

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SIGNUM Treuhand Steuerberatungs-GmbH, Rohrbach 25, 6850 Dornbirn,

betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 11. September 2020

hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer
BF1StNr1,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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 Beschwerdeführer verwies in seiner **Beschwerde** auf gleichzeitig eingebrachte, einem früheren Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde entsprechende Unterlagen wie Arbeitsvertrag, Spesenreglement, Fahrtenbuch und Belegverzeichnis.

Den Unterlagen vorangestellt ist ein **Begleitschreiben** von Arbeitgeberseite, in dem bestätigt wird, dass der Beschwerdeführer bei der ***1*** AG in einer Führungsposition beschäftigt ist.

Er sei für die Bereiche Client Support/Global IT Servicedesk am Standort ***2*** im ***4*** ***3*** tätig. Es werde von ihm erwartet, dass er auch regelmäßig Arbeiten von zu Hause aus durchführe und rund um die Uhr erreichbar sei. Aufgrund der Zeitverschiebung mit anderen Geschäftseinheiten in Asien und den USA seien immer wieder Meetings außerhalb der Büroarbeitszeiten durchzuführen. Das setze auch für zu Hause eine leistungsfähige Infrastruktur voraus, für welche das Unternehmen keine Zuwendungen leiste. An Arbeitsmitteln werde dem Beschwerdeführer lediglich ein Standardnotebook sowie ein Firmen-Mobiltelefon zur Verfügung gestellt. Es werde außerdem als notwendig erachtet, dass sich der Beschwerdeführer mittels Fachliteratur im Themenbereich der IT-Technologie auf aktuellem Wissensstand halte.

Aus dem beiliegenden **Spesenreglement** „Zusatzreglement für leitende Angestellte“ geht hervor: Den leitenden Angestellten wird aus Gründen einer rationelleren Abwicklung eine jährliche Pauschalentschädigung für Repräsentationsaufwendungen sowie für die Pflege von Kundenbeziehungen zuerkannt. Mit der Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinausgaben bis zu einer Höhe von CHF 50 pro Einzelauslage abgegolten. Dazu gehören insbesondere Einladungen von Geschäftspartnern zu kleineren Verpflegungen im Restaurant; Einladungen von Geschäftspartnern zu Verpflegungen zu Hause; Geschenke, die bei Einladungen von Geschäftsfreunden überbracht werden wie Blumen und Alkoholika; Trinkgelder; Geschäftstelefonate vom Privatapparat; Geschenke und Einladungen an Mitarbeitende; Tram-, Bus- und Taxifahrten; Parkgebühren; Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen in einem Radius von 50 km; private Post- und Telefongebühren auf Geschäftsreisen.

Klargestellt wird, dass Verpflegung wie Mittag- und Abendessen auf Geschäftsreisen sowie Hotelzimmer mit geschäftlich bedingten Kosten wie Internet, Telefon und Frühstück abgerechnet werden können.

Die Höhe der pauschalen Spesen beträgt pro Jahr für Angehörige der Ebene 3 des Managements – zu welcher der Beschwerdeführer gehört - CHF 4.000.

Das Papier ist von zwei leitenden Vertretern der Arbeitgeberin sowie einem Vertreter des ***4***alen Steueramtes ***3*** unterfertigt.

Angeschlossen ist weiters ein **Fahrtenbuch**, das in tabellarischer Form Datum, Ziel, gefahrene Kilometer und „Kommentar“ (Anm.: dh Zweck der Dienstfahrt) auflistet.

Ebenso wird eine Liste (von **Repräsentationsaufwendungen**) eingereicht, die neben Datum, Ausgabenbetrag, und Lokalität eine Begründung enthält, etwa „Café mit neuem Mitarbeiter“, „Geschenk für besondere Mitarbeiterleistung“, „Mittagessen mit Mitarbeiter“, „social Event mit Gästen“ etc., jeweils unter Angabe von Namen.

Es erging eine teilweise stattgebende **Beschwerdevorentscheidung**, in welcher ausgeführt wurde:

