



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie folgt:

Von Jänner bis März als Universitätsassistent in Österreich, von April bis Juni als wissenschaftlicher Mitarbeiter eines Universitätsinstitutes an einer österreichischen Universität, von August bis Dezember als Software Ingenieur in der BRD. Des Weiteren erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Lehrauftrag an einer Universität in Österreich von 1. April bis 30. September.

Die Wohnsitze im Jahr 1999 des Bw. würden sich wie folgt darstellen:

1. Jänner bis 3. September: Wohnung der Familie in Österreich
3. Juli bis 2. September: Doppelte Haushaltsführung in einer Übergangswohnung in der BRD bis zum Nachzug der Familie; Suche einer passenden Wohnung
3. September bis 14. Dezember: Obige Wohnung als Übergangswohnung für die Familie
- Seit 15. Dezember 1999: Neue Familienwohnung in der BRD

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurden insgesamt 245.745,34 S an Werbungskosten geltend gemacht. Diese würden sich wie folgt zusammensetzen:

Doppelte Haushaltsführung 3. Juli 1999 - 2. September 1999

Wohnkosten Übergangswohnung (2 mal 600,00 DM)	8.640,00 S
Verpflegungsmehraufwand (486,00 S pro Tag, 5-Tage-Woche)	20.898,00 S
Familienheimfahrten zu 4,90 S pro km, Strecke Übergangswohnung Deutschland nach Familienwohnung Österreich nach Übergangswohnung Deutschland: 1.120 km, wöchentlich, 8 Fahrten	43.904,00 S
Anschaffungen für Zweitwohnung	
Tolomeo Standleuchte	3.145,00 S
Bettsofa und Arbeitstisch	29.279,00 S
Einziehdecke	2.512,80 S

Berufsbedingte Übersiedelung (mit Zwischenlagerung)

---

40 Stück Faltkartons	580,00 S
Übersiedelung	34.200,00 S
Lagerungskosten der Möbel (2.550,00 S + 6.290,40 S)	8.840,40 S
Verpflegung der Möbeltransporteure, Trinkgeld	900,00 S
Anschaffungen	
Notebook ASUS P6323 mit Zubehör	8.589,60 S
Preis 3.579,00 DM, 100 % berufliche Nutzung (Fachartikel, Konferenzen, Dissertation), Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 2. Jahr	
PCMCIA-Notebook-Modem LASAT Credit 560	2.157,91 S
Preis: 299,71 DM, 100 % berufliche Nutzung	
Computerkabel (HAMA)	228,90 S
Monatliche Grundgebühr Mobiltelefon	1.258,20 S
Jänner bis Juni: 300,00 S, Juli bis September: 99,00 S, 60 % beruflich	
Digitale Videokamera JVC GR-DV1	4.747,50 S
Preis 18.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, digitales Video und Bearbeitung, Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 3. Jahr	
Wartung GR-DV1 und Reparatur Akkufachdeckel	1.352,25 S
Kosten gesamt: 1.803,00 S (75 % beruflich)	
Kassetten für digitale Kamera	159,00 S
Speichermedien	
Zip-100 Medium	149,00 S
CD-R-Rohlinge (220,00 S + 249,00 S)	469,00 S
Tintenstahldrucker Epson Stylus Foto 750	2.586,60 S
Preis: 479,00 DM, 75 % berufliche Nutzung	

Digitaler Fotoapparat Olympus C-900 Zoom	1.997,50 S
--	------------

Preis: 7.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 1. Jahr

Akkus für Olympus C-900,	201,75 S
--------------------------	----------

Preis: 269,00 S, 75 % berufliche Nutzung

Taschencomputer zur Terminplanung Psion 5mx PRO, 100 % berufliche Nutzung	5.616,00 S
--	------------

Compactflash mit Betriebssystem 16 MB für Psion 5mx	1.418,40 S
---	------------

Compact Flash zur Datenspeicherung 30 MB für Psion 5mx	2.833,92 S
--	------------

Netzteil zu Psion 5mx	352,80 S
-----------------------	----------

#### Fachliteratur

"Managing Technical People" W. Humpfrey	311,40 S
---	----------

"Forschen auf Deutsch" S. Bär	172,80 S
-------------------------------	----------

"Kreativität entdecken", Goleman	107,28 S
----------------------------------	----------

"Digital Nomad" T. Makimoto	476,93 S
-----------------------------	----------

"Taschenbuch der Mathematik" I. Bronstein	417,60 S
---	----------

"Objektorientierte Softwareentwicklung", B. Österreich	561,60 S
--	----------

Computerfachzeitschriften	1.992,00 S
---------------------------	------------

20 x c´t (14-tätig) a 38,00 S, 5 mal Screen Multimedia a 110,00 S, 11 xiX a 62,00 S

#### Bewerbungskosten

Shell Atlas	394,00 S
-------------	----------

Stadtplan München	72,00 S
-------------------	---------

Kuverts C6	19,90 S
Duraclip Mappen	223,30 S
Briefmarken	270,00 S
Fotos	140,40 S

(Fahrtkosten wurden ersetzt)

Fahrten zu Literaturrecherche, Diskussion und Probevortrag anlässlich des Doktoratstudiums (erfolgreicher Abschluss am 16. Juni 1999):

Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe

20. und 21. Jänner 1999

1.280 km; 4,90 S pro km	6.272,00 S
-------------------------	------------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag	972,00 S
--	----------

Universität Wien

9. März 1999

430 km, 4,90 S pro km	2.107,00 S
-----------------------	------------

Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe

24. und 25. März 1999

1.280 km; 4,90 S pro km	6.272,00 S
-------------------------	------------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag	972,00 S
--	----------

Universität Karlsruhe und Telekooperation Office Karlsruhe

18. und 19. Mai 1999

1.280 km; 4,90 S pro km	6.272,00 S
-------------------------	------------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag	972,00 S
--	----------

Fahrten vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz	38.729,60 S
---------------------------------------	-------------

Übergangswohnsitz in Deutschland, Arbeitsplatz ebenfalls in Deutschland,

Entfernung: 52 km (hin und zurück 104 km)

2. August bis 17. Dezember 1999: 76 Fahrtage (während dieser Zeit 22 Tage Dienstfahrten, 2 Tage Urlaub)

Berechnungsgrundlage: 4,90 S pro km

Die S-Beträge würden auf einem DM-S-Kurs von 7,2 beruhen.

Als diejenigen Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen der BRD zusteht, wurden vom Bw. 350.824,00 S angegeben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erging am 31. Jänner 2001.

Werbungskosten in Höhe von 63.116,00 S wurden anerkannt. Die ausländischen Einkünfte wurden mit 350.824,00 S festgesetzt.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Werbungskosten: Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung, sämtliche Fahrtkosten und etwaiger Übersiedlungskosten könnten keine Anerkennung finden, da diese Werbungskosten in keinem Zusammenhang mit der inländischen Einkunftsquelle stehen würden. Sie würden weder zur Erhaltung, noch zur Sicherung der inländischen Einkünfte dienen. Da die Besteuerung dieser Einnahmen das Ausland (Deutschland) vornehme, seien auch die Ausgaben dort zu beantragen.

Innerhalb offener Frist wurde durch den Bw. Berufung gegen obigen Bescheid eingelegt.

Dies mit folgender Begründung:

Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung, sämtliche Fahrtkosten und die Übersiedlungskosten würden im Zusammenhang mit dem gesamten zu versteuernden Jahreseinkommen im Jahr 1999 stehen. Demnach müssten diese bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz einbezogen werden:

Einkommen	133.737,00 S
-----------	--------------

Ausländische Einkünfte	350.826,00 S
------------------------	--------------

---

Werbungskosten Ausland	-191.629,00 S
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	292.932,00 S

Eine Nichtberücksichtigung ausländischer Werbungskosten bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes resultiere in einem deutlich zu hohem Steuersatz, der auf das inländische Einkommen angewandt werden würde. Auf diese Weise entstünde eine ungerechte Höherbelastung gegenüber Steuerzahlern, die nur in dem einen oder anderen Land besteuert werden würden. Dies entspreche nicht dem Geist des Doppelbesteuerungsabkommens.

Durch die Abgabenbehörde 1. Instanz wurde am 9. April 2001 folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

Der Bw. würde ersucht werden, sowohl die deutsche Einkommensteuererklärung samt Beilagen, als auch den deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 nachzureichen, da ansonsten die Berufung nicht bearbeitet werden könne.

Mit Schreiben vom 13. November 2001 wurde wie folgt geantwortet:

Es würden folgende Belege in Kopie beigelegt werden:

- deutsche Einkommensteuererklärung mit Mantelbogen und Anlagen "Kinder", "N", "AUS"
- "Anlage zur Einkommensteuererklärung 1999" zur deutschen Einkommensteuer
- deutsche Lohnsteuerkarte 1999
- deutscher Steuerbescheid 1999

Der deutschen Einkommensteuererklärung 1999 wäre eine Kopie des österreichischen Einkommensteuerbescheides 1999 beigelegt worden. Kopien der einzelnen Rechnungsbelege würden bereits vorliegen.

Das deutsche Finanzamt hätte der Berechnung des Progressionsvorbehaltes zu versteuernde Einkommen gemäß des österreichischen Einkommensteuerbescheides 1999 zu Grunde gelegt (siehe Erläuterungen im deutschen Bescheid:  $133.737,00 \text{ S} / 7,2 = 18.574,00 \text{ DM}$ ).

Diese Möglichkeit hätte dem Bw. der deutsche Steuerbeamte im persönlichen Gespräch erläutert. Ein entsprechendes Vorgehen hätte er sich beim Widerspruch zum österreichischen Einkommensteuerbescheid 1999 vorgestellt – hierzu wäre noch der deutsche Bescheid erforderlich gewesen, der nun vorliege. Das zu versteuernde deutsche Einkommen 1999 beliefe sich lt. deutschem Bescheid auf 14.443,00 DM (= 101.614,00 S).

