

GZ. RV/1609-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Diplom-Finanzwirt (FH) Winfried Sommer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

zu versteuerndes Einkommen für 1997: 219.514,00 S, Einkommensteuer: 37.515,36 S, anrechenbare Lohnsteuer: -41.268,00 S, festgesetzte Einkommensteuer: -3.753,00 S, bisher festgesetzte Einkommensteuer: 8.786,00 S, Abgabenschuld: 5.033,00 S, entspricht 365,76 €; zu versteuerndes Einkommen für 1998: 155.346,00 S, Einkommensteuer: 15.363,52 S, anrechenbare Lohnsteuer: -26.510,20 S, festgesetzte Einkommensteuer: -11.147,00 S, bisher festgesetzte Einkommensteuer: 13.041,00 S, Abgabenschuld: 1.894,00 S, entspricht 137,64 €.

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

### 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**

Die Berufungswerberin war ab August 1996 bis 1998 als Schauspielerin am Landestheater Linz engagiert und bezog in der Folge Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie brachte für die Jahre 1996 bis 1998 Abgabenerklärungen ein, die lediglich unterfertigt waren, aber inhaltlich nur auf "Anlagen" verwiesen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide am 7.12.2000, in denen die Kosten lt. Anlagen nur zum Teil als Werbungskosten qualifiziert wurden: Bankgebühren, Bewirtungen sowie Kosten für Arbeitszimmer wurden nicht als Werbungskosten qualifiziert.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrauchten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nicht alle Ausgaben berücksichtigt worden seien, "da die Bearbeiter des Amtes im Zeitpunkt der Entscheidung nicht im Besitz der Erklärungen nebst Anlagen" gewesen seien.

In einem Ergänzungersuchen der Abgabenbehörde I. Instanz wurde der Berufungswerberin mitgeteilt, dass den Bescheiden die von ihr für die einzelnen Jahre eingereichten Aufstellungen über Ausgaben (Werbungskosten) zu Grunde gelegt und entsprechend den einschlägigen österreichischen Bestimmungen (insbesondere §§ 16 und 20 EStG 1988) gewürdigt wurden.

Abweichungen ergaben sich dadurch, dass in ihren Aufstellungen auch Ausgaben enthalten waren, die nach österreichischem Recht nicht abzugsfähig sind.

Da davon ausgegangen werden könne, dass die vorgelegten Aufstellungen auf den vorhandenen Belegen basieren und von ihr – schon im eigenen Interesse – mit der nötigen Sorgfalt erstellt wurden, war das Vorhandensein der diesbezüglichen Belege nicht erforderlich. Es sei daher auch nicht nachvollziehbar, inwieweit sich auf Grund der Belegsammlung Änderungen ergaben sollten. Weiters wurde auf die Offenlegungspflicht gem. § 119 BAO verwiesen. Dabei wurde ausgeführt, dass "vollständig und wahrheitsgemäß offen legen" bedeute, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.

Dieses klare Bild ließe sich aus einer Belegsammlung ohne jegliche Erläuterung nicht gewinnen.

Die Berufungswerberin wurde gebeten, zu den Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz binnen angemessener Frist (27.4.2001) Stellung zu nehmen. Es erfolgte sodann eine antrags-gemäße Fristverlängerung bis 31.8.2001. Nachdem diese ungenutzt verstrich, wurden am 19.12.2001 Berufungsvorentscheidungen anhand vorgelegter Belege erlassen. Sie ergingen für 1996 abweisend, für 1997 und 1998 abweisend mit Abänderung.

Es wurde rechtzeitig ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und gleichzeitig ersucht, die Belege direkt an die Berufungswerberin zurückzustellen, was auch umgehend erledigt wurde.

Aus einem an die Abgabenbehörde I. Instanz gerichteten Telefax vom 17.4.2001 ist zu entnehmen, dass die Abgabenbehörde II. Instanz die Berufungen in folgenden Punkten behandeln möge:

- a) Lt. "Steuerbuch 1997" gebe es Werbungskosten für Berufskleidung, die nur für die Theaterwelt tragbar sind. Es gebe dafür ein Werbungskostenpauschale von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.000,00 S monatlich.
- b) Sie habe umfangreiche Telefonlisten beigefügt, aus denen klar zu ersehen war, dass die Telefonate mit dem Theater Linz zusammenhängen, die Darstellung der Abgabenbehörde I. Instanz sei also nachweisbar falsch.
- c) Sie habe diverse Lebensversicherungen und andere begünstigte Sonderausgaben von weit mehr als ihren Pauschalen.
- d) Auf vielen Bewirtungsquittungen sei auf der Rückseite angeführt gewesen, dass sie Intendanten, Regisseure und Angehörige anderer Bühnen in Österreich eingeladen hatte.
- e) Natürlich seien Fahrten zu Gesangs- und Tanzlehrern in Deutschland, bei denen sie seit mehr als 20 Jahren regelmäßig Übungsstunden nimmt (fast alle Hannover) abzugfähig. Auch Kosten für den Agenten, der in Österreich andere Engagements zu erlangen suchte, seien abzugfähig.
- f) Natürlich gehöre es bei anerkannten Künstlern zwingend dazu, andere Aufführungen anderer Künstler und Theater zu besuchen, um sich fortzubilden.

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

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gem. § 16 Abs. 3 leg.cit. ist für Werbungskosten, die bei nichtselbstständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 1.800,00 S jährlich abzusetzen.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg.cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 leg.cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Repräsentationsaufwendungen oder –ausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weit aus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

§ 115 Abs. 1 und 2 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen 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.

Gem. § 119 Abs. 1 und 2 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichteten Abgaben bekannt geben.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO gilt, wenn ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht wird, ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages wiederum als unerledigt. Bei Zurück-

nahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt werden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

ad a) Gem. § 1 Z 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis an Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 für Bühnenangehörige, soweit sie dem Schauspielgesetz unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen und Filmschauspieler für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses Werbungskosten in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 36.000,00 € jährlich festgelegt.

Eine "Herausrechnung" pauschaler Werbungskosten für Berufskleidung, wie die Berufswerberin es beantragt, ist auf Grund der Diktion der angeführten Verordnung nicht möglich und würde dies auch der Intension eines Pauschales widersprechen, da es ja gerade deshalb institutionalisiert wurde, um eine Werbungskostenverrechnung im Detail zu verhindern.

Es konnte in der Folge dem Begehren in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

ad b) Wie sich aus dem vorliegenden Akteninhalt ergibt, wurde die Berufswerberin im Ergänzungsersuchen vom 29.3.2001 von der Abgabenbehörde I. Instanz auf die Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen gem. § 119 BAO hingewiesen und erläutert, dass dies bedeute, dass der Abgabepflichtige ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen habe. Dieses klare Bild ließe sich aus einer Belegsammlung ohne jegliche Erläuterung nicht gewinnen.

Es wurde der Berufswerberin eine angemessene Frist zur Stellungnahme gegeben, nach Erlassung der BVE wurden die entsprechenden Belege an sie zurückgestellt. Da nur die Belege an sie zurückgestellt wurden und diverse – im Vorlageantrag angeführte – Telefonlisten nicht im Akt liegen, ist nicht nachvollziehbar, was mit den "umfangreichen Telefonlisten" gemeint ist, die angeblich beigelegt worden seien. Es ist aus dem Zusammenhang der Schluss zu ziehen, dass diese Listen nicht vorgelegt wurden, da sie sonst positiv berücksichtigt bzw. bei nicht möglicher Anerkennung der beinhaltenden Beträge als Werbungskosten zumindest in der Bescheidbegründung behandeln worden wären. Aus der Begründung ist aber vielmehr zu entnehmen, dass die vorgelegten Beweismittel diesbezüglich nur die vorgelegten Abrechnungen der Telekom Austria waren. Da die Berufswerberin nun auch diese angeführten Listen – trotz Rechtsbelehrung im Ergänzungsersuchen – nicht beilegte und lediglich behauptete, dass die Darstellung der Abgabenbehörde I. Instanz nachweisbar falsch sei, ist

davon auszugehen, dass auf Grund der unbewiesen gebliebenen Behauptungen der Berufungswerberin die Schätzung durch die Abgabenbehörde I. Instanz zu Recht erfolgte und ist auf die Höhe der so geschätzten Telefonkosten als Werbungskosten nicht einzugehen, da diese nicht gerügt wurde. Es ist dazu auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159 hinzuweisen, wonach die Behörde der freien Beweiswürdigung den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen hat, wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt. Es kann in der Folge mangels Beweises der Behauptungen hinsichtlich Telefonlisten der Berufung in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

ad c) Wie aus dem Akteninhalt ersichtlich, hat die Berufungswerberin auf den Abgabenerklärungen keine Hinweise auf "diverse Lebensversicherungen und begünstigte Sonderausgaben", die über den Sonderausgabenpauschale gem. § 18 EStG 1988 lagen, gemacht. Lt. Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0150 und vom 12.8.1997, 93/17/0126 tritt der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund. Diese Ansicht vertrat der VwGH auch bei von Amts wegen zu beachtenden Begünstigungsbestimmungen (zu § 18 EStG: Erkenntnis vom 22.2.1994, 91/14/0234). In Anbetracht des Inhalts des ad b) angeführten Ergänzungersuchens und der dazu von der gefertigten Behörde angestellten Erwägungen ist auch hier festzuhalten, dass der Berufungswerberin damit Gelegenheit gegeben wurde, begründete Anträge zu stellen bzw. nachzuholen, umso mehr im Zuge der Erläuterungen des § 119 BAO mitgeteilt wurde, dass ein klares Bild sich aus einer Belegsammlung ohne jegliche Erläuterungen nicht gewinnen lasse.

