



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ist als Verkaufsleiter einer Softwarefirma in der Schweiz nichtselbständig tätig. Laut Lohnausweis erhielt er im Jahr 2006 ua. im Bruttolohn nicht enthaltene Spesenvergütungen in Höhe von 8.400,00 SFr, wovon 4.800,00 SFr auf Repräsentationsspesen und 3.600,00 SFr auf Reisespesen entfielen. Die Auszahlung der Spesenabgeltungen erfolgte in monatlich gleich bleibenden Beträgen von 400,00 SFr (Repräsentationsspesen) bzw. 300,00 SFr (Essensspesen). Weiters wird dem Berufungsführer laut Punkt 5.1 des Anstellungsvertrages vom 11. Jänner 2002 ein angemessenes Geschäftsfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er auch für private Zwecke verwenden darf. Dafür wird monatlich eine Pauschale von 250,00 SFr in Abzug gebracht.

Die pauschalen Spesenvergütungen hat das Finanzamt sowohl im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 als auch in dem diesen (nach Aufhebung gemäß § 299

BAO) ersetzen den Einkommensteuerbescheid vom 15. Mai 2008 den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit hinzugerechnet.

Strittig ist, nachdem das Finanzamt der gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 15. Mai 2008 erhobenen Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben hat (ua. wurden antragsgemäß Reisekosten in Höhe von 4.967,82 € als Werbungskosten in Abzug gebracht) und von der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag darauf hingewiesen wurde, dass im Übrigen gegen die Berufungsvorentscheidung keine Einwände erhoben würden, ob, wie im Vorlageantrag erstmals geltend gemacht, das Werbungskostenpauschale für Vertreter (2.190,00 €) nach der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, Berücksichtigung finden kann. Begründend wurde dazu von der steuerlichen Vertretung, verweisend auch auf eine angeschlossene Aufstellung betreffend die Außendiensttätigkeiten im Jahr 2006, der zufolge mehr als 50% der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht werde, ausgeführt, dass der Unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 10. Juni 2005, RV/0424-S/03, einem Verkaufsrepräsentanten im Bereich Datenverarbeitung das Vertreterpauschale zugestanden habe und in dieser Entscheidung der Tätigkeitsinhalt des Berufungsführers gerade exemplarisch abgebildet werde. Auch würden dem Berufungsführer bei seiner Verkaufstätigkeit laufend Ausgaben für Bewirtung, Kundengeschenke und Mitbringsel bei der Vorsprache und laufenden Verkaufsgesprächen erwachsen.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, dass nach § 5 der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, neben dem Pauschalbetrag keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden könnten, teilte die steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 29. März 2010 mit, dass § 4 der genannten Verordnung zur Anwendung komme. Nachdem der Berufungsführer eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Z 9 der Verordnung ausübe und Reisekosten von 4.967,82 € angesetzt worden seien, wofür Kostenersätze in Höhe von 8,400 SFr gewährt worden seien, kürzten diese Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 nach § 4 der Verordnung nicht den Pauschalbetrag von 2.190,00 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf Grundlage des § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise:

§ 1.

Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

...

§ 4.

Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

§ 5.

Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

...

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, mit dem Begriff "Vertreter" in der zu § 17 Abs. 4 EStG 1972 ergangenen Verordnung betreffend Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBI. Nr. 597/1975 idF BGBI. Nr. 49/1979, befasst. Dabei hat er ausgeführt, dass die Verordnung den Begriff nicht definiere. Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmens und auch nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation des Unternehmens, in mehr oder weniger zeitaufwändigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die üblicherweise in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt würden, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teile aber die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehöre, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein.

Im Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das oben angeführte Erkenntnis ausgesprochen, dass ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung (im Beschwerdefall: Entsorgungsmaßnahmen) verrichte, als Vertreter tätig sei, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund stehe.

Auch der Unabhängige Finanzsenat (vgl. etwa UFS 14.10.2009, RV/0546-F/07, UFS 27.7.2007, RV/1026-W/06, mwN) hat unter Bezugnahme auf Lehre (Fellner, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 37. Lfg., § 17 Tz 5.10) und Verwaltungspraxis (LStR Rz 406) wiederholt ausgesprochen, dass als Vertreter solche Personen anzusehen seien, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien; damit zusammenhängende Tätigkeiten, die Ausfluss dieser Tätigkeit seien, wären daher für die Anwendung der Pauschalierung nicht schädlich, andere Tätigkeiten, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, würden hingegen nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit) gelten.

Unabhängig davon, ob dem Berufungsführer Vertretereigenschaft im Sinne der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, zukommt oder nicht (die Angaben der steuerlichen Vertretung sprechen dafür, eine diesbezügliche Überprüfung hat der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht vorgenommen), war der Berufung ein Erfolg schon deshalb zu versagen, weil entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung keine Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 vorliegen und die Bestimmung des § 4 der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, somit nicht zur Anwendung kommt, die gleichzeitige Berücksichtigung des Vertreterpauschales wie auch der Reisekosten als Werbungskosten aber nicht in Betracht kommt.

