



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf a. d. Krems betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Gutschrift erhöht sich durch die Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 von S 9.589,-- auf S 11.006,-- (entspricht € 799,84).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Lehrer an einer berufsbildenden höheren Schule und war im Berufungsjahr als Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses teilweise vom Dienst freigestellt.

In der **Erklärung** zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 führte er bei den sonstigen Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen den an den Verein Österreichische Lehrer/Innen Initiative geleisteten Beitrag i.H.v. S 15.489,-- an.

Unter den übrigen geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von insgesamt S 42.987,90 waren auch Kosten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungskosten) für die Teilnahme an (von der ÖLI oder deren Landesorganisationen veranstalteten) Lehrer/Innen-Seminaren in Pichl (S 1.900,80), Graz (S 2.290,60) und Kühtai (S 4.007,--).

Den Reiseaufwand in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Mitglied des Zentralausschusses (Fahrten nach Batschuns/Rankweil und Salzburg, 15 Fahrten nach Wien) berechnete der Bw. mit insgesamt S 43.659,--, wobei er jeweils für die Fahrtenkosten das amtliche Kilometergeld von S 4,90 pro Km sowie den Verpflegungsmehraufwand gem. § 26 Z. 4 b EStG 1988 begehrte. Die erhaltenen Ersätze i.H.v. S 15.202,10 (Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel, Taggelder nach der RGV) zog er von diesem Aufwand wiederum ab.

Der Erklärung legte der Bw. eine Spenden/Beitragsbestätigung des Vereines ÖLI bei, in welcher ausgeführt wurde, dass der Mitgliedsbeitrag mit Beschluss der Generalversammlung des Vereines mit € 20,-- monatlich (€ 240,-- jährlich) festgelegt wurde, wobei von Mitgliedern, die als Personalvertretungsmandatare des ÖLI oder ihrer Landesorganisation vom Dienstgeber eine Zulage erhalten, ein entsprechend höherer Beitrag bis zum Zehnfachen des normalen Mitgliedsbeitrages erwartet werde.

Der Erklärung legte er einen **Erllass** des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur **betreffend die Abgeltung von Nebengebühren für vom Dienst freigestellte Personalvertreter** bei. Nach diesem Erlass ist zur Abgeltung der den Personalvertretern aus dem Titel der Nicht-Schlechterstellung gemäß § 25 B-PVG zustehenden Nebengebühren (Abgeltung der fiktiv im Falle der Nichtausübung der Funktion als Personalvertreter zukommenden besoldungsrechtlichen Stellung) mit Wirksamkeit ab 1. Februar 2000 für Personalvertreter von Zentralausschüssen mit mindestens 2000 zu vertretenden Mitgliedern vorgesehen: *" Den zur Gänze vom Dienst freigestellten Personalvertretern ist die Bezugsdifferenz zwischen ihrem Gehalt als Lehrer (einschließlich der ihnen als Lehrer*

gebührenden Zulagen) zu dem Gehalt zu vergüten, das ihnen bei der Ernennung zum Organ der Schulaufsicht (Abgeltung gemäß § 65 und 66 im Zusammenhalt mit § 71 GG) gebühren würde. Hierbei ist für Lehrer der Verwendungsgruppen LPA und L 1 als Vergleichsgruppe die Verwendungsgruppe SI 1 bzw. FI 1 heranzuziehen, für Lehrer der Verwendungsgruppe L 2 die Verwendungsgruppe SI 2 bzw. FI 2. Die Einstufung in die für Beamte der Schulaufsicht vorgesehenen Fixgehaltsstufen 1, 2 oder 3 ist analog nach der zeitlichen Dauer der bisher bereits erfolgten bzw. künftig erfolgenden Dienstfreistellung als Personalvertreter vorzunehmen. Für teilweise dienstfrei gestellte Personalvertreter gelten die oben angeführten Grundsätze entsprechend. Das Ausmaß der abzugeltenden Bezugsdifferenz steht diesfalls anteilig zum Ausmaß der Dienstfreistellung zu."

