



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 3. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Herbert Bareis, vom 19. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw bezog im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit –

a) Pensionseinkünfte, b) Einkünfte als Versicherungsangestellter – auch solche aus einer nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als selbständiger Versicherungsagent (Provisionen). In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er Aufwendungen als Werbungskosten (§ 16 EStG) geltend, die beim Steuerabzug vom Arbeitslohn unberücksichtigt geblieben waren (die an seiner Aufstellung angebrachten Vermerke des Finanzamtes beziehen sich auf die Erledigung im angefochtenen Bescheid):

Aufwendungen

Bw

FA

Begründung

Telefonkosten 70%	885,50	632,50	50% wie Vorjahre
Kfz- Kosten KM-Geld; 10% P. A.	9.009,40	7.317,22	ohne Fahrten Whg – Arbeitsstätte; 20% P. A.
Parkscheine, Fremdgaragierung	191,90	0	amtliches KM-Geld
Taxi	257,40	257,40	unverändert
Reisekosten	1.676,30	704,80	ohne Kongressreise nach Ägypten - § 20 EStG
Werbeaufwand	7.083,00	885,37	25% belegt/glaubhaft beruflich, davon 50%
sonstige/geschätzt	1.300,00	30,79	nur Bürobedarf; ohne Subprovis, Lit + Mitgl.beiträge
Gesamtbetrag	20.403,50	9.828,08	elektronische Bescheidebegründung

Das Finanzamt veranlagte den Bw – nachdem es die dem erklärungskonform ergangenen Erstbescheid zu Grunde liegende Erklärung einer nachprüfenden Kontrolle unterzogen und sodann diesen Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben hatte – zur Einkommensteuer, wobei es von der Erklärung in oben genannten Punkten abwich.

Dem Bescheid war ein Ermittlungsverfahren vorangegangen, in welchem der Bw auf die Fragen des Finanzamtes betreffend

- Vorlage Fahrtenbuch 2004;
- detaillierte Aufstellung und Nachweis der Werbungskosten, nämlich Kongresskosten, Programm, Kostenersatz; Werbeaufwand – Namen und Geschäftsbezug; Büromaterial;
- Büromaterial etc, Subprovisionen: Bekanntgabe von Name u. Anschrift der Empfänger

antwortete:

- Ein Fahrtenbuch werde seit Jahren nicht mehr geführt, die Privatfahrten würden geschätzt und entsprächen „der üblichen Praxis“. „Daher kann es nicht belegt werden.“
- Bei den Subprovisionen handle es sich um geringe Kleinbeträge, über die keine Aufzeichnungen geführt würden. Die Kosten seien geschätzt, einige Belege lägen bei.
- Zur Kongressreise werde das Veranstaltungsprogramm vorgelegt.
- Zum Werbeaufwand werde auf die Beilage im Kuvert samt Additionsstreifen verwiesen.

Anm.: Die Belege befinden sich nicht im Akt, ein Aktenvermerk wurde darüber nicht angelegt..

Gegen den neuen Steuerbescheid erhob der Bw Berufung und führte begründend aus:

Grundsätzlich sei festzuhalten dass seine nunmehrige Tätigkeit als selbständiger Versicherungsagent eine andere Betrachtungsweise als bisher bewirken müsse. Es entfielen Spesenzuschüsse des Arbeitgebers. In den Werbungskosten seien somit auch Betriebsausgaben enthalten, diese dürften nicht so eng gesehen werden.

Der Eigenanteil an Telefon- und Kfz- Kosten sei zu hoch geschätzt. Der Werbeaufwand enthalte indirekt auch Betriebsausgaben für die Abgeltung von Dienstleistungen. Diese müssten zumindest teilweise berücksichtigt werden.

Ungefähr 70% seiner Klientel seien weitgehend im Tourismusbereich angesiedelt. Mitgliedsbeiträge sowie die Fachzeitschrift *Tourist Austria* seien daher notwendig. Auch die ÖRV- Reise Ägypten stelle eine berufliche Notwendigkeit dar. Bei „diesen Kongressen“ seien nicht nur die Spitzen der Touristikbranche vertreten, sondern auch die Konkurrenz. Aus diesen Gründen „wurden diese auch vom Unternehmen übernommen“. Dies sei unter Anderem auch entfallen.

