



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat (Feldkirch) 2

GZ. RV/0169-F/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 22. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	31.903,86 €
(steuerpflichtige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	4.238,56 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.142,42 €
Sonderausgaben (Viertel)	-1.460,00 €
Steuerberatungskosten	-19,95 €
Außergewöhnliche Belastungen	-3.084,32 €
Selbstbehalt	2.825,16 €
Einkommen	34.403,31 €
Ausländische Einkünfte	10.634,10 €
Einkommensteuer	10.812,96 €
Ausländische Steuer	-832,00 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer 2005</b>	<b>9.980,96 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw abgekürzt) war im Streitjahr ganzjährig als Architekt selbständig tätig. Ab September war er zudem bei einem Zürcher Arbeitgeber nichtselbständig beschäftigt.

Als Beilagen zu seinem **Schreiben vom 15.2.2006** (AS 20 ff), beim Finanzamt eingelangt am 7.4.2006, übermittelte der Bw dem Finanzamt einen Lohnausweis sowie eine Einkommensteuererklärung (AS 104 – 109) mit folgenden (in der erklärten Reihenfolge wiedergegebenen) Angaben:

Kennzahl	Text	Betrag
9040	Betriebseinnahmen	48.615,00
9100	Waren, Rohstoffe	-17.515,82
9150	Instandhaltung für Gebäude	-104,77
9179	Tatsächliche Kfz-Kosten	-1.891,38
	Gewinn	29.103,85
717	Sozialversicherung	-2.897,96
719	Arbeitsmittel	0,00
720	Fachliteratur	9,00
721	Reisekosten	-2.976,20
722	Fortbildungs- und Ausbildungskosten	-65,13
723	Kosten der doppelten Haushaltsführung	-5.528,00
724	Sonstige Werbungskosten	-388,08
350	Summe der Bruttobezüge (SFR)	39.900,00
347	Aus Sonderzahlungen entfallende Krankenvers.	-4.570,00
358	Anzurechnende ausländische Steuer	1.300,00
455	Versicherungsprämien	-3.625,39
456	Wohnraumschaffung und –sanierung	-12.948,61
465	Aufwendungen für Aktien	-1.198,10
459	Spenden	-170,00
460	Steuerberatungskosten	-19,95
730	Krankheitskosten	-3.084,32
735	Notwendige Sanierung	-1.204,83

Ebenfalls dem Schreiben vom 15.2.2006 angeschlossen waren eine Reihe von Excel-Tabellen (AS 24 – 47), die mit der Einkommensteuererklärung nicht übereinstimmen (Summe der „geschäftlich“ veranlassten Ausgaben laut Einnahmen- Ausgabenrechnung 18.573,89, Summe der erklärten Betriebsausgaben 19.511,97), die hinsichtlich der verwendeten Bezeichnungen

offensichtlich unrichtig bzw verwirrend sind („Werbungskosten“ als Überschrift für die geschäftlich veranlassten Ausgaben; Bezeichnung der „Einnahmen“ als „Einkünfte“; Bezeichnung des Kammerbeitrages und der Österreich-Vignette als Büroaufwand), die ferner die steuerrechtliche Systematik nicht beachten (1 Spalte für „private bzw lohnsteuerrelevante“ Ausgaben), unklare Benennungen verwenden („nicht bezahlte Auslösen“, „Bürokosten, Fahrzeugreparaturen“), Detailausgaben nicht sachgerecht zusammenfassen (Fachliteratur), Ausgaben nicht chronologisch anführen (Benzin), periodenfremde Aufwendungen berücksichtigten (FAX, Computerzubehör, Kosten Zweitwohnsitz) und die schließlich teils Doppelpositionen beinhalten („Finanzierungskosten“ Konto 8280; Konto 7604 mit unterschiedlichen Bezeichnungen) bzw Abzugspositionen vernachlässigen.

