

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, St.Nr. 000/0000, gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 des Finanzamtes C vom 18. März 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen**.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Erklärung des Beschwerdeführers (Bf) zur Arbeitnehmerveranlagung für 2012 langte am 25. Februar 2013 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein.

Diese berichtigte die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen von eins auf zwei und legte der Veranlagung die gemeldeten, in der Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung gespeicherten Lohnzettel der ÖBB-Shared Service Center GmbH (Pensionsbezüge von 1.1. bis 31.12.2012) und der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau (Pensionsbezüge von 1.1. bis 31.12.2012) sowie den beantragten Kirchenbeitrag von 100,00 € zu Grunde.

Der Einkommensteuerbescheid vom 18. März 2013 führte zu einer Nachforderung von 385,00 € und enthielt den Hinweis, dass der Bf während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe. Die Lohnsteuer sei von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden. Bei der Veranlagung würden die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Der Bf zahle damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Im Zuge der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung erklärte der Bf, auf den Steuerausgleich verzichten zu wollen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde - unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 – ausgeführt, dass durch die Veranlagung dem progressiven Einkommensteuertarif Rechnung getragen werde, der bei Versteuerung des Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) in der Regel eine höhere Einkommensteuerschuld ergebe als bei getrennter Besteuerung zweier jeweils niedriger Einkommen.

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte lägen vor, wenn es sich der Art nach um Einkünfte handle, von denen grundsätzlich ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen sei (nicht entscheidend sei, ob im Einzelfall tatsächlich Lohnsteuer einbehalten worden sei).

Der Bf habe im Kalenderjahr 2012 sowohl von der Versicherungsanstalt der Eisenbahnen als auch der ÖBB-Shared Service Center GmbH von 1.1. bis 31.12.2012 Pensionsbezüge erhalten.

Aus den im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Lohnzetteldaten ergebe sich, dass er im Kalenderjahr 2012 gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert worden seien, bezogen habe.

Es treffe zwar zu, dass ein Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmergehälterveranlagung im Berufungswege zurückgezogen werden könne, und zwar auch dann, wenn die Antragsveranlagung zu einer Nachzahlung geführt habe. Die Zurückziehung sei aber nur möglich, wenn kein Fall einer Pflichtveranlagung vorliege.

Mit Eingabe vom 12. April 2013 wandte der Bf in einer als Vorlageantrag zu qualifizierenden "Berufung gegen die Vorentscheidung" ein, im Jahr 2012 nur eine Pension von der ÖBB erhalten zu haben. Die Österreichische Eisenbahn und die ÖBB Service Center seien ein Betrieb bzw. eine Pensionsstelle. Die ÖBB-Shared Service Center stehe mit Fahrbegünstigungen im Zusammenhang. Er zahle monatlich 13,01 € und könne als Pensionist mit der Bahn fahren. Die ÖBB-Shared Service Center sei ein Pensionservice betreffend Fahrbegünstigungen. Der Bf beziehe definitiv nur eine Pension von der ÖBB. Da es sich um keine Pflichtveranlagung handle, könne der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmergehälterveranlagung im Berufungswege zurückgezogen werden.

Das ÖBB-Shared Service Center sei eine Konsolidierung und Zentralisierung der ÖBB.

Der in Kopie beigefügten Verständigung der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau über die Leistungshöhe zum 1. Jänner 2013 ist eine Alterspension von 1.076,83 € abzüglich 54,92 € Krankenversicherung, abzüglich 3,26 € Lohnsteuer und abzüglich 13,01 € Fahrbegünstigung zu entnehmen, woraus sich ein Anweisungsbetrag von 1.005,64 € ergibt.

Ergänzend ersuchte der Bf mit Schreiben vom 18. April 2013 um Berücksichtigung eines Betrages von 100,00 € als Kirchensteuer. Laut beigefügter Kopie wurden sowohl 2012 als auch 2013 je 100,00 € als Mitgliedsbeitrag an "Humanitäre Kultur und Islamische Religionsvereinigung "NUR" C " geleistet.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2013 ersuchte das Finanzamt die ÖBB-Shared Service Center GmbH um Mitteilung, um welche Art von Zahlungen es sich bei dem übermittelten Lohnzettel (Bruttobezug 1.263,78 €) handle.

Dazu wurde mitgeteilt, dass der Bf und seine Gattin die Fahrbegünstigung (Pauschalversteuerung) in Anspruch nehmen würden. Der Betrag am Lohnzettel sei der Sachbezug für die außertarifmäßige Fahrbegünstigung.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Würdigung

1. Pflichtveranlagung:

§ 84 Abs. 1 Z 1 1. Satz EStG 1988 sieht vor, dass der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln hat.

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 lautet:

"Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind."

