



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die ggw steuerberatungs gmbh, 1010 Wien, Strobelgasse 2/6, vom 5. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12./13/14 Purkersdorf, vom 3. April 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den Kalenderjahren 2002 und 2003 einerseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Leiterin des X Institutes und andererseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Universitätsprofessorin.

#### **Einkommensteuer 2002**

Die Bw. erklärte Spesenersätze in Höhe von 8.727,12 € und Honorare in Höhe von 302,66 €, insgesamt also 9.029,78 €. Diesen Einnahmen wurden direkt zuordenbare Betriebsausgaben in Höhe von 7.971,07 € und anteilige Betriebsausgaben in Höhe von 671,71 €, insgesamt also 8.642,78 € gegenübergestellt. Der erklärte Gewinn betrug 387 €.

Das Finanzamt anerkannte lediglich direkt zuordenbare Betriebsausgaben in Höhe von 714,14 € (Druckkosten) und anteilige Betriebsausgaben in Höhe von 353,13 € und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.962,51 € an.

Folgende direkt zuordenbare Betriebsausgaben wurden mit Bescheid vom 3. April 2006 nicht anerkannt:

- ) Bewirtung im Rahmen von Veranstaltungen (1.087,35 €)
- ) Bewirtung anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergesprächen (2.549,98 €)
- ) Internationale wissenschaftliche Kontakte (2.028,63 €)
- ) Ausgaben für Blumen und Geschenke an ausländische Gäste (1.590,97 €)

Folgende anteilige Betriebsausgaben/Werbungskosten wurden nicht anerkannt:

- ) Kosten der Arbeitsgespräche (1.464,64 €)
- ) Eintritte (Museen, diverse Kulturveranstaltungen (129,39 €)
- ) Fahrt- und Reisespesen (1.705,17 €)

Als Werbungskosten wurden lediglich 3.647,99 € anerkannt.

Die anteiligen Betriebsausgaben/Werbungskosten wurden im Verhältnis der Einnahmen aufgeteilt: 9,68% Betriebsausgaben (= 353,13 €) und 90,32% Werbungskosten (= 3.294,86 €).

Aus einer Beilage zur Erklärung ist ersichtlich, dass die Reisen nach Venedig (29. März – 31. März 2002, Arbeitsessen mit Prof. J), nach Neapel (20. Juli – 21. Juli 2002, Arbeitsessen mit Prof. P) und nach Salzburg (28. Juli -29. Juli 2002, Bewirtung Dr. B) führten. Bei den Reisen handelte es sich um Reisen im Zusammenhang mit verschiedenen Forschungsprojekten und um Vorbesprechungen der Vortragenden für Tagungen.

### **Einkommensteuer 2003**

Die Bw. erklärte Spesenersätze in Höhe von 8.727,12 €. Diesen Einnahmen wurden direkt zuordenbare Betriebsausgaben in Höhe von 8.140,63 € und anteilige Betriebsausgaben in

Höhe von 765,41 €, insgesamt also 8.906,04 € gegenübergestellt. Der erklärte Verlust betrug 178,92 €.

Das Finanzamt anerkannte keine direkt zuordenbare Betriebsausgaben, jedoch anteilige Betriebsausgaben in Höhe von 466,04 € und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 8.261,08 € an.

Folgende direkt zuordenbare Betriebsausgaben wurden mit Bescheid vom 3. April 2006 nicht anerkannt:

- ) Bewirtung im Rahmen von Veranstaltungen (3.215,07 €)
- ) Bewirtung anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergesprächen (2.824,97 €)
- ) Internationale wissenschaftliche Kontakte (742,15 €)
- ) Ausgaben für Blumen und Geschenke an ausländische Gäste (1.348,44 €)

Folgende anteilige Betriebsausgaben/Werbungskosten wurden nicht anerkannt:

- ) Kosten der Arbeitsgespräche ohne Angabe der bewirteten Personen (50% von 1.079,40 € = 539,70 €)
- ) Eintritte (Museen, diverse Kulturveranstaltungen (215,45 €)
- ) Fahrt- und Reisespesen (2.360,48 €)

Das Finanzamt anerkannte Werbungskosten lediglich in Höhe von 4.814,53 €.

