

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache Bf vertreten durch StB über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 8. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt FA) vom 7. Juni 2013 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

I. Der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Der Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf) war im streitgegenständlichen Jahr 2011 bei der X-GmbH mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland nichtselbständig beschäftigt. Zusätzlich erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei einem inländischen Arbeitgeber iHv 43,34 Euro.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2011 wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung von Amts wegen mit 11.605 Euro fest. Dabei wurden der Besteuerung der in Deutschland erzielten Einkünfte die Beträge laut Lohnausweis/Lohnbescheinigung (Formular L 17) für das vorangegangene Jahr 2010 (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv 48.453,57 Euro abzüglich Sozialversicherungsbeiträge iHv 8.261,54 Euro) zugrunde gelegt. Im Übrigen berücksichtigte die belangte Behörde – abgesehen von den Pauschalbeträgen – keine Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen.

Aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2011 resultierte eine Abgabennachforderung gegenüber den festgesetzten Vorauszahlungen iHv 6.439 Euro. Für die Verzinsung dieses Differenzbetrages iSd der Bestimmung des § 205 BAO wurden mit Bescheid vom 7. Juni 2013 Anspruchszinsen iHv 102,71 Euro berechnet und festgesetzt.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2013 erhob der Bf sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als auch den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Zur Begründung wurde ausgeführt, dass erhöhte Werbungskosten und Sonderausgaben vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden seien und der Einkommensteuerbescheid daher von unrichtigen Tatsachen ausgehe. Nach Aufforderung durch die belangte Behörde legte der Bf am 30. August 2013 die Einkommensteuererklärung für 2011, das Formular L 17 (Lohnausweis/Lohnbescheinigung) für den Zeitraum von 01.01.2011 bis 31.12.2011 sowie weitere bezughabende Belege vor. Konkret beantragte der Bf die steuerliche Berücksichtigung von zusätzlichen Werbungskosten iHv 5.078,70 Euro (Diäten als Differenzwerbungskosten iHv 4.028,70 Euro, Miete und Betriebskosten für ein Büro (Arbeitszimmer) iHv 1.050 Euro) und Sonderausgaben iHv 1.442,82 Euro (diverse Personenversicherungen).

Das Finanzamt erledigte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid nach Durchführung weiterer Erhebungen mit verbösernder Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 26. November 2013 und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit nunmehr 11.705 Euro fest. Mit diesem Bescheid wurden die vom Bf geltend

gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben laut nachstehender Tabelle nur teilweise berücksichtigt:

Werbungskosten und Sonderausgaben	laut Erklärung	laut BVE	Differenz
SV-Beiträge für laufende Bezüge	8.844,82	7.555,63	1.289,19
Differenzwerbungskosten (Diäten)	4.028,70	2.943,70	1.085,00
Büro (Arbeitszimmer)	1.050,00	0,00	1.050,00
Topf-Sonderausgaben (Versicherungen)	1.442,82	1.401,22	41,60

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde dazu aus, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für einen ausländischen Auftraggeber entsprechend dem Berufungsbegehren berichtigt worden seien. Die Personenversicherungen seien in jener Höhe, in der sie im Kalenderjahr 2011 entrichtet wurden, anerkannt worden.

Zu den beantragten Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Büro bzw Arbeitszimmer hielt das Finanzamt fest, dass der Bf im Jahre 2011 durchgängig bei einer deutschen Firma im Außendienst beschäftigt gewesen sei. Seine Tätigkeit habe die Kundenwerbung, den Verkauf, die Fachberatung und die Betreuung der Kunden umfasst, wobei die Arbeitsleistung im Außendienst und im direkten Kontakt mit den Kunden der Firma erbracht worden sei. Angesichts der Art der ausgeübten Tätigkeit als Vertriebsbeauftragter im Außendienst und der aufgrund der Reisetätigkeit zeitmäßig geringen Benützung des Arbeitszimmers, könne dieses nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit gewertet werden.

