitigen Beschwerde an den VwGH betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1988 zum Inhalt dieser Beschwerde und weist nochmals auf die wohnliche Einrichtung der "Diele" hin.

5. Die Nichtanerkennung der **Audiogeräte** (Videorecorder und CD-Player mit vorgelegter Rechnung) als Werbungskosten habe die belangte Behörde nicht begründet und es sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden. Der Bw. besitze ein zweites Gerät für die Familie bzw. dem eigenen privaten Gebrauch, die Geräte seien ausschließlich beruflich genutzt worden.

6. Bezüglich zweier **IKEA-Schränke** führt der Bw. aus, dass sie sich im Arbeitszimmer befinden und ausschließlich beruflichen Zwecken dienen.

7. Die Anerkennung der **Betriebskosten** als Werbungskosten für das Arbeitszimmer und das Musikzimmer seien gleich zu beurteilen wie die sonstigen Aufwendungen in Bezug auf diese Arbeitsräume.

8. Zur Tätigkeit als **Baureferent** führt der Bw. in der Stellungnahme zur Gegenschrift aus, dass die Funktion als Baureferent unabhängig von derjenigen in der Personalvertretung zu beurteilen sei. Der Bw. habe sie im Rahmen seiner Tätigkeit als Hochschulprofessor ausgeübt. Derartige Mitwirkungen zählen sowohl nach dem Hochschul-Organisationsrecht und nach dem Dienstrecht zu den Dienstpflichten. In Zusammenhang mit dieser Funktion stünden Dienstreisen, Büro- und Planungsarbeiten sowie Besprechungen und Telefonate, wofür dem Bw. an der Hochschule kein Büro zur Verfügung gestanden sei.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21. Jänner 2004 den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 30. Juni 1999, RV/144-15/15/99 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1991 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und äußerte seine Rechtsmeinung hinsichtlich des Arbeitszimmers.

*"Der Bf. machte geltend, dass er bei Gewährung des Parteiengehörs den **absolut eindeutigen Beweis** der "ausschließlich beruflichen Verwendung (einschließlich Personalvertretungstätigkeit)" erbracht hätte....*

.....kann ungeachtet der unzureichenden Klarheit der entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen vorerst dahingestellt bleiben,...."

Im fortgesetzten Verfahren stellte der Bw. binnen eines Monats (Schreiben vom 3. März 2004) den Antrag die Berufungsentscheidung im Lohnsteuerverfahren für das Jahr 1991 durch den gesamten Berufungssenat zu fassen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Am 11. März 2004 kam es zu einem informellen Gespräch mit dem Bw., bei dem die weitere Vorgangsweise des Verfahrens besprochen wurde. Der Bw. vertritt die Ansicht, dass die seinerzeitige Berufung in allen Punkten offen sei, bzw. als Werbungskosten anzuerkennen seien, da der VwGH diesbezüglich keine Aussagen getätigt hat.

Weiters legt der Bw. einige weitere Belege vor, die in Kopie zum Akt genommen wurden:

- Mitgliedsbeitrag AGMOE 350 ATS
- Rechtsanwalt BG ?? 8.000 ATS

- Rechtsanwalt ZZ 3.815 ATS
- Wiener Stadtwerke (Februar 1991) 3.708 ATS
- Telefonkosten:
 - 3.920 ATS (Jänner – Februar)
 - 5.200 ATS (März –April)
 - 4.480 ATS (Mai – Juni)
 - 4.090,10 ATS (Juli – August)
- Wassergebühren 2.337 ATS (15.4.1991)
- Wasser 1.448 ATS (fällig 15.1.1991)
 - 2.764 ATS
 - 2.337 ATS (15.4.1991)
 - 2.337 ATS (15.7.1991)
 - 2.337 ATS 815.10.1991)
- Wohnbauförderung 2.764 (1.4.1991), 2.764 ATS (1.10.1991)
- Grundsteuer 578,25 (15.2.1991, 15.5.1991, 15.8.1991)

In dem o.a. Schreiben beantragte der Bw. die Einräumung der Akteneinsicht, die dem Bw. am 30. März 2004 gewährt worden ist, wobei ihm die Möglichkeit gewährt wurde, sämtliche Aktenteile zu kopieren.

Im fortgesetzten Verfahren wurde XXX ersucht, dem unabhängigen Finanzsenat mitzuteilen, ob diese Bestätigung des Rektorates aus dem Jahr 1989 noch für die Jahre 1991 und 1992 Gültigkeit besitze, und ob grundsätzlich keine Zimmer den Professoren für ihre administrative Tätigkeit zur Verfügung stehen.

Laut Schreiben vom 26. April 2004 teilte die XXX der belangten Behörde mit, dass der Bw. bis 28. Februar 1990 sowie ab 5. Dezember 1991 Abteilungsleiter der Abteilung YYY war und in dieser Eigenschaft ein Dienstzimmer in ?? hatte. Zum damaligen Zeitpunkt verfügten die Abteilungsleiter (= Dekane) zumeist allein oder gemeinsam mit einer Sekretärin über ein Dienstzimmer.

Der Bw. war damals auch XYZ, und in dieser Eigenschaft verfügte er über kein eigenes Arbeitszimmer, auch als Lehrer verfügte er über kein eigenes Unterrichtszimmer, sondern teilte dies mit anderen Kollegen.

In einem **Vorhalt vom 30. März 2004** wurde der Bw. ersucht, seinen Dienstvertrag der Behörde vorzulegen, eine Arbeitsbeschreibung und das Ausmaß der Tätigkeit als Baureferent der Wiener YY XXX bzw. als ZZZZZZ und in der ZZXXYYY, seine Funktionen an der XXX offen zu legen und die Jahre, in denen er als Personalvertreter tätig war, bekannt zu geben.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO verlangte der Referent, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, da die Berufung (betrifft im gegenständlichen Verfahren das Jahr 1991), für die ansonsten die Voraussetzungen der Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates nicht vorliegen, mit einer Berufung, bei der die Voraussetzungen vorliegen (betrifft im gegenständlichen Verfahren das Jahr 1992) verbunden wird, da es zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wird auf Verlangen des Referenten für erforderlich, da der Bw. im vorangegangenen Verfahren ständig den Vorwurf erhebt, das Parteiengehör nicht zu wahren. Um diesem Vorwurf entgegenzutreten wurde dem Bw. abschließend die Möglichkeit zu geben, den Sachverhalt klar zu stellen und die absolut eindeutigen Beweise seiner Behauptungen vor dem Senat vorzubringen.

Die Verhandlung wurde für den 22. Juni 2004 angesetzt. Am 21. Juni 2004 brachte der Bw. einen Antrag gemäß § 278 BAO ein und ersuchte um Terminverschiebung der Berufungsverhandlungen, ersuchte um nochmalige Akteneinsicht und Fristeinräumung für weitere Vorbringen.

Der Bw. machte Befangenheit der genannten Referentin geltend, da diese bereits als Sachbearbeiterin der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland für die vorangegangenen Bescheide dieser Behörde verantwortlich war, welche vom VwGH aufgehoben worden sind.

In § 278 BAO wird den Parteien unter Verweis des § 76 Abs. 1 BAO das Recht eingeräumt, Mitglieder des Berufungssenates wegen Befangenheit abzulehnen. In § 76 Abs. 1 lit. d BAO wird ausdrücklich als Befangenheitsgrund im Rechtsmittelverfahren angeführt, wenn ein Organ an der Erlassung des angefochtenen Bescheides der ersten Instanz mitgewirkt hat.

Mit Bescheid vom 23. Juni 2004 hat der Vorsitzende des Senates 11 den Antrag auf Ablehnung des Mitgliedes des Senates 11 wegen Befangenheit abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass in *§ 76 Abs. 1 lit. d BAO kein Hinweis enthalten ist, dass Befangenheit vorliegt, wenn ehemalige Beamte der Finanzlandesdirektion an Entscheidungen der zweiten Instanz mitgewirkt haben, die von einem Höchstgericht aufgehoben worden sind,*

und die nun im fortgesetzten Verfahren wiederum mit der Erledigung der Berufung betraut worden sind. Auch nach teleologischer Interpretation existiert kein Hinweis für das Vorliegen einer Gesetzeslücke. Der Sinn dieser Bestimmung liegt darin, dass die Struktur der Behördenstufen geachtet und der Instanzenzug durch oberbehördliche Einflüsse in Ergebnis etwa durch Erteilung von Weisungen nicht beseitigt wird (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Bd. 1, S 755).

