



GZ. RV/0273-F/08,
miterledigt RV/0274-F/08,
RV/0275-F/08

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch die Dr. Frei Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, 6700 Bludenz, Alte Landstraße 31, gegen die gem. § 299 BAO erlassenen Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004, 2005 und 2007 vom 10. März 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber ist seit 1. Juli 2002 Chefredakteur und Geschäftsführer der X, Zeitungs- und Verlagsgesellschaft m.b.H. und beantragt für die Berufungsjahre die Berücksichtigung des „Journalistenpauschales“ iSd. zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (idF BGBI. II 2001/382).

Das Finanzamt hat die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales für Journalisten in der gesonderten Begründung vom 25. März 2008 zu den Berufungsvorentscheidungen (BVE) vom selben Tag im Ergebnis deswegen abgelehnt, weil der Bw neben seiner Tätigkeit als Chefredakteur der X auch deren Geschäftsführer sei. Die in der Verordnung angeführten Pauschbeträge könnten nur von Arbeitnehmern in Anspruch genommen werden, deren

Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausschließlich einer oder mehrerer der angeführten Berufsgruppen entspreche. Eine Aliquotierung des Pauschbetrages bei nicht ausschließlicher Tätigkeit sei nicht möglich.

Mit Schriftsatz vom 27. Mai 2008 hat der Bw in Ergänzung des Vorlageantrages u.a. mitgeteilt, dass die Tätigkeit als Chefredakteur „*praktisch 100 % seiner Arbeitszeit*“ umfasse. Die Einstellung eines Dienstnehmers mit ausschließlicher Geschäftsführertätigkeit wäre auf Grund der Unternehmensgröße und Mitarbeiterzahl der X neben einem Chefredakteur betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll, da seine effektive Tätigkeit „*auf die Beachtung und Einhaltung der rechtlichen Vorschriften wie beispielsweise der Unterfertigung des beim Firmenbuch einzureichenden Jahresabschlusses beschränkt*“ bliebe.

Dieses Vorbringen wurde der Vertreterin des Finanzamtes mit E-Mail vom 9. Juni 2008 vorgehalten und vertrat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates unter Berücksichtigung dieses Vorbringens mit Hinweis auf VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044 (zu einem Vertreter und handelsrechtlichen Alleingeschäftsführer) im Wesentlichen die Ansicht, dass im Fall eines Chefredakteurs (= Journalist), der auch die Funktion eines Geschäftsführers bekleide, aber nahezu 100 % seiner Arbeitszeit für die Tätigkeit als Chefredakteur aufwende, es gleichermaßen bzw. angesichts dessen, dass anders als bei Vertretern nach dem Verordnungstext keine ausschließliche Journalistentätigkeit Voraussetzung sei, erst recht unsachlich wäre, den Pauschbetrag für Journalisten unter Hinweis auf eine zusätzliche Geschäftsführertätigkeit zu verneinen. Das Finanzamt wurde gebeten, die Möglichkeit der Erledigung der Berufung mit 2. stattgebenden Berufungsvorentscheidungen zu prüfen. Der Vertreterin des Finanzamtes wurde angeboten, falls ihr dieser Schriftsatz, der vom Finanzamt an den UFS weitergeleitet worden war, nicht vorliege, diesen per Telefax zu übermitteln. Die Vertreterin hat den Schriftsatz nicht angefordert, sodass davon ausgegangen werden kann, dass ihr dessen Inhalt bekannt war bzw. ist.

Mit E-Mail vom 9. Juni 2008 hat die Vertreterin des Finanzamtes darauf verwiesen, nach den LStR, Rz 401, fünfter Absatz, würden zu den Journalisten nur Chefredakteure, andere Schriftleiter, Redakteure, andere ausschließlich journalistisch tätige Mitarbeiter, nicht hingegen auch mit verlegerischen oder kommerziellen Fragen beschäftigte Personen zählen.

