



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes B. betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in S und €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Weiteren kurz Bw. genannt) hat im Jahr 2001 neben Pensionseinkünften der PVANG von der I Versicherung (nunmehr G Versicherung) bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 war ersichtlich, dass der Bw. Werbungskosten in Höhe von 216.255,00 S geltend machte, worunter unter dem Titel "*Kosten für KFZ*" (nach Abzug eines Privatanteiles von 25 %) ein Betrag von 152.524,00 S ausgewiesen wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 2. Mai 2003 wurden von den geltend gemachten Kfz - Kosten lediglich 52.728,22 S, vom Gesamtbetrag an geltend gemachten Aufwendungen 92.079,00 S als Werbungskosten berücksichtigt. Das Finanzamt hat allerdings für die behindertengerechte Ausstattung des Kfz von Amts wegen einen Betrag von 25.200,00 S

(Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 28.5.2003 hat der Bw. fristgerecht gegen diesen Bescheid berufen und begründend u.a. darauf verwiesen, dass er der Meinung sei, dass der gravierende Unterschied bei den Werbungskosten in der Nichtbeachtung der Abschreibungen für sein Fahrzeug liege. Der Berufung wurde eine Aufstellung mit dem Titel *"Erhöhter Werbeaufwand für 2001"* angeschlossen, aus der die Zusammensetzung des Gesamtbetrages für Kfz-Kosten ersichtlich war. Zusätzlich zu den ursprünglich geltend gemachten "Kfz-Aufwendungen" wurde ein Betrag 23.464,00 S für Versicherungsprämie angeführt. In dieser Aufstellung war u.a. ein Betrag von 58.016,00 S für *"Sonderausstattung für Invaliden-KFZ, zweites Jahr weitere 50 % von 116.032,00 S"* ausgewiesen. Von den geltend gemachten Kfz-Kosten war jeweils ein Privatanteil von 25 % (gesamt 56.707,00 S) ausgeschieden worden, sodass nunmehr für KFZ Aufwendungen ein Betrag von 170.122,00 S als Werbungskosten geltend gemacht wurde.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren hat das Finanzamt der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2003 teilweise Folge gegeben. Abweichend vom Erstbescheid wurden Werbungskosten in Höhe von 127.424,00 S berücksichtigt. Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Sonderausstattung wurde neuerlich trotz Vorlage einer Bestätigung des Autohauses S vom 14.3.2003 betreffend Invalidenausstattung des Fahrzeuges nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Daraufhin hat der Bw. fristgerecht mit Schreiben vom 15. Juli 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Der Unabhängigen Finanzsenat hat das Finanzamt gebeten (§ 279 Abs. 2 BAO), die Frage zu klären, um welche Art von Einkünften es sich bei den Zahlungen der Interunfall an den Bw. handle, zumal die Werbungskosten offensichtlich im Zusammenhang mit diesen als nichtselbständige Einkünfte (Pensionseinkünfte) gemeldeten Zahlungen stehen sollten. Das Finanzamt hat sich sodann fernmündlich an den Bw. gewendet, der daraufhin mit Schreiben vom 15.2.2005 Folgendes mitgeteilt hat:

"Folge- Nach-, - und Pflegeprovisionen werden während der vereinbarten Laufzeit der Kundenverträge fällig und sind selbstverständlich Gehaltsbestandteil. Abrechnungsunterlagen aus 2001 und danach, wahllos herausgegriffen, übergebe ich Ihnen in Kopie.

Durch die Zahlung von Folgeprovisionen wird erwartet, dass der Kunde auch nach dem Abschluss in fachlicher, schadensmäßiger Hinsicht weiter beraten und damit auch besucht wird.

Weiters habe ich durch meine jahrzehntelange Tätigkeit vor Ort die Chance dem Kunden das Gefühl der Sicherheit zu geben, sodass er keine Veranlassung sieht, einen Wechsel des Anbieters in Erwägung zu ziehen, denn das hätte den sofortigen Wegfall der Folgeprovisionen als Konsequenz.

Weiters ist durch meine Möglichkeit auch die Möglichkeit für meine Kinder (Namen), die mittlerweile alle mehr und mehr in dem Kundenstock arbeiten, gegeben, auch

Geschäftserweiterungen und Neugeschäfte abzuschließen. Die Steuerleistung meiner Kinder geht indirekt auch auf das von mir gefestigte Vertragspotenzial zurück.

Es wird also nicht nur mein Einkommen an Folgeprovisionen gesichert, sondern auch der künftige Fortbestand des Kundenstockes. Dieser wird nunmehr im Jahre 2005 gänzlich auf meine Kinder übergehen, sodass nur noch Beratertätigkeit durch mich erfolgen wird.

