



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vertreten durch Mag. Otto FRITZ, Steuerberater, 8670 Krieglach, Roseggerstraße 10, vom 27. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 9. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (in Schilling) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In Euro betragen die Abgaben daher:

Einkommensteuer 1999	5.767,75
Einkommensteuer 2000	5.459,84
Einkommensteuer 2001	5.455,84

Die Fälligkeit der Abgaben bleibt von der gegenständlichen Berufungsentscheidung unberührt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist und erhielt Aufwandsentschädigungen vom Landesfeuerwehrverband Steiermark in Höhe von 48.939 S (1999), 51.952 S (2000) bzw. 53.516 S (2001).

Die Aufwandsentschädigungen erklärte der Bw. gegenüber dem Finanzamt nicht als Einkünfte. Auf Befragung durch das Finanzamt erklärte der Bw., er habe in den Jahren 1999 bis 2001

ebenso hohe Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Bezirksfeuerwehrkommandant gehabt wie im Jahr 2002, weshalb seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit in allen Jahren unter 10.000 S gelegen seien.

Für das Jahr 2002 erhielt der Bw. vom Landesfeuerwehrverband eine Aufwandsentschädigung in Höhe von 5.414,09 Euro. Für dieses Jahr machte er Werbungskosten von 4.854,69 Euro geltend. Davon wurden vom Finanzamt zunächst nur 1.633,20 Euro für Verpflegungsmehraufwand anerkannt. Im Berufungsverfahren wurden letztlich insgesamt 2.184,09 Euro als Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwand, Kilometergeld und sonstigen Aufwand (zB Spenden) berücksichtigt (vgl. UFS 1.7.2005, RV/0464-G/04).

Für die Streitjahre konnte der Bw. die Höhe der angefallenen Werbungskosten nicht nachweisen (ein Fahrtenbuch wurde nur für das Jahr 2002 geführt), weshalb das Finanzamt die Höhe der Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (Aufwandsentschädigungen) schätzte. Als Begründung führte das Finanzamt aus, dass auch für das Jahr 2002 die nachgewiesenen Werbungskosten nur rund 30% der Einnahmen (das waren die anhand des Fahrtenbuches errechneten Verpflegungsmehraufwendungen) ausmachten. Das Finanzamt ermittelte als Einkünfte des Bw. aus der Tätigkeit für die Feuerwehr daher 34.257 S (1999), 36.366 S (2000) bzw. 37.461 S (2001) und qualifizierte diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999, 2000 und 2001 wurde ausgeführt, dass es sich bei den Einkünften des Bw. aus seiner Tätigkeit für den Bezirks- und den Landesfeuerwehrverband um sonstige Bezüge im Sinn des § 29 Z 4 EStG 1988 gehandelt habe und dass das Finanzamt die Höhe dieser Einkünfte nicht richtig ermittelt habe. Aufgrund einer Änderung bei der Vergütung der Aufwendungen als Bezirksfeuerwehrkommandant sowie für diverse Funktionen für den Landesfeuerwehrverband Steiermark habe der Bw. für das Jahr 2002 für die gleichen Tätigkeiten, die er auch schon in den Jahren davor ausgeübt habe, um 39,21% mehr Aufwandsentschädigung als für das Jahr 2001 erhalten. Die bei der Ausübung seiner Funktionen angefallenen Aufwendungen seien jedoch gleich geblieben. Der Bw. habe in den Jahren 1999 bis 2003 die Funktionen als Bezirksfeuerwehrkommandant, als Landesfeuerwehrrat für Recht und Organisation im LFV Steiermark, als Arbeitskreisleiter Landesfeuerwehrgesetz, Feuerpolizeigesetz und Uniformierung im LFV Steiermark, als Mitglied im Verleihungsausschuss des LFV Steiermark und als Mitglied im Hilfsschatzkuratorium des LFV Steiermark inne gehabt. Er habe somit fünf verschiedene Tätigkeiten ausgeübt, für die er Aufwandsentschädigungen erhalten habe. Aufgrund der Ausführungen in den Vereinsrichtlinien 2001 (Rz 772 und 773), die auch für Funktionäre der Feuerwehren gelten, liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 Euro keine Einkünfte vor, wobei für jede Tätigkeit das Pauschale von 75 Euro separat zustehe. Für die fünf vorhin genannten

