

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 7. Februar 2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 9. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, vom 29. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und vom 10. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht:

1. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden "Bf.") lebte im streitgegenständlichen Zeitraum mit seiner Familie in Adresse¹. Seine Arbeitsstätte befand sich einerseits in A, wo er als "Optical Systems Expert" unselbständig tätig war, andererseits war er in der Schweiz an einer Fachhochschule als Lehrbeauftragter unselbständig tätig.

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2013 bis 2015 machte er u.a. das Pendlerpauschale und den Pendlereuro, Kosten für die doppelte Haushaltsführung, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten sowie sonstige Ausgaben als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt vom 24. Mai 2017 ersuchte die belangte Behörde den Bf., dieser eine detaillierte Aufstellung und einen belegmäßigen Nachweis der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, einen belegmäßigen Nachweis der Einkünfte in

anderen Staaten, eine detaillierte Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten (Bezeichnung/Gegenstand, Datum und Betrag), Kopien der geltend gemachten Aufwendungen (Rechnungen und Zahlungsnachweise) und einen Nachweis, in welchem Zusammenhang die Kosten mit der beruflichen Tätigkeit stünden, zukommen zu lassen.

In seinem Antwortschreiben legte der Bf. u.a. dar, die Ausgaben für Arbeits- und Hilfsmaterial begründeten sich durch seine Forschungs- und Lehrtätigkeit als Experte und Projektmanager für Forschung und Entwicklung und die dadurch notwendigen Arbeiten an seinen Wohnadressen sowie auf Reisen. Darüber hinaus übermittelte er eine Aufstellung der angefallenen Kosten sowie Belege für einen Teil der geltend gemachten Kosten.

In Folge erließ die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide. In diesen wurden die beantragten Werbungskosten nur zum Teil anerkannt. Die belangte Behörde gewährte insbesondere die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht und das Pendlerpauschale und den Pendlereuro nur zum Teil. Da der Bf. von seinem Arbeitgeber Kostenersatz erhalten habe, seien die sonstigen geltend gemachten Werbungskosten entsprechend zu kürzen. In der Begründung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 2014 und 2015 legte die belangte Behörde zudem dar, dass eine weitere pauschale Kürzung der Werbungskosten um 30% erfolge, da eine zumindest teilweise private Nutzung nicht ausgeschlossen werden könne.

Dagegen erhob der Bf. Beschwerde und wandte sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Kürzung des Pendlerpauschales sowie der anderen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen. Die Reise zwischen dem Arbeitsort bzw. der dortigen Wohnung und dem Familienwohnsitz in B erfolge zumeist montags und freitags sowie bei anderen Terminen auch an weiteren Tagen unter der Woche (zB bei Flugreisen über B oder Terminen im B-er Raum), bei denen er üblicherweise am Vortag oder anschließend am Familienwohnsitz nächtige. Die Werbungskosten für die Arbeiten im Rahmen seiner akademischen Tätigkeit seien nicht im Rahmen seiner Anstellung beim inländischen Arbeitgeber erfolgt und deshalb auch nicht durch diesen abgegolten. Reisekosten im Zusammenhang mit Tätigkeiten für den inländischen Arbeitgeber seien im Rahmen des Dienstvertrags abgegolten und daher auch nicht in der Steuererklärung als Werbungskosten angeführt.

Mit Vorhalt vom 28. Februar 2019 ersuchte die belangte Behörde den Bf., bis zum 26. März 2019 Dienstverträge beider Dienstverhältnisse in Kopie sowie eine Bestätigung des inländischen Dienstgebers vorzulegen, für welche Aufwendungen der Bf. in den Kalenderjahren 2013 bis 2015 steuerfreie Ersätze erhalten habe. Des Weiteren wurde der Bf. ersucht darzulegen, welche Werbungskosten im Zusammenhang mit welchem Dienstverhältnis stünden, eine detaillierte Aufstellung der Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und dem Ort des Arbeitgebers sowie einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner zu übermitteln und die Umstände im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines Familienwohnsitzes zu erläutern.

Nachdem der Bf. den Vorhalt nicht fristgerecht beantwortet hatte, erließ die belangte Behörde am 8. und 10. Mai 2019 Beschwerdeentscheidungen für die Jahre 2013 und 2014, mit welchen sie die angefochtenen Bescheide zu Lasten des Bf. abänderte und insbesondere die schweizerischen Einkünfte berücksichtigte.

Mit Schriftsatz vom 13. Mai 2019 stellte der Bf. einen Vorlageantrag betreffend die Jahre 2013 und 2014. In diesem richtete er sich gegen die Streichung sämtlicher Werbungskosten sowie des Pendlerpauschales und der Kosten für die doppelte Haushaltsführung. Zugleich beantwortete er den Vorhalt vom 28. Februar 2019. Im Zuge der Beantwortung legte er u.a. dar, dass an der Arbeitsstätte des Bf. in A eine Anwesenheit von mindestens drei Stunden pro Tag bei mindestens 38,5 Stunden pro Woche erforderlich sei und dass Aufwendungen für Geschäftsreisen für den inländischen Dienstgeber direkt mit diesem verrechnet und üblicherweise über die unternehmenseigene Kreditkarte beglichen worden seien. Darüber hinaus übermittelte er den Vertrag mit dem Schweizer Dienstgeber, eine Aufteilung der Werbungskosten, Ausdrucke aus dem Pendlerrechner, ein Informationsscheiben zur Verlängerung des Jahreskarten-Abonnements der B-er Linien und eine Kopie der vorläufigen Österreich-Card der ÖBB für das Jahr 2013. Zu seinem Familienwohnsitz legte er dar, dort mit seiner in B berufstätigen Gattin sowie den gemeinsamen Kindern zu leben.

Ungeachtet des Schriftsatzes des Bf. vom 13. Mai 2019 änderte die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung vom 11. Juni 2019 auch den Einkommensteuerbescheid 2015 zu Lasten des Bf. ab. Der Bf. stellte mit Schriftsatz vom 30. Juni 2019 einen Vorlageantrag. In diesem monierte er die fehlende Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten, des Pendlerpauschales, des Pendlereuros, der doppelten Haushaltsführung und der Fahrtspesen in die Schweiz.

In Folge legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor. In ihrer Stellungnahme beantragte sie, die Miet- und Betriebskosten für die Wohnung am Ort der Arbeitsstätte im Zuge der doppelten Haushaltsführung zur Gänze sowie einen Teil der geltend gemachten Kosten für Einrichtungsgegenstände zu berücksichtigen. Was die geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel betreffe, könnten nur die Kosten für eine Festplatte sowie für einen Farblaserscanner berücksichtigt werden und mangels Nachweise im Schätzungswege EUR 50,00,-- pro Veranlagungsjahr als Kosten für Büromaterial angesetzt werden. Was die sonstigen Kosten betreffe, beantragte die belangte Behörde, im Sinne der Beschwerdeentscheidungen zu entscheiden.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. insbesondere auf, sämtliche nicht bereits der belangten Behörde übermittelten Rechnungen bzw. Zahlungsnachweise zu übermitteln, in Bezug auf jede einzelne als Werbungskosten geltend gemachte Ausgabe darzulegen und nachzuweisen, mit welcher und inwiefern sie mit der beruflichen Tätigkeit notwendig sei und ob bzw. in welchem Ausmaß auch eine private Nutzung erfolge, darzulegen und nachzuweisen, ob an den Arbeitsstätten in Österreich und in der Schweiz ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe und wie dieser ausgestattet sei und darzulegen und nachzuweisen, in welchem Ausmaß der Bf. von zu Hause aus arbeite.

