

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 15.11.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18.10.2013, Abgabekontonummer St.Nr., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Pensionist und bezieht neben einer ASVG-Pension Folgeprovisionen aus seiner ehemaligen Versicherungsvertretertätigkeit. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2012 machte er Werbungskosten für Arbeitsmittel, Reisetätigkeit und sonstige Werbungskosten geltend.

Im angefochtenen Bescheid fanden die genannten Werbungskosten keine Berücksichtigung, was damit begründet wurde, dass der Bf. ausschließlich Pensionsbezieher sei, weshalb keine Werbungskosten berücksichtigt werden könnten.

In der fristgerecht eingebrachten nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung beantragte der Bf. die Berücksichtigung der Werbungskosten laut Aufstellung. Begründend führte er aus, die Werbeaufwendungen bezögen sich auf alte abgeschlossene langfristige Verträge von der Dauer von mindestens 10 Jahren, die alle noch vor seiner Pensionierung abgeschlossen worden seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.01.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, laut den Ausführungen des Bf. handle es sich bei seiner nunmehrigen Tätigkeit um die Betreuung von Versicherungsnehmern, mit denen er bereits Jahre vor seiner Pensionierung Verträge abgeschlossen habe. Er erhalte dafür Folgeprovisionen, unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß eine

Betreuung seinerseits erfolge. Somit seien die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten nicht gegeben.

In seinem Vorlageantrag beantragte der Bf. weiterhin die Berücksichtigung der von ihm geltend gemachten Werbungskosten, weil die Verträge, aus denen er Folgeprovisionen erhalte, bereits vor seiner Pensionierung abgeschlossen worden seien.

Mit Schreiben vom 24.03.2014 wurde dem Bf. vorgehalten, dass er im Jahr 2012 ausländische Kapitalerträge erhalten habe, die er bisher nicht bzw. nicht in voller Höhe in seiner Steuererklärung angegeben habe. Er werde daher ersucht, seine ausländischen Kapitalerträge für diesen Zeitraum bekannt zu geben und seine Angaben mittels geeigneter Unterlagen (Kontoauszug, Sparbuch etc.) zu belegen.

Diesem Schreiben entsprechend gab der Bf. bekannt, dass ihm im Jahr 2010 Zinsen in Höhe 495,44 Euro zugeflossen seien, und übermittelte eine Bestätigung der auszahlenden Bank.

Das Finanzamt legte die als Beschwerde zu behandelnde Berufung dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht, die beantragte Werbungskosten nicht in Abzug zu bringen, jedoch bei der Berechnung der Einkünfte und der Einkommensteuer das Werbungskostenpauschale, sowie den Verkehrsabsetzbetrag und den Arbeitnehmerabsetzbetrag zu berücksichtigen, weil hinsichtlich der Folgeprovisionen ein aufrechtes Dienstverhältnis vorliege. Darüber hinaus seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 495,44 Euro mit dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a EStG zu versteuern.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Betreffend Folgeprovisionen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. erhielt 2012 als pensionierter Versicherungsvertreter neben seiner ASVG-Pension Folgeprovisionen gemäß § 6 Kollektivvertrag für Angestellte des Außendienstes der Versicherungsunternehmen. Diese Zahlungen wurden unabhängig davon geleistet, ob die Versicherungsnehmer weiter betreut werden oder nicht. Der Kundenstock wurde anlässlich der Pensionierung des Bf. auf dessen Sohn übertragen.

Die vom Bf. geltend gemachten Werbungskosten stehen in keinem Zusammenhang mit den von ihm erzielten Folgeprovisionen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, wie insbesondere dem Schreiben der Versicherungsanstalt vom 19.03.2014, dem Vorbringen des Bf. und folgender Beweiswürdigung:

Der Bf. gibt zur Erklärung seiner Werbungskosten lediglich an, dass ihm Folgeprovisionen aus in seiner Aktivzeit abgeschlossenen Versicherungsverträgen zugeflossen seien.