Die anteiligen Betriebsausgaben/Werbungskosten wurden im Verhältnis der Einnahmen aufgeteilt: 9,68% Betriebsausgaben (= 466,04 €) und 90,32% Werbungskosten (= 4.348,48 €).

Aus einer Beilage zur Erklärung ist ersichtlich, dass die Reisen an die Universität Berlin (1. Februar - 5. Februar 2003), an die Unidroit Rom (20. Februar - 23. Februar 2003; 24. April - 28. April 2003; 15. Mai - 18. Mai 2003 und 11. Dezember - 14. Dezember 2003), nach Tübingen (9. April - 12. April 2003 - Projekttage), nach Berlin (22. Mai – 24. Mai 2003 – Archäologie als Kulturgut) und nach Salzburg (2. August - 3. August 2003 – Tagung mit Prof. J, Universität H.) führten. Auch diese Reisen standen in Zusammenhang mit verschiedenen Forschungsprojekten der Bw.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. Berufung und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 (RV/1853-W/04).

Hinsichtlich der Einstufung der Kosten für Bewirtungen im Rahmen internationaler wissenschaftlicher Kontakte, anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergesprächen sowie Arbeitsgespräche als nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen brachte die Bw. vor, dass das Ziel der Bestimmung des § 20 Abs.1 Z 3 EStG 1988 sei, die Sphäre der Einkommenserzielung von der Sphäre der Einkommensverwendung ausgabenseitig zu trennen. Aufwendungen und Ausgaben werden die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung nach näherer Anordnung vom Gesetz versagt. Für die Bw. stelle die Verausgabung der angeführten Beträge, die teilweise durch den Spesenersatz gedeckt sind, eine Dienstplicht dar. Es handle sich bei diesen Ausgaben dem Charakter nach um berufliche und nicht um gemischte Ausgaben, deren steuerliche Abzugsfähigkeit am § 20 EStG scheitern könnte.

Es seien weder Repräsentationsaufwendungen noch Geschäftsfreundebewirtung, sondern es liegen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 bzw. Betriebsausgaben im Sinne des § 4 EStG 1988 vor. Die Bw. repräsentiere nicht sich selbst, sondern sei stets die Vertreterin des LBIs. Sie fördere auch nicht ihren wirtschaftlichen oder wissenschaftlichen Erfolg, sondern jenen des Instituts im Gesamten, in dem sie internationales Auftreten und internationale Kontakte – in Erledigung ihrer Dienstplichten – erst möglich macht, pflegt und aufrecht erhält.

Weiters sieht die Bw. eine Ähnlichkeit der Tätigkeit mit der einer Diplomatin/Politikerin, dass eine Qualifikation der Ausgaben als Repräsentationsaufwendungen nicht auch einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des § 114 BAO darstelle. Dementsprechend sei in Anwendung des Politikerlasses AÖF 1997/124 verbunden mit dem Gleichheitsgrundsatz Vergleichbares gleichzusetzen und es seien daher auch die Ausgaben zum Abzug zu bringen.

Die Ausgaben für Blumen und Gastgeschenke begründete die Bw. dahingehend, dass es sich bei diesen Ausgaben um Blumen und Gastgeschenke an ausländische Gäste im Rahmen der zahlreichen Kooperationen mit ganz Europa und dem EWR handle.

Die Vortragenden halten ohne Renumeration ihre Vorlesungen bzw. leisten ihre Beiträge für Symposien und könnten mangels entsprechender universitärer Budgetmittel auch nicht angemessen vergolten werden.

Kleine Gastgeschenke des Institutes bzw. Blumen für den/die Vortragende(n) bzw. deren Begleitung seien daher das Minimum an höflicher Geste, welche den Empfängern zugewendet werden können.

