jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1990/1/30 89/14/0212

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.01.1990

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
63/07 Personalvertretung;
65/02 Besonderes Pensionsrecht;

Norm

EStG 1972 §15;
EStG 1972 §16 Abs1 Z9;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs5;
EStG 1972 §26 Z7;
EStG 1972 §29 Z4;
EStG 1972 §38 Abs4;
PVG 1967 §25;
PVG 1967 §29 Abs2;
TeilpensionsG 1997 §1 Z4 litb impl;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 356;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte

Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Müller als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 6. Juli 1989, Zl. B 6-3/89, betreffend Einkommensteuer 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.650,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Finanzbeamter und vom Dienst freigestellter Personalvertreter. Außerdem ist er Gewerkschaftsfunktionär (Vorsitzender-Stellvertreter des Landesvorstandes sowie Vorsitzender der Landessektion Y)

und als Vortragender in Buchhaltungslehrgängen (Jahreskurse, die mit einer kommissionellen Prüfung enden) bei der Kammer der gewerblichen Wirtschaft tätig.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen, vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid versagte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer 1. die Anerkennung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 38 Abs. 4 EStG 1972 für die Nebeneinkünfte aus der Vortragstätigkeit, weil das Entgelt für die unterrichtende Tätigkeit und nicht für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen (vom Beschwerdeführer angefertigte Skripten) anfalle, 2. die Anerkennung von durch Vergütungen des Dienstgebers (§ 29 Abs. 2 lit. a PVG) und der Gewerkschaft nicht gedeckter Reisekosten als Personalvertreter und Funktionär der Landessektion Y als Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Finanzbeamter, und ermittelte 3. die sonstigen Einkünfte des Beschwerdeführers als Gewerkschaftsfunktionär unter unbestrittener Anwendung des § 29 Z. 4 EStG 1972 dergestalt, daß sie der Funktionsgebühr des Beschwerdeführers als Vorsitzender-Stellvertreter im Landesvorstand der Gewerkschaft die Reisekostenvergütungen der Gewerkschaft für die Reisen als Funktionär der Landessektion Y hinzuzählte und von der Summe das Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 5 EStG 1972 in Abzug brachte.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Berücksichtigung von Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1972 sowie auf Anwendung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 38 Abs. 4 EStG 1972 verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen.

1. § 38 Abs. 4 EStG 1972

Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach dieser Gesetzesstelle hat u.a. zur Voraussetzung, daß nach dem zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis (unmittelbar) das Entgelt als solches für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfällt, was dann nicht zutrifft, wenn der Urheber ein Entgelt erhält, das in erster Linie gar nicht dazu bestimmt ist, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen (verstärkter Senat VwSlg. 6034 F/1985). Es muß sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, also nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung um Einkünfte handeln, die für die Verwertung (Werknutzung) des Urheberrechts zugeflossen sind, was derjenige darzutun hat, der die Begünstigung nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 in Anspruch nimmt (Verwaltungsgerichtshof 19. Jänner 1988, 87/14/0117, ÖStZB 1988, 366). Ein Vorbringen, aus dem sich die Offenlegung eines derartigen Sachverhaltes hätte entnehmen lassen, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren entgegen seiner Behauptung nicht erstattet. Er hat nämlich im betreffenden Zusammenhang nur vorgebracht:

"Meine Tätigkeit bei der Kammer der gewerblichen Wirtschaft
erstreckt sich auf die Vortragstätigkeit in
Buchhaltungslehrgängen (Jahreskurse), die mit einer
kommissionellen Prüfung enden. Die zur Übermittlung des
notwendigen Stoffes erforderlichen Stunden werden von
vornherein von den Vortragenden festgelegt und dienen der
zeitlichen Einteilung des Kurses. In der Regel wird die
Vortragstätigkeit am Ende des Kurses abgerechnet, doch sind
Vorleistungen auf Basis der absolvierten Stunden möglich. Der
auf eine Stunde entfallende Honorarteil ist höher als die
üblichen Stundensätze bei laufenden Buchhaltungskursen
(6-Wochenkursen). Von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft
werden keine Skripten zur Verfügung gestellt. Ich verwende zu