Im **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2000 vom 5. Dezember 2001 wurden von den beantragten Werbungskosten lediglich S 7.103,-- anerkannt. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber dem Antrag des Bw. wurde auf die vorjährige Begründung verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Berufung** beehrte der Bw. eine Aufstellung jener Punkte, welche nicht anerkannt worden waren. Er bemängelte, dass die Begründung keine Details anführe, sondern auf das Vorjahr verweise. Er beehrte daher nochmals den an den Verein ÖLI geleisteten Beitrag i.H.v. S 15.489,-- als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag zu berücksichtigen. Er führte hiezu aus, dass die ÖLI eine Berufsgemeinschaft sei, welche sich für seine beruflichen Interessen als Lehrer einsetze. Sie kandidiere seit dem Jahr 1983 bei den Personalvertretungswahlen für den Zentralausschuss der BMHS- Lehrer und sei seit 1987 mit einem und seit 1995 mit zwei Mandaten in diesem Gremium vertreten. Weiters sei die ÖLI als Teilorganisation der Unabhängigen Gewerkschafter/innen in der Bundessektionsleitung BHMS der Gewerkschaft vertreten. Weiters setze sich die ÖLI in Veranstaltungen (Seminare, Lehrer/Innen/tagungen...) und in ihrer Zeitschrift Kreidekreis für die Interessen der Lehrer ein, indem sie informiere und meinungsbildend wirke. Die Satzung des Vereines Österreichische Lehrer/innen Initiative legte er bei. Sie lautet auszugsweise:

§ 2 Vereinszweck

a) Der Verein ist nicht auf Gewinn ausgerichtet

b) Vertretung der politischen, wirtschaftlichen, kulturellen und dienstrechtlichen Interessen der Lehrer/innen in Österreich

c) die Förderung des politischen Bewusstseins und der fachlichen und pädagogischen Kompetenz der Mitglieder

d) die Aktivierung der Lehrer/innen über parteipolitische Grenzen hinweg zu Demokratisierung des Bildungswesens.

§ 3 Mittel zur Erreichung der Vereinszwecke

1) Diese Zielsetzung verwirklicht der Verein insbesondere durch Seminare, Diskussionsveranstaltungen, Herausgabe von Publikationen und Durchführung von Veranstaltungen sonstiger Art zur Förderung der Vereinsziele, sowie durch die Mitwirkung der Mitglieder an den gesetzlichen und freiwilligen Organen der Interessensvertretung (Personalvertretung und Gewerkschaft)

2) Die Mittel zur Finanzierung des Vereins werden aufgebracht durch

a) Mitgliedsbeiträge der Mitglieder

b) Einnahmen aus Veranstaltungen und Publikationen

c) Spenden, Zuwendungen und dergleichen von Vereinsmitgliedern und Dritten

3) Um die Mitgliedsbeiträge bzw. Spenden steuermindernd geltend machen zu können, kann von den Einzahler/innen am Jahresende eine Beitrags-/Spendenbestätigung beim Kassier der ÖLI angefordert werden.

Betreffend die als Personalvertreter geltend gemachten Werbungskosten brachte er vor, er sei als Mandatar der ÖLI von den Lehrer/innen der berufsbildenden Schulen Österreichs zum Mitglied des Zentralausschusses gewählt worden. Auf Antrag des Zentralausschusses vergebe das Ministerium Freistellungen an die Mitglieder des ZA (im Lehrer/innen/bereich Wochenstunden oder Werteinheiten). Eine volle Lehrverpflichtung bilden 20 Werteinheiten. Er sei bis 31. Jänner 2000 mit 10/20, von 1. Februar bis 10. September 2000 mit 12/20 und ab 11. September 2000 mit 6,4/20 unter Fortzahlung der laufenden Bezüge für die Tätigkeit im Zentralausschuss freigestellt gewesen. Ab 1. Februar 2000 habe er gemäß einem Erlass des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur zusätzlich die anteilige Bezugsdifferenz zu dem Gehalt erhalten, das ihm bei Ernennung zum Organ der Schulaufsicht zustünde. Aus den beiliegenden Bezugszetteln gehe hervor, dass sich sein Bezug von S 19.770,00 auf S 31.929,00 verändert habe. Würde er seine Tätigkeit im Zentralausschuss beenden, würde er die Bezugsdifferenz nicht mehr erhalten. In diesem Zusammenhang verweise er auf Pkt. 5.6.2. letzter Satz der Lohnsteuerrichtlinien, welcher lautet: "*Erhält der Steuerpflichtige vom Dienstgeber für seine Tätigkeit als Personalvertreter,..... lohnsteuerpflichtige Ersätze, so sind Reisekosten oder andere durch diese Funktion veranlasste Ausgaben (Aufwendungen) bis zur Höhe der Ersätze als Werbungskosten zu*

berücksichtigen." Aus der Tatsache, dass die Zulage für seine Tätigkeit als Mitglied des Zentralausschusses höher war als die (in der Eigenschaft als Personalvertreter) geltend gemachten Werbungskosten (Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwand), leitete der Bw. die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ab. Zum Beweis legte er 8 Reiserechnungen und 8 Belege über die vom Dienstgeber erhaltenen Reisevergütungen bei. Nach Ansicht des Bw. handelte es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um Werbungskosten im klassischen Sinn, weil er ohne diese Aufwendungen wesentlich weniger verdienen würde.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. Februar 2002 als unbegründet ab, wobei die geltend gemachten, aber nicht berücksichtigten Werbungskosten einzeln mit dem jeweils geltend gemachten Betrag angeführt wurden.

