



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 8

GZ. RV/0051-G/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Franz Glashüttner, Kommerzialrat Wolfgang Sauer, Wirtschaftskammer Steiermark und Dr. Wolfgang Bartosch, Arbeiterkammer Steiermark im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher über die Berufungen des A.R., Bundesseniorenbeirat und Pensionist, in G., S-Weg 17, vertreten durch Dr. Gerhard Pittner, Steuerberatungskanzlei, in 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 29. April und 16. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 9. Jänner und 29. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 und 2001 nach der am 16. Februar 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (ö.S.):

---

### 1.) Einkommensteuer für das Jahr 2000

---

Steuerpflichtiges Einkommen	1.050.900,00
Abgabenschuld	28.263,00
Abgabe in EURO	2.053,95

---

## 2.) Einkommensteuer für das Jahr 2001

---

Steuerpflichtiges Einkommen	1.020.900,00
Abgabenschuld (Gutschrift)	-8.800,00
Gutschrift in EURO	-639,52

---

Die Berechnung der Abgaben ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Pensionseinkünfte als ehemaliger Abgeordneter zum Nationalrat und früherer Obmann der Gewerkschaft der Post- und Fernmeldebediensteten.

Er erfüllt nunmehr die Aufgabe eines Seniorenbeirates. In dieser Funktion als Pensionistenvertreter muss er an Sitzungen und Besprechungen teilnehmen, erhält dafür aber nur die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel ersetzt. Einkünfte werden ihm für diese Tätigkeit nicht ausbezahlt.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 machte der Bw. Werbungskosten in Höhe von S 89.938,55 und S 81.022,39 (zB Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgelder, Afa, Telefonkosten uam.) für seine Tätigkeit im Seniorenbeirat geltend.

Das Finanzamt versagte unter Hinweis auf eine für die Vorperiode (1999) zur selben Sachlage ergangene Erledigung den Abzug von Werbungskosten mangels Erzielung von Einkünften mit Ausnahme einer jährlich entrichteten Parteisteuer in Höhe von S 12.168,-.

In den dagegen eingebrochenen Berufungen wird, auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (RZ 383 h) Bezug nehmend, ausgeführt, dass bei einem Sachzusammenhang zwischen verschiedenen politischen Betätigungen alle diesbezüglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus der politischen Funktion zu berücksichtigen seien. Dies auch dann, wenn Werbungskosten im Zusammenhang mit einer politischen Betätigung beantragt werden, für die aufgrund des Bezügebegrenzungsgesetzes keine weiteren Bezüge zustehen. Dasselbe müsse auch beim Bw. anwendbar sein, der die streitgdst. Tätigkeit aufgrund einer ehemaligen politischen Funktion ausübt, zumal zwischen der Tätigkeit des Bw. als Abgeordneter zum Nationalrat und der nunmehrigen Funktion als Mitglied des Bundesseniorenbirates ein enger sachlicher, rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Da die Wesensmerkmale

des Werbungskostenbegriffes auch nicht vorsehen, dass den Ausgaben ein Gegenwert gegenüber steht, könnten auch vergebliche Ausgaben (Aufwendungen) Werbungskosten darstellen (Hinweis auf Quantschnigg, RdW 1992, S. 386).

Unbestritten sei, dass mit der nunmehr ausgeübten Tätigkeit keine zusätzlichen Einnahmen in Verbindung stehen, sodass der allgemeine Begriff der Werbungskosten, welche zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen entstehen, im Streitfall nicht zutreffend ist. Im Erlass des BMF vom 30. April 1997 werde zur Behandlung von Werbungskosten politischer Funktionäre ua. ausgeführt, dass, wenn eine nicht gesondert entlohnte politische Funktion (zB. die eines ehrenamtlich tätigen Bezirksparteivorsitzenden) mit einem politischen Mandat in untrennbarem Zusammenhang steht, auch die Aufwendungen iZm der nicht gesondert entlohten politischen Funktion als Werbungskosten berücksichtigungsfähig seien. Da der Bw. als Abgeordneter des Österreichischen Nationalrates und als Mitglied der Gewerkschaft Öffentlicher Dienst während seiner Aktivzeit mit Pensionsfragen besonders beschäftigt gewesen ist, sei er auch von der Österreichischen Bundesregierung in den Bundessenorenbeirat entsandt worden, um seine diesbezüglichen Kenntnisse und Erfahrungen in dieses Gremium einzubringen.

Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen machte der Bw. für den Fall einer dem Berufungsbegehren nicht vollständig Rechnung tragenden Erledigung ergänzend geltend, zusätzlich zur anerkannten Parteisteuer auch *Mitgliedsbeiträge* sowie *Geld- und Sachzuwendungen* als Werbungskosten berücksichtigen zu wollen, die im Streitjahr **2000** in Höhe von S 5.875,- bzw. S 23.420,- sowie im Jahr **2001** mit Beträgen von S 2.065,- bzw. S 12.361,- angefallen sind. Dabei handle es sich um nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit der ursprünglichen Funktion des Bw. als Abgeordneter zum Nationalrat.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

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

Der Bundessenorenbeirat ist als beratendes Gremium beim Bundesministerium für soziale Sicherheit und Generationen eingerichtet. Er dient als Gesprächsforum und dem institutionalisierten Dialog zwischen den politischen Entscheidungsträgern und Vertretern der Seniorenorganisationen in seniorenspezifischen Fragen, die von allgemeiner österreichischer und integrationspolitischer Bedeutung sind. Die rechtliche Grundlage für die Einrichtung dieses Beirates stellt das Bundesgesetz vom 21. Juli 1998, BGBl. I Nr. 84/1998, über die Förderung von Anliegen der älteren Generation (Bundes-Seniorengesetz) dar. Demnach besteht der Seniorenbeirat aus einem Vorsitzenden und 34 weiteren Mitgliedern, die mit Ausnahme dreier

---

Mitglieder über Vorschlag von Seniorenorganisationen, Bundesministerien, der Länder und des Österreichischen Städte- und des Österreichischen Gemeindebundes nunmehr vom Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen bestellt werden.

Gemäß § 10 Abs. 2 Bundes-Seniorengegesetz ist die Mitgliedschaft beim Beirat ein unbesoldetes Ehrenamt. Den Mitgliedern gem. § 4 Abs. 2 Z 1 gebührt für die Teilnahme an den Sitzungen des Beirates unter sinngemäßer Anwendung der Reisegebührenvorschrift der Ersatz der Reise- und Aufenthaltskosten.

Unter Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen zu verstehen. Wenn nun aber, wie im vorliegenden Fall, eine Tätigkeit als unbesoldetes Ehrenamt ausgeübt wird, können somit auch keine Aufwendungen getätigter werden, durch die aus der Tätigkeit resultierende Einnahmen gesichert bzw. erhalten werden.

Dem entsprechend erzielte der Bw. aus dieser Tätigkeit unter Einbeziehung der Vorperioden 1998 und 1999 ("Werbungskosten" rd. S 60.000,- bzw S 97.000,-) ausschließlich Überschüsse an Aufwendungen in Höhe von insgesamt S 327.000,-. Aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Unentgeltlichkeit der Tätigkeit und dem bloß teilweisen Ersatz der Reisekosten gemäß der Reisegebührenvorschrift ist es bei der derzeitigen Gesetzeslage auch nicht möglich, dass der Bw. aus dieser Funktion in absehbarer Zeit einen Überschuss der Einnahmen über die Aufwendungen erzielen kann und wird. Da die unentgeltlich ausgeübte Tätigkeit somit nur eine Quelle von Aufwendungen bildet, fehlt es schon an der vom Finanzamt auch im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung verneinten Einkunftsquelleigenschaft der Beiratstätigkeit. Eine steuerliche Berücksichtigung daraus resultierender Aufwendungen könnte nur dann erfolgen, wenn ein zweifelsfreier Zusammenhang mit einer tatsächlich bestehenden Einkunftsquelle vorliegt (vgl. VwGH-Erk. v. 23.5.2000, 93/14/0301, FJ 2000, 319).