Sollte dem Verlangen nach Revidierung des Steuerbescheides nicht entsprochen werden, ersuche er um Vorlage an die nächste Instanz. Für diesen Fall bitte er auch um eine Terminvereinbarung „um meine Begehren entsprechend begründen zu können“

In Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages verwies der Bw ergänzend zu den „im Einspruch enthaltenen Erklärungen“ Antrag stellend auf die in der Erklärung begehrten Absetzungen. Der Werbeaufwand sei zu hoch gekürzt worden, eine Kürzung um 50% wäre als Vergleich akzeptabel. Die Telefonkosten sollten mit den sonst üblichen 70% anerkannt werden. Bei den Kfz- Kosten müsste der Eigenanteil bei 15% sein, da ein Zweitfahrzeug existiere. Es seien (ohnedies) nur ca. 8% des Jahreseinkommens als Werbungskosten beantragt worden, dennoch habe man die untersten Schätzwerte angewendet. Er ersuche um mehr Fairness.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung insoweit teilweise Folge, als es die nachgewiesenen Mitgliedsbeiträge für „Österreichisches Komitee Venedig“ und „SKAL International Wien“ als Werbungskosten berücksichtigte. Im Übrigen wurden die Berufsbegehren abgewiesen (zur Begründung siehe im Erwägungsteil).

Der Bw führte in seinem darauf folgenden Schreiben vom 1. Februar 2006 unter offensichtlicher Bezugnahme auf den in der Berufung vorsorglich gestellten Vorlageantrag aus: Seine Werbungskosten und Einkommen seien seit einigen Jahre mehr oder weniger unverändert. Im hier angefochtenen Bescheid seien die Werbungskosten um ca. 20% geringer als in den Vorjahren. Dies sei der Grund seines Einspruches.

Die „Finanzbehörde“ unterscheide richtigerweise zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit. Während ein Angestellter in eine Betriebsstruktur eingebunden sei, ihm Telefon, Büromaterial, Kilometergeld usw. zur Verfügung stünden, müsse ein Selbständiger alle diese Kosten selbst aufwenden. Warum das Finanzamt dies nicht nachvollziehen könne, bleibe ihm unverständlich. Seine Werbungskosten enthielten gerade bei

den allgemeinen Geschenken eine Art Abgeltung für administrative Unerstützung, diese Kosten mögen teilweise anerkannt werden. Zum Vorwurf mangelnder Dokumentation (Begründung der Berufungsvorentscheidung) merkte der Bw an, dass er in den Vorjahren auftragsgemäß exakte Aufzeichnungen geführt habe. Diese seien letztlich verworfen und wieder eingeschätzt worden. Da die Finanzbehörde oftmals Kosten schätze, setze er auch deren Sachverstand voraus. Die Annahme, wonach bei einem Provisionseinkommen von ca. € 150.000,00 kein Betriebs- und Werbeaufwand anfalle, erscheine ihm als ein Ignorieren der Gegebenheiten des Wirtschaftslebens. Der Wunsch nach einem Gesprächstermin zur mündlichen Glaubhaftmachung seiner Angaben sei bedauerlicher Weise auch ignoriert worden. Abschließend ersuchte der Bw, die Pauschalbeträge angemessen zu erhöhen.

Das Finanzamt wertete dieses Schreiben im Zusammenhalt mit der Berufung als Vorlageantrag und legte die Berufung samt Akt dem UFS vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Anteilige Zuordnung von Aufwendungen zur selbständigen Tätigkeit:

Der Bw hat die Zuordnung nicht näher bestimmter Aufwendungen zu seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit beantragt und für deren Anerkennung als Betriebsausgaben einen großzügigeren Beurteilungsmaßstab als in Vorjahren gefordert. Er hat die angeblich mit der selbständigen Tätigkeit verbundenen Ausgaben aber weder ziffernmäßig dargestellt noch näher begründet und ist offenbar der Ansicht, diese wären mit ihrem Anteil am jeweiligen Aufwandsbetrag zu schätzen.

Der UFS nimmt an, dass sämtliche zunächst als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen vom Aufteilungsbegehren des Bw umfasst sind. Wie schon das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung angemerkt hat, gelten für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) bzw. als Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4 EStG) im Wesentlichen dieselben Kriterien. In beiden Fällen ist die Beurteilung gemäß § 20 leg. cit. vorzunehmen, wobei diese Vorschrift nicht zwischen den in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten differenziert.

