



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0768-G/10

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Name in XY, vom 31. Juli 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 12. Juni 2002 für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer wird abgeändert.

Lohnsteuer bisher (von 1.1.1990 bis 31.12.1997) € 1,308.933,38

Lohnsteuer neu (-116.717,34) € 1,192.216,04

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1990 bis 31.12.1997 wurden vom Prüfer folgende Prüfungsfeststellungen getroffenen, welche vom Finanzamt im Bescheid vom 12. Juni 2002 angeführt wurden:

- 1.) Das Pendlerpauschale war auch für Dienstnehmer berücksichtigt worden, für die vom Arbeitgeber arbeitsplatznahe Unterkünfte zur Verfügung gestellt wurden. Die vom Arbeitgeber berücksichtigten Pauschbeträge wurden nachversteuert.
- 2.) Einmalige Zuwendungen an Bürgermeister, die weder eine Anwartschaft noch einen Anspruch auf einen Ruhebezug haben, wurden nach dem Lohnsteuertarif nachversteuert.

3.) Der Repräsentationskostenzuschlag der an Frau A (ohne Vorlage von Belegen) unversteuert ausbezahlt worden war, wurde nach dem Lohnsteuertarif nachversteuert.

Nach einer Rechtsmittelfristverlängerung wurde vom Bw. mit Schriftsatz vom 31. Juli 2002 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht.

Eine Wiederholung der Vorbringen erscheint nicht erforderlich.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvereinscheidung vom 23. September 2003 abgewiesen.

Dagegen wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. August 2006 wies der unabhängige Finanzsenat die Berufung ab.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung wurde betreffend der Punkte 2.) und 3.) Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 7. August 2006 wurde vom VwGH wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2006/15/0295, aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3).

Ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden die weiters genannten Pauschbeträge berücksichtigt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, zu Grunde gelegenen Sachverhalt verfügte der Dienstnehmer am Arbeitsort über eine Schlafstelle bzw. Wohnung. Der VwGH hat die Auffassung vertreten, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis der Dienstnehmer am Arbeitsort befriedigt wird und daher nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind.

Wäre im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Unterkunftsmöglichkeit der Dienstnehmer am Beschäftigungsamt zu beurteilen, wäre in Anlehnung an das Erkenntnis des vom 3.3.1992, 88/14/0081, wo als Berufswohnsitz ein Untermietzimmer in Bestand genommen worden war, davon auszugehen, dass die den Dienstnehmern zur Verfügung gestellte Unterkunft das Wohnbedürfnis der Dienstnehmer zumindest ebenso ausreichend wie das Untermietzimmer im genannten Beschwerdefall.

Das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, ist im vorliegenden Fall nicht aufgrund eines vergleichbaren Sachverhalts anwendbar, sondern ausschließlich aufgrund der vom VwGH geäußerten Rechtsauffassung. Der Grund für diese Auffassung liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates darin, dass die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte zwar einerseits berufliche veranlasste Fahrten sind, andererseits aber durch die Pauschalierung der damit verbundenen Ausgaben eine besondere Stellung im EStG einnehmen, Andere Berufsfahrten sind nach der Generalklausel gemäß § 16 Abs, 1 EStG 1988 mit den tatsächlichen Fahrtkosten zu berücksichtigen, Kennzeichnend für die Fahrten im Sinne des § 16Abs, Z 6 EStG 1988 ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. In aller Regel hat ein Arbeitnehmer nur eine Wohnung, sodass diesfalls kein Zweifel daran bestehen kann, dass der Arbeitnehmer ausschließlich diese Strecke befährt Steht aber dem Arbeitnehmer am Beschäftigungsamt neben seiner eigentlichen, außerhalb gelegenen Wohnung (Familienwohnsitz, Hauptwohnsitz) eine weitere Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung, eröffnet allein dieser Umstand ausreichend Zweifel, dass tatsächlich im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zwischen Arbeitsstätte und eigentlicher Wohnung pendelt wird, denn Pendeln zwischen Arbeitsstätte und eigentlichem Wohnsitz von genau 50%, was bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen in einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum 10 Arbeitstage entspricht, reicht für die Zuerkennung des Pendlerpauschales noch nicht aus und bis zu diesem Ausmaß sind die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte noch immer ausschließlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private

Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung, Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0288 und 28.10.1998, 93/14/0195), Verfügt daher ein Arbeitnehmer am Beschäftigungsstandort über eine Unterkunftsmöglichkeit, erweisen sich die täglichen Fahrten zum Familienwohnsitz grundsätzlich als nicht notwendig.

Im vorliegenden Fall hat der Dienstgeber ohne jeden Zweifel Kenntnis von der Zurverfügungstellung der Unterkunft, da entweder ein Sachbezug angesetzt oder ein Benutzerentgelt verrechnet worden ist.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass im amtlichen Vordruck zur Geltendmachung des Pendlerpauschales ausgeführt ist, dass bei offensichtlich unrichtigen Angaben das Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden darf. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales erfolgte daher in den vom Prüfungsorgan des Finanzamtes festgestellten Fällen nicht nur zu Unrecht, sondern in Kenntnis der Tatsache, dass dieser Pauschbetrag wegen Besitzes einer arbeitsplatznahen Unterkunft nicht zusteht.