In der Aufstellung betreffend beruflich gefahrene **Kilometer** seien überwiegend Fahrten von mehr als 50 km verzeichnet. Gemäß Spesenreglement seien Fahrten unter 50 km vom Angestellten selbst zu tragen bzw. seien diese mit dem Spesenpauschale abgedeckt. Längere Fahrten würden offensichtlich vom Arbeitgeber finanziert. Es wären daher nur berufliche Fahrten unter 50 km, das sind insgesamt 208 km, mit dem Kilometergeld i.H.v. € 87,36 als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürften **Repräsentationsaufwendungen** oder -ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter verstehe man auch Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weise der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege, könnten derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Aufwendungen, die im weitesten Sinne nur der Kontaktpflege, der Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum Werbenden oder der Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern dienen, könnten nur als werbeähnlich und daher nicht abzugsfähig beurteilt werden. Das Bestreben, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen nachzukommen, erfülle noch nicht den Zweck einer beruflichen oder betrieblichen Veranlassung. Es werde zudem bemerkt, dass die Berücksichtigung von Aufwendungen für Geschäftsessen von weit über CHF 50 beantragt worden sei. Bei beruflicher Veranlassung wären diese laut Spesenreglement vom Arbeitgeber laut Beleg zu ersetzen. Gegenständlich seien keine konkreten Beweise für die überwiegende berufliche Veranlassung und Werbung beigebracht worden, weshalb eine steuerliche Berücksichtigung nicht in Betracht komme.

Was das **iPad und das iPhone** betreffe, gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass überwiegend das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Notebook sowie das Firmenmobiltelefon verwendet würden. Bei den im Streitjahr 2018 als Arbeitsmittel angeschafften iPhone und iPad sei daher ein Privatanteil von 50 % der Anschaffungskosten ausgeschieden worden. Nicht berücksichtigt worden seien die Ausgaben für ein drittes Handy bzw. die AfA für ein iPhone, das im Jahr 2017 angeschafft worden sei, da diese nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sowie nach den Ausführungen im Spesenreglement nicht beruflich erforderlich wären.

Eine beruflich bedingte **Fachliteratur** sei aus den vorgelegten Belegen nicht erkennbar gewesen, weshalb die diesbezüglichen Werbungskosten steuerlich nicht berücksichtigt worden wären. Weitere Arbeitsmittel seien entsprechend den mit der Erstveranlagung vorgelegten Belegen anerkannt worden.

In der Folge langte durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ein Antrag auf **Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein. In diesem wurde erläutert:

Mit der Beschwerdevorentscheidung sei nicht allen Beschwerdepunkten nachgekommen worden. Laut Spesenreglement seien die pauschalen Spesen i.H.v. CHF 4.000 vom Arbeitgeber abgegolten worden. Diese CHF 4.000 seien zu den Bruttoeinnahmen i.H.v. CHF 194.434 dazugezählt worden. Dadurch seien die CHF 4.000 pauschalen Spesen in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten. Wenn Werbungskosten „gestrichen“ würden, bedeute dies, dass der Spesenersatz aus der ***5*** voll versteuert werde, ohne die entstandenen Werbungskosten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen. Deshalb seien in der Einkommensteuererklärung die tatsächlich angefallenen Werbungskosten angesetzt worden. Ihnen stehe der steuerpflichtig behandelte Spesenersatz gegenüber. Alternativ könne der Spesenersatz steuerfrei gestellt werden und nur die nicht durch Spesenersatz gedeckten Werbungskosten angesetzt werden.

Laut Spesenreglement seien nur Fahrten unter 50 km vom Angestellten selbst zu tragen bzw. seien diese mit dem Spesenreglement abgedeckt. Für die mehr gefahrenen Kilometer habe der Beschwerdeführer keine Refundierung seitens des Arbeitgebers erhalten. Die vorgelegte Aufstellung veranschauliche genau die beruflich veranlassten Fahrten. Diese seien insgesamt absetzbar.

Auch die in der Aufstellung enthaltenen Repräsentationsaufwendungen seien tatsächlich beruflich veranlasst. Es könne aus ihr ersehen werden, wann und mit wem der Beschwerdeführer sich zum Essen getroffen habe. Auf der Rückseite der Belege, die nicht mit eingescannt worden sei, wäre ersichtlich, dass die Personen, mit denen der Beschwerdeführer sich traf, unterschrieben hätten.

IPad, iPhone: Der Beschwerdeführer nutze sowohl das iPad als auch das iPhone mehr geschäftlich als privat. Es sei daher ein Abzug von 50 % Privatanteil nicht einzusehen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens betrage die private Nutzung eines beruflich verwendeten Computers 40 %. Es werde daher ersucht, einen Privatanteil von 40 % in Ansatz zu bringen.

Was die Fachliteratur betreffe, sei ein Beleg von ***6*** Medien eingereicht worden. Wie die Rücksprache mit dem Beschwerdeführer ergeben habe, handle es sich dabei um eine Zeitschrift für Computertechnik, die er für seine berufliche Tätigkeit benötige.

