



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Z, vertreten durch Mag. Marcus Totz Steuerberatungs KG, 8010 Graz, Grazbachgasse 57, vom 14. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Primararzt am Landeskrankenhaus in X.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer kürzte das Finanzamt die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten um den Betrag von 310 Euro, den der Bw. für Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (zB Gewerkschaftsbeiträge) geltend gemacht hatte, mit der Begründung, dass diese Beiträge bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wurde Berufung erhoben mit der Begründung, bei den zusätzlich als Werbungskosten geltend gemachten Beiträgen zu Berufsverbänden habe es sich nicht um bei der Lohnverrechnung bereits berücksichtigte Gewerkschaftsbeiträge,

sondern um Mitgliedsbeiträge an die Deutsche Gesellschaft für Innere Medizin in Höhe von 160 Euro, an die Österreichische Gesellschaft für Interne und Allgemeine Intensivmedizin in Höhe von 75 Euro, an den Berufsverband österreichischer Internisten in Höhe von 45 Euro und an die Österreichische Gesellschaft für Angiologie in Höhe von 30 Euro gehandelt.

Das Finanzamt gab der Berufung in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung statt. Die Überprüfung auch der übrigen Werbungskosten im Berufungsverfahren führte jedoch zu einer weiteren Kürzung der vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen. Das Finanzamt stellte fest, dass ein Teil der als Fahrtkosten im Zusammenhang mit dem Besuch von Fortbildungsveranstaltungen geltend gemachten Aufwendungen bereits durch das Pendlerpauschale abgegolten sei und es sich bei den vom Bw. für Bekleidung (Schuhe) geltend gemachten Aufwendungen nicht um solche für typische Berufskleidung gehandelt habe. Der berufliche Anteil an den privaten Telefonkosten wurde vom Finanzamt mit 25% (und nicht wie vom Bw. mit 50%) geschätzt, weil dem Bw. an seinem Arbeitsplatz ohnedies ein Telefon zur Verfügung stehe und er gegenüber vergleichbaren Haushalten keinen stark erhöhten Telefonaufwand gehabt habe. Schließlich stellte das Finanzamt fest, bei den vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung handle es sich um besondere Pensionsbeiträge, die vom Bw. freiwillig auf Grund eines mit seinem Arbeitgeber abgeschlossenen Vertrages bezahlt worden seien. Diese Aufwendungen könnten daher nur als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Im Vorlageantrag führte der Bw. aus, die (besonderen) Pensionsbeiträge in Höhe von 1.621,80 Euro seien als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil es sich bei diesen Beiträgen nicht um eine freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung handle. Der zwischen ihm und seinem Dienstgeber, dem Land Steiermark, abgeschlossene Sondervertrag basiere auf § 36 Vertragsbedienstetengesetz 1948, BGBl. Nr. 86/1948. Da er kein Wahlrecht hinsichtlich der Entrichtung der besonderen Pensionsbeiträge gehabt habe, handle es sich dabei um Pflichtbeiträge im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988. Hinsichtlich der Telefonkosten wurde im Vorlageantrag begehrt, diese im ursprünglich beantragten Ausmaß, somit in Höhe von 494,82 Euro, als Werbungskosten anzuerkennen.

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

#### **1) Pensionsbeiträge**

Der Bw. hat als Dienstnehmer mit dem Land Steiermark, seinem Dienstgeber, einen Sondervertrag gemäß § 36 Vertragsbedienstetengesetz 1948, BGBl. Nr. 86/1948, abgeschlossen.

§13 Abs. 1 dieses Sondervertrages lautet:

*(1) Für den Differenzbetrag zwischen der jeweiligen Höchstbeitragsgrundlage in der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz und dem tatsächlichen Monatsentgelt bzw. der Sonderzahlung sind vom Primararzt monatlich Pensionsbeiträge in der jeweiligen Höhe des § 22 Abs. 1 des Gehaltsgesetzes 1956 zu entrichten.*

Strittig ist, ob die genannten Pensionsbeiträge als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (Ansicht des Bw.) oder als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Ansicht des Finanzamtes) bei der Veranlagung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 sind Werbungskosten auch Pensions(Provisions)pflchtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

Darunter fallen die von den Bundesbediensteten auf Grund des Pensionsgesetzes 1965, BGBl. Nr. 340/1965, oder des Gehaltsgesetzes 1956, BGBl. Nr. 54/1956, und die von den Bediensteten der Länder und Gemeinden auf Grund der einschlägigen landesgesetzlichen Vorschriften zu entrichtenden Pensionsbeiträge. Keine Werbungskosten, sondern Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind jedoch Beiträge, die auf Grund einer freiwilligen Verpflichtung entrichtet werden (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 4, Tz 4).

