



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0151-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gmd., Str., vom 17. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Mit Bescheid vom 29. Juli 2009 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2008. Das Finanzamt behandelte Repräsentationsspesen in Höhe von insgesamt 4.800,00 SFr als steuerpflichtigen Lohn gemäß § 25 EStG 1988.

Mit Schreiben vom 17. August 2009 berief der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29. Juli 2009 und brachte vor, dass Spesen steuerpflichtig behandelt worden seien, obwohl diese steuerfrei seien.

Im Telefonat vom 22. März 2010 führte der Berufungswerber ergänzend aus, dass ihm pro Monat 400,00 SFr pauschal als Spesenersatz ausbezahlt worden seien. Die restlichen Spesenzahlungen seien nach effektiver Abrechnung erfolgt (vgl. den Aktenvermerk des Finanzamtes vom 22. März 2010).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 Beträge, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt würden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörten. Im Jahreslohnausweis 2008 seien pauschale Repräsentationsspesen in Höhe von 4.800,00 SFr angeführt worden. Es handle sich hier um monatlich gleichbleibende Pauschalabgeltungen in Höhe von 400,00 SFr. Solche Pauschalien, die unabhängig davon, ob Reisen (somit zB auch für Tage mit Dienstverrichtungen am Betriebsort des Dienstgebers und für Urlaubs- und Krankentage) bzw. in welchem zeitlichen Umfang Reisen durchgeführt worden seien, vom Arbeitgeber gewährt worden seien, seien grundsätzlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (vgl. VwGH 19.2.1962, 1349/59). Die steuerfreie Berücksichtigung der erhaltenen Spesen sei daher nicht möglich gewesen.

Im Schreiben vom 6. April 2010, welches das Finanzamt als Vorlageantrag gewertet hat, führte der Berufungswerber aus, dass die Begründung generell schlüssig sei. Allerdings sei die tatsächliche Situation nicht berücksichtigt worden. Im beiliegenden Spesenreglement, welches vom kantonalen Steueramt St. Gallen genehmigt worden sei, werde die Auszahlung von Pauschalspesen beschrieben. Da er im Jahr 2008 bzw. generell in seiner Tätigkeit ca. 50 % im Außendienst gewesen sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Tage, an denen er im Innendienst gearbeitet habe (bzw. Urlaubs oder Krankentage), in der Höhe der vergüteten Pauschalspesen berücksichtigt und die Pauschalspesen dem langjährigen Mittel der angefallenen Spesen angepasst worden seien. Bei durchschnittlich 10 bis 12 Außendiensttagen entspreche dies einem Aufwand von 35,00 SFr bis 40,00 SFr pro Tag, was in Schweizer und österreichischen Skigebieten, in denen er tätig sei, ohnehin sehr knapp bemessen sei (zB Parkgebühren, Sitzungsgetränke und evtl. Snacks für drei bis vier Personen). Wenn die Pauschalspesen nun voll versteuert würden, entspräche dies einer Doppelbesteuerung, da die Aufwände ja mit dem bereits versteuerten Einkommen beglichen werden müssten und anschließend die Rückvergütung durch die Firma noch einmal versteuert werden müsse. Er ersuche, aufgrund der beiliegenden vom kantonalen Steueramt genehmigten Spesenregelung den Sachverhalt erneut zu prüfen und die Spesen (oder zumindest einen Anteil) als steuerfrei zu berücksichtigen, da aufgrund der Anzahl an Außendiensttagen ein direkter Bezug zu den tatsächlichen Aufwänden hergestellt werden könne.

Im vorliegenden Spesenreglement der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers wird bezüglich der Repräsentationsspesen Folgendes festgehalten (vgl. Punkt 2. "Pauschalspesen" und Punkt 2.1. "Höhe der Pauschalspesen" des Spesenreglements):

"Den oben genannten leitenden Angestellten erwachsen im Rahmen ihrer geschäftlichen Tä-

tigkeit vermehrt Auslagen für Repräsentationen sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen. Die Belege für diese Repräsentations- und für Bagatellspesen sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung wird daher den Mitgliedern des Kaders eine jährliche Pauschalentschädigung ausgerichtet. Dieser Betrag wird vom fixen Monatslohn ausgeschieden und im Lohnausweis offen als Repräsentationsspesen ausgewiesen. Mit der Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinausgaben bis zur Höhe von CHF 50.-- pro Ereignis abgegolten, wobei jede Ausgabe als einzelnes Ereignis gilt. Verschiedene zeitlich gestaffelte Ausgaben können somit auch dann nicht zusammengezählt werden, wenn sie im Rahmen eines einzigen Geschäftsauftrages anfallen (Kumulationsverbot). Empfänger von Pauschalspesen können diese Kleinausgaben (Bagatellspesen) bis CHF 50.-- nicht mehr effektiv geltend machen.