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, bei denen nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wird, gehören nach § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu diesen "Bezügen und Vorteilen" gehören alle Einnahmen (Geld oder geldwerte Vorteile) im Sinn des § 15 Abs. 1 EStG 1988.

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 (ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen.

Geldwerte Vorteile sind Vorteile, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (das sind die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988) an Stelle von Geld eingeräumt werden, die aber in Geld messbar sind; auch diese Vorteile sind der Versteuerung zu unterziehen. Sachbezüge liegen bei einer nicht in Geld bestehenden, von außen zufließenden objektiven Bereicherung des Steuerpflichtigen vor [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 15 Anm 24 (Stand 1.10.2010, rdb.at)].

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber (wie im vorliegenden Fall die monatliche Zahlung von 13,01 €) mindern den Sachbezugswert (Wanke, aaO, Anm 53a).

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG 1988 lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind.

Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben.

Bestimmte Sachbezüge sind nach § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei.

Nach § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen von der Einkommensteuer befreit.

Die durch Beförderungsunternehmen gewährte unentgeltliche oder verbilligte Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und deren Angehörigen stellt einen steuerfreien Sachbezug dar. Unter Beförderungsunternehmen sind solche zu verstehen, die der gewerblichen Personenbeförderung dienen [zB ÖBB-Personenverkehr AG, ÖBB-Postbus GmbH, Straßenbahn-, Autobus- oder Luftverkehrsunternehmen; Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 3 Anm 143 (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Der Gesetzgeber knüpft an den "Arbeitnehmer" im Sinne des § 47 EStG an.

Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 3 Rz 68, 11. Lfg (Juli 2007), gehören ausgeschiedene Arbeitnehmer des Unternehmers nach dem klaren Wortlaut nicht zu „seinen“ Arbeitnehmern. Auch eine formale Anknüpfung nach § 47 Abs. 1 iVm § 25 bezeichnet als Arbeitgeber nicht den früheren Arbeitgeber, sondern die pensionsauszahlende Stelle, das ist idR der Sozialversicherungsträger.

Nach Ansicht der Finanzbehörden gelten durch die Umstrukturierung der ÖBB nicht mehr alle ÖBB-Teilgesellschaften als Beförderungsunternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 und erfolgt daher seit 2010 ua. bei der ÖBB-Dienstleistungs-GmbH eine Sachbezugsversteuerung der at. (außertariflichen) Fahrbegünstigung [Sadlo/Renner, Die Lohn- und Einkommensteuer 2013, § 3 Z 21, 13. Aufl. (Dezember 2012)]

Die dargestellte Rechtsansicht findet sich auch auf der Homepage der ÖBB-Shared Service Center GmbH (www.pensionsservice.oebb.at) unter "at. Fahrbegünstigung" und weiter unter "Sachbezug auf at. Fahrbegünstigung".

Dort wird einleitend festgehalten, dass nach Rechtsansicht der Finanzbehörden ÖBB-Pensionisten sowie deren Angehörige und Hinterbliebene nicht Angehörige eines Beförderungsunternehmens seien, weshalb die at. Fahrbegünstigung lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig sei.

Um den Vorgaben der Finanzbehörden zu entsprechen bzw. das mitunter geringe Fahrverhalten der Pensionisten zu berücksichtigen, seien die zwei nachstehenden Varianten entwickelt worden:

Variante 1: "Pauschalversteuerung" (Netzkarte); anspruchsberechtigt seien alle Ruhegenussempfänger und Angehörigen mit einer grünen Berechtigungsmarke.

Variante 2: "Einzelfahrtversteuerung" (Freifahrscheine, Erwerb von bis zu 50% ermäßigten Fahrscheinen und Steuertickets); anspruchsberechtigt seien alle Ruhegenussempfänger und Angehörigen mit einer roten Berechtigungsmarke.

Bei Variante 1 ist die jährliche Bemessungsgrundlage für den Sachbezugswert abhängig vom Alter des Ruhegenussempfängers beziehungsweise des Angehörigen. Der Pauschalwert wird zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage und Sozialversicherungsgrundlage des Ruhegenusses hinzugerechnet. Die Lohnsteuer und der Krankenversicherungsbeitrag werden dadurch erhöht.

Bei Variante 2 wird der nach den auf der Homepage dargestellten Vorgaben errechnete Sachbezug im Rahmen der Pensionsabrechnung versteuert.

2. Mitgliedsbeitrag "Humanitäre Kultur und Islamische Religionsvereinigung "NUR" C :

Nach § 18 Abs. 1 Z 5 iVm § 124b Z 198 EStG 1988 idF BGBl. Nr. I 76/2011 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.

Ob eine Religionsgemeinschaft die Anerkennungskriterien erfüllt, hat nicht die Abgabenbehörde, sondern die Kultusbehörde (BMUKK) zu beurteilen. Solange die gesetzliche Anerkennung nicht feststeht, ist ein Sonderabgabenabzug geleisteter Beiträge nicht zulässig [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 18 Anm 113 (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Anerkannt sind beispielsweise die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (BGBl 1988/466), der Islam nach hanefitischem Ritus (RGBl 1912/159) oder die Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (BGBl II 2013/133).

Nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 sind Sonderausgaben auch freigebige Zuwendungen (Spenden) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und mit Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 8 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

Nach Z 8 leg. cit. sind Sonderausgaben ferner freigebige Geldzuwendungen (Geldspenden) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist:

- Die empfangende Körperschaft ist zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 8) eingetragen oder eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 6.
- Der Spender weist auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Beleg die Zuwendung nach. Dieser Beleg hat jedenfalls den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen und die Anschrift des Zuwendenden und den Betrag der Zuwendung zu enthalten.

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen an Einrichtungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Die Eignung eines Spendenempfängers als Einrichtung nach § 4a EStG 1988 ergibt sich bei Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4 und Abs. 6 EStG 1988 aus dem Gesetz; bei Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 und Abs. 5 EStG 1988 erfolgt die Feststellung der Voraussetzungen durch einen Bescheid. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt wurde, sind in der Spendenliste auf der Homepage des BMF eingetragen.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Fall:

1. Pflichtveranlagung:

Den Bf und das Kalenderjahr 2012 betreffend übermittelten sowohl die Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau als auch die ÖBB-Shared Service Center GmbH Lohnzettel für die Zeiträume 1. Jänner bis 31. Dezember. Dem Bf flossen nicht nur Pensionsbezüge zu, sondern auch Sachbezüge in Form von Fahrbegünstigungen für sich und seine Ehegattin.

Wurden dem Bf seitens seines ehemaligen Arbeitgebers Fahrbegünstigungen gewährt, die er für Privatfahrten nützen konnte, so war dieser Vorteil nach den Bestimmungen des § 15 EStG 1988 in Geld zu bewerten.

Dieser Sachbezug für die at. Fahrbegünstigung wurde auf dem von der ÖBB-Shared Service Center GmbH ausgestellten Lohnzettel ausgewiesen (Mitteilung der ÖBB-Shared Service Center GmbH vom 17. Juni 2013).

Der in der Vergangenheit steuerfrei behandelte Anspruch auf Fahrbegünstigungen unterlag im beschwerdegegenständlichen Jahr der Lohnsteuerpflicht und war dem Ruhegenuss hinzuzurechnen, wodurch sich die Lohnsteuer erhöhte. Der vom Bf zu leistende Beitrag (13,01 € monatlich) wurde bereits im Zuge der Pensionsanweisung in Abzug gebracht.

Im Wege der Veranlagung wurde die Einkommen- bzw. Lohnsteuer unter Einbeziehung der gemeldeten Sachbezüge neu berechnet.

Mag es dem Verständnis des Bf auch widersprechen, nicht nur Geld, sondern auch andere, in Geld zu bewertende Vorteile in die Einkommensbesteuerung mit einzubeziehen, so entspricht dieses Verständnis eindeutig nicht der Intention des Gesetzgebers, der in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) unmissverständlich Bezüge und **Vorteile** aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis definiert.

Da der Bf daher von zwei pensionsauszahlenden Stellen Bezüge bzw. Vorteile erhielt, war von einem Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auszugehen.

Auf Grund des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes konnte der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nicht wirksam zurückgezogen werden und war der als Beschwerde zu erledigenden Berufung in diesem Punkt daher kein Erfolg beschieden.

2. Mitgliedsbeitrag "Humanitäre Kultur und Islamische Religionsvereinigung "NUR" C :

Die Bezahlung des Mitgliedsbeitrages ist mit einem Stempelabdruck "Verein der Bosniaken" bestätigt.

Die "Humanitäre Kultur und Islamische Religionsvereinigung "NUR" C " ist staatlich nicht als Kirche oder Religionsgesellschaft anerkannt, sodass der dafür geleistete Mitgliedsbeitrag nicht als Kirchenbeitrag anerkannt werden konnte.

Dass der bereits im Erstbescheid berücksichtigte Betrag von 100,00 € an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften allenfalls zu Unrecht geltend gemacht worden wäre, stellte das Finanzamt nicht fest. Für das Bundesfinanzgericht bestand keine Veranlassung, von der durch das Finanzamt vorgenommenen Beurteilung abzuweichen.

Der Mitgliedsbeitrag stellt aber auch keine Spende an eine spendenbegünstigte Einrichtung dar. Eine Liste sämtlicher begünstigten Spendenempfänger ist auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen (www.bmf.gv.at) veröffentlicht.

Die "Humanitäre Kultur und Islamische Religionsvereinigung "NUR" C " scheint in dieser Liste nicht auf und ist auch keine gesetzlich begünstigte Einrichtung, weshalb eine Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 nicht gegeben ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 25. Juni 2015