



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vom 25. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 20. Dezember 2011 betreffend

**Einkommensteuer 2009** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2009 wird festgesetzt mit **9.760,83 €**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, hat seit längerem sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz. Ebenso wie in den vorausgegangenen Jahren wurde er von seinen Schweizer Arbeitgeber häufig zur Arbeitsverrichtung in Drittländer entsendet.

Hinsichtlich der dem Streitjahr vorausgegangenen Jahre sind Berufungsentscheidungen ergangen, in denen der UFS zur Überzeugung gelangt ist, dass der Bw nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hat, dass die Schweiz hinsichtlich der auf Tätigkeiten in Drittstaaten entfallenden Einkünfte kein Besteuerungsrecht hat und dass ab der Veranlagung 2007 infolge Wegfalls der Grenzgängerregelung Österreich berechtigt ist, auch jene Einkünfte des Bw unter Anrechnung der auf sie entfallenden Quellensteuer zu besteuern, welche ihm für Arbeitsverrichtungen in der Schweiz bezahlt worden sind (UFS 4.3.2008, RV/0169-F/06, hinsichtlich ESt 2005; UFS 7.4.2008, RV/0071-

F/08, hinsichtlich ESt 2006; UFS 29.4.2008, RV/0073-F/08, hinsichtlich Vorauszahlungen an ESt für 2007). Die zitierten Berufungsentscheidungen waren ausführlich begründet und wurden vom Bw nicht angefochten. Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gelangte auch die Eidgenössische Steuerverwaltung hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen zum gleichen Ergebnis wie die österreichische Berufungsbehörde. Da sich auch der entscheidende Sachverhalt nicht geändert hat, besteht kein Anlass, von den für die Vorjahre getroffenen Feststellungen und vorgenommenen Beurteilungen Abstand zu nehmen. Entgegen dem Vorbringen des Bw hat er seinen österreichischen Hauptwohnsitz aus steuerrechtlicher Sicht nicht aufgegeben. Die polizeiliche Abmeldung per 12.9.2008 ist nicht bindend (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 26 Tz 7). Ihr steht entgegen, dass der Bw nicht getrennt von seiner Gattin lebt, gemeinsam mit ihr in Österreich über einen Familienwohnsitz verfügt, den er – wie er selbst einräumte und Nachbarn bestätigten – ca. zweimal monatlich benutzt.

In der rechtsirrigen Meinung, Österreich habe wegen der bereits durch Quellensteuerabzug erfolgten Besteuerung in der Schweiz keinerlei Besteuerungsrecht, teilte der Bw dem Finanzamt mehrfach mit, er werde keine Vorauszahlungen leisten und keine Steuererklärung einreichen.

Das Finanzamt erließ den angefochtenen Bescheid. In ihm schätzte es die Besteuerungsgrundlagen, insbesondere was die Reisekosten, die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die sonstigen Werbungskosten betrifft, in Anlehnung an die Veranlagung des dem Streitjahr vorangegangenen Jahres.

Der Bw erhob Berufung, die er als Widerspruch bezeichnete. In ihr brachte er, bezugnehmend auf seine Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 und 2008 sinngemäß Folgendes vor: Er betrachte sich weiterhin als voll in der Schweiz (und nicht in Österreich) steuerpflichtig. Der vom Finanzamt angesetzte Umrechnungskurs sei nicht nachvollziehbar. Die angerechnete ausländische Steuer sei nicht korrekt. Die betriebliche Nutzung des privaten PKWs sei bereits in der Schweiz besteuert worden, die nochmalige Besteuerung in Österreich sei illegal. Dem gewährten Spesenpauschale für „Repräsentation“ stünden entsprechende Mehraufwendungen gegenüber.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Mittelpunkt der Lebensinteressen:** Wie bereits eingangs fest- und dargestellt, hat der Bw entgegen seinem Vorbringen seinen österreichischen Hauptwohnsitz jedenfalls aus steuerrechtlicher Sicht nicht aufgegeben. Die polizeiliche Abmeldung ist im Hinblick auf die unverändert gebliebene Faktenlage ohne Relevanz (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 26 Tz 7). Ihr steht