§ 26 EStG 1988 führt in Form einer erschöpfenden Aufzählung jene Leistungen des Arbeitgebers an, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Es handelt sich somit um nicht steuerbare Leistungen (vgl. VwGH 26.5.1997, 94/17/0409, 0410), die für den Arbeitnehmer nach Ansicht des Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, da sie ausschließlich oder doch überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 44. Lfg., § 26 allgemein, Tz 2.1, mwN).

Ua. sind nach § 26 EStG 1988 solcherart Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder) bzw. durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Z 2 leg. cit.) und Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden (Z 4 leg. cit.), von der Steuerpflicht ausgenommen. Der Höhe nach sind die nach Z 4 leg. cit. nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählenden Beträge mit den dort angeführten Pauschalbeträgen, begrenzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt für alle im § 26 EStG erfassten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss und ist in diesem Sinn der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende

Belege zu erbringen (vgl. VwGH 21.4.2004, 2001/08/0147; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068, mwN). Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 habe der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürften als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges müsse jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach sei der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliege und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschritten. Dies sei zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Ein Nachweis sei dem Grunde nach erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden können. Diese Umstände seien für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze oder Entfernungszulagen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehörten.

Daraus folgt, dass die Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die im § 26 EStG 1988 angeführten Zwecke gedacht sein, stets dazu führt, dass es sich beim Arbeitnehmer um Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 leg. cit. handelt, wobei es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht zulässig ist, aus solchen Pauschalien erst nachträglich - etwa nach Ablauf eines Kalenderjahres bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung oder anlässlich von Lohnsteueraußenprüfungen - die tatsächlichen Aufwendungen summarisch herauszurechnen ("herauszuschälen") und so dann zu versuchen, sie glaubhaft zu machen (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 44. Lfg., § 26 allgemein, Tz 2.1 und die dort angeführten Judikate).

Hat daher der Arbeitnehmer die ihm erwachsenden Auslagen aus einer Gesamtvergütung - die uU im Hinblick auf seine Reisetätigkeit entsprechend höher bemessen ist - selbst zu bestreiten, können diese Auslagen nicht unter § 26 Z 4 EStG subsumiert, insbesondere auch nicht aus der Gesamtvergütung herausgerechnet werden (vgl. VwGH 19.9.1989, 89/13/0121).

Sind Arbeitgeberleistungen in diesem Sinne den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen, können die vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen unter den gesetzlichen Voraussetzungen als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Gegenständlich wurden unter dem Titel "Repräsentationsspesen" bzw. "Essensspesen" monatlich gleich bleibende Beträge in Höhe von 400,00 SFr bzw. 300,00 SFr ausbezahlt. Vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtslage hat das Finanzamt diese Pauschalbeträge daher

zutreffend und vom steuerlichen Vertreter auch nicht bestritten, als steuerpflichtigen Arbeitslohn gewertet und die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 4.967,82 €, die sich aus pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu- sammensetzen, in Abzug gebracht.

Damit liegt aber ohne Zweifel kein Kostenersatz gemäß § 26 EStG 1988 und folglich auch kein Anwendungsfall der Bestimmung des § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, vor.

Nach § 5 der Verordnung, BGBl. II Nr. 382/2001, wiederum ist es nicht zulässig, dass neben den Pauschbeträgen andere Werbungskosten aus dieser Tätigkeit berücksichtigt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass dann wenn die tatsächlichen Werbungskosten höher sind als das Pauschale, die gesamten Werbungskosten nachzuweisen seien und das Pauschale dann grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen sei. Lediglich die in § 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 aufgezählten Aufwendungen seien ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzusetzen. Werde jedoch ausdrücklich das Werbungskostenpauschale in Anspruch genommen und von einer Geltendmachung der einzelnen Werbungskosten Abstand genommen, könnten die Werbungskosten, soweit sie nicht in § 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 aufgezählt seien, nicht zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117).

Die gleichzeitige Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit der Reisetätigkeit des Berufungsführers wie auch des Werbungskostenpauschales nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, kommt somit nicht in Betracht und war der Berufungsführer durch die seitens des Finanzamtes erfolgte Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von 4.967,82 € jedenfalls besser gestellt, sodass der Berufung diesbezüglich ein Erfolg zu versagen war. Daran vermögen weder die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Ausführungen von Renner (SWK 20-21/2009, S 561 f) noch die genannten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates etwas zu ändern, haben diese doch jeweils die Frage des Vorliegens einer Vertretertätigkeit zum Gegenstand.

Gesamthaft gesehen war der Berufung somit im Umfang der Berufungsvereentscheidung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 13. April 2010