Diesbezüglich vertrat die Referentin in ihrer Antwortmail vom selben Tag die Ansicht, sie sehe fallbezogen keinen Widerspruch zu den LStR, Rz 401, zumal dezidiert Chefredakteure angeführt seien und damit nach den LStRL, wenn jemand Chefredakteur sei, eine Prüfung, ob er im Rahmen dieser Tätigkeit auch mit kommerziellen, verlegerischen Fragen beschäftigt sei, offensichtlich nicht angestellt werde. Die Formulierung in LStR, Rz 401, sei ihres Erachtens dahingehend zu verstehen, dass der Chefredakteur **jedenfalls** Journalist sei, während

andere Personen, die neben journalistischen Tätigkeiten auch mit verlegerischen oder kommerziellen Fragen beschäftigt seien, nicht als Journalisten anzusehen seien. Das Finanzamt habe in der BVE - die Referentin nehme an aufgrund der LStRL-Meinung - dezidiert festgestellt, dass Chefredakteure Journalisten seien und der Bw Journalist sei. Als „schädlich“ sei lediglich die Geschäftsführerfunktion und **nicht eine verlegerische / kommerzielle Tätigkeit im Rahmen der Chefredakteur-Tätigkeit** angesehen worden. Im konkreten Fall übe dieselbe Person eine Tätigkeit als Chefredakteur und eine nach dem Vorbringen dem Umfang nach völlig untergeordnete Geschäftsführertätigkeit aus. Die völlig untergeordnete Geschäftsführertätigkeit ändere aber laut VwGH die **Zuordnung zu einer Berufsgruppe** (hier Chefredakteur = Journalist) nicht.

Mit E-Mail vom 10. Juni 2008 hat die Vertreterin des Finanzamtes, ohne auf die Ausführungen der Referentin in der E-Mail vom 9. Juni 2008 näher einzugehen, der Referentin eine Anfragenbeantwortung aufgrund einer telefonischen Anfrage an den bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer weitergeleitet, worin dieser die Ansicht vertrat, dass anders als im (stattgebenden) Erkenntnis des VwGH 2003/15/0044 vom 24.2.2005, bei dem dem Geschäftsführer eines kleinen Unternehmens das Vertreterpauschale zuerkannt worden sei, es hier um die Geschäftsführung eines großen Unternehmens gehe. Der Geschäftsführer sei daher neben seinen Aufgaben iSd. GmbH-Gesetzes zwangsläufig auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen beschäftigt, weshalb laut LStRL, Rz 401 iVm Rz 407 das Werbungskosten-Pauschale für die Tätigkeit als Chefredakteur nicht zustehe.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches – wie aus der E-Mail hervorgeht - vom Sachverhalt ausgeht, dass der (einige) Geschäftsführer einer großen bundeslandesweiten Tageszeitung „*auch die Tätigkeit als Chefredakteur*“ ausübt. Dies impliziert nach Ansicht der Referentin, dass sachverhaltsmäßig unterstellt wird, dass es sich bei der Tätigkeit als Chefredakteur um die „*Nebentätigkeit*“ handle. Diese Annahme steht klar im Widerspruch zum Vorbringen des Bw im ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag, wonach nahezu 100 % seiner Arbeitszeit auf die Tätigkeit als Chefredakteur entfalle. Festgehalten werden muss allerdings, dass auf Grund der telefonischen Anfrage der Vertreterin des Finanzamtes an den bundesweiten Fachbereich nicht festgestellt werden kann, ob diesem der Sachverhalt / das Vorbringen des Bw richtig und vollständig geschildert wurde.