meinem Vortrag ausschließlich von mir selbst geschaffene

Vortragsunterlagen, ebenso werden alle Übungsbeispiele von mir

selbst erstellt und dem jeweiligen Wissensstand der

Lehrgangsteilnehmer angepaßt. Der erforderliche Merkstoff zu

meinem Vortrag wird den Lehrgangsteilnehmern diktiert und ist

nicht stereotyp, sondern ändert sich mit den Erfordernissen des

Unterrichtes ... Die Ausformung des Lehrzieles (wird)

weitgehend von mir getroffen ... und (ist) auf meine

Intentionen zurückzuführen ... Es steht außer Zweifel, daß die

grundsätzlichen Wissensinhalte der Buchführung in Fragen rechtlicher Normierung als auch der Buchhaltungstechnik allgemein zugänglich und bekannt sind und daher nicht mehr von mir erarbeitet werden mußten. Die Verwertung selbstgeschaffener Urheberrechte liegt in meinem Fall in der didaktischen Umsetzung des Stoffes in einer Weise, die es dem Interessenten möglich macht, selbst schwierige Lehrinhalte in relativ kurzer Zeit zu beherrschen. Der Auf- und Ausbau einer medien- und praxisgerechten Umsetzung der Lehr- und Lerninhalte ist das Produkt intensiver Beschäftigung mit den anfallenden Problemen der Erwachsenenbildung und der Erfahrung aus vielen Jahren Praxis in diesem Metier. Ich vermarkte daher bei den von mir abgehaltenen Lehrveranstaltungen mein erarbeitetes Wissen und viele Jahre einschlägiger personenbezogener Praxis. Dabei ist wohl ein zu erreichendes Lehrziel in großen Zügen vorgegeben aber nicht so konkret, daß es dem vermittelnden Organ keinen Spielraum für eigenschöpferische Vorgangsweisen ließe."

Dieses Vorbringen bestätigt geradezu, daß es der Kammer um die erfolgreiche Vermittlung bereits bekannten Wissens durch den Unterricht des Beschwerdeführers ging und nicht um die Verbreitung oder Vervielfältigung eines Sprachwerkes, das der Beschwerdeführer in der "didaktischen Umsetzung des Stoffes" erblickt. Die belangte Behörde durfte daher davon ausgehen, daß der Beschwerdeführer nicht offengelegte hatte, sein Kurshonorar in erster Linie für die didaktische Umsetzung des Stoffes in Skriptenform erhalten zu haben, sondern für die erfolgreiche Vermittlung von Wissen auf dem Gebiete der Buchhaltung.

Der Beschwerdeführer macht der belangten Behörde daher zu Unrecht den Vorwurf, sie habe wesentliches Vorbringen unbeachtet gelassen und den ihr vorliegenden Sachverhalt rechtlich unrichtig beurteilt. Im Hinblick auf die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers mußte die belangte Behörde auch nicht durch entsprechende Vorhalte weiter in den Beschwerdeführer dringen.

2. Reisekosten, Werbungskosten zu Einkünften aus nichtselbständier Arbeit

Daß Reisekosten im Zusammenhang mit den Aufgaben als Gewerkschaftsfunktionär Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seien, behauptet auch der Beschwerdeführer (zu Recht) nicht.

Er versucht dies jedoch hinsichtlich der Aufwendungen für Reisen nachzuweisen, die im Zusammenhang mit den Aufgaben als Personalvertreter aufgelaufen sind, wobei er in Abgrenzung zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1986, 86/14/0114, ÖStZB 1987, 138, das ein Betriebsratsmitglied betraf, darzulegen versucht, daß zwischen einem solchen und einem Personalvertreter ein im gegebenen Zusammenhang wesentlicher Unterschied bestehe; der Personalvertreter werde "auch im Interesse des Dienstnehmers" (gemeint wohl: des Dienstgebers) tätig, weil er auf das öffentliche Wohl bedacht und auf die Erfordernisse eines geordneten, zweckmäßigen und wirtschaftlichen Dienstbetriebes Rücksicht zu nehmen habe. Personalvertreter seien in Ausübung ihrer Tätigkeit an keine Weisungen gebunden. Anders als Betriebsräte seien Personalvertreter nur aus dem Kreise der Bediensteten wählbar. Der Bund trage die Kosten der Inlandsreisen von Mandataren der Personalvertretung; über den Anspruch habe der Leiter der Dienststelle, bei der die Personalvertretung eingerichtet sei, zu entscheiden, wobei die Vorschriften der RGV 1955 anzuwenden seien.

