

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 13. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***3*** vom 17. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Verfahrensablauf des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens stellt sich aufgrund der vorliegenden Aktenlage wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) erzielte in den Beschwerdejahren 2014 und 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seinem Anstellungsverhältnis unter anderem zu der von ***4*** betriebenen Apotheke.

Mangels Abgabe einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurde der Bf. auf Basis der übermittelten Lohnzettel mit den angefochtenen Bescheiden vom 17. Jänner 2018 zur Einkommensteuer für 2014 und 2015 veranlagt und die Abgabe im Betrag von € 1.378,00 (2014) und € 3.617,00 (2015) festgesetzt. Dabei gelangten Werbungskosten in Höhe des

allgemeinen Pauschbetrages von € 132,00 sowie der Pauschbetrag für Sonderausgaben von € 60,00 zum Ansatz.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist erhob der Bf. am 13.4.2018 Beschwerde gegen die angeführten Bescheide und begehrte die Berücksichtigung von Sonderausgaben und Werbungskosten laut den beigelegten Steuererklärungen wie folgt:

2014

Kennziffer	Werbungskosten
721 (Reiskosten)	€ 1.729,06
722 (Fortbildungskosten)	€ 504,84
724 (Sonstige Werbungskosten)	€ 150,00

2015

Kennziffer	Werbungskosten	Sonderausgaben
721 (Reiskosten)	€ 4.275,68	
722 (Fortbildungskosten)	€ 656,04	
724 (Sonstige Werbungskosten)	€ 160,00	
455 (Versicherungen)		€ 91.87

Im Gefolge der Ergänzungsersuchen vom 15.5.2018 und vom 27.9.2018 übermittelte der Bf. eine Aufstellung, aus der sich in Summe die Geltendmachung folgender Werbungskosten ergibt:

2014:

Reisekosten Kennzahl 721	
Kilometergeld	1.829,86 €
Diäten	432,90 €
Kennzahl 721 Summe	2.262,76 €

Aus- und Fortbildung Kennzahl 722	
Kilometergeld	504,84 €
Diäten	233,40 €
Kennzahl 722 Summe	738,24 €

2015:

Reisekosten Kennzahl 721	
Kilometergeld	4.275,68 €
Diäten	474,30 €
Kennzahl 721 Summe	4.749,98 €
Aus- und Fortbildung Kennzahl 722	
Kilometergeld	656,04 €
Diäten	233,40 €
Kennzahl 722 Summe	889,44 €

In der Folge wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 7.1.2019 die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2014 als unbegründet abgewiesen und der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 insofern Folge gegeben, als Werbungskosten in Höhe von € 1.440,26 zum Ansatz gelangten. Der Abzug von Sonderausgaben wurde unverändert in Höhe von € 60,00 vorgenommen.

Mit Schreiben vom 7.3.2019 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, sowie die Entscheidung über das Rechtsmittel im Rahmen einer mündlichen Senatsverhandlung gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Ladung zum Erörterungstermin vom 22.7.2024 wurde dem Bf. unter vorheriger Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensablaufes die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund der bisherigen Aktenlage zur Kenntnis gebracht.

Im Rahmen des mit der steuerlichen Vertretung am 18.7.2024 geführten Telefonates stellte diese klar, dass eine mündliche Senatsverhandlung nicht mehr als notwendig erachtet werde. Mit Eingabe vom 23.8.2024 erklärte sich der Bf. mit der in der Ladung vom 22.7.2024 inhaltlich und ziffernmäßig dargestellten Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes einverstanden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Nach § 272 Abs. 2 und § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Senatsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird. Der Antrag auf Durchführung einer solchen ist jedoch rücknehmbar (vgl. Ritz, BAO 6, Rz. 5 zu § 272 und Rz. 8 zu § 274 BAO).

Auf Grund der Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung, konnte diese entfallen.

2. Gesetzeslage, Beweiswürdigung, festgestellter Sachverhalt, rechtliche Würdigung

Ad Sonderausgaben

Gemäß der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988 (hier und im Folgenden sind die Gesetzestexte jeweils in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung angeführt), unterliegen Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (also auch Ausgaben für bestimmte Versicherungsprämien nach Ziffer 2) einem einheitlichen Höchstbetrag von € 2.920,00 jährlich. Sind diese Ausgaben - so wie im Beschwerdefall – niedriger als dieser Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen.

