

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 04.04.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 18.03.2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Mit 04.03.2019 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) ua. in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 die Berücksichtigung des Vertreterpauschales.

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18.03.2019 wurde eine Abgabengutschrift iHv. € 790 festgesetzt. Begründend wurde im Bescheid ua. vorgebracht, dass ab dem Kalenderjahr 2018 bei Geltendmachung des Vertreterpauschales auch steuerfrei Kostenersatz (im Fall des Bf. € 2.388,26) in Abzug zu bringen seien.

Mit Eingabe vom 04.04.2019 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018. Begründend führte der Bf. wie folgt aus:

"Ich ersuche um Berücksichtigung der Vertreterpauschale ohne Anrechnung der auf dem Jahreslohnzettel ausgewiesenen Reiseaufwandsentschädigungen. Als Begründung darf ich anführen, dass es sich bei den in meinem Jahreslohnzettel angeführten Kostenersatz weder um Aufwandsentschädigungen gem. § 26 Z 4 EStG noch um steuerfreie Aufwandsentschädigungen gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG handelt. Vielmehr handelt es sich dabei um Auslagen, welche ich bei beruflich bedingten Reisen vorab ausgelegt habe und von meinem Arbeitgeber später refundiert wurden. Das heißt, es wurden für diese Fahrten keinerlei pauschale Reisekosten vergütet, sondern es wurden nur privat ausgelegte Kosten (zB für Übernachtungen) vom Arbeitgeber ersetzt. Aus meiner Sicht wären diese Kostenersatz nicht auf dem Lohnzettel unter der Position Nicht

steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4) und steuerfreie Bezüge (§ 3 Abs. 1 Z 16b) auszuweisen, zumal es sich dabei nicht um pauschale Aufwandsentschädigungen handelt. Daher keine Anrechnung."

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 05.07.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 04.04.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18.03.2019 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt:

"Gemäß § 1 Z 9 der Verordnung zu § 17 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl Nr. 382/2001), wurden für die Gruppe der Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 folgende Werbungskosten auf Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens EUR 2.190,- jährlich.

Gemäß § 4 Abs. 1 dieser Verordnung kürzen Kostenersätze gemäß § 26 Einkommensteuergesetz 1988 die jeweiligen Pauschbeträge. Ab 1.1.2018 (§ 6 Abs. 4 der Verordnung) auch jene nach § 1 Z 9 der Verordnung (Vertreter).

§ 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988 lautet:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden. Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

§ 3 Abs. 1 Z 16b Einkommensteuergesetz 1988 lautet:

Von der Einkommensteuer sind befreit:

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),

- Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),

- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,

- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine

- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage-oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG Einkommensteuergesetz / BAO Bundesabgabenordnung beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Reiseaufwandsentschädigungen, die an Mitglieder des Betriebsrates und Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften für ihre Tätigkeit gewährt werden, sind steuerfrei, soweit sie die Beträge gemäß § 26 Z 4 nicht übersteigen.

Laut telefonischer Rücksprache mit der Lohnverrechnung Ihres Arbeitgebers (A. GmbH) handelt es sich, bei den im Jahreslohnzettel 2018 angeführten EUR 2.388,26, um Bezüge gemäß § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988.

Das von Ihnen beantragte Vertreterpauschale war daher um die Kostenersätze gemäß § 26 Einkommensteuergesetz 1988 (laut übermitteltem Lohnzettel) zu kürzen.

Berechnung Ihres Vertreterpauschales 2018:

Höchstbetrag	EUR 2.190,-
abzüglich Kostenersätze § 26 EStG 1988 (laut übermittelten Lohnzettel)	EUR 2.388,26
Vertreterpauschale 2019	EUR 0

ANMERKUNG:

Würde es sich, wie in Ihrem Beschwerdeanbringen vorgebracht, bei den in Ihrem Jahreslohnzettel angeführten Kostenersätzen weder um Bezüge gemäß § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988 noch um Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b Einkommensteuergesetz 1988 handeln, wäre der Betrag (laut Ihrem Beschwerdeschreiben vom Arbeitgeber refundierte privat ausgelegte Kosten bei beruflich bedingten Reisen-zB für Übernachtungen) von EUR 2.388,26 als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

Ihre Beschwerde war abzuweisen!"

Mit Eingabe vom 01.08.2019 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und begründete diesen im Wesentlichen wie folgt:

"...Ich beziehe von meinem Arbeitgeber neben meinen steuerpflichtigen Einkünften keine pauschalen Reisekosten- oder Fahrtkostenentschädigungen. Das heißt, ich erhalte keine Vergütungen gem. § 26 Z 4 EStG. Sämtliche in meinem Lohnkonto angeführten