Keine dieser Vorschriften gibt jedoch einen Hinweis darauf, daß - anders als bei einem Betriebsratsmitglied - Reisekosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Personalvertreter Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit des Bediensten seien, und zwar selbst dann nicht, wenn

der Personalvertreter gemäß § 25 Abs. 4 zweiter Satz PVG vom Dienst freigestellt ist.

Die Pflicht zur Rücksichtnahme auf den Dienstbetrieb entspricht dem Gebot des § 39 Abs. 3 ArbVG, die Tätigkeit als Mitglied des Betriebsrates tunlichst ohne Störung des Betriebes zu vollziehen. Die Bedachtnahme auf das öffentliche Wohl ist nur eine aus den Aufgaben der öffentlichen Verwaltung sich ergebende notwendige Ergänzung der erwähnten Rücksichtnahmepflicht. Aus ihr läßt sich aber nicht ableiten, der Personalvertreter werde auch im Interesse des Dienstgebers tätig. Weisungsfreistellung ist ebenso im § 115 Abs. 2 ArbVG für Betriebsratsmitglieder vorgesehen. Zwischen der Beschränkung des passiven Wahlrechtes auf Bedienstete und § 16 Abs. 1 EStG 1972 ist kein Zusammenhang erkennbar. Aus ihr läßt sich nichts in Richtung einer Tätigkeit des Personalvertreters im Interesse des Dienstgebers entnehmen. Aber auch der Umstand, daß der Bund gemäß § 29 Abs. 2 PVG die Kosten der Inlandsreisen der Personalvertreter trägt, läßt ebensowenig wie die Anwendbarkeit der RGV 1955 und die Zuständigkeit des Leiters der Dienststelle zur Entscheidung über Berechtigung und Ausmaß des Reisekostenersatzes erkennen, daß der Personalvertreter auch im Interesse des Dienstgebers tätig werde oder seine Tätigkeit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung seiner Einnahmen aus dem Dienstverhältnis zum Bund förderlich sei. Die Überlegungen des oben zitierten Erkenntnisses vom 16. September 1986 sind daher in vollem Umfang auf Personalvertreter übertragbar. Daß Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der Tätigkeit als öffentlicher Bediensteter in keinem derartigen Zusammenhang mit der Erfüllung der Aufgaben des Bediensteten als Personalvertreter stehen, zeigt die Tatsache, daß selbst die Beendigung des Mandates die Einnahmen des öffentlichen Bediensteten aus dieser seiner Tätigkeit nicht nachteilig berührt.

Die belangte Behörde hat es daher zu Recht abgelehnt, die Aufwendungen des Beschwerdeführers für Reisen im Zusammenhang mit der Personalvertretung als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Finanzbeamter zu behandeln.

3. Funktionsgebühr, Werbungskostenpauschale, Reisekosten als Gewerkschaftsfunktionär

Die Frage, ob es sich bei einer Gewerkschaftsfunktion um eine solche im Sinne des § 29 Z. 4 EStG 1972 handelt, hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 Abs. 1 VwGG nicht zu prüfen, weil sie außerhalb des durch den Beschwerdepunkt gezogenen Prüfungsrahmens liegt. Die Anwendbarkeit des § 29 Z. 4 und damit auch die des § 16 Abs. 5 EStG 1972 steht nämlich im Beschwerdefall zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens außer Streit.

Die belangte Behörde weist in der Gegenschrift zutreffend darauf hin, daß auch aus mehreren Funktionen nur ein einheitlich zu ermittelnder Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 5 EStG 1972 gebührt (Verwaltungsgerichtshof 27. Juni 1989, 88/14/0112), sodaß die Unterscheidung zwischen den beiden Gewerkschaftsfunktionen, auf die der Beschwerdeführer sehr großen Wert legt, in Wahrheit nicht von Bedeutung ist.