Ein Viertel der in der Einkommensteuererklärung für 2015 angesetzten Sonderausgaben von € 91,87 (Ausgaben für Versicherungsbeiträge) beträgt € 22,97, weshalb das Finanzamt im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 Sonderausgaben in Höhe des Pauschbetrages von € 60,00 berücksichtigte.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, den Abzug der bereits in der BVE angesetzten Sonderausgaben anzuzweifeln. Es sind daher auch nach Auffassung des BFG Sonderausgaben in dieser Höhe zuzulassen.

Ad Werbungskosten:

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

Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn Ausgaben durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet ist (vgl. dazu Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, Rz 32 zu § 16, Seite 677).

Werbungskosten sind überdies von jenen Ausgaben zu trennen, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen, welches darauf abzielt, die Einkommenserzielung von der steuerlich

unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 1 zu § 20, Seite 766).

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 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 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu € 26,40 pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind auch u. a. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Zufolge § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 dürfen hingegen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

a) Fahrtkosten: Der Nachweis (die Glaubhaftmachung) von Fahrtkosten hat mit einem Fahrtenbuch oder mit sonstigen geeigneten Unterlagen zu erfolgen. Solche Aufzeichnungen haben zumindest das Datum, die Dauer, die Strecke, den Zweck und den Kilometerstand bei Beginn und Ende der Reise und die gefahrenen Kilometer zu enthalten. Nach der Rechtsprechung des VwGH kann von einem einwandfreien Nachweis nicht gesprochen werden, wenn die Aufzeichnungen zum Beispiel keine Angaben über das verwendete Kraftfahrzeug und über die Anfangs- und Endkilometerstände von beruflichen Fahrten enthalten (vgl. bspw. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei gilt nur dann als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden (siehe UFS 11.1.2011, RV/4287-W/09).

Ein in dieser Form formell ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch über die durchgeführten Reisebewegungen liegt im Beschwerdefall nicht vor. Als Nachweis für die als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten wurden lediglich in loser Form elektronisch geführte

tabellarische Reiseaufzeichnungen (Excel-Tabelle) vorgelegt. Diese Aufzeichnungen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen jederzeit möglich machen bieten keine Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen.

Nach Ansicht des BFG erfüllt der übermittelte Ausdruck einer am Computer erstellten Tabelle, aus der nur Ziel und Datum (nicht zur Gänze), Kurzbezeichnung des Anlasses der Fahrten, Beginn und Ende der Reise und Anzahl der gefahrenen Kilometer hervorgehen, keinesfalls das für die Anerkennung von Fahrtkosten als beruflich bedingt notwendige Erfordernis eines korrekt gehandhabten Fahrtenbuches. Abgesehen davon, dass die im Akt aufliegenden Reiseabrechnungen keinerlei Angaben über das verwendete Auto, keine Angaben über Kilometerstände, keine Angaben über privat und beruflich gefahrene Strecken und teilweise nicht einmal Angaben über das Datum der Reisebewegungen enthalten, wurde der dienstliche Zusammenhang der einzelnen Fahrten durch bloße Anführung des Reisezieles bzw. der Veranstaltung nicht dargetan.

Wenngleich sich aber die vom Bf. vorgelegten Fahraufzeichnungen aus den angeführten Gründen als mangelhaft erweisen, geht das BFG jedoch, insbesondere aufgrund des mündlichen Vorbringens der steuerlichen Vertretung im Telefonat vom 18.7.2024, davon aus, dass der Bf. in seiner Funktion als künftiger selbständiger Apotheker und Konzessionär der ***5*** beruflich veranlasste Fahrten durchgeführt hat. So vermochte der steuerliche Vertreter überzeugend und der Lebenserfahrung entsprechend darlegen, dass der Bf. im Rahmen seines Angestelltenverhältnisses zu der damals noch von ***4*** als Konzessionsinhaber geführten und ***6*** Apotheke (***7***) entweder allein oder gemeinsam mit ***4*** beruflich veranlasste Fahrten unternommen und die dafür anfallenden Fahrtkosten selbst getragen hat.

b) Tagesgelder/Nächtigungsgelder: Insgesamt wurden vom Bf. sechs Veranstaltungen pro Jahr angeführt, hinsichtlich derer Übernachtungen erfolgt seien.

Maßgeblich für die Abzugsfähigkeit eines Verpflegungsmehraufwandes ist, dass die Mehraufwendungen überhaupt angefallen sind (siehe VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Auch ein Nächtigungsaufwand muss dem Steuerpflichtigen real erwachsen sein und ihn wirtschaftlich belastet haben, um absetzbar zu sein (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241). Diese Voraussetzung sowie ein Nachweis für den tatsächlichen Besuch der Veranstaltungen/Seminare und deren berufliche Veranlassung wurde jedoch vom Bf. bis jetzt nicht nachgewiesen.

