



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 7. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 26. November 2008 betreffend

Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit 7.019,42 €.

Die Bemessungsgrundlage 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 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, die im Übrigen erst nach dem Streitjahr erfolgt ist, ist nicht bindend (Ritz, BAO⁴, § 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 mit, er werde keine Vorauszahlungen leisten und keine Steuererklärung einreichen.

Das Finanzamt erließ den angefochtenen Bescheid. In ihm schätzte es die Besteuerungsgrundlagen angelehnt an den vom Arbeitgeber des Bw für das Jahr 2006 ausgestellten Lohnausweis.

Der Bw erhob Berufung. In ihr bekämpfte er die bescheidmäßige angesetzten Bruttoeinkünfte, Sonderzahlungen und Quellensteuern als unrichtig. Weiters führte er sinngemäß aus, er sei in kein anderes europäisches Land mit Doppelbesteuerungsabkommen zur Arbeits verrichtung entsendet worden, wegen des rechtswidrigen Quellensteuerabzuges habe er mehrfach – allerdings ohne Erfolg – um Durchführung eines Verständigungsverfahrens gebeten, den gewährten Spesen stünden Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüber.

Nachdem der Bw schließlich doch einen Lohnzettel des Streitjahres beim Finanzamt eingereicht hat, erließ die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung auf Basis der im Lohnzettel ausgewiesenen Einkünfte, Sonderzahlungen, Quellensteuern und effektiven Spesen. Das dem Bw gewährte Repräsentationspauschale in Höhe von 9.000 CHF behandelte das Finanzamt als grundsätzlich steuerpflichtig. Nach Abzug eines mit 10% geschätzten, rein privat veranlassten Teiles anerkannte das Finanzamt jedoch den Rest in Höhe von 8.100 CHF als zur Hälfte abzugsfähige, werbewirksame Bewirtungsaufwendungen. Hinsichtlich des dem Bw gewährten Auto-Pauschales in Höhe von 13.200 CHF ging das Finanzamt davon aus, dass mit ihm in erster Linie betrieblich veranlasste Fahrten, aber auch die Kosten der Familienheimfahrten abgegolten worden sind. Zur Vermeidung von doppelten Abzügen nahm das Finanzamt entsprechende Kürzungen vor. Mangels eines Nachweises

anerkannt das Finanzamt keine Beiträge zur Sozialversicherung als Werbungskosten. Abschließend führte das Finanzamt in der gesondert erlassenen Begründung zur zu Gunsten des Bw abändernden Berufungsvorentscheidung aus, die Inschriftenbestätigungen des Sohnes seien nicht vorgelegt worden.

Durch den fristgerecht eingebrachten Vorlagenantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. In ihm brachte der Bw sinngemäß Folgendes vor: Offensichtlich sei das Verständigungsverfahren von Seiten der österreichischen Behörden nur einseitig geführt worden. Solange er nicht über den offiziellen Schriftverkehr verfüge, betrachte er sich weiterhin als voll in der Schweiz steuerpflichtig. Die Höhe seiner Einnahmen, Sonderzahlungen und Quellensteuern ergebe sich aus dem Lohnzettel. Bezüglich der Anrechnung von Werbungskosten sei das Finanzamt Antworten schuldig geblieben. Als Angestellter könne er keine werbewirksamen Bewirtungen für sich vornehmen. Er habe nicht sich, sondern seinen Arbeitgeber zu repräsentieren. Für die betriebliche Nutzung des privaten PKWs habe er pauschale Spesen erhalten. Der Sachbezug sei in der Schweiz versteuert worden. Wenn die tatsächlichen Kosten zu ermitteln seien, dann sei – angelehnt an seine Fahrten mit dem Geschäftswagen ab März 2008 – von 2.895 rein betrieblich gefahrenen Kilometern pro Monat auszugehen. Eine Aufstellung über die von ihm in Drittländern erbrachten Arbeitsleistungen sei nicht möglich. Insgesamt betrage die Auslands-Aufenthaltsdauer ca. 6 Monate im Jahr. Ein Nachweis über die Beitragszahlungen an die GKK liege bei. Nicht nachvollziehbar sei schließlich der vom Finanzamt angewandte Umrechnungskurs.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz erhab die vom Bw an die GKK geleisteten Sozialversicherungsbeiträge und ersuchte das BMF erfolgreich um Weiterleitung des Schreibens der eidgenössischen Steuerverwaltung, mit dem das auf Anregung des Bw eingeleitete Verständigungsverfahren unter Anerkennung des österreichischen Lebensmittelpunktes abgeschlossen worden ist. Die Ermittlungsergebnisse sowie ein Entscheidungsentwurf samt einem entsprechend verbösernden Berechnungsblatt wurden dem Bw mit der Einladung zur Stellungnahme übermittelt. Dem Bw wurde auch bekannt gegeben, dass seine Schweizer Bezüge mit dem Referenzkurs der EZB, verringert um einen 1,5%igen Abschlag, umgerechnet worden sind. Gleichzeitig wurde er aufgefordert nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass die erstinstanzliche Umrechnung zu einem falschen Ergebnis geführt hat.

