



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, vom 5. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 2. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowohl als Dienstnehmer der X GmbH als auch als Gemeinderat der Marktgemeinde Y.

Laut einem dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel erzielte der Bw. im Streitjahr aus der Tätigkeit als Gemeinderat (Gemeindekassier) lohnsteuerpflichtige Bezüge in Höhe von 2.127,44 Euro. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit machte der Bw. für das Streitjahr Werbungskosten in Höhe von 7.308,72 Euro geltend (Aufwendungen für Bewirtungen in Höhe von 663,90 Euro, Parteiabgaben in Höhe von 557,49 Euro und Wahlkampfkosten in Höhe von 6087,33 Euro).

Das Finanzamt ermittelte zunächst die Höhe des grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennenden Betrages mit 7.012,44 Euro. Die Bewirtungskosten seien nur zur Hälfte als

beruflich veranlasst anzusehen und bei den Wahlkampfkosten wurden zwei Berichtigungen vorgenommen. Steuerlich berücksichtigt wurde bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2005 jedoch nur ein Betrag von 2.127,44 Euro mit der Begründung, es könnten nur Werbungskosten in Höhe der durch die Tätigkeit als Gemeindefunktionär erzielten Einnahmen berücksichtigt werden.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wies der Bw. darauf hin, dass die Legislaturperiode in der Gemeinde fünf Jahre dauere. Am Ende der Legislaturperiode finde die Gemeinderatswahl statt. Der Bw. beantragte daher, die Aufwendungen für den Wahlkampf den Aufwandsentschädigungen, die er in den letzten fünf Jahren erhalten habe, gegenüber zu stellen und die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die in den Jahren vor der Gemeinderatswahl erhaltenen Entschädigungen seien stets versteuert worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.6.1978, 2748/76, und VwGH 23.10.1990, 89/14/0302) ein Verlust aus nichtselbständiger Arbeit nur in ganz seltenen Ausnahmefällen denkbar sei, weil üblicherweise kein Arbeitnehmer in ein Dienstverhältnis treten werde, das mit höheren Werbungskosten als Einnahmen verbunden sei. Ein solcher Ausnahmefall sei etwa dann gegeben, wenn eine nichtselbständige Tätigkeit, bei der die Werbungskosten die nur geringfügigen Einnahmen übersteigen, in einer solchen Weise in Zusammenhang mit einer anderen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehe, dass deren Ausübung für die andere Tätigkeit förderlich sei. Wenn die Einnahmen aus der anderen beruflichen Tätigkeit höher seien, sei ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zulässig. Der Bw. habe für den Zeitraum von 1. Jänner 2005 bis 4. April 2005 eine Aufwandsentschädigung von 2.127,44 Euro von der Marktgemeinde Y erhalten. Als Werbungskosten für den Gemeinderatswahlkampf machte er den Betrag von 7.308,72 Euro geltend. Seine Haupttätigkeit habe der Bw. im genannten Zeitraum bei der X GmbH ausgeübt. Die X GmbH sei ein führender Technologieanbieter für Maschinen und Anlagen für die mechanische und mechanisch-biologische Behandlung fester Abfälle und Biomasse. Es sei daher nicht erkennbar, dass die Aufwendungen für den Gemeinderatswahlkampf in einem engen Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. für die X GmbH stehen bzw. die Ausübung der Tätigkeit als Gemeindegassier für den Hauptberuf des Bw. nützlich und förderlich gewesen sei. Es liege daher kein Ausnahmefall im Sinn der oa. Rechtsprechung vor.

Im Vorlageantrag führte der Bw. aus, die X GmbH sei in erster Linie mit der Neuentwicklung und dem Vertrieb von Maschinen zur Aufbereitung von Abfällen beschäftigt. Die politische Tätigkeit des Bw. in der Gemeinde sei für die Tätigkeit der X GmbH von größtem Vorteil, weil

durch die Funktion im Abfallwirtschaftsverband Z die Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben im Rahmen der Abfallwirtschaft mitverhandelt werden und der wirtschaftliche Handlungsrahmen einer Kommune bestens erfasst werden könne. Wenn man die Entwicklung der X GmbH in den letzten 15 Jahren, in denen der Bw. Funktionär in der Gemeinde gewesen sei, betrachte, sei festzustellen, dass genau das in der Funktion als Gemeindemandatar erworbene Wissen einen wesentlichen Beitrag zum beruflichen Werdegang des Bw. geleistet habe. Der Bw. beantragte daher nochmals, die Werbungskosten in der von ihm geltend gemachten Höhe steuerlich zu berücksichtigen.

In einem an das Finanzamt gerichteten Vorhalt führte der Unabhängige Finanzsenat aus, dass für die steuerliche Berücksichtigung von (ausnahmsweise auftretenden) Verlusten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dieselben gesetzlichen Bestimmungen wie bei allen anderen Einkunftsarten gelten. Die im Streitjahr endende Legislaturperiode, in der der Bw. als Gemeindefunktionär tätig gewesen sei, habe fünf Jahre gedauert. Für diese Zeit habe der Bw. aus seiner Tätigkeit für die Gemeinde Einnahmen in Höhe von ca. 42.081 Euro und Werbungskosten in Höhe von ca. 17.792 Euro erklärt. Die genannte Tätigkeit des Bw. habe somit zu einem deutlichen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten geführt. Aus diesem Grund könne die Frage, ob ein enger Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Bw. als Gemeindefunktionär und als Dienstnehmer der X GmbH gegeben gewesen sei, dahingestellt bleiben. Die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten seien vielmehr in der vom Finanzamt überprüften Höhe von 7.012,44 Euro anzuerkennen. Die Besteuerung von Einkünften in den Jahren, in denen ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werde und die steuerliche Nichtberücksichtigung eines ausnahmsweise in einem Jahr auftretenden Verlustes sei gesetzlich nicht gedeckt.