Im beigelegten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 des Finanzamtes Schwetzingen vom 9. November 2001 wurde von einem Bruttoarbeitslohn aus nichtselbständiger Arbeit von 50.117,00 DM ausgegangen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte würde sich wie folgt errechnen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bruttoarbeitslohn	50.117,00 DM
Werbungskosten:	
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	2.767,00 DM
76 Tage x 52 km x 0,70 DM: 2.766,40	
Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung	12.695,00 DM
übrige Werbungskosten	8.653,00 DM
EINKÜNFTE	26.002,00 DM

Nach Abzug von Sonderausgaben würde sich das zu versteuernde Einkommen wie folgt darstellen:

Gesamtbetrag der Einkünfte	26.002,00 DM
Unbeschränkt abzugsfähige	



Sonderausgaben:

Ausbildungs- /Weiterbildungskosten	1.800,00 DM	1.800,00 DM
---------------------------------------	-------------	-------------

Beschränkt abziehbare  
Sonderausgaben:

Summe der Versicherungsbeiträge	10.316,00 DM
------------------------------------	--------------

Vorwegabzug	12.000,00 DM
-------------	--------------

Minderung nach § 10 (3) Nr.2 EStG	8.018,00 DM
--------------------------------------	-------------

verbleibender Vorwegabzug	3.982,00 DM	3.982,00 DM	3.982,00 DM
------------------------------	-------------	-------------	-------------

verbleibende Versicherungsbeiträge	6.334,00 DM
---------------------------------------	-------------

abziehbar	5.220,00 DM	5.220,00 DM
-----------	-------------	-------------

verbleiben	1.114,00 DM
------------	-------------

davon 50 vH abziehbar	557,00 DM	557,00 DM
-----------------------	-----------	-----------

abzugsfähig im Rahmen des § 10 (3) EStG	9.759,00 DM	9.759,00 DM
--	-------------	-------------

ZU VERSTEUERNDEN  
EINKOMMEN

14.443,00 DM

In den Erläuterungen wurde vermerkt, dass ausländische Einkünfte in Höhe von 18.574,00 DM in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen worden seien (Progressionsvorbehalt, § 32 b dEStG).

Als Anlage zur deutschen Einkommensteuererklärung sei eingereicht worden:

	Einkünfte und Sozialversicherung Österreich	ATS
01-03	Universität, nichtselbst.	124.135,00 S
03	Abfertigung mit ermäßigter Besteuerung	194.909,00 S
04-06	Institut für technische Informatik	102.510,00 S
04-09	Universität, selbst.	48.022,00 S
	in Ö abgeführte Sozialversicherungsbeiträge	44.167,00 S
	ZU VERSTEUERNDES EINKOMMEN LAUT ÖSTERREICHISCHEM EINKOMMENSTEUERBESCHEID 1999	133.737,00 S
	Versicherungen	DM
	Private Kranken-und Pflegeversicherung, Knut, Julius, Paul (Universa, 808,71 DM + 52,39 DM = 861,10 DM Zuschuss 408,30 DM + 26,20 DM = 434,50 DM 426,60 DM x 5 Monate, August – Dezember)	2.133,00 DM
	Krankenzusatzversicherung Knut, Mannheimer (33,59 DM x 7 Monate, Januar-Juli)	253,13 DM
	Krankenzusatzversicherung Stefanie, Julius, Paul, SDK (97,67 DM x 12 Monate)	1.172,04 DM
	SUMME KRANKENVERSICHERUNG	3.540,17 DM
	Lebensversicherung Stefanie, R&V Versicherungen (29,05 DM x 12 Monate)	348,60 DM
	Berufsunfähigkeitsversicherung Knut, Alte Leipziger (58,04 DM x 12 Monate)	696,48 DM
	SUMME LEBENSVERSICHERUNG	1.045,08 DM
	Haftpflichtversicherung, Gerling	203,80 DM

Aufwendungen für Promotion, Doktoratsstudium  
(Abschluss am 16. Juni 1999)

Forschung und Entwicklung auf den Gebieten:

- Videobasierte Handgestensteuerung
- Virtual-Reality-basiertes Video-Browsing
- "Videoaktoren" – Promotionsthema
- Hintergrundentfernung bei Videokonferenzen

Notebook ASUS P6323 mit Zubehör	1.193,00 DM	8.589,60 S
---------------------------------	-------------	------------

Preis 3.579,00 DM, 100 % berufliche Nutzung (Fachartikel, Konferenzen, Dissertation), Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 2. Jahr

PCMCIA-Notebook-Modem LASAT Credit 560	299,71 DM	2.157,91 S
--	-----------	------------

Preis: 299,71 DM, 100 % berufliche Nutzung

Computerkabel (HAMA)	32,53 DM	228,90 S
----------------------	----------	----------

Digitale Videokamera JVC GR-DV1	674,79 DM	4.747,50 S
---------------------------------	-----------	------------

Preis 18.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, digitales Video und Bearbeitung, Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 3. Jahr

Wartung GR-DV1 und Reparatur Akkufachdeckel	192,20 DM	1.352,25 S
---	-----------	------------

Kosten gesamt: 1.803,00 S (75 % beruflich)

Kassette für digitale Kamera	22,60 DM	159,00 S
------------------------------	----------	----------

Speichermedien

Zip-100 Medium	21,18 DM	149,00 S
----------------	----------	----------

CD-R-Rohlinge (220,00 S + 249,00 S)	66,66 DM	469,00 S
-------------------------------------	----------	----------