Der Bw hat eine Stellungnahme erstattet. Ihr wesentlicher Inhalt wird bei den einzelnen Berufungspunkten wiedergegeben.

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, die im Übrigen erst nach dem Streitjahr erfolgt ist, ist im Hinblick auf die unverändert gebliebene Faktenlage ohne Relevanz (Ritz, BAO⁴, § 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 Bf 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.*“ Dass der Bw in der Schweiz nicht als Steuerinländer und damit als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt worden ist, geht im Übrigen auch aus dessen Schriftsatz vom 19.11.2008 hervor, in dem er darauf hinwies, dass er sein Gehalt zum erhöhten Ausländersatz ohne entsprechende Absetzmöglichkeiten versteuert hat.

Schließlich hat der Bw mit E-Mail vom 18.3.2012 bezogen für das Streitjahr die Annahme eines inländischen Lebensmittelpunktes akzeptiert.

Dies alles bedeutet und hat zur Folge: Der Bw ist nach innerstaatlichem Recht in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Er gilt nach Abkommensrecht als in Österreich ansässig. Die Schweiz als Quellenstaat ist gem. Art. 15 Abs. 1 Doppelbesteuerungsabkommens nur berechtigt, jene Löhne zu besteuern, die für in der Schweiz ausgeübte Arbeit bezogen wurden. Österreich ist verpflichtet, die von der Schweiz abkommenskonform einbehaltene Steuer anzurechnen. Dem Bw ist also insoferne zuzustimmen, dass seine Drittlandseinkünfte doppelt besteuert werden, dass dies nicht abkommenskonform ist und gegen zwischenstaatliches Steuerrecht verstößt. Allerdings liegt die Verantwortung nach dem vom Bw vorgetragenen Sachverhalt bei den Schweizer

Steuerbehörden bzw beim Berufungswerber selbst. Ob der Bw bei den Schweizer Behörden vorstellig geworden ist, was er dort allenfalls vorgebracht hat und welchen Standpunkt die ausländischen Behörden vertreten, kann den Akten nicht entnommen werden.