In Folge legte der Bf. dem Bundesfinanzgericht dar, dass er in der Schweiz für die Arbeitstage ein Zimmer gemietet und einen temporären Arbeitsplatz habe, darüber hinaus stünden ihm die dortigen Labore zur Verfügung. Im Inland habe er einen mit einem Laptop ausgestatteten Büroarbeitsplatz sowie mehrere Labore zur Verfügung. Da diese Ausstattung nur für den inländischen Arbeitgeber verwendet werden könne, sei für seine Arbeiten für den schweizerischen Arbeitgeber ein weiterer Rechner erforderlich. Von diesem sei ihm keiner zur Verfügung gestellt worden. Das Telefon in der Schweiz sei nur am Arbeitsplatz im Labor vorhanden, die meisten Telefonate und Datenübertragungen erfolgten aber von extern über das Netz. Seine Tätigkeit für den inländischen Arbeitgeber erfordere speziell auf Grund internationaler Kontakte häufig und unregelmäßig Arbeiten frühmorgens oder bis in den Abend vor Ort sowie Reisen. An seinem Hauptwohnsitz, wo er sich üblicherweise an Wochenenden und vor bzw. nach Flugreisen aufhalte, habe er ein Arbeitszimmer, das mit einem Computer, Drucker und Datenspeicher für Bilddaten ausgestattet sei. Die Arbeit für den Schweizer Arbeitgeber erfolge zum Großteil mittels elektronischer Mittel. Die akademischen Tätigkeiten erfolgten vorwiegend frühmorgens, am Abend oder an den Wochenenden bzw. inländischen Feiertagen. Die Arbeitsaufzeichnungen des inländischen Arbeitgebers erfolgten durch Hochsicherheits-Vereinzelungsschleusen bei den Zugängen. Er notiere externe Tätigkeiten in seinem Kalender, diese würden auf Grund der pauschalen Verrechnung aber nur blockweise unterschiedlichen Projekten zugeordnet und abgespeichert werden. Tätigkeiten für den schweizerischen Arbeitgeber seien ebenfalls pauschaliert worden. Ohne ein zu jeder Zeit und Ort funktionierendes Netzwerk und die entsprechende elektronische Infrastruktur könne er seinen Beruf nicht ausüben. Im Schnitt werde diese Infrastruktur für etwa zwei Stunden pro Tag an sieben Tagen pro Woche verwendet. Die Datenleitungen würden sowohl privat als auch geschäftlich verwendet werden, allerdings würden nur die Kosten am Zweitwohnsitz geltend gemacht werden, zumal die familiäre Nutzung am Hauptwohnsitz überwiege. Darüber hinaus übermittelte der Bf. dem Bundesfinanzgericht sämtliche vorhandene Rechnungen der Jahre 2013 bis 2015. In Bezug auf sämtliche Übernachtungskosten sowie einen Teil der Fahrtkosten, die der Bf. als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen schweizerischen Einkünften des Jahres 2014 geltend machte, merkte er an, dass diese im Zuge der Suche nach einer Wohnung in der Schweiz wegen der Tätigkeit für den schweizerischen Arbeitgeber entstanden seien.

Die belangte Behörde nahm am 13. November 2019 Akteneinsicht und übermittelte am 14. November 2019 dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme. In dieser legte sie dar, die Kosten für PC, Telefon und des dazugehörigen Zubehörs abzüglich eines Privatanteils iHv 40% als Werbungskosten anzuerkennen, sofern Belege vorlägen. Auch die geltend gemachten Kosten für beruflich veranlasste Reisen könnten - sofern belegmäßig nachgewiesen - als Werbungskosten anerkannt werden. Bezüglich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung werde ausgeführt, dass es sich bei einigen Wirtschaftsgütern um jene handele, die unter § 20 EStG 1988 fielen (zB Kalligrafiestifte, Geschenk für Studenten, Fingerabschlussscanner im Wert von rund EUR 330,00,--) und deswegen diesbezüglich beantragt werde, die Beschwerde abzuweisen. Sollte es sich

um Einrichtungsgegenstände handeln, die zur üblichen Wohnungsausstattung zählten, könnten die Kosten, vorausgesetzt, sie seien belegmäßig nachgewiesen, ebenfalls als Werbungskosten anerkannt werden. Des Weiteren bleibe die belangte Behörde bei der im Vorlagebericht dargelegten Ansicht.

Das Bundesfinanzgericht forderte in Folge sowohl den Bf. als auch die belangte Behörde auf, zum vom Bundesfinanzgericht in Aussicht genommenen Abzug eines Privatanteils iHv 30% im Zusammenhang mit den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für einen PC, ein Notebook, entsprechendes Zubehör sowie Internet Stellung zu nehmen. Des Weiteren wurde der Bf. aufgefordert, zum Vorbringen der belangten Behörde betreffend das Abzugsverbot nach § 20 EStG 1988 in Bezug auf die Kosten für Kalligrafiestifte, für ein Geschenk an Studenten sowie für einen Fingerabschlussscanner Stellung zu nehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 27. November 2019 erklärte sich die belangte Behörde mit einer Schätzung des Privatanteils iHv 30% als einverstanden, auch der Bf. erhob in seiner Stellungnahme vom 29. November 2019 dagegen keine Einwände. Bezüglich des Abzugsverbots erklärte der Bf., dass nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Bewirtungskosten zum Zweck der geschäftlichen Werbung zu 50% abgezogen werden dürften. Konkret habe es sich um Verköstigungen für Sitzungsteilnehmer in Form von "österreichischen" Knabberereien sowie um Stifte gehandelt, die bei Besprechungen eingesetzt worden seien. Was das Türschloss betreffe, sei dessen Digitalisierung nach "Ungeschicken" mit zu vielen Schlüsseln im Besonderen nach Reisetätigkeiten und bei Redisposition der Reiseziele notwendig gewesen. Nichtsdestotrotz könne der Nichtabzug zu Gunsten eines schnelleren Abschlusses des Verfahrens akzeptiert werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Der Bf. war sowohl im Inland als "Optical Systems Expert" als auch in der Schweiz als Lehrbeauftragter einer Fachhochschule unselbstständig tätig.

Sein Hauptwohnsitz, an dem er mit seiner in B berufstätigen Gattin sowie den gemeinsamen vier Kindern lebte, befand sich in Adresse1. Die aus der Berufstätigkeit der Gattin des Bf. resultierenden Einkünfte betrugen im Jahr 2013 EUR 28.111,17,--, im Jahr 2014 EUR 33.096,05,-- und im Jahr 2015 EUR 33.537,38,--. Die Kinder waren während des streitgegenständlichen Zeitraums minderjährig.

