



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adresse, vertreten durch Europa Treuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, vom 12. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog neben anderen Einkünften in den Jahren 1999 und 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Journalist. In den jeweiligen Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen dieser Jahre machte er für diese Tätigkeit als Journalist pauschalierte Werbungskosten im Ausmaß von 7,5 Prozent der Bemessungsgrundlage „gemäß der Verordnung des BMF zu § 17 Abs. 4 EStG“ geltend. In Summe wurde in allen zwei streitgegenständlichen Jahren der in der für das jeweilige Jahr gültigen Werbungskostenverordnung für Journalisten genannte Maximalbetrag von ATS 54.000,00 als pauschale Werbungskosten angesetzt.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1999 sowie zur Einkommensteuer 2000 erfolgte erklärungskonform unter Berücksichtigung der oben genannten pauschalen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Nachdem das Finanzamt davon Kenntnis erlangte, dass der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren 1999 und 2000 vom Arbeitgeber Kostenersätze nach § 26 EStG erhalten hatte, die am Lohnzettel nicht ausgewiesen waren, wurden die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen (Neuerungstatbestand). In der Folge erließ das Finanzamt neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000.

Dabei wurden im Jahr 1999 vom geltend gemachten Werbungskostenpauschale von ATS 54.000,00 Ersätze in Höhe von ATS 16.382,00 abgezogen. Damit verblieben pauschale Werbungskosten in Höhe von ATS 37.618,00, die bei der Bemessung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt wurden. Im Jahr 2000 wurden von den pauschal geltend gemachten Werbungskosten von ATS 54.000,00 Ersätze gemäß § 26 in Höhe von ATS 50.614,00 abgezogen. Damit verblieben pauschale Werbungskosten in Höhe von ATS 3.386,00, die bei der Bemessung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt wurden.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 erhob der Berufungswerber durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist Berufung und führte darin aus, dass in den vom Dienstgeber ausbezahlten Beträgen neben Kilometergeldern und Diäten auch Kostenersätze für Hotelrechnungen enthalten seien und die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung somit zu hoch sei. Hotelkosten seien nicht auf dem Jahreslohnzettel unter den gemäß § 26 EStG steuerfreien Bezügen auszuweisen.

Die Bereitstellung von Schlafmöglichkeiten wie auch die Zurverfügungstellung von Hotelzimmern seien nicht als Kostenersatz im Sinne der Verordnung des BM für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen anzusehen. Kosten aufgrund einer Hotelrechnung stellten für den Dienstnehmer Auslagenersätze nach § 26 Z2 EStG und somit durchlaufende Gelder dar. Entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien müsse man durchlaufende Gelder nicht als Kostenersätze ansehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Daraufhin beantragte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, sowie das darin enthaltene Vorbringen des Berufungswerbers und der belangten Abgabenbehörde. Dieser Sachverhalt wird von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 der Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festlegen kann.

Nach § 1 Zi. 4 der Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten (BGBl 1993/32 für die Jahre bis 2001) werden für Journalisten anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Werbungskosten für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses mit 7,5 Prozent der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch ATS 54.000,00 jährlich festgelegt.

Gemäß § 4 der oben zitierten Verordnung kürzen Kostenersätze des Dienstgebers gemäß § 26 EStG 1988 bei Journalisten die jeweiligen Pauschbeträge von 7,5% der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 26 Zi. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

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

Gemäß § 26 Zi. 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

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

Dabei sind als Kilometergelder höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu € 26,40 pro Tag betragen.

Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für die Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsentgelt einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu € 15,00 berücksichtigt werden.

Der Berufungswerber argumentiert nun in seiner Berufung dahingehend, dass unterschiedliche Rechtsfolgen vorlägen, je nachdem ihm sein Dienstgeber für die Reisen Kilometergelder und Diäten oder belegte Nächtigungskosten ersetze.

Nur im ersteren Fall lägen Kostenersatz im Sinn des § 26 EStG vor, die auf den Pauschalbetrag gemäß § 4 der oben genannten Werbungskostenverordnung(en) anzurechnen wären. Im zweiten Fall lägen keine Kostenersatz im Sinne des § 26 EStG, sondern die Bereitstellung von Unterkunftsmöglichkeiten durch den Dienstgeber vor, die auf den Pauschalbetrag gemäß § 4 der oben genannten Werbungskostenverordnung(en) nicht anzurechnen wären.