Die Ausgaben für Eintritte in Museen und diversen Kulturveranstaltungen begründete die Bw. dahingehend, dass diese im Rahmen eines Forschungsprojektes, für das die Bw. seit 20 Jahren federführend in Europa tätig ist, angefallen sind. Da ihre Tätigkeit auf diesem Gebiet in hohem Ausmaß den Besuch von aktuellen Kunstsammlungen bedarf, um die Aufbereitung der Probleme des Ausfuhrverbotsgegesetzes Österreichs auch aus der Sicht des Kunsthistorikers untermauern zu können.

Die Fahrt- und Reisespesen wurden seitens der Bw. dahingehend begründet, dass diese Reisen im Zusammenhang mit verschiedenen Forschungsprojekten bzw. Vorbesprechungen für Tagungen vorgenommen wurden.

Abschließend beantragte die Bw. der Berufung Folge zu geben.

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

#### **1. Qualifizierung der Spesenersätze, ohne dass die zugehörigen Ausgaben anerkannt werden**

Bei den als „Spesenersatz“ benannten Einnahmen handelt es sich um keinen echten Kostenersatz im Sinne eines durchlaufenden Postens, sondern um Betriebseinnahmen, die auch von der Bw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufgenommen wurden. Soweit bei den Ausgaben ein beruflicher Zusammenhang gegeben ist, werden diese als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt.

#### **2. Bewirtungsspesen**

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen auch Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Nur wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können sie zur Hälfte abgezogen werden.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren" (vgl. z.B. Erkenntnis vom

25. April 2001, 99/13/0221, VwSlg. 7609/F, m.w.N.). Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. Repräsentationsaufwendungen bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, gesellige Zusammenkünfte aller Art, Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen (vgl. dazu z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III, § 20 Tz. 7.3, mit Hinweisen auf die Judikatur). Repräsentationsaufwendungen sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl. z.B. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2005/13/0049). Die Höhe von Repräsentationsausgaben ändert nichts daran, dass sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen (vgl. z.B. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035).

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht nur für die Bewirtung (einschließlich Beherbergung) von Geschäftsfreunden, wobei hier allerdings der Nachweis erforderlich ist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2002, 99/15/0141, VwSlg. 7776/F, und vom 3. Juli 2003, 2000/15/0159, VwSlg. 7844/F). Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die in Rede stehenden Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus. Soweit die als Betriebsausgaben geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. z.B. Erkenntnis vom 26. März 2003, 97/13/0108, m.w.N.). Was die Bewirtungen, deren Kosten seitens der Bw. als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, betrifft, so ist darauf zu verweisen, dass der Steuerpflichtige für Ausgaben für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, will er diese steuerlich absetzen, den Nachweis dafür zu erbringen hat, dass die jeweilige Ausgabe der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt. Ein bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0198).

## 2.1. Bewirtung im Rahmen von Veranstaltungen

Diese Ausgaben/Aufwendungen fielen im Rahmen von Seminarabschlüssen mit Studenten an. Im Wesentlichen handelt es sich hier um die Bewirtung von Mitarbeitern und Dissertanten, die bei verschiedenen Symposien, Seminaren hilfreich und unentgeltlich zur Seite stehen.

Die Judikatur versteht unter Repräsentationsaufwendungen solche Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. in Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern und ihm somit die Möglichkeit eines "Repräsentierens" erlauben (Doralt, EStG, Tz 83 zu § 20 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Erkenntnisse). Bei Nichtselbständigen käme bei Bewirtungsspesen eine Werbekomponente nur dann zum Tragen, wenn der Lohn -zumindest teilweise - erfolgsabhängig ist (Doralt, EStG, Tz 98 zu § 20).

Als erwiesen angenommen wurde, dass der Lohn der Bw. von der Universität x betreffend ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgsunabhängig ist. Gleiches gilt für die Einkünfte der Bw. vom LBI.