Mittlerweile wurde auch die "I" in die G-Gruppe eingegliedert, allerdings durch Übernahme aller Vorverträge. Ich möchte nochmals darauf hinweisen, dass ich meinen mittlerweile fünf Jahre alten Pkw nur fahren darf, wenn die behördlich vorgeschriebenen Einbauten, die ich als Ausgabe, verteilt auf zwei Jahre absetzen will, auch vorhanden sind. Abschließend möchte ich auch bemerken, dass hievon lediglich 60% in Ansatz kommen, da ja 40 % Privatanteil wegen meiner eingeschränkten Tätigkeit berechnet sind."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall war zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, ob der vom Bw. geltend gemachte Betrag für die behindertengerechte Adaptierung eines Pkws als Werbungskosten oder – wovon das Finanzamt ausgeht – als außergewöhnliche Belastung gem. § 35 EStG 1988 – zu berücksichtigen ist. Im Schreiben vom 15.2.2005 hat sich der Bw. mit einer Berücksichtigung von 60 % der ursprünglich geltend gemachten Betrages von 58.016,00 S, sohin von 34.809,60 S, einverstanden erklärt. Seinerseits war ursprünglich ein Privatanteil von 25 % zum Ansatz gebracht worden.

Eingangs ist festzustellen, dass der Bw. – wie sich aus der vorgelegten Rechnung vom 3. März 2000 ergibt - das Fahrzeug bereits im Jahr 2000 angeschafft hat und im Jahr 2000 50 % der Gesamtkosten für die behindertengerechte Ausstattung unter Ausscheiden eines Privatanteils von 25 % im Wege der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend gemacht hat.

Im Streitjahr 2001 geht das Finanzamt nunmehr davon aus, dass es sich dabei um eine Sonderausstattung handle, die die Obergrenze der angemessenen Anschaffungskosten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 von 467.000 S nicht erhöhe. Den Aufwendungen des Bw. wurde allerdings im Wege einer außergewöhnlichen Belastung Rechnung getragen.

Der Bw. hat im Vorlageantrag im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei den Kosten nicht um Ausgaben für eine luxuriöse Ausstattung handle, sondern er diese ausschließlich aufgewendet habe, damit er zur Berufsausübung überhaupt das Fahrzeug in Betrieb nehmen könne. Ohne diesen Mehraufwand sei das Fahrzeug für ihn völlig unbrauchbar.

Der Unabhängige Finanzsenat bezweifelt angesichts der Sachlage und der vorgelegten Bestätigungen (Autohaus S, Bundessozialamt V.) nicht, dass der Bw. die Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung des Pkw getätigt hat, und dass diese aufgrund der Behinderung auch notwendig waren. Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch nicht die Auffassung des Finanzamtes, dass es sich dabei um Sonderausstattung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, die in der Angemessenheitsgrenze enthalten sei, handelt. Es ist dem Bw. schließlich darin zuzustimmen, dass im gegenständlichen Fall keineswegs ein

Zusammenhang zu einer luxuriösen Ausstattung eines Pkw (z. B. Sonderlackierungen, Alufelgen etc.) hergestellt werden kann.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass Ausgaben, die Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können (§ 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988), und zwar auch dann nicht, wenn sie nur beschränkt abzugsfähig sind. Daher sind z. B. Krankheitskosten aus einer typischen Berufskrankheit (z.B. Staublung eines Bergarbeiters, Asbestose) nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern (ohne Selbstbehalt) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 9 zu § 34).