Dieser Ansicht kann sich der UFS nicht anschließen. Der UFS geht aufgrund der Behandlung der in Frage stehenden Beträge davon aus, dass die oben dargestellten Beträge für Reisen im Auftrag und im Interesse des Dienstgebers bezahlt worden sind.

Handelt es sich bei den Fällen um Beträge, die aus Anlass einer Reise als Vergütungen für Kilometergelder oder Fahrtkostenvergütungen oder als Tages- und Nächtigungsgelder für diese Reise gezahlt werden, so liegen auch in beiden Fällen aus Sicht des UFS Kostenersatz im Sinne des § 26 EStG 1988 vor, die der Dienstgeber seinem Dienstnehmer ersetzt.

Es kann keinen Unterschied erkannt werden, ob Kosten, die bei derartigen Reisen angefallen sind, im Wege einer pauschalierten Abgeltung (Kilometergelder bzw. Tagesdiäten) ersetzt werden, oder ob es sich dabei um Kosten von Reisen handelt, die laut Belegen abgerechnet wurden.

Die Zurverfügungstellung von Schlafmöglichkeiten kann aus Sicht des UFS nicht dann vorliegen, wenn Hotelkosten, die der Arbeitnehmer vorab bezahlt hat, vom Arbeitgeber ersetzt werden. Eine Zurverfügungstellung von Schlafräumlichkeiten könnte allenfalls in der Benutzung einer dem Arbeitgeber gehörenden Unterkunft bestehen bzw. in der Benutzung einer Unterkunft, über die der Arbeitgeber verfügen kann. Gemäß § 26 EStG ist der Begriff Nächtigungsgeld sowohl auf die tatsächlich nachgewiesenen Hotelkosten als auch auf die ersatzweise anzuwendenden Pauschalbeträge anzuwenden.

Wenn ein Arbeitnehmer Reisekosten (egal ob pauschaliert oder in tatsächlich nachgewiesener Höhe) vom Arbeitgeber ersetzt bekommt, fällt die Berechtigung, diesen dafür vorgesehenen Teil des Pauschalbetrages zu beanspruchen, weg. Das volle Pauschale kann nur von jenen Arbeitnehmern beansprucht werden, die für die Reisekosten (unabhängig davon welcher Art) keine Ersatz vom Arbeitgeber erhalten haben. Die Ansicht des Berufungswerbers, wonach es sich bei den Erstattungen der Hotelkosten durch den Arbeitgeber um durchlaufende Kosten handeln würde, muss verneint werden. Die Ziffer 2 des § 26 EStG bezweckt, aus dem

umfassenden Arbeitslohnbegriff des § 25 Abs 1 Z 1 EStG jene Beträge auszuscheiden, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie künftig für ihn auszugeben.

Die Berücksichtigung aller Kostenersätze für Dienstreisen in Anrechnung auf das Journalisten gewährte Werbungskostenpauschale erscheint auch unter Berücksichtigung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 konsequent. Die dort ermöglichte Berücksichtigung von Durchschnittssätzen an Werbungskosten für bestimmte Berufsgruppen nach den Erfahrungen der Praxis im Verwaltungswege soll der Verwaltungsvereinfachung dienen.

Derartige Werbungskosten sind auch solche für Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Werbungskosten können aber - unabhängig davon, ob sie einzeln nachgewiesen werden müssen oder pauschal geltend gemacht werden können - nur dann vorliegen, wenn der Dienstnehmer von seinem Dienstgeber keine (bzw. keine vollständigen) Reise- und Fahrtkostenersätze für derartige Reisen erhält. Erfolgt ein derartiger Ersatz der Fahrt- und Reiseaufwendungen durch den Dienstgeber, liegen im Rahmen der Kostenersätze des § 26 EStG 1988 eben keine Werbungskosten für den Dienstnehmer vor.

Da aus Sicht des UFS alle dem Berufungswerber in den Jahren 1999 und 2000 ersetzten Kosten Auslagenersätze im Sinn des § 26 EStG waren, erfolgte die Kürzung des Werbungskostenpauschalbetrages in der in den Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes vom 25. Juli 2003 durchgeführten Höhe zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 16. November 2006