entgegen, dass der Bw nicht getrennt von seiner Gattin lebt, gemeinsam mit ihr in Österreich über einen Familienwohnsitz (Haus) verfügt, den er – wie er selbst einräumte und Nachbarn bestätigten – ca. zweimal monatlich benutzt. Angesichts dessen, dass der Bw sehr starke, nach der Aktenlage nahezu ausschließliche persönliche Beziehungen zu Österreich unterhält, denen auf Österreich, die Schweiz und zahlreiche Drittstaaten verteilte wirtschaftliche Interessen gegenüberstehen, besteht kein Zweifel daran, dass sein Lebensmittelpunkt in Österreich gelegen ist, dass er hier ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens ist (vgl. Berufungsverfahren für 2006, UFS 7.4.2008, RV/0071-F/08, mit Verweis auf die Berufungsvorentscheidung vom 2.11.2007). Dies ist im Übrigen auch das (für den UFS freilich nicht bindende) Ergebnis eines Verständigungsverfahrens, im Zuge dessen die eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 15.3.2011, D3.A.33.1/GAI DUS, Folgendes mitteilte:

*„Unsere Abklärungen haben ergeben, dass Herr Bw seit September 2005 aufgrund einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig ist und dabei der Quellensteuer unterliegt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich erscheint aufgrund der gesamten Umstände als plausibel und wird daher von der Schweiz nicht bestritten.“*

**Einkünfte, Sachbezug:** Der Bw hat zwischenzeitlich einen Lohnausweis vorgelegt. Für eine Schätzung seiner nichtselbständigen Einkünfte fehlt sohin die Grundlage. Auf Basis des aktenkundigen Lohnausweises, dessen Angaben auch vom Finanzamt grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen worden sind, und der rechtlichen Beurteilung, die den Berufungsentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 2007 und 2008 zugrunde gelegt wurde, ergibt sich für das Streitjahr ein Bruttolohn von 101.813,72 €. [laufender Lohn (100.912,50 CHF) + Erfolgsbeteiligung (28.702) + Sachbezug (600 € x 12 / 0,65 = 11.076,92) + effektive Spesen (2.600) + „Repräsentation“ (9.000) = 152.291,92 CHF x 0,65 = 98.989,42 €]

**Entsendung in Drittstaaten:** Der Bw sicherte am 4.7.2011 im Rahmen einer Besprechung mit dem Finanzamt zu, eine „Aufstellung über die Tage des Tätigwerdens im Auftrage der Fa. AG in Drittstaaten“ beizubringen. Dies hat er nicht getan. Unter Verweis auf die Berufungsentscheidungen betreffend die beiden dem Streitjahr vorangegangenen Jahre wurden die Drittlands-Tätigkeiten mit einem Drittel der Gesamtarbeitszeit geschätzt, zumal der Bw gegen die erstinstanzliche Schätzung keine substantiierten Einwände erhob, vielmehr die behördliche Annahme eines mehrmonatigen Drittlandaufenthaltes – freilich in anderem Zusammenhang - gleichsam selbst ins Treffen geführt hat.

Dies hat Folgen für die Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuer. Denn hinsichtlich der in Drittstaaten ausgeübten Arbeit hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht, was dazu führt,

dass Österreich nicht verpflichtet (und nach innerstaatlichem Recht gar nicht berechtigt) ist, die abkommenswidrig einbehaltene Quellensteuer anzurechnen (UFS 1.3.2012, RV/0461-F/09; UFS 7.4.2008, RV/0071-F/08, Seite 8). Die anzurechnende ausländische Steuer beträgt 9.336,43 €).

**Leistungen an die GKK:** Der UFS hat die GKK um Bekanntgabe der vom Bw im Streitjahr geleisteten Zahlungen gebeten. Die angefragte Kasse hat bestätigt, dass der Bw im Streitjahr 4.103,04 € an Beiträgen zur Selbstversicherung in der Krankenversicherung entrichtet hat. Im Hinblick darauf wurde der bestätigte Betrag in Übereinstimmung mit der Auffassung des Finanzamtes (siehe Schreiben vom 27.2.2012) als Werbungskosten gem. [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988](#) anerkannt. Zusammen mit den bereits erstinstanzlich anerkannten Pflichtbeiträgen ( $10.559 + 10.782,15 = 21.341,15 \times 0,65 = 13.871,75$ ) ergibt dies einen unter diesem Titel anzuerkennenden Betrag von 17.974,79 €, der zu 22% ( $28.702 : 129.614,50$ ) auf die Sonderzahlung bzw Erfolgsbeteiligung (KZ 347: 3.954,45 €) und hinsichtlich des Restbetrages auf den laufenden Lohn (KZ 357: 14.020,34) entfällt.

