

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des O**** R****, [Adresse], StNr ** ***/**** (ehemals ** ***/****), vom 11.12.2014 [Eingangsdatum], gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25.11.2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war bei der XY**** GmbH (idF XY**** bzw Arbeitgeber) als A**** und als „E****“ (idF auch nur kurz: E****) beschäftigt, wobei er als Betriebsrat teilweise freigestellt war. Er machte in seiner Einkommensteuererklärung € 12.000 an Aufwendungen für Telefon- und Telekommunikations- bzw Internetkosten als Werbungskosten geltend, welche er infolge eines gerichtlichen Vergleiches an seinen Arbeitgeber geleistet hatte.

Das Bundesfinanzgericht berücksichtigte in seinem Erkenntnis vom 18.9.2020, RV/7101697/2015, diese Kosten als Werbungskosten.

Der Verwaltungsgerichtshof gab einer vom Finanzamt gegen dieses Erkenntnis erhobenen außerordentlichen Revision mit Erkenntnis vom 21.7.2021, Ra 2021/13/0016, Folge und hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid hatte das Finanzamt die Berücksichtigung der strittigen Telefon- bzw Telekommunikationskosten von € 12.000 verweigert und ausgeführt, da der Rechtsstreit um diese Kosten mit einem Vergleich geendet habe stehe nicht fest, wofür die Kosten angefallen seien und ob diese daher tatsächlich zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen notwendig gewesen seien.

In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde wendete der Beschwerdeführer ein, das Finanzamt habe gänzlich unberücksichtigt gelassen, dass er von seinem Arbeitgeber, der XY****, mit der Entlassung, in eventu mit der Kündigung bedroht worden sei. In einer näher bezeichneten Klage beim Arbeitsgericht habe die XY**** die Telefon- und Internetkosten als Kündigungsgrund vorgebracht. Die XY**** habe den Ersatz von € 24.311 verlangt. Um die Kündigung abzuwenden und die Erhaltung der Einnahmen zu sichern sei ein Vergleich geschlossen worden, wonach er € 12.000, also weniger als die Hälfte des verlangten Betrages an die XY**** zu zahlen gehabt hätte, um die Kündigung aus diesem Titel abzuwenden. Die Maßnahme sei letztlich auch erfolgreich gewesen und den Kündigungsabsichten sei der Erfolg versagt geblieben. Bei Nichtbezahlung wäre es zur Kündigung gekommen und er hätte sämtliche aus dem Dienstverhältnis resultierende Einnahmen verloren. Es habe sich daher bei der anteiligen Bezahlung der gegenständlichen Kosten um Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und damit um Werbungskosten gehandelt.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und führte aus, der Beschwerdeführer habe im Zuge des Vergleiches anerkannt, dass die angefallenen Kosten nicht im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit gestanden seien, diese seien daher privat veranlasst gewesen. Kosten für private Telefonate stellten Kosten der Lebensführung dar und seien auf Grund des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG niemals steuerlich absetzbar. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass der Beschwerdeführer noch für einen befristeten Zeitraum – allerdings freigestellt – im Dienstverhältnis zu seinem Arbeitgeber gestanden sei. Von Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen könne durch die Wiedergutmachung eines Teiles des Schadens keinesfalls ausgegangen werden.

In seinem gegen diesen Bescheid gerichteten Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, es sei von ihm im Zuge des Vergleiches nicht anerkannt worden, dass die angefallenen Kosten in keinem Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit gestanden seien.

In seinem aufhebenden Erkenntnis vom 21.7.2021, Ra 2021/13/0016, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, das Bundesfinanzgericht habe keine Feststellungen getroffen, in welchem Ausmaß eine Zuordnung der strittigen Aufwendungen zur Betriebsratstätigkeit des Beschwerdeführers zu erfolgen habe. Das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes sei daher schon aus diesem Grund wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben gewesen.

Das Bundesfinanzgericht richtete in weiterer Folge an den Beschwerdeführer folgenden Vorhalt:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem den gegenständlichen Streitfall betreffenden Erkenntnis in Rz 22 ausgesprochen hat, dienen Aufwendungen aus der Tätigkeit als Betriebsrat nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Die Betriebsratstätigkeit stellt eine von der Tätigkeit als Dienstnehmer zu unterscheidende Tätigkeit dar. Durch die Betriebsratstätigkeit veranlasste Kosten führen nicht zu Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus dem Dienstverhältnis (VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0016). Es ist somit zu klären, in welchem Umfang die im Verfahren gegenständlichen Telefon- bzw Internetkosten durch Ihre Tätigkeit als Betriebsrat veranlasst waren. In diesem Umfang besteht nach dem oben Gesagten keine Möglichkeit zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Aufwendungen.

Sie bzw Ihr Rechtsanwalt haben im Arbeitsgerichtsprozess vorgebracht, dass die hohen Handygebühren darin begründet lägen, dass Ihr Arbeitgeber mit dem Mobilfunkbetreiber A1 die österreichweit wohl ungünstigsten Mobilfunktarife vereinbart habe. Die Handygebühren, welche durch Sie ausgelöst worden seien, hingen mit Ihren vielfachen Auslandsaufenthalten im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Arbeitnehmervertreter zusammen (vorbereitender Schriftsatz vom 10.10.2012, Seite 2 oben).