Seine inländische Arbeitsstätte befand sich in A in einer Entfernung von etwa 292 km vom Hauptwohnsitz. Für die Strecke zwischen dem Hauptwohnsitz des Bf. und der Arbeitsstätte standen öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, die Fahrzeit betrug bei einem Arbeitsbeginn um 9:30 etwa vier Stunden und 46 Minuten. An der Arbeitsstätte in A war eine Anwesenheit vom mindestens drei Stunden pro Tag bei mindestens 38,5 Stunden pro Woche erforderlich. Er mietete vor Ort in unmittelbarer Nähe seiner Arbeitsstätte eine Wohnung an, von der er aus wochentags üblicherweise zu seiner inländischen Arbeitsstätte antrat. Der Bf. leistete für diese Wohnung im Jahr 2013 eine Miete iHv EUR 3.240,12,-- und in den Jahren 2014 und 2015 iHv jeweils EUR 3.266,04,--. Die jährlichen Betriebskosten betrugen im Jahr 2013 EUR 690,00,-- und in den Jahren 2014 und 2015 jeweils EUR 660,00,--. Er kehrte an den Wochenenden zu seinem Hauptwohnsitz zurück. Hatte er Flugreisen über B oder Termine im B-er Raum, übernachtete er auch wochentags an seinem Hauptwohnsitz. Somit legte er die Strecke zwischen dem Ort seiner Arbeitsstätte und demjenigen seines Hauptwohnsitzes an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurück.

Aufwendungen für Geschäftsreisen für den inländischen Dienstgeber wurden direkt mit diesem verrechnet und üblicherweise über die unternehmenseigene Kreditkarte beglichen. Sein inländischer Arbeitgeber stellte dem Bf. einen mit einem Notebook ausgestatteten Büroarbeitsplatz sowie Labore zur Verfügung. In der Schweiz stand dem Bf. ein Telefon am Arbeitsplatz im Labor zur Verfügung.

Im Jahr 2013 fielen beim Bf. die folgenden weiteren Kosten an, die er als Werbungskosten geltend machte:

Position	geltend gemacht als	Betrag in EUR
4.9.2013, Akku für iPad	Arbeitsmittel	34,00,--
20.4.2013, Dockingstation für Telefon	Arbeitsmittel	76,07,--
18.1.2013, Farblaserscanner	Arbeitsmittel	456,89,--
31.5.2013, Festplatte	Arbeitsmittel	380,86,--
21.12.2013, Fritzting Creator Kit ohne Arduino	Arbeitsmittel	94,63,--
21.9.2013, Gepäckträgerverbreiterung für Fahrradtransport	Arbeitsmittel	18,99,--
18.1.2013, Hülle für Telefon	Arbeitsmittel	16,97,--
12.3.2013, jouh twinet Internetgebühr	Arbeitsmittel	107,64,--
18.1.2013, Kabeladapter für Telefon	Arbeitsmittel	6,99,--
8.10.2013, Klappständer für iPad	Arbeitsmittel	45,20,--
21.9.2013, Klappständer für iPad und Tablet-PC	Arbeitsmittel	6,20,--
14.12.2013, Kleber	Arbeitsmittel	5,95,--

23.12.2013, Ladegerät für Telefon	Arbeitsmittel	15,99,--
25.8.2013, Ladegerät für Telefon	Arbeitsmittel	62,40,--
30.12.2013, Ladegerät und Taschenlampe für Telefon	Arbeitsmittel	13,99,--
11.9.2013, LED-Lampen	Arbeitsmittel	85,70,--
25.10.2013, MUV. MUUSC0060 Apple, Telefonzubehör	Arbeitsmittel	17,99,--
18.4.2013, Netzteil und Ladekabel für Telefon	Arbeitsmittel	11,70,--
15.11.2013, Uhrenradio mit Projektor	Arbeitsmittel	43,60,--
21.9.2013, Repeater	Arbeitsmittel	39,00,--
16.12.2013, Taschenmesser	---	67,51,--
15.6.2013, Spanngurt für Radtransport	Arbeitsmittel	46,18,--
18.1.2013, Tobit Playmate MP3 Kopfhörer	Arbeitsmittel	47,38,--
23.12.2013, Universalladegerät für Telefon	Arbeitsmittel	32,69,--
23.12.2013, USB Universalladegerät	Arbeitsmittel	16,70,--
14.12.2013, Voltkraft Digital Multimeter und LED-Kreativ-Set	---	28,94,--
20.4.2013, Samsung Original Universaldockingstation und S Pen mit Bluetooth Freisprechfunktion	Arbeitsmittel	76,07,--
28.12.2013, Sennheiser Sports Headset zum Telefonieren	Arbeitsmittel	50,50,--
25.8.2013, 3 in 1 Mini Display Port (PC Zubehör)	Arbeitsmittel	11,90,--
21.2.2013, Deckenleuchte	doppelte Haushaltsführung	76,90,--
14.10.2013, Mistkübel	doppelte Haushaltsführung	20,43,--
14.10.2013, Türöffner	doppelte Haushaltsführung	23,00,--
14.10.2013, Wäscheständer	doppelte Haushaltsführung	63,90,--
23.10.2013, WC-Sitz	doppelte Haushaltsführung	39,19,--
4.9.2013, Akku für Staubsaugerroboter	doppelte Haushaltsführung	34,00,--
27.7.2013, isol. Anstrich für Wandausbesserung	doppelte Haushaltsführung	7,99,--
26.7.2013, Saltech Siedegewerbe Reparaturmaterial Gips	doppelte Haushaltsführung	19,98,--
7.9.2013, Halogenlampe	doppelte Haushaltsführung	21,90,--
26.11.2013, Zuschnitt aus Acrylglas, Regaltrennplatte	doppelte Haushaltsführung	17,16,--
4.9.2013, Abo für "Spektrum der Wissenschaft"	Fachliteratur	92,40,--
29.11.2013, Die elektronische Welt mit Arduino entdecken	Fachliteratur	94,93,--
10.7.2013, Flugticket Düsseldorf-München (Messe)	Reisekosten	20,50,--

29.5.2013, Taxi	Reisekosten	10,00,--
24.8.2013, Portogebühren Post	sonstige Werbungskosten	0,62,--

Des Weiteren fielen bei ihm im Jahr 2013 die folgenden Kosten an, welche er im Zusammenhang mit seinen schweizerischen Einkünften geltend machte:

Position	Geltend gemacht als	Betrag in CHF oder EUR
3.6.2013, Übernachtung	Wohnkosten	CHF 700,00,-- (EUR 630,31,--)
10.4.2013, Ticket C D	Fahrtkosten	CHF 7,00,-- (EUR 6,31,--)
10.4.2013, Ticket D	Fahrtkosten	CHF 2,30,-- (EUR 2,09,--)
31.5.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 2,30,-- (EUR 2,09,--)
31.5.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 2,30,-- (EUR 2,09,--)
30.5.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 7,00,-- (EUR 6,31,--)
31.5.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 7,00,-- (EUR 6,31,--)
31.5.2013, Ticket C E	Fahrtkosten	EUR 36,00,--
29.5.2013, Ticket C E	Fahrtkosten	EUR 36,00,--
29.5.2013, Ticket E D	Fahrtkosten	EUR 55,20,--
4.11.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 15,60,-- (EUR 14,08,--)
4.11.2013, Billett	Fahrtkosten	CHF 15,60,-- (EUR 14,08,--)
3.11.2013, Billett	Fahrtkosten	EUR 2,80,--
3.11.2013, Ticket D via C	Fahrtkosten	CHF 33,50,-- (EUR 30,18,--)

Im Jahr 2014 fielen beim Bf. die folgenden Kosten an, die er als Werbungskosten geltend machte:

Position	Betrag in EUR
27.11.2014, Mannerschnitten (Reisegeschenk)	11,90,--
24.12.2014, Stifte (Büromaterial)	9,99,--
24.12.2014, Kalligrafiestifte	30,59,--
24.12.2014, Stifte (Rep.Material)	5,99,--
24.12.2014, Batterien (Rep.Material)	15,98,--

15.11.2014, Speicherkarte (Rep.Material)	16,90,--
22.11.2014, Akku (Rep.Material)	21,98,--
13.11.2014, USB-Ladegerät (Rep.Material)	13,05,--
1.12.2014, Ersatzminen (Rep.Material)	17,49,--
28.11.2014, Prozessor	266,90,--
11.1.2014, Festplatten	223,80,--
10.9.2014, Büromaterial	2,09,--
10.4.2014, jouh twinet Internetgebühr	107,64,--
19.7.2014, Sat-Kabel	6,49,--
3.10.2014, Billett (Büromaterial)	3,25,--
29.7.2014, PC Tastatur	90,74,--
23.10.2014, USB-Kabel und Headset	67,28,--
2.6.2014, Kabel für Monitor	19,70,--
10.6.2014, PC+Zubehör	976,79,--
13.6.2014, Flachband (Anschlusskabel PC)	17,90,--
5.7.2014, Batterien	4,19,--
19.6.2014, Brille für 3D-Projektion	97,90,--
19.6.2014, PC Kabel	16,18,--
2.8.2014, Tasche für Telefon	31,00,--
12.10.2014, Taxi	10,00,--
2.6.2014, Schukoverlängerung/Kabel	8,23,--
17.5.2014, LED-Birnen	29,98,--
17.5.2014, Magnetschnapper und Schleifpapier (Installation für Insektenschutz)	19,15,--
12.5.2014, Tintenroller	28,20,--
7.6.2014, Beamer	599,00,--
30.12.2014, Bettwäsche (doppelte Haushaltsführung)	14,99,--
7.7.2014, elektronisches Türschloss/Fingerscanner (doppelte Haushaltsführung)	331,50,--
21.5.2014, Sonnenrollos (doppelte Haushaltsführung)	39,86,--
2.5.2014, Schuhschränke (doppelte Haushaltsführung)	39,98,--
17.4.2014, Schuhschränke (doppelte Haushaltsführung)	64,98,--

5.6.2014, Tablet	388,00,--
5.6.2014, USB-Stick	19,00,--
5.6.2014, USB-Stick	10,00,--

Des Weiteren fielen bei ihm im Jahr 2014 die folgenden Kosten an, welche er im Zusammenhang mit seinen schweizerischen Einkünften geltend machte:

Position	Betrag in CHF oder EUR
10.9.2014, KFZ-Miete für Geschäftsreise	CHF 48,60,--
11.8.2014, Ticket Schweiz	CHF 2,30,--
26.9.2014, Übernachtung D	CHF 88,00,--
25.9.2014, Übernachtung Frankreich	EUR 140,00,--
25.9.2014, Ticket G-D	EUR 27,00,--
26.9.2014, Ticket F-B	EUR 64,00,--
26.9.2014, Ticket D-F	CHF 35,50,--
23.8.2014, Fahrkarte Geschäftsreise Finnland	EUR 60,00,--
10.8.2014, Übernachtung	CHF 280,00,--
Juni bis Oktober 2014, diverse Tickets Schweiz	CHF 22,80,--
6.10.2014, Übernachtung Schweiz	CHF 64,00,--

Davon gilt in Bezug auf die Fahrkarten im Wert von CHF 22,80,-- sowie in Bezug auf sämtliche Übernachtungskosten, dass diese im Zusammenhang mit der Suche nach einer Wohnung in der Schweiz wegen der Tätigkeit des Bf. für den schweizerischen Arbeitgeber standen.

Im Jahr 2015 fielen beim Bf. die folgenden Kosten an, die er als Werbungskosten geltend machte:

Position	Betrag in EUR
2.1.2015, Kleber (Arbeitsmittel am zweiten Arbeitsplatz)	5,99,--
2.1.2015, Halogenlampe und Stecker (Arbeitsmittel am zweiten Arbeitsplatz)	23,16,--

15.1.2015, Fahrradbrille	267,96,--
2.2.2015, Speicherplatz für Bilddaten für PC (Arbeitsplatz)	248,29,--
2.2.2015, Kabel für PC (Arbeitsplatz)	337,99,-
16.3.2015, Porto	9,92,--
25.4.2015, Klinkenstecker/Verbindung zu Headset (Arbeitsplatz)	1,89,--
11.4.2015, Stecker (Arbeitsplatz)	8,12,--
11.4.2015, Druckerzubehör (Arbeitsplatz)	24,99,--
17.4.2015, Toner (Arbeitsplatz)	64,27,--
14.12.2015, Faltbrett (Arbeitsplatz)	6,59,--
15.8.2015, Bodenständler für Tablet (Arbeitsplatz)	83,65,--
12.12.2015, Spagat für Arbeitsplatz	7,90,--
26.12.2015, Router für Arbeitsplatz	159,95,--
1.10.2015, Notebook (Arbeitsplatz)	376,90,--
28.8.2015, Porto	6,99,--
14.11.2015, Büromaterial für Arbeitsplatz	14,57,--
28.11.2015, Kerzen und Alugriffe	26,96,--
21.12.2015, Festplatte (Arbeitsplatz)	192,90,--
15.6.2015, Tischventilator	59,70,--
27.3.2015, Hülle für iPhone	17,95,--
17.2.2015, Hülle für iPhone	12,99,--
15.6.2015, Fernbedienung für Projektor (Arbeitsplatz)	15,99,--
17.11.2015, Telefonladekabel für Arbeitsplatz	10,77,--
14.12.2015, Stablampe zum Radfahren	38,45,--
14.12.2015, Kartenleser Smartphone/Tablet für Arbeitsplatz	9,07,--
23.10.2015, Schutzhüllen für iPhone	29,45,--
13.12.2015, Ladegerät für Batterien und Upgrade-Modul Taschenlampe	70,78,--
8.11.2015, Ladegeräte	29,98,--
10.1.2015, Insektenschutz für Zweitwohnsitz	44,99,--
10.1.2015, Transportmaterial für Zweitwohnsitz	49,99,--
17.1.2015, Schuhabtropfwanne und Klobürste für Zweitwohnsitz	28,25,--