Tätigkeiten stehen dem Bw. daher je Tätigkeit jährlich pauschale Werbungskosten von bis zu 900 Euro zu. Der Bw. könne ohne Nachweis der tatsächlich angefallenen Werbungskosten im Jahr den dreifachen Pauschbetrag, somit 2.700 Euro, geltend machen. Der Bw. habe in den Jahren 1999, 2000 bzw. 2001 aus seiner Tätigkeit für den Bezirks- und den Landesfeuerwehrverband daher nur Einkünfte in Höhe von 856,54 Euro (1999), 1.075,50 Euro (2000) bzw. 1.189,16 Euro (2001) zu versteuern.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurden unter Hinweis auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 1.7.2005, RV/0464-G/04, damit begründet, dass aufgrund der Vereinsrichtlinien für die Tätigkeit bei einem Verein bzw. einer Institution ohne Nachweis nur pauschale Aufwendungen von höchstens 900 Euro jährlich berücksichtigt werden könnten. Im vorliegenden Fall seien aufgrund einer Schätzung jedoch bereits höhere Aufwendungen anerkannt worden.

Der Vorlageantrag wurde zunächst damit begründet, dass für das Jahr 2002 letztlich 2.184,09 Euro an Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. für den Bezirks- und den Landesfeuerwehrverband anerkannt worden seien. Das entspreche 40,34% der für dieses Jahr ausbezahlten Funktionsgebühr. Der Argumentation des Finanzamtes folgend wären bei der Schätzung der Einkünfte für die Streitjahre daher zumindest 40,34% der erhaltenen Funktionsgebühren als Aufwendungen anzuerkennen gewesen. Die Einkünfte des Bw. gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 hätten in den Streitjahren demnach 29.197 S (1999), 30.995 S (2000) bzw. 31.928 S (2001) betragen. Der Bw. vertrat im Vorlageantrag jedoch weiters die Ansicht, dass die Schätzung der Höhe der Werbungskosten für die Jahre 1999 bis 2001 in Relation zur Höhe der Werbungskosten des Jahres 2002 dem Grunde nach nicht richtig sei. Der Bw. habe in den Jahren 1999 bis 2002 jeweils die gleichen Tätigkeiten ehrenamtlich ausgeübt. Die dafür erhaltenen Aufwandsentschädigungen seien für das Jahr 2002 stark angehoben worden. Für die Jahre 1999 bis 2001 wären im Schätzungsweg daher Werbungskosten in betragsmäßig gleicher Höhe wie im Jahr 2002, das seien 30.053,73 S gewesen, anzuerkennen. Die Einkünfte des Bw. gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 hätten in den Streitjahren demnach 18.885 S (1999), 21.898 S (2000) bzw. 23.462 S (2001) betragen. Eine andere Möglichkeit der Ermittlung der Höhe der Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 für die Streitjahre hätte sich aufgrund der in den Vereinsrichtlinien 2001 (Rz 775 und 776) genannten Pauschalsätze ergeben. Bei Anerkennung der genannten Pauschalsätze für freiwillige Mitarbeiter von begünstigten Rechtsträgern im Sinn der Rz 168 (Sozialdienste) als Werbungskosten für die Abgeltung der Mehrkosten für Verpflegung, Unterhalts- und Fahrtkosten würden die Einkünfte des Bw. in den Streitjahren nur 8.993,67 (1999), 12.006,67 (2000) bzw. 13.570,67 (2001) betragen. Schließlich wäre die Ermittlung der Einkünfte des Bw. auch unter Berücksichtigung der in den Rz 772 ff der Vereinsrichtlinien 2001 genannten

Pauschalsätze möglich. Die vom unabhängigen Finanzsenat (vgl. UFS 1.7.2005, RV/0464-G/04) vertretene Rechtsansicht, dass der Bw. jährlich höchstens Aufwendungen von 900 Euro ohne Nachweis geltend machen hätte können, beruhe auf der Feststellung, dass die Aufwandsentschädigungen nur vom Landesfeuerwehrverband Steiermark ausbezahlt worden seien. Diese Aufwandsentschädigungen haben jedoch sowohl den Aufwand des Bw. als Bezirksfeuerwehrkommandant des Bezirksfeuerwehrverbandes B, einer eigenen Körperschaft öffentlichen Rechts, als auch den Aufwand des Bw. als Mitglied des Landesfeuerwehrausschusses Steiermark abgedeckt. Der Bw. sei daher nicht nur für einen Verein bzw. eine Institution, sondern für zwei Institutionen (nämlich den Bezirksfeuerwehrverband B und den Landesfeuerwehrverband Steiermark) tätig gewesen, wobei er für beide Funktionen eine Aufwandsentschädigung erhalten habe. Der Jahresbetrag von 900 Euro sei ihm in den Streitjahren somit zumindest jeweils zweifach zugestanden. Die Einkünfte des Bw. hätten nach dieser Berechnung in den Streitjahren daher 24.170,46 S (1999), 27.183,46 S (2000) bzw. 28.747,46 S (2001) betragen. Der Bw. beantragte abschließend daher die Ermittlung seiner Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 in den Streitjahren unter Berücksichtigung der in den Randzahlen 775 und 776 der Vereinsrichtlinien 2001 angeführten Pauschalsätze als Werbungskosten. In Form von Eventualanträgen begehrte er die Anerkennung von Werbungskosten in der betragsmäßig gleichen Höhe wie im Jahr 2002; bzw. die Berücksichtigung der in den Rz 772 ff der Vereinsrichtlinien 2001 angeführten Pauschalsätze bzw. die Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von zumindest 40,34% der im jeweiligen Jahr erhaltenen Aufwandsentschädigung.