Die Anfragenbeantwortung des bundesweiten Fachbereiches ist damit zu einem von der derzeitigen Aktenlage abweichenden Sachverhalt ergangen. Die Vertreterin des Finanzamtes ist in der E-Mail vom 10. Juni 2008 der Feststellung der Referentin in der E-Mail vom 9. Juni 2008, wonach nach den LStR, Rz 401, der Chefredakteur **jedenfalls** als Journalist anzusehen sei und dies für den Bw auch in der Begründung zu den Berufungsentscheidungen dezidiert

festgestellt worden sei, nicht entgegengetreten, sodass davon ausgegangen werden kann, dass das Finanzamt den LStRL Rz 401 nicht (mehr) den Inhalt bemisst, dass eine **mit der Chefredakteur-Tätigkeit verbundene kommerzielle oder verlegerische Tätigkeit** der Gewährung des Pauschales entgegenstehe. Auch in der Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches wird diese Ansicht nicht vertreten.

Das Finanzamt hat in der Begründung zu den Berufungsverfahrensentscheidungen die Ansicht vertreten, dass eine **neben der Tätigkeit als Chefredakteur** ausgeübte Geschäftsführertätigkeit **generell** „schädlich“ sei. Nunmehr geht das Finanzamt über Vorhalt des VwGH-Erkenntnisses vom 24.2.2005, 2003/15/0044 dem Vorbringen des Bw zuwiderlaufend und ohne weitere Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse davon aus, die Chefredakteur-Tätigkeit sei untergeordnet, hält offensichtlich die „*zwangsläufige*“ Beschäftigung eines Geschäftsführers *auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen* als der Gewährung des Pauschales für Journalisten entgegenstehend und den vom VwGH beurteilten Sachverhalt angesichts der „*Größe*“ des Unternehmens mit dem gegenständlichen nicht für vergleichbar. Feststellungen zur (angenommenen) Größe des Unternehmens bzw. dahingehend, welche rechtlichen Schlüsse sich daraus nach Ansicht des Finanzamtes für die Beurteilung der Frage, ob dem Bw das Pauschale für Journalisten zusteht, ergeben, wurden nicht getroffen.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzamtes teilt die Auffassung des bundesweiten Fachbereiches, wonach ein Geschäftsführer eines Verlagsunternehmens zwangsläufig auch mit „*kommerziellen oder verlegerischen Fragen*“ beschäftigt ist, nicht aber die daraus gezogenen rechtlichen Schlüsse, dass u.a. deshalb das Werbungskostenpauschale für Journalisten nicht zu gewähren sei. Weshalb nämlich bei einem Chefredakteur, der laut LStR jedenfalls der Berufsgruppe der Journalisten zugerechnet wird, eine Beschäftigung auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit bei der Chefredakteur-Tätigkeit zu Werbungskosten in geringerem Umfang führen sollte, als sie bei einem Journalisten auf Grund der Durchschnittssatzverordnung angenommen werden, ist für die Referentin nicht erkennbar. Der vom Finanzamt ebenfalls erhobene Einwand der „*Größe*“ des Unternehmens kann ebenso wie die mit der Geschäftsführer-Tätigkeit verbundene Beschäftigung mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen nach Ansicht der Referentin nur dann der Gewährung des Pauschales entgegenstehen, wenn **sachverhaltsmäßig gedeckt** festgestellt werden kann, dass der **Umfang der Geschäftsführertätigkeit** des Bw nicht - wie vom VwGH gefordert - als gegenüber der (hier) Chefredakteur-Tätigkeit des Bw als „*völlig untergeordnet*“ zu beurteilen ist, zumal diesfalls auf Grund des Umfangs der zusätzlich zur Chefredakteur-Tätigkeit ausgeübten Geschäftsführertätigkeit davon auszugehen wäre, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen, als sie durch das Pauschale für Journalisten abgegolten werden sollen.