Auch bezüglich der Einkünfte aus der Tätigkeit im LBI wurde der Werbecharakter der Bewirtungen nicht nachgewiesen, zumal das Vorbringen der Bw., sie würde die Studenten dabei ermutigen, auch an Veröffentlichungen des LBIs teilzunehmen, als Nachweis der Werbung nicht ausreicht.

Für das Jahr 2002 sind folglich die Ausgaben für Bewirtung im Rahmen von Veranstaltungen ohne Angabe der bewirteten Personen in Höhe von 1.087,35 € und für das Jahr 2003 der Betrag von 3.215,07 € nicht anzuerkennen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## 2.2. Bewirtung anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergespräche und Kosten der Arbeitsgespräche

Laut Vorbringen der Bw. handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Bewirtungen im Zusammenhang mit Arbeitsgesprächen (Assistenten, Mitarbeitern bei einem Verlag, Institutsgespräche mit diversen Fakultäten, ...).

Unter dem Begriff "Werbung" im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist im Wesentlichen nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH vom 16.10.2002, 98/13/0206, VwGH vom 26.9.2000, 94/13/0171 und VwGH vom 2.8.2000, 94/13/0259). Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darf den geltend gemachten Betriebsausgabencharakter von Bewirtungskosten dann nicht entgegengehalten werden, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Während solchen Bewirtungsspesen der Werbezweck nicht abgesprochen werden kann, fallen Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Dies gilt auch dann, wenn die betriebliche oder berufliche Veranlassung einer Besprechung gegeben ist, da hieraus nicht zwingend die berufliche Veranlassung der bei einer solchen

Besprechung angefallenen Bewirtungsspesen resultiert. Die betriebliche Notwendigkeit des Gesprächs begründet für sich allein nämlich noch nicht auch schon eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehrs von Speisen und Getränken durch den Gesprächspartner. Mag es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubinden. Dies rechtfertigt jedoch noch nicht die damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck "Repräsentation" anspricht und solche Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausschließen will, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, die seinem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu erfüllen. Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei ist es erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO reicht hingegen nicht (VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0198; VwGH vom 26.9.2000, 94/13/0262; VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0026). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist hierbei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.

Diese Voraussetzungen werden jedoch durch den von der Bw. gemachten Verweis auf ihre Berufung betreffend das Veranlagungsjahr 2001 auf die in der Beilage angeführten Hinweise auf die Personen der Bewirteten und auf die Kurzbeschreibung des jeweiligen Projekts nicht erfüllt, kann doch hierin kein Nachweis dafür erblickt werden, dass die jeweilige Bewirtung durch eine Produkt- oder Leistungsinformation veranlasst war. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der etwa im Erkenntnis vom 26.3.2003, 97/13/0108 klargestellt hat, dass allein durch die Angabe von Projekten und Personen, mit denen Kontakte gepflegt worden sind, der Nachweis des Werbezweckes für die einzelnen Aufwendungen als nicht erbracht anzusehen ist.

Derartige Aufwendungen sind jedoch auch dann durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung der Bw. bedingte Aufwendungen der Lebensführung, wenn sie möglicherweise geeignet sind, die Tätigkeit der Bw. als Leiterin des LBIes durch die Aufrechterhaltung persönlicher Kontakte zu fördern. Im Fall der Bw., die überwiegend auch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezieht, dienen diese Aufwendungen nicht der Werbung.

Der unabhängige Finanzsenat folgt sohin der Auffassung des Finanzamtes, wonach es sich gemäß § 20 EStG 1988 um nicht abzugsfähige Kosten handelt, daher war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Im Jahr 2002 werden die Ausgaben für Bewirtung anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergesprächen in Höhe von 2.549,98 € und Kosten der Arbeitsgespräche ohne Angaben der bewirteten Personen in Höhe von 1.464,64 € (50% von 2.929,28 €), im Jahr 2003 werden die Ausgaben für Bewirtung anlässlich von Instituts- und Mitarbeitergesprächen in Höhe von 2.834,97 € und Kosten der Arbeitsgespräche ohne Angaben der bewirteten Personen in Höhe von 539,70 € (50% von 1.079,40 €) nicht anerkannt.