Das Finanzamt vertritt auch unter Berücksichtigung des Vorbringens des Bw. im Vorlageantrag die Ansicht, die Berufung sei abzuweisen. Zum Antrag des Bw., zumindest Werbungskosten in Höhe von 40,34% der Funktionsgebühren anzuerkennen, führte das Finanzamt aus, nur der im Erstbescheid anerkannte Betrag von 1.633,20 Euro habe anhand der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch nachgewiesen werden können. Dieser Betrag entspreche nur rund 30% der erhaltenen Aufwandsentschädigungen. Der erst im Berufungsverfahren zusätzlich anerkannte Betrag von 550,89 Euro (Kilometergelder sowie sonstige Aufwendungen inklusive Spenden) habe nur für das Jahr 2002 glaubhaft gemacht werden können. Eine ähnliche Nachweisführung für auch in den Streitjahren zusätzlich angefallene Werbungskosten sei der Bw. schuldig geblieben. Zum Antrag des Bw., für die Streitjahre Werbungskosten in gleicher Höhe wie im Jahr 2002 anzuerkennen, führte das Finanzamt aus, dass diesem Antrag durch die Berücksichtigung des gleichen Prozentsatzes an Werbungskosten in allen Jahren besser entsprochen worden sei als es durch den Abzug von fixen Beträgen der Fall gewesen wäre, weil beim Abzug von fixen Beträgen die inflationsbedingte Geldentwertung in den Jahren 1999

bis 2002 nicht berücksichtigt worden wäre. Zum Antrag, die in den Vereinsrichtlinien 2001 (Rz 775 und 776) genannten Beträge zu berücksichtigen, führte das Finanzamt aus, dass diese Berechnungsmethode nur für Sozialdienste anzuwenden sei. Darunter falle zwar grundsätzlich auch die Tätigkeit der Feuerwehr („Katastrophen- und Flüchtlingsbetreuung“), jedoch gelte das nur für die Tätigkeit der „Einsatzkräfte“. Bei den Tätigkeiten des Bw. als Organ des Landesfeuerwehrverbandes sowie als Bezirksfeuerwehrkommandant handle es sich nach den Bestimmungen des Landesfeuerwehrgesetzes 1979, LGBI. Nr. 73/1979, (vgl. §§ 14 bis 19) aber um organisatorische Tätigkeiten und nicht um begünstigte Einsätze. Hinsichtlich des Antrages des Bw., die in den Rz 772 ff der Vereinsrichtlinien 2001 genannten Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen, verwies das Finanzamt auf die Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates vom 1.7.2005, RV/0464-G/04, wonach ein Mehrfachansatz von Pauschbeträgen für mehrere Tätigkeiten bei nur einem Verein bzw. einer Institution aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass der Bw. für die Streitjahre vom Landesfeuerwehrverband Steiermark Aufwandsentschädigungen in Höhe von 48.939 S (1999), 51.952 S (2000) bzw. 53.516 S (2001) erhalten hat. Unbestritten ist weiters, dass dem Bw. im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Feuerwehr in den Streitjahren Aufwendungen erwachsen sind, deren Höhe der Bw. jedoch nicht nachweisen kann. Die Höhe dieser Aufwendungen ist daher zu schätzen. Für das Jahr 2002 wurden anhand eines Fahrtenbuches Verpflegungsmehrkosten nachgewiesen, wobei ein Betrag von 1.633,20 Euro als Werbungskosten anerkannt wurde. Im Berufungsverfahren wurden weitere Werbungskosten in Höhe von 550,89 Euro (Kilometergelder und sonstiger Aufwand inklusive Spenden) als glaubhaft gemacht anerkannt, sodass letztlich insgesamt 40,34% der in diesem Jahr erhaltenen Aufwandsentschädigung als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Wie der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren mehrmals glaubhaft ausführte, übte er in den Streitjahren die gleichen Funktionen bei der Feuerwehr aus wie im Jahr 2002 und hatte daher auch vergleichbare Aufwendungen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wird die Vergleichbarkeit der Aufwendungen nicht nur hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwandes, sondern auch hinsichtlich der sonstigen Aufwendungen gegeben gewesen sein. Eine Schätzung der zu versteuernden Einkünfte des Bw. in der Weise, dass auch in den Streitjahren jeweils rund 40% der für das jeweilige Jahr erhaltenen Aufwandsentschädigung als Werbungskosten anerkannt wird, wird den tatsächlichen Verhältnissen somit am ehesten entsprechen. Bei Berücksichtigung von Werbungskosten in dieser Höhe betragen die Einkünfte des Bw. gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 in den Streitjahren