Weiters führt Ihr Rechtsanwalt in der Replik vom 27.11.2012, Pkt 3, Seite 6 Mitte aus:

„Grundlegend ist festzuhalten, dass sämtliche klagsgegenständliche Kosten betrieblich bedingt waren und mit der Tätigkeit des Beklagten als Belegschaftsvertreter in Zusammenhang standen.“

Das Bundesfinanzgericht beabsichtigt daher, in seiner Entscheidung davon auszugehen, dass die dem streitgegenständlichen Betrag von € 12.000 zugrundeliegenden Telefon- und Internetkosten zur Gänze im Rahmen Ihrer Betriebsratstätigkeit entstanden sind, soweit sie nicht ohnehin privat veranlasst waren.

Weder privat noch durch die Betriebsratstätigkeit veranlasste Aufwendungen sind als Werbungskosten abzugsfähig.

*Es wird Ihnen Gelegenheit gegeben, innerhalb von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens einen Nachweis dafür zu erbringen, dass bzw inwieweit die gegenständlichen Aufwendungen weder privat noch durch Ihre Tätigkeit als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter veranlasst waren und dies durch entsprechende Unterlagen zu belegen.*

Sollte ein solcher Nachweis nicht erbracht werden, wird Ihre Beschwerde abzuweisen sein.“

Der Beschwerdeführer brachte durch einen Rechtsanwalt eine Vorhaltsbeantwortung ein, in welcher er zusammengefasst eine private Veranlassung ebenso wie eine Veranlassung durch die Tätigkeit als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter bestritt. Aus dem vom Bundesfinanzgericht im ersten Rechtsgang festgestellten Sachverhalt [Anm: dem Beschwerdeführer sei vom Arbeitgeber eine Privatnutzung im Umfang von monatlich € 250 zugestanden und nicht eingeklagt worden] ergebe sich notwendigerweise, dass in den € 12.000

kein privater Anteil enthalten sein könne, da das Bundesfinanzgericht festgestellt habe, dass eine über die monatlich € 250 hinausgehende Privatnutzung nicht erfolgt sei. Die zugestandene Privatnutzung sei somit nicht Inhalt des Vergleiches vom 6.12.2012 gewesen, da ein der privaten Nutzung zuordenbarer Betrag vom Arbeitgeber nicht einmal eingeklagt worden sei. Selbst der Arbeitgeber habe letztendlich bestätigt, dass die € 12.000 eine Kostenbeteiligung an dienstlichen Telekommunikationskosten darstellten. Aufgrund der Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes und der Bestätigung des Arbeitgebers sei konsequenterweise auszuschließen, dass in den € 12.000 ein privater Anteil enthalten sei.

Das Vorbringen im Arbeitsgerichtsprozess könne auch nicht eins zu eins auf steuerrechtliche Zwecke übertragen werden. Aufgrund der vergleichsweise Bereinigung der Ansprüche seien vom Arbeitsgericht keine Feststellungen getroffen und keine Beweise aufgenommen worden. Das Vorbringen zum Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Belegschaftsvertreter bzw Arbeitnehmervertreter sei dahingehend steuerrechtlich zu relativieren, dass der Beschwerdeführer als Belegschaftsvertreter bzw Arbeitnehmervertreter Ziel einer Entlassungskampagne durch den Arbeitgeber gewesen sei. Ein solches im Arbeitsgerichtsprozess getätigtes strategisches anwaltliches Vorbringen habe nicht im Geringsten mit steuerrechtlichen Werbungskosten zu tun. Die gegenständliche steuerrechtliche Frage der Werbungskosten sei von den damaligen arbeitsrechtlichen Fragen abzugrenzen.

Dem Beschwerdeführer sei die Erbringung des Nachweises, dass bzw inwieweit die gegenständlichen Aufwendungen nicht privat und nicht durch die Tätigkeit als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter veranlasst waren sowie die Vorlage entsprechender Unterlagen nicht zumutbar. Denn es wäre erforderlich gewesen, dass der Beschwerdeführer sämtliche E-Mails, die Verbindungskosten verursachten, aufbewahren hätte müssen. Zudem hätte der Beschwerdeführer alle Telefonate aufzeichnen und auf Datenträgern aufbewahren müssen. Der Arbeitgeber habe zudem mit Schreiben vom 20.12.2013 dem Beschwerdeführer „*den Erhalt von zwölf Ratenzahlungen á EUR 1.000, insgesamt somit EUR 12.000,-- als [...] Kostenbeteiligung an dienstlichen Telekommunikationskosten*“ bestätigt, womit der Nachweis erbracht sei, dass die Kosten nicht mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter zusammenhängen.