Beabsichtigt ist also die klare Trennung von Ober- und Unterbehörde.

Der in eventu eingebrachte Ablehnungsantrag gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO, dass sonstige wichtige Gründe vorlägen, die geeignet seien, die volle Unbefangenheit des Organs einer Abgabenbehörde in Zweifel zu ziehen, liegen gemäß Lehre und Judikatur insbesondere dann vor, wenn persönliche Beziehungen des Organwalters zur Partei des Verfahrens oder zum Parteienvertreter bestehen. Hierunter fallen z.B. persönliche Freundschaft und Feindschaft. das trifft im gegenständlichen Fall ganz eindeutig nicht zu.

Gemäß Stoll, BAO, Kommentar, Bd. 1, S 756, wird Voreingenommenheit weiters vielfach angenommen, wenn deutlich erkennbar ist, der Organwalter bringe dem Begehren und Anliegen der Partei von vornherein eine negative Haltung gegenüber.

Gerade das Einverständnis der Referentin, mit dem Bw. ein Gespräch zu führen, das als Erörterung zur "Beilegung des Rechtsstreites nach § 279 Abs. 3 BAO" bezeichnet wurde, lässt erkennen, dass von einer Voreingenommenheit keine Rede sein kann.

Dass das Gespräch nicht zu dem erwünschten Ergebnis geführt hat, mag enttäuschen, bewirkt aber keine Befangenheit.

Über die Berufung wird über Verlangen der Referentin der gesamte Berufungssenat, also ein vierköpfiges Kollegialorgan entscheiden; auch dadurch wird selbst jeder Anschein der Befangenheit vermieden.

Aus diesen Gründen wurde der Antrag als unbegründet abgewiesen.

Die Senatsverhandlung wurde für den 7. Juli 2004 anberaumt. Gleichzeitig wurde dem Bw. ein Vorhalt übermittelt, in dem er ersucht wurde, den Vorhalt vom 29. März 2004 zu beantworten, da aus den Erwägungen des VwGH-Erkenntnisses vom 21.1.2004, 99/13/0174 zu entnehmen ist, dass der Sachverhalt nicht eindeutig geklärt wurde. Für die Anerkennung der Werbungskosten ist es daher unabdingbar zu wissen, welchen Tätigkeiten in welchem Ausmaß und aufgrund welcher vertraglichen Bestimmungen (Hochschulprofessor, Personalvertreter und

Baureferent) der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren im Arbeitszimmer nachgekommen ist.

Weiters wurde dem Bw. eine Kopie des Schreibens der XXX zur Kenntnis gebracht und er wurde gebeten zu den Ausführungen Stellung zu nehmen.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Bw. folgendes vor:

Ergänzend bringt der Bw. vor, dass er die Berufung, soweit sie sich gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1992 gerichtet hat, mit Schreiben vom 5. Juli 2004 zurückgezogen hat. Da das Schriftstück bislang noch nicht beim unabhängigen Finanzsenat eingelangt ist, wurde dieses Schriftstück dem Berufungssenat vorgelegt.

Weiters legt der Bw. dem Senat eine Stellungnahme zur Berufung betreffend Einkommensteuer 1991 und 1992 vor, die er ebenfalls mit gleicher Post dem unabhängigen Finanzsenat übermittelt habe, die aber bislang noch nicht eingetroffen ist.

Der Vorsitzende hat die Berufungsverhandlung um 9.55 Uhr zur Durcharbeitung der Vorhaltsbeantwortung unterbrochen.

Auf die Frage den Dienstvertrag vorzulegen, legt der Bw. den Bescheid des XYZ vor, in dem das öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis als außerordentlicher Hochschulprofessor mit 1. Jänner 1985 von Gesetzes wegen in ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis als Ordentlicher Hochschulprofessor umgewandelt wird.

Der Bw. nimmt zu den einzelnen Punkte wie folgt Stellung:

1. Telefonspesen: Im Streitjahr hatte der – wie auch von der XXX bestätigt wird – kein Arbeitszimmer. In den Unterrichtsräumen gab es kein Telefon, damit der Unterricht nicht gestört würde. Somit konnte der Bw. nur von zu Hause telefonieren, weshalb der Prozentsatz von 50% - der übrigens auch etwa 1988 anerkannt wurde – angemessen erscheint.

Über Befragen der Referentin, ob dem Bw. in seiner Funktion als Dekan ein Telefon zur Verfügung gestanden sei, gab der Bw. zu Protokoll, dass er ab dem 5. Dezember 1991 – zu diesem Zeitpunkt wurde der Bw. wieder zum Dekan ernannt – in seinem Dekanzimmer ein Telefon zur Verfügung hatte. Dies galt auch ebenfalls für das Jahr 1988, in dem die Finanzlandesdirektion die 50% beruflichen Anteil zugestanden hat.

Auf die Frage der Referentin, warum der Bw. keine Aufzeichnungen über seine beruflich geführten Gespräche geführt habe, antwortete der Bw., es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass er Aufzeichnungen führen müsse.

Die Referentin verweist auf ein Schreiben des Finanzamtes vom 17. Juli 1988 im Zuge der Ergänzung der Einkommensteuererklärungen 1988, in dem dem Bw. mitgeteilt wurde, dass man ab der Veranlagung für 1988 nur mehr tatsächliche Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen kann, die belegmäßig nachzuweisen sind, da die vorher geltenden Durchschnittssätze nicht mehr angewendet werden können.

Der Bw interpretierte dieses Schreiben dahingehend, dass dieses Schreiben lediglich aussagt, dass das Werbungskostenpauschale für Hochschullehrer ab der Veranlagung 1988 abgeschafft wurde. Es sei keine Rede davon, dass auch der prozentuelle Anteil der beruflich veranlassten Telefonate durch Aufzeichnungen nachzuweisen wären.

2. Musikzimmer: Die Begründung für die Absetzbarkeit des Musikzimmers ergebe sich aus den Vorbringen im bisherigen Verfahren sowie insbesondere auch im Lohnsteuerverfahren 1988.

Über Befragen der Referentin gab der Bw. zu Protokoll, dass die im Plan als Vorraum bezeichnete Diele entsprechend einem Wohnzimmer eingerichtet war, wie etwa Tisch, Sessel, Fernseher etc.

Der Bw. verweist betreffend Musikzimmer auf das bisherige Vorbringen und ergänzte noch, dass er im Jahr 1991 die Hausbar und die Sitzgarnitur entfernt habe. Belege oder geeignete Unterlagen (gesprochen wurde von Fotos, die das gemeinsame Familienleben in der Diele dokumentieren können!) dafür könne der Bw. naturgemäß jetzt nicht mehr vorbringen (13 Jahre Zeitabstand, überdies habe der Bw. dieses Haus 1993 aufgegeben).

3. Arbeitsmittel: Die Höhe der Zinsen korrigierte der Bw. auf 17.228 S sowie die Wassergebühren auf 8.459 S auf Grund der vorliegenden Belege. Die Rechtskosten von 8.000 S und 8.315 S haben die eigenen und die gegnerischen Anwaltskosten bei einem Grenzstreit mit dem Nachbarn betroffen.

4. AfA Büromöbel: Der Bw. verweist auf sein bisheriges Vorbringen.

Arbeitsmittel: Diese wurden im Schätzungswege mit 30.000 S ermittelt. Belege hierfür liegen teilweise vor.

Der Bw. legte dem Senat zusätzlich Belege für Büromaterial und Kopierkosten im Gesamtumfang von 698,40 S, von Büchern in Höhe von 6.059,30 S, hier bereits 1 Buch abgezogen, 1 Buch in Höhe von 218,50 S sowie Belege betreffend Musikzeitschriften (Hochschulzeitschrift 420 S, Österreichische Musikzeitschrift 480 S) vor. Weiters war bisher im Schätzungsweg

anerkannt die Zeitschrift Musikerziehung, die mit 250 S beziffert wird. Daneben noch wäre zu berücksichtigen, Kosten für Videokassetten und Gerätezubehör im Ausmaß von 736 S.