Betreffend die beantragten Differenzreisekosten wurde darauf verwiesen, dass der Bf von seinem Arbeitgeber – neben den angegebenen und bereits berücksichtigten Reisekostensätzen – zusätzlich einen Betrag von 5 Euro ab 10 Stunden Abwesenheit im Außendienst erhalten habe. Die beantragten (Differenz-)Werbungskosten iHv 4.028,70 Euro seien daher um 1.085 Euro (5 Euro Spesenersatz an 217 Tagen) zu vermindern gewesen.

Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid erledigte die belangte Behörde mit einer Neuberechnung der Verzinsung des Differenzbetrages laut der abgeänderten Einkommensteuerfestsetzung. Dementsprechend setzte das Finanzamt die Anspruchszinsen für das Jahr 2011 in der Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2013 mit 162,11 Euro neu fest.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2013 beantragte der Bf die Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht) und ersuchte um Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zur Begründung führte der Bf an,

dass das Finanzamt trotz Vorlage sämtlicher Unterlagen die darin enthaltenen Werbungskosten nicht berücksichtigt habe.

Wie der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 entnommen werden könne, seien die geltend gemachten Werbungskosten (Reisekosten in Form von Tagesgeldern) iHv 5.831,70 Euro bereits um die Vergütung des Arbeitgebers iHv 1.803 Euro auf 4.028,70 Euro gekürzt worden. Das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung eine weitere Kürzung um 1.085 Euro vorgenommen, da dem Bf laut Arbeitsvertrag unter bestimmten Voraussetzungen zusätzliche Spesen iHv 5 Euro pro Tag gewährt worden seien. Dabei sei übersehen worden, dass dieser Zusatzbetrag mit der Gehaltsabrechnung ausbezahlt worden sei. Da diese Spesen stets als Gehaltsbestandteil behandelt worden seien und in den Bruttobezügen laut Formular L 17 iHv 60.922,53 Euro enthalten seien, komme es damit zu einer doppelten Besteuerung von Bezugssteilen im Ausmaß von 1.085 Euro.

Zur Nichtberücksichtigung der Kosten des Arbeitszimmers hielt der Bf fest, dass dies für ihn bedeute, die gesamte administrative Tätigkeit im Auto oder im Gasthaus durchführen zu müssen. Die erforderlichen beruflichen Unterlagen wie Preislisten etc. müsse er 7 Jahre lang ständig im Auto mitführen, weil ihm kein Büroraum zugebilligt werde.

Zum Abzug des Betrages von 1.289,19 Euro von den Sozialversicherungsbeiträgen iHv 8.844,82 Euro sei festzuhalten, dass die Beträge laut Formular L 17 für das Jahr 2010 von der belangten Behörde irrtümlich im Jahr 2011 gespeichert worden seien und dieser Betrag aus 2010 stamme. Richtigerweise seien daher als Werbungskosten 8.844,82 Euro an Sozialversicherungsbeträgen in Abzug zu bringen. Die Kürzung der beantragten Sonderausgaben um 41,60 Euro sei hingegen zu Recht erfolgt.

IZm der Festsetzung von Anspruchszinsen beantragte der Bf im Vorlageantrag die Anpassung der Zinsen an die (noch zu ergehende) Berufungsentscheidung.

Am 30. Jänner 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, dass der Argumentation des Bf nicht gefolgt werden könne, da im § 20 EStG 1988 normiert sei, dass ein Arbeitszimmer im häuslichen Wohnungsverband nur dann abzugsfähig ist, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, da aufgrund des Tätigkeitsprofils und der tatsächlichen Kundenbesuche der Mittelpunkt der Tätigkeit im Außendienst zu sehen sei. Es sei dem Bf aber zuzustimmen, dass die Reisekostenersätze aus dem Bruttobezug des Lohnzettels herauszurechnen seien.