Eine weitere Glaubhaftmachung sei somit grundsätzlich nicht erforderlich. Vor dem Hintergrund des im Arbeitsprozesses eingeklagten Betrags von € 24.311,00 würde ohnedies selbst eine Schätzung von einem nicht durch die Tätigkeit als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter veranlassten Anteil von 50% noch immer den geltend gemachten Betrag in Höhe von € 12.000,00 rechtfertigen. Einer der Regeln der Wahrscheinlichkeit genügende Glaubhaftmachung von Werbungskosten werde somit jedenfalls entsprochen. Aus den vorgelegten Urkunden geht jedenfalls hervor, dass die Aufwendungen nicht privat und nicht durch die Tätigkeit als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter veranlasst worden seien. Unter einem legte der Beschwerdeführer verschiedene Telefonrechnungen, Zonensplittings und Einzelverbindungs nachweise vor.

Das Finanzamt führte in einer Stellungnahme zu dieser Vorhaltsbeantwortung aus:

„Anders als der Beschwerdeführer ist das Finanzamt nicht der Ansicht, dass der Nachweis erbracht wurde, dass die beantragten Aufwendungen für Telefon- und Internetkosten über € 12.000,- weder privat noch durch die Tätigkeit als Betriebsrat veranlasst wurden.

Gegen die Behauptung des Beschwerdeführers, dass durch das Bundesfinanzgericht bereits festgestellt wurde, dass in den gegenständlichen € 12.000,- kein privater Anteil enthalten ist, wird Widerspruch eingelegt.

In der Klage des Arbeitgebers wird im Schreiben des Rechtsanwalts vom 26.04.2012 (Punkt 3, 2. Absatz) sehr ausführlich dargelegt, dass gemäß des firmeninternen Verhaltenskatalogs pro Mitarbeiter und Gerät im Monat maximal € 50,- verbraucht werden dürfen. Da [der Beschwerdeführer] über ein dienstliches Mobiltelefon, eine dienstliche Datenkarte und ein dienstliches Notebook verfügt hat hätte er somit maximal € 150,- im Monat verbrauchen dürfen.

Unter Punkt 6 des oben angeführten Schreibens wurde darauf hingewiesen, dass durch den Arbeitgeber aus Gründen der Kulanz angeboten wurde € 250,- pro Monat als dienstlich verursacht anzuerkennen.

Von den ursprünglich geforderten Kosten über € 26.311,- wurden somit € 2.000,- (€ 250,- pro Monat von Jänner bis August) abgezogen und ein Betrag von € 24.311,- eingefordert.

Im Arbeitsgerichtsprozess wurde durch den Beschwerdeführer argumentiert, dass die hohen Aufwendungen für Telefon- und Internetverbindungen (auch während Urlaub, während Kur oder in der Nacht) mit der Tätigkeit als Belegschaftsvertreter bzw. Arbeitnehmervertreter in Zusammenhang stehen.

Die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 06.12.2021 (vgl. Seite 8), dass Vorbringen in einem Arbeitsgerichtsprozess nichts mit der steuerrechtlichen Beurteilung von Werbungskosten zu tun haben sind für die Finanzverwaltung nicht nachvollziehbar.

Der Schlussfolgerung, dass die Erbringung des vom Bundesfinanzgericht geforderten Nachweises dem Beschwerdeführer nicht zumutbar ist und daher eine Glaubhaftmachung ausreichen würde darf ebenfalls widersprochen werden.

Aufgrund der gravierenden Missachtung der firmeninternen Richtlinien wäre es in der Verantwortung des Beschwerdeführers gelegen eine entsprechende Beweisvorsorge zu treffen.

Unter Berücksichtigung aller bisher vorliegenden Unterlagen ist daher die Glaubhaftmachung, dass es sich bei den beantragten Aufwendungen um abzugsfähige Werbungskosten handelt, nicht gelungen.

Im Übrigen wird auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung und die Ausführungen in der Amtsrevision verwiesen.

Es wird beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch, in welcher der Beschwerdeführer zusammengefasst im Wesentlichen ausführte, sein Vorbringen im Arbeitsgerichtsverfahren habe den Zweck gehabt, darzustellen, dass er als Arbeitnehmervertreter vom Arbeitgeber wegen seines Engagements als Betriebsrat unter Druck gesetzt werde; sein Vorbringen um die nahezu vollständige Veranlassung der Kosten durch seine Tätigkeit als Betriebsrat/Arbeitnehmervertreter sei insoweit überzeichnet gewesen.

Er habe für seine Kommunikation als Betriebsrat vorwiegend sein Privathandy und sein privates Notebook verwendet. Diensthandy und dienstliche Datenkarte habe er weitaus überwiegend für seine dienstliche Tätigkeit als E**** genutzt.

Er habe dienstlich iZm seiner Tätigkeit als E**** im Auftrag des Arbeitgebers häufig ins Ausland reisen müssen (etwa nach Großbritannien, Brüssel, auch mehrmals nach Kanada).

Eine private Nutzung des Diensthandys und dienstlichen Datenkarte sei so gut wie nicht bzw in vernachlässigbar geringem Umfang erfolgt, da er auch über ein privates Handy und ein privates Notebook verfügt habe. Über diese privaten Kommunikationsmittel sei er auch in seiner Funktion als Betriebsrat meist kontaktiert worden, da man den dienstlichen Kommunikationsmitteln nicht vertraut habe („man wusste nicht, wer mitliest“).