Diesen Ausführungen entgegnete das Finanzamt, Ausgaben seien gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 jeweils in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien. Die Anerkennung der gesamten im Streitjahr beantragten Werbungskosten mit der Begründung, diese Werbungskosten stünden in direktem Zusammenhang mit der fünfjährigen Tätigkeit des Bw. als Gemeindekassier, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht zulässig, weil gerade Wahlkampfkosten die Werbungskosten eines bestimmten Jahres seien. Bei den Einkünften als Gemeindekassier habe es sich um Nebeneinkünfte des Bw. gehandelt. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Anerkennung von Verlusten bis maximal zur Höhe der Einkünfte gesetzeskonform. Im betrieblichen Bereich gäbe es im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine vergleichbare Regelung. Gemäß § 6 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaften, BGBl. II Nr. 258/2005, dürfen bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb die

Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Berufung.

In einem an den Bw. gerichteten Vorhalt führte der Unabhängige Finanzsenat aus, die Höhe der vom Bw. im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Gemeindefunktionär geltend gemachten Werbungskosten sei zu korrigieren. Die bei Wahlveranstaltungen angefallenen Bewirtungskosten seien nur zur Hälfte als Werbungskosten anzuerkennen, die Aufwendungen für Plakate haben laut den vom Finanzamt überprüften Belegen 150 Euro und jene für Plakatständer 702,07 Euro betragen, sodass als Werbungskosten insgesamt ein Betrag von 7.012,44 Euro anzuerkennen sei.

Zu diesen Ausführungen gab der Bw. keine weitere Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass der Bw. in den Jahren 2000 bis einschließlich 2005 als Gemeindefunktionär Einnahmen von insgesamt rund 42.081 Euro erzielte und im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit Werbungskosten von insgesamt rund 17.792 Euro geltend machte. Auf das Streitjahr (für die Zeit von 1. Jänner bis 4. April 2005) entfielen davon Einnahmen von 2.127,44 Euro und Werbungskosten von 7.012,44 Euro (davon Wahlkampfkosten von 6.123 Euro).

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 (im vorliegenden Fall in einem Jahr der Tätigkeit) 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], BGBl. 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).

Die Voraussetzung, dass, auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, positive Einkünfte nicht erzielt wurden, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Bw. erzielte in der Legislaturperiode von 2000 bis 2005, in der er als Gemeindefunktionär tätig war, vielmehr einen (deutlichen) Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Bei der Tätigkeit des Bw. als Gemeindefunktionär handelte es sich daher keinesfalls um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren, in denen Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden und der steuerlichen Nichtberücksichtigung eines ausnahmsweise in einem Jahr auftretenden Verlustes fehlt – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – die rechtliche Grundlage. Bei § 6 Abs. 1 letzter Satz der VO BGBl. II Nr. 258/2005 handelt es sich um eine Spezialnorm im Zusammenhang mit der Pauschalierung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die nicht auf die Ermittlung von Einkünften aus "nebenberuflichen Tätigkeiten" wie der gegenständlichen politischen Funktion des Bw. anwendbar ist.

Die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten sind jedoch nicht in voller Höhe abzugsfähig. Bei Aufwendungen, die anlässlich der Bewirtung eines politischen Funktionärs von anderen Personen (möglichen Wählern, anderen politischen Funktionären usw.) anfallen, handelt es sich um gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Dienen diese Aufwendungen im Einzelfall der Werbung für das politische Amt und überwiegt die politische Veranlassung bei weitem, sind die Bewirtungskosten politischer Funktionäre anlässlich konkreter Wahlveranstaltungen jedoch zur Hälfte abzugsfähig (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG § 20 Rz 69 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 14.12.2000, 95/15/0040 und VwGH 29.11.2000, 95/13/0026; sowie das Erkenntnis VwGH 17.9.1997, 95/13/0245). An Bewirtungskosten kann daher nur der Betrag von 331,95 Euro statt des Betrages von 663,90 Euro als Werbungskosten anerkannt werden.

Von den Aufwendungen für die Gemeinderatswahl ist (laut den vom Bw. dem Finanzamt vorgelegten Belegen) für Plakate der Betrag von 150 Euro statt des Betrages von 100 Euro und für Plakatständer der Betrag von 702,07 Euro statt des Betrages von 716,40 Euro als Werbungskosten anzuerkennen. Für die Gemeinderatswahl sind daher Aufwendungen in Höhe von 6.123 Euro anzuerkennen.

Insgesamt ist daher ein Betrag von 7.012,44 Euro als Werbungskosten (Bewirtungsaufwendungen von 331,95 Euro, Aufwendungen für die Gemeinderatswahl von 6.123 Euro und Parteiabgaben von 557,49 Euro) anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 6. Juli 2009