Unter welchen Voraussetzungen Beiträge zur Sicherung der Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenpensionen Werbungskosten sind, ist § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu entnehmen. Es handelt sich dabei – wie der Detailliertheit der Regelung entnehmbar ist – um eine taxative Aufzählung. Beiträge zu Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenpensionen, die nicht in diese Aufzählung fallen, sind dem Werbungskostenbegriff auf Grund der allgemeinen Regel des § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 nicht unterzuordnen, selbst wenn die Beitragsleistung dadurch erzwungen wurde, dass der Arbeitgeber das Eingehen und/oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses von ihr abhängig machte (vgl. VwGH 17.1.1995, 94/14/0069; VwGH 30.4.1996, 95/14/0155; VwGH 15.9.1999, 99/13/0066).

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und freiwilligen Beiträgen gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist daher, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen beruhen, der in der Außenwelt (zB durch Abschluss eines Vertrages) manifestiert wird (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0172; UFS 1.3.2004, RV/0677-G/02, und UFS 20.1.2006, RV/0381-G/02).

Der Bw. meint, der Zwangscharakter der von ihm geleisteten besonderen Pensionsbeiträge ergäbe sich auf Grund der Tatsache, dass der von ihm mit seinem Arbeitgeber abgeschlossene Sondervertrag auf § 36 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86/1948, basiere.

§ 36 Abs. 2 Vertragsbedienstetengesetz 1948, BGBl. Nr. 86/1948, lautet:

*"Der Bundesminister für Finanzen kann bei Bedarf verbindliche Richtlinien für die einheitliche Gestaltung bestimmter Arten von Sonderverträgen festlegen. Für den Abschluss solcher Sonderverträge kann vom Bundesminister für Finanzen eine generelle Genehmigung erteilt werden."*

Aus dieser Bestimmung leitet der Bw. das Vorliegen einer gesetzlichen Verpflichtung zur Leistung seiner (besonderen) Pensionsbeiträge ebenso ab wie aus dem Hinweis in § 13 des von ihm mit seinem Dienstgeber abgeschlossenen Sondervertrages, wonach sich die Höhe der von ihm zu entrichtenden Pensionsbeiträge an der Höhe der von Beamten gemäß § 22 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956, BGBl. Nr. 54/1956, zu entrichtenden Beiträge orientiere.

Auch wenn die inhaltliche Gestaltung des vom Bw. abgeschlossenen Sondervertrages durch Richtlinien des Bundesministers für Finanzen festgelegt wurde, ändert dies nichts daran, dass der Bw. die strittigen Pensionsbeiträge nicht auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung, sondern auf Grund des von ihm abgeschlossenen Sondervertrages, somit auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, zu deren Eingehen er sich freiwillig entschlossen hat, zu entrichten hat. Die Leistung der (besonderen) Pensionsbeiträge durch den Bw. wird auch nicht dadurch zu einer Leistung von Beiträgen auf Grund gesetzlicher Verpflichtung im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, dass der Dienstgeber das Eingehen und/oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses von der Leistung dieser Beiträge abhängig macht (vgl. nochmals VwGH 17.1.1995, 94/14/0069).

Der im Sondervertrag enthaltene Hinweis auf § 22 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956, BGBl. Nr. 54/1956, bezieht sich ausschließlich auf die Höhe der zwischen dem Bw. und seinem Dienstgeber vereinbarten (besonderen) Pensionsbeiträge und ist daher ebenfalls nicht geeignet, eine gesetzliche Verpflichtung des Bw. zur Leistung von Pensionsbeiträgen zu begründen.

Die vom Bw. im Streitjahr geleisteten Pensionsbeiträge in Höhe von 1.621,80 Euro können daher nur (im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten) als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden.