Den von ihm vorgelegten Aufzeichnungen ist zu entnehmen, dass die von ihm geltend gemachten Fahrtkosten für Kundenbesuche angefallen sein sollen. Es ist daraus weder ersichtlich, welche Kunden in welcher Angelegenheit besucht worden sein sollen, noch in welchem Zusammenhang diese Besuche mit den erhaltenen Folgeprovisionen stehen. Da die Betreuung des Kundenstockes nunmehr seinem Sohn obliegt, und die Übernahme des Kundenstockes den Versicherungsnehmern auch mitgeteilt wurde, kann nicht ersehen werden, welche Funktion dem Bf. zukommen sollte, zumal seine Kontaktaufnahme mit Kunden eine Einmischung in den Aufgabenbereich seines Sohnes darstellen würde. Im Übrigen blieb der Bf. aber auch jeglichen Nachweis dafür schuldig, dass er tatsächlich Kontakt mit ehemaligen Kunden aufgenommen hat und welche Auswirkungen dies auf die Höhe der Folgeprovisionen gehabt haben sollte.

Soweit der Bf. Kosten von Arbeitsmitteln anführt, erklärt er nicht, worum es sich dabei handelt und in welchem Zusammenhang diese mit seinen Einnahmen stehen.

Hinsichtlich der als sonstige Werbungskosten geltend gemachten Beträge, die er laut den vorgelegten Bestätigungen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen im Jahr 2012 bezahlt haben soll, ist festzuhalten, dass diese in keinem Zusammenhang mit den Folgeprovisionen für vor 2012 abgeschlossene Versicherungsverträge stehen; Einnahmen aus im Jahr 2012 abgeschlossenen Versicherungsverträgen wurden jedoch nicht erklärt.

Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4 EStG 1988) begründen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich und ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich zu, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 leg. cit. nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 EStG 1988 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 EStG 1988, steht gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 ein Pensionistenabsetzbetrag zu.

Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu.

Werbungskosten sind Ausgaben (von Geld oder geldwerten Gütern), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Der Begriff der Werbungskosten ist also kausal definiert. Aufwendungen oder Ausgaben sind beruflich veranlasst, wenn sie

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen,
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den/die Steuerpflichtige(n) unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Damit Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden können, müssen sie mit der Einkünfteerzielung in einem nach außen in Erscheinung tretenden objektiven Zusammenhang stehen und gleichzeitig subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den/die Steuerpflichtige(n) unfreiwillig treffen.

Werbungskosten können nur geltend gemacht werden, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des/der Steuerpflichtigen vorliegt (vgl. *Sutter/Pfalz* in Hofstätter/Reichel, EStG - Kommentar, § 16 Tz 21 und 25).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Bf. seit dem Jahr 2011 in Pension ist. Neben seiner ASVG-Pension erhält er von seinem ehemaligen Arbeitgeber weiterhin nichtselbständige Einkünfte aus dem früheren Dienstverhältnis in Form der anteiligen Folgeprovision gemäß § 6 KVA. Er erhält diese Folgeprovisionen unabhängig von jeder Arbeitsleistung, insbesondere auch ohne jede Verpflichtung zur Weiterbetreuung ehemaliger Kunden, ausbezahlt.

Es gibt keinen Hinweis darauf, dass der Bf. durch die von ihm angeblich durchgeführten Kundenbesuche die Höhe seiner Folgeprovisionen in irgend einer Weise hätte beeinflussen können, zumal der Vertragsbestand auch durch den neuen Außendienstmitarbeiter (im gegenständlichen Fall den Sohn des Bf.) gesichert wird.

Der Kausalzusammenhang zwischen den Fahrten und den Folgeprovisionen des pensionierten Versicherungsvertreters ist nicht erwiesen und auch nicht beweisbar. Es liegt aber am Steuerpflichtigen einen Veranlassungszusammenhang zwischen beruflichen Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen nachzuweisen. Fehlt - trotz Verlangens - ein solcher Nachweis und ist ein Veranlassungszusammenhang überhaupt nicht nachweisbar, so stellen die geltend gemachten Aufwendungen keine Werbungskosten dar.

Nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 wird der Werbungskostenpauschbetrag für Werbungskosten gewährt, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen. Der Pauschbetrag steht aber nur aktiven Arbeitnehmern zu. Es sollen damit Werbungskosten abgegolten werden, die bei nichtselbständigen Einkünften tatsächlich erwachsen können, unabhängig davon, ob auch tatsächlich Werbungskosten angefallen sind.

Sowohl der Werbungskostenpauschbetrag als auch der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag setzen ein bestehendes (aktives) Dienstverhältnis voraus.