Mit **Vorhalt vom 10.4.2006** (AS 49-52) teilte das Finanzamt dem Bw unter anderem mit,

- die in Höhe von € 388,08 unter der Kennzahl 721 (laut AS 25 richtig 9100, Konto 7790) in der Steuererklärung enthaltenen Bankgebühren stellten keine Werbungskosten dar,
- die PKW-Kosten seien bei den Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen,
- die pauschalen Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit den Reisen nach Spanien könnten jedenfalls nur für die ersten fünf Tage voll und danach lediglich in Höhe der Differenz zu den Inlandssätzen berücksichtigt werden,
- Spenden an die Windhundehilfe seien wie im Vorjahr auch als Sonderausgaben nicht abzugsfähig,
- die „notwendigen Sanierungskosten“ in Höhe von 1.204,83 für Hecke, Reparatur Heizung, Scheune etc stellten nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar,
- die im Lohnzettel ausgewiesenen pauschalen Spesenvergütungen seien steuerpflichtig,
- von den Grenzgängereinkünften als Werbungskosten abzuziehen seien nur die in der Schweiz entrichteten Sozialversicherungsbeiträge, das Pendlerpauschale, die anteiligen Kfz-Kosten für Wegstrecken über 120 km bei täglicher Heimkehr, die Kosten für Zimmer und Einrichtung am Schweizer Wohnort und die nach österreichischem Recht ermittelten Reisespesen.

Weiters ersuchte das Finanzamt den Bw unter anderem, um

- Aufklärung hinsichtlich der in der Excel-Tabelle doppelt angeführten Kfz-Kosten in Höhe von € 1.891,38,
- Aufgliederung des unter der Kennzahl 9100 angeführten Betrages in Höhe von € 17.515,82,
- Erläuterungen zu den Finanzierungskosten in Höhe von € 1.122,46,
- Antwort auf die Frage, ob Anlagegüter vorhanden seien, die zum Aufgabestichtag entnommen werden müssten,
- eine erläuternde Aufstellung der unter Kennzahl 717 ausgewiesenen Werbungskosten in der Höhe von € 2.897,96,
- Kürzung der geltend gemachten Werbungskosten um einen realistischen Privatanteil,

- nachreichende Darstellung bzw berichtigte Ermittlung der unter der Kennzahl 723 geltend gemachten Werbungskosten.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 1.5.2006** teilte der Bw – soweit entscheidungsrelevant – sinngemäß mit (AS 56 ff):

Die Kfz-Kosten in Höhe von € 1.891,38 schienen zwar in der Excel-Liste tatsächlich doppelt auf, hätten aber nur einmal Eingang in die Steuererklärung gefunden.

Der bei der Kennzahl 9100 ausgewiesene Betrag werde berichtigt. Als korrigierte Beträge listete der Bw kommentarlos folgende Zahlen auf. (Die Angaben in der zweiten Spalte stammen vom Referenten.)

3.471,15	Verbrauch von Brennstoffen, Benzin
191,42	Nachrichtenaufwand, Porto
800,53	Büro Werbung Präsentation
1.863,59	Büroaufwand Material
727,50	Computer
156,33	Büroaufwand Software
3.866,00	Nachrichtenaufwand Telefonkosten
154,10	Energie und Wasser
105,14	Sonstige bezogene Herstellungsleistungen, Sanierungskosten
232,85	Bankspesen
223,33	Bürokosten Software
328,51	Transport Reise Fahrt
533,40	Reisekosten Taggelder
909,38	Büroaufwand Computer EDV
271,66	Spesen des Geldverkehrs
1122,46	Finanzierung Wohnraum
14.957,39	Summe

Der Betrag von 1.122,46 € sei der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil an der gesamten Hausfinanzierung.

Es seien keine Anlagegüter vorhanden, die berücksichtigt werden müssten.

Die Zusammensetzung des Betrages sei der Zeilenzuordnung der Excelliste bzw den korrespondierenden Einzel- und Summenaufstellungen zu entnehmen

Es seien auch in seiner nichtselbständigen Tätigkeit erhebliche Werbungskosten angefallen, die berücksichtigt werden müssten (siehe Zusammenfassungsblatt und Zeilenzuordnung).

Ein realistischer Privatanteil sei bereits berücksichtigt worden.

Wenn die vom Arbeitgeber bezahlte Vergütung für das Fahrzeug voll versteuert werde, müssten auch die damit in Verbindung stehenden Kosten steuermindernd berücksichtigt werden. Dies gelte auch für das „Spesenpauschale“.

