jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2020/9/10 Ra 2019/15/0077

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.09.2020

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
91/02 Post

Norm

EStG 1988 §16 Abs1
EStG 1988 §2 Abs2
EStG 1988 §2 Abs3
EStG 1988 §2 Abs3 Z4
EStG 1988 §20 Abs1
PBVG 1996 §67 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des MW in P, vertreten durch Mag. Helmut Hohl, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Ungargasse 15/1/4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. März 2019, Zl. RV/2100072/2018, betreffend Einkommensteuer 2012 - 2014, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber bezog im Streitzeitraum als dienstfreigestellter Personalvertreter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Österreichischen Post AG (P AG) und u.a. sonstige Einkünfte als Gewerkschaftsfunktionär.

2 Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 machte der Revisionswerber Reisekosten (Kilometergelder und Diäten) als Werbungskosten bei seinen nichtselbständigen Einkünften geltend. Die Fahrten seien als Personalvertreter bei der P AG verursacht und die Aufwendungen hiefür nicht durch den Dienstgeber ersetzt worden. Für das Jahr 2014 wurden hingegen sämtliche Reisekosten bei den Funktionsgebühren in Abzug gebracht.

3 Zum Nachweis der Reisekosten legte der Revisionswerber Kopien von Fahrtenbüchern vor, in welchen sich als Grund der Reise lediglich der Hinweis „PBVG“ findet. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Fahrtenbücher insoweit ergänzt, als ein jeweils mit der gewerkschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehender Reisegrund beigefügt wurde. Weiters gab der Revisionswerber an, dem Dienstgeber keine Kilometergelder verrechnet zu haben, weil dieser für dienstliche Fahrten so genannte „Poolautos“ zur Verfügung gestellt habe, welche jedoch ausschließlich für Fahrten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Personalvertreter hätten genutzt werden dürfen.

4 Das Finanzamt erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014, wobei die Reisekosten im prozentuellen Verhältnis der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der Einnahmen aus der Funktionärstätigkeit (63% zu 37% [2012]; 66% zu 34% [2013], 71% zu 29% [2014]) aufgeteilt und nur mit dem solcherart errechneten Anteil als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften berücksichtigt wurden.

5 In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 eingebrachten Beschwerde beantragte der Revisionswerber Fahrtkosten bis 30.000 km in Höhe des amtlichen Kilometergeldes bei den Funktionsgebühren in Abzug zu bringen. Der Revisionswerber sei von seinem Dienstverhältnis zur P AG als gewählter Personalvertreter und Mitglied des Zentralausschusses unter Fortzahlung des Entgeltes freigestellt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes stelle das fortbezahlte Entgelt keine Einnahme aus der Tätigkeit als Personalvertreter dar, sondern weiterhin Einnahme aus dem Dienstverhältnis, wobei der Dienstgeber für die Dauer der Freistellung keinen Anspruch auf Arbeitsleistung durch den Dienstnehmer habe. Demnach wäre schon allein aufgrund des fehlenden Zusammenhanges eine Heranziehung des fortbezahlten Entgelts als Basis für eine pauschale Aberkennung von Werbungskosten sachlich nicht gerechtfertigt. Das Finanzamt ignoriere die genauen Angaben des Revisionswerbers zu den gewerkschaftlichen Reisegründen und unterstelle sachlich unrichtig auf Basis der Einkünfteverhältnisse, dass nur 37% (2012), 34% (2013) bzw. 29% (2014) der Fahrten gewerkschaftlich veranlasst waren. Es sei davon auszugehen, dass der Revisionswerber als gewerkschaftliche Führungskraft vorrangig in dieser Eigenschaft unterwegs war. Sein Aufgabengebiet umfasse das Finden neuer Mitglieder, die Unterstützung der Kollegen bei Rechtsstreitigkeiten mit den Unternehmen, das Stellen von Anträgen an den Sozialfonds und die Solidaritätsversicherung sowie das Organisieren von Gewerkschaftskursen. Bei Erstellung der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 sei der vorliegende Sachverhalt zu wenig hinterfragt und seien die Werbungskosten bei der falschen Einkunftsquelle erklärt worden.

6 Seine abweisenden Beschwerdevorentscheidungen begründete das Finanzamt im Wesentlichen mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Da die Reisekosten mit verschiedenen Tätigkeiten in Zusammenhang stünden und es dem Revisionswerber nicht gelungen sei, die Fahrten nach sachlichen Kriterien den Einkunftsquellen zuzuordnen - der Revisionswerber habe selbst eingeräumt, dass eine eindeutige Trennung der Tätigkeiten nicht immer möglich gewesen sei - erfolge eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen (Hinweis auf VwGH 29.5.1996, 93/13/0008; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090).

7 Im Vorlageantrag bekräftigte der Revisionswerber, dass die Fahrtkosten ausschließlich im Zusammenhang mit der Funktionärstätigkeit gestanden seien. Der Revisionswerber habe die Fahrtenbücher hinsichtlich des jeweiligen Reisegrundes konkretisiert und die Namen der dabei kontaktierten Personen bekanntgegeben. Die gewerkschaftliche Veranlassung der Fahrten sei daher auch überprüfbar. Eine pauschale Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen widerspreche den wahren Verhältnissen.