Als Repräsentationsspesen im Sinne dieses Reglements gelten insbesondere:

- Einladungen von Geschäftspartnern zu kleineren Verpflegungen im Restaurant oder zu Hause
- Geschenke an Geschäftspartner wie Blumen; Alkoholika etc.
- Zwischenverpflegungen (mit Ausnahme Frühstück, Mittagessen und Nachtessen) auf Geschäftsreisen
- Geschäftstelefone vom Privatapparat
- Trinkgelder
- Einladungen und Geschenke an Mitarbeiter
- Nebenauslagen für Kunden (ohne Quittungen)
- Kleinauslagen bei Besprechungen und Sitzungen
- Tram-, Bus-, Taxifahrten bis 50.-- CHF
- Parkgebühren
- Geschäftsfahrten mit dem Privatauto im Ortsrayon (Radius 10 km)

Die Höhe der Pauschalspesen pro Jahr beträgt im Maximum für

- Geschäftsleiter CHF 9600.--/800.-- mtl.
- Mitglieder der Geschäftsleitung CHF 6000.--/500.-- mtl.
- Bereichsleiter CHF 6000.--/500.-- mtl.

oder maximal 5 % vom Brutto-Lohn."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, wie die im Jahreslohnauweis 2008 vom 26. Jänner 2009 ausgewiesenen Repräsentationsspesen in Höhe von 4.800,00 SFr steuerlich zu behandeln sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers sind im § 26 EStG 1988 geregelt (diese Leistungen unterliegen nicht der Einkommensteuer). Dazu zählen unter anderem Auslagenersätze (Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden) im Sinne des § 26 Z 2 EStG 1988 und Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und Tagesgelder und Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988.

Das Finanzamt und der Berufungswerber gingen übereinstimmend davon aus, dass die strittigen Repräsentationsspesen dem Grunde nach unter § 26 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren sei. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist das Repräsentationsspesen aber vielmehr dem Grunde nach unter § 26 Z 2 EStG 1988 (Auslagenersätze) zu subsumieren [die Aufwendungen für den Verpflegungsmehraufwand (Frühstück, Mittag- und Abendessen) anlässlich der Reisen des Berufungswerbers, welche dem Grunde nach unter § 26 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren wären, sind von der Arbeitgeberin des Berufungswerbers separat vergütet worden (der Berufungswerber hat von seiner Schweizer Arbeitgeberin für Morgen-, Mittag- und Nachtessen Spesenzahlungen in Höhe von 6.950,00 SFr erhalten; Fahrtkostenvergütungen sind keine bezahlt worden, da der Berufungswerber einen Geschäftswagen zur Verfügung hatte; vgl. den Lohnausweis 2008 vom 26. Jänner 2009, das Schreiben der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 27. Jänner 2009 und das Spesenreglement, wonach Frühstück, Mittagessen und Nachtessen nicht mit den Repräsentationsspesen abgegolten werden); diese Spesenvergütung ist im Übrigen nicht strittig].

Wie aus dem vorgenannten Spesenreglement und dem Lohnausweis 2008 vom 26. Jänner 2009 ersichtlich ist, wurde dem Berufungswerber im Zusammenhang mit Repräsentationen sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen von seiner Schweizer Arbeitgeberin eine jährliche Pauschalentschädigung ausbezahlt, mit der sämtliche im Spesenreglement genannten Ausgaben als abgegolten gelten. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung (da die Belege für Repräsentations- und für Bagatellspesen gar nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen seien; vgl. Punkt 2. des Spesenreglements) wurde eine Pauschalentschädigung ausbezahlt. Die Pauschalentschädigung erfolgte unabhängig davon, ob tatsächlich solche Kosten laut dem Spesenreglement angefallen sind und gegebenenfalls unabhängig davon in welcher Höhe solche Kosten angefallen sind. Unstrittig ist weiters, dass der Berufungswerber in diesem Zusammenhang keine Belege hinsichtlich der angefallen Repräsentationskosten vorgelegt hat. Dieser Umstand spricht zweifelsfrei für einen pauschalierten Auslagenersatz.

§ 26 EStG 1988 stellt seinem Wesen nach eine Abgrenzungsvorschrift gegenüber § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar, durch welche in Form einer erschöpfenden Aufzählung alle jene Leistungen des Arbeitgebers aus dem Kreis der durch § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Bezüge herausgehoben werden, die für den Arbeitnehmer nach Ansicht des Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, da sie ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen. Da es sich daher nicht um Entgelte handelt, die der Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft erhält, gehören, sie als "nicht steuerbar" auch zu keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung gilt für alle im § 26 EStG 1988 angeführten Arbeitgeberleistungen, der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss (vgl. Sailer, Bernold, Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Frage 26/9 zu § 26). Ein (nicht steuerbarer) Auslagenersatz nach § 26 Z 2 EStG 1988 liegt somit nur dann vor, wenn darüber mit dem Arbeitgeber einzeln abgerechnet worden ist (vgl. VwGH 21.1.2009, 2007/08/0006). Pauschale Auslagenersätze hingegen führen zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 26 Tz 22; zB VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322).

Die Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die im § 26 EStG 1988 angeführten Zwecke gedacht sein, führt stets dazu, dass es sich beim Arbeitnehmer um Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 handelt (vgl. zB VwGH 16.1.1985, 83/13/0227). Daran ändert auch das Vorbringen des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 6. April 2010, dass er im Jahr 2008 bzw. generell in seiner Tätigkeit ca. 50 % im Außendienst gewesen sei, dass davon ausgegangen werden könne, dass die Tage an denen er im Innendienst gearbeitet habe (bzw. Urlaubs oder Krankentage) in der Höhe der vergüteten Pauschalspesen berücksichtigt worden seien und dass die Pauschalspesen dem langjährigen Mittel der angefallenen Spesen angepasst worden seien, nichts. Bei Auslagenersätzen, sollen diese unter die Regelung des § 26 Z 2 EStG 1988 subsumiert werden, kann nach der herrschenden Lehre und ständigen Rechtsprechung auf eine jeweilige Einzelabrechnung nicht verzichtet werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. Dezember 2011