Hegt das Finanzamt aber Zweifel am Vorbringen des Bw, wonach seine Tätigkeit als Chefredakteur „praktisch 100% seiner Arbeitszeit“ in Anspruch nehme, was zutreffendenfalls bedeuten würde, dass diesfalls das Ausmaß (der Umfang) der Geschäftsführertätigkeit als völlig untergeordnet anzusehen und das Pauschale zu gewähren wäre, so ist es Aufgabe des Finanzamtes, zunächst **die mit einer Chefredakteur-Tätigkeit bzw. geschäftlichen Leitung eines Verlagsunternehmens üblicherweise verbundenen Aufgaben ihrer Art nach festzustellen**. Dies ist im gegenständlichen Fall schon deshalb notwendig, weil naturgemäß der Umstand, dass der Bw gleichzeitig Chefredakteur und Geschäftsführer des Unternehmens ist, nicht zu einer „willkürlichen“ (im Sinne von fremdunüblichen) Zuordnung von Aufgaben zur jeweiligen Funktion führen darf. Die vom Bw tatsächlich als Chefredakteur bzw. Geschäftsführer des Verlagsunternehmens zu erbringenden Aufgaben wären sodann der jeweiligen Funktion (Chefredakteur, Geschäftsführer) zuzuordnen. Diese Abgrenzung hat sowohl der Art als auch dem Umfang der Tätigkeit nach zu erfolgen (vgl. dazu nochmals VwGH ZI. 2003/15/0044). Überdies ist wie im vom VwGH entschiedenen Fall zu erheben, ob bzw. welche Tätigkeiten der „geschäftlichen Leitung“ allenfalls anderen Personen übertragen wurden, zumal die Ergebnisse dieser Ermittlungen wiederum das Ausmaß der tatsächlich vom Bw ausgeübten Geschäftsführertätigkeit mitbestimmen.

Das Finanzamt wird sohin nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen (selbstverständlich unter Wahrung des Parteiengehörs) erstmals sachverhaltsmäßig gedeckt festzustellen und zu begründen haben, welche Tätigkeiten warum welcher Funktion des Bw (Chefredakteur, Geschäftsführer) **ihrer Art nach zuzuordnen** seien und sodann **Feststellungen über ihren jeweiligen Umfang** zu treffen haben. Erst auf Grund der sich daraus ergebenden Relation zwischen dem **tatsächlichen Umfang** der Chefredakteur-Tätigkeit des Bw zu seiner Geschäftsführertätigkeit (Tätigkeiten der geschäftlichen Leitung) kann die Beurteilung getroffen werden, ob die Geschäftsführertätigkeit iSd. vom Unabhängigen Finanzsenat als auch für die Beurteilung der Gewährung des Journalistenpauschales als maßgeblich erachteten Erkenntnisses des VwGH vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, als „völlig untergeordnet“ zu beurteilen ist.

In diesem Zusammenhang wird nochmals die **allgemeingültige** Aussage des VwGH im genannten Erkenntnis zur Frage, ob eine zusätzlich ausgeübte Tätigkeit der Gewährung eines Pauschales für Werbungskosten entgegensteht, hervorgehoben, wonach **eine völlig untergeordnete zusätzliche Tätigkeit** die Zuordnung (Subsumption) unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen (sachverhaltsbezogen wäre dies jene der Journalisten) nicht ändert, **zumal sie typischerweise nicht dazu führe, dass Werbungskosten**

in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie. Dies bedeutet aber auch, dass eine völlig untergeordnete zusätzliche Tätigkeit (welcher Art auch immer) keine Kürzung bzw. nur anteilige Gewährung des Pauschales bewirkt.

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten unerhoben geblieben ist und das Finanzamt bei Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu anders lautenden Bescheiden kommen hätte können. Damit liegen aber gegenständlich die Voraussetzungen für eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz iSd. § 289 Abs. 1 BAO vor.

Ob tatsächlich anders lautende Bescheide (nach der Aufhebung) zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides vom Finanzamt durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (Vg. VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Es ist nicht Aufgabe des UFS als Kontroll- und Rechtsschutzorgan die Abgabenbehörde erster Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. dazu RV/0226-S/05 unter Verweis auf Beiser, SWK 3/2003, 102 ff.).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juni 2008