Er habe nicht nur während seiner dienstlichen Auslandsaufenthalte die dienstlichen Nachrichten verfolgt, sondern auch während seiner Urlaube bzw Kur „mit einem Auge“ einen Blick auf die dienstliche Kommunikation gehabt, dies sei im Unternehmen für Mitarbeiter in seiner Position üblich gewesen und erwartet worden.

Er habe den Vergleich ua auch deshalb (in dieser Form) geschlossen, um das Thema vom Tisch zu haben, da die Kommunikationskosten auch in dem parallel geführten Verfahren beim Arbeitsgericht auf Zustimmung zu seiner Entlassung bzw Kündigung eine Rolle gespielt hätten.

Seitens des Finanzamtes wurde in der mündlichen Verhandlung eine nicht unerhebliche dienstliche Veranlassung der strittigen Kommunikationskosten durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers gleichfalls zugestanden, das konkrete Ausmaß blieb jedoch zwischen den Parteien strittig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer war bei der XY**** zu 50 % als A****) im Bereich „X*****“ sowie zu 50 % als „E*****“ in der ****-Stelle beschäftigt.

Im Ausmaß von 20 % war der Beschwerdeführer als Betriebsrat dienstfreigestellt, wobei sich

diese Freistellung auf beide Tätigkeiten etwa gleichmäßig verteilte (Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung).

Der Beschwerdeführer war Betriebsratsvorsitzender der ****-Stelle und erster Vorsitzender-Stellvertreter des Zentralbetriebsrates der XY****.

Zudem war der Beschwerdeführer Vorsitzender der Bundesfachgruppe B**** bzw. Vorsitzender des Berufsgruppenausschusses B**** in der Gewerkschaft Z**** (die beiden Bezeichnungen betreffen die gleiche Funktion) (Anwaltsschreiben vom 26.4.2012, Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung).

Weiters war der Beschwerdeführer in der T**** (T****) engagiert (er war Vizepräsident des U****-Committee [U**** Committee] der T**** [Seite 8 der Replik vom 27.11.2012]).

Dem Beschwerdeführer stand für seine Betriebsratstätigkeit ein Büro samt Sekretärin zur Verfügung.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsrat/Arbeitnehmervertreter war unentgeltlich.

Zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber bestand seit mehreren Jahren ein angespanntes Verhältnis.

Der Beschwerdeführer verfügte über ein dienstliches Mobiltelefon, eine dienstliche Datenkarte sowie über ein dienstliches Notebook.

Der Beschwerdeführer verkleinerte die dienstliche SIM-Karte und verwendete diese auch in seinem privaten iPhone bzw. privaten iPad.

Der Beschwerdeführer befand sich von 17.4.2011 bis 7.5.2011 auf Kur in Loipersdorf. Von 2.6.2011 bis 21.6.2011 (Italien, Schweden), 7.7.2011 bis 25.7.2011 (Ukraine) und 17.8.2011 bis 29.8.2011 (Kanada) hatte der Beschwerdeführer jeweils Urlaub, wobei er diese Urlaube größtenteils im Ausland verbrachte (Seiten 5 f des aufgetragenen Schriftsatzes vom 7.11.2012; Einzelgesprächsnachweise).

Im Jahr 2011 entstanden im Zeitraum Jänner bis August aus der Nutzung des dienstlichen Mobiltelefons bzw. der entsprechenden SIM-Karte und der dienstlichen Datenkarte durch den Beschwerdeführer insgesamt Kosten von € 26.311.

Diese Kosten setzten sich wie folgt zusammen (Anwaltsschreiben vom 26.4.2012):

	Diensthandy (+436**/*****1)	Datenkarte (+436**/*****2)	Summe
Jänner	€ 380	€ 609	€ 989
Februar	€ 400	€ 1.082	€ 1.482
März	€ 390	€ 1.293	€ 1.683
April	€ 211	€ 570	€ 781
Mai	€ 1.275	€ 2.832	€ 4.107

Juni	€ 2.809	€ 2.984	€ 5.793
Juli	€ 3.516	€ 4.768	€ 8.284
August	€ 2.858	€ 336	€ 3.193
Summe	€ 11.839	€ 14.472	€ 26.311

Im Mai 2012 brachte der Arbeitgeber beim Arbeits- und Sozialgericht betreffend den Beschwerdeführer eine Klage auf Zustimmung zur Entlassung in eventu auf Zustimmung zur Kündigung eines Mitgliedes des Betriebsrates ein.

Ebenfalls im Mai 2012 klagte der Arbeitgeber den Beschwerdeführer iZm den Kosten für Handy- und Datenkartennutzung beim zuständigen Landesgericht als Arbeits- und Sozialgericht auf € 24.311 (idF auch nur kurz Arbeitsgerichtsverfahren).

Es handelte sich dabei um den angeführten Betrag von € 26.311 abzüglich € 250 pro Monat für die Monate Jänner bis August (= € 2.000). Der Betrag von € 250 pro Monat wurde vom Arbeitgeber als dienstlich veranlasst anerkannt.