Betreffend **Taxifahrten** und **Dienstreisen** verweist der Bw. auf das bisherige Vorbringen und legt überdies vier Taxibelege vor, die Taxifahrten in Zürich betreffen.

Ebenso verweist der Bw. betreffend **Speisen und Getränke** sowie **Goldenes Kreuz** auf das bisherige Vorbringen.

Befragt auf die Fotos für die Wahlwerbung (4.100 S) und in den Arbeitsmittel anerkannten (Aufnahmehonorar in Höhe von 4.100 S) kann der Bw. nicht sagen, ob der Posten Fotos für Wahlwerbung mit dem unter Arbeitsmittel geltend gemachten Aufnahmehonorar (4.100 S) ident ist. Er nehme dies aber nicht an.

Auf die Frage, in welchem Zusammenhang die Rechtsanwaltskosten angefallen sind, gibt der Bw. an, dass es sich um die Kosten im Zusammenhang mit einem Grenzstreit handelt.

Abschließend gibt der Bw. zu Protokoll, dass er seine bisher gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht halte; insbesondere macht er seine Ausführungen zu den Verfahren betreffend die Jahre 1991 und 1992 vollinhaltlich zum Inhalt dieser Berufung.

Der Bw. ergänzt ferner aus welchen Gründen der VwGH die FLD-Entscheidung 1991 aufgehoben hat.

Der Berufungswerber ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Der Vorsitzende schließt um 11.40 Uhr das Beweisverfahren. Der Senat zieht sich zur Beratung zurück. Über die Beratung des Senates wird eine gesonderte Niederschrift aufgenommen.

Nach dem Wiedererscheinen des Senates um 12.10 Uhr verkündet der Vorsitzende den **Beschluss**, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Zusammenfassend wird ausgeführt, was der Bw. in seinem Schreiben vom 5. Juli 2004, das er dem Senat im Laufe der mündlichen Senatsverhandlung vorgelegt hat, für das Berufungsverfahren entscheidungsrelevantes vorgebracht hat:

Die ordentlichen Hochschulprofessoren seien gemäß BDG bei der Erfüllung der gesetzlichen Dienstpflichten in der Gestaltung ihrer Arbeitszeit frei und bezüglich der Forschung und Erschließung der Künste zeitlich und örtlich weitgehend ungebunden. Dies bedeute insbesondere für Professoren der Hochschule praktisch, dass die entsprechenden Dienstpflichten in

der Forschung/Erschließung der Künste, Unterrichtsaufbereitung und –Vorbereitung sowie der Weiterbildung aus räumlichen und materiellen Gründen (Bestätigung der Hochschule im Akt) in den privaten Arbeitszimmern ausgeübt werden mussten, was völlig in Einklang mit den zitierten Dienstrechtsbestimmungen stehe. Vor allem konnten die Hochschule bzw. ihre Bibliothek den Professoren zu keiner Zeit die notwendige Ausstattung an Noten und Büchern zur Verfügung stellen, weil selbst die gängigsten Werke nur in wenigen Parallelexemplaren vorrätig waren, die nicht einmal für die Studierenden ausreichten.

Die seinerzeitige Formulierung des Bw. "ehrenamtliche Funktion im XXYYZZ korrigierte der Bw. dahingehend, dass *ihm die steuerrechtliche Differenzierung zwischen Personalvertretungstätigkeit und Dienstpflichten zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen sei. Mit dem Attribut "ehrenamtlich" sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass der Bw. für beide Funktionen kein (zusätzliches) Honorar erhalten habe.*

Zur Personalvertretung führt der Bw. aus, dass die Tätigkeit als XXXYYYYZZZ sich auf den Besuch von Sitzungen (in der Regel fand alle 6 – 8 Wochen eine Sitzung statt) beschränkte, die Sitzungsprotokolle waren nach Erhalt zu prüfen und samt allfälligen Beilagen abzulegen. Fallweise kamen Gespräche von Kollegen, deren Anliegen zu vertreten waren.

Lediglich im Personalvertretungswahlkampf 1991 hatte der Bw. einen erhöhten Zeitaufwand, und dieser erforderte in Summe *"durchschnittlich einen Zeitaufwand von einem halben Arbeitstag pro Woche".*

Die Funktion in der Bundeskonferenz der Hochschulprofessoren übte der Bw. im Rahmen seiner Dienstpflichten aus.

Der zeitliche Aufwand beschränkte sich in der Regel auf den Sitzungsbesuch (6 - 8 Sitzungen pro Jahr) sowie Prüfung und Ablage der Sitzungsprotokolle und Sitzungsunterlagen. Fallweise kamen persönliche und telefonische Gespräche sowohl mit Einzelnen zu vertretenden als auch mit den Mitgliedern des Gremiums, wofür - ohne die Sitzungszeiten – etwa eine Viertelstunde pro Woche zu veranschlagen war.

Im Jahr 1991 hatte der Bw. seine gesamten Dienstpflichten wahrgenommen.

Zu der Tätigkeit als Personalvertreter führt der Bw. aus, dass er im Jahr 1991 Personalvertreter gewesen sei, es waren Sitzungen zu besuchen, fallweise Gespräche mit den zu Vertretenden zu führen und Sitzungsprotokolle sowie andere Unterlagen zu bearbeiten und abzulegen. Dazu kamen in unregelmäßigen Abständen Verhandlungen mit dem zuständigen Bundesminister oder Ministerialbeamten. Im Arbeitszimmer habe der Bw. die Sitzungsunter-

lagen abgelegt. Die Arbeiten für die Personalvertretung im privaten Arbeitszimmer würden im Jahresdurchschnitt weniger als eine Viertelstunde pro Woche betragen.

Zu dem Schreiben der XXX führt der Bw., aus dies keine neue Tatsachen enthalte, da das Dekanbüro, als reines Verwaltungsbüro, vom Störungspotential die Forschung und Erschließung der Künste nicht zugelassen habe. ...*"die Professoren der damaligen Hochschule für Musik und darstellende Kunst Wien **mussten** diese Dienstpflichten in ihren privaten Arbeitsräumen ausüben"*.

Der Bw. hat die im Vorfeld durchgeführten Ermittlungen als "Beilegung des Rechtsstreits gemäß § 279 Abs. 3 BAO" bezeichnet, bei dem keine Einigung erzielt wurde, obwohl der Bw. eine Einigung angestrebt habe.

Der in diesem Schreiben wiederholte Antrag vom 15. Juni 2004 auf Akteneinsicht wurde dem Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung gewährt, in dem ihm alle die von ihm geforderten Aktenteile zur Kenntnisnahme gebracht wurden und Einschau halten konnte. Im übrigen ist hinzufügen, dass auch keine weiteren Aktenteile – bis auf das Antwortschreiben der XXX, das dem Bw. bereits vor Stellung dieses Antrages in Kopie zur Kenntnis gebracht wurde – seit der Akteneinsicht vom 30. März 2004 hinzugekommen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf mündliche Senatsverhandlung

Gemäß § 323 Abs. 12 zweiter Satz Bundesabgabenordnung (BAO) können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt.

Diese Übergangsregelung betrifft Fälle, in denen nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage (somit nach den §§ 260 Abs. 2 bzw. 261 BAO aF) durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den VwGH oder VfGH aufgehoben wurde.

Diese Antragsrecht besteht nicht, wenn der VwGH oder VfGH eine Entscheidung aufgehoben hat, über die nach bisheriger Rechtslage monokratisch zu entscheiden war.

Da es sich im gegenständlichen Verfahren um ein monokratisches Verfahren handelt, da der Bw. im Jahr 1991 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhalten hat, kann dem Antrag auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nicht entsprochen werden.

Hinsichtlich des Antrages auf ein mündliches Verfahren ist hinzuzufügen, dass eine Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung in Fällen, in denen eine Entscheidung durch den VwGH oder VfGH aufgehoben wurde, gesetzlich nicht vorgesehen ist, und daher nicht möglich ist.

