

GZ. RV/0672-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 15. Oktober 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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. bezog im Jahr 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar Pensionseinkünfte sowie Einkünfte in Höhe von 22.430,00 S infolge einer nicht das ganze Jahr dauernden, geringfügigen Tätigkeit bei der Firma X.

Der Bw. hat bereits anlässlich der Veranlagung 1998 mitgeteilt, dass er im Rahmen dieser geringfügigen Beschäftigung bei der Firma X sporadisch und fallweise eingesetzt werde. Zu

den jeweiligen Tätigkeiten fahre er mit seinem privaten Kfz, wobei die gefahrenen Kilometer nicht abgegolten würden.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2000 machte er folgende Werbungskosten, die ihm aufgrund der Tätigkeit bei der Firma X erwachsen seien, geltend:

Aufwendungen für Fahrten im Rahmen der Dienstausbung in Höhe von 54.503,80 S, die sich zusammensetzten aus:

- Kilometergeld für 5062 km, dh. 24.803,80 S
- Entschädigung für 198 Stunden Fahrzeit zu 150,00 S pro Stunde, dh. insgesamt 29.700,00 S.

Dazu stellte er erläuternd fest, dass er die Aufwendungen für Dienstfahrten unentgeltlich geleistet habe, weshalb er aus der Tätigkeit bei der Firma X hohe Verluste erlitten habe, die er mit seinem Gesamteinkommen, dh. auch mit seiner Pension, abgedeckt habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 wurden die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Werbungskosten ohne zusätzliche Begründung lediglich bis zur Höhe der steuerpflichtigen Bezüge, bei denen sie erwachsen sind, somit im Betrag von 22.430,00 S anerkannt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde Berufung erhoben mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die gesamten Werbungskosten des Bw. hätten 54.503,80 S betragen, es sei aber ohne Begründung nur ein Betrag von 22.439,00 S berücksichtigt worden. Der Bw. habe sich informiert und die Auskunft erhalten, dass auch der Betrag von 32.064,80 S auf das kumulierte Gesamteinkommen anzurechnen sei, sodass eine weitere Steuerentlastung entstehe. Er habe die Werbungskosten nicht aus seinem Nebeneinkommen allein bedecken können und daher seinen Pensionsbezug vermindert. Das Gesamteinkommen des Jahres 2000 sei somit um die gesamten Werbungskosten zu mindern.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, dass Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) Aufwendungen seien, die beruflich veranlasst seien und die bei der Einkunftsart abgezogen würden, bei der sie erwachsen seien. Zwischen dem als

Werbungskosten bezeichneten Aufwand und den Einnahmen müsse ein unmittelbarer, ursächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen.

Dem Bw. seien im Kalenderjahr 2000 neben einer Pension steuerpflichtige Bezüge von der Firma X in Höhe von 22.439,00 S zugeflossen. Im Zusammenhang mit dieser Nebenbeschäftigung seien entstandene Werbungskosten im Ausmaß von 54.503,00 S beantragt worden, mit dem Ersuchen, diese auf das Gesamteinkommen anzurechnen, weil sie das Nebeneinkommen nicht abgedeckt hätten und der Pensionsbezug belastet worden sei.

Nach den steuerrechtlichen Grundsätzen seien Werbungskosten beruflich veranlasst und bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen seien. Eine berufliche Veranlassung liege jedoch nicht vor bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen. Ferner sei aus der Bestimmung des § 2 Abs. 4 EStG abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommenssteuerlich zu berücksichtigen seien, die zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen. Andernfalls sei Liebhaberei gegeben. Damit verbundene Verluste seien einkommensteuerrechtlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Im gegenständlichen Fall würden sich die beantragten Werbungskosten auf die Nebenbeschäftigung beziehen und könnten – weil sie nicht ausgleichsfähig seien – nur beschränkt auf das Ausmaß der daraus erzielten steuerpflichtigen Bezüge zuerkannt werden.

Dagegen erhob der Bw. den Antrag auf Entscheidung seiner Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, der, ergänzend zur Berufung, im Wesentlichen folgende Begründung enthielt:

Richtigerweise seien die beiden Einkünfte bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage kumuliert worden. Bezüglich der Berücksichtigung der exorbitant hohen Werbungskosten seien jedoch die beiden Einkünfte wieder getrennt worden. Der Bw. habe nun zum wiederholten Male entsprechende Auskünfte eingeholt und wieder die Information erhalten, dass dies nicht richtig sei, weil sein zweites Einkommen niedriger sei als die tatsächlich angefallenen Werbungskosten. Auch Liebhaberei sei in diesem Falle nicht gegeben, weil der Bw. aufgrund seiner gesundheitlich bedingten Zwangspensionierung große psychische Probleme gehabt hätte und er daher die Nebentätigkeit bei der Firma X aus therapeutischen Gründen infolge dringender ärztlicher Empfehlung angenommen habe. Als sich sein psychischer Zustand nach der mehrjährigen Tätigkeit als Therapie gebessert habe, habe er diese Nebentätigkeit aufgegeben, zumal er dadurch hohe Verluste erlitten habe. Es werde

daher ersucht, die Gesamtwerbungskosten auf das Gesamteinkommen, welches aus der Pension und dem Nebeneinkommen bestanden habe, anzurechnen, wodurch ein steuerliches Guthaben entstünde.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates wurden vom Finanzamt Ermittlungen durchgeführt und dabei festgestellt, dass der Bw. im Jahr 2000 vom Dienstgeber (Firma X) keine Vergütungen betreffend die Fahrten anlässlich der Dienstausbübung erhalten hat.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Weder im Einkommensteuerbescheid 2000 noch in der diesen Bescheid betreffenden Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt Zweifel zum Ausdruck gebracht, dass die vom Bw. mit 54.503,80 S bezifferten Aufwendungen für Fahrten im Rahmen der Dienstausbübung bei der Firma X Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellen.