6.2.2015, Steckdosen für Zweitwohnsitz	13,90,--
28.3.2015, Türschließer für Zweitwohnsitz	24,99,--
30.3.2015, Verdunkelungsrollo für Zweitwohnsitz	35,97,--
14.6.2015, Sonnenschutzrollo für Zweitwohnsitz	51,86,--
15.6.2015, Magnetband für Insektentür an Zweitwohnsitz	30,90,--
15.6.2015, Tubenentleerer für Zweitwohnsitz	11,02,--
30.12.2015, Seifenspender für Zweitwohnsitz	57,50,--
24.10.2015, Bohrmaschine und Bohrsatz für Zweitwohnsitz	93,89,--
31.10.2015, LED-Lampe für Zweitwohnsitz	31,27,--
10.10.2015, LED-Röhre für Zweitwohnsitz	39,90,--
13.4.2015, Thermorollo für Zweitwohnsitz	59,97,--
10.4.2015, Klemmfix Thermorollo für Zweitwohnsitz	62,80,--
15.6.2015, Schuhreinigungsmittel für Zweitwohnsitz	14,70,--
16.8.2015, LED-Lampe für Zweitwohnsitz	2,95,--

Des Weiteren fielen bei ihm im Jahr 2015 die folgenden Kosten an, welche er im Zusammenhang mit seinen schweizerischen Einkünften geltend machte:

Position	Betrag in CHF oder EUR
12.1.2015, Billet	CHF 8,80,--
12.1.2015, Billet	CHF 8,80,--
22.4.2015, Billet	CHF 27,50,--
22.4.2015, Jahreskarte D	CHF 150,00,--
25.11.2015, Telefonrechnung SKYPE	EUR 10,00,--
22.12.2015, Telefonrechnung SKYPE	EUR 25,00,--
5.10.2015, Flugticket B-C	EUR 178,98,--

Die oben genannten Kosten für den PC, das Notebook, das entsprechend Zubehör sowie Internet betrafen nur diejenigen, die am Zweitwohnsitz anfielen, wobei sowohl eine berufliche als auch eine private Nutzung erfolgte. Am Familienwohnsitz überwog die private Nutzung.

2. Beweismwürdigung

Dass sich der Hauptwohnsitz des Bf. während des gesamten streitgegenständlichen Zeitraums in Adresse1 befand und seine Gattin in B berufstätig war, konnte der Bf. im Zuge des Beschwerdeverfahrens auch aus Sicht der belangten Behörde glaubhaft darlegen und ist daher unstrittig. Unstrittig ist auch seine Berufstätigkeit sowohl in der Schweiz als auch in A, wo ihm eine Mietwohnung zur Verfügung stand, für die er die Kosten trug. Die Höhe der Einkünfte der Gattin des Bf. sowie das Alter der Kinder in den streitgegenständlichen Jahren sind aus dem Abgabensinformationssystem ersichtlich.

Die Häufigkeit der Fahrten des Bf. zwischen A und seinem Hauptwohnsitz ergibt sich aus seinem nicht bestrittenen Vorbringen. Das Ausmaß der erforderlichen Anwesenheit an der Arbeitsstätte in A sowie die Abrechnung der Aufwendungen für Geschäftsreisen für den inländischen Dienstgeber direkt mit diesem ergibt sich aus dessen Vorhaltsbeantwortung.

Dass dem Bf. in den Jahren 2013, 2014 und 2015 die aufgelisteten weiteren Kosten entstanden, die er als Werbungskosten geltend machte, wird auf Grund der von ihm vorgelegten lesbaren Kopien von Rechnungen bzw. Kontoauszügen als erwiesen angenommen, aus denen das Jahr der Rechnung hervorgeht. Soweit aus den vorgelegten Rechnungen die vom Bf. behaupteten Leistungen nicht erkennbar hervorgehen, konnten diese seitens des Bundesfinanzgerichts nicht berücksichtigt werden.

Dass die vom Bf. geltend gemachten Kosten für den PC, das Notebook, das entsprechende Zubehör sowie Internet nur diejenigen am Zweitwohnsitz betrafen, geht seinem unbestrittenen Vorbringen in seinem Schriftsatz vom 10. September 2019 hervor, wonach ein funktionierendes Netzwerk und die entsprechende elektronische Infrastruktur für die Ausübung seines Berufs notwendig seien, er die Datenleitungen an seinen beiden Wohnsitzen sowohl beruflich als auch privat nutze, aber er nur die Kosten am Zweitwohnsitz geltend mache, da die private Nutzung am Familienwohnsitz überwiege.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Abänderung

3.1.1. Doppelte Haushaltsführung und Übernachtungskosten

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen

dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, ist nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum derartige Aufwendungen dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass diese so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung oder einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners ergeben (vgl. etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; 27.2.2008, 2005/13/0037); die Unzumutbarkeit ist aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Auf Grund der Distanz zwischen dem Ort des Familienwohnsitzes des Bf. und demjenigen der Beschäftigung ist unstrittig, dass ihm die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden konnte. Es steht ebenso fest, dass die Gattin des Bf. in den Streitjahren Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielte, die nicht bloß ein untergeordnetes Ausmaß aufwies (vgl. dazu etwa VwGH 24.4.1996, 96/15/0006), was die Verlegung des ständigen Wohnsitzes nach A unzumutbar machte.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen somit unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Bf. dadurch erwuchsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen musste (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Bf. für eine zweckentsprechende Unterkunft (vgl. VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) für sich allein aufwenden musste. Die Höhe der vom Bf. geleisteten Miete entspricht einer solchen für eine zweckentsprechende Unterkunft. Deshalb werden die Kosten für die Miete und die damit zusammenhängenden Betriebskosten als Werbungskosten anerkannt.

Darüber machte der Bf. im Rahmen der doppelten Haushaltsführung Kosten für diverse Haushaltsgegenstände geltend. Einrichtungsgegenstände können als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die in den Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfs liegen (*Zorn/Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 4 Tz 366). Diese maßgebliche Grenze wird überschritten, wenn es sich der Sache nach um Repräsentationsaufwand im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handelt (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0162). Unter Repräsentationsaufwand sind Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt, zu verstehen (*Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20 Tz 18).

Von den für das Jahr 2013 geltend gemachten Ausgaben für die Unterkunft werden sämtliche als Werbungskosten anerkannt. Dem Einwand der belangten Behörde, dass die geltend gemachten Kosten iHv EUR 23,00,-- für den Türöffner nicht anzuerkennen seien, da sie nicht zur üblichen Wohnungsausstattung gehörten, kann nicht gefolgt werden, da nicht erkennbar ist, inwieweit es sich hierbei um Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handeln sollte.

Von den für das Jahr 2014 geltend gemachten weiteren Kosten für die doppelte Haushaltsführung werden ebenfalls sämtliche Kosten als Werbungskosten anerkannt. Die belangte Behörde legte nicht dar, weshalb die Kosten für das elektronisches Türschloss (Fingerscanner) als Repräsentationsaufwand zu werten seien. Im Ergebnis wird ihrem Vorbringen nicht gefolgt, dass die Kosten dafür unter § 20 EStG 1988 fallen.