Erweist sich die Beurteilung von Aufwendungen, welche einzelnen Einkunftsarten nicht direkt zugeordnet werden können, hinsichtlich ihrer Nichtabzugsfähigkeit nach

§ 20 EStG als zutreffend – der UFS hatte dies im Instanzenzug zu prüfen – so belastet die vereinfachte Zuordnung aller Aufwendungen bloß zu einer der in Betracht kommenden Tätigkeiten (im angefochten Bescheid: zur nichtselbständigen Tätigkeit) den Spruch des Bescheides nicht mit Rechtswidrigkeit, wenn sich daraus kein anderer Gesamtbetrag der

Einkünfte und keine andere Steuerbemessungsgrundlage ergeben als bei Aufteilung der Aufwendungen auf mehrere Tätigkeiten verschiedener Einkunftsart.

Gegen eine Zuordnung von Anteilen einzelner Aufwendungen zur selbständigen Tätigkeit des Bw spricht zunächst der Umstand, dass er sämtliche geltend gemachte Aufwendungen im Rahmen der Steuererklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit deklariert hat. Dem kommt erhebliche Bedeutung zu, weil naturgemäß allein der Bw von den inneren Vorgängen seiner selbständigen Tätigkeit Kenntnis hat und die Abgabenbehörde daher bei Prüfung der Anträge seine eigenen Darlegungen und Nachweise heranziehen muss. Da der Bw jedoch im gesamten Verfahren keinen direkten Bezug einzelner Aufwendungen (ausgenommen die Kosten der Ägyptenreise; dazu weiter unten) zur selbständigen Tätigkeit herstellen konnte, sich vielmehr auf allgemein gehaltene Ausführungen und Schätzungsvorschläge beschränkte, war die Frage, ob und welche Aufwendungen – vorbehaltlich einer Prüfung nach den Kriterien des § 20 EStG – als Betriebsausgaben in Betracht kommen, in freier Beweiswürdigung zu beantworten.

Der UFS sieht keinen Anlass für eine Annahme und Schätzung von Betriebsausgaben: Die Bruttobezüge aus der Tätigkeit als ganzjährig beschäftigter Versicherungsangestellter betrugen 2004 laut Lohnzettel € 160.221,53. Die Provisionen aus der Tätigkeit als selbständiger Versicherungsagent betrugen 2004 laut Erklärung € 2.827,21, bildeten zugleich die erklärten Einkünfte aus dieser Quelle und repräsentieren 1,734% der Gesamteinnahmen des Bw. Welcher Art die Dienstleistungen sein könnten, die der Bw für seine Agententätigkeit in Anspruch genommen hat, wurde weder erläutert noch belegt und ist bei Vorliegen von Provisionseinnahmen dieser Größenordnung auch schwer vorstellbar. Sollte der Bw die Schätzung des anteiligen Aufwandes, etwa an Werbung, Telefon und Kfz, nach dem Einnahmenverhältnis gemeint haben (eine Methode nannte er freilich nicht), so könnte die Aufteilung nach diesem Schlüssel erfolgen, wenn einzelne Ausgaben der Prüfung nach § 20 EStG standhalten. Dies würde allerdings zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führen, zumal der Bw abgesehen von den schon geltend gemachten Aufwendungen den Anfall weiterer Betriebsausgaben nicht behauptet hat.

Zu den einzelnen Aufwendungen wurde erwogen:

- Reise- und Aufenthaltskosten Kongress in Ägypten

Der steuerlichen Beurteilung durch das Finanzamt wird zugestimmt, auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei verwiesen. Denn bei dieser fünftägigen Reise handelte es sich um eine Veranstaltung, die nach dem vorgelegten Programm des Veranstalters *Österreichischer Reisebüroverband* ein klassisches Mischprogramm zum Inhalt hatte: Eingebettet in eine Rundreise zu kulturellen und geographischen Sehenswürdigkeiten des