Mit Eingabe vom 25. Februar 2002 **beantragte** der Bw. die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Er beantragte nochmals den von ihm an den Verein ÖLI geleisteten Beitrag i.H.v. S 15.489,-- als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag zu berücksichtigen. Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und zitierte den Beschluss der Generalversammlung des Vereines, wonach der Mitgliedsbeitrag mit € 20,-- monatlich (€ 240,-- jährlich) festgelegt wurde, wobei von Mitgliedern, die als Personalvertretungsmandatare des ÖLI oder ihrer Landesorganisation vom Dienstgeber eine Zulage erhalten, ein entsprechend höherer Beitrag bis zum Zehnfachen des normalen Mitgliedsbeitrages erwartet werde.

Zu den Fortbildungsveranstaltungen in Pichl, Graz und Kühtai führte er aus, dass die Inhalte dieser Kurse (Dienstrecht für Lehrerinnen, Personalvertretungsgesetz, Finanztöpfe an der Schule, Zuständigkeiten an der Schule (Direktion, Administration, Dienststellenausschuss) und Zuständigkeiten im Landesschulrat) für jeden Lehrer von Relevanz und für sein berufliches Fortkommen nützlich seien.

Zu seiner Tätigkeit als Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses wiederholte er im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen. Den elektronischen Schriftverkehr mit der zuständigen Sachbearbeiterin im Landesschulrat für Oberösterreich betreffend die Bezugsnachzahlung schloss er dem Vorlageantrag an.

Mit Vorhalt vom 28. Mai 2003 wurde der Bw. ersucht, Unterlagen (z.B. Seminareinladungen, aus denen die Zielgruppe der Seminarteilnehmer hervorgeht oder Teilnehmerlisten, in denen zwischen Personalvertretern und übrigen Lehrern unterschieden wird) zum Beweis dafür vorzulegen, dass er an den Seminaren in Pichl (Dienstrecht für Lehrer/Innen), in Graz (Personalvertretungsgesetz u.a.) und in Kühtai (Finanztöpfe an der Schule, Zuständigkeiten an der

Schule, Zuständigkeiten im LSR) als Fortbildungsveranstaltungen im Rahmen der Tätigkeit als Lehrer und nicht im Rahmen der Tätigkeit als Personalvertreter teilgenommen hat.

Daraufhin gab der Bw. telefonisch bekannt, dass die Teilnehmer an den im Vorhalt genannten Seminaren überwiegend bzw. zumindest gleich viele Personalvertreter wie sonstige Lehrer waren. Er könne deshalb den geforderten Beweis nicht erbringen, dass er diese Seminare im Rahmen der Tätigkeit als Lehrer und nicht im Rahmen der Tätigkeit als Personalvertreter besucht habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beitrag zum Verein Österreichische Lehrerinitiative i.H.v. S 15.489,--

Nach § 16 Abs.1 lit. 3 b EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.
- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Aufgrund der Satzung des Vereins (insbesondere den oben zitierten §§ 2 und 3) und den auch im Berufungsverfahren gegenständlichen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten des Vereins (Personalvertretung und Abhaltung von Fortbildungsseminaren **ausschließlich für Lehrer**) wird (anders als in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. August 2001, Zl. RV/1089/1-8/2000, betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999) wird davon ausgegangen, dass sich der Verein ÖLI **überwiegend** mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befasst.

Nach der zitierten Gesetzesstelle können die Beiträge jedoch nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden. Mit Beschluss der Generalversammlung des Vereines wurde der Mitgliedsbeitrag mit € 240,-- (entspricht S 3.302,47) jährlich festgelegt. Nur dieser Betrag kann gemäß § 16 Abs.1 lit. 3 b EStG als Werbungskosten abgezogen werden. Dass von Mitgliedern, die als Personalvertretungsmandatare des ÖLI oder ihrer Landesorganisation vom Dienstgeber eine Zulage erhalten, ein entsprechend höherer Beitrag

bis zum Zehnfachen des normalen Mitgliedsbeitrages erwartet werde, ändert nichts daran, dass der übersteigende Betrag von S 12.186,53 nicht als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Besuch von Fortbildungsveranstaltungen

Im Vorlageantrag beantragte der Bw., die Seminare in Pichl (Dienstrecht für Lehrer/Innen), in Graz (Personalvertretungsgesetz u.a.) und in Kühtai (Finanztöpfe an der Schule, Zuständigkeiten an der Schule, Zuständigkeiten im LSR) als Fortbildungsveranstaltungen im Rahmen der Tätigkeit als Lehrer anzuerkennen.