Der Begriff „Familienheimfahrten“ sei hier falsch, richtig müsse es „doppelte Haushaltsführung“ heißen.

Eine Verteilung der Fahrzeugkosten auf acht Jahre mache keinen Sinn, weil es sich um einen 8 Jahre alten Gebrauchtwagen handle, der bereits nach einem Jahr verschrottet habe werden müssen.

Die Bankomat-Gebühren seien im wesentlichen auf beruflich bedingten Auslandsreisen angefallen und stellten deshalb Werbungskosten dar.

Bezüglich der Anwendung der steuerlichen Begünstigung für den 13. und 14. Gehalt bitte er um eine kurze Mitteilung.

Der Vorhaltsbeantwortung waren Steuererklärungen angeschlossen, in denen die ursprünglich erklärten Angaben durchgestrichen waren und durch folgende berichtigte ersetzt worden sind (AS 60 – 71):

Kennzahl	Text	Betrag
320	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	32.078,13
717	Gewerkschaftsbeiträge, sonstige SV-Beiträge	-2.897,96
721	Reisekosten	-2.976,20
722	Fortbildungs- und Ausbildungskosten	-65,13
723	Kosten der doppelten Haushaltsführung	-5.528,00
724	Sonstige Werbungskosten	-155,23
395	Ausländische Einkünfte (siehe Anlage)	
455	Versicherungsprämien	-3.625,39
456	Wohnraumschaffung	-12.908,61
465	Aufwendungen für junge Aktien	-1.198,10
459	Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger	-170,00
460	Steuerberatungskosten	-19,95
730	Krankheitskosten	-3.084,32
735	Notwendige Sanierung	-1.209,13
9040	Betriebseinnahmen	49.031,67
9100	Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe	-14.957,39
9150	Instandhaltungen	-104,77
9170	Tatsächliche Kfz-Kosten	-1.891,38
	Gewinn	32.078,13

Mit **Bescheid vom 22.5.2006** (AS 110 ff) wurde der Bw zur Einkommensteuer veranlagt.

Dabei wurden der Abgabenvorschreibung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 29.820,53 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 20.021,33 € und ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 499.841,86 € zu Grunde gelegt. Begründend führte das Finanzamt unter anderem (soweit noch entscheidungsrelevant) aus:

*„Die SV-Beiträge, der WK.-Beitrag sowie der Beitrag an die Architektenkammer iHv. zusammen € 2.257,60 wurden bei den Einkünften aus selbst. Arbeit berücksichtigt. Als Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden das größte Pendlerpauschale (aliquoiert für 4 Monate) sowie die Kosten für den Zweitwohnsitz berücksichtigt - zusammen € 1.335,19. Tatsächliche KFZ- oder Fahrtkosten anstelle dessen oder darüber hinausgehend dürfen diesfalls keine Berücksichtigung finden. Tagesspesen iZm. den beruflich bedingten Reisen nach Spanien konnten nur für die ersten fünf Tage, darüber hinaus nur iHd. Differenz zum Inlandstagessatz berücksichtigt werden - somit an Reisekosten insgesamt € 1.893. Die vom Arbeitgeber erhaltenen Spesenvergütungen iHv. SFR 7.400,- lt. Lohnausweis waren den steuerpflichtigen Einkünften hinzuzurechnen - ein nachfolgender Abzug als Werbungskosten konnte nur nach Maßgabe des Vorliegens der Voraussetzungen des § 16 EStG 1988 erfolgen. Notwendige Sanierungsmaßnahmen am Wohngebäude können - von der Beseitigung von Katastrophenschäden abgesehen - nicht als außergewöhnliche Belastungen iSd. § 34 EStG 1988 abgezogen werden.“*

Mit (zutreffend als **Berufung** eingestuftem) Schreiben **vom 7.5.2007** wandte sich der Bw gegen die durchgeführte Veranlagung. Begründend bzw fragend führte er aus:

Seine Einkünfte müssten 49.031,67 und nicht 49.715,95, €, abzüglich der nachfolgend angeführten Positionen, betragen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, einschließlich der pauschalen Spesenvergütungen, müssten umgerechnet zum aktuellen Kurs 25.536,00 betragen.