Einkünfte, Sonderzahlungen, Quellensteuer: Der Bw hat im Vorlageantrag bemängelt, die in der Berufungsverfahrensentscheidung vorweg getroffene Feststellung, Einkünfte, Sonderzahlungen und einbehaltene Quellensteuer basierten auf den im zwischenzeitlich eingereichten Lohnausweis genannten Zahlen, sei sehr pauschal und erklärbungsbedürftig. Diese Kritik ist schwer verständlich, ist doch augenfällig, dass in der Berufungsverfahrensentscheidung vom 7.12.2011 entsprechend dem nachgereichten Lohnzettel ein Bruttolohn von 136.582,59 CHF (einschließlich der nicht im Bruttolohn enthaltenen Spesenvergütungen), eine Sonderzahlung (Erfolgsbeteiligung) von 10.000,-- CHF und eine Quellensteuer von 18.117,75 CHF zum Ansatz bzw Abzug gelangt sind (Bruttobezüge, inkl. sonstige Bezüge, inkl. Spesen, KZ 350: 111.022,50 + 3.360 + 9.000 + 13.200 = 136.582,5 CHF x 0,6 = 81.949,50 €; KZ 351, sonstige Bezüge: 10.000 x 0,6 = 6.000 €).

Dass allerdings der volle Abzug der einbehaltenen Quellensteuer nicht dem Gesetz entspricht bzw dass der Schweiz kein Besteuerungsrecht hinsichtlich jener Einkünfte zukommt, die auf die Arbeitsverrichtung außerhalb der Schweiz entfallen, ergibt sich aus den folgenden Ausführungen ebenso wie aus dem Berufungsverfahren betreffend das dem Streitjahr vorangegangenen Jahr, was allerdings vom Bw heftig, wenngleich ohne (stichhaltige) Argumente bestritten wird. Rechtsgrundlage für die Überzeugung der Berufungsbehörde ist die nachfolgend wiedergegebene Bestimmung des [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) (in Verbindung mit Art. 23): „*Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger 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.*“ Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zukommt, wenn und soweit die Arbeit nicht dort ausgeübt wird. Entgegen der Auffassung des Bw kann die Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer nicht vom Ansässigkeitsstaat betrieben werden. Dafür ist jener Staat zuständig, der die Steuer zu Unrecht vereinnahmt hat. In diesem Zusammenhang wird auf Seite 8 der Berufungsentscheidung vom 7.4.2008, RV/0071-F/08, verwiesen.

Entsendung in Drittstaaten: Der Bw brachte im Vorlageantrag unter dem Punkt „*Zu Aufstellung ueber im Auftrag der AG im Ausland tätig gewordenen Arbeitstage*“ vor, keine exakte Liste der Arbeitstage rückwirkend erstellen zu können, an denen er im Auftrag seiner Arbeitgeberin in Drittstaaten gearbeitet hat, wobei er die Drittlands-Aufenthaltsdauer erstmals

auf 6 Monate schätzte. In seiner Stellungnahme vom 18.3.2012 zum übermittelten Entscheidungsentwurf brachte der Bw, ohne konkrete Angaben zu machen, vor, die Dauer der Auslandsaufenthalte variiere und sei Jahr für Jahr neu zu definieren.

Eine Möglichkeit, die Grobschätzung des Bw zu überprüfen gibt es nicht. Bedenkt man, dass der nachgeprüfte, exakt ermittelte Entsendungsanteil in den beiden dem Streitjahr vorangegangenen Jahren erheblich niedriger als der für 2007 geschätzte war (40 bzw 26%) und stellt man in Rechnung, dass der Bw aus einer vermeintlich bestehenden Interessenlage heraus, nach der aus einem hohen Entsendungsanteil auf einen ausländischen Lebensmittelpunkt bzw hohe Reisekosten geschlossen werden sollte, tendenziell zu einem überhöhten Schätzungsergebnis gekommen sein dürfte, dann ist es nach Überzeugung der Rechtsmittelbehörde sachgerechter, diesen Teil der Einkünfte mit einem Drittel zu schätzen, wie es auch das Finanzamt für das Folgejahr getan 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 7.4.2008, RV/0071-F/08, Seite 8; UFS 1.3.2012, RV/0461-F/09). Da ein Drittel der einbehaltenen Schweizer Quellensteuer auf in Drittstaaten verrichtete Tätigkeiten entfällt, war insoweit in Verböserung der erstinstanzlichen Entscheidung vom 26.11.2008, in der zwar von der Nichtanrechenbarkeit eines Drittels der Quellensteuer die Rede ist, aber ungeachtet dessen die volle Quellensteuer angerechnet wurde, eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische **unzulässig** (anzurechnende ausländische Steuer, KZ 358: $18.117,75 : 3 \times 2 \times 0,6 = 7.247,10 \text{ €}$). Im Hinblick auf den Vorhaltscharakter des angefochtenen Bescheides vom 26.11.2008, nach dem der Bw zu einem geschätzten Drittel seiner Gesamtarbeitszeit in Spanien gearbeitet hat, und seiner nicht eingehaltenen Zusage (siehe den Aktenvermerk vom 4.7.2001), eine Aufstellung über seine in Drittstaaten absolvierten Arbeitstage beizubringen, sowie unter Berücksichtigung der in den Vorjahren festgestellten Drittstaats-Anteile und des Unternehmensgegenstandes der Arbeitgeberin des Bw ist somit von einem Drittstaats-Anteil von 1/3 der Gesamtarbeitszeit bzw der nicht anzurechnenden ausländischen Steuer auszugehen.