Von den für das Jahr 2015 geltend gemachten weiteren Kosten werden diejenigen für das Transportmaterial, das Schuhreinigungsmittel, die Bohrmaschine und den Bohrersatz nicht als Werbungskosten anerkannt, da es sich bei den genannten Gegenständen nicht um Einrichtungsgegenstände handelt.

Im Ergebnis werden die folgenden Kosten für die streitgegenständlichen Jahre als Werbungskosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung anerkannt:

2013

Ausgaben doppelte Haushaltsführung	Beträge in EUR
Miete	3.240,12,--
Betriebskosten	690,00,--
Deckenleuchte	76,90,--
Wäscheständer	63,90,--
WC-Sitz	39,19,--
Mistkübel	20,43,--
Türöffner	23,00,--
Akku für Staubsaugerroboter	34,00,--
Halogenlampe	21,90,--
Regaltrennplatte	17,16,--
Anstrich zur Wandausbesserung	7,99,--
Reparaturmaterial Gips	19,98,--
insgesamt	4.254,57,--

2014

Ausgaben doppelte Haushaltsführung	Beträge in EUR
Miete	3.266,04,--
Betriebskosten	660,00,--
Material für Installation Insektenschutz	19,15,--
Bettwäsche	14,99,--
elektronisches Türschloss/Fingerscanner	331,50,--
Sonnenrollos	39,86,--
Schuhschränke	39,98,--
Schuhschränke	64,98,--
insgesamt	4.436,50,--

2015

Ausgaben doppelte Haushaltsführung	Beträge in EUR
Miete	3.266,04,--
Betriebskosten	660,00,--
Insektenschutz	44,99,--
Schuhabtropfwanne und Klobürste	28,25,--
Steckdosen	13,90,--
Türschließer	24,99,--
Verdunkelungsrollo	35,97,--
Sonnenschutzrollo	51,86,--
Magnetband für Insektentür	30,90,--
Tubenentleerer	11,02,--
Seifenspender	57,50,--
LED-Lampe	31,27,--
LED-Röhre	39,90,--
Thermorollo	59,97,--
Klemmfix Thermorollo	62,80,--
LED-Lampe	2,95,--

insgesamt	4.422,31,--
-----------	-------------

Darüber hinaus machte der Bf. Übernachtungskosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter in der Schweiz geltend, die er belegmäßig nachwies.

Art. 15 Abs. 1 des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz (im Folgenden "DBA-Schweiz") sieht vorbehaltlich hier nicht anzuwendender Bestimmungen vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Da der Bf. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland hatte, gilt er als im Inland ansässig. Da er seine Tätigkeit als Lehrbeauftragter zumindest zum Teil in der Schweiz ausübte, steht somit der Schweiz ein Besteuerungsrecht an den daraus bezogenen Vergütungen des Bf. zu.

Nach Art. 23 Abs. 2 darf Österreich diese Einkünfte besteuern und rechnet auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht. Dies hat zur Folge, dass diese Einkünfte nach inländischem Recht zu ermitteln sind.

Dementsprechend werden die geltend gemachten Übernachtungskosten für das Jahr **2013 iHv EUR 630,31,--** bei den schweizerischen Einkünften als Werbungskosten berücksichtigt.

Anderes gilt hingegen für die geltend gemachten Übernachtungskosten für das Jahr 2014, die im Zusammenhang mit einer Suche nach einer Wohnung in der Schweiz wegen der dortigen Tätigkeit des Bf. standen. In seinem Erkenntnis vom 26.5.1999, 94/13/0058, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel nicht als Werbungskosten anzuerkennen, wenn diese lediglich Konsequenz aus der (freiwilligen) Aufgabe des dahin bestehenden Dienstverhältnisses waren. Vor dem Hintergrund, dass der Bf. lediglich das bisherige Dienstverhältnis zum inländischen Arbeitgeber allenfalls freiwillig beendet hätte, ohne in der Schweiz ein neues Dienstverhältnis zu begründen, wird daher die Anerkennung der geltend gemachten Kosten als Werbungskosten versagt, zumal die vom Bf. geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit einem geplanten, aber nicht realisierten Umzug standen.

3.1.2. Pendlerpauschale, Pendlereuro und sonstige Fahrtkosten

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für deren Berücksichtigung gilt nach lit. a, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten sind. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG

1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsatzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Lit e. 1. Teilstrich bestimmt, dass dann, wenn der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt, das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zusteht. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Da keine Kosten für Familienheimfahrten berücksichtigt werden und der Bf. die Strecke zwischen dem Ort seiner Arbeitsstätte und demjenigen seines Familienwohnsitzes an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurücklegte, steht ihm ein aliquotes Pendlerpauschale zu.

Maßgeblich für die Höhe des Pendlerpauschales sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und lit. d die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug etwa 292 km. Für das Jahr **2013** gab der Bf. im ausgedruckten Formular zum Pendlerrechner an, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke für ihn möglich und zumutbar gewesen sei. Somit ergibt sich nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ein Pendlerpauschale iHv EUR 2.016,00,--. Da er die Strecke an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurücklegte, ist dieser Betrag nach lit. e erster Teilstrich um ein Drittel zu kürzen und beträgt somit **EUR 1.344,00,--**.

Für die Jahre ab 2014 gab der Bf. hingegen an, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar gewesen sei. Für diese Jahre ist die Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013, maßgeblich. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 dieser Verordnung liegt eine Unzumutbarkeit vor, wenn zumindest für die Hälfte der Entfernung kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht, der Steuerpflichtige über einen Ausweis gemäß § 29 StVO verfügt oder die Unzumutbarkeit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass eingetragen ist. Da keiner dieser Fälle auf den Bf. zutrifft, kommt Z 2 lit. b zum Tragen, wonach bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar ist. Somit ergibt sich nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ein Pendlerpauschale iHv EUR 3.672,00,--. Da der Bf. die Strecke an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurücklegte, ist dieser Betrag nach lit. e erster Teilstrich um ein Drittel zu kürzen und beträgt somit für die Jahre **2014 und 2015 jeweils EUR 2.448,00,--**.

Für sämtliche streitgegenständlichen Jahre beträgt der um ein Drittel gekürzte Pendlereuro nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 **jeweils EUR 389,33,--** ($292 \text{ km} * 2 * 2/3$).

Darüber hinaus machte der Bf. Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter in der Schweiz geltend. In Bezug auf diese Kosten brachte der Bf. nicht vor, dass diese einen Anspruch auf ein (weiteres) Pendlerpauschale begründen

würden. Da nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 mit dem Verkehrsabsatzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind, besteht kein Spielraum für eine gesonderte Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der schweizerischen Tätigkeit geltend gemachten Fahrtkosten als Werbungskosten.

3.1.3. Arbeitsmittel

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten *"Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung)."*

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen oder Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042).