Die Richtigkeit der Rechtsansicht der belangten Behörde, daß die Reisekostenvergütungen der Gewerkschaft öffentlicher Dienst (S 23.566,--) zu den diese Einkünfte gemäß § 29 EStG 1972 vermittelnden Einnahmen (§ 15 EStG 1972) zählen, bestreitet der Beschwerdeführer nicht; der Verwaltungsgerichtshof kann in dieser Rechtsansicht eine Rechtswidrigkeit nicht erkennen, weil es sich auch nicht um eine sogenannte Durchlaufpost (§ 4 Abs. 3 zweiter Satz in Verbindung mit § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1972 in der für 1985 geltenden Fassung) handelt. Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer daher dadurch nicht in seinen Rechten verletzt, daß sie diese Reisekostenvergütungen den Gebühren des Beschwerdeführers als Vorsitzender-Stellvertreter des Landesvorstandes hinzuzählte und von der Summe das Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 5 EStG 1972 mit S 34.553,-- ermittelte.

Wenn der Beschwerdeführer behauptet, daß dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen sei, auf welche Rechtsgrundlage die belangte Behörde "die Zurechnung der Reisekostenvergütung zu den mehrmals erwähnten Funktionsgebühren von S 45.540,-- stützt", ist ihm entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf die im Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) vom 19. März 1987 zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung verwiesen hat. Aus dieser ergibt sich, daß wegen der Unanwendbarkeit des § 26 EStG 1972 die Reisekostenvergütung (S 23.566,--) zur Aufwandsentschädigung (S 45.540,--) hinzuzählen sei, um die insgesamt empfangene Vergütung gemäß § 29 Z. 4 EStG 1972 zu ermitteln. Der Vorwurf der Unverständlichkeit der Entscheidung ist also unberechtigt. Mag der in dieser Begründung angestellte Vergleich mit Durchlaufposten im Sinne des § 26 Z. 3 EStG 1972 auch unrichtig sein, weil der Beschwerdeführer die Reisekosten nicht im Namen und für Rechnung der Gewerkschaft verausgabt hat, so ist die Entscheidung der belangte Behörde doch aus dem bereits genannten Grunde richtig. Der Beschwerdeführer wird durch eine verfehlte Begründung allein in seinen Rechten nicht verletzt.

Dem Beschwerdeführer ist daher nur darin beizupflichten, daß die Werbungskosten aus den Gewerkschaftsfunktionen "bei mehr als 50 % der Vergütungen betragen haben". Die Behauptung der belangten Behörde in der Gegenschrift, der Beschwerdeführer habe von der Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, anstelle des Werbungskostenpauschales (§ 16 Abs. 5 EStG 1972) seine Werbungskosten im einzelnen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, ist nämlich in dieser Allgemeinheit unzutreffend. Zwar läßt sich dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren nicht entnehmen, ob außer den Reisekosten noch weitere Werbungskosten aufgelaufen sind. Solche geltend zu machen wäre sicher Sache des Beschwerdeführers gewesen, weshalb insofern sein Vorwurf, die belangte Behörde habe § 115 BAO verletzt, unberechtigt ist.

Zweifellos hat der Beschwerdeführer aber, wenn auch im unrichtigen Zusammenhang (mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) die Reisekosten von S 78.433,-- detailliert (siehe Aufstellung der Werbungskosten für Dienstreisen) mit dem Lohnsteuerbefreiungsantrag geltend gemacht und hierauf in der Einkommensteuererklärung hingewiesen. Von diesen Reisekosten, sollten sie in dieser Höhe tatsächlich im Zusammenhang mit den Gewerkschaftsfunktionen aufgelaufen sein, wäre nur der Betrag von S 25.293,--, den der Bund gemäß § 29 Abs. 2 PVG ersetzt hat, in Abzug zu bringen gewesen, weil die belangte Behörde ja zur Ermittlung der Einkünfte gemäß § 29 Z. 4 EStG 1972 die Reisekostenvergütung der Gewerkschaft von S 23.566,-- auf der Einnahmenseite eingestellt hat. Der Beschwerdeführer hat daher sehr wohl Werbungskosten von S 53.140,-- (S 78.433,-- - S 25.293,--) detailliert geltend gemacht und glaubhaft zu machen versucht, die das Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 5 EStG 1972 von S 34.553,-- um den Betrag von S 18.587,-- überstiegen. Von diesen hätte die belangte Behörde festzustellen gehabt, ob sie in dieser Höhe im Zusammenhang mit Gewerkschaftsfunktionen aufgelaufen sind. Eine solche Feststellung hat sie in Verkennung der Rechtslage unterlassen.

Der angefochtene Bescheid mußte daher nur aus diesem Grunde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989140212.X00

Im RIS seit

30.01.1990

Zuletzt aktualisiert am

27.10.2008

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

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at