



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom

- 1.)** 7. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 26. November 2008 betreffend **Einkommensteuer 2007**,
- 2.)** 21. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 26. November 2009 betreffend **Einkommensteuer 2008**,
- 3.)** 25. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 20. Dezember 2011 betreffend **Einkommensteuer 2009** und
- 4.)** 25. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 20. Dezember 2011 betreffend **Einkommensteuer 2010**

entschieden: Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

- 1.)** Die **Einkommensteuer 2007** wird festgesetzt mit 9.146,96 €.
- 2.)** Die **Einkommensteuer 2008** wird festgesetzt mit 10.766,90 €.
- 3.)** Die **Einkommensteuer 2009** wird festgesetzt mit 12.175,28 €.
- 4.)** Die **Einkommensteuer 2010** wird festgesetzt mit 12.744,24 €.

Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der Abgabenberechnung wird auf den letzten Absatz dieser Entscheidung, die im ersten Rechtsgang erlassenen Berufungsentscheidungen und die diesen angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, ist Dienstnehmer eines international agierenden Schweizer Arbeitgebers. Mit den im ersten Rechtsgang erlassenen Berufungsentscheidungen vom 26., 27. und 29. März sowie 2. Mai 2012, RV/0023-F/12, RV/0024-F/12, RV/0025-F/12 und RV/0027-F/12, behandelte die Berufungsbehörde die dem Bw von seinem Arbeitgeber gewährten pauschalen Spesenvergütungen in Höhe von jährlich 9.000 CHF als grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn. In einem weiteren Schritt vertrat der UFS jedoch die Auffassung, das Spesenpauschale sei im weitaus überwiegenden Interesse des Arbeitgebers des Bw wieder verausgabt worden. Dem Pauschale stünden also als Werbungskosten zu qualifizierende, mit 90% des Spesenpauschales zu quantifizierende Aufwendungen gegenüber. Insoweit seien dem Bw von seiner Arbeitgeberin keine Repräsentationsaufwendungen im Sinne von § 20 Abs.1 Z 3 EStG 1988, sondern Werbungskosten ersetzt worden.

Der VwGH hob die zitierten Berufungsentscheidungen mit Erkenntnis vom 18.10.2012, 2012/15/0100, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit der zusammenfassenden Begründung auf, sie schlossen zu Unrecht von vornherein einen Anwendungsfall des [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) aus.

Mit Vorhalt vom 19.11.2012 ersuchte die Berufungsbehörde den Bw im fortgesetzten Verfahren, bekannt zu geben und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, welche konkreten Ausgaben er im Zusammenhang mit dem Spesenpauschale in den einzelnen Streitjahren getätigt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 18.10.2012, 2012/15/0100 (siehe auch RdW 2012, 745), das der gegenständlichen Berufungsentscheidung gem. § 63 Abs. VwGG zu Grunde zu legen ist, aus:

„Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

“Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.“

Gemäß [§ 26 Z 2 EStG 1988](#) gehören Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Beträge erhält, um sie auf Rech-

nung des Arbeitgebers zur Bewirtung von Geschäftsfreunden auszugeben, können durchlaufende Gelder vorliegen (vgl. Doralt, EStG7, § 26 Tz 22, und Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 91/6 letzter Absatz). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können durchlaufende Gelder iSd [§ 26 Z 2 EStG 1988](#) aber nur vorliegen, wenn eine Einzelabrechnung aller betroffenen Beträge erfolgt. Pauschale Abgeltungen von Auslagen führen demnach zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 26 Tz 22).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber pauschale Abgeltungen von Auslagen, stellt sich die Frage, ob die Auslagen beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen. Dabei sind auch die Abzugsverbote des [§ 20 EStG 1988](#) zu beachten.

Repräsentationsaufwendungen iSd [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) sind Aufwendungen, die zwar in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften anfallen, es dem Steuerpflichtigen aber auch ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 83). Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035). Repräsentationsaufwendungen können auch bei Dienstnehmern anfallen (vgl. Doralt/Kofler, aaO, § 20 Tz 98).

Im gegenständlichen Fall stehen die mit dem Spesenpauschale für Repräsentation von jährlich 9.000 SFR, das der Mitbeteiligte als Dienstnehmer aufgrund des "Zusatzreglements für Kaderangestellte" erhalten hat, in Zusammenhang stehenden Ausgaben in Streit. Dieses Zusatzreglement lautet auszugsweise wie folgt:

"6 Pauschalspesen

Den obengenannten leitenden Angestellten (das sind Verwaltungsratsmitglieder, Gruppenleitungsmitglieder, Projektleiter, etc.) erwachsen im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeiten vermehrt Auslagen für Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen. Die Belege für diese Repräsentations- und übrigen Bagatellspesen sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung wird daher den leitenden Angestellten eine jährliche Pauschalentschädigung ausgerichtet.