Von den gesamten Kosten für Versicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung sowie junge Aktien seien nur 106,54 € steuermindernd in Abzug gebracht worden.

Seine Beiträge zu Sozialversicherung, Wirtschaftskammer und Architektenkammer seien zu Unrecht nur mit 2.257,60 € statt mit 2.897,96 € berücksichtigt worden.

Es sei nicht einsichtig, wieso keine Autokosten berücksichtigt worden seien, wo doch alle dementsprechenden Zuwendungen des Arbeitgebers besteuert worden sein.

Gleichfalls sei es nicht einsichtig, wieso keine Reisekosten steuermindernd berücksichtigt worden seien, wo doch im Gegenzug alle vom Arbeitgeber geleisteten Spesenersätze besteuert worden seien.

Er bitte um eine Erklärung, weshalb ihm das steuerfreie Jahressechstel nicht gewährt worden sei.

Schließlich frage er sich, wo er sehen könne, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer 5.748,36 € an Kosten der doppelten Haushaltsführung, für Fort- und Ausbildung sowie sonstige Werbungskosten berücksichtigt worden seien.

Mit **Schreiben vom 7.6.2006** teilte das Finanzamt dem Bw mit:

Er selbst habe im Schriftsatz vom 1.5.2006 seine Einnahmen als Architekt mit 49.031,67 € beziffert. Von diesem Betrag habe es vorerst die von ihm selbst aufgelisteten Betriebsausgaben in Höhe von 14.957,39 € abgezogen.

Der Betrag von 2.897,96<sup>3</sup> sei zur Gänze steuermindernd berücksichtigt worden, und zwar der Teilbetrag von 1.864,46 € bei den selbständigen Einkünften als Architekt und der Restbetrag von 640 € bei den nichtselbständigen Einkünften.

Als Umrechnungskurs sei (nicht der aktuelle, sondern) der im Streitjahr maßgebliche herangezogen worden.

Pauschale Spesenersätze (7.400,- SFR) seien mangels Zuordenbarkeit zu bestimmten Reisen steuerpflichtig. Damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen des Arbeitnehmers seien nur eingeschränkt, insbesondere wegen der Begründung eines neuen Tätigkeitsmittelpunktes, als Werbungskosten abzugsfähig.

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten mit dem privaten Kfz zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählten grundsätzlich zu den abzugsfähigen Werbungskosten, seien aber anders als bei den betrieblichen Einkünften mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Dazu zählten auch die PKW-Ratenzahlungen in Höhe von 5.000 €

Sonstige Bezüge seien nur begünstigt, wenn sie neben dem laufenden Lohn ausbezahlt würden, der Lohnausweis seiner Arbeitgeberin vom 31.12.2005 weise aber keinen sonstigen Bezug im angesprochenen Sinn aus.

Fahrkosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung seien mit dem höchstmöglichen Pendlerpauschale begrenzt.

Die in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien wie folgt zu ermitteln:

Summe der Bruttobezüge abzüglich Kindergeld	25.536,00 €
Pflichtbeiträge (AHV, berufliche Vorsorge; NBUV)	-2.924,80 €
Soz. Vers	-640,00 €
Zweitwohnsitz, doppelte Haushaltsführung (807 €, 347,99 €, 37,9 €, 92,73 €, 40,58 €)	-1.335,19 €
Reisekosten (Spesen Valencia)	-1.893,80 €
Fortbildungskosten	-65,13 €
Bankgebühren	-155,23 €
Zwischensumme	18.521,85 €
Einkünfte gem. § 3 Abs. 2 EStG	1.499,48 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	20.021,33 €

Die geltend gemachten Sonderausgaben seien zur Gänze als solche anerkannt worden, allerdings unter Bedachtnahme auf die gesetzlichen Einschränkungen (Höchstbeträge, reduzierte Absetzbarkeit, Einschleifregelung) nur mit 106,54 € steuerwirksam geworden.