### 2.3. Internationale wissenschaftliche Kontakte

Diese Arbeitsessen wurden laut den Ausführungen der Bw. geführt, um wissenschaftliche Kontakte zu pflegen; es waren Gespräche zur Koordination und Kooperation wissenschaftlicher Zusammenarbeit.

Die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem einem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0198).

Entsprechend der Ausführungen im Verfahren betreffend das Veranlagungsjahr 2001 handelt es sich bei diesen Personen um Gastprofessoren bzw. Vortragende, mit denen sie bei ihren Projekten zusammenarbeitet. Der Werbezweck dieser Bewirtung konnte damit nicht nachgewiesen werden.

Da unter dem Begriff "Werbung" ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen ist, hätte die Bw. darzutun gehabt, inwiefern sich anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf ihre berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Diese Gespräche dienten in erster Linie zur Kontaktpflege und können daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht als abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden.

Was die Bewirtung im Rahmen von - unentgeltlichen - Gastvorlesungen betrifft, wurde ebenfalls der Werbezweck nicht nachgewiesen, zumal nach den Ausführungen der Bw. ihre Vorträge im Ausland gleichfalls nicht honoriert wurden und insoweit Gegenseitigkeit vorliegt. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Ausgaben für internationale wissenschaftliche Kontakte werden im Jahr 2002 in Höhe von 2.028,63 € und im Jahr 2003 in Höhe von 742,15 € nicht anerkannt.

### 3. Blumen und Geschenke an ausländische Gäste

Die Aufwendungen für Blumen und kleine Gastgeschenke an die Vortragenden bzw. deren Begleitung dienten der Kontaktpflege und stellen ein "Minimum an höflicher Geste" dar, da die Vortragenden keine Honorare für ihre Vorlesungen erhalten.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zählen Geschenke und Blumen zu den Repräsentationsaufwendungen. Diese Repräsentationsaufwendungen sind allerdings zur Gänze nicht abzugsfähig. Denn den Motiven ("Erfordernis der internationalen Höflichkeit"), warum der Aufwand getragen wurde, kommt keine Bedeutung zu. Es ist auch unmaßgeblich, ob sich die Bw. diesem Aufwand entziehen können und ob der Aufwand ausschließlich im betrieblichen/beruflichen Interesse lag. Der Verwaltungsgerichtshof bringt in diesem Zusammenhang vor, dass Blumengeschenke keine Betriebsausgaben darstellen, wobei den Gründen, die einen Steuerpflichtigen veranlassen, solche Aufwendungen zu tragen, keine Bedeutung zukommt (VwGH vom 19.9.1990, 89/13/0174).

Diese Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig. Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Im Jahr 2002 werden Ausgaben für Blumen und Geschenke an ausländische Gäste in Höhe von 1.590,97 € und im Jahr 2003 in Höhe von 1.348,44 € nicht anerkannt.

#### 4. Eintritte (Museen, Kulturveranstaltungen)

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es bei Eintritten zu Kulturveranstaltungen unzweifelhaft, dass der Besuch der Kulturveranstaltungen auch zur privaten Lebensführung gehört. Die entsprechenden Aufwendungen zählen daher in vollem Umfang zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen (VwGH vom 10.9.1998, 96/15/0198).

In diesem Zusammenhang brachte die Bw. in der Berufung vor, dass "es in hohem Ausmaß des Besuchs von aktuellen Kunstsammlungen bedürfe, um die Aufarbeitung der Probleme des Ausfuhrverbots gesetzes Österreichs auch aus der Sicht des Kunsthistorikers her untermauern zu können".

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Dem liegt insofern der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann - im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH vom 23.1.2002, 2001/13/0238 betreffend Kosten einer Theatermanagerin für Theaterkarten).