Zur Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2011 hielt das Finanzamt fest, dass der Einkommensteuerbescheid 2011 eine Nachforderung ergeben habe. Da zu geringe Vorauszahlungen geleistet worden seien, sei eine Anspruchsverzinsung vorgenommen worden.

Die Berufungsvorentscheidung des Einkommensteuerbescheides habe eine Verböserung ergeben, weshalb der Anspruchszinsenbescheid auf Basis des § 295 BAO angepasst worden sei.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zog der Bf mit Eingabe vom 22. Mai 2021 die ursprünglich beantragte mündliche Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf war seit 1. Mai 2006 bei der X-GmbH als Vertriebsbeauftragter im Außendienst beschäftigt. Der Geschäftszweig dieses in Ort (Deutschland) ansässigen Unternehmens ist die Fertigung und der Vertrieb von Steig- und Gerüstsystemen.

Aus dieser Tätigkeit erzielte der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die mangels einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte des Arbeitsgebers nicht der inländischen Lohnsteuer unterzogen wurden. Der Bf war somit bei einem ausländischen Arbeitgeber beschäftigt, der nicht zum Lohnsteuerabzug in Österreich verpflichtet ist. Es bestand daher die Verpflichtung, die Einkünfte des Bf dem Finanzamt mittels ausgefülltem Formular L 17 (Lohnausweis/Lohnbescheinigung) bekannt zu geben und – aufgrund des inländischen Wohnsitzes – eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen.

Für das verfahrensgegenständliche Jahr 2011 hat die belangte Behörde im Erstbescheid, dh im Einkommensteuerbescheid vom 7. Juni 2013, offenbar irrtümlich die folgenden Beträge laut Formular L 17 des Vorjahres 2010 der Besteuerung zugrunde gelegt:

- Bruttobezüge insgesamt (Kennzahl 350): 56.006,94 Euro
- Sonstige Bezüge (Kennzahl 351): 7.553,37 Euro
- SV-Beiträge für laufende Bezüge (Kennzahl 357): 8.261,54 Euro
- SV-Beiträge für Sonderzahlungen (Kennzahl 347): 1.289,19 Euro

Im Rechtsmittelverfahren hat der Bf ein Formular L 17 für das Jahr 2011 mit folgenden Beträgen übermittelt:

- Bruttobezüge insgesamt (Kennzahl 350): 60.922,53 Euro
- Sonstige Bezüge (Kennzahl 351): 7.946,42 Euro
- SV-Beiträge für laufende Bezüge (Kennzahl 357): 8.844,82 Euro
- SV-Beiträge für Sonderzahlungen (Kennzahl 347): 1.356,44 Euro

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2013 hat die belangte Behörde folgende Beträge herangezogen:

- Bruttobezüge insgesamt (Kennzahl 350): 60.922,53 Euro
- Sonstige Bezüge (Kennzahl 351): 7.946,42 Euro
- SV-Beiträge für laufende Bezüge (Kennzahl 357): 7.555,63 Euro
- SV-Beiträge für Sonderzahlungen (Kennzahl 347): 1.289,19 Euro

Diese Beträge entsprechen hinsichtlich der Kennzahlen 350 und 351 dem vom Bf übermittelten L 17 des Jahres 2011. Die Kennzahl 347 (SV-Beiträge für Sonderzahlungen) wurde aber falsch aus dem L 17 des Jahres 2010 (1.289,19 Euro statt richtig 1.356,44 Euro) übernommen. Die Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge (Kennzahl 357) wurden hingegen – offenbar ebenfalls irrtümlich und ohne Begründung – um 1.289,19 Euro, was den Sozialversicherungsbeiträgen für Sonderzahlungen des Jahres 2010 entspricht, gekürzt und diesbezüglich nur Werbungskosten iHv 7.555,63 Euro berücksichtigt.