Leistungen an die GKK: Der Bw brachte vor, er habe monatliche Beiträge in Höhe von 358 €, somit einen Jahresbeitrag in Höhe von 4.296 € an die Sozialversicherung bezahlt. Da der Bw keinen Nachweis über die behaupteten Zahlungen erbracht hat, wurde die GKK seitens des UFS um Bekanntgabe der vom Bw im Streitjahr geleisteten Zahlungen gebeten. Die angefragte Kasse hat bestätigt, dass der Bw im Streitjahr 3.835,44 € 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 ($15.691,95 \times 0,6 = 9.415,17$) ergibt dies einen unter diesem Titel anzuerkennenden Betrag von 13.250,61 €, der zu 9% ($10.000 : 111.022,50$) auf die Sonderzahlung bzw Erfolgsbeteiligung (KZ 347: 1.192,55 €) und hinsichtlich des Restbetrages auf den laufenden Lohn (KZ 357: 12.058,06) entfällt.

Der Bw brachte in der mit E-Mail vom 18.3.2012 erstatteten Stellungnahme vor, die Sonderzahlungen seien nicht fix und könnten daher auch nicht auf die Leistungen an die GKK umgelegt werden. Dem ist entgegen zu halten: Während die frühere Verwaltungspraxis die auf Sonderzahlungen entfallenden Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen beim laufenden Bezug jenes Monats, in dem die Sonderzahlung geleistet wurde, abgezogen und somit die Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge gemindert hat, ist ab 1. Jänner 1997 die Bestimmung des [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) idF des Strukturangepassungsgesetzes 1996, [BGBl. Nr. 201/1996](#), anzuwenden, wonach Beiträge im Sinne des [§ 62 Z 3 bis 5 EStG 1988](#), soweit sie auf sonstige Bezüge entfallen, vor Anwendung des festen Steuersatzes von diesen Bezügen in Abzug zu bringen sind. Aus der Gesetzesstruktur ergibt sich, dass diese Bestimmung auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB Grenzgänger) anzuwenden ist (vgl. VwGH 7.10.2003, [2000/15/0014](#)). Soweit also Pflichtbeiträge oder gleich zu behandelnde Beiträge im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) auf sonstige, also ihrer Art nach nicht laufend gewährten Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, sind sie vor Anwendung des festen Steuersatzes (als Werbungskosten) in Abzug zu bringen (siehe dazu zB auch Doralt/Ruppe⁶, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Seite 248; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 62/1 zu [§ 62 EStG 1988](#) sowie Frage 67/94 zu [§ 67 EStG 1988](#))

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 Hochschulsemester. Demnach hat der Sohn des Bw sein Studium im Wintersemester 2010/2011 begonnen. Er hat also im Streitjahr noch nicht studiert.