Auf Verlangen des Referenten wurde gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO die Berufung dem Senat zur Entscheidung vorgelegt, um eine gemeinsame Entscheidung über diese Berufungen, für die ansonsten die Voraussetzungen der Zuständigkeit des gesamten Berufungsssenates nicht vorliegen (betrifft im gegenständlichen Verfahren die Einkommensteuer 1991), mit einer Berufung, bei der die Voraussetzungen vorliegen (betrifft im gegenständlichen Verfahren die Einkommensteuer 1992), zu ermöglichen.

Weiters wurde gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO eine mündliche Verhandlung anberaumt, da es die Referentin für erforderlich erhielt, da es nicht möglich war, den Sachverhalt im Ermittlungsverfahren festzustellen, da der Bw. nur bedingt mitwirkte.

2. Parteiengehör

Da sich der Bw. in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt fühlt, ist auszuführen, dass es sich bei dem gegenständlichen Verfahren um ein Verfahren handelt, dass bereits seit einigen Jahren geführt wurde, in dem der Bw. einige Vorhalte zu beantworten hatte, wobei er den direkten Kontakt zum zuständigen Sachbearbeiter hatte, und auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Vorhalteverfahren durchgeführt wurde, und der Bw. bei einem informellen Gespräch am 11. März 2004 die Möglichkeit hatte und teilweise nutzte, Unklarheiten hinsichtlich des Sachverhaltes auszuräumen.

Bezüglich des Einwandes des Bw., im Jahr 1988 wären Werbungskosten anerkannt worden, wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung am Gesetz und nicht an einer erfolgten – allenfalls unrichtigen – Beurteilung in anderen Fällen zu messen ist (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0104). Hinzuzufügen ist, dass in diesem Verfahren nicht zu prüfen ist, ob die Werbungskosten nach der damaligen Rechtslage zu Recht oder Unrecht im Jahr 1988 anerkannt wurden, sondern es

sind die Werbungskosten im Jahr 1991 nach der hier geltenden und anzuwendenden Rechtslage zu prüfen.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Der solcherart definierten amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Officialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht aber als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Die beiden Grundsätze sind nicht als Gegensatz konzipiert, sondern sollen vielmehr im idealtypischen Fall als Wechselspiel funktionieren, bei dem die Aufklärungspflicht je nach Abweichen von im Wirtschaftsleben üblichen Vorgängen zu intensivieren ist. Grundsätzlich herrscht im Abgabenverfahren ein interessenneutrales Pflichtensystem, und zwar sowohl bezüglich **der Sachverhaltsermittlung als auch bezüglich der Mitwirkung**. Das heißt, dass mit der Verletzung oder unzureichenden Erfüllung dieser Pflicht auf der einen Seite nicht die Wirkung verbunden ist, dass das von der anderen Seite Behauptete als gegeben anzunehmen wäre (Stoll, a.a.O., 1756).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzips jedenfalls dann wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist, sowie bei von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichenden Behauptungen. Diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht die der Behörde, entsprechende Nachweise zu bringen (Stoll, a.O., 1273 und die dort angeführte Judikatur).

Der Bw. hat einerseits seine Aufwendungen nachzuweisen, und andererseits gemäß § 119 BAO den Sachverhalt der Behörde gegenüber in der Art offen zu legen, dass es der Behörde möglich ist, nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände zu verschaffen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes

notwendigen Tatsachen voraus. Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung.

Hinzuzufügen ist weiters, dass der Bw. sehr spärlich auf Fragen seitens der Behörde antwortete, und es der belangten Behörde (Referentin) bis dato nicht möglich war, den Sachverhalt zu ermitteln, da der Bw. die entscheidenden Fragen nicht beantwortet hat. Sachverhaltsklärend für die Behörde war zum Großteil die Beschwerde an den VwGH.

Dem entspricht auch das Verhalten des Bw., indem er das Gespräch mit der Referentin verweigerte, und er die Vorhaltsbeantwortung erst in der mündlichen Verhandlung vorlegte.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann. Der Mitwirkungspflicht kann ein Abgabepflichtiger etwa durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nachkommen, und zwar durch Beweise und nicht lapidare Behauptungen, dass der Sachverhalt so wäre.

Überdies ist in diesem Fall auch keine Berufung auf Treu und Glauben möglich, da die Behörde nach einhelliger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch diesen Grundsatz nicht daran gehindert ist, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen.

Nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0151) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Steuerpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit, die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn der Steuerpflichtige von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Da der Bw. vom Finanzamt zu keinem bestimmten Verhalten aufgefordert worden ist und keine diesbezügliche Auskunft vom zuständigen Finanzamt erteilt wurde, steht der Grundsatz von Treu und Glauben der rechtlichen Beurteilung nicht entgegen.

Klargestellt wird, dass das Vorbringen des Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass das Gespräch zur "Beilegung des Rechtsstreites gemäß § 279 Abs. 3 BAO" kein Erörterungstermin im Sinne der BAO war. Es wurde grundsätzlich über den weiteren Verfahrensablauf gesprochen und dem Bw. wurde seitens der Behörde mitgeteilt, wie seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung rechtlich zu beurteilen sind.

Da der Bw. die Anerkennung aller Werbungskosten beantragte, wurde dem Bw. bei diesem Gespräch die Gelegenheit gegeben, seine Ausführungen und den absolut eindeutigen Beweis seiner Behauptungen zu den einzelnen Punkten zu erbringen (z.B. Punkt 1 seiner Beschwerde an den VwGH vom 18.8.1999, Seite 4: *"...woraus sich die Schlussfolgerung ergibt, dass das Goldene Kreuz nicht speziell darauf gerichtet sei, spezielle berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern. Bei Vermeidung dieser Verfahrensfehler hätte ich diesen Förderungszweck bewiesen."*).

3. Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

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

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1) die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge,

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

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im *Interesse der Steuergerechtigkeit* soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, **die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind**, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die **typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse** dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die **nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse** dienen, sind bei gemischt genutzter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Computer, Telefon,...).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die **Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist**, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten

anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Da die Musik einen sehr ausgeprägten Nahebezug zur Privatsphäre aufweist, ist für Musiker insbesondere auch die Frage zu stellen, ob hinsichtlich dieser Aufwendungen nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung im Sinne der Aufzählungen in § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegen, die unter das Aufteilungsverbot fallen. Um bei Gegenständen, **die nach der Lebenserfahrung ganz oder überwiegend zu Zwecken der Lebensführung angeschafft** werden, den Abzug als Werbungskosten zu ermöglichen, reicht es infolge des Aufteilungsverbotes nicht aus, ganz allgemein eine tatsächliche berufliche Nutzung zu behaupten.

Hierzu ist anzumerken, dass es keinen "**Präzedenzfall**" für die Berechtigung mehrerer Werbungskostenpositionen gibt. Selbst wenn dem Bw. in den Vorjahren Werbungskosten anerkannt worden sind, so waren die Werbungskosten im betreffenden Jahr zu prüfen und gegebenenfalls anzuerkennen. Man kann jedoch nicht die Schlussfolgerung ziehen, in Höhe dieses Betrages sind in dem folgenden Jahr Werbungskosten zu gewähren. Wie schon näher ausgeführt, sind nur die tatsächlichen Aufwendungen, die der Bw. nachweislich zu tragen hatte, als Werbungskosten zu gewähren, wobei die gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden sind.

3.1. Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen

Der Bw. beantragte die Anerkennung der Beiträge an das Goldene Kreuz (200 ATS) und an den AGMOE – Arbeitsgemeinschaft der Musikerzieher (350 ATS; der Bw. hat im Jahr 1991 den Jahresbetrag für die Jahre 1990 und 1991 bezahlt und belegmäßig nachgewiesen) als Werbungskosten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen 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.

Bei den Berufsverbänden oder Interessenvertretungen sind Zusammenschlüsse von Personen, **die denselben Beruf** – oder zumindest nahe verwandte Berufe – ausüben, gemeint. Unter Wahrnehmung der beruflichen Interessen ist die Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder, z.B. durch Beratung oder Aus- und Weiterbildung, zu verstehen (LSTR 1999, § 16, Tz 16/103, S 245).