Der Bw beantwortete das Schreiben vom 7.6.2006 mit **Schriftsatz vom 15.6.2006** sinngemäß wie folgt:

Nach wie vor könne er nicht verstehen und akzeptieren, dass Vergütungen des Arbeitgebers steuerlich voll erfasst würden, die sie begründenden Ausgaben des Arbeitnehmers aber nur teilweise absetzbar seien. Zu berücksichtigen sei auch, dass der Auslandsaufenthalt unterbrochen worden sei und dass als Inlandssatz nicht der österreichische, sondern der Schweizer heranzuziehen sei.

Für die Fahrtspesen gelte das gleiche wie für die (sonstigen) Reisespesen. Für 2005 seien die vollständigen Kosten (40.000 km) zu berücksichtigen.

Das Weihnachtsgeld sei nachgewiesenermaßen separat und unabhängig von den monatlichen Gehaltszahlungen ausbezahlt worden.

Die korrekte Addition der vom Finanzamt ermittelten Einkünfte ergebe 49.841,83 und nicht 50.900 €.

Das Finanzamt erließ daraufhin die **Berufungsvorentscheidung vom 4.7.2006**. In der gesondert ergangenen, vom 3.7.2006 datierenden Begründung führte es aus:

In Abänderung der bisherigen Beurteilung sei der Bw im Streitjahr nicht als Grenzgänger einzustufen. Österreich stehe daher nur insoweit das Besteuerungsrecht zu, als seine nichtselbständigen Einkünfte auf außerhalb der Schweiz geleistete Arbeit entfalle. Da er an 34 von 86 Tagen in Spanien gearbeitet habe, sei sein Lohn nur zu dem entsprechenden Teil in Österreich steuerpflichtig. In gleicher Weise seien das Weihnachtsgeld und die mit den nichtselbständigen Einkünften verbundenen Werbungskosten wie folgt aufzuteilen:

Alle Beträge in €	Gesamt	Davon Österreich	Davon Schweiz
Bruttobezüge	25.536,00	10.096,00	15.440,00
Weihnachtsgeld	2.500,00	-988,00	-1512,00
Pflichtbeiträge	2.924,80	-1.156,00	-1.768,80
Soz.Vers	640,00	-640,00	0,00
Zweitwohnsitz	1.335,19	0,00	-1.335,19
Reisekosten Spanien	1.893,80	-1.893,80	0,00
Fortbildungskosten	65,13	-26,00	-39,13
Bankgebühren	155,23	-61,00	-94,23
Einkünfte nach § 3 Abs.2	1.499,48	1.499,48	0,00
Einkünfte aus nsA		6.830,68	12.202,65

Die Aufwendungen für den Zweitwohnsitz stünden veranlassungskausal mit Einkünften in Zusammenhang, hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht der Schweiz zufalle, weshalb eine Berücksichtigung in Österreich nicht in Frage komme.

Die Betriebseinnahmen als selbständiger Architekt beliefen sich auf 51.115 € netto.

Im Übrigen werde auf den Schriftsatz vom 7.6.2006 verwiesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte der Bw den **Vorlageantrag vom 8.7.2006** ein. In ihm führte er aus:

Der Standpunkt des Finanzamtes sei nicht einsichtig: Entweder sei er Grenzgänger und versteuere die nichtselbständigen Einkünfte zur Gänze unter Berücksichtigung sämtlicher Werbungskosten im Wohnsitzstaat. Oder er sei kein Grenzgänger, dann versteuere er die Einkünfte im Tätigkeitsstaat.

Die Arbeit in Spanien sei von der Schweiz aus geleistet worden. Daher seien diese Einkünfte in der Schweiz steuerpflichtig. Oder aber die Kosten für den Zweitwohnsitz, einschließlich der Fahrtkosten dorthin, seien in voller Höhe in Österreich absetzbar.

Alle weiteren Punkte, gegen die er in seinem letzten Schreiben Einspruch erhoben habe, blieben aufrecht.

Mit **Schreiben vom 20.12.2007** teilte der Bw mit, nach seinen Unterlagen sei das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 abgeschlossen, da er die Berufung zurückgenommen habe.

Mit **Schreiben vom 9.2.2008** berichtigte der Bw sich dahingehend, dass das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 ebenso wie jenes für 2006 noch nicht abgeschlossen sei.