Da der Inhalt dieser Seminare geradezu auf den Weiterbildungsbedarf für Personalvertreter ausgerichtet ist und auch tatsächlich überwiegend bzw. zumindest gleich viele Personalvertreter wie sonstige Lehrer an den genannten Seminaren teilgenommen haben, ist davon auszugehen, dass der Bw. diese Seminare im Rahmen der Tätigkeit als Personalvertreter und nicht im Rahmen der Tätigkeit als Lehrer besucht hat.

Es ist daher auf den nächsten Berufungspunkt "Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses" zu verweisen.

Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter und als Mitglied des Zentralausschusses

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 leg.cit. sind Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Bei den beantragten Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter und als Mitglied des Zentralausschusses handelt es sich ausschließlich um Reisekosten (Fahrten nach Batschuns/Rankweil und Salzburg, 15 Fahrten nach Wien). Für diese Reiseaufwendungen hat der Bw. vom Arbeitgeber Ersätze erhalten, welche im Rahmen des § 26 EStG steuerfrei belassen wurden. Die Steuerfreiheit der erhaltenen Ersätze bzw. die Berücksichtigung der Ersätze als Werbungskosten ist somit nicht strittig. Ein Eingehen auf den vom Bw. zitierten Punkt 5.6.2 der Lohnsteuerrichtlinien 1999, welcher ausschließlich die vom Arbeitgeber erhaltenen Ersätze betrifft, erübrigt sich daher. Da die im Rahmen der Ersätze (nach der RGV) berücksichtigten Taggelder über den Sätzen des § 26 EStG liegen, bleibt im

Wesentlichen der Unterschiedsbetrag strittig, welcher sich aus den erhalten Kostenersätzen für die öffentlichen Verkehrsmittel und den beantragten Kilometergeldern ergibt. Vom Bw. wurde dieser Unterschiedsbetrag mit S 28.456,90 berechnet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 21.11.1995, Zl. 95/14/0070 und die dort zitierte Vorjudikatur) sind Aufwendungen eines Beamten für Reisen in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Personalvertreter bei Ermittlung der Einkünfte nicht als Werbungskosten anzusehen. Das Argument, der Personalvertreter werde auch im Interesse des Dienstgebers tätig, wurde vom Gerichtshof als nicht stichhältig erkannt.

Die Tätigkeit eines Personalvertreters und eines Mitgliedes des Zentralausschusses ist also – zumindest betreffend die steuerliche Zuordnung der Werbungskosten - von der sonstigen beruflichen Tätigkeit (im berufsgegenständlichen Fall Lehrer) zu unterscheiden. Der Bw. begründet daher auch seinen Anspruch auf die beantragten Werbungskosten damit, dass er die Bezugsdifferenz, die er als Mitglied des Zentralausschusses erhalte, bei Beendigung dieser Tätigkeit nicht mehr erhalten würde. Er ordnet sozusagen einen Teil seines Gehaltes seiner Tätigkeit als Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses zu. Dieser Auffassung kann die Rechtsmittelbehörde allerdings nicht folgen. Denn das Gehalt wird dem Bw. vom Landesschulrat für Oberösterreich für seine Tätigkeit als Lehrer bezahlt. Auch wenn der Bw. als Lehrer wegen seiner Tätigkeit als Personalvertreter teilweise vom Dienst freigestellt wird und er aus diesem Grund auch besoldungsmäßig besser gestellt wird (Gehalt in Höhe eines Landesschulinspektors) ist diese Bezahlung nicht der Tätigkeit als Personalvertreter zuzurechnen, sondern der Tätigkeit als Lehrer. Denn die höhere Bezahlung ist genauso wie die teilweise Freistellung vom Dienst zu sehen. Sie erfolgt seitens des Dienstgebers, um die Tätigkeit als Personalvertreter zu ermöglichen bzw. zu erleichtern, aber sie erfolgt nicht, weil die Personalvertreter im Interesse des Dienstgebers tätig sind (vgl. VwGH vom 21.11.1995, Zl. 95/14/0070). Ein Werbungskostenabzug ist aber nur bei jener Tätigkeit möglich, bei der auch die Einnahmen erfolgen.

Aus dem angeführten Grund sind alle beantragten Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses im Rahmen der Besoldung als Lehrer nicht abzugsfähig. Somit sind auch die Aufwendung für die Fortbildungsveranstaltungen für die Tätigkeit als Personalvertreter (Seminare in Pichl, Graz und Kühtai) nicht abzugsfähig.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 12. Juni 2003