Der Tätigkeitsbereich des Bf lag überwiegend im Außendienst mit den Einsatzgebieten Österreich und Slowenien und umfasste die Kundenwerbung, den Verkauf, die Fachberatung sowie die Betreuung der Produkte seines Dienstgebers für einen näher definierten Kundenkreis. Darüber hinaus war im Dienstvertrag auch der fallweise Einsatz in anderen Gebieten bzw auf Messen und Ausstellungen vereinbart.

Laut Arbeitsvertrag erhielt der Bf für seine Reisetätigkeit steuerfrei behandelte Kostenersätze (Tagesgelder) im Ausmaß von 6 Euro ab 8 Stunden, 12 Euro ab 14 Stunden bzw 24 Euro für 24 Stunden Abwesenheit (Reisedauer). Zusätzlich wurden dem Bf steuerpflichtig behandelte Spesenvergütungen im Ausmaß von 5 Euro für Abwesenheiten (Reisen) in der Dauer zwischen 10 und 24 Stunden gewährt.

Im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit unternahm der Bf regelmäßig von seinem inländischen Wohnort aus ganz- und mehrtägige Fahrten für Kundenbesuche im In- und Ausland. Für diese Auswärtstätigkeiten zahlte der Dienstgeber dem Bf im Jahr 2011 insgesamt 1.803 Euro an Mehraufwendungen für Verpflegung in Form von steuerfreien Tagesgeldern aus. Zusätzlich erhielt der Bf steuerpflichtige Spesenvergütungen im Gesamtausmaß von 1.085 Euro. Die nach der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässigen Tagesgelder für die durchgeführten Reisen betrugen insgesamt 5.831,70 Euro.

Der Bf verfügte als Außendienstmitarbeiter über keinen eigenen Arbeitsraum beim Dienstgeber und befand sich nur gelegentlich am deutschen Firmensitz. Für die Durchführung administrativer Tätigkeiten und die Aufbewahrung beruflicher Unterlagen nutzte der Bf ein im Wohnungsverband gelegenes Büro (Arbeitszimmer) und machte diesbezüglich anteilige Miet- und Betriebskosten iHv 1.050 Euro als Werbungskosten geltend.

An Versicherungsprämien für freiwillige Personenversicherungen bezahlte der Bf im Jahr 2011 insgesamt 1.401,22 Euro.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und gründen sich auf das Vorbringen des Bf sowie den Inhalt der vorgelegten Akten, insbesondere die Unterlagen und Belege aus dem Vorhalteverfahren des Finanzamtes, wie Dienstvertrag, Reiskostenabrechnungen etc.

Rechtsgrundlagen

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

§ 26 Z 4 lit. b bis e EStG 1988 lautet:

„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 Auslandsreisetaschen 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.“

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz Bundesabgabenordnung (BAO) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Rechtliche Beurteilung

Spruchpunkt I. - Einkommensteuerbescheid 2011

Steuerpflichtige ausländische Bezüge und abzugsfähige Sozialversicherungsbeiträge

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt waren die diesbezüglichen betragsmäßigen Unrichtigkeiten zu korrigieren und zur Berechnung der Einkommensteuer die folgenden Beträge laut Formular L 17 (Lohnausweis/Lohnbescheinigung) für das Jahr 2011 heranzuziehen:

- Bruttobezüge insgesamt (Kennzahl 350): 60.922,53 Euro
- Sonstige Bezüge (Kennzahl 351): 7.946,42 Euro
- SV-Beiträge für laufende Bezüge (Kennzahl 357): 8.844,82 Euro
- SV-Beiträge für Sonderzahlungen (Kennzahl 347): 1.356,44 Euro

Die Berechnung der steuerpflichtigen ausländischen Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit sowie die begünstigte Besteuerung mit dem festen Steuersatz von 6 % war somit wie folgt vorzunehmen:

- Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug ($60.922,53 - 7.946,42 =$) 52.976,11 Euro
- SV-Beiträge für laufende Bezüge als Werbungskosten: 8.844,82 Euro
- Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der sonstigen Bezüge ($7.946,42 - 1.356,44 - 620 =$) 5.969,98 Euro
- Besteuerung der sonstigen Bezüge ($5.969,98 * 6 \% =$) 358,20 Euro

Der Beschwerde war im Ausmaß der angeführten Beträge stattzugeben.