Was die Fahrtkosten in Höhe von 24.803,80 S anbelangt, ist auch der Unabhängige Finanzsenat der Überzeugung, dass es sich um Werbungskosten im Sinne des EStG 1988 handelt. Dies aufgrund folgender Rechtslage:

Wie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen ist, liegt eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur vor, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Andererseits stellen tatsächliche Fahrtkosten unabhängig davon, ob das Erfordernis einer "Reise" erfüllt ist oder nicht, Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 dar. Fahrten im Nahebereich führen somit zur gesetzlichen Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtaufwendungen, nicht aber zur Anerkennung eines Tagessatzes (zB VwGH 08.10.1998, 97/15/0073).

Ausgehend davon, dass vom Unabhängigen Finanzsenat die für Fahrtkosten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 24.803,80 S grundsätzlich als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt werden, somit ein Betrag, der etwas höher ist, als

die (steuerpflichtigen) Einnahmen aus der Tätigkeit, bei der diese Werbungskosten erwachsen sind, ist in der Folge zu prüfen, ob der Abzug von Werbungskosten, die die zugehörigen (steuerpflichtigen) Einnahmen übersteigen, möglich ist.

Dabei ergibt sich aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der damit übereinstimmenden Lehrmeinung Folgendes:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Erkenntnissen grundlegende Feststellungen getroffen:

**Erkenntnis VwGH 27.06.1978, 2748/76**

*"... Nun darf aber nicht übersehen werden, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit zwar theoretisch denkbar ist, aber nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen kann."*

**Erkenntnis VwGH 23.10.1990, 89/14/0302:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können. Es handelte sich in diesem Erkenntnis um jenen Ausnahmefall, in dem ein Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, die sich folgendermaßen zusammensetzten:

Pensionsbezüge (Pensionsversicherung der Angestellten) in Höhe von	161.889,00 S
negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von	-25.813,00 S

Die negativen Einkünfte bestanden ausschließlich aus Werbungskosten und resultierten aus einem Prozess vor dem Arbeitsgericht, mit dem der Beschwerdeführer seine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer einer GmbH durchsetzen wollte, den er aber verlor. Unbestritten war die Höhe dieses Verlustes und dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat grundlegend festgestellt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können und in einem solchen Fall auch ein so genannter "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1972 vorzunehmen ist.

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.*

*Konsequent läßt sich ein Verlust bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit allerdings nicht in Abrede stellen, obschon es sich um seltene Ausnahmefälle handeln wird. Bei Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn kann es sich nämlich ausnahmsweise ergeben, daß in einem Veranlagungszeitraum höhere Werbungskosten als Einnahmen zu verzeichnen sind."*

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 davon aus, dass ein Verlust aus nichtselbständiger Arbeit in ganz seltenen Ausnahmefällen anerkannt werden kann.

Der im Erkenntnis des VwGH 23.10.1990, 89/14/0302 angeführte Fall stellt einen außergewöhnlichen Sonderfall dar.

Der gegenständliche Berufungsfall kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als seltener Ausnahmefall im Sinne dieses Erkenntnisses angesehen werden. So sind dem Bw. bereits aufgrund seiner hohen Fahrtkosten Werbungskosten entstanden, die höher sind als die (steuerpflichtigen) Einnahmen aus dieser Tätigkeit. Dies vor allem deshalb, weil der Bw. vom

Arbeitgeber im streitgegenständlichen Jahr keine "Ersätze" erhalten hat. Wenn auch der Bw. Gründe hatte, diese Nebentätigkeit trotzdem auszuüben, so waren dies doch Gründe, die im privaten Bereich gelegen sind und die deshalb nicht dazu führen können, dass ein steuerlich anzuerkennender Ausnahmefall im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben ist.

Eine Anerkennung von Werbungskosten, die die bei der Firma X erzielten (steuerpflichtigen) Einnahmen übersteigen, ist daher nicht möglich.

### **Die Berufung war daher abzuweisen.**

Der Unabhängige Finanzsenat stellt abschließend erläuternd fest, dass Werbungskosten unter dem Titel "Zeitaufwand für Fahrten" im EStG 1988 nicht vorgesehen sind. Die aus diesem Grund (in Höhe von 29.700,00 S) geltend gemachten Werbungskosten wären daher keinesfalls (somit auch bei Vorliegen höherer steuerpflichtiger Einnahmen) in dieser Form und in der beantragten Höhe abzugsfähig.

Eine Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat, ob anlässlich der Fahrten des Bw. – zumindest teilweise - Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorgelegen haben, die – über die als Fahrtkosten anerkannten Kilometergelder hinausgehend – die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes in Form von Tagesgeldern ermöglicht hätten, konnte unterbleiben, da bereits die vom Unabhängigen Finanzsenat anerkannten Fahrtkosten höher waren als die steuerpflichtigen Einnahmen aus der betreffenden Tätigkeit.

Da die Werbungskosten aus den bereits dargelegten Gründen nur bis zur Höhe der steuerpflichtigen Bezüge aus dem maßgebenden Dienstverhältnis steuerlich abzugsfähig waren, sind auch etwaige Feststellungen im Hinblick auf das Vorliegen von "Liebhaberei" unterblieben.

Salzburg, 11. April 2003