**Auswärtiges Studium des Sohnes:** Für die Abgeltung der durch die auswärtige Berufsausbildung eines „Kindes“ verursachten Mehraufwendungen sieht das Gesetz in [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) Pauschbeträge vor. Der Berufungswerber hat im Berufungsverfahren eine Studienbescheinigung der Universität Stuttgart vorgelegt. Nach ihr befand sich der Sohn des Bw im Wintersemester 2011/2012 im dritten Hochschulse semester. Demnach hat der Sohn des Bw sein Studium im Wintersemester 2010/2011 begonnen. Er hat also im Streitjahr noch nicht studiert.

**Spesenvergütungen:** Das Finanzamt hat die im Lohnausweis ausgewiesenen Vergütungen für effektive Spesen (2.600 CHF) unter der Kennzahl 721 als **Reisekosten** anerkannt. Die Berufungsbehörde sieht keine Veranlassung zu einer davon abweichenden Beurteilung.

Die Verwendung des für sogenannte **Repräsentation** gewährten Spesenpauschales ordnete das Finanzamt im Schätzungswege mit 50% den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und hinsichtlich des 50%igen Restes den zur Hälfte abzugsfähigen Bewirtungsaufwendungen zu, sodass effektiv 75% dieses Pauschbetrags als steuerpflichtig behandelt wurden. Diese Vorgangsweise vermag die Berufungsbehörde nur hinsichtlich einer Kürzung um 10%, wie sie vom Finanzamt hinsichtlich des Jahres 2005 vorgenommen worden ist, zu teilen:

Der Referent hält zunächst seine bereits für das Jahr 2005 geäußerte Beurteilung grundsätzlich aufrecht. Die einschlägigen Passagen der damaligen, von beiden Parteien des Berufungsverfahrens nicht bekämpften Berufungsentscheidung (UFS 4.3.2008, RV/0169-F/06) lauten auszugsweise wie folgt:

*„Da der Bw nicht im Detail dargetan hat, dass die dargelegten Reglement-Grundsätze auch lückenlos in die Realität umgesetzt worden sind, da weiters die mit Vorhalt vom 18.12.2007 gestellten Fragen - jedenfalls im Detail - unbeantwortet geblieben sind und da konkrete Nachweise über die Spesenzusammensetzung und -abrechnung fehlen, gelangte der entscheidende Referent zur Überzeugung, dass es sich bei den strittigen Spesen - schon angesichts der ausgewiesenen runden Beträge - um einzeln nicht abgerechnete Pauschalabgeltungen handelt, die - wie das Finanzamt zutreffend erkannt hat - nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen (VwGH 16.1.1985, [83/13/0227](#), und vom 21.11.1990, 87/13/0183; Doralt, EStG7, § 26 Tz 20; Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 2.1 zu § 26 allgemein).*

*Nach den oben zitierten Literaturstellen sind die abgegoltenen Aufwendungen gegebenenfalls als Werbungskosten absetzbar. Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Fehlt ein Nachweis, sind Werbungskosten nicht gänzlich unberücksichtigt zu lassen, sondern zu schätzen (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#); UFS 13.2.2008, RV/0101-F/06). Nun besteht für den Referenten nicht der geringste Zweifel, dass die in Rede stehenden Spesen im weitaus überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers zur Auszahlung gelangten, dass ihnen also auf Seiten des Bw Aufwendungen gegenüber standen, die Werbungskosten darstellen, da sie (auch unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993, [91/13/0150](#)) der Sicherung und Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte dienen.“*

Gegen eine volle, die Steuerpflicht der Spesen egalisierende Anerkennung von Werbungskosten bzw für die Kürzung der Aufwendungen um 10% sprach vor allem, dass der Bw trotz Aufforderung keinen Einzelnachweis über die Aufwendungen erbracht hat bzw erbringen konnte, sodass den Abgabenbehörden eine Untersuchung und Einzelprüfung der Veranlassung versagt blieb. Im Hinblick darauf, dass mangels Einzelabrechnung bzw der Unmöglichkeit der Nachprüfung nicht ausgeschlossen werden kann, dass den gewährten Spesen nur annähernd gleich hohe Aufwendungen gegenüberstehen und dass das Schweizer Arbeits- und Steuerrecht ein wenig großzügiger als das anzuwendende österreichische ist, wird der erstinstanzlich für 2005 vorgenommene 10%ige Abschlag von der Berufungsbehörde auch im Streitjahr für angemessen erachtet.