Obwohl der Bw. in der Beschwerde an den VwGH bemerkt hatte, er könne den Förderungszweck des Goldenen Kreuzes, dass dieser Verein spezielle berufliche Interessen ihrer Mitglieder fördert, hat der Bw. trotz mehrerer Vorsprachen bei den zuständigen Organwaltern und in der mündlichen Verhandlung am 7. Juli 2004 nichts vorgebracht.

Aufgrund der Satzung des Vereines Goldenes Kreuz befasst sich das Goldene Kreuz mit den gesundheitlichen Aspekten ihrer Mitglieder und nicht mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder. Die Mitgliedschaft beschränkt sich nicht nur auf Lehrer bzw. Hochschullehrer, sondern grundsätzlich allen Bundesbediensteten (aber hier natürlich jeder Berufsgruppe). Die Kosten für die Mitgliedschaft beim Goldenen Kreuz können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Bei der AGMOE handelt es sich um eine berufliche Interessensvertretung, daher werden die Aufwendungen in Höhe von 350 S (belegmäßig nachgewiesen) als Werbungskosten anerkannt.

3.2. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Der Bw. machte außer den Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel auch die Kosten für Taxifahrten (geschätzt) geltend. Der Bw. hat ganz allgemein behauptet, dass die Taxifahrten zum Transport umfangreicher Unterlagen und Akten unvermeidlich gewesen seien, und deshalb nicht mit dem eigenen Pkw durchgeführt werden konnten, weil bei den jeweiligen Endpunkten keine Parkmöglichkeit bestehe.

Ab 1. Jänner 1989 werden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte generell durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten. Zusätzlich dazu wurde in § 16 Abs. 1 Z 6 das Pendlerpauschale eingeführt. Der Verkehrsabsetzbetrag steht jedem

nichtselbständig Erwerbstätigen zu, unabhängig davon, ob überhaupt Kosten für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte anfallen, welches Verkehrsmittel benutzt wird, und unabhängig davon, welche Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückzulegen ist.

Neben dieser Tarifbestimmung sollen Werbungskosten für jene Arbeitnehmer in Form eines Pendlerpauschales zum Tragen kommen, die eine größere Entfernung (ab 20 km) zurückzulegen haben (kleines Pendlerpauschale) oder denen für die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überhaupt kein oder für den überwiegenden Teil dieser Fahrtstrecke oder zu Arbeitsbeginn oder –ende kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung wegen der Fahrtdauer oder Körperbehinderung nicht zuzumuten ist (großes Pendlerpauschale).

Sowohl mit dem Verkehrsabsetzbetrag als auch mit dem Pendlerpauschale sind sämtliche – somit auch mehrfach täglich anfallende – Aufwendungen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte abgegolten.

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.

Die Tatsache, dass zu bestimmten Zeiten keine Parkmöglichkeit gegeben ist, stellt einen steuerlich nicht zu berücksichtigenden Umstand dar (§ 20 EStG 1988).

Auch bei Unzumutbarkeit (überwiegende Unzumutbarkeit im Lohnzahlungszeitraum wäre erforderlich!) der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte infolge Transportes von schweren Unterlagen sind die Taxikosten nicht absetzbar. Das im VwGH-Erkenntnis angesprochene Kfz-Pauschale wurde durch das EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag ersetzt, daher ist darauf nicht näher einzugehen.

Ebenso sind die Kosten der Jahreskarte für die öffentlichen Verkehrsmittel mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Die Kosten für Fahrten von Restaurants nach "Arbeitsessen" zur Wohnung unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als Aufwendungen der Lebensführung, die selbst dann steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie die wirtschaftliche Stellung des Bw. mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Bw. erfolgen.

Für Fahrten bzw. Werbungskosten, die der Bw. als Personalvertreter getätigt hat – und einige der Fahrten hat der Bw. als Personalvertreter getätigt (siehe Berufung vom 10. Jänner 1994, Seite 3 Punkt 7) – sind nicht als Werbungskosten bei den Einnahmen aus dem Dienstver-

hältnis abzugsfähig (VwGH 30.1.1990, 89/14/0145; VwGH 21.11.1995, 95/14/0070), da der Personalvertreter nicht im Interesse des Dienstgebers tätig wird.

Nachweis, welche Strecken mit dem Taxi zurückgelegt wurden, welche Fahrten beruflich veranlasst waren, und welche in der Funktion als Personalvertreter getätigt wurden, wurden nicht erbracht.

Der Hinweis des Bw. in der Berufung vom 7. Jänner 1994, dass in früheren Jahren seitens der Behörde Taxikosten als Werbungskosten anerkannt wurden, rechtfertigt nicht die jetzige Anerkennung der Kosten als Werbungskosten (VwGH 9.5.1989, 86/14/0068).

Zu erwähnen ist noch, dass der Bw. keinen Antrag auf das Pendlerpauschale gestellt hat.

Die Fahrtkosten sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

3.3. Arbeitsräume

Der Bw. hat Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als auch für ein Musikzimmer im Ausmaß von insgesamt 34% der gesamten Nutzungsfläche der Wohnung als Werbungskosten geltend gemacht. Als Arbeitsräume wurden vom Bw. ein Musikzimmer (im Erdgeschoß gelegen, Nutzfläche 29,80 m²) und ein Arbeitszimmer im ersten Stock (14,36 m²) angesehen.

Das Musikzimmer ist mit einem Klavier (Flügel), Hocker, Stellage, Stereoanlage, Kasten mit Hausbar, Heizkörper, Glaskasten, 2 Stück Sitzbänke, Ledersitz, Tisch, Kamin, Kaminbank und einer Fernsehantenne eingerichtet. Die Hochschulakten befinden sich unter der Kaminbank. Neben der Stellage wurden Musikbücher und Videokassetten aufbewahrt.

Das Arbeitszimmer im ersten Stock ist mit einem Schreibtisch, Schreibmaschine mit Textverarbeitung, Stellagen und Bürokästen mit Musikliteratur, Noten, Bücher über Rechtsliteratur, Bücher für die gewerkschaftliche Funktion sowie Hochschulakten eingerichtet.

Der Vorraum vor dem Musikzimmer beträgt 15 m² und ist begrenzt durch vier Türen zum Musikzimmer, Küche, WC und Ausgang und zusätzlich mit einem Stiegenabgang zur Garage. Aus den Akten ist nicht ersichtlich, wie das Vorzimmer eingerichtet war.

Musikzimmer

Bezüglich der Anerkennung des Musikzimmers als Arbeitszimmer ist auszuführen, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt werden, wenn ein solches Arbeitszimmer unbedingt notwendig ist und deshalb ein Zimmer nur für diese Zwecke eingerichtet ist, sodass jede private Nutzung desselben als Wohnraum praktisch ausgeschlossen ist.

Für die vorliegende Streitfrage ist es nämlich nicht entscheidend, **ob das Musikzimmer tatsächlich beruflich genutzt worden ist, sondern ob dessen private Nutzung als Wohnraum praktisch ausgeschlossen ist.**

Es obliegt nicht der Finanzverwaltung den Beweis zu erbringen, dass das Musikzimmer nicht ausschließlich beruflich genutzt worden ist, sondern zu prüfen, ob die private Nutzung als Wohnraum praktisch ausgeschlossen ist. Daher ist die Auseinandersetzung mit dem Thema, ob das Musikzimmer versperrt oder unversperrt war bei der Besichtigung der Räume durch die Finanzverwaltung nicht von großer Bedeutung.

Selbst der Bw. schreibt in einer Eingabe, dass kein Unterschied der räumlichen Ausstattung eines Wohnzimmers eines Musikliebhabers und einem Musikzimmer eines Hochschulprofessors für Gesang vorliegt.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt zur Ansicht, dass es nicht den Denkgesetzen – trotz des Hinweises die Diele sei wohnlich eingerichtet - und den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass in einem Wohnungsverband einer vierköpfigen Familie ein Wohnzimmer nicht als Wohnzimmer, sondern ein Vorzimmer als solches benutzt wird, unter Berücksichtigung der festgestellten Einrichtung des in Rede stehenden Musikzimmers einerseits und der Funktion der übrigen Zimmer des Hauses andererseits.