8 Das Bundesfinanzgericht (BFG) forderte den Revisionswerber daraufhin auf, hinsichtlich sämtlicher Fahrten aussagekräftigere Angaben zu machen und die Veranlassung durch geeignete Unterlagen (Sitzungsprotokolle, Einladungen) nachzuweisen.

9 In der Folge legte der Revisionswerber „eidesstattliche Erklärungen“ der Landesvorsitzenden der Gewerkschaft vor, die bestätigten, dass er an den besagten Tagen - wie näher dargestellt - gewerkschaftlich tätig gewesen sei.

10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 als unbegründet ab.

Der Revisionswerber sei im Verfahren mehrmals aufgefordert worden, den genauen Streckenverlauf und den Grund für die jeweilige Reise anzugeben bzw. diese Angaben zu belegen. Letztlich habe er aber nur handschriftliche Ergänzungen an seinem Fahrtenbuch vorgenommen und zusätzliche Unterlagen in Form von Bestätigungen von Kollegen sowie zum Teil Sitzungsunterlagen beigebracht. Der genaue Streckenverlauf sei nicht dargelegt worden. Zwar bestünden an der tatsächlichen Durchführung der Fahrten auch für das Finanzamt keine Zweifel, doch lägen trotz aller

Ergänzungen Unklarheiten hinsichtlich des genauen Streckenverlaufes, der genauen Höhe der Aufwendungen und des genauen Grunds für die Reisen vor. Beispielsweise habe der Revisionswerber für Februar 2013 der P AG für einige Reisen Tagesgebühren verrechnet, obwohl er nunmehr eine ausschließlich gewerkschaftliche Veranlassung behaupte. Von einer ausschließlichen Veranlassung durch eine der beiden Tätigkeiten auszugehen, sei jedoch wirklichkeitsfremd. Der Revisionswerber bekleide zwei Funktionen, die so eng miteinander verknüpft seien, dass sie kaum getrennt werden könnten. Besuche er diverse Dienststellen, werde er dort von den Bediensteten gleichzeitig als Ansprechperson in Form eines Personalvertreters und eines Gewerkschaftsfunktionärs wahrgenommen. Es lasse sich nicht ausschließen, dass der Revisionswerber auf einer an sich gewerkschaftlich motivierten Reise mit Anliegen der Dienstnehmer konfrontiert gewesen sei, deren Erledigung in den Zuständigkeitsbereich seiner Personalvertretertätigkeit gefallen sei. Der Revisionswerber habe mitunter selbst von einer überlappenden Tätigkeit gesprochen und gemeint, das Überwiegen des gewerkschaftlichen Gepräges ergebe sich aus dem Umstand, dass 80% der Bediensteten Gewerkschaftsmitglieder seien. Im Vorlageantrag habe er ausgeführt, dass er rund die Hälfte seiner Arbeitszeit für seine gewerkschaftliche Tätigkeit und rund die Hälfte für Angelegenheiten der Personalvertretung aufgewendet habe.

11 Seien Aufwendungen - so wie im Revisionsfall - durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst, müsse der auf sie entfallende Betrag aufgeteilt und den einzelnen Einkunftsquellen jeweils mit einem Teilbetrag zugeordnet werden (Hinweis u.a. auf VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

12 Das Finanzamt habe bei seiner Aufteilung die Einkünfte aus der Tätigkeit als Funktionär des ÖGB und aus nichtselbständiger Arbeit herangezogen und sei so zu einer Aufteilung im Verhältnis von rund 1/3 gewerkschaftlicher Tätigkeit zu 2/3 nichtselbständiger Arbeit gekommen. Diese Aufteilung sei nicht zu beanstanden, auch wenn ihr - wie jeder Schätzung - ein Moment der Unsicherheit innewohne. Diese Unsicherheit müsse der Revisionswerber aufgrund seiner mangelhaften und unglaubwürdigen Aufzeichnungen gegen sich gelten lassen. Die im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter stehenden Aufwendungen seien nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Ermittlung der Einkünfte nicht als Werbungskosten abzugsfähig (Hinweis u.a. auf VwGH 20.2.2008, 2008/15/0015). Für den Revisionsfall bedeute dies, dass die nach der vorgenommenen Berechnung im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit angefallenen Werbungskosten nicht abzugsfähig seien.

13 Die ordentliche Revision ließ das BFG mit der Begründung nicht zu, dass neben Fragen der Beweiswürdigung, lediglich Rechtsfragen vorlägen, welche durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt seien.

14 Dagegen wendet sich die außerordentliche Revision, in der zu ihrer Zulässigkeit auf das Wesentliche zusammengefasst vorgebracht wird, das BFG habe sich über die vom Revisionswerber vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen hinsichtlich aller 292 geltend gemachter „durchnummerierter" Fahrten hinweggesetzt, ohne die angeführten Personen einzuvernehmen, und sei in unvertretbarer Weise beweiswürdigend zum Vorliegen einer Mischveranlassung aller vom Revisionswerber getätigter Fahrten gelangt. Das BFG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Aufteilung der Reisekosten im Verhältnis der Einnahmen zu erfolgen habe.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens erwogen:

16 Die Revision ist im Rahmen der zu den Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorgebrachten Verfahrensmängel zulässig und begründet.