Tintenstahldrucker Epson Stylus Foto 750	359,25 DM	2.586,60 S
--	-----------	------------

Preis: 479,00 DM, 75 % berufliche Nutzung

Digitaler Fotoapparat Olympus C-900 Zoom	283,92 DM	1.997,50 S
--	-----------	------------

Preis: 7.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 1. Jahr

Akkus für Olympus C-900,	28,68 DM	201,75 S
Preis: 269,00 S, 75 % berufliche Nutzung		

Fahrten zu Literaturrecherche, Diskussion und Probevortrag anlässlich des Doktoratstudiums (erfolgreicher Abschluss am 16. Juni 1999):

Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe

20. und 21. Jänner 1999

1.280 km; 0,52 DM pro km	665,60 DM
--------------------------	-----------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 46 DM pro Tag	92,00 DM
---	----------

Universität Wien

9. März 1999

430 km, 0,52 DM pro km	223,60 DM
------------------------	-----------

Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe

24. und 25. März 1999

1.280 km; 0,52DM pro km	665,60 DM
-------------------------	-----------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 46 DM pro Tag	92,00 DM
---	----------

Universität Karlsruhe und Telekooperation Office Karlsruhe

18. und 19. Mai 1999

1.280 km; 0,52DM pro km	665,60 DM
-------------------------	-----------

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 46 DM pro Tag	92,00 DM
---	----------

SUMME AUFWENDUNGEN FÜR PROMOTION	5.670,92 DM
----------------------------------	-------------

Werbungskosten	DM	ATS
Monatliche Grundgebühr Mobiltelefon, Januar-Juni 300,00 S, Juli-September 99,00 S, 60% beruflich	178,84 DM	1.258,20 S
Terminplaner Psion 5mx PRO	780,00 DM	
Compactflash mit Betriebssystem	197,00 DM	
Compactflash zur Datenspeicherung	393,60 DM	
Netzteil	49,00 DM	
 Fachbücher		
"Managing Technical People" W. Humpfrey	43,25 DM	
"Forschen auf Deutsch" S. Bär	24,00 DM	
"Kreativität entdecken", Goleman	14,90 DM	
"Digital Nomad" T. Makimoto	66,24 DM	
"Taschenbuch der Mathematik" I. Bronstein	58,00 DM	
"Objektorientierte Softwareentwicklung", B. Österreich	78,00 DM	
 Fachzeitschriften		
20 x c ´t (14-tätig) a 38,00 S, 5 mal Screen Multimedia a 110,00 S, 11 xiX a 62,00 S	293,13 DM	1.992,00 S
 Bewerbungskosten		
Shell Atlas	56,00 DM	394,00 S
Stadtplan München	10,23 DM	72,00 S

Kuverts C6	2,83 DM	19,90 S
Duraclip Mappen	31,74 DM	223,30 S
Briefmarken	38,38 DM	270,00 S
Fotos	19,50 DM	
(Fahrtkosten wurden ersetzt)		
Berufsbedingter Umzug (mit Zwischenlagerung)		
40 Stück Faltkartons	82,44 DM	580,00 S
Übersiedelung	4.861,05 DM	34.200,00 S
Lagerungskosten der Möbel (2.550,00 S + 6.290,40 S)	1.256,54 DM	8.840,40 S
Verpflegung der Möbeltransporteure, Trinkgeld	127,92 DM	900,00 S
SUMME WERBUNGSKOSTEN	8.652,59 DM	

Doppelte Haushaltsführung 3. Juli 1999 - 2. September 1999

Wohnkosten Übergangswohnung (2 mal 550,00 DM)	1.100,00 DM	
Verpflegungsmehraufwand (43 x 46,00 DM/Tag)	1.978,00 DM	
Familienheimfahrten zu 0,52 DM pro km, Strecke Übergangswohnung Deutschland nach Familienwohnung Österreich nach Übergangswohnung Deutschland: 1.120 km, wöchentlich, 8 Fahrten	4.659,20 DM	
Anschaffungen für Zweitwohnung		
Tolomeo Standleuchte	447,02 DM	3.145,00 S

---

Bettsofa und Arbeitstisch	4.161,60DM	29.279,00 S
Einziehdecke	349,00 DM	
GESAMTSUMME DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG	12.694,82DM	

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 22. November 2001 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wie folgt erlassen:

An Werbungskosten wurde lediglich der Pauschbetrag von 1.800,00 S anerkannt. Die ausländischen Einkünfte im Hinblick auf den Progressionsvorbehalt wurden mit 101.614,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Laut vorgelegten Unterlagen (deutscher Einkommensteuerbescheid 1999) gehe hervor, dass sämtliche in der österreichischen Steuererklärung geltend gemachten Werbungskosten schon im deutschen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden seien. Eine nochmalige, dass heißt doppelte Berücksichtigung der Werbungskosten im österreichischen Steuerbescheid sei daher nicht mehr möglich.

Im österreichischen Einkommensteuerbescheid sei daher lediglich das deutsche Einkommen in der Höhe von 101.614,00 S als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz zu Grunde gelegt worden.

Am 19. Dezember 2001 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde 2. Instanz eingebracht.

