



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. April 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. März 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, der bis 30. Juli 2010 Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit und anschließend steuerfreie Einkommensersätze erhielt, war seit März 2005 mit einer Namensliste im Gemeinderat vertreten. Seit März 2010 war er Gemeinderat. Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für 2010 machte er unter anderem Aufwendungen für Spesen in der Höhe von € 4.565,21, Reisekosten in der Höhe von € 205,38, Telefon- und Internetkosten von € 1.002,55 sowie Aufwendungen für eine Betriebsumlage in Höhe von € 58,66 geltend.

Laut einem dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel erzielte der Berufungswerber im Streitjahr aus der Tätigkeit im Gemeinderat lohnsteuerpflichtige Bezüge in Höhe von 1.050 Euro. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit machte der Berufungswerber für das Streitjahr die o.a. Werbungskosten in Höhe von insgesamt 5.773,14 € geltend.

Das Finanzamt ermittelte zunächst die Höhe des grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennenden Betrages mit 1.108,66 Euro. Begründend wurde ausgeführt, dass Werbungskosten nur in Höhe der durch die Tätigkeit als Gemeindefunktionär erzielten Einnahmen berücksichtigt werden können.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wies der Berufungswerber darauf hin, dass seine Ausgaben als Fraktionsvorsitzender einer Gemeinderatsfraktion wesentlich höher seien. Die Differenz werde aus seinen Privatgeldern abgedeckt und müssten diese Ausgaben auch berücksichtigt werden. Im Zuge des Veranlagungsverfahrens legte der Berufungswerber nach Aufforderung des Finanzamtes Rechnungskopien vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Werbungskosten seien nur in Höhe der Einnahmen absetzbar. Die beantragten Sonderausgaben seien im Einkommensteuerbescheid vom 20. März 2013 bereits berücksichtigt worden.

Im Vorlageantrag führte der Berufungswerber aus, dass es sich bei den relevanten Geldern nicht um ein Einkommen, sondern um reine Aufwandsentschädigungen für Gemeinderats- und Prüfungsausschusssitzungen handle. Die Höhe der Entschädigungen sei vom Berufungswerber nicht beeinflussbar sondern werde vom Bürgermeister bzw. Gemeindevorstand bestimmt.

Die Ausgaben für Altbausanierung bzw. Wärmedämmung seien vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988](#) unterliegen "sonstige Einkünfte im Sinne des § 29" der Einkommensteuer. Sonstige Einkünfte sind nach [§ 29 Z 4 EStG 1988](#) "Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen".

Nach [§ 25 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988](#) in der im berufungsgegenständlichen Jahr anzuwendenden Fassung sind u.a. Bezüge sowie Auslagenersätze, die Bürgermeister, Vizebürgermeister, Stadträte und Mitglieder einer Gemeinde- oder Ortsvertretung auf Grund einer gesetzlichen Regelung erhalten, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dem Berufungsvorbringen, bei den zu beurteilenden Einnahmen handle es sich nicht um ein

Einkommen wird entgegen gehalten, dass sämtliche Bezüge wie auch Auslagenersätze politischer Mandatare von der Einkommensteuer erfasst werden. Die Bezüge sämtlicher Mitglieder einer Gemeindevertretung fallen somit grundsätzlich unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen (BGBI I 2000/142 ab 2001).

Dem Berufungsvorbringen, dass Ausgaben für Altbausanierung bzw. Wärmedämmung nicht berücksichtigt worden seien, wird ausgeführt, dass nach der Bestimmung des [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) für Aufwendungen im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988](#) ein einheitlicher **Höchstbetrag** von jährlich **2.920,00 €** besteht. Ein solcher gemeinsamer jährlicher Höchstbetrag von 2.920,00 € besteht somit für Beiträge und Versicherungsprämien (ausgenommen Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen), Ausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien (so genannte Topfsonderausgaben; Kennzahlen 455, 456 und 465). Dieser Betrag erhöht sich (nur dann) um 2.920,00 €, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, und/oder um

1.460,00 € bei mindestens drei Kindern im Sinne des [§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#).

Sind diese getätigten Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so normiert der Gesetzgeber weiters, dass ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach [§ 18 Abs. 2 EStG 1988](#) (60,00 € jährlich) als Sonderausgaben abzusetzen sind.

Sind diese geltend gemachten Ausgaben insgesamt gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein **Viertel des Höchstbetrages** als Sonderausgaben abzusetzen.