Spesenvergütungen: Der Bw erhielt laut Lohnausweis von seinem Arbeitgeber im Streitjahr „effektive“ Vergütungen für „Reise, Verpflegung, Übernachtung“ iHv 3.360 CHF sowie „pauschale“ für „Repräsentation“ iHv 9.000 CHF und für „Auto“ iHv 13.200 CHF. Die vom Bw im Jahr **2005** bezogenen Spesenvergütungen für Repräsentation und Kfz wurden im Zuge

eines Berufungsverfahrens wie auch schon vom Finanzamt als grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn gewertet, dem allerdings nach UFS-Meinung Werbungskosten in selber Höhe gegenüberstanden, wobei zur Vermeidung von Doppelabzügen die Werbungskosten um die bereits steuerlich anerkannten bzw anzuerkennenden Kosten für Familienheimfahrten gekürzt worden sind bzw zu kürzen sind (UFS 4.3.2008, RV/0169-F/06, S 12ff). Die vom Bw im Jahr **2006** bezogenen Spesenvergütungen wurden seitens des Finanzamtes von Beginn an als grundsätzlich steuerpflichtig, aber durch entsprechende Werbungskosten egalisiert gewertet.

Hinsichtlich der im **Streitjahr** gewährten **Reise- und Kfz-Spesen** setzte das Finanzamt die Vorgehensweise des Vorjahres fort. Allerdings kam es insoweit zu einer überhöhten Anerkennung von Werbungskosten, als die dem Bw unter diesem Titel gewährten Pauschalien zunächst einnahmenseitig mit dem im Lohnzettel ausgewiesenen Betrag in Schweizer Franken erfasst und danach ausgabenseitig mit dem identen Betrag aber in Euro als Werbungskosten berücksichtigt worden sind. Insoweit ergab sich – bei grundsätzlicher Bestätigung der erstinstanzlichen Beurteilung und der Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von heimfahrtbedingten Fahrtkosten - eine Abänderungsnotwendigkeit zu Lasten des Berufungswerbers.

Die Verwendung des für sogenannte **Repräsentation** gewährten Spesenpauschales ordnete das Finanzamt im Schätzungswege mit 10% den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und hinsichtlich des 90%igen Restes den zur Hälfte abzugsfähigen Bewirtungsaufwendungen zu, sodass effektiv 45% dieses Pauschbetrags als steuerpflichtig behandelt wurden. Diese Vorgangsweise vermag die Berufungsbehörde aus folgenden Gründen nur hinsichtlich der Kürzung um 10% 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 dienten."

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 Einelnachweis 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 vorgenommene 10%ige Abschlag auch von der Berufungsbehörde für angemessen erachtet.

Die weitere Kürzung des Restbetrages um 50% 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 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). Erfolgten 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 Berufungsbehörde regelmäßig mit Schweizer Arbeitgebern macht. Demnach kann, wenn konkrete gegenteilige Hinweise fehlen, davon ausgegangen werden, dass Schweizer Arbeitgeber grundsätzlich gesetzestreu agieren, mit der Gewährung von Spesenpauschalien 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 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, die – zur Vermeidung einer doppelten Absetzung – um jene Kosten zu kürzen waren, die bereits unter dem Titel „Familienheimfahrten“ Berücksichtigung fanden bzw. finden.

Bezogen auf die Bemessungsgrundlagen bzw. ausgedrückt in Zahlen bedeutet dies: An Reisekosten war ein Betrag von 6.264 € als Werbungskosten anzuerkennen (KZ 721: 3.360 + 13.200 = 16.560 CHF x 0,6 = 9.936 – 3.672 = 6.264 €). Gegenüber dem Ansatz, der dem Bw im Entscheidungsentwurf mitgeteilt und von ihm mit einem simplen „Ok“ anerkannt worden ist, stellt dies eine geringfügige Verschlechterung dar, die allerdings durch einen entsprechend höheren Ansatz bei den Kosten der doppelten Haushaltsführung wieder neutralisiert wird. An sonstigen Werbungskosten war ein Betrag von 4.860 € anzuerkennen (KZ 724: 9.000 CHF x 0,9 x 0,6 = 4.860 €).