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

Vorweg hält die Berufungsbehörde fest: Der Bw hat auf Grund der eingangs dargestellten, gravierenden Erklärungs- und Gewinnermittlungsmängel seiner Verpflichtung zur Einreichung formell und materiell richtiger Bücher und Aufzeichnungen nicht entsprochen. Eine auf den Angaben des Bw aufbauende, absolut richtige und präzise Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen war in Teilbereichen nicht möglich. Damit war die Befugnis (und Verpflichtung) zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gegeben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 6). Wer aber zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 3).

Die maßgeblichen Absätze 1 und 4 von Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz in der für das Streitjahr geltenden Fassung lauten:

*„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen*

*Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*

*(4) Wer als Grenzgänger in einem Vertragstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbstständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt.“*

Nach dem klaren Abkommenswortlaut ist nur Grenzgänger, wer üblicherweise an jedem Arbeitstag vom Ansässigkeitsstaat in den Tätigkeitsstaat und wieder zurück pendelt. Nun steht aber fest, dass der Bw aus mehreren Gründen (überdurchschnittlich große Entfernung zwischen seinem österreichischen Familienwohnsitz und dem Arbeitsort in der Schweiz, schweizerischer Zweitwohnsitz in der Nähe des dortigen Arbeitsortes sowie wegen längerfristiger Entsendung nach Spanien) in einem nicht vernachlässigbaren Umfang **nicht** arbeitstäglich gependelt ist. Damit fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung der Grenzgängerregelung.

Zur Anwendung gelangt daher die allgemeine Zuteilungsregelung des zitierten Absatz 1 von Artikel 15 DBA Schweiz. Demnach steht der Schweiz, wie das Finanzamt im Ergebnis zutreffend erkannt hat, lediglich das Recht zu, jenem Einkunftsanteil zu besteuern, der auf die in der Schweiz ausgeübte nichtselbstständige Arbeit entfällt. Österreich wiederum ist (im Verhältnis zur Schweiz) berechtigt, die nichtselbstständigen Einkünfte zu besteuern, die auf nicht in der Schweiz ausgeübte Arbeit entfallen. Das bedeutet, dass von den nichtselbstständigen Einkünften nur jene in Österreich besteuert werden dürfen, die mit in Spanien ausgeübter Arbeit zusammenhängen. Entgegen der Meinung des Bw kann insoweit nicht die Schweiz als Tätigkeitsstaat angesehen werden. Denn Tätigkeitsstaat ist grundsätzlich jener Staat, in dem der Arbeitnehmer in Erfüllung seiner dienstlichen Obliegenheiten körperlich anwesend ist (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 617).

Der maßgeblich Aufteilungsschlüssel ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens nicht strittig. Nach Überzeugung der Berufungsbehörde sind nach diesem Schlüssel alle Werbungskosten aufzuteilen, welche durch das nichtselbstständige Arbeitsverhältnis begründet sind und nicht ausschließlich mit der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit zusammenhängen. In diesem Sinne sind auch die Kosten des Zweitwohnsitzes nach dem unstrittigen Schlüssel zu verteilen. Zwar wird der Bw vorrangig dann den Zweitwohnsitz beanspruchen, wenn er in der Schweiz arbeitet. Doch macht die Nutzung des Zweitwohnsitzes auch unmittelbar vor und nach der Entsendung nach Spanien Sinn. Ferner können Auslandsentsendungen erfahrungsgemäß spontan erfolgen. Auch sind sie weitgehend der Disposition des Arbeitnehmers entzogen, während der Tätigkeitsort in der Schweiz

dauerhaften Bestand hat (womit auch eine dauerhafte Zweitwohnsitznahme indiziert ist).

Schließlich ist zu bedenken, dass eine fallweise, anwesenheitsbedingte Wohnsitznahme gar nicht möglich ist. Somit steht die doppelte Haushaltsführung mit dem eingegangenen Arbeitsverhältnis insgesamt im Zusammenhang.