Landes, mit gesellschaftlichen und kulinarischen Höhepunkten, war der Kongress auf den 5. und letzten Tag angesetzt, wobei die fachspezifischen Inhalte der Tagung ungenannt blieben. Der weitaus überwiegend touristische Charakter der Reise ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unbestreitbar geeignet, Anziehungskraft auch auf berufsfremde und nur an ihrer Freizeitgestaltung orientierte Touristen auszuüben. Darüber hinaus liegt weder ein direkter Zusammenhang des Kongresses mit den berufsspezifischen Interessen des Bw vor. Bei dieser Sachlage erübrigt es sich darauf einzugehen, ob die Reise im Falle ihrer Anerkennung (etwa im Ausmaß der Kongressteilnahmegebühr) entweder der selbständigen oder der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw zuzuordnen wäre. Die gesamten Kosten sind im Grunde des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig.

- Werbeaufwand

Hinsichtlich der pauschal und allenfalls mit Belegen (solche wurden offenbar beigeschafft, sind jedoch nicht mehr aktenkundig) geltend gemachten Aufwendungen für *Anbahnung, Einladungen, Geschenke, Konditorwaren, Blumen, Getränke, Kalender, Theater- und Konzertkarten* wird zustimmend auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Anerkennungsfähiger Werbeaufwand liegt nämlich nur vor, wenn *Werbezweck* und *Werbewirkung* dargetan und nachgewiesen werden und der Repräsentationsaspekt völlig in den Hintergrund tritt. Der Bw hat jedoch den konkreten Bezug zu einzelnen Vermittlungsaufträgen weder dargestellt noch mit konkreten Beweismitteln (Namen, Anschriften der Versicherten, vom Bw vermittelte Versicherungsverträge und Bezug der Werbeaufwendungen zur Prämienvereinnahmung) untermauert, so dass diese Aufwendungen vom Abzug als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben ausgeschlossen bleiben. Hinsichtlich der nur pauschal bezifferten, unbelegten *Bewirtungskosten* wird erwogen, dass zum einen auch Bewirtungsspesen den Prüfkriterien für Werbeaufwand unterliegen (Nachweis von Werbezweck und Werbewirkung solcher Ausgaben für Geschäftspartner), und dass zum anderen die Schätzung des Finanzamtes zwar die Anwendung des vom VwGH in ständiger Rechtsprechung geforderten strengen Maßstabes für die Anerkennung **nachweispflichtiger** (nicht bloß plausibler) Aufwendungen vermissen lässt, dass der Bw aber durch diese *praeter legem* getroffene, entgegenkommende Erledigung nicht unsachlich beschwert sein kann. Der mit 25% geschätzte und sodann mit der Hälfte angesetzte Aufwand bleibt unverändert.

- Subprovisionen

Der Bw ist den abverlangten Nachweis der Empfänger solcher Vergütungen schuldig geblieben und hat ausgeführt, über solche Aufwendungen würden, da es sich um geringe Kleinbeträge handle, keine Aufzeichnungen geführt, die Kosten würden vielmehr geschätzt.

Damit hat er deren Abzugsfähigkeit nicht dargetan, weshalb der Berufung auch in diesem Punkt der Erfolg versagt bleibt.

- Die nachgewiesenen *Mitgliedsbeiträge* finden Anerkennung, der Berufung wird insoweit Folge gegeben. Darüber hinaus geleistete Beiträge sind ohne Nachweis nicht abzugsfähig.