Dem Einwand des Bw., dass diese Werbungskosten mit der ursprünglichen Tätigkeit als Abgeordneter zum Nationalrat direkt zusammenhängen und eine zusätzliche Vergütung deshalb nicht möglich wäre, weil durch das Bezügegesetz die Einkünfte aus öffentlichen Kassen begrenzt sind und der Bw. mit seinen Pensionen den Höchstbezug erreicht, ist zum Einen entgegen zu halten, dass die Mitgliedschaft beim Bundessenorenbeirat bereits durch das Bundes-Seniorengegesetz als unbesoldetes Ehrenamt eingerichtet ist. Die Nichtauszahlung einer Vergütung erfolgt daher unabhängig vom Bezügebegrenzungsgesetz.

Zum Anderen ist auch darauf hinzuweisen, dass unter nachträglichen Werbungskosten nur solche Aufwendungen verstanden werden, die sich noch auf die Tätigkeit bzw. das Rechtsverhältnis **vor** seiner Beendigung beziehen. Der ausschließliche Bezug zur seinerzeitigen Tätigkeit ergibt sich daraus, dass auch in der "Aktivzeit" die Einkünfte nur tätigkeitsbezogen

ermittelt werden (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, TZ 12 zu § 32). Die nunmehr geltend gemachten Aufwendungen werden jedoch nicht durch die ehemalige Tätigkeit als Nationalratsabgeordneter bzw. Obmann der Gewerkschaft der Post- und Fernmeldebediensteten veranlasst, sondern sind wegen einer in der Pension, somit **nach** Beendigung dieser Tätigkeiten ausgeübten ehrenamtlichen Funktion des Bw. angefallen.

Es trifft nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sicherlich zu, dass die als Nationalratsabgeordneter erworbenen politischen Erfahrungen und Kenntnisse für die Arbeit im Seniorenbeirat förderlich sind. Dies bewirkt jedoch nicht, dass durch die Ausnutzung dieser Kenntnisse die mit einer Ehrenfunktion verbundenen Aufwendungen einer bereits beendeten entgeltlichen Tätigkeit zugerechnet werden können. Mit dem Hinweis, schon als Nationalratsabgeordneter mit Pensionsfragen befasst gewesen zu sein, wird vom Bw. noch kein enger oder unmittelbarer sachlicher, rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen aus der nunmehrigen Funktion im Seniorenbeirat und den damals bezogenen Einnahmen als Abgeordneter dargetan. Für den Bw. besteht hier weder eine Verpflichtung zur Einbringung von Leistungen als ehemaliger Abgeordneter, noch sind die geltend gemachten Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgelder, Fachliteratur, Afa, Telefonkosten und andere Spesen in eben dieser Eigenschaft angefallen. Aufwendungen, die mit Einnahmen aber *in keinem* oder *nur in einem mittelbaren Zusammenhang* stehen, stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **keine** Werbungskosten dar (vgl. VwGH-Erk. v. 29.6.1995, 93/15/0113, ÖStZB 1996, 412, betr. eine ehrenamtlich bekleidete politische Funktion). Im Übrigen ist der Bezug der Pension durch den Bw. nicht davon abhängig, ob er im Seniorenbeirat mitarbeitet oder nicht. Somit dienen diese Aufwendungen nicht zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung des konkreten Ruhegenusses des Bw. im Sinne des § 16 EStG. Zum Einwand des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, dass iZm dem allgemeinen Werbungskostenbegriff auch darauf Bedacht zu nehmen sei, ob die fraglichen Aufwendungen den Steuerpflichtigen (wie bei einem Hobby) freiwillig oder unfreiwillig treffen, genügt hier der Hinweis, dass diese Frage nicht Tatbestandselement des § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ist und die nicht erzwingbare Übernahme einer unbesoldeten Funktion ohnehin nicht den Charakter einer Unfreiwilligkeit trägt.