Die weitere Kürzung erachtet die Berufungsbehörde aber für nicht erforderlich bzw für gesetzlich nicht gedeckt, da die fraglichen Aufwendungen nach Überzeugung der Berufungsbehörde gar keine Repräsentationsaufwendungen im Sinne von [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) darstellen. Wie der Bw im Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuer 2007 zutreffend vorgebracht hat, war (einziges) Ziel der „Repräsentation“ das arbeitgeberische Unternehmen und nicht seine Person. Dies geht deutlich aus dem für sämtliche Mitarbeiter

geltenden "Spesenreglement" seiner Arbeitgeberin hervor. Als Spesen im Sinne des Reglements gelten demnach „*die Auslagen, die einem Mitarbeiter **im Interesse des Arbeitgebers** angefallen sind. Sämtliche Mitarbeiter sind verpflichtet, ihre Spesen im Rahmen dieses Reglements möglichst tief zu halten. Aufwendungen, die für die Arbeitsausführung nicht **notwendig** waren, werden von der Firma nicht übernommen, sondern sind von den Mitarbeitern selbst zu tragen.*“ Den Mitarbeitern werden lediglich **geschäftlich bedingte** Auslagen ersetzt. Aufbauend auf dem allgemeinen Spesenreglement gilt für Kaderangestellte, zu denen der Bw als Projektleiter zählt, ein "Zusatzreglement". Auch diesem Reglement liegt das Prinzip zugrunde, dass die anfallenden Kosten stets durch das Geschäft gedeckt (veranlasst) sein müssen. „Grundsätzlich gilt, dass auch bei im Interesse der Firma erfolgenden Einladungen Zurückhaltung zu üben ist. Besonderes Gewicht kommt im gegebenen Zusammenhang dem Umstand zu, dass Spesenreglement und Zusatzreglement von der kantonalen Steuerverwaltung Thurgau geprüft und bewilligt worden sind. Denn dies hat zur Folge, dass die auf Basis des genehmigten Reglements gewährten Bezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für Quellensteuer und AHV einzubeziehen sind (siehe auch E-Mail der Arbeitgeberin des Bw vom 15.2.2012, dem Finanzamt weitergeleitet mit E-Mail vom 20.2.2012). Erfolgt diese Aufwendungen im Interesse der Arbeitnehmer, machte eine solche steuer- und sozialversicherungsreduzierende Behandlung keinen Sinn. Auch ist davon auszugehen, dass die vorgenommene Prüfung angesichts ihres abgabensparenden Effektes von der kantonalen Steuerverwaltung entsprechend ernsthaft und genau durchgeführt worden ist. Das Berufungsvorbringen deckt sich im Übrigen auch mit den Erfahrungen, welche die Berufsbehörde regelmäßig mit Schweizer Arbeitgebern macht. Demnach kann, wenn konkrete gegenteilige Hinweise fehlen, davon ausgegangen werden, dass auch Schweizer Arbeitgeber grundsätzlich gesetzestreu agieren, mit der Gewährung von Spesepauschalien prinzipiell nur ihrer Verpflichtung zum Ersatz aller "durch die Ausführung der Arbeit **notwendig** entstehender Auslagen" (Art. 327a schweizerisches ZGB) nachkommen, ihr Verhalten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausrichten und bürokratischen Aufwand ebenso wie repräsentativen Pomp vermeiden. Hiefür spricht auch, dass der Arbeitgeber daran interessiert ist, die Spesenaufwendungen möglichst niedrig zu halten, um so das Betriebsergebnis zu optimieren. Schließlich ist in rechtlicher Hinsicht darauf hinzuweisen, dass auch das BMF dem ausschließlichen Arbeitgeberinteresse im Ergebnis dieselbe Bedeutung wie gegenständlich der UFS beimisst (vgl. EStR 2000, Rz 4827). Zusammenfassend bedeutet dies, dass die dem Bw gewährten Spesenvergütungen grundsätzlich steuerpflichtigen Lohn darstellen, dass ihnen aber Werbungskosten in nahezu gleicher, lediglich um 10% reduzierter Höhe gegenüberstehen (siehe auch UFS 26.3.2012, RV/0023-F/12).