Beweise, wie z.B. Fotos, die das Familienleben der Familie in der Diele dokumentieren, wurden nicht vorgelegt. In diesem Zusammenhang wird hinzugefügt, dass es nicht an der Finanzverwaltung liegt, diesbezügliche Fotos von einem Steuerpflichtigen abzuverlangen, sondern, dass der Bw., der eine Behauptung aufstellt, diese durch geeignete Beweise bekräftigen muss, vor allem wenn sie nicht mit den allgemeinen Erfahrungen des Lebens im Einklang stehen.

Die private Nutzung des Musikzimmers kann nicht ausgeschlossen werden und die Aufwendungen sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Arbeitszimmer

In den Ausführungen zur Berufung schreibt der Bw. *"er ist im Jahr 1991 nicht mehr Abteilungsleiter gewesen und hatte daher kein Hochschulbüro zur Verfügung."*

Im Jahr 1988 war der Bw. Abteilungsleiter und legte der belangten Behörde eine Bestätigung des Rektorates vor, dass ihm *kein Büro für Studien- und Forschungszwecke, Übungsmöglichkeiten bzw. Abwicklung von Telefonaten zur Verfügung gestanden sei.*

Daraus kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Bw. als Dekan für die administrative Tätigkeit ein Zimmer hatte, aber für seine Studien- und Forschungstätigkeit nicht die Möglichkeit hatte, das Zimmer, das ihm allein zur Verfügung stand, für die Erschließung und Forschung der Künste zu benutzen.

Laut Auskunft der Hochschule vom 26. April 2004 wurde der Behörde mitgeteilt, dass Abteilungsleitern und auch dem Bw. trotz der damaligen Raumnot ein Zimmer zur Verfügung stand.

Der Bw. war bis 28. Februar 1990 sowie ab 5. Dezember 1991 Abteilungsleiter der Abteilung Musikpädagogik und verfügte in dieser Eigenschaft ein Dienstzimmer.

Der Bw. war damals auch Vorsitzender des ZZXX, in dieser Eigenschaft verfügte er kein eigenes Zimmer, auch als Lehrer verfügte er über kein eigenes Unterrichtszimmer sondern teilte dies mit anderen Kollegen.

Bei der mündlichen Verhandlung gab der Bw. zu Protokoll, dass er in seiner Funktion ein Zimmer an der XXX hatte, und ihm auch ein Telefon zur Verfügung stand (ab Dezember 1991).

Diese Auskunft steht im Widerspruch mit der Bestätigung des Rektorates aus dem Jahr 1989, da der Bw. im Zeitraum der Ausstellung dieser Bestätigung Abteilungsleiter war, wie auch aus der Eingabe vom 5.7.2004 zu entnehmen ist.

Der weitere Inhalt dieser Bestätigung, welche Kosten die Dienstnehmer selbst zu tragen haben, betrifft das Dienstverhältnis zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer, hat aber keine zwingende steuerliche Beurteilung zur Folge. Die steuerlichen Auswirkungen, welche Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden, sind von der Finanzverwaltung und nicht von einem Dienstgeber zu beurteilen. Es kann nicht zugemutet werden, persönliche Kosten eines Dienstgebers (auch wenn es sich um eine Gebietskörperschaft handelt) auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, wenn die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Gemäß § 165 Abs. 3 BDG (Beamten dienstrechtsgesetz) 1979 ist ein ordentlicher Hochschulprofessor bei der Wahrnehmung der Aufgaben der Forschung (Erschließung der Künste) nur insoweit zeitlich und örtlich gebunden, als dies die Zusammenarbeit mit anderen, der Hochschuleinrichtung zugeordneten Bediensteten bzw. die Verwendung der Sachmittel der Hochschuleinrichtung bedingen. Es besteht daher auch aus diesem Grund kein Erfordernis, ein häusliches Arbeitszimmer als unbedingt notwendig anzusehen. Dieser Gesetzesbestimmung ist nicht zu entnehmen, dass die Professoren einen Teil ihrer Dienstpflichten in privaten Arbeitszimmern ausüben **müssen** (Schreiben vom 5. Juli 2004, Punkt II, Seite 5, zweiter Absatz).

Wenn sich der Bw. in diesem Zimmer an der Hochschule aus diversen Gründen gestört fühlte (Zitat aus der Eingabe vom 5. Juli 2004: *"Das Dekansbüro als reines Verwaltungsbüro war dafür weder ausgestattet noch hätte der Tagesablauf des Dekans derartige Arbeiten zeitlich und vom Störungspotential her zugelassen."*), liegen persönliche Gründe vor, wenn der Bw. es vorzieht seine Forschungstätigkeit in seine privaten Räumlichkeiten auszuüben, daher kann keine berufliche Veranlassung für die Gewährung eines Arbeitszimmers gesehen werden.

Da der Bw. im Jahr 1991 erst ab 5. Dezember 1991 als Dekan tätig war, die Personalvertreterstätigkeit in völlig unbedeutenden Ausmaß angab und seine Tätigkeit als Baureferent zu seinen Dienstpflichten zählte, hat der Senat beschlossen – in Anbetracht der Länge des Verfahrens – die Werbungskosten hinsichtlich des Jahres 1991 in diesem Zusammenhang anzuerkennen.

Als Werbungskosten anerkannt wurden in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer (11%):

Rückzahlungen	17.228 S
Gas	26.812 S
Wasser	8.459 S
Strom	19.626 S

Müll, Grundsteuer	2.521 S
Rauchfangkehrer	659 S
Reinigungskosten	3.000 S
AfA –Haus	16.731 S
Heizungsreparatur	2.292 S
Versicherungen	3.782 S
Summe	101.110 S
11% Arbeitszimmer	11.122 S

Die Rechtsanwaltskosten in Höhe von 8.000 S und 3.815 S werden nicht anerkannt, da lediglich die Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Die Rechtsanwaltskosten in Zusammenhang mit einem Grenzstreit fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 und sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

3.4. Telefon

Im Jahr 1991 bezog der Bw. lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er beantragte 50% der Kosten des in seiner Wohnung befindlichen Telefons als Werbungskosten. Der Bw. hat die Kosten belegmäßig nachgewiesen:

Jänner - Februar	3.920 ATS
März – April	5.200 ATS
Mai – Juni	4.480 ATS
Juli – August	4.090 ATS
September – Oktober	4.095 ATS
November - Dezember	4.908 ATS
Summe	26.693 ATS

In der Begründung der Berufung hat der Bw. ausgeführt, dass er 50% der Telefonkosten als Werbungskosten beantragt, da ihm *"kein Büro für die Ausübung seiner ehrenamtlichen*

Funktionen im XXYYZZ zur Verfügung stand; dementsprechend habe sich auch die Summe der Monatsrechnungen erhöht". Im Jahr 1988 hat der Bw. 25% der Telefonkosten seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zugeordnet, und 25% der Aufwendungen seinen sonstigen Einkünften in Zusammenhang mit den Funktionsgebühren.

Für die Anerkennung als Werbungskosten wird ein unmittelbarer Zusammenhang zur Einkunftsquelle verlangt, und da der Bw. im streitgegenständlichen Jahr keine sonstigen Einkünfte erzielt hatte, können nur jene Telefonkosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit stehen, anerkannt werden.

Da der Bw. keine Aufzeichnungen der beruflich bedingten Telefongespräche (in seiner Funktion als Hochschulprofessor, Baureferent, Personalvertreter) über die Anzahl, Grund, Entfernung und Länge geführt hat, hat die Behörde den Prozentsatz zu schätzen. Schon in einem Vorhalt vom 17. November 1990 betreffend das Veranlagungsjahr 1988 wurde der Bw. ersucht,

- 1) die Zuordnung der Werbungskosten zu den einzelnen Einkunftsarten, und
- 2) Gesprächsnotizen/Gründe für die Aufteilung bzw. Schätzung des privaten Anteiles und des beruflichen Anteiles hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und der sonstigen Einkünfte.