In diesem Erkenntnis wird folgendes ausgeführt: "... *Der Besuch von Theatervorstellungen stellt typischerweise einen Akt der Lebensführung dar und hat deshalb als privat veranlasst zu gelten. Im vorliegenden Fall tritt zwar ein beruflicher Veranlassungsaspekt der Besuche ... hinzu, weil sich der Besuch von Theatervorstellungen von Konkurrenzbetrieben für die berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen mitunter als unerlässlich erweist, aufgrund des in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierten Abzugsverbotes ist jedoch diesen Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen ...*"

Aus diesen Gründen sind diese Ausgaben nicht abzugsfähig.

Im Jahr 2002 werden daher Ausgaben in Höhe von 124,39 € und im Jahr 2003 der Betrag von 215,45 € nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten anerkannt.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### 5. Fahrt- und Reisespesen

Festgestellt wurde, dass es sich bei diesen Reisen um Treffen in Zusammenhang mit verschiedenen Forschungsprojekten und um Vorbesprechungen der Vortragenden für die Tagungen handelte.

Die Kosten von Auslandsreisen können als Betriebsausgaben nur Berücksichtigung finden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb (beruflich) veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist.

In seiner früheren Rechtsprechung hat der VwGH bei gemischt veranlasste Reisen, wonach hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen ist, bei nicht Nachweisbarkeit der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung deren Abzugsfähigkeit versagt.

Mit Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197 hat der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung zu den so genannten Mischreisen geändert. Demnach sind bei gemischt veranlassten Reisen zwei Arten zu unterscheiden. Einerseits solche mit getrennten beruflichen und privaten Reiseabschnitten und andererseits solche mit einer untrennbar Gemengelage zwischen beruflichen und privaten Elementen (sog. Mischprogramm).

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass diese Reisen beruflich bedingt durchgeführt wurden und in Verbindung mit den wissenschaftlichen Arbeiten der Bw. bzw. des LBIes stehen.

Hinsichtlich der privaten Veranlassungskomponente ist davon auszugehen, dass bei den jeweiligen Reisen eine qualitativ und zeitmäßig lediglich untergeordnete Mitveranlassung durch die Lebensführung der Bw. vorliegt. Von einer Aufteilung der Kosten – auch im Schätzungswege – war daher abzusehen.

Da die privat veranlassten Teile der Reisen ein bloß untergeordnetes Ausmaß nicht übersteigen, werden die geltend gemachten Fahrt- und Reisespesen als Werbungskosten/Betriebsausgaben anerkannt.

Die geltend gemachten Tages- und Nächtigungsgebühren, die Aufwendungen für ein Flugticket, sowie die Benützung von Taxis sind somit Betriebsausgaben/Werbungskosten. Im Veranlagungsjahr 2002 sind weitere Betriebsausgaben/Werbungskosten in Höhe von 1.705,17 € und im Veranlagungsjahr 2003 weitere Betriebsausgaben/ Werbungskosten in Höhe von 2.360,48 € anzuerkennen.

In diesem Punkt war der Berufung statzugeben.

#### Verletzung nach § 114 BAO

Gemäß § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Vorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Dem Einwand der Bw. ihre Tätigkeit sei mit der einer Tätigkeit eines Diplomaten bzw. Politikers zu vergleichen, ist entgegen zu halten, dass es sich bei diesen Berufsgruppen um ein jeweils anderes Berufsbild handelt. Die Bw. gehört der Verwendungsgruppe der Universitätsprofessoren an, deren Aufgabengebiet in der Forschung und Lehre, sowie in der Betreuung der Studenten liegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH vom 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH vom 25.10.2009, 2008/15/0049) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt nicht vor, da 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 (VwGH vom 10.5.1994, 93/14/0104).

Nach der Judikatur müssen 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 ein Steuerpflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH vom 18.12.1996, 94/15/0151).

Da die 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.