Das Arbeitsgerichtsverfahren endete nach Austausch mehrerer Schriftsätze in der Tagsatzung am 6.12.2012 mit einem Vergleich. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich, seinem Arbeitgeber € 12.000 in monatlichen Raten á € 1.000 zu zahlen.

Mit Schreiben vom 20.12.2013 bestätigte der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer „den Erhalt von zwölf Ratenzahlungen á EUR 1.000, insgesamt somit EUR 12.000,-- als [...] Kostenbeteiligung an dienstlichen Telekommunikationskosten“.

Der Beschwerdeführer erhielt für die zu zahlenden € 12.000 von keiner Seite Ersatz.

Die dem streitgegenständlichen Betrag von € 12.000 zugrundeliegenden Telefon- und Internetkosten entstanden zu 70% (€ 8.400) im Rahmen der dienstlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (als E**** bzw A****) sowie zu 30% (€ 3.600) im Rahmen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsrat bzw Arbeitnehmervertreter und durch Privatnutzung.

Aus dem vom Bundesfinanzgericht beigeschafften Arbeitsgerichtsakt ergibt sich zusammengefasst im Wesentlichen, dass der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer vorwarf, er habe in den Monaten Mai bis August Telekommunikationskosten von rund € 3.000 bis rund € 8.000 monatlich verursacht und damit gegen interne Regelungen über den Umgang mit Telekommunikationsgeräten verstoßen. Es seien hohe Kosten auch während der Urlaube bzw während eines Kuraufenthaltes des Beschwerdeführers angefallen, die Nutzung habe zum Teil spät in der Nacht stattgefunden, es liege daher offensichtlich eine umfangreiche Privatnutzung vor; der Beschwerdeführer habe sich nicht kostenbewusst verhalten und auch nicht im

gebotenen Umfang WLAN oder Internetcafés genutzt. Zudem habe der Beschwerdeführer unberechtigt die SIM-Karte verkleinert, um sie auch in einem privaten iPad bzw iPhone nutzen zu können.

Der Beschwerdeführer hielt dem zusammengefasst im Wesentlichen entgegen, aufgrund seiner Tätigkeit habe er häufige Auslandsreisen unternehmen müssen. Der Arbeitgeber habe äußerst schlechte Konditionen mit seinem Mobilfunkanbieter vereinbart bzw habe der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer ein für dessen Tätigkeit viel zu kleines Roamingpaket zur Verfügung gestellt. Die extrem hohen Kosten resultierten daher ua nicht aus einer extrem großen Datenmenge, sondern aus dem sehr schlechten Tarif. Hätte der Beschwerdeführer diese Kommunikationsleistungen über seinen privaten Telefonanschluss abgewickelt, wären deutlich niedrigere Kosten angefallen.

Er sei als Betriebsratsobmann auch während seines Urlaubes, seiner Kur, während Krankenständen und auch in der Nacht tätig gewesen. Dies habe sich nicht vermeiden lassen, da beim Arbeitgeber Schichtbetrieb herrsche. Es sei nicht überall möglich gewesen, WLAN zu benützen, da dies nicht überall vorhanden gewesen sei. Soweit es vorhanden gewesen sei habe der Beschwerdeführer dieses stets benützt. Dem Beschwerdeführer sei aufgefallen, dass immer wieder sämtliche dienstliche E-Mails auf den Endgeräten gelöscht und neu aufgespielt würden (einschließlich gesendeter und bereits gelöschter E-Mails, nicht jedoch die privaten E-Mails), was insbesondere am iPhone des Beschwerdeführers gut zu beobachten sei. Dies habe offensichtlich der arbeitgebereigene Server veranlasst. Der Beschwerdeführer habe immer wieder E-Mails mit entsprechend großen Anhängen bekomme. Dies habe er nicht vermeiden können. Weiters sei es möglich, dass das Telefon in der Nacht automatisch Updates durchgeführt haben könnte, was bei einem Aufenthalt im Ausland und entsprechend schlechten Konditionen zu hohen Kosten geführt haben könnte. Eine Privatnutzung sei vom Arbeitgeber nicht nachgewiesen worden. Die schlechten Roamingbedingungen seien ihm nicht bekannt gewesen (der Arbeitgeber schloss für einzelne Arbeitnehmer Roamingpakete für jeweils 3 Monate ab, um zu verhindern, dass diese Roamingpakete versehentlich unbefristet weiterliefen; auch für den Beschwerdeführer war ein entsprechendes Roamingpaket in der Vergangenheit abgeschlossen worden, dieses war jedoch vom Arbeitgeber nicht verlängert worden).

Für das Bundesfinanzgericht stellt sich der im Arbeitsgerichtsverfahren strittige Sachverhalt folgendermaßen dar:

Im Jahr 2011 entstanden im Zeitraum Jänner bis August aus der Nutzung des dienstlichen Mobiltelefons und der dienstlichen Datenkarte durch den Beschwerdeführer insgesamt Kommunikationskosten von € 26.311, wobei diese Kosten vor allem während der Nutzung im Ausland unter schlechten Roamingbedingungen entstanden.

Diese Kosten resultierten vor allem aus dem Verbrauch von Datenvolumen (insbesondere im Ausland) und nur in relativ geringem Umfang (durchschnittlich rund 6%) aus Telefonkosten einschließlich SMS.