Zu den Repräsentationsaufwendungen der A stellte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Oktober 2010 Folgendes fest:

Soweit die Beschwerde die Auffassung vertritt, die an A pauschal ausbezahlt Repräsentationskostenzuschläge stellen Auslagenersätze im Sinne des § 26 Z 2 EStG 1988 dar, ist auf das hg. Erkenntnis vom 21. November 1990, 87/13/0183, mwN, zu verweisen, von dem abzuweichen auch im gegenständlichen Verfahren keine Veranlassung besteht. Im angeführten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof - zur vergleichbaren Rechtslage des EStG 1972 - ausgesprochen, dass die Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die im § 26 EStG angeführten Zwecke gedacht sein, stets dazu führt, dass es sich beim Arbeitnehmer um Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG handelt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die abgegoltenen Aufwendungen vom Arbeitnehmer gegebenenfalls als Werbungskosten abziehbar sind.

Zu den Abfindungen für Bürgermeister wurde vom VwGH nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst- (Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist. Die vorstehenden Bestimmungen sind auf Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen, Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes und Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972, anzuwenden.

Gemäß § 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Bezüge und Pensionen der obersten Organe des Bundes und sonstiger Funktionäre, BGBl. Nr. 273/1972, (im Folgenden nur: Bezügegesetz) erhalten die Mitglieder des Nationalrates, wenn sie diese Funktion mindestens drei Jahre ausgeübt haben, nach Beendigung dieser Funktionsausübung eine einmalige Entschädigung. Diese Entschädigung beträgt das Zweifache und erhöht sich nach 5 Jahren auf das Dreifache, nach 10 Jahren auf das Vierfache, nach 15 Jahren auf das Sechsfache, nach 20 Jahren auf das Neunfache und nach 25 Jahren auf das Zwölffache des ihnen im Monat des Ausscheidens gebührenden Bezuges unter anteilmäßiger Berücksichtigung von Sonderzahlungen.

Gemäß § 2 Stmk RuhebezügeG steht dem Bürgermeister nach dem Ausscheiden aus seinem Amt eine einmalige Zuwendung zu, sofern er das Amt eines Bürgermeisters durch mindestens fünf Jahre innegehabt hat und weder eine Anwartschaft noch ein Anspruch auf Ruhebezug besteht. Die einmalige Zuwendung beträgt nach einer Amtszeit von mindestens fünf Jahren ein Drittel, nach einer Amtszeit von mindestens sieben Jahren die Hälfte der dem Bürgermeister jährlich zustehenden Aufwandsentschädigung (§ 2 Abs. 2 iVm § 3 Abs. 5 leg. cit.).

Die Beschwerde trägt - wie im Verwaltungsverfahren - vor, dass die Abfindung für Bürgermeister nach § 2 des RuhebezügeG Stmk als Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu behandeln sei, weil diese Bestimmung auch auf Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen aufgrund landesgesetzlicher Regelungen anzuwenden sei.

Diesem Vorbringen kommt Berechtigung zu.

Gemäß § 14 Abs. 2 des Bezügegesetzes erhalten die Mitglieder des Nationalrates, wenn sie diese Funktion mindestens drei Jahre ausgeübt haben, nach Beendigung dieser Funktionsausübung eine einmalige Entschädigung, die bis zum Zwölffachen des ihnen im Monat des Ausscheidens gebührenden Bezuges betragen kann. Dem Bürgermeister steht gemäß § 2 des RuhebezügeG Stmk nach dem Ausscheiden aus seinem Amt eine einmalige Zuwendung bis zur Hälfte der ihm jährlich zustehenden Aufwandsentschädigung zu, sofern er das Amt eines Bürgermeisters durch mindestens fünf Jahre innegehabt hat. Voraussetzung für die einmalige Entschädigung/Zuwendung ist demnach, dass die Funktion über einen Mindestzeitraum ausgeübt wurde und der jeweilige Funktionär aus der Funktion ausgeschieden ist, wobei sich die Höhe der Entschädigung/Zuwendung da wie dort an der Dauer der Funktionsausübung bemisst. Es trifft zu, dass die einmalige Zuwendung gemäß § 2 des RuhebezügeG Stmk nur zur Auszahlung gelangt, wenn weder eine Anwartschaft noch ein Anspruch auf Ruhebezug besteht. Dies ändert aber nichts an der grundsätzlichen Vergleichbarkeit der hier in Rede stehenden Bestimmungen, weil der Anspruch auf die einmalige Zuwendung nach § 2 des RuhebezügeG Stmk nur von einer zusätzlichen Bedingung abhängig gemacht und insoweit eingeschränkt wird. Auch der Umstand, dass die einmalige Zuwendung (teilweise) aus Ruhebezugsbeiträgen der Bürgermeister und Gemeinden resultiert, hindert deren Subsumtion unter die Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 28. Jänner 2011