Mit dieser Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinausgaben bis zur Höhe von Fr. 50,- pro Ereignis abgegolten, wobei jede Ausgabe als einzelnes Ereignis gilt. Empfänger von Pauschalspesen bis Fr. 50,- können diese Kleinausgaben nicht mehr effektiv geltend machen. Als Kleinausgabe im Sinne dieses Zusatzreglements gelten insbesondere:

- Einladung von Geschäftspartnern zu kleineren Verpflegungen im Restaurant oder zu Hause
- Geschenke, die bei Einladungen von Geschäftsfreunden überbracht werden (Blumen, Süßigkeiten, etc.)
- Zwischenverpflegung
- [...]
- Nebenauslagen für und mit Kunden ohne Quittung
- Kleinausgaben bei Besprechungen und Sitzungen
- [.....]
- Kleiderreinigungen

- Fahrzeugreinigung

6.1 Höhe der Pauschalspesen

Die Höhe der Pauschalspesen pro Jahr beträgt für

- Verwaltungsratspräsident Fr. 18.000,-
- Gruppenleitungsmitglieder Fr. 13.800,-
- Projektleiter Fr. 9.000,-
- Übrige Kadermitglieder (Werkhofchef, Leiter Einkauf, Produktionsleiter, Leiter Zeichnungsbüro) Fr. 3.600,--

[.....}

Das im Zusatzreglement für Kaderangestellte geregelte Spesenpauschale für Repräsentation (im Beschwerdefall jährlich 9.000 SFR) soll Kleinausgaben des Dienstnehmers (bis zur Höhe von 50 SFR pro Ereignis) abgelten. Insbesondere die (aus dem Einkommen des Arbeitnehmers getätigten) Ausgaben für die im Zusatzreglement genannten Zwecke der Einladung von Geschäftspartnern zum Essen (ins Restaurant oder zur häuslichen Verpflegung) und der Überreichung von Geschenken an Geschäftspartner führen beim Arbeitnehmer zu Repräsentationsaufwendungen iSd [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#). Diese Aufwendungen dienen ganz allgemein dazu, geschäftliche Kontakte aufzunehmen bzw. zu pflegen. Daran ändert nichts, dass sie im Interesse des Arbeitgebers getätigten werden. Wenn nicht der Arbeitgeber selbst die Aufwendungen zur Pflege der Kontakte zu Kunden unmittelbar tätigt, sondern diesen Bereich seinen Arbeitnehmern überlässt, denen er dafür einen entsprechend höheren - jedenfalls als Betriebsausgabe absetzbaren - Lohn einräumt, so tätigen die Arbeitnehmer Aufwendungen iSd [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#).

Ein leitender Angestellter, der aus seinem Einkommen Essenseinladungen für (potenzielle) Kunden seines Arbeitgebers vornimmt und Geschenke für diese Personen beschafft, tätigt sohin Repräsentationsaufwendungen iSd [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#). Solche Repräsentationsmaßnahmen sind nicht vergleichbar mit den in der Gegenschrift der belangten Behörde erwähnten Konstellationen der Bewirtung von Informanten durch einen Kriminalbeamten im Rahmen seiner Dienstpflichten (im hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050) und der Bewirtungsverpflichtung im diplomatischen Dienst (im hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 2000/14/0202)."

Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zu beachten:

Bereits mit erstinstanzlichem Vorhalt vom 27.6.2011 wurde der Bw unter Bezugnahme auf eine zweitinstanzliche, ua die behaupteten Werbungskosten betreffende E-Mail vom 7.6.2011 ersucht, die einzelnen Punkte des Berufungsbegehrens näher zu konkretisieren, zu belegen und zu begründen. Im Rahmen einer am 4.7.2011 im Finanzamt abgehaltenen Besprechung wurde der Bw neuerlich auf das Erfordernis der Beibringung von Nachweisen hingewiesen. Dabei wurde zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens vereinbart, dass die beizubringenden Unterlagen bis Ende August 2011 nachgereicht werden. Der Bw ist weder dem behördlichen Ersuchen noch seinem Versprechen nachgekommen. Die Berufungsbehörde hat mit Vorhalt vom 19.11.2012, zugestellt am 22.11.2012, den Bw nochmals wörtlich ersucht,

„**binnen vier Wochen** bekannt zu geben und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, welche **konkreten** Ausgaben Sie im Zusammenhang mit dem jährlichen Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 CHF in den einzelnen Streitjahren getätigt haben.“ Die dem Bw gesetzte Frist ist am 20.12.2012 fruchtlos abgelaufen. Es ist daher der Berufungsbehörde nicht möglich, nähere Feststellungen über jene Aufwendungen zu treffen, die dem Bw im Zusammenhang mit dem ihm gewährten Spesenpauschale erwachsen sein sollen.

Hiefür trägt aber der Bw die alleinige Verantwortung. Denn den Bw trifft in diesem Zusammenhang eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung. Dies deshalb, weil der maßgebliche Sachverhalt im Ausland wurzelt, wo die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten sehr eingeschränkt sind, und weil der Bw einen Sachverhalt behauptet, der sich im Falle des Zutreffens reduzierend auf die Steuerlast auswirkt. Dementsprechend vertritt auch die Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 26 allgemein Tz 3) den Standpunkt, dass den Arbeitnehmer die Beweislast dafür trifft, in wessen Interesse Leistungen erbracht werden. Dies gilt im Berufungsfall umso mehr, als es ja der Bw war, der das Spesenpauschale erhalten hat, der es wieder auf bestimmte Art verausgabt haben will und der auch Nutznießer einer allfälligen widmungswidrigen Verwendung oder einer Nichtverausgabung war. Auch darf in diesem Zusammenhang nicht vergessen werden, dass Werbungskosten grundsätzlich nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht werden müssen (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 47).

Das im zweiten Rechtsgang einzig strittig verbliebene Berufungsbegehren hat sich somit als nicht berechtigt erwiesen (vgl. auch VwGH 22.12.2011, [2008/15/0164](#), und UFS 16.5.2012, RV/0047-F/12). Die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen erhöhen sich im Vergleich zu den durch den VwGH aufgehobenen Berufungsentscheidungen in allen Streitjahren um entsprechend umzurechnende 8.100 CHF.

Feldkirch, am 28. Dezember 2012