## **2) Telefonkosten**

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Sind Aufzeichnungen über die Zahl und die Dauer der vom privaten Telefonanschluss geführten beruflichen Gespräche (Einzelgesprächsnachweise) nicht vorhanden, genügt deren Glaubhaftmachung (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN). Gelingt auch dies nicht, ist die Abgabenbehörde berechtigt, den beruflich veranlassten Anteil an den gesamten Telefonkosten zu schätzen (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0021, mwN).

Der Bw. gab an, seine gesamten Telefonkosten (für Festnetz und Handy) haben im Jahr 2006 989,65 Euro betragen. Davon machte er die Hälfte als beruflich veranlasste Aufwendungen als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt hingegen schätzte den Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten des Bw. mit nur 25%, weil dem Bw. an seinem Arbeitsplatz ohnedies ein Telefon zur Verfügung stehe und sein privater Telefonaufwand gegenüber vergleichbaren Haushalten nicht stark erhöht sei.

Die Feststellung des Finanzamtes, ihm stehe an seinem Arbeitsplatz ein Telefon zur Verfügung, stellte der Bw. nicht in Abrede. Dem Argument, er habe gegenüber vergleichbaren Haushalten keinen stark erhöhten Telefonaufwand, entgegnete er jedoch, aufgrund von "Flat Tax Angeboten", zB bei A1, könne ein privater Haushalt bereits mit einer monatlichen Fixvertragsgebühr von 40 Euro das Auslangen finden. Da seine privaten Telefonkosten im Streitjahr ungefähr doppelt so hoch gewesen seien, habe er die Hälfte der Aufwendungen als beruflich veranlasst angesehen.

Diese Argumentation überzeugt nicht. Wie auch aus den Feststellungen des Finanzamtes betreffend die Höhe der Handykosten des Bw. für das Streitjahr hervorgeht, hat der Bw. für dieses Jahr offensichtlich keine Fixgebühr vereinbart. Das Vorbringen des Bw., er hätte, wenn er im Streitjahr einen anderen Tarif gewählt hätte, insgesamt mit geringeren Kosten für seine privaten Telefonate auskommen können, weshalb die diesen (fiktiven) Betrag übersteigenden Telefonkosten beruflich verursacht worden seien, ist nicht schlüssig, weil dieses Vorbringen über die Höhe der tatsächlich angefallenen beruflichen Telefonkosten nichts aussagt.

Der Grund dafür, dass überhaupt berufliche Telefonkosten angefallen seien, sei laut Bw., dass er als Leiter der Internen Abteilung einerseits jederzeit erreichbar sein müsse, weshalb er sein Telefon auch nicht abschalten könne, andererseits jederzeit die Möglichkeit haben müsse, zu telefonieren.

Diesen Ausführungen ist jedoch zu entgegnen, dass die bloße Erreichbarkeit keinen Einfluss auf die Höhe der (beruflich veranlassten) Telefonkosten hat und die Tatsache, dass der Bw. jederzeit die Möglichkeit haben muss, telefonieren zu können, nichts darüber aussagt, wie oft bzw. wie lange er tatsächlich berufliche Gespräche von seinen privaten Telefonanschlüssen geführt hat.

Da sich der Arbeitsplatz des Bw. nicht in seiner Wohnung, sondern im Krankenhaus befindet, wo ihm unbestrittenermaßen ein Telefon zur Verfügung steht, und unter Berücksichtigung der gesamten Telefonkosten des Bw. im Streitjahr, entspricht es der Lebenserfahrung, dass der Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten des Bw. nicht mehr als 25% seiner gesamten Telefonkosten ausmacht. Bei der Schätzung der Telefonkosten in dieser Höhe ist die leitende Stellung des Bw., verbunden mit der Notwendigkeit, jederzeit erreichbar sein zu müssen und selbst telefonieren zu können, bereits berücksichtigt. Die Glaubhaftmachung höherer beruflich veranlasster Telefonkosten ist dem Bw. mit seinem Vorbringen nicht gelungen.

### **3) Beiträge zu Berufsverbänden**

Die an diverse Berufsverbände geleisteten Aufwendungen in Höhe von 310 Euro sind (wie bereits aus der Berufungsvorentscheidung ersichtlich ist) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. September 2009