II. Ermittlungen durch die RichterIn:

Über Ersuchen der RichterIn im E-Mail Wege, übermittelte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers eine Bestätigung der Arbeitgeberin, wonach dem Beschwerdeführer im Zeitraum 2018 keine Spesen für geschäftliche Fahrten mit dem Privatauto ausbezahlt worden seien.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Der Beschwerdeführer übt eine Tätigkeit als Grenzgänger in die ***5*** aus.
- Er ist Abteilungsleiter für den Bereich Client Support/Global IT Servicedesk am Arbeitsort ***2*** im ***4*** ***3***.
- Er erhält eine jährliche Spesenpauschale von CHF 4.000.
- Diese wurde den Bruttoeinnahmen hinzugerechnet.
- Mit der Spesenpauschale sind im Spesenreglement beispielhaft angeführte Kleinausgaben bis zur Höhe von CHF 50 sowie Geschäftsfahrten mit dem Privat-Pkw in einem Radius von 50 km abgegolten.
- Für geschäftliche, über 50 km hinausgehende Fahrten mit dem Privat-Pkw wurden im Streitjahr keine Spesenersätze von Arbeitgeberseite ausbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt mit Spesenreglement, Aufstellungen über berufliche Fahrten und Repräsentationsaufwendungen sowie auf die von der RichterIn angestellten Ermittlungen.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

Der Beschwerdeführer hat Fahrtaufwendungen und Repräsentationsaufwendungen sowie Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur als Werbungskosten geltend gemacht.

Es ist dazu im Einzelnen auszuführen:

Fahrtaufwendungen: Verwendet der Steuerpflichtige einen privaten Pkw, erhält aber keinen Kostenersatz nach § 26 Z. 4 EStG 1988, so kann er die Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Das amtliche, in der Verwaltungspraxis als Schätzungsgrundlage für die Fahrtaufwendungen herangezogene Kilometergeld beträgt für den Streitzeitraum € 0,42 je Fahrkilometer (vgl. Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 220).

Zur Geltendmachung des Kilometergeldes ist grundsätzlich ein Fahrtenbuch zu führen. Der Nachweis kann auch in anderer Form durch taugliche und zeitnahe Aufzeichnungen im Rahmen der Reisekostenabrechnung geführt werden. Inhaltlich notwendig ist jedenfalls die Angabe der

zurückgelegten Wegstrecke (Anfangs-und Endkilometerstand), des Datums, des An- und Abreisezeitpunktes, des Pkws, des Dienstreiseziels und des dienstlichen Zwecks der Reise (*Kirchmayr/Rimböck aaO*, § 26 Tz 85, 85/1).

Die durch den Beschwerdeführer als Fahrtenbuch eingereichte Aufstellung ist ausreichend konkretisiert. Sie weist Fahrten bis zu 50 km sowie darüber hinausgehende Fahrstrecken, insgesamt 7.970 km, aus.

Laut Spesenreglement sind im Streitfall Geschäftsfahrten mit dem Privat-Pkw in einem Radius von 50 km durch den jährlich ausbezahlten pauschalen Spesenbetrag von CHF 4.000 abgegolten. Jedoch hat der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung in seinem Vorlageantrag darauf hingewiesen, dass streitgegenständlich die pauschalen Spesen i.H.v. CHF 4.000 zur Steuerbemessungsgrundlage hinzugezählt wurden.

Was die über 50 km hinausgehenden Geschäftsfahrten betrifft, hat der Beschwerdeführer über Nachfrage durch die RichterIn eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin nachgereicht, aus der hervorgeht, dass keine Spesen für geschäftliche Fahrten mit dem Privatauto ausbezahlt wurden.

Zumal daher die Pauschalentschädigung i.H.v. CHF 4.000 nicht als nicht steuerbare Arbeitgeberleistung im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 behandelt wurde, kommt dem Beschwerdebegehren sowohl betreffend Fahrten bis zu 50 km als auch betreffend darüber hinausgehende Fahrten Berechtigung zu und ist ein Betrag von € 3.347,40 (7.970 km x € 0,42) als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Ebenso wurden geltend gemachte Taxikosten i.H.v. € 64,00 anerkannt.

Repräsentationsaufwendungen: Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, können gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Eine Ausnahme bilden Bewirtungsspesen von Geschäftsfreunden, die dann zur Hälfte abgezogen werden können, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Soweit die vorgelegte Aufstellung Bewirtungsspesen ausweist und umschreibt, handelt es sich zum einen häufig um Bewirtungen von Mitarbeitern und Teammitgliedern, wie sie nach der Rechtsprechung nicht abzugsfähig sind (vgl. etwa *Peyerl in Jakom 2020*, EStG 2015 § 20 Rz 63 ff) und wurden zum anderen, wie laut Beschwerdevorentscheidung aufgezeigt, keine konkreten Beweise für die überwiegende berufliche Veranlassung oder Werbung beigebracht.