Schon aus diesem Schreiben musste für den Bw. zu erkennen sein, dass die Kosten nachzuweisen sind, und er dementsprechende Aufzeichnungen zu führen hat. Unbestritten ist, dass vom Bw. keine Aufzeichnungen geführt wurden. In seiner Begründung beruft der Bw. sich darauf, dass ihm an der Hochschule kein Telefon zur Verfügung steht. Ab dem Dezember 1991 stand dem Bw. jedoch sehr wohl ein Telefon zur Verfügung, diesen Umstand hat der Bw. nicht von sich selbst offen gelegt, sondern erst durch konkrete Fragen in der mündlichen Verhandlung.

Weiters wurde der Bw. bereits in einem Schreiben vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass sich die Gesetzeslage geändert hat (Wegfall des Abs. 5 durch 3. AbgÄG 1987 mit Wirkung ab der Veranlagung 1988, nämlich dass die bei Ausübung von Funktionen im Sinne des § 29 Z 4 entstehenden Werbungskosten ohne besonderen Nachweis in Höhe von 50% der insgesamt empfangenen Vergütungen, mindestens aber mit 10.800 S und höchstens mit 40.000 S jährlich, jedoch nicht mit einem höheren Betrag als dem Betrag der insgesamt empfangenen Vergütungen anzuerkennen sind.), und jeder Steuerpflichtige (im gegenständlichen Verfahren der Bw.) seine Aufwendungen nachweisen müsse. **Hinsichtlich der Telefonkosten im**

besonderen wurde er aufmerksam gemacht, dass Grundaufzeichnungen nötig sind, um eine Zuordnung zu den Einkünften vornehmen zu können.

In den Vorjahren sind dem Bw. 25% der Kosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Schätzungswege anerkannt worden, die der VwGH im Erkenntnis vom 16. September 1992, 90/13/0291 als schlüssig anerkannt hatte. Der Bw. hatte in den Vorjahren eine Prozentsatz in Höhe von 50% geltend gemacht, auf den er sich immer beruft, hat aber 25% der Telefongespräche den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit und 25% seinen sonstigen Einkünften zugeordnet. Im Jahr 1991 hat der Bw. jedoch nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen.

Da Werbungskosten nur in Zusammenhang mit der Einkunftsquelle anerkannt werden und mangels Grundaufzeichnungen der Telefongespräche ist der Senat verpflichtet den Prozentsatz zu schätzen (§ 184 BAO). Der Senat bleibt bei einem Prozentsatz von 25%, der auch in den Vorjahren in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beantragt wurden.

Für den Senat ist nicht ersichtlich, weshalb 50% der Kosten gerechtfertigt sein sollen, da der Bw. in seinen Ausführungen vom 27. Oktober 1993 schreibt, durch die Ausübung seiner ehrenamtlichen Funktionen im XXYYZZ habe sich auch die Summe der "*Monatsrechnungen*" erhöht.

Die Telefonkosten werden in Höhe von 25 % als Werbungskosten (6.673 S) anerkannt.

3.5. AfA für Büromöbel

Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten 5.000 S übersteigen, dürfen nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung) abgezogen werden. Hat das Arbeitsmittel eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr, dann ist es auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben.

Geringfügige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten 5.000 S nicht überschreiten, können gemäß § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden.

Ein Anlagenverzeichnis ist nicht verpflichtend, doch hat der Bw. die AfA-Grundlagen zu beweisen, da sie ansonsten nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie unbestritten getätigt worden sind (VwGH 9.4.1996, 84/13/0089). Die Werbungskosten sind dem Grunde und der Höhe nachzuweisen.

Nach § 126 BAO bestehen allgemeine Aufzeichnungspflichten zur Erfassung der abgabenrechtlichen Tatbestände. Die Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen (Doralt, EStG, § 16 Tz 136).

Folglich hätte der Bw. der Behörde ein Verzeichnis der Möbel vorlegen müssen, aus dem die Art, der Preis und der Anschaffungstag und die Nutzungsdauer ersichtlich ist. Daher ist der Hinweis, dass die Belege bei einer Hochwasserkatastrophe verloren gingen, unbeachtlich, da diese Informationen bereits als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 beigelegt hätte werden müssen. Auch in einem durchgeführten Vorhalteverfahren wurden keinerlei Angaben gemacht, wann welche Möbel gekauft wurden, wie hoch die Anschaffungskosten waren und wie lange die Nutzungsdauer ist, daher wurden die Werbungskosten dem Grunde und der Höhe nicht nachgewiesen. Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 Abs. 1 BAO beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen.

Die Werbungskosten müssen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, da sie ansonsten nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie unbestritten getätigt worden sind (VwGH 9.4.1996, 84/13/0089). Die Werbungskosten sind dem Grunde und der Höhe nachzuweisen.

Da die Möbel mangels beweiskräftiger Unterlagen noch mangels weiterer genauer Angaben weder dem Grunde noch der Höhe nach nachgewiesen wurden, da trotz Vorhalteverfahren keine Angaben gemacht wurden, wann die Möbel gekauft wurden, wie hoch die Anschaffungskosten waren und wie lange die Nutzungsdauer ist, reicht dies nicht zur Glaubhaftmachung aus und können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Weiters ist anzumerken, dass sich der Bw. hinsichtlich seiner Angaben der Möbel in seinen verschiedenen Ausführungen widerspricht. Erst nachdem ein Mängelbehebungsauftrag erlassen wurde, hat der Bw. in einem Schreiben vom 27. Oktober 1993 erstmals die Werbungskosten zahlenmäßig benannt. In diesem Schreiben machte er die AfA-Büromöbel (geschätzt) 5.000 geltend. Dieser Betrag setze sich aus einem Schreibtisch (1.000), einem Kasten (1.000 S), einem Büroschrank (1.000 S) und einer Bücherwand (2.000 S) zusammen. In der Berufung vom 10. Jänner 1994 nennt der Bw. zwei Büroschränke von IKEA zu jeweils 4.500 S als seine getätigten Aufwendungen.

In einem weiteren Schreiben behauptet der Bw., er könne sich nicht mehr erinnern, welche Möbel im Jahr 1991 angeschafft wurden.

Für den Unabhängigen Finanzsenat war nicht erkennbar, ob es sich bei diesen Aufwendungen um die Anschaffungskosten oder bereits um die AfA handelt, und wie lange die Nutzungsdauer ist.

Aufgrund dieser widersprüchlichen Aussagen hat der Bw. nicht glaubhaft gemacht, dass er tatsächlich einen Aufwand getätigt hat, und in freier Beweiswürdigung kommt der Senat zum Schluss, dass der Bw. den Aufwand für Möbel nicht nachgewiesen hat, daher können die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

3.6. Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel (geschätzt)

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um Büromaterial und Büroausstattung, PC-Zubehör, Noten, Bücher, Fachzeitschriften, Ton- und Bildträger (CD-Player) in Höhe von 30.000 ATS.

Vom Finanzamt anerkannt wurden in Anlehnung an den Aufwand aus dem Jahr 1988:

1. Büromaterial (geschätzt)	2.000 ATS
2. Bücher und Zeitschriften (geschätzt)	1.500 ATS
3. Videokassetten und CD (Rechnung vom 26.3.1991)	1.312 ATS
4. Aufnahmehonorar (Rechnung vom 27.9.1991)	4.100 ATS

In der Vorhaltsbeantwortung seitens des Bw. vom 7. Juni 1999 wurden keinerlei Angaben gemacht, wie sich der geschätzte Betrag zusammensetzt, da die Unterlagen durch die Hochwasserkatastrophe im Sommer 1997 vernichtet wurden.

Werbungskosten müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden; der Bw. ist verpflichtet, auf Verlangen der Behörde den Empfänger der Aufwendungen zu nennen. Nennt der Bw. den Empfänger nicht, dann sind die Werbungskosten nicht abzugsfähig (Doralt, EStG³, § 16 Tz 47).

Aufgrund der vorgelegten Rechnungen wurde folgendes anerkannt:

ad 1, 2) Hinsichtlich der Aufwendungen Büromaterial und Bücher und Zeitschriften hat der Bw. einige Belege vorgelegt.