Bezogen auf die Bemessungsgrundlagen bzw ausgedrückt in Zahlen bedeutet dies: An sonstigen Werbungskosten war ein Betrag von 5.265 € anzuerkennen (KZ 724:  $9.000 \text{ CHF} \times 0,9 \times 0,65 = 5.265 \text{ €}$ ).

**Kosten der doppelten Haushaltsführung:** Unter diesem Titel waren zum einen Wohnungskosten in der Höhe von 4.680 € ( $600 \text{ CHF} \times 12 \times 0,65$ ) zu berücksichtigen, weiters die Kosten von Familienheimfahrten (3.672 €), limitiert mit dem höchsten Pendlerpauschale (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG) und – zur Vermeidung einer doppelten steuermindernden Berücksichtigung von Aufwendungen - reduziert um die als Werbungskosten anerkannten Reiseaufwendungen. An Kosten für die doppelte Haushaltsführung waren somit 6.662 € (KZ 723) anzuerkennen.

**Umrechnungskurs:** Der Bw bemängelte in der Berufung, der Umrechnungskurs sei nicht nachvollziehbar.

Daraufhin teilte die Berufungsbehörde dem Bw mit E-Mail vom 23.2.2012, untermauert mit Links zur Österreichischen Nationalbank und zur deutschen Rechtsprechung (BFH 3.12.2009, VI R 4/08), nach der der EZB-Referenz-Kurs heranzuziehen ist, sowie unter Anschluss eines Fachartikels (SWI 6/2010, 294) sinngemäß mit: Die Rechtsmeinung des BMF, dass Franken-Löhne grundsätzlich zum marktüblichen Umrechnungskurs des Überweisungstages anzusetzen sind, werde geteilt. Da in der Regel dieser Kurs höher (und damit für den Steuerpflichtigen grundsätzlich ungünstiger) als der vom Finanzamt angesetzte, um 1,5% reduzierte EZB-Referenz-Kurs sei, werde er ersucht, nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, dass die Umrechnung zum reduzierten EZB-Kurs zu einem falschen bzw überhöhten Ergebnis geführt habe.

Der Bw ist diesen Ausführungen weder mit rechtlichen noch mit faktischen Bedenken bzw Beweisen entgegengetreten. Der Referent hält daher die dem Bw bekanntgegebene Auffassung aufrecht. Demnach sind Löhne, die nicht in Euro ausbezahlt werden, zum (marktüblichen) Umrechnungskurs des Zuflusstages (Tag der bankmäßigen Wertstellung) umzurechnen (Jakom/Lenneis EStG 2011, § 15 Rz 7). Da der Referenzkurs der EZB als Durchschnitt von Ankaufs- und Verkaufskursen ermittelt wird, der in Schweizer Franken gutgeschriebene Lohn aber immer nur in ein und dieselbe Richtung umzurechnen bzw zu wechseln ist, ist der Referenzkurs der EZB als an sich objektive, von Marktzufälligkeiten unabhängige Größe (geringfügig) adaptierungsbedürftig. Der Adaptierungsnotwendigkeit hat das Finanzamt Rechnung getragen, indem es von diesem Kurs einen Abschlag in Höhe von 1,5 % vorgenommen hat ( $0,6648 \times 0,985 = 0,65$ ). Da der Bw nicht dargetan hat, dass er ungünstigeren (zu geringeren €-Beträgen und damit auch niedrigeren Bemessungsgrundlagen führenden) Umrechnungsverhältnissen unterworfen war, war der Berufung in diesem Punkt

der Erfolg zu versagen, zumal nach den Lebenserfahrungen angesichts der Umrechnungs-Häufigkeit davon auszugehen ist, dass der Bw erfolgreich bestrebt war, einen möglichst hohen Wechselkurs zu bekommen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 29. März 2012