- *Zeitschrift Tourist Austria*

Das Finanzamt hat den Abzug der Kosten für das Abonnement als Werbungskosten oder Betriebsausgabe mit der Begründung verweigert, es handle sich dabei gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 um Aufwendungen der Lebensführung, selbst wenn die wirtschaftliche Stellung des Bw solche Ausgaben mit sich bringe und sie zur Förderung seines Berufes oder seiner Tätigkeit erfolgten. Mit dieser abstrakten Beurteilung der hinsichtlich ihres Inhaltes unkommentiert gebliebenen Zeitschrift „Tourist Austria“ setzt sich das Finanzamt über ein Sachverhaltsvorbringen des Bw hinweg. Hat er doch in der Berufungsschrift angegeben, es handle sich dabei um eine Fachzeitschrift (wohl: der Tourismusbranche), welche er zufolge seiner Geschäftsbeziehungen als Versicherungsagent (Versicherungsangestellter) mit der Touristikbranche benötige. Ob die Zeitschrift wenigstens mit einer Ausgabe dem Finanzamt je vorgelegen hat, ist den Akten nicht zu entnehmen, einer näheren Auseinandersetzung mit diesem Thema hätte es aber bedurft. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter von Zeitungen und Zeitschriften je nach den Besonderheiten des Einzelfalles zu prüfen. So kann etwa der Bezug (einer Mehrzahl) von Tages- oder Wochenzeitungen bei einem Journalisten oder Medienfachmann Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, während sie bei einem am Tagesgeschehen bloß allgemein interessierten Berufsfremden vom Abzug ausgeschlossen bleiben. Es kommt also auf den konkreten Bezug zur jeweiligen Berufstätigkeit an. Das Finanzamt selbst hat in einem handschriftlichen Vermerk auf der Erklärungsbeilage festgehalten, dass es sich um eine **Fachzeitschrift** der **Tourismuswirtschaft** handle; es hat auch nicht festgestellt, dass die Inhalte der Zeitschrift sich wesentlich nach dem Bedürfnis von Konsumenten richte, lohnende Urlaubsziele schmackhaft serviert zu bekommen. Umso weniger kann der Ausschluss vom Abzug gemäß § 16 oder § 4 Abs 4 EStG nachvollzogen werden, der Hinweis auf eine steuerschädliche Eignung zur Befriedigung privater (Informations-) Bedürfnisse bleibt unvollständig. Unter verwaltungsökonomisch gebotenem Verzicht auf weitere Erhebungen werden die Abo-Kosten von € 72,00 wie ursprünglich beantragt als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen, und die anteilige Zuordnung einer Komponente als Betriebsausgabe unterbleibt.

Der Berufung war daher insoweit Folge zu geben, die abzugsfähigen Werbungskosten werden über den Ansatz in der Berufungsvorentscheidung hinaus um € 72,00 erhöht.

- *Telefonkosten*

Zu Recht hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Bw trotz entsprechender Aufforderung sein Begehren auf Ansatz von geschätzten 70% der Ausgaben nicht begründete. Da der Ansatz von geschätzten 50% in den Vorjahren unstrittig blieb, kann von einer Sachgerechtigkeit dieses Ansatzes ausgegangen werden, zumal die vergleichsweise geringen Einnahmen aus Provisionen keinen Telefonmehraufwand z. B. gegenüber 2003 erkennen lassen. Im Übrigen wird angemerkt, dass der Bw keine Aufzeichnungen vorgelegt hat, die irgendeine, geschweige denn eine höhere Schätzung des beruflich bedingten Telefonaufwandes begründen würden. Eine Aufspaltung in Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben (hier 1,734%) wird mangels Spruchauswirkung nicht vorgenommen.

- *Kraftfahrzeugkosten*

Dass der Bw die Kraftfahrzeuge benötigt und verwendet hätte, um Provisionseinnahmen (seitens der Versicherung) zu erzielen bzw. zu verhandeln und einzukassieren, wird von ihm nicht behauptet, geschweige denn nachvollziehbar und mit Beweismitteln dargelegt; solches ergibt sich auch nicht aus den Akten. Eine gedankliche Aufspaltung in Werbungskosten und Betriebsausgaben erübrigt sich daher.

Hinsichtlich der beanstandeten Höhe des Ansatzes ist der Bw daran zu erinnern, dass er seit Jahren weder ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch noch andere Hilfsaufzeichnungen führt, aus denen die einzelnen beruflich veranlassten Fahrten hervorgehen. Derartige Erstaufzeichnungen sind aber nach der insoweit strengen Rechtsprechung des VwGH Voraussetzung für die an einen Fahrtennachweis geknüpfte Anerkennung von Kraftfahrzeugkosten mit dem Kilometergeld. Mit dem dennoch und *praeter legem* gewährten Ansatz von 20.325,6 beruflich gefahrenen km und entsprechend angenommenen 5.081,4 privat gefahrenen km (= 20% P. A.) kann der Bw nicht unsachlich beschwert sein, zumal eine private Fahrleistung von knapp über 5000 km eine weitere private Fahrleistung mit dem anderen Kraftfahrzeug um zusätzliche 5000 - 7000 km keineswegs wirklichkeitsfremd erscheinen lässt.

Somit war der Berufung insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2010