Im konkreten Berufungsfall sind die geltend gemachten so genannten Topfsonderausgaben höher als der hier (in der gegenständlichen Arbeitnehmerveranlagung wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht beansprucht) maßgebende Höchstbetrag von 2.920 €. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist in diesem Falle bei der Ermittlung des Einkommens eben aber (nur) ein Viertel des genannten Höchstbetrages ($2.920 \text{ €} : 4 = \textbf{730 €}$) als Sonderausgaben abzusetzen.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der Berufungswerber Mitglied der Gemeindevertretung ist und sowohl im Streitjahr 2010 als auch in den vorangegangenen Jahren steuerpflichtige Bezüge von der Gemeinde Feldkirchen in nahezu gleich bleibender Höhe (2007:1.050 Euro, 2008:1.350 €, 2009:1.250 €, 2010:€ 1.050) bezogen hat.

Insgesamt hat der Berufungswerber in den Jahren 2005 bis einschließlich 2010 als Gemeindefunktionär Einnahmen von insgesamt € 8.382,91 erzielt und im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit Werbungskosten von insgesamt € 36.525,98 geltend gemacht. Auf das Streitjahr entfielen davon Einnahmen von € 1.050 und Werbungskosten von € 5.773,14. In all diesen Jahren machte er die seiner Meinung nach mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (im Wesentlichen Fahrt- und Telefonkosten, Lebensmitteleinkäufe und Gasthausrechnungen) als Werbungskosten geltend, die seine Einnahmen um ein Vielfaches überstiegen und letztlich zu einem Verlust aus dieser Tätigkeit führten. Die hohen Werbungskosten rechtfertigte der Berufungswerber vor allem mit höheren Ausgaben für Werbezwecke in seiner Funktion als Obmann einer Ortsgruppe und als Fraktionsvorsitzender.

Es ist daher zu prüfen, ob der Abzug von Werbungskosten, die die zugehörigen steuerpflichtigen Einnahmen übersteigen, möglich ist.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

[§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) lautet auszugsweise zitiert:

"(3) Für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist insofern zuzustimmen als ein Verlust aus nichtselbständiger Arbeit nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen wird (vgl. schon VwGH 27.6.1978, 2748/76), weil üblicherweise kein Arbeitnehmer in ein Dienstverhältnis tritt, das mit höheren Werbungskosten als Einnahmen verbunden ist. Treten dennoch ausnahmsweise Verluste auf, gelten für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dieselben gesetzlichen Bestimmungen wie für alle anderen Einkunftsarten (vgl. [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide \[Liebhabereiverordnung\], BGBI. Nr. 33/1993](#); sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 24.2.2000, 97/15/0157, betreffend einen Pensionisten, der auch als Gemeinderat tätig war, und die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 1.2.2008, RV/0836-G/07, ebenfalls einen Gemeinderat betreffend). Liebhaberei liegt bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur vor, wenn die Tätigkeit (Beurteilungseinheit ist stets das einzelne Dienstverhältnis), auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, nicht der Erzielung positiver Einkünfte dient und die Absicht fehlt, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen (vgl. Renner in SWK 8/2009, S 324).

Im Erkenntnis vom 27. Juni 1978, Zl. 2748/76, führte der VwGH aus, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit zwar theoretisch denkbar sei, jedoch nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen könne. Mit Erkenntnis vom 23. Oktober 1990, Zl. 89/14/0302, sprach der VwGH aus, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können.

Der Lehrmeinung (Hofstätter, Reichel, Die Einkommensteuer Band III Kommentar (zum EStG 1972, Stand März 1988), Tz 2.1 Punkt 3 zu [§ 62 EStG 1972](#)) sind zum Thema "negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" folgende grundlegende (nicht nur das EStG 1972 betreffende) Feststellungen zu entnehmen:

"Der Gesetzgeber geht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der (in der typischen Betrachtungsweise insbesondere des Lohnsteuerrechts gegründeten) Annahme aus, dass ein "Verlust" (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) nicht denkbar ist - kein Arbeitnehmer wird in ein Dienstverhältnis treten, das mit höheren Werbungskosten als Einnahmen verbunden ist - und dass deswegen eine Kürzung der Einnahmen unter "Null" zu unterbleiben hat."