Die einzig vorgelegten vier Belege (***8***) eignen sich aus Sicht des BFG aus folgenden Gründen nicht als Nachweis:

1) Sämtliche Rechnungen weisen als Rechnungsadressat die „***9***“ auf. Auf drei der Rechnungen findet sich der handschriftliche Vermerk „entn. 8.11.14“, „entn. 22.5.15“ und

„entn. 10.6.14“. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bezahlung der Nächtigungs-/Verpflegungskosten von der Personengesellschaft übernommen worden ist und auch in deren Rechnungswerk/Buchhaltung Eingang gefunden hat.

2) Allein die Vorlage von Hotelrechnungen ohne Nachweis eines konkreten Bezuges zu einer bestimmten Veranstaltung beweist keinesfalls die berufliche Veranlassung des Hotelbesuchs bzw. der Nächtigung.

3) Die Rechnung „***10***“ vom 7.5.2014 findet sich überhaupt nicht in der Aufstellung über die beruflich erfolgten Reisen.

Mangels Vorlage eines korrekt geführten Fahrtenbuches und bezughabender Belege, aus denen eindeutig die berufliche Notwendigkeit der einzelnen Fahrten bzw. der behaupteten Übernachtungen sowie das Anfallen eines tatsächlichen Aufwandes daraus hervorgehen, wird das Ausmaß der beruflich bedingten Kilometergelder bzw. Diäten vom BFG im Schätzungsweg mit rund der Hälfte des beantragten Aufwandes angenommen.

Das vom Bundesfinanzgericht als abzugsfähig erachtete und vom Bf. nach Vorhalt mit Ladung vom 22.7.2024 auch akzeptierte ziffernmäßige Ausmaß an Werbungskosten stellt sich im Ergebnis wie folgt dar:

2014:

Werbungskosten lt. Beschwerde	
Kennzahl 721	2.262,76 €
Kennzahl 722	738,24 €
Werbungskosten lt. Beschwerde insgesamt	3.001,00 €
Werbungskosten lt. BFG	1.500,00 €

2015:

Werbungskosten lt. Beschwerde	
Kennzahl 721	4.749,98 €
Kennzahl 722	889,44 €
Werbungskosten lt. Beschwerde insgesamt	5.639,42 €
Werbungskosten lt. BFG	2.820,00 €

3. Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2014 und 2015

Die Einkommensteuer für 2014 und 2014 unter Ansatz der bereits in der BVE berücksichtigten Sonderausgaben sowie der Werbungskosten laut BFG im angeführten Betrag errechnet sich wie folgt:

Einkommensteuer für das Jahr 2014:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

11 20.069,18 €

12 1.684,95 €

13 2.848,99 €

Werbungskosten, die der Arbeitgeber

nicht berücksichtigen konnte..... -1.500,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 23.103,12 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben - 60,00 €

Einkommen 23.043,12 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(23.043,12 - 11.000) \times 15.110 / 14.000,00$ 4.395,74 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge..... 4.395,74 €

Verkehrsabsetzbetrag..... -291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag -54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 4.050,74 €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00 0,00 €

6 % für die restlichen 3.190,82 191,45 €

Einkommensteuer.....4.242,19 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260) - 3.363,98 €

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 -0,21 €

Festgesetzte Einkommensteuer 878,00 €

Einkommensteuer für das Jahr 2015:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

148.337,84 €

1534.109,25 €

Werbungskosten, die der Arbeitgeber

nicht berücksichtigen konnte.....-2.820,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 39.627,09 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben - 60,00 €

Einkommen 39.567,09 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(39.567,09 - 25.000) \times 15.125 / 35.000 + 5.110,00$11.405,06 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge..... 11.405,06 €

Verkehrsabsetzbetrag.....-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge11.060,06 €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00 0,00 €

6 % für die restlichen 3.190,82 191,45 €

Einkommensteuer.....11.418,54 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260)- 8.963,51 €

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 -0,03 €

Festgesetzte Einkommensteuer 2.455,00 €

4. Nichtzulässigkeit 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.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gründet sich darauf, dass die hier strittige Thematik hinsichtlich Werbungskosten bereits hinreichend durch die höchstgerichtliche und in den Entscheidungsgründen auch zitierte Rechtsprechung geklärt ist und im Erkenntnis nicht davon abgewichen worden ist.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2024