Differenzwerbungskosten

Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen stellen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 02.08.1995, 93/13/0099).

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässige Tages- bzw Nächtigungsgeld, kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag als Werbungskosten geltend machen. Voraussetzung dafür ist, dass die Dienstreise auch eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 darstellt (Differenzreisekosten).

Steuerfreie Ersätze, die der Arbeitgeber aus Anlass einer Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern hingegen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 den jeweils abzugsfähigen Aufwand.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Reisekosten in Form von Tagesgeldern (Diäten) mit einem Höchstbetrag von 5.831,70 Euro steuerlich berücksichtigt werden konnten und dass die Reisetätigkeit des Bf die erwähnten Voraussetzungen hinsichtlich Dauer und Entfernung der einzelnen Reisen erfüllte. Aufgrund der laufend wechselnden Einsatzorte im gesamten Bundesgebiet und dem benachbarten Ausland wurde auch kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Unstrittig ist schließlich, dass dem Bf von seinem Arbeitgeber steuerfreie Reisekostenersätze iHv insgesamt 1.803 Euro gewährt worden sind.

Strittig ist hingegen, ob von den geltend gemachten Differenzwerbungskosten iHv 4.028,70 Euro die erhaltenen Spesenersätze iHv 1.085 Euro zusätzlich in Abzug zu bringen waren.

Das Finanzamt versagte in der Berufungsvorentscheidung die Berücksichtigung des Betrages von 1.085 Euro als Differenzwerbungskosten mit der Begründung, dass es sich dabei ebenfalls um Reisekostenersätze gehandelt habe.

Der Bf entgegnete im Vorlageantrag, dass der Betrag von 1.085 Euro als steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil behandelt worden sei und die Korrektur durch die belangte Behörde zu einer doppelten Besteuerung dieser Bezüge führen würde. Es seien daher die Spesen iHv 1.085 Euro entweder aus den steuerpflichtigen Bezügen auszuscheiden oder die vorgenommene Kürzung der Differenzwerbungskosten rückgängig zu machen.

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde dazu aus, dass die Reisekostenersätze (gemeint: iHv 1.085 Euro) aus dem Bruttobezug herauszurechnen seien.

Dazu ist festzuhalten, dass es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht, aus einem vom Arbeitgeber steuerpflichtig gewährten Reisekostenpauschale nicht steuerbare Ersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 sowie Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 herauszuschälen (vgl zuletzt VwGH 11.01.2021, Ra 2019/15/0163).

Bei den vom Arbeitgeber des Bf geleisteten Spesenersätzen iHv 1.085 Euro handelte es sich aber um steuerpflichtige Bezüge und nicht um steuerfreie Ersätze, die anlässlich von Dienstreisen geleistet wurden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde der Differenzbetrag an Kosten iHv 4.028,70 Euro, der dem Bf anlässlich seiner Dienstreisen erwachsen ist, somit zu Recht als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltend gemacht. Diese Aufwendungen waren nicht zusätzlich um die als steuerpflichtige Bezüge behandelten Spesenersätze zu kürzen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Arbeitszimmer

Aufgrund der Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 iVm 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ergeben sich nach einheitlicher Lehre und Judikatur folgende Voraussetzungen, die für die Anerkennung der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer gegeben sein müssen:

- das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden;
- es muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, dh notwendig sein;
- der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet sein.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen (zB VwGH 24.04.2002, 98/13/0193). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.03.2009, 2006/13/0137). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl zB VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236; 25.07.2013, 2011/15/0104).