Der überwiegende Teil des Datenvolumens wurde in Österreich verbraucht.

Das in Österreich verbrauchte Datenvolumen verursachte dabei nur einen Bruchteil der Kosten des im Ausland verbrauchten Datenvolumens.

Das in Österreich und das im Ausland verbrauchte Datenvolumen stieg im Laufe der Monate Jänner bis August tendenziell an.

Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers war zwar für diese schlechten Roamingbedingungen verantwortlich, da für den Beschwerdeführer kein entsprechendes Roamingpaket abgeschlossen bzw verlängert worden war, jedoch hätte auch der Beschwerdeführer an seinem Telefon bzw am (an den) Notebook(s) entsprechende Einstellungen vorzunehmen können, sodass etwa Updates nur über WLAN oder nur über händische Freigabe erfolgen hätten können; allenfalls waren die Endgeräte auch für einen unter den gegebenen Roamingbedingungen zu langen Zeitraum online.

Auch mag die Verwendung der SIM-Karte im privaten iPhone bzw privaten iPad durch allfällige Synchronisierungen zu zusätzlichen Kosten geführt haben.

Der Beschwerdeführer nahm uU auch nicht immer die Möglichkeit der Nutzung von WLAN oder Internetcafés wahr.

Eine Privatnutzung schien dem Arbeitgeber wohl angesichts der Höhe der Kosten und insbesondere der Urlaubsaufenthalte des Beschwerdeführers im Ausland indiziert, er konnte eine solche Privatnutzung allerdings offensichtlich nicht direkt nachweisen.

Dem Beschwerdeführer hätte allerdings allenfalls auch bereits zu einem früheren Zeitpunkt auffallen können, dass die Telekommunikationskosten immer stärker anstiegen, zumal diese im Februar bereits € 1.482 und im März bereits € 1.683 betrugen und hätte er entsprechend früher reagieren können.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Da das arbeitsgerichtliche Verfahren mit einem Vergleich endete, liegt kein Urteil des Landesgerichtes als Arbeits- und Sozialgericht vor. Das Bundesfinanzgericht muss daher die Feststellungen insbesondere nach der Aktenlage des Arbeitsgerichtsprozesses und nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers treffen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Im Beschwerdefall liegen keine Unterlagen vor, aus welchen sich direkt der Umfang der Nutzung der dienstlichen Kommunikationsmittel im Rahmen der Tätigkeit als Dienstnehmer bzw als Betriebsrat/Arbeitnehmersvertreter ergibt. Das Nutzungsverhältnis ist daher im Schätzungsweg festzustellen.

Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005 mwN). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (zB VwGH 30.9.2021, Ra 2019/13/0118 mwN).

Arbeitsrechtlich handelt es sich auch bei der Tätigkeit als Betriebsrat um eine dienstliche Tätigkeit.

Die im Schreiben vom 20.12.2013 erfolgte Bestätigung des Arbeitgebers über „den Erhalt von zwölf Ratenzahlungen á EUR 1.000, insgesamt somit EUR 12.000,-- als [...] Kostenbeteiligung an dienstlichen Telekommunikationskosten“ hat somit für die Frage der Unterscheidung zwischen Kosten iZm der Tätigkeit als A**** bzw E**** und der Tätigkeit als Betriebsrat keine Aussagekraft.

Diese Bestätigung schließt auch eine private Veranlassung nicht aus, da die strittigen Kosten eben bei der Nutzung der dienstlichen Kommunikationsmittel Diensthandy und dienstliche Datenkarte entstanden waren.

Für den Standpunkt des Beschwerdeführers ist daher aus dieser Bestätigung nichts zu gewinnen.

Die im ersten Rechtsgang vom Bundesfinanzgericht getroffene Feststellung, dem Beschwerdeführer sei vom Arbeitgeber eine Privatnutzung im Umfang von monatlich € 250 zugestanden und nicht eingeklagt worden, war aktenwidrig (vgl das Erkenntnis des VwGH vom 21.7.2021, Ra 2021/13/0016). Vielmehr wurde dieser Betrag jeweils als dienstlich veranlasst anerkannt.

Die Feststellung, dass die Telefon- und Internetkosten zu 70% (€ 8.400) im Rahmen der dienstlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (als E**** bzw A****) sowie zu 30% (€ 3.600) im Rahmen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsrat/Arbeitnehmersvertreter und durch Privatnutzung entstanden gründet sich auf folgende Erwägungen:

Der Beschwerdeführer war als Betriebsrat zu 20% freigestellt, er war Betriebsratsvorsitzender der ****-Stelle und erster Vorsitzender-Stellvertreter des Zentralbetriebsrates. Darüber hinaus war er in der Gewerkschaft Z**** Vorsitzender der Bundesfachgruppe B**** bzw Vorsitzender des Berufsgruppenausschusses B****. Weiters war er auch Vizepräsident des U****-Committee der T****.

Betreffend das Diensthandy des Beschwerdeführers liegen für sämtliche Monate Aufstellungen über den Umfang der verbrauchten Telefonminuten und des verbrauchten Datenvolumens aufgeschlüsselt nach Ländern und Telefongesellschaften vor. Das Bundesfinanzgericht zieht diese Auswertungen zur Verprobung des Nutzungsverhaltens des Beschwerdeführers heran.