Videokassetten (Rechnung Media-Markt vom 29.3.1991): 198 S

Kopierkosten (18 S, 118 S, 260 S, 64,80 S, 3 S.138,60 S)

Noten: 490 S

Hochschulzeitung: 420 S

Musikerziehung- Zeitschrift: 250 S

Musikzeitschrift: 480 S

Nachgewiesen hat der Bw. Aufwendungen in Höhe von 2.440 S, die als Werbungskosten anerkannt werden.

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, sind als Werbungskosten absetzbar.

Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellt keine Werbungskosten dar (z.B. Dumonts Lexikon der bildenden Künste,..).

Als Büromaterial hat der Bw. eine Rechnung bezüglich eines Lineals 52 S und für Bürobedarf 44 S belegmäßig nachgewiesen. Die Bürokosten werden jedoch wie vom Finanzamt in Höhe von 2.000 S anerkannt.

Zur Glaubwürdigkeit der Aufwendungen, die der Bw. getätigt hat, aber keine Rechnungen vorlegte und keine Angaben gemacht hat, ist auszuführen, dass es dem Bw. am 7. Juli 2004 noch möglich war, eine Rechnung über einen Betrag von 3 S vorzulegen. Für den Senat war nicht ersichtlich, bei so penibler Genauigkeit großzügig hohe Beträge (die nur im Schätzungswege mitgeteilt wurden, und auch keine Angaben über die Art der Werbungskosten, die nachvollziehbar waren) pauschal anzuerkennen.

ad 3) Vom Bw. wurden diesbezüglich eine Rechnung vom Media-Markt, in Höhe von insgesamt 5.869 S vorgelegt.

Unter anderem scheint auf dieser Rechnung ein CD-Player (3.750 S) und diverse Klassik-Kassetten (229 S, 299 S, 239 S) auf. Der restliche Betrag (1.352 S) betrifft Videokassetten.

Die Anschaffung eines CD-Players unterliegen dem aus § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 abgeleiteten Aufteilungsverbot, da mit solchen Geräten weitaus überwiegend der Empfang und die Wiedergabe von Sendungen möglich ist, die mit dem Beruf nichts zu tun haben und diese als Wirtschaftsgüter gelten, die **typischerweise der privaten Lebensführung** zuzuordnen sind, bei denen ein strenger Maßstab anzulegen ist.

Die berufliche Nutzbarkeit eines CD-Players kann für einen Hochschulprofessor für Musik nicht bezweifelt werden.

Bei einem offensichtlichen Zusammenhang mit der Privatsphäre gilt das Aufteilungsverbot auch für einen "Musiker", wenn das Gerät in der Wohnung aufgestellt ist. Der Erfahrungssatz, dass ein in der Wohnung aufgestellter CD-Player auch für Zwecke der Lebensführung benutzt wird, kann durch die bloße Behauptung, dass dies im konkreten Fall nicht zutreffe, nicht widerlegt werden.

Gleiches gilt für die Klassik-Kassetten.

Als Werbungskosten anerkannt werden die Videokassetten, da der Bw. im Gespräch vom 11. März 2004 vorgebracht und glaubhaft gemacht hat, dass die Videos für Aufzeichnungen von Sendungen verwendet wurden, die den Studenten vorgeführt wurden (1.352 S).

ad 4) Bei diesen Aufwendungen (4.100 ATS) handelt es sich um die Fotos, die der Bw. in Zusammenhang mit dem Personalvertretungs-Wahlkampf machen lassen hatte.

Diese Aufwendungen machte der Bw. bereits unter Punkt 3.9. geltend, und wurden nicht anerkannt.

Aufstellung der anerkannten Werbungskosten im Zusammenhang mit den Arbeitsmittel:

Fachliteratur	2.440 S
Büromaterial	2.000 S
Videokassetten	1.352 S
Summe	5.792 S

3.7.Dienstreisen

Bei den Aufwendungen für Dienstreisen handelt es sich um Stadtpläne, Taxifahrten und Gegeneinladungen an ausländische Gastgeber. Die Dienstreisen, die der Bw. in seiner Funktion als Baureferent gemacht hat, wurden vom Dienstgeber bezahlt. Die zusätzlichen Aufwendungen hat der Bw. als Werbungskosten geltend gemacht.

Der Bw. hat diese Aufwendungen geschätzt, da die Belege nicht auffindbar sind.

Stadtpläne und Reiseführer sind auch bei nicht in der Berufssparte des Bw. tätigen Personen von allgemeinen Interesse oder zumindest für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt, daher handelt es sich um keine Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988.

Kleine Sachgeschenke und Einladungen, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen zu besonderen Gelegenheiten hingegeben werden, sind durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen. Es ist unmaßgebend, ob sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf oder die Tätigkeit des Geschenkgebers zu fördern.

Die Aufwendungen für die Dienstreisen sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

In der mündlichen Verhandlung vom 7. Juli 2004 hat der Bw. noch 4 Taxirechnungen aus Zürich vorgelegt (83 sfr, 30 sfr, 15 sfr, 17 sfr). Diese Rechnungen wurden vom Senat als Werbungskosten anerkannt (= 145 sfr, umgerechnet 8 S = 1.160 S).

3.8. Speisen und Getränke

Der Bw. machte Aufwendungen für Speisen und Getränke geltend, die einerseits in Zusammenhang mit dem Personalvertretungs-Wahlkampf und andererseits als Baureferent des Gesamtkollegiums und mit der Stellung als Hochschulprofessor stehen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 dürfen beiden einzelnen Einkunftsarten Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch die Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Von den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen ist der abzugsfähige Werbeaufwand zu unterscheiden. Es handelt sich dabei um jene Kosten, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht.

Ein Werbeaufwand kann nur dann unterstellt werden, wenn es sich um die Bewirtung potentieller Kunden des Steuerpflichtigen handelt.

Aus diesem Grund müssen Bewirtungen von Fachkollegien anlässlich von Fachveranstaltungen jedenfalls als nicht abzugsfähiger Repräsentationsaufwand eingestuft werden.

Die einerseits als Personalvertreter andererseits von dem im öffentlichen Dienst stehenden Bw. geltend gemachten Aufwendungen an "Speisen und Getränken", die auch nicht belegmäßig nachgewiesen wurden, sondern nur geschätzt, können nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

3.9. Fotos

Der Bw. hat anlässlich der Personalvertretungswahl Fotos für die Wahlwerbung anfertigen lassen.

Aufwendungen eines Personalvertreters dienen nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis; diese Tätigkeit stellt eine von der Tätigkeit als Dienstnehmer zu unterscheidende Tätigkeit dar.

Da diese Aufwendungen **nicht in unmittelbaren Zusammenhang** mit der beruflichen Sphäre stehen, können sie nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Zusammenfassung über die anerkannten Werbungskosten

Werbungskosten	Vom Bw. beantragt:	Vom UFS anerkannt:
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen	370 S	350 S
Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	7.100 S	0 S
Ausmaß des Arbeitszimmers	34%	11%: Summe 11.122 S
Telefonspesen	12.500 S	6.673 S
Rückzahlungen	17.228 S	
Gas	26.812 S	
Wasser, Abwasser	8.499 S	
Strom	19.626 S	
Müll, Grundsteuer	2.521 S	
Versicherungen	3.782 S	
Rauchfangkehrer	659 S	
Reinigungsmaterial (geschätzt)	3.000 S	
AfA Haus	16.731 S	
Heizungsreparatur	2.292 S	

AfA Büromöbel (geschätzt)	5.000 S	0 S
Weitere Aufwendungen für Arbeitsmittel (geschätzt)	30.000 S	5.792 S
Dienstliche Taxifahrten (geschätzt)	2.500 ATS	1.160 S
Dienstreisen	5.000 S	0 S
Speisen und Getränke (geschätzt)	12.000 S	0 S
Fotos für Wahlwerbung	4.100 S	0 S
Summe		25.097 S

3.10. Sonderausgaben

Die Sonderausgaben sind wie beantragt zu gewähren.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkommensteuer

Die Werbungskosten in Höhe von 25.097 S wurden laut Berechnungsblatt berücksichtigt.

Kz 245	729.854 S
Werbungskosten	25.097 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	704.757 S

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 7. Juli 2004