Entschädigungen sind durchlaufende Gelder gem. § 26 Z 2 EStG. Diese Kosten- bzw. Auslagenersatzes stellen gem. § 26 Z 2 EStG Leistungen meines Arbeitgebers dar, welche nicht unter die Einkünfte als nichtselbständiger Tätigkeit fallen. Diese Kostenersatzes sind laut Lohnkontenverordnung auch nicht in das Lohnkonto aufzunehmen. In der Beilage darf ich das Konto dieser Kostenersatzes beilegen, aus dem sie entnehmen können, dass es sich ausschließlich um Ausgaben handelt, welche ich bei diversen Einkäufen als mystery-shopper für meinen Arbeitgeber auslege und später ersetzt bekomme. Meiner Meinung nach ist es nicht meine Aufgabe und mir als Dienstnehmer auch nicht zuzumuten zu kontrollieren bzw. zu qualifizieren, ob meine Jahreslohnzettel korrekt und den steuerlichen Bestimmungen entsprechend ausgefertigt wird. Meiner Meinung nach wurde jedoch das Vertreterpauschale zu Unrecht um diese Kostenersatzes gekürzt, zumal diese Durchlaufposten gem. § 26 Z 2 EStG gar nicht auf dem Lohnkonto aufscheinen sollten. Der Gesetzgeber wollte auch sicher nicht eine Kürzung der Vertreterpauschale um solche Kostenersatzes erreichen, zumal auch die Behörde in den Richtlinien (LStR Rz 425) eine Kürzung der Pauschbeträge um Auslagenersatzes gem. § 26 Z 2 EStG ausschließt. Ich ersuche daher um Berücksichtigung des Vertreterpauschales ohne Kürzung der Durchlaufposten und Ausstellung eines neuen Bescheides für 2019."

Im Akt des Finanzamtes befindet sich ein Aktenvermerk vom 03.07.2019 in dem festgehalten worden ist, dass es nach Rücksprache mit der Fa. A. es sich bei den im Jahreslohnzettel für das Jahr 2018 ausgewiesenen € 2.388,26 um Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (Vergütungen für Dienstreisen) handelt.

Die Beschwerde wurde mit Bericht vom 23.10.2019 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Darin verwies das Finanzamt auf die ausführliche Beschwerdeentscheidung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Aufgrund des vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktes geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. beantragte im streitgegenständlichen Jahr das Vertreterpauschale ohne Anrechnung der auf dem Jahreslohnzettel ausgewiesenen Kostenersatzes in Höhe von € 2.388,26.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass diese Kostenersatzes gem. § 26 Z 4 EStG 1988 mit dem jährlichen Maximalbetrag des Vertreterpauschales in Höhe von € 2.190,00 gegenverrechnet werden müssen.

Der Bf. vertrat im Vorlageantrag die Auffassung, dass es durchlaufende Gelder gem. § 26 Z 2 EStG 1988 und keine gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 seien.

Laut telefonischer Rücksprache mit der Lohnverrechnung des Arbeitgebers des Bf. handelt es sich um Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Diese sind auch im Jahreslohnzettel ausgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltselemente sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das BFG die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtslage

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

Werbungskosten sind auch Ausgaben für Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (Z 9).

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Die auf Grund dieser Ermächtigung erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. II Nr. 68/2018 lautet auszugsweise:

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

.....

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

.....

§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit

sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hiebei gelten angefangene Monate als volle Monate. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren bzw. im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988.

.....

§ 4. (1) Kostenersatzes gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge.

.....

§ 3 Abs. 1 Z16b EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

"Von der Einkommensteuer sind befreit:

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste Servicedienste),
- Fahrttätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeiten außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine,
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist.

.....;"

§ 26 Z 2 EStG 1988 lautet wie folgt:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

- Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder) oder
- Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatzes)"

§ 26 Z4 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
 - so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann
-;"

4. Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 1 PauschVO idF BGBl II Nr. 68/2018, kürzen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge.

Anzumerken ist, dass auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 26.2.2018, V 45/2017, im BGBl II Nr. 68/2018 kundgemacht wurde, dass im § 4 Abs. 1 PauschVO die Wortfolge „*ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)*“ entfällt und dass diese Fassung erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden ist.

Beschwerdegegenständlich ist das Veranlagungsjahr 2018 und war daher die Verordnung in der vorgenannten Fassung anzuwenden. Daraus folgt, dass das Pauschale jährlich um die steuerfreien Kostenersätze des Dienstgebers gemäß § 26 EStG 1988 zu kürzen ist.

Im vorliegenden Fall erhielt der Bf. von seinem Arbeitgeber Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 iHv. € 2.388,26. Dies wurde von Seiten der Lohnverrechnung des Arbeitgebers des Bf. auch bestätigt (s. AV vom 03.07.2019). Seitens des BFG wird die Richtigkeit dieser Auskunft nicht in Frage gestellt.

Da dieser Betrag höher ist, als der jährlich zulässige Maximalbetrag des Vertreterpauschales von € 2.190,00, konnte von der belangten Behörde zu Recht kein Vertreterpauschale berücksichtigt werden.

Dem Vorbringen des Bf., er würde neben seinen steuerpflichtigen Einkünften keine pauschalen Reisekosten- oder Fahrtkostenentschädigungen erhalten und es würde sich bei den gegenständlichen Zahlungen lediglich um Auslagenersätze iSd. § 26 Abs. 2 EStG 1988 handeln ist zu entgegnen, dass im vom Arbeitgeber übermittelten Jahreslohnzettel ausdrücklich ausgewiesen ist, dass es sich bei den € 2.388,26 um nicht steuerbare Bezüge iSd. § 26 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 16 b handelte. Vorbringen, die Gegenteiliges beweisen, wurden vom Bf. nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Verfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 2. Jänner 2020