17 Das BFG ist davon ausgegangen, dass die beiden Tätigkeiten des Revisionswerbers - zum einen als Personalvertreter, zum anderen als Gewerkschaftsfunktionär - so eng miteinander verknüpft seien, dass sie kaum getrennt werden könnten. Besuche der Revisionswerber Dienststellen, werde er von den dortigen Bediensteten gleichzeitig als Ansprechperson in Gestalt eines Personalvertreters und eines Gewerkschaftsfunktionärs wahrgenommen. Einige Anliegen von Dienstnehmern ließen sich nur in der Funktion als Personalvertreter erledigen, andere besser in der Funktion als Gewerkschafter. Es lasse sich nicht ausschließen, dass der Revisionswerber auf einer an sich gewerkschaftlich motivierten Reise mit Anliegen der Dienstnehmer konfrontiert war, deren Erledigung in den Zuständigkeitsbereich seiner Personalvertretertätigkeit fielen.

18 Mit den vom Revisionswerber vorgelegten Bestätigungen hat sich das BFG mit der Begründung nicht näher auseinandergesetzt, dass eine „Mitveranlassung aller Fahrten durch die Tätigkeit als Personalvertreter von den

namhaft gemachten Personen „nicht zwingend wahrgenommen“ worden sein musste, „wenn sie sich selbst nur für gewerkschaftliche Belange interessiert hätten.“

19 Diese Begründung entzieht sich der gedanklichen Nachvollziehbarkeit, soweit in den vorgelegten „Bestätigungen“ nicht nur allgemein von der Teilnahme an Informations- und Beratungsgesprächen, sondern etwa von Fahrten zu „Gewerkschaftsklausuren, Gewerkschaftskursen mit Funktionären, Gewerkschaftswahlbesprechungen oder Gewerkschaftsehrungen“ die Rede ist.

20 Entscheidend ist im Revisionsfall allerdings, dass die Erwägungen des BFG auch auf Basis einer gemischten Veranlassung der Fahrten sowohl durch die Tätigkeit als Personalvertreter als auch als Gewerkschaftsfunktionär unzutreffend sind.

21 Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, erfordert die Systematik des Einkommensteuergesetzes, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Ist eine bestimmte Aufwendung zugleich durch mehrere, nicht die private Lebensführung betreffende Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0008; 28.1.1997, 95/14/0156; 21.12.2005, 2002/14/0148; 19.12.2013, 2010/15/0124).

22 Die Aufteilung kann dabei mangels einer klaren sachlichen Zuordenbarkeit im Verhältnis der aus der jeweiligen Einkunftsquelle bezogenen Einnahmen erfolgen (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090).

23 Das Mandat der Mitglieder der Personalvertretungsorgane ist ein Ehrenamt, das, soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt wird, neben den Berufspflichten auszuüben ist; dabei ist jedoch auf die zusätzliche Belastung aus der Tätigkeit als Mitglied eines Personalvertretungsorgans Rücksicht zu nehmen (§ 65 Abs. 1 Post-Betriebsverfassungsgesetz, BGBl. Nr. 326/1996).

24 Gemäß § 67 Abs. 1 Post-Betriebsverfassungsgesetz sind Mitglieder der Personalvertretungsorgane auf Antrag der Organe von der Arbeitsleistung unter Fortzahlung des Entgelts bei Vorliegen bestimmter in den Z 1 - 3 genannter Voraussetzungen freizustellen.

25 Die Tätigkeit als Personalvertreter stellt - als Ehrenamt - keine Einkunftsquelle dar; insbesondere fließen daraus im Allgemeinen keine Einnahmen zu. Daraus folgt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen eines Dienstnehmers im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Personalvertreter nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden dürfen, weil sie nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis dienen (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0212; 20.11.1990, 90/14/0180; 21.11.1995, 95/14/0070; 28.5.1997, 94/13/0203; 21.1.2004, 99/13/0174; 20.2.2008, 2008/15/0015).

26 Dass die revisionsgegenständlichen Fahrten des vom Dienst freigestellten Revisionswerbers im Interesse des Dienstgebers unternommen worden, und daher bei diesen Einkünften abzugsfähig wären, nimmt auch das BFG nicht an. Auf Grund der vom BFG nicht in Abrede gestellten Veranlassung der Fahrten durch die Funktionärstätigkeit war es rechtswidrig, die diesbezüglichen Aufwendungen teilweise vom Abzug als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften auszuschließen.

27 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

28 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das auf Ersatz von Umsatzsteuer gerichtete Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer in dem in der Verordnung vorgesehenen Pauschalbetrag bereits berücksichtigt ist.

Wien, am 10. September 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019150077.L00

Im RIS seit

23.08.2021

Zuletzt aktualisiert am

23.08.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at