Von den insgesamt angefallenen Kommunikationskosten entfielen lediglich rund 6% auf Telefonkosten einschließlich SMS. Der weitaus überwiegende Teil der Kommunikationskosten ergab sich somit aus Datenverkehr.

Aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers im Arbeitsgerichtsprozess geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Kommunikation mit den Kollegen im Rahmen der Betriebsratstätigkeit in erheblichem Umfang über Telefon bzw SMS erfolgte und insoweit angesichts des geringen Umfangs der Telefoniekosten im Rahmen der Gesamtkommunikationskosten nicht wesentlich ins Gewicht fiel. Der Beschwerdeführer hat zudem in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass diese Kommunikation häufig über sein Privathandy abgewickelt wurde.

Der Beschwerdeführer hat im Arbeitsgerichtsprozess mehrfach vorgebracht, dass die (vor allem im Ausland entstandenen) hohen Kommunikationskosten (nahezu) ausschließlich mit seiner Tätigkeit als Betriebsrat/Arbeitnehmersvertreter im Zusammenhang gestanden seien. Mitarbeiter des Unternehmens hätten sich um jede Uhrzeit, auch während seiner Kur, seiner Urlaube und während Krankenständen an ihn gewandt.

In der mündlichen Verhandlung wurde dies vom Beschwerdeführer relativiert. Er habe für seine Betriebsratstätigkeit über ein eigenes Büro samt Sekretärin verfügt. Eine Vielzahl von Anrufen seien (während seiner Abwesenheit) an seine Sekretärin gelangt und von ihm erst nach seiner Rückkehr aus dem Ausland beantwortet worden.

Für die Kommunikation als Betriebsrat hätten ihn die Kollegen meist an seinem Privathandy angerufen bzw habe er dafür meist dieses private Handy verwendet. Auch habe er sein Privat-Notebook verwendet, da man nicht gewusst habe, wer aller am Dienst-Notebook mitlesen konnte. Insgesamt habe nur in sehr geringem Umfang Kommunikation aus Anlass der Betriebsratsfunktion mit dem Diensthandy oder mit der dienstlichen Datenkarte stattgefunden.

Das Bundesfinanzgericht geht jedoch davon aus, dass auch im Rahmen der Tätigkeit als Betriebsrat und (internationaler) Gewerkschaftsfunktionär immer wieder erheblicher Datenverkehr angefallen ist.

Hinzu kommt ein Privatanteil an den Kommunikationskosten, von dem der Beschwerdeführer angegeben hat, dass er nur gering gewesen sei.

Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar dargelegt, dass ein großer Teil seiner Auslandsaufenthalte dienstlich veranlasst war. Dass er während dieser dienstlichen Aufenthalte Diensthandy und Datenkarte aus dienstlichen Anlass nutzen musste liegt auf der Hand.

Weiters hat der Beschwerdeführer glaubhaft ausgeführt, dass er auch während seiner Urlaube und während der Kur seine E-Mails verfolgt hat, da ein solches Vorgehen im Unternehmen üblich war und er Sorge tragen wollte, etwa keine Fristen zu versäumen bzw um entscheiden zu können, ob bestimmte Angelegenheiten eine sofortige Reaktion erforderten oder bis nach dem Urlaub bzw nach der Kur warten konnten.

Ebenfalls hat der Beschwerdeführer nachvollziehbar dargelegt, dass bei der Zusendung von Unterlagen per E-Mail an ihn die Absender idR keine Rücksicht auf eventuelle Urlaube undgl nahmen und insoweit das Entstehen von Datenverkehr nicht vermeidbar war.

In die Zeit des starken Anstieges der Kosten ab Juni 2011 fielen mehrere Urlaubsaufenthalte des Beschwerdeführers, während derer hohe Kosten für Datenvolumen anfielen.

Eine auffällige Steigerung des Datenvolumens während der Urlaube des Beschwerdeführers, welche eine wesentliche Privatnutzung nahelegen würde, ist allerdings aus den vorliegenden Daten nicht erkennbar. Es wurde zwar während dieser Urlaubsaufenthalte des Beschwerdeführers ein durchaus erhebliches Datenvolumen verbraucht, gleichzeitig war jedoch das in Österreich verbrauchte Volumen in diesen Monaten (insbesondere im Juli [Ukraine]) geringer, was gegen eine deutlich erhöhte Privatnutzung während der Urlaubsaufenthalte spricht.

Die Zusendung von umfangreichen E-Mails auch während seines Urlaubs konnte der Beschwerdeführer nicht verhindern.

Gleichzeitig ist davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer insbesondere im Rahmen seiner Tätigkeit als E****, im Zuge derer er ua auch zahlreiche Auslandstermine (in unterschiedlichen Gremien wie etwa bei der Europäischen Kommission und bei der I**** [I****]) wahrnehmen musste, in erheblichem Umfang Unterlagen per E-Mail übermittelt wurden.