Dies erfolgte mit folgender Begründung:

Bezugnehmend auf die Begründung des Finanzamtes: Im geänderten Steuerbescheid seien die Werbungskosten nicht mehr berücksichtigt worden. Im deutschen Steuerbescheid seien die "Aufwendungen für Promotion, Doktoratstudium" mit 1.800,00 DM (von 5.671,00 DM) angerechnet worden. Diese Aufwendungen seien vom Zeitraum her als Werbungskosten dem österreichischen Einkommen zuzurechnen – der Anrechnung auf die deutsche Steuer hätte er

bereits widersprochen. Damit würden diese Werbungskosten in Österreich angerechnet werden können.

Die betroffenen Positionen aus der Anlage zur österreichischen Steuererklärung würden nochmals beigelegt werden. Zur deutschen Anlage würden Unterschiede im Bereich der Fahrtkosten auf Grund unterschiedlicher Tages- und km-Sätze bestehen.

Sobald der geänderte deutsche Steuerbescheid 1999 zugehe, werde dieser übersandt.

Beigelegt wurde folgende Aufstellung:

Aufwendungen für Promotion, Doktoratsstudium

(Abschluss am 16. Juni 1999)

Forschung und Entwicklung auf den Gebieten:

- Videobasierte Handgestensteuerung
- Virtual-Reality-basiertes Video-Browsing
- "Videoaktoren" – Promotionsthema
- Hintergrundentfernung bei Videokonferenzen

Notebook ASUS P6323 mit Zubehör	1.193,00 DM	8.589,60 S
---------------------------------	-------------	------------

Preis 3.579,00 DM, 100 % berufliche Nutzung (Fachartikel, Konferenzen, Dissertation), Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 2. Jahr

PCMCIA-Notebook-Modem LASAT Credit 560	299,71 DM	2.157,91 S
--	-----------	------------

Preis: 299,71 DM, 100 % berufliche Nutzung

Computerkabel (HAMA)	32,53 DM	228,90 S
----------------------	----------	----------

Digitale Videokamera JVC GR-DV1	674,79 DM	4.747,50 S
---------------------------------	-----------	------------

Preis 18.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, digitales Video und Bearbeitung, Lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 3. Jahr

Wartung GR-DV1 und Reparatur Akkufachdeckel	192,20 DM	1.352,25 S
---	-----------	------------

Kosten gesamt: 1.803,00 S (75 % beruflich)

Kassette für digitale Kamera	22,60 DM	159,00 S
------------------------------	----------	----------

Speichermedien



Zip-100 Medium	21,18 DM	149,00 S
CD-R-Rohlinge (220,00 S + 249,00 S)	66,66 DM	469,00 S
Tintenstahldrucker Epson Stylus Foto 750	359,25 DM	2.586,60 S
Preis: 479,00 DM, 75 % berufliche Nutzung		
Digitaler Fotoapparat Olympus C-900 Zoom	283,92 DM	1.997,50 S
Preis: 7.990,00 S, 75 % berufliche Nutzung, lineare Abschreibung auf 3 Jahre, 1. Jahr		
Akkus für Olympus C-900,	28,68 DM	201,75 S
Preis: 269,00 S, 75 % berufliche Nutzung		
Fahrten zu Literaturrecherche, Diskussion und Probevortrag anlässlich des Doktoratstudiums (erfolgreicher Abschluss am 16. Juni 1999):		
Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe		
20. und 21. Jänner 1999		
1.280 km; 4,90 S pro km		6.272,00 S
Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag		972,00 S
Universität Wien		
9. März 1999		
430 km, 4,90 S pro km		2.107,00 S
Universität Karlsruhe und Telecooperation Office Karlsruhe		
24. und 25. März 1999		
1.280 km; 4,90 S pro km		6.272,00 S
Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag		972,00 S
Universität Karlsruhe und Telekooperation Office Karlsruhe		
18. und 19. Mai 1999		
1.280 km; 4,90 S pro km		6.272,00 S

Verpflegungsmehraufwand 2 Tage, 486,00 S pro Tag	972,00 S
Gesamt in ATS	46.478,01 S

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2002 wurde der geänderte deutsche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 7. Jänner 2002 eingereicht.

Die Berechnung des zu versteuernden Einkommens stellt sich hier wie folgt dar:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bruttoarbeitslohn	50.117,00 DM
Werbungskosten	
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	2.767,00 DM
76 Tage x 52 km x 0,70 DM	
Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung	12.695,00 DM
übrige Werbungskosten	8.653,00 DM
GESAMTBETRAG DER EINKÜNFTE	26.002,00 DM

Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	26.002,00 DM
Sonderausgabenpauschbetrag	216,00 DM
Beschränkt abziehbare Sonderausgaben:	
Summe der Versicherungsbeiträge	10.316,00 DM
Vorwegabzug	12.000,00 DM

Minderung nach § 10 (3)	8.018,00 DM		
Nr.2 EStG			
verbleibender	3.982,00 DM	3.982,00 DM	3.982,00 DM
Vorwegabzug			
verbleibende		6.334,00 DM	
Versicherungsbeiträge			
abziehbar		5.220,00 DM	5.220,00 DM
verbleiben		1.114,00 DM	
davon 50 vH abziehbar		557,00 DM	557,00 DM
abzugsfähig im Rahmen			9.759,00 DM
des § 10 (3) EStG			9.759,00 DM
ZU VERSTEUERNDES			
EINKOMMEN			16.027,00 DM

Ausländische Einkünfte in Höhe von 18.574,00 DM seien zur Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt worden (Progressionsvorbehalt, § 32 b dEStG).