Das Gesetz unterscheidet Vorteile aus einem bestehenden und aus einem früheren Dienstverhältnis. Die Abgrenzung erfolgt danach, ob das Entgelt für eine aktive Dienstleistung im Einzelfall geleistet wird, oder als Entgelt für die Gesamtheit der während eines langjährigen Zeitraumes erbrachten Dienstleistung. Nach der Rechtsprechung kommt es bei der Abgrenzung weder auf die Fälligkeit des Entgeltes noch auf das Zufließen an.

Spätere Bezüge, die mit einer konkreten Dienstleistung in Zusammenhang stehen, sind danach Bezüge aus einem bestehenden Dienstverhältnis; ansonsten liegen Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vor (z.B. bei Pensionszahlungen).

Die Unterscheidung zwischen Vorteilen aus einem bestehenden und einem früheren Dienstverhältnis hat insoweit materiellrechtliche Auswirkungen, als das Werbungskostenpauschale, der allgemeine Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag nur für Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis zustehen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 25 Tz 16ff).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung gehört somit zu den Vorteilen aus einem bestehenden Dienstverhältnis auch das Entgelt für "aktive" Dienstleistungen ohne Rücksicht darauf, ob das Dienstverhältnis beendet ist, wie dies etwa bei Folgeprovisionen eines Versicherungsverstärkters der Fall ist (VwGH 8.10.1969, 847/68). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.06.2009, 2007/15/0251, ausführt, ist für den Anspruch auf Folgeprovisionen der Abschluss eines Versicherungsvertrages Voraussetzung, der vom Versicherungsangestellten noch in seiner aktiven Dienstzeit getätigt wurde und somit eine Leistung der Aktivzeit darstellt. Die Folgeprovision ist ihrem Wesen nach nichts anderes als die Abschlussprovision, von der sie sich nur durch ihre Abhängigkeit von dem Weiterbestand des Versicherungsvertrages und somit durch ihre Fälligkeit unterscheidet.

Der Bf. hat 2012 daher im Hinblick darauf, dass die Folgeprovisionen für einzelne Vertragsabschlüsse in seiner Aktivzeit bezahlt werden, weiterhin (nachträgliche) Einkünfte aus einem (früher) bestehenden Dienstverhältnis bezogen, obwohl er sich unbestritten bereits in Pension befand.

§ 33 Abs. 5 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 stellt für die Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages und des Arbeitnehmerabsetzbetrages nur darauf ab, dass es sich um Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis handelt.

Auch wenn § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 festhält, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten sind, steht der Verkehrsabsetzbetrag unabhängig davon zu, ob überhaupt ein Fahrzeug (Verkehrsmittel) bzw. welches Fahrzeug

(Verkehrsmittel) verwendet wird, ob die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist oder nicht (vgl. *Herzog* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 33 Tz 71/1). Es kommt damit für die Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages nicht darauf an, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überhaupt notwendig sind.

Das gleiche gilt auch für den Werbungskostenpauschbetrag, weil dessen Gewährung nicht davon abhängt, ob tatsächlich Werbungskosten entstanden sind, sondern nur, ob es möglich ist, dass welche erwachsen können. Dass aber auch in der gegenständlichen Konstellation das Entstehen von Werbungskosten nicht vollkommen ausgeschlossen werden kann (bspw. bei möglichen Streitigkeiten über die Höhe der ausbezahlten Folgeprovisionen), ist evident.

Aus diesem Grund sind sowohl der Werbungskostenpauschbetrag als auch der Arbeitnehmerabsetzbetrag und der Verkehrsabsetzbetrag bei der Ermittlung der Einkommensteuer 2012 in Abzug zu bringen.

2.) Betreffend Zinserträge:

Der Bf. erhielt 2011 ausländische Zinserträge in Höhe von 495,44 Euro, die keinem KEST-Abzug unterworfen wurden.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Zinsen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5 leg. cit.) anzuwenden ist.

Da kein Regelbesteuerungsantrag im Sinne des § 27a Abs. 5 EStG 1988 gestellt wurde und die ausländischen Zinsen keiner Abzusplicht im Sinne des § 93 EStG 1988 unterlagen, sind diese gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da bezüglich der Rechtsfragen, ob bei der Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen ein Werbungskostenpauschbetrag im

Sinne des § 16 Abs. 3 EStG 1988 von den Folgeprovisionen eines pensionierten Versicherungsvertreters abzuziehen ist, und bei der Berechnung der Einkommensteuer ein Arbeitnehmer- und ein Verkehrsabsetzbetrag in Abzug zu bringen sind, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 26. März 2018