Es ist daher wie ad b) zu schließen, dass die erforderlichen Anträge nicht nachgeholt wurden, zumal sie ansonsten in der BVE Berücksichtigung gefunden hätten. Die Berufungswerberin zeigt nicht auf, inwiefern die Abgabenbehörde I. Instanz den Sachverhalt unvollständig ermittelte. Ein Versäumnis der Abgabenbehörde I. Instanz ist nicht erkennbar, zumal ihr offenkundig Hinweise, die als begründete Anträge zu § 18 EStG 1988 zu qualifizieren gewesen wären, nicht vorgelegt wurden. Da im späten Verfahren nur behauptet wurde, dass die Berufungswerberin diverse Versicherungen hatte, deren Beträge über dem Sonderausgabenpauschale lagen, ist nach erfolgter Aufklärung der Berufungswerberin über ihre Pflichten gem. § 119 BAO davon auszugehen, dass sie die erforderlichen Beweise nicht erbrachte und lt. herrschender oben angeführter VwGH-Judikatur zum Zurücktreten des Grundsatzes der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung bei Begünstigungsbestimmungen die Abgabenbehörde auch nicht verhalten war, weitere Ermittlungen durchzuführen. Es kann in der Folge der Berufung in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

ad d, e, f) Lt. Erkenntnis des VwGH vom 27.5.1998, 97/13/0013 und zahlreicher Vorjudikatur ist die Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten davon abhängig, dass der Werbungszweck und das erhebliche Überwiegen der beruflichen Veranlassung vom Abgabepflichtigen nachzuweisen sind, wobei eine bloße Glaubhaftmachung nicht genügt.

In Anbetracht der oben angeführten Erläuterung des § 119 BAO im Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde I. Instanz an die Berufungswerberin ist davon auszugehen, dass die Berufungswerberin über die ihr obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Bescheid wusste. Wenn sie nun im Vorlageantrag ausführt, dass auf vielen Bewirtungsquittungen auf der Rückseite angeführt war, wen sie bewirtete (Intendanten, Regisseure und Angehöriger anderer Bühnen in Österreich), ist davon auszugehen, dass diese Hinweise (das ist Namensangaben) keinen Nachweis des Werbungszwecks und des erheblichen Überwiegens der beruflichen Veranlassung darstellen: Allein mit der Namensführung ist nämlich noch nicht bewiesen, dass tatsächlich ein Werbungszweck und ein erhebliches Überwiegen der beruflichen Veranlassung vorlag. Hinweise, die als schlüssige Beweise für Werbung gewertet werden könnten, wie gezielte Gespräche für die Anbahnung eines Engagements oder Ähnliches werden offenkundig gar nicht erbracht: Dies ergibt sich auch schlüssig daraus, dass die Berufungswerberin meint, mit der Namensnennung auf der Rückseite der Quittung wären schon die erforderlichen Beweise gegeben.

Dies trifft ebenfalls zu bei den Ausführungen der Berufungswerberin zu Fahrten nach Deutschland, um dort Übungsstunden zu nehmen bzw. hinsichtlich der Kosten für Agenten und Kosten für Theater- und Aufführungsbesuche: Die Berufungswerberin verabsäumte es nachzuweisen, dass diese Übungsstunden bzw. Agenturkosten tatsächlich zielgerichtet zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung ihrer Einnahmen verausgabt wurden. Allein der Hinweis, dass sie Übungsstunden unternahm bzw. einen Agenten in Österreich hatte so wie sie Theater und diverse andere Aufführungen besuchte und dies ihr Kosten verursachte, ist als Beweis für das Vorliegen von Werbungskosten nicht ausreichend.

Es kann unter Hinweis auf § 119 BAO auch den gegenständlichen Berufungspunkten nicht stattgegeben werden.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden und entspricht diese Entscheidung dem Ergebnis lt. den erlassenen Berufungsvorentscheidungen

Linz, 9. September 2003