Am 9. Jänner 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 22. April 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde 2. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Bei Anwendung eines Progressionsvorbehaltes sei das Welteinkommen nach den Vorschriften des österreichischen EStG zu ermitteln, die darauf entfallende österreichische Einkommensteuer zu errechnen und der Durchschnittsteuersatz zu berechnen. Diese werde dann auf den Teil des Einkommens angewandt, der in Österreich besteuert werde. Der Bw. würde daher aufgefordert werden, eine Auflistung sämtlicher (in- und ausländischer) Werbungskosten, Sonderausgaben und sonstiger Beträge gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen.

Sämtliche eingereichten Beträge seien zu erläutern, um die Einkünfterminderung nach österreichischem Recht überprüfbar zu machen.

Insbesondere sei auch der Betrag von 9.759,00 DM als beschränkt abziehbare Sonderausgaben zu erläutern und belegmäßig nachzuweisen.

Des Weiteren würde der Bw. aufgefordert werden, die laut deutschem Einkommensteuerbescheid vom 7. Jänner 2002 berücksichtigten Werbungskosten von 24.115,00 DM gesondert aufzulisten.

Bezüglich der österreichischen Werbungskosten werde um genaue Auflistung derjenigen ersucht, die laut Berufung nun geltend gemacht werden würden. Die Werbungskosteneigenschaft und der Bezug zu den inländischen Einkünften sei zu erläutern.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2003 wurde durch den Bw. wie folgt geantwortet:

Zu 1.: Eine Auflistung sämtlicher (in- und ausländischer) Werbungskosten, Sonderausgaben und sonstiger Beträge liege mit der Steuererklärung 1999 für Österreich (Steuererklärung vom 29. Dezember 2000) und Deutschland (Anlage zum Schreiben vom 13. November 2001) vor.

Auf Grund der unterschiedlichen Rechtslage ergebe sich eine leicht unterschiedliche Gruppierung und eventuell auch kalkulatorische Unterschiede (z.B. Fahrtkosten würden unterschiedlich angesetzt). Die entsprechenden Dokumente würden nochmals beigelegt werden.

Bei dem Betrag in Höhe von 9.759,00 DM handle es sich um die steuerkalkulatorische Reduktion des Betrages von 10.316,00 DM, der sich wie folgt ergeben würde:

64 Arbeitnehmeranteil am Gesamtversicherungsbeitrag (Steuerkarte)	5.525,00 DM
68 Kranken-und Pflegeversicherung	3.541,00 DM
70 Lebensversicherung	1.046,00 DM
71 Haftpflichtversicherung	204,00 DM
SUMME	10.316,00 DM

Die Versicherungen hätte der Bw. in Österreich nicht geltend gemacht, da es sich um deutsche Versicherungsgesellschaften handle und diese nach seinem Kenntnisstand dort nicht anerkannt werden würden. Es sei die Aufschlüsselung der Anlage zur deutschen Einkommensteuererklärung zu entnehmen. Der Arbeitnehmeranteil sei der Steuerkarte zu entnehmen.

Belege zu den weiteren Punkten seien beigelegt. Zur Lebensversicherung Stefanie würde ein Kontoauszug in Kopie beigelegt worden sein, weitere Belege zur Beitragszahlung würden nicht vorliegen. Bei der privaten Krankenversicherung Knut, Julius & Paul würde es eine Differenz von 3,90 DM geben, die daraus resultiere, dass der Beleg für den Arbeitgeber bestimmt sei und dieser den Auslandsschutz nicht fördere (3 mal 1,30).

Zu 2.: Die Werbungskosten 24.115,00 DM würden sich aus a) Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte 2.767,00 DM, b) doppelte Haushaltsführung 12.695,00 DM und c) übrige Werbungskosten 8.653,00 DM zusammensetzen.

Die Aufstellung zu b) und c) seien der Anlage zur deutschen Einkommensteuererklärung zu entnehmen. Die Punkte wären auch in der österreichischen Einkommensteuererklärung enthalten.

Zu 3.: Laut Berufung werde der Teil der Werbungskosten geltend gemacht der in der Anlage zur deutschen Steuererklärung mit "Aufwendungen für Promotion, Doktoratstudium" (5.671,00 DM) überschrieben worden seien. Diese seien zeitlich eindeutig dem Zeitraum der österreichischen Einkünfte zuzuordnen und seien im finalen deutschen Steuerbescheid vom 7. Jänner 2002 nicht erfasst worden.

Im österreichischen Steuerbescheid vom 31. Jänner 2001 wären diese Werbungskosten noch akzeptiert worden, seien jedoch im Bescheid vom 22. November 2001 nicht mehr berücksichtigt worden, da diese Werbungskosten zunächst versehentlich auch in Deutschland enthalten gewesen wären – dies sei revidiert worden.