Das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung bzw. eines weitaus überwiegenden Werbezweckes muss vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Aufwendung nachgewiesen werden. Eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus (*Peyerl aaO*, § 20 Rz 72).

Hinsichtlich der geltend gemachten Repräsentationsaufwendungen war der Beschwerde daher ein Erfolg zu versagen.

Soweit darüber hinaus im Akt eine unkommentierte Liste über Verpflegungskosten - offenbar des Beschwerdeführers selbst - aufliegt, ist zu bemerken, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 lediglich bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen geltend gemacht werden können. Laut Spesenreglement steht es aber dem Beschwerdeführer zu, Kosten für Verpflegung wie Mittag- und Abendessen auf Geschäftsreisen ebenso wie Hotelzimmer und Frühstück gegenüber dem Dienstgeber abzurechnen.

Arbeitsmittel: Arbeitsmittel sind Gegenstände, die für die Ausführung der beruflichen Betätigung verwendet werden. Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung.

In die Sondergruppe der Gegenstände, die sich typischerweise für die private Lebensführung eignen, fallen zB Notebook, PC und Telefon (Handy). Bei vielen Berufsbildern ist die berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter schlechterdings unvorstellbar. Nach der Rechtsprechung ist daher bei solchen Wirtschaftsgütern eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben und darf für die Ausmessung des Nutzungsanteiles auf eine Schätzung zurückgegriffen werden.

Laut Aufstellung im Akt hat die Abgabenbehörde das iPad und das iPhone als zu 80 % beruflich bedingt anerkannt (Anm.: Insoweit abweichend von der Textierung laut Beschwerdevorentscheidung). Bei einem Anschaffungspreis von € 882,66 für das iPad sind daher € 706,13 beruflich bedingt, bei einem Anschaffungspreis von € 728,39 für das iPhone sind € 582,81 beruflich bedingt. Bei einer Nutzungsdauer von drei Jahren für derartige Geräte beträgt die Jahres AfA für das iPad € 235,37, das entspricht bei Anschaffung im zweiten Halbjahr - wie vorliegend - einer Halbjahres-AfA von € 117,68. Für das iPhone beträgt die Jahres AfA € 194,23, die entsprechende Halbjahres-AfA beläuft sich daher auf € 97,11. In dieser Höhe wurden die auf die Anschaffung von iPad und iPhone entfallenden Aufwendungen durch das BFG korrigiert.

Soweit die Abgabenbehörde betreffend Internet- und Telefonkosten insgesamt im Schätzungswege einen Privatanteil von 50 % der angefallenen Kosten ausgeschieden hat, erscheint dies nicht realitätsfremd, wenn man ins Kalkül zieht, dass dem Beschwerdeführer auch vom Arbeitgeber ein Notebook sowie ein Mobiltelefon zur Verfügung gestellt wurden. Zudem hat der Beschwerdeführer eine Familie mit zwei haushaltszugehörigen Kindern im jungen Erwachsenenalter, wie sie nach der Lebenserfahrung in nicht unwesentlichem Ausmaß das Internet nutzen. Mit seinem Vorbringen im Vorlageantrag konnte er keine überzeugenden Argumente gegen die getroffene Aufteilung aufzeigen bzw. hat er die von ihm angestrebte 60 % zu 40 % Aufteilung nicht substantiiert erläutert (die Ausgaben für ein drittes Handy aus dem Jahr 2017 hat der Beschwerdeführer im Vorlageantrag nicht weiter thematisiert).

Darüber hinaus geltend gemachte Ausgaben für Arbeitsmittel wurden, wie schon laut Beschwerdeentscheidung ausgeführt, berücksichtigt.

Fachliteratur: Nach der Judikatur des VwGH wird durch die Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt, was zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung führt. Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung. Es ist daher Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit für derartige Druckwerke im Einzelnen darzutun (*Lenneis aaO*, § 4 Rz 330 mit Hinweis auf VwGH, 30.01.2001, 96/14/0154).

Die gegenständlich eingereichte Zahlungserinnerung von ***6*** Medien über einen Betrag von € 120,90 lässt keinerlei Rückschluss auf die Art der bestellten Literatur zu. Es findet sich darin lediglich der Text „*Laut Rechnung Nr. XY vom 22.01.2018*“. Der Beschwerdeführer hat damit den erforderlichen Nachweis über eine Berufsbezogenheit nicht erbracht, weshalb diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden konnten.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfragen findet Deckung in der geltenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Soweit Sachverhaltsfragen zu klären waren, sind diese über den Einzelfall hinaus nicht von Interesse. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 14. November 2024