Wie das Finanzamt bereits zutreffend ausgeführt hat, sind die tatsächlichen Kosten für Familienheimfahrten (nur) insoweit abzugsfähig, als sie das höchste Pendlerpauschale nicht übersteigen (Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 360). Dies entspricht der klaren Anordnung in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. E EStG. Da Voraussetzung für die Gewährung des Pendlerpauschales die überwiegende Nutzung eines Massenverkehrsmittelns ist, dürfen neben dem höchsten Pendlerpauschale nicht auch noch Kosten für Familienheimfahrten anerkannt werden (UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05). Denn dies liefe auf eine doppelte Berücksichtigung dieser Fahrten hinaus.

Dem Bw sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines gebrauchten Kfz entstanden, das insoweit aus beruflicher Veranlassung benutzt wurde, als damit die Strecke zwischen Familienwohnsitz bzw Zweitwohnsitz und Arbeitsort zurück gelegt worden ist (Schriftsatz vom 15.2.2006, AS 20, sowie Vorhalt vom 7.6.2006). Auch diese Kosten sind, wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, ex lege mit dem höchsten Pendlerpauschale abgegolten. In diesem Zusammenhang ist ohne Belang, dass der Bw kein Fahrtenbuch geführt hat. Auch der Nachweis höherer Kosten kann zufolge der gesetzlich angeordneten pauschalen Abgeltung nicht zur Berücksichtigung höherer Fahrtkosten führen.

Im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung sind weiters abzugsfähig die tatsächlichen Aufwendungen für die Wohnung am Dienstort (Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 356). Der Bw hat an solchen Aufwendungen Kosten für Einrichtungsgegenstände in der Höhe von insgesamt 528,19 € geltend gemacht (Einnahmen- Ausgabenrechnung vom 2.4.2006, AS 47). Abgesehen von Kosten für einen „Handkehrer“ in Höhe von 8,99 € wurden diese Aufwendungen vom Finanzamt anerkannt (AS 117), was vom Bw nicht beanstandet worden ist. Im Hinblick darauf sieht der Referent keine Veranlassung zu einer anderen Beurteilung.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung zu Recht die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung des Weihnachtsgeldes bejaht. Allerdings hat es übersehen, dass der sonstige Bezug brutto 2.500 CHF und nicht Euro betragen hat. Insoweit war der angefochtene Bescheid zu Ungunsten des Bw abzuändern.

Laut Jahreslohnauweis vom 31.12.2005 (AS 23) erhielt der Bw unter dem Titel „Repräsentation“ 3.000 CHF und unter dem Titel „Autospesen“ 4.400 CHF an pauschalen Spesenvergütungen. Der Lohnausweis trägt dazu den Vermerk: „*Spesenreglement am 18.3.2003 durch Steuerverw. TG genehmigt.*“ In der „Lohnabrechnung Dezember“ werden diese Vergütungen mit „Pauschalspesen“ und „Autospesen“ bezeichnet. Im zweitinstanzlichen

Vorhalt vom 17.12.2007 wurde der Bw ersucht, unter Vorlage entsprechender Beweismittel (z.B. Arbeitgeberbestätigung) darzutun, wofür die Vergütungen gewährt worden sind, welche Annahmen ihnen zu Grunde liegen, welche (steuerliche, AHV-rechtliche oder sonstige) Bedeutung die Genehmigung durch dies Steuerverwaltung hat, welche konkreten Aufwendungen ihm in diesem Zusammenhang entstanden sind.

Mit Schreiben vom 20.12.2007 teilte der Bw mit, die entsprechenden Unterlagen würden nach den Weihnachtsfeiertagen direkt von der Personalabteilung seiner Arbeitgeberin übermittelt.

Mit Vorhalt vom 11.2.2008 wurde der Bw daran erinnert, dass die gestellten Fragen noch unbeantwortet und die erbetenen Unterlagen noch nicht vorgelegt worden sind.