29.197 S (1999), **30.995 S** (2000) bzw. **31.928 S** (2001). Die Qualifikation der Einkünfte als Funktionsgebühren gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 erfolgt – wie bereits in UFS 1.7.2005, RV/0464-G/04 – aufgrund der Mitteilung des Landesfeuerwehrverbandes, wobei nochmals darauf hingewiesen wird, dass diese Qualifikation der Einkünfte im vorliegenden Fall auf die Höhe der zu versteuernden Einkünfte keinen Einfluss hat.

Dem Antrag des Bw., in den Streitjahren Werbungskosten nicht im prozentmäßig, sondern im betragsmäßig gleichen Ausmaß wie im Jahr 2002 anzuerkennen, kann nicht gefolgt werden, weil die Aufwandsentschädigungen des Bw. nicht nur im Jahr 2002, sondern in allen Jahren seiner Tätigkeit für die Feuerwehr gegenüber dem jeweiligen Vorjahr – offensichtlich aufgrund der inflationsbedingten Erhöhung der Aufwendungen – angehoben wurden. Die Schätzung der Werbungskosten in den Jahren 1999 bis 2001 in betragsmäßig gleicher Höhe wie im Jahr 2002 würde daher zu keinem sachgerechten Ergebnis führen.

Hinsichtlich der Anträge des Bw., die Höhe der Werbungskosten in den Streitjahren in Anlehnung an die Ausführungen in den Vereinsrichtlinien 2001 zu schätzen, ist auf die Ausführungen in der bereits genannten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 1.7.2005, RV/0464-G/04, zu verweisen, wonach die Vereinsrichtlinien für den unabhängigen Finanzsenat – ebenso wie für den Verwaltungsgerichtshof (vgl. zB VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062) – keine maßgebende Rechtsquelle darstellen. Die maßgebende Rechtsquelle für die Anerkennung von Werbungskosten ist § 16 EStG 1988, wobei die Höhe der Werbungskosten im vorliegenden Fall mangels Nachweises durch den Bw. – wie bereits oben dargestellt wurde – zu schätzen ist.

Abgesehen davon würde die vom Bw. vorgeschlagene Heranziehung der Pauschbeträge in den Vereinsrichtlinien zu keinem für ihn günstigeren Ergebnis führen. Die vom Bw. genannten Rz 775 und 776 der Vereinsrichtlinien 2001 sind nur auf Tätigkeiten von freiwilligen Mitarbeitern begünstigter Rechtsträger anzuwenden, die unmittelbar den begünstigten Zweck (das sind die eigentlichen „Einsätze“) erfüllen, nicht jedoch auf Tätigkeiten in der Organisation der Rechtsträger, wie sie - laut Fahrtenbuch für das Jahr 2002 - vom Bw. fast ausschließlich wahrgenommen wurden. Der in den Rz 772 und 773 der Vereinsrichtlinien 2001 genannte monatliche Pauschbetrag von höchstens 75 Euro bzw. jährliche Pauschbetrag von höchstens 900 Euro steht – wie in UFS 1.7.2005, RV/0464-G/04, bereits ausgeführt wurde - pro Verein bzw. Institution, nicht pro Tätigkeit innerhalb eines Vereines oder einer Institution zu. Da der Landesfeuerwehrverband die Dachorganisation der einzelnen Bezirksfeuerwehrverbände ist (vgl. § 13 Abs. 2 Landesfeuerwehrgesetz 1979, LGBl. Nr. 73/1979) und der Bw. pro Jahr nur eine gemeinsame Aufwandsentschädigung für alle seine Tätigkeiten – und zwar vom Landesfeuerwehrverband – erhalten hat, ist davon auszugehen, dass der Bw. in den Streitjahren nur für eine Institution tätig war.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 16. April 2007