Dr. Kohler hat in seinem Beitrag mit dem Titel "Werbungskostenpauschale und Arbeitnehmerabsetzbetrag bei Verlust aus nichtselbständiger Arbeit" in SWK 1981, A I 182, einleitend ebenfalls die bereits geschilderte Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht und darüber hinaus Feststellungen zur Liebhaberei in diesem Bereich getroffen:

"Wenn ein Verlust aus nichtselbständiger Arbeit auch nur in Ausnahmefällen auftreten kann, weil ein Arbeitnehmer nicht in ein Dienstverhältnis eintreten wird, bei dem ein Überschuss der Werbungskosten zu erwarten ist, der Begriff der Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sehr eng auszulegen ist und mangels eines Unternehmerrisikos auch keine Anlaufverluste auftreten werden, so ist auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Verlust (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) möglich; tritt dieser Verlust aber durch längere Zeit auf, so wird diese Tätigkeit als Liebhaberei zu werten sein; damit sind die Verluste nicht ausgleichsfähig."

In Anbetracht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sowie der zitierten Lehrmeinungen geht auch der Unabhängige Finanzsenat unter Beachtung des Umstandes, dass zur Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage die Heranziehung von Rechtsprechung des VwGH zum EStG 1972 bzw. des ESt-Kommentars von Hofstätter/Reichel zum EStG 1972 möglich ist, da es sich um ein grundlegendes Thema des Einkommensteuerrechts handelt, das durch das EStG 1988 keine Änderung erfahren hat, davon aus, dass ein Verlust aus nichtselbständiger Arbeit in ganz seltenen Ausnahmefällen anerkannt werden kann.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#), BGBl 1993/33 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass im konkreten Fall die Voraussetzungen des [§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung](#), BGBl Nr 33/1993, betreffend die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht erfüllt sind. Im Hinblick darauf, dass es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit des Berufungswerbers im Gemeinderat bei ihrer Dauer von mehr als fünf Jahren um keine kurzfristige Tätigkeit mehr handelt, die Einnahmen eine vom Berufungswerber nicht beeinflussbare Größe darstellen und auch die Werbungskosten in all den Jahren nahezu gleich bleibend sind, ist keineswegs eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht gegeben. Da der Berufungswerber selbst nach eigenen Angaben in der Berufung keinen Spielraum hat, seine Ertragslage zu verbessern, kann auch eine Überprüfung nach den im [§ 2 LVO](#), BGBl 33/1933, vorgegebenen Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, marktgerechtes Verhalten etc.) zu keinem anderen Ergebnis führen (dazu auch Österreichischer Gemeindebund, Schriftenreihe: Die Besteuerung der Gemeindemandatare, Ausgabe 1/2002, Pkt.6.2.1, www.gemeindebund.at).

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.2000, 97/15/0157 in einem ähnlich gelagerten Fall (Tätigkeit eines Gemeinderates) zum Ausdruck gebracht hat, sind ertraglose Tätigkeiten für die ertragsteuerliche Liebhabereibeurteilung nicht danach unterschiedlich zu beurteilen, ob sie in eigennütziger oder uneigennütziger Weise zum Wohle der Allgemeinheit ausgeübt werden.

Anlässlich der Ladung des Berufungswerbers zur Erörterung der Rechtslage gab dieser bekannt, dass die entstandenen Werbungskosten als Mittel zur Einkünfterzielung zu verstehen seien um bei der nächsten Wahl den Stimmenanteil zu erhöhen und in der Folge höhere Einkünfte zu erzielen. Dieser Annahme widerspricht jedoch der bereits in all den Vorjahren verwirklichte Sachverhalt. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber sowohl in den Wahljahren 2005 und 2010 als auch in den übrigen nicht berufungsgegenständlichen (Nichtwahl)Jahren negative Einkünfte aus dessen Tätigkeit als politischer Funktionär erzielte. Von einem ausnahmsweise aufgetretenen Verlust kann daher im vorliegenden Fall keine Rede sein. An dieser Beurteilung vermögen die auf Behauptungsebene gebliebenen Hinweise auf angestrebte höhere Einkünfte in der Zukunft nichts ändern. Zusammenfassend kommt der UFS zur Auffassung, dass die Voraussetzungen des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) betreffend die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht erfüllt sind.

Angesichts der über Jahre hin auftretenden, im Verhältnis zu den Einnahmen bedeutsamen Werbungskostenüberschüsse liegt nach Ansicht des UFS die Qualifikation der politischen Tätigkeit des Berufungswerbers als Liebhaberei auf der Hand.

Eine Überprüfung, ob die geltend gemachten Werbungskosten auch in dieser Höhe anzuerkennen seien, erübrigte sich somit. Unerheblich war dabei auch das Vorbringen des Politikers, dass er für diese Tätigkeit - offenbar zum Wohle der Bürger - Privatgelder opfere, weil insoweit keine Änderung des Beurteilungsmaßstabes eintritt.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 17. September 2013