Soweit sich der Bw. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (RZ 383 h) stützt, ist dort – abgesehen davon, dass nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Erlässe für Abgabepflichtige weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche begründen (vgl. VwGH-Erk. v. 22.2.2000, 99/14/0082, ÖStZB 2000, 384) und sich die Richtlinien selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988 verstehen, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können – offenbar von parallel laufenden ("verschiedenen") politischen Betätigungen die Rede, was bei einem nur noch ehrenamtlich tätigen Funktionär,

der sich bereits im Ruhestand befindet, nicht zutrifft. Auch das Argument, dass vergebliche (sog. verlorene) Werbungskosten grundsätzlich abzugsfähig sind, greift nicht, weil eine Anerkennung derartiger Aufwendungen einen entsprechend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer (bestehenden oder angestrebten) Einkunftsquelle voraussetzt, bei der die ernsthafte Absicht und objektive Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen klar erweisbar sein muss (vgl. VwGH-Erk. vom 28.5.1986, 85/13/0045, ÖStZB 1987, 200; u. Neuber, ÖStZ 1993, S. 344 f.). Dies ist bei der unentgeltlich ausgeübten Beiratstätigkeit des Bw. unbestrittenmaßen nicht der Fall.

Zum Alternativbegehren betreffend den Abzug von **Mitgliedsbeiträgen** sowie **Geld- und Sachzuwendungen** in den Jahren 2000 und 2001 ist zunächst auszuführen, dass Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen, die nach den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung den Pensionistenverband und den Verein der Abgeordneten zum Nationalrat betrafen, gemäß § 16 Abs. 1 Z. 3 lit b EStG als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn diese Vereinigungen nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend den beruflichen (nach der Rechtsprechung diesen gleichgesetzten wirtschaftlichen) Interessen der Mitglieder dienen und die Beiträge in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe geltend gemacht werden (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Bd. I, § 16, Tz. 75 ff.). Dass die genannten Voraussetzungen iZm den Ruhensbezügen des Bw. hier zutreffen, blieb im Verfahrensergebnis unangefochten (s. Verhandlungsniederschrift vom 16. 2. 2005), weshalb der erkennende Senat dem insoweit beitritt (Anerkennung der Mitgliedsbeiträge 2000 und 2001 in Höhe von S 5.875,- bzw. S 2.065,- als Werbungskosten).

Freiwillige Spenden, wie zB. Geld- und Sachzuwendungen, stellen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 selbst dann nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung dar, wenn sie im Einzelfall durch betriebliche (berufliche) Erwägungen mitveranlasst sind (vgl. Neuber, a.a.O., S. 340). Die Freiwilligkeit derartiger Zuwendungen liegt nach herrschender Rechtsmeinung vor, wenn diese ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigten werden, oder auch dann, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruht, die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 20, Tz 105, 106).

Vorliegendenfalls ist nicht zu erkennen, worin für den Bw eine Verpflichtung zur Hingabe der ggst. Zuwendungen – laut Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung waren dies Pokale und Spenden anlässlich diverser Bälle, Musikveranstaltungen oder Veranstaltungen der Postgewerkschaft – bestanden haben soll, unterliegt er doch im Rahmen seiner unentgeltlichen Beiratstätigkeit keinem vergleichbaren (faktischen) Zwang wie ein politischer Mandatar, der mit der Spende seine persönliche Repräsentanz zum Ausdruck bringen will oder

---

mit der er in der Hoffnung auf einen wirtschaftlichen Nutzen werbend tätig sein kann. Ist bei diesen Zuwendungen, die auf den Pensionsbezug des Bw. selbst keinen Einfluss haben, aber von Unterstützungen im Interesse des jeweiligen Empfängers auszugehen und stand damit nur die Spendenmotivation des Geberts im Vordergrund – in Ermangelung eines nachvollziehbaren Vorteils für den Bw. ergibt sich dazu keine andere Schlussfolgerung – kann hier auch nicht von sog. Nachwerbungskosten für bereits in früheren Jahren zugeflossene Einnahmen als Abgeordneter zum Nationalrat gesprochen werden.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. Februar 2005