Kosten der doppelten Haushaltsführung: Unter diesem Titel waren zum einen Wohnungskosten in der Höhe von 4.320 € (600 CHF x 12 x 0,6) zu berücksichtigen, weiters die Kosten von Familienheimfahren (3.672 €), limitiert mit dem höchsten Pendlerpauschale (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG). An Kosten für die doppelte Haushaltsführung waren somit 7.992 € (KZ 723) anzuerkennen.

In seiner Stellungnahme vom 18.3.2012 brachte der Bw vor, an Kosten für die doppelte Haushaltsführung seien nicht nur die reinen Mietkosten, sondern auch die Kosten für Reinigung und Einrichtung sowie die damit verbundenen Telefonkosten zu berücksichtigen.

Dem Bw wird zugestimmt, dass unter diesem Titel grundsätzlich auch Betriebs- und Einrichtungskosten einer Kleinwohnung abgesetzt werden können (Jakom/*Lenneis*, 2011, § 16 Rz 56 lit h, Stichwort: Doppelte Haushaltsführung). Allerdings hat es des Bw verabsäumt, entsprechende Aufwendungen konkret geltend zu machen und nachzuweisen. Hinzu kommt, dass der reine Mietzins nur 500 CHF pro Monat betragen hat und die Betriebskosten mit 70 CHF akontiert worden sind, sodass ohnedies bereits mehr als die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt worden sind. Schließlich wird der Bw an seinen „Widerspruch“ vom 15.11.2005 gegen den Vorauszahlungsbescheid 2006 erinnert, in dem er die gesamten Fahrt- **und** Übernachtungskosten mit 6.000 Franken bezifferte.

Umrechnungskurs: Der Bw bemängelte im Vorlageantrag, der „*Umrechnungskurs sfr zu eur von 0,60 für das Jahr 2007*“ 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 Anchluss 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 brachte in seiner mit E-Mail vom 18.3.2012 übermittelten Stellungnahme vor, zusätzliche Kosten für „*Kontoführung (Überweisungen an den eigentlichen Lebensmittelpunkt), Bankgebühren für Auslandsabhebungen etc.*“ seien noch nicht berücksichtigt. Im Übrigen quittierte er die Entwurfausführungen, denen zufolge es seine

Aufgabe wäre nachzuweisen, dass die Umrechnung zum reduzierten EZB-Kurs zu einem überhöhten Ergebnis führte, mit einem schlichten „Ok“.

Der Referent hält 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 eine 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 ($0,6087 \times 0,985 = 0,60$). Da der Bw nicht dargetan hat, dass er ungünstigeren (zu geringeren €-Beträgen und damit auch niedrigeren Bemessungsgrundlagen führenden) Umwechslungsverhältnissen 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.

Kosten der Hausfinanzierung am Lebensmittelpunkt: In der per E-Mail vom 18.3.2012 erstatteten Stellungnahme brachte der Bw vor, auch diese Kosten seien nicht berücksichtigt worden. Sie seien gleich hoch wie 2006 und könnten der Steuererklärung entnommen werden.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 20 EStG die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählen. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind bestimmte Ausgaben, die zur Schaffung oder Sanierung von Wohnraum geleistet werden. Derartige Aufwendungen können geltend gemacht werden und wurden in der Berufungsvereinstscheidung vom 7.12.2011 auch bis zur gesetzlich vorgesehenen Einkunftshöhe (50.900) bzw. unter Anwendung einer Einschleifregel als sogenannte Topf-Sonderausgaben mit einem Viertel der Aufwendungen steuermindernd berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung ist gesetzlich nicht vorgesehen.

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

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 26. März 2012