Der Bf. machte für den streitgegenständlichen Zeitraum Kosten für einen PC, ein Notebook, entsprechendes Zubehör sowie Internet geltend. Er führte an, dass er im Zusammenhang mit seiner unselbständigen Tätigkeit für seinen inländischen Arbeitgeber einer Dienstzeiterfassung unterliege, die durch Hochsicherheits-Vereinzelungsschleusen erfolge, für seinen inländischen Arbeitgeber Dienstreisen unternehme und externe Tätigkeiten in seinen Kalender notiere, die blockweise Projekten zugeordnet würden. Darüber hinaus stelle ihm sein inländischer Arbeitgeber ein Notebook zur Verfügung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042) gilt, dass dann, wenn Arbeitnehmer einer konkreten Dienstzeiterfassung unterliegen, es ihnen obliegt darzulegen, dass sie dienstliche Tätigkeiten im einen nennenswerten Ausmaß außerhalb der Dienstzeit verrichten, und entsprechende Nachweise zu erbringen. Der Bf. legte weder dar, inwiefern er außerhalb seiner inländischen Arbeitsstätte Tätigkeiten für seinen inländischen Dienstgeber verrichtete, für die er den PC, das (neben dem zur Verfügung stehenden Dienstnotebook zusätzliche) Notebook, das entsprechende Zubehör sowie eine Internetverbindung benötigte, noch legte er entsprechende Nachweise vor. Daher ist es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, die entsprechenden vom Bf. geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen aus dem Inland stammenden Einkünften anzusetzen.

Im Zusammenhang mit seinen aus der Schweiz stammenden Einkünften legte er dar, dass ihm sein schweizerischer Arbeitgeber keinen Rechner zur Verfügung gestellt habe und er seine akademischen Tätigkeiten vorwiegend frühmorgens, am Abend oder an den Wochenenden bzw. inländischen Feiertagen durchgeführt habe. Es erscheint glaubhaft, dass der Bf., der sich nur gelegentlich zwecks Erfüllung seines Lehrauftrags in der Schweiz aufhielt, sich im Inland auf diese Tätigkeit vorbereitete und dafür einen PC, ein Notebook, entsprechendes Zubehör und eine Internetverbindung benötigte. Daher können die dafür geltend gemachten und nachgewiesenen Aufwendungen als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen aus der Schweiz stammenden Einkünften berücksichtigt werden.

Das gleiche gilt für die Kosten, die der Bf. für Büromaterial geltend machte. Nur hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Kalligrafiestifte wird der belangten Behörde gefolgt und die Anerkennung als Werbungskosten versagt. Laut www.duden.de wird Kalligrafie als die *"Kunst des Schönschreibens"* beschrieben. Weshalb der Bf. als "Optical Systems Expert" und Lehrbeauftragter einer Fachhochschule dafür entsprechendes Material benötigte und - wie von ihm in seiner Stellungnahme vom 29. November 2019 dargelegt - bei Besprechungen gerade solche Stifte eingesetzt haben soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Ebenfalls nicht anerkannt werden können die vom Bf. geltend gemachten Telefonkosten und in Folge die Kosten für Telefonzubehör, da der Bf. die berufliche Veranlassung der Telefonate, die er lediglich durch zwei SKYPE-Telefonrechnungen des Jahres 2015 iHv insgesamt EUR 35,00,-- belegte, nicht darlegte. Auch die belangte Behörde legte nicht dar, weshalb sie die vom Bf. geltend gemachten Kosten für Telefonzubehör als Werbungskosten anerkennen würde. Aus demselben Grund wird auch die Anerkennung der Kosten des Bf. für sonstige elektronische Geräte einschließlich Zubehör sowie für sonstige Gegenstände, die er als solche für Arbeitsmittel geltend machte, versagt.

Somit können die Ausgaben für die folgenden Arbeitsmittel als Werbungskosten Berücksichtigung finden:

2013

Position	Betrag in EUR
Farblaserscanner, 1. Teil	456,89,--/3 = 152,30,--
Festplatte	380,86,--
Kleber (Büromaterial)	5,95,--
Repeater	39,00,--
3 in 1 Mini Display Port (PC Zubehör)	11,90,--

Internetgebühr	107,64,--
insgesamt	697,65,--

2014

Position	Betrag in EUR
Farblaserscanner, 2. Teil	456,89,--/3 = 152,30,--
Stifte (Büromaterial)	9,99,--
Stifte (Büromaterial)	5,99,--
Ersatzminen (Büromaterial)	17,49,--
Prozessor	266,90,--
Festplatten	223,80,--
Büromaterial	2,09,--
Billett (Büromaterial)	3,25,--
PC Tastatur	90,74,--
USB-Kabel und Headset	67,28,--
Kabel für Monitor	19,70,--
PC+Zubehör, 1. Teil	976,79,--/3 = 325,60,--
Flachband (Anschlusskabel PC)	17,90,--
PC Kabel	16,18,--
Tintenroller (Büromaterial)	28,20,--
Internetgebühr	107,64,--
insgesamt	1.355,05,--

2015

Position	Betrag in EUR
Farblaserscanner, 3. Teil	456,89,--/3 = 152,30,--
PC+Zubehör, 2. Teil	976,79,--/3 = 325,60,--
Kleber (Büromaterial)	5,99,--
Speicherplatz für Bilddaten für PC (Arbeitsplatz)	248,29,--
Kabel für PC (Arbeitsplatz)	337,99,-

Klinkenstecker/Verbindung zu Headset (Arbeitsplatz)	1,89,--
Stecker (Arbeitsplatz)	8,12,--
Druckerzubehör (Arbeitsplatz)	24,99,--
Toner (Arbeitsplatz)	64,27,--
Router für Arbeitsplatz	159,95,--
Notebook (Arbeitsplatz)	376,90,--
Büromaterial für Arbeitsplatz	14,57,--
Festplatte (Arbeitsplatz)	192,90,--
insgesamt	1.913,76,--

In ihren angefochtenen Bescheiden der Jahre 2014 und 2015 schied die belangte Behörde in Bezug auf die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben einen Privatanteil iHv 30% aus. Zwar wandte sich der Bf. in seiner Beschwerde gegen diese Kürzung der Werbungskosten, machte jedoch in Bezug auf die Kosten für den PC, das Notebook, das entsprechende Zubehör und Internet nicht glaubhaft, dass entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung keinerlei private Nutzung erfolgt sei. Deshalb und da er gegenüber dem Bundesfinanzgericht selbst einräumte, Datenleitungen auch privat genutzt zu haben, ohne nähere Angaben zum Ausmaß der privaten Nutzung zu machen, wird hinsichtlich dieser Kosten den angefochtenen Bescheiden der Jahre 2014 und 2015 gefolgt und ein Privatanteil iHv 30% ausgeschieden. Erst in ihrer Stellungnahme vom 14. November 2019 brachte die belangte Behörde vor, dass ein Privatanteil iHv 40% abzuziehen sei. Weshalb sie sich abweichend von den angefochtenen Bescheiden der Jahre 2014 und 2015 für eine Erhöhung des Privatanteils aussprach, legte sie nicht dar. Vor dem Hintergrund, dass der Bf. lediglich die Kosten am Zweitwohnsitz geltend machte, da am Familienwohnsitz die private Nutzung überwog, erscheint es dem Bundesfinanzgericht jedoch sachgerecht, den geschätzten Privatanteil bei 30% zu belassen und nicht weiter zu erhöhen. Im Übrigen erklärten sich sowohl die belangte Behörde als auch der Bf. in ihren Stellungnahmen vom 27. und 29. November 2019 damit einverstanden, einen Privatanteil iHv 30% zum Abzug zu bringen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Büromaterial wird keine Kürzung vorgenommen. Somit werden für den streitgegenständlichen Zeitraum Werbungskosten in folgender Höhe anerkannt:

2013: EUR 691,70,-- x 0,7 + EUR 5,95,-- = **EUR 490,14,--**

2014: EUR 1.288,04,-- x 0,7 + EUR 67,01,-- = **EUR 968,01,--**

2015: EUR 1.907,77,-- x 0,7 + EUR 5,99,-- = **EUR 1.341,43,--**

Da der Bf. seine Tätigkeit für den schweizerischen Arbeitgeber zum Teil im Inland ausübte, ist zu berücksichtigen, dass der Schweiz das Besteuerungsrecht an den schweizerischen Einkünften nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz nur insoweit zusteht, als die schweizerischen Vergütungen auf Tätigkeiten entfallen, die tatsächlich in der Schweiz ausgeübt wurden. Dies ist aus inländischer Sicht für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags der in der Schweiz entrichteten Steuern maßgeblich. Da dieser jedoch keinesfalls überschritten wird und keine Anhaltspunkte dafür bestehen, in welchem Ausmaß der Bf. im Inland Tätigkeiten für den schweizerischen Arbeitgeber ausübte, unterbleibt eine Aufteilung der aus der Schweiz stammenden Vergütungen auf im Inland und in der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten.

3.1.4. Fachliteratur

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird durch die Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt. Dies führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. 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 (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154; vgl. auch Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 4 Rz 330).

Der Bf. machte Kosten für ein Abonnement für die Zeitschrift *"Spektrum der Wissenschaft"* als Werbungskosten für Fachliteratur geltend. Die letzten Titelthemen dieser Zeitschrift waren laut eigener Homepage (www.spektrum.de) die Folgenden: *"Künstliches Leben"* (9/19), *"Weltformel ohne Quantengravitation"* (8/19), *"Neustart der Gentherapie"* (7/19), *"Exotische neue Mathematik"* (6/19) und *"Warum sterben die Insekten?"* (5/19). Diese breit gefächerten Inhalte aus verschiedenen naturwissenschaftlichen Bereichen, die Erhältlichkeit der Zeitschrift u.a. im Bahnhofsbuchhandel sowie die auf der Homepage beschriebenen Angebote für Schulen weisen darauf hin, dass sich die Zeitschrift an einen wissenschaftlich interessierten, aber nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit richtet. Deshalb und da der Bf. den Zusammenhang der als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für das Abonnement mit seiner beruflichen Tätigkeit nicht nachwies, ist die Anerkennung als Werbungskosten für Fachliteratur zu versagen.

Ebenfalls machte der Bf. Kosten für *"Die elektronische Welt mit Arduino entdecken"* als Werbungskosten für Fachliteratur geltend. Auf www.amazon.de wird das Werk wie folgt beschrieben:

"Die Arduino-Plattform hat der Do-It-Yourself-Bewegung eine Frischzellenkur verpasst. Der kleine, leistungsfähige Mikrocontroller mit seiner leicht zu verstehenden

Entwicklungsumgebung ist aus der Elektronikwelt nicht mehr wegzudenken. In unzähligen Projekten, in denen elektronisch gesteuert und gemessen wird, kommt der Single-Board-Computer Arduino zum Einsatz, Hunderttausende von konkreten Software-Lösungen stehen für jeden zugänglich und unter freier Lizenz zur Verfügung. Arduino kann jeder [sic!] Der Arduino ist leicht zu programmieren. Elektronische Zusatzteile wie LCDs, Sensoren und Motoren können einfach an das Arduino-Board angeschlossen und kontrolliert werden. Die ersten Schritte sind leicht zu gehen. Um das Board jedoch für praktisch alle Steuerungsvorgänge des Alltags zu nutzen, ist ein solides elektronisches Grundwissen hilfreich [...] Mit diesem Buch lernst du den Arduino Schritt für Schritt kennen. Gleichzeitig erhältst du eine fundierte Einführung in die faszinierende Welt der Elektronik. Spielerisch und durch viele alltagsnahe Beispiele illustriert, lernst du die physikalischen Grundlagen kennen [...]"

Insbesondere der Hinweis in dieser Beschreibung, dass das Werk eine Einführung in die Elektronik vermittele, lässt darauf schließen, dass es sich nicht an ein Fachpublikum richtet, sondern an einen interessierten, aber nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit. Deshalb und da der Bf. den Zusammenhang der als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für das Werk mit seiner beruflichen Tätigkeit nicht nachwies, ist die Anerkennung als Werbungskosten für Fachliteratur ebenfalls zu versagen.

3.1.5. Reisekosten und Reisegeschenk

Der Bf. machte Kosten für ein Flugticket für die Strecke Düsseldorf-München iHv EUR 20,50,--, für Fahrkarten im Zusammenhang mit einer Reise in Finnland iHv EUR 60,00,--, für eine KFZ-Miete im Zusammenhang mit einer Geschäftsreise iHv CHF 48,60,-- sowie Taxikosten iHv EUR 20,00,-- als Werbungskosten geltend. Da er selbst angab, dass Aufwendungen für Geschäftsreisen für den inländischen Dienstgeber direkt mit diesem verrechnet und üblicherweise über die unternehmenseigene Kreditkarte beglichen worden seien, und da er trotz entsprechender Aufforderung sowohl der belangten Behörde als auch des Bundesfinanzgerichts keine näheren Angaben zum Zusammenhang der als Werbungskosten für Reisen geltend gemachten Ausgaben mit seiner beruflichen Tätigkeit machte, ist die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen. Auch die für das Jahr 2014 geltend gemachten Kosten für ein Reisegeschenk (Mannerschnitten) iHv EUR 11,90,-- sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2019, § 20 Tz 61). Erst in seiner Stellungnahme vom 29. November 2019 brachte der Bf. vor, dass es sich bei dieser Ausgabe um eine Verköstigung handele und Bewirtungskosten zum Zwecke der geschäftlichen Werbung gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu 50% abgezogen werden dürften. Die Anerkennung der geltend gemachten Kosten zu 50% scheitert jedoch schon alleine daran, dass der Bf. nicht darlegte, inwiefern die Ausgabe der Werbung gedient haben solle.

3.1.6. Sonstige Werbungskosten

Der Bf. machte Portogebühren iHv insgesamt EUR 17,53,-- als Werbungskosten geltend. Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Inwieweit die Portogebühren in einem Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit standen, legte der Bf. nicht dar. Daher war die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da das Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist keine Revision zuzulassen.

Wien, am 9. Dezember 2019