Ausgehend von der 20%igen Freistellung des Beschwerdeführers als Betriebsrat und unter Einbeziehung der (nationalen und internationalen) gewerkschaftlichen Funktionen des Beschwerdeführers sowie einer Privatnutzung der dienstlichen Kommunikationsmittel schätzt das Bundesfinanzgericht daher den Anteil der im Rahmen der dienstlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (als E**** bzw A****) angefallenen Telefon- und Internetkosten mit 70% (€ 8.400).

Rechtlich folgt daraus:

Bei den vom Beschwerdeführer an den Arbeitgeber geleisteten Zahlungen handelt es sich im materiellen Sinn um Schadenersatzleistungen, nämlich um Ausgleichszahlungen für einen durch unsachgemäßen Umgang mit den vom Arbeitgeber überlassenen Kommunikationsmitteln während der unmittelbaren dienstlichen Nutzung als A**** sowie als E**** bzw während der Nutzung als Betriebsrat/Arbeitnehmervertreter entstandenen Schaden (= überhöhte Kosten) bzw um Ausgleichszahlungen für eine private Nutzung dieser Kommunikationsmittel.

Dass der Beschwerdeführer beim unsachgemäßen Umgang mit den vom Arbeitgeber überlassenen Kommunikationsmitteln vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hätte ist nicht erkennbar.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 21.7.2021, Ra 2021/13/0016, ausgesprochen:

„20 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen entscheidend, welcher Sphäre das Fehlverhalten zuzuordnen ist. Wird das eine Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten aus privaten Gründen gesetzt, sind die Schadenersatzzahlungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar. Demgegenüber sind Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist (vgl. VwGH 19.3.2021, Ra 2019/13/0062, mwN).

21 Im Rahmen der Einkommensermittlung sind zunächst die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle zu ermitteln. Ist eine Aufwendung durch mehrere, nicht die 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; 10.9.2020, Ra 2019/15/0077).

22 Aufwendungen aus der Tätigkeit als Betriebsrat dienen nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Die Betriebsratstätigkeit stellt eine von der Tätigkeit als Dienstnehmer zu unterscheidende Tätigkeit dar. Durch die Betriebsratstätigkeit veranlasste Kosten führen nicht zu Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus dem Dienstverhältnis (vgl. VwGH 20.6.1995, 92/13/0298, VwSlg. 7016/F; vgl. auch VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0077).

23 Stellt eine weitere Tätigkeit keine Einkunftsquelle, sondern nur eine Quelle von Aufwendungen dar, so können diese Aufwendungen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden, soweit kein alle Zweifel ausschließender Zusammenhang mit einer (anderweitig bestehenden) Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 23.5.2000, 99/14/0301; 26.7.2000, 2000/14/0084; 6.7.2011, 2008/13/0234, VwSlg. 8651/F).

24 Nach dem im angefochtenen Erkenntnis geschilderten (und insoweit nicht in Frage gestellten) Vorbringen des Mitbeteiligten erfolgte die Nutzung der vom Arbeitgeber überlassenen Kommunikationsmittel (und der - wie vom Bundesfinanzgericht angenommen - unsachgemäße Umgang hiemit) insbesondere auch im Rahmen der Betriebsratstätigkeit des Mitbeteiligten. Damit wurden die vom Bundesfinanzgericht als Werbungskosten berücksichtigten Schadenersatzzahlungen des Mitbeteiligten aber auch durch seine Betriebsratstätigkeit veranlasst.

25 Feststellungen, aus denen abgeleitet werden könnte, in welchem Ausmaß eine Zuordnung zur Betriebsratstätigkeit zu erfolgen hat, wurden vom Bundesfinanzgericht, das eine andere Rechtsansicht vertrat, nicht getroffen.

26 Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund (ohne auf das weitere Revisionsvorbringen einzugehen) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Soweit eine private Nutzung der vom Arbeitgeber überlassenen Kommunikationsmitteln Ursache der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen war, können die Aufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Ebenso ist eine Berücksichtigung als Werbungskosten nach dem Gesagten nicht möglich, soweit die Zahlungen die Nutzung der vom Arbeitgeber überlassenen Kommunikationsmittel als Betriebsrat/Arbeitnehmervertreter betreffen.

Steht der Gesamtumfang der Nutzung für diese beiden Zwecke fest, kann folglich eine nähere Unterscheidung zwischen diesen beiden Zwecken unterbleiben, da eine Berücksichtigung als Werbungskosten für beide Zwecke ausgeschlossen ist.

Nach den Feststellungen entstanden die dem streitgegenständlichen Betrag von € 12.000 zugrundeliegenden Telefon- und Internetkosten im Umfang von 70% im Rahmen der Tätigkeit als A**** und E**** (€ 8.400) sowie zu 30% im Rahmen der Betriebsratstätigkeit des Beschwerdeführers bzw durch Privatnutzung (€ 3.600).

Nach dem oben Gesagten ist daher der Betrag von € 8.400 als durch die Tätigkeit als Dienstnehmer veranlasst als Werbungskosten abzugsfähig. Die Beschwerde erweist sich damit insoweit als berechtigt.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Der Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid zugunsten des Beschwerdeführers abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juli 2023