Mit E-Mail vom 15.2.2008 (an das Finanzamt am gleichen Tag weitergeleitet) übermittelte der Bw der Berufungsbehörde ohne weiteren Kommentar das von der kantonalen Steuerverwaltung Thurgau geprüfte und bewilligte, für sämtliche Mitarbeiter geltende „Spesenreglement“ seiner Arbeitgeberin. Als Spesen im Sinne des Reglements gelten demnach die Auslagen, die einem Mitarbeiter im Interesse des Arbeitgebers angefallen sind. Die Mitarbeiter sind verpflichtet, ihre Spesen 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. Aufbauend auf dem allgemeinen Spesenreglement gilt für Kaderangestellte, zu denen der Bw als Projektleiter zählt, ein „Zusatzreglement“. Auch das Zusatzreglement wurde von der Kantonalen Steuerverwaltung geprüft und bewilligt. Auch diesem Reglement liegt das Prinzip zugrunde, dass die anfallenden Kosten durch das Geschäft gedeckt (veranlasst) sein müssen. Die Arbeitgeberin bezahlt demnach den leitenden Mitarbeitern für die geschäftliche Verwendung ihres privaten PKWs eine Monatspauschale, die individuell berechnet wird. Zudem wird den leitenden Angestellten aus Gründen einer rationalen Abwicklung eine Pauschalentschädigung zur Abgeltung von Auslagen für „Repräsentation, Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen“ ausgerichtet.

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, EStG<sup>7</sup>, § 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 dienten. Oder mit anderen Worten: Hätte der Bw auch nur in geringem Maße die gewährten Spesen nicht im Sinne seines Arbeitgebers verwendet, dann wäre er in Gefahr gelaufen, seine nichtselbständigen Einkünfte zu verlieren. Oder hätte der Bw Spesen kassiert, ohne dass ihm entsprechende, eindeutig geschäftlich bedingte Aufwendungen erwachsen wären, dann wäre dies mit der notorischen Tatsache, dass der Arbeitgeber des Bw – mangels eines konkreten gegenteiligen Hinweises – wie Schweizer Arbeitgeber grundsätzlich gesetzestreu agieren, ihrer Verpflichtung zum Ersatz aller „durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehender Auslagen“ (Art. 327a schweizerisches ZGB) erfüllen, ihr Verhalten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausrichten und bürokratischen Aufwand ebenso wie repräsentativen Pomp vermeiden, nicht vereinbar. Hierfür spricht nicht zuletzt auch der Umstand, dass das Spesenreglement von der kantonalen Steuerverwaltung (erheblich vor der Spesengewährung) geprüft und gebilligt worden ist. Dafür, dass sich Spesen und Werbungskosten in etwa ausgleichen, spricht auch der natürliche Interessengegensatz. Während der Arbeitgeber daran interessiert ist, die Spesenaufwendungen möglichst niedrig zu halten, um so das Betriebsergebnis zu optimieren, wird der Arbeitnehmer daran interessiert sein, möglichst hohe Spesen ersetzt zu erhalten, um so möglichst große finanzielle Gestaltungsmöglichkeiten zu haben. Bezuglich der Werbungskostenaufteilung auf die steuerpflichtigen Einkünfte einerseits und die freizustellenden andererseits wird auf die Ausführungen betreffend die doppelte Haushaltsführung verwiesen. Im Übrigen ist auch das Finanzamt in dem dem Streitjahr folgenden Jahr zu dieser Überzeugung gelangt.

Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen waren allerdings die den Spesen gegenüber gestellten Werbungskosten um jene Kosten zu kürzen, die bereits unter dem Titel Familienheimfahrten berücksichtigt worden sind. Von den nichtselbständigen Einkünften sind daher 3.929 € in Abzug zu bringen.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen war der Berufung teilweise statzugeben. Zusammenfassend war die angefochtene Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des zu berücksichtigenden sonstigen Bezuges (2.500 CHF statt Euro) mit entsprechender Erhöhung

des steuerpflichtigen Lohnes, der anzurechnenden ausländischen Steuer (1.300 CHF statt Euro) und der zusätzlich zu berücksichtigenden, einen Spesenanspruch begründenden angefallenen Werbungskosten (in Höhe von 3.929 €) teils zu Gunsten teils zu Ungunsten des Bw abzuändern. Soweit die ergangene Berufungsvorentscheidung bestätigt wird, wird auf die entsprechenden erstinstanzlichen Ausführungen verwiesen.

Feldkirch, am 4. März 2008