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass es sich bei der Tätigkeit des Bf als Vertriebsbeauftragter im Außendienst dem typischen Berufsbild nach nicht um eine Tätigkeit handelt, deren materieller Schwerpunkt in einem Arbeitszimmer gelegen ist. Die dem Bf übertragenen Aufgaben (Kundenwerbung, Verkauf, Fachberatung und Kundenbetreuung) machen – wie bei jeder Verkaufstätigkeit im Außendienst – eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht erforderlich.

Feststellungen dahingehend, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wurde, erübrigen sich damit. Ein Abstellen auf das zeitliche Überwiegen führt aber ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Nach den Angaben des Bf sowie dem Inhalt des Dienstvertrages ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit überwiegend im Außendienst ausgeübt worden ist. Aus den vorliegenden Zeitaufzeichnungen bzw Reisekostenabrechnungen ist weiters ersichtlich, dass der Bf monatlich zwischen 14 und 22 Arbeitstage ganztätig im Außendienst verbracht hat. Neben dieser umfangreichen Reisetätigkeit konnte somit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verblieben sein.

Zu den Ausführungen des Bf, die Nichtanerkennung des Arbeitszimmers würden bedeuten, dass er die gesamte administrative Arbeit im Auto oder Gasthaus führen müsse, wird darauf verwiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit wird, wenn der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt (vgl VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; 02.06.2004, 2003/13/0166).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war der beantragte Werbungskostenabzug iHv 1.050 Euro zu versagen und die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen.

Sonderausgaben

Die belangte Behörde hat die beantragten Sonderausgaben für Versicherungsprämien und – beiträge iHv 1.442,82 Euro laut Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2013 nur zum Teil iHv 1.401,22 Euro anerkannt. Diese Kürzung wurde vom Bf im Vorlageantrag vom 23. Dezember 2013 anerkannt und nicht weiter bekämpft.

Die Höhe der Sonderausgaben war im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht somit nicht mehr strittig. Der Vollständigkeit halber wird auf die anzuwendende Einschleifregelung bei den vorliegenden Topf-Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 hingewiesen.

Zusammenfassung

Als Ergebnis der vorstehenden Ausführungen waren an Werbungskosten und Sonderausgaben folgende Beträge zu berücksichtigen:

Werbungskosten und Sonderausgaben	laut Erklärung	laut BVE	laut BFG
SV-Beiträge für laufende Bezüge	8.844,82	7.555,63	8.844,82
Differenzwerbungskosten (Diäten)	4.028,70	2.943,70	4.028,70
Büro (Arbeitszimmer)	1.050,00	0,00	0,00
Topf-Sonderausgaben (Versicherungen)	1.442,82	1.401,22	1.401,22

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 war entsprechend abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Spruchpunkt II. – Festsetzung von Anspruchszinsen 2011

Nach dem Normzweck des § 205 BAO sollen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Sie setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides – wohl aber einen solchen Bescheid an sich – voraus. Wegen der genannten Bindung ist ein Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 34).

Wird der Stammabgabenbescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit der Erlassung eines neuen Anspruchszinsenbescheides Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 35).

Die Bestreitung der Anspruchszinsen mit der vorliegenden Beschwerde erfolgte lediglich aus dem Umstand, dass der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid für das Jahre 2011 angefochten wurde.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend wird angemerkt, dass aufgrund der teilweisen Stattgabe der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom Finanzamt ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 zu erlassen sein wird, sofern der Unterschiedsbetrag an Zinsen mehr als 50 Euro beträgt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Spruchpunkt III. – Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Die Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind deshalb grundsätzlich keiner Revision zugänglich. Die entscheidungserheblichen Rechtsfragen zu den geltend gemachten Werbungskosten sind hingegen durch die angeführte höchstgerichtliche Judikatur hinreichend geklärt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2011

Wien, am 25. Mai 2021