Durch die unterschiedliche Berechnung der Fahrtkosten in Österreich ergebe sich ein höherer Betrag von 46.478,00 S, der in der Anlage des Schreibens vom 22. November 2001 kalkuliert worden sei. Auch diese Berechnungen hätte er nochmals beigelegt. Aus den dargestellten Gründen würde er mit einer zusätzlichen Berücksichtigung der Werbungskosten in Höhe von 46.478,00 S rechnen. Beigelegt wurden nochmalig die zitierten Aufstellungen, sowie Bestätigungen für sämtliche angeführten Versicherungen.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde 2. Instanz neuerlich aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Berufsunfähigkeitsversicherung: Welche Risiken seien versichert, stelle die Versicherung auf ein berufsspezifisches Risiko ab?

Haftpflichtversicherung: Welches Risiko sei diesbezüglich versichert?

Sei die Übergangswohnung in der BRD mit einer Küche ausgestattet gewesen?

Mit Schreiben vom 29. Mai 2003 wurde wie folgt geantwortet:

#### 1. Berufsunfähigkeitsversicherung

In Deutschland sei seit einigen Jahren die Berufsunfähigkeitsversicherung für Personen seines Alters nicht mehr in der allgemeinen Sozialversicherung enthalten und müsse nun privat abgesichert werden. Die ersten 6 Wochen nach einer Erkrankung zahle der Arbeitgeber das Gehalt weiter, danach für maximal sechs Wochen die Krankenkasse. Sobald eine Berufsunfähigkeit für voraussichtlich mindestens 6 Monate festgestellt werde (auch innerhalb der 12 Wochen), erfolge keine Zahlung mehr vom Arbeitgeber oder Krankenkasse – hier greife eine Berufsunfähigkeitsversicherung, wenn vorhanden. Im Fall einer privaten Krankenversicherung seien übrigens auch die Beiträge bei Erkrankung zu zahlen und nicht freigestellt.

Versichert sei eine vollständige oder teilweise Berufsunfähigkeit in Folge Krankheit, Körperverletzung oder Kräfteverfalls, so dass eine Berufsausübung voraussichtlich mindestens 6 Monate nicht erfolgen könne ("...", dass der versicherte außer Stande sei, eine Tätigkeit auszuüben, die auf Grund seiner Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt werden könne und seiner bisherigen Lebensstellung entspreche."). Ein berufsspezifisches Risiko werde nicht besonders abgesichert.

#### 2. Haftpflichtversicherung

"...Versicherungsschutz für den Fall, dass er wegen eines während der Wirksamkeit der Versicherung eingetretenen Schadensereignisses, das den Tod, die Verletzung oder Gesundheitsschädigung von Menschen (Personenschaden) oder die Beschädigung oder Zerstörung von Sachen (Sachschaden) zur Folge hatte, für diese Folgen auf Grund

gesetzlicher Haftpflichtbestimmungen privatrechtlichen Inhalts von einem Dritten auf Schadenersatz in Anspruch genommen wird.“ Mitversichert seien: Ehegatte, unverheiratete Kinder, soweit minderjährig oder in Schul- oder Berufsausbildung. Deckungssumme pauschal 5 Mio € je Wagnis, maximal 10 Mio € pro Jahr.

### 3. Übergangswohnung in der BRD

Die Übergangswohnung in der BRD hätte eine ausgestattete Küche gehabt.

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

Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben. Wesentlich ist dabei nicht, ob die Einkünfte aus dem In- oder Ausland fließen. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht iSd § 1 Abs. 1 EStG 1988 erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.5.1985, 85/14/0001).

Von 1. Jänner 1999 bis 2. September 1999 verfügte der Bw. über einen Wohnsitz in Österreich, der auch gleichzeitig den Wohnsitz seiner Familie darstellte.

Der Bw. ist daher in Österreich ansässig gewesen iSd Art. 4 DBA-BRD.

Unstrittig ist, dass gemäß Art. 23 Abs 2 lit a DBA-BRD iVm Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD im Hinblick auf die vom Bw. bezogenen nichtselbständigen Einkünfte in Deutschland auch Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.

Gemäß Art. 23 Abs. 2 lit d DBA-BRD hindert diese grundsätzliche Ausnahme von der Besteuerung in Österreich jedoch nicht, dass diese Einkünfte in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen miteinbezogen werden.

Die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist im gegenständlichen Fall nicht strittig.

Der gegenständliche Erstbescheid ist von einzubeziehenden ausländischen Einkünften von 350.824,00 S ausgegangen. In der Berufungsvorentscheidung wurden an Hand des ersten deutschen Einkommensteuerbescheides 101.614,00 S (14.443,00 DM) festgesetzt.

Es ist jedoch die Höhe der deutschen Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Die Berechnung laut deutschem Bescheid ist keineswegs bindend.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist das Gesamteinkommen nach den österreichischen Vorschriften zu ermitteln, es wird die darauf entfallende österreichische

Einkommensteuer errechnet und der Durchschnittssteuersatz berechnet. Dieser wird dann lediglich auf jenen Einkommensanteil angewandt, der in Österreich besteuert werden darf (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0234).

Es ist daher grundsätzlich von 50.117,00 DM Bruttoeinkommen auszugehen.