Nicht anschließen kann sich der unabhängige Finanzsenat, dass die Tätigkeit der Bw. mit der eines Politikers bzw. Diplomaten ähnlich ist.

Auch wenn entgegen der Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine Ähnlichkeit der Tätigkeit einer Universitätsprofessorin mit einem Diplomaten bzw. Politiker vorliegen sollte, ist anzumerken, dass der Politikererlass bzw. die EStR, auf die die Bw. in ihrer Berufung verwiesen hat, keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen, und folglich nicht anzuwenden sind.

#### Berechnung

Im Veranlagungsjahr 2002 werden die Fahrt- und Reisespesen in Höhe von 1.705,17 € als Werbungskosten/Betriebsausgaben anerkannt.

Insgesamt sind im Veranlagungsjahr 2002 Werbungskosten/Betriebsausgaben in Höhe von 5.353,16 € zu berücksichtigen, die im von der Bw. vorgegebenen Verhältnis zwischen Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften (9,68% = 518,17 €) und Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften (90,32% = 4.834,82 €) aufgeteilt werden.

Im Veranlagungsjahr 2002 werden die Einkünfte durch die Anerkennung der Fahrt- und Reisespesen wie folgt festgesetzt:

<u>Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2002</u>	
Einnahmen	9.029,78 €
Druckkosten	-714,14 €
Anteilige Betriebsausgaben laut Bescheid vom 3.4.2006	-353,13 €
Summe (Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Bescheid vom 3.4.2006)	7.962,51 €
Anteilige Betriebsausgaben (9,68% laut Berufungsentscheidung)	165,04 €
Summe	<b>7.797,47 €</b>
<u>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2002</u>	
Werbungskosten laut Bescheid vom 3.4.2006	3.295,00 €
Werbungskosten (90,32% laut Berufungsentscheidung)	1.539,95 €

Werbungskosten Summe	<b>4.834,95 €</b>
----------------------	-------------------

Im Veranlagungsjahr 2002 werden die Fahrt- und Reisespesen in Höhe von 1.705,17 € als anteilige Werbungskosten/Betriebsausgaben anerkannt (165,04 € als anteilige Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und 1.539,95 € als anteilige Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit).

Insgesamt sind im Veranlagungsjahr 2002 anteilige Werbungskosten/Betriebsausgaben in Höhe von 5.353,16 € (353,13 € + 165,04 € + 3.295,00 € + 1.539,95 €) zu berücksichtigen, die im von der Bw. vorgegebenen Verhältnis zwischen Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften (9,68% = 518,17 €) und Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften (90,32% = 4.834,82 €) aufgeteilt werden.

Im Veranlagungsjahr 2003 werden die Einkünfte durch die Anerkennung der Fahrt- und Reisespesen wie folgt festgesetzt:

<u>Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2003</u>	
Einnahmen	8.727,12 €
Anteilige Betriebsausgaben laut Bescheid vom 3.4.2006	- 466,04 €
Summe (Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Bescheid vom 3.4.2006)	8.261,08 €
Anteilige Betriebsausgaben (9,62% laut Berufungsentscheidung)	-227,07 €
Summe	<b>8.034,01 €</b>
<u>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2003</u>	
Werbungskosten laut Bescheid vom 3.4.2006	4.378,49 €
Werbungskosten (90,38% laut Berufungsentscheidung)	2.133,40 €
Werbungskosten Summe	<b>6.511,89 €</b>

Im Veranlagungsjahr 2003 werden die Fahrt- und Reisespesen in Höhe von 2.360,48 € als Werbungskosten/Betriebsausgaben anerkannt (227,07 € als anteilige Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und 2.133,40 € als anteilige Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit).

---

Insgesamt sind im Veranlagungsjahr 2003 Werbungskosten/Betriebsausgaben in Höhe von 7.205,01 € zu berücksichtigen, die im von der Bw. vorgegebenen Verhältnis zwischen Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften (9,62% = 693,12 €) und Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften (90,38% = 6.511,87 €) aufgeteilt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Mai 2012