Der Bw. hat nicht behauptet, dass die Behinderung unmittelbar (im Sinne von ursächlich) mit einer beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang steht (vgl. auch Doralt, EStG-Kommentar, Tz 220 zu § 16, "ABC der Werbungskosten", Stichwort Krankheitskosten). Da aber damit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer beruflichen Tätigkeit und der Behinderung verneint werden muss, können die Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung des Pkw, auch wenn das Fahrzeug nur nach seiner behindertengerechten Ausstattung (beruflich und privat) genutzt werden kann, schon aus diesem Grund nicht als Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 abgezogen werden. Sie sind allerdings – dem Finanzamt folgend - als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 der aufgrund § 35 Abs. 7 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 1998/91 (AÖF 1996/111 idF AÖF 1998/91) ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 2.100 S monatlich zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages bejaht und hat bereits im angefochtenen Bescheid den aufgrund dieser Verordnung zustehenden Jahresbetrag von 25.200,00 S als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Im Hinblick auf die vom Bw. vorgelegte Bestätigung des Bundessozialamtes V. , in der der Grad der Behinderung mit 100 % festgestellt wurde, steht dem Bw. darüber hinaus für das Jahr 2001 der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 9.948,00 S zu, zumal gemäß § 1 Abs. 3 der obig angeführten Verordnung die Mehraufwendungen gemäß § 3 dieser Verordnung nicht um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 zu kürzen sind. Es wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass dieser Freibetrag ausschließlich an den Grad der Behinderung anknüpft und nicht erforderlich ist, dass die Behinderung tatsächlich Aufwendungen mit sich bringt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 1 zu § 35).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid Aufwendungen des Bw., die dieser – wie aus dem Schreiben vom 15. Februar 2005 zweifelsfrei hervorgeht - im Zusammenhang mit den von der I Versicherung an den Bw. im Jahr 2001 geleisteten Zahlungen stehend erachtet als Werbungskosten berücksichtigt (92.379,00 S bzw. lt. BVE 127.724,00 S). Dies allerdings – wie die weiteren Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates ergeben haben – zu Unrecht. Die Aufwendungen können – mit Ausnahme des Gewerkschaftsbeitrages von 300,00 S - aus den nachstehenden Gründen nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für Gewerkschaftsbeiträge hat der VwGH die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 im Hinblick auf die Vertretung wirtschaftlicher Interessen (zB Ruhensbezüge) auch dann anerkannt, wenn der Steuerpflichtige in den Ruhestand getreten ist (vgl. VwGH 30.4.1975, 2006/74).

Da der Bw. laut den vorliegenden Lohnzetteln der PVANG und der I Versicherung ausschließlich Pensionseinkünfte erzielt hat, seitens des Bw. aber Werbungskosten (u. a. auch die Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung seines Kfz) geltend gemacht wurden, ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt, beim Bw. ergänzend zu erheben, in Zusammenhang mit welcher beruflichen Tätigkeit die Werbungskosten stehen sollen.

Aufgrund der Anfragenbeantwortung des Bw. vom 15. Februar 2005 hat sich der Unabhängige Finanzsenat am 28.2.2005 mit der G Versicherung AG, Adresse, telefonisch in Verbindung gesetzt. Auf Befragen, um welche Art von Bezügen (Aktivbezüge, Pensionsbezüge) es sich bei den für das Jahr 2001 an den Bw. geleisteten Zahlungen handle, wurde mitgeteilt (Aktenvermerk vom 28.2.2005), dass der Bw. seit 1.4.1997 in Pension sei, und es sich bei den Zahlungen des Jahres 2001 ausschließlich um Folgeprovisionen handle, die dem Bw. für die von Ihm vor der Pensionierung als Außendienstmitarbeiter abgeschlossenen Verträge zu zahlen seien. Es handle sich dabei um Zahlungen auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen. Demnach erhalte ein Außendienstmitarbeiter nach Beendigung der Tätigkeit (Pensionierung) für weitere 10 Jahre "Nachprovisionen" und zwar in Höhe von 60 % der Folgeprovisionen. Die Anfrage, ob der Bw. diese Nachprovisionen unabhängig von einer weiteren Betreuung der Versicherten erhalte, wurde dahingehend beantwortet, dass seitens der Versicherung keine Weiterbetreuung vorgesehen sei, bzw. nicht Voraussetzung für diese Zahlungen sei. Sollte allerdings ein Vertrag vor Ablauf der 10 Jahre vorzeitig beendet sein oder werden, ende damit auch der Anspruch auf die "Nachprovision" für diesen konkreten Vertrag. Es sei aber absolut das "Privatvergnügen" des Bw., wenn er

trotz Pensionierung die Kunden weiter besuche bzw. betreue. Eine Weiterbetreuung durch einen pensionierten Mitarbeiter sei schon deshalb nicht vorgesehen bzw. Voraussetzung für den Anspruch auf die "Nachprovisionen", zumal der Kundenstock bei der Pensionierung auf einen anderen Mitarbeiter übergehe, der dann auch die Betreuung der Kunden übernehme. An wen der Kundenstock des Bw. übergegangen sei, könne sie nicht sagen, aber es seien ja noch weitere Familienmitglieder bei der Versicherung tätig, und seien die Kunden möglicherweise auf diese übergegangen. Der Kollektivvertrag, aufgrund dessen die "Nachprovisionen" zu zahlen seien, sei unter der Internetadresse www.vvo.at (unter Kollektivverträge Versicherungsverband/Außendienst/§ 6) abrufbar. Anlässlich eines weiteren Telefonates vom 1.3.2005 wurde bestätigt, dass die Bestimmung des § 6 Abs. 2 des Kollektivvertrages im Jahr 2001 gleich gelautet habe wie jene, die im Internet abrufbar sei (Stand 1. April 2004). Es wurde auch bestätigt, dass die restlichen 40 % der Folgeprovisionen (60 % stünden dem Bw. zu) demjenigen zukommen würden, der den Kundenstock übernehme und fortan betreue.