Folgende Beträge sind daher auf ihre Berücksichtigung laut österreichischem Steuerrecht zu überprüfen:

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: 2.767,00 DM:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten abzugsfähig solche Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen verausgabt werden.

Grundsätzlich fallen daher auch Kosten zwischen Wohnort und Dienstort unter diesen Begriff.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind diese jedoch durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschbeträge abgegolten (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 97/14/0103).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. eine einfache Strecke von 26 km angegeben. Daraus folgt, dass ihm das kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 zusteht in den Monaten, in denen er im Lohnzahlungszeitraum diese Fahrten überwiegend zurücklegt. Laut Aktenlage ist dies in den Monaten August bis Dezember der Fall gewesen. Das kleine Pendlerpauschale von 2.200,00 S für fünf Monate entspricht – gerechnet mit dem vom Bw. vorgeschlagenen Umrechnungsfaktor von 7,2 – 306,00 DM.

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung: 12.695,00 DM:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind die abzugsfähigen Kosten für Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 beschränkt.

Es handelt sich hierbei um 28.800,00 S pro Jahr, somit 2.400,00 S pro Monat, was einem Betrag von 12.000,00 S bzw. 1.667 DM für 5 Monate entspricht.

Es war folglich auch nur dieser Betrag anzuerkennen.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.3.1998, 85/13/0154, ausführt, ist Verpflegungsmehraufwand im Hinblick auf eine doppelte Haushaltsführung dann nicht abzugsfähig, wenn am Zweitwohnsitz ein eigener Haushalt geführt wird. Nach Angaben des Bw. war die Übergangswohnung in der BRD mit einer kompletten Küche ausgestattet. Es gab daher grundsätzlich keine Notwendigkeit, üblicherweise zu Hause eingenommene Mahlzeiten auswärtig zu konsumieren.

Da sich im gegebenen Fall der Zweitwohnsitz jedoch im Ausland befindet, ist ein kaufkraftbedingter Verpflegungsmehraufwand anzusetzen. Dieser ist jedenfalls zu schätzen.



Es bietet sich konkret der Differenzbetrag zwischen dem Tagesdiätensatz für Österreich zum Taggeldsatz für Reisen nach Deutschland an (siehe auch VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0150). Dieser ergibt sich aus 486,00 S minus 360,00 S = 226,00 S (31,00 DM).

Für die angegebenen 43 Tage ergibt das einen abzugsfähigen Betrag von 1.333,00 DM.

Insgesamt sind daher unter dem Titel "doppelte Haushaltsführung" 9.058,00 DM nach österreichischem Steuerrecht abzugsfähig.

Übrige Werbungskosten: 8.653,00 DM:

Sämtliche unter dieser Rubrik aufgelisteten Werbungskosten werden anerkannt.

Es ergibt sich somit ein Gesamtbetrag der deutschen Einkünfte von 32.100,00 DM.

Zusätzlich sind als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 2 Z 4 lit a EStG zur Gänze die Kosten Arbeitnehmeranteil Gesamtversicherungsbeitrag in Höhe von 5.525,00 DM abzugsfähig.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Abzug von Sonderausgaben beträgt daher 26.575,00 DM.

Ein Sonderausgabenpauschbetrag gemäß § 18 EStG 1988 kann nur dann Abzug finden, wenn keinerlei Sonderausgaben beantragt werden. Im vorliegenden Fall liegen jedoch solche vor.

Es wurden vom Bw. Versicherungskosten in Höhe von insgesamt 10.316,00 DM als Sonderausgaben geltend gemacht.

Der Betrag von 204,00 DM für eine allgemeine Haftpflichtversicherung ist jedoch nach österreichischem Recht gemäß § 18 EStG 1988 nicht abzugsfähig (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 14.6.1988, 85/14/0150).

Die Höhe des Sonderausgabenabzuges ist für die übrigen Versicherungen (Kranken- und Lebensversicherungen) von in Summe 4.791,00 DM mit einem Höchstbetrag von 40.000,00 S beschränkt. Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag erhöht sich diese Grenze auf 80.000,00 S.

Von den 4.791,00 DM ist lediglich ein Viertel als Sonderausgaben abzugsfähig, was einen Betrag von 1.198,00 DM ergibt.

Als zu versteuerndes Einkommen ergibt sich somit ein Betrag von 25.377,00 DM, was einem solchen von 182.714,00 S entspricht.

182.714,00 S sind daher als ausländische Einkünfte den österreichischen hinzuzurechnen.

Da trotz Aufforderung im Ergänzungsvorhalt vom 22. April 2003 die beantragten Beträge nicht vollständig erläutert worden sind, wurde deren Abzugsfähigkeit laut Aktenlage geprüft.

Die vom Bw. im Rahmen der österreichischen Einkünfte beantragten Werbungskosten in Höhe von 46.478,00 S werden als abzugsfähig anerkannt.

Als Anmerkung wird hinzugefügt, dass auf Grund des internen Berechnungsprogrammes im vorliegenden Fall keine Löschung des Sonderausgabenpauschales möglich ist, und deshalb als Umweg die Progressionseinkünfte mit 183.533,00 S festgesetzt worden sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 17. Juni 2003