Aufgrund der Auskunft der Versicherung besteht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel daran, dass es sich bei den Einkünften des Bw. von der Interunfall (nunmehr Generali) um Folgeprovisionen aus seiner durch die Pensionierung beendeten beruflichen Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter der Versicherung handelt. Wie die Versicherung bestätigt hat, beruht der Anspruch auf die Nachprovisionen auf einer kollektivvertraglichen Regelung (§ 6 Abs. 2, 2. Absatz des Kollektivvertrages für Angestellte der Versicherungsunternehmen, Stand 1. April 2004; abrufbar unter der von der Versicherung bekannt gegebenen Internetadresse). Eine Weiterbetreuung der Kunden, aus deren mit der Versicherung abgeschlossenen Verträgen die "Nachprovisionen" gezahlt werden, durch den pensionierten Mitarbeiter wird nicht vorausgesetzt. Dies erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat auch nachvollziehbar, zumal der Kundenstock eines ausgeschiedenen Mitarbeiters offensichtlich auf andere, aktiv tätige Mitarbeiter übergeht, die sodann die früheren Kunden des pensionierten Mitarbeiters zu betreuen haben, und dafür die restlichen 40 % der Folgeprovisionen lukrieren.

Wenn sich der Bw. aber trotz Pensionierung und damit ohne weitere Ausübung einer beruflichen Tätigkeit und ohne eine ihm von der Versicherung übertragene Dienstpflicht zu erfüllen, dennoch veranlasst sieht, seine ehemaligen Kunden weiter zu betreuen, so beruht dies auf reiner Freiwilligkeit und besteht kein Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen eines Pensionisten, die aus einer freiwilligen, nicht beruflich veranlassten Weiterbetreuung ehemaligen Kunden erwachsen, können aber nicht als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 in Abzug gebracht werden. Aus dem Schriftsatz vom 15. Februar 2005 erhellt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch das eigentliche Motiv des Bw., ehemalige Kunden weiter aufzusuchen und zu betreuen. Offensichtlich wollte der Bw. seinen Kindern, die *"mittlerweile alle mehr und mehr in dem Kundenstock arbeiten"*,

damit ermöglichen, dass sie auch "*Geschäftserweiterungen und Neugeschäfte*" abschließen. Nach seinen Angaben wird der Kundenstock im Jahr 2005 auf seine Kinder übergehen.

Es ist zwar durchaus menschlich verständlich, dass der Bw. das berufliche Fortkommen seiner Kinder fördern möchte. Die geltend gemachten Aufwendungen können aber aufgrund des Umstandes, dass der Bw. keine berufliche Tätigkeit mehr ausübt (Pensionist) und von Seiten der Versicherung eine Weiterbetreuung der Kunden nicht vorausgesetzt wird oder vorgesehen ist, und die "Nachprovisionen" dem Bw. aufgrund einer kollektivvertraglichen Regelung nach der Beendigung des Dienstverhältnisses bei Bestehen eines Anspruches auf eine Alters- oder Berufsunfähigkeitspension aus der Sozialversicherung zustehen, nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden (vgl. dazu VwGH 17.12.1998, 97/15/0011; SWK1997, 436). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass vielleicht der eine oder andere Vertrag ohne seine freiwillige Weiterbetreuung vorzeitig beendet wird. Dieses Risiko wird offensichtlich auch von der Versicherung in Kauf genommen, wenn nämlich mit der Pensionierung von Mitarbeitern deren Kunden von einem anderen, im aktiven Berufsleben stehenden Mitarbeiter übernommen und betreut werden.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall grundsätzlich die Voraussetzungen für die Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages gem. § 33 Abs. 6 EStG 1988 (idF BGBl. I 142/2000) vorliegen würden. Der Umstand aber, dass sich dieser Absetzbetrag gemäß dem letzten Satz dieser Bestimmung gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 230.000 S und 300.000 S auf Null vermindert, führt aber aufgrund der Höhe der Pensionsbezüge 2001 dazu, dass kein Pensionistenabsetzbetrag mehr zusteht.

Was die Berücksichtigung von Werbungskosten durch das Finanzamt im Berufungsjahr und in den Vorjahren (ab der Pensionierung) angeht, so ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde verpflichtet ist, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179 mit Hinweis auf VwGH 26.6.2002, 98/13/0172). Die Vorgangsweise des Unabhängigen Finanzsenates bewirkt daher keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Hinsichtlich der sich aus den Abänderungen ergebenden Änderung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €)

Feldkirch, am 2. März 2005