

TE Vwgh Erkenntnis 2012/10/18 2012/15/0100

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.10.2012

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16;

EStG 1988 §20 Abs1 Z3;

EStG 1988 §25;

EStG 1988 §26 Z2;

1. EStG 1988 § 16 heute
2. EStG 1988 § 16 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 16 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
5. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
6. EStG 1988 § 16 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
8. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
9. EStG 1988 § 16 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
10. EStG 1988 § 16 gültig von 20.07.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. EStG 1988 § 16 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
12. EStG 1988 § 16 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
13. EStG 1988 § 16 gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
14. EStG 1988 § 16 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
15. EStG 1988 § 16 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
16. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
17. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
18. EStG 1988 § 16 gültig von 21.03.2013 bis 30.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
19. EStG 1988 § 16 gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
20. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
21. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
22. EStG 1988 § 16 gültig von 29.12.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
23. EStG 1988 § 16 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
24. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
25. EStG 1988 § 16 gültig von 28.10.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005

26. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2004 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
27. EStG 1988 § 16 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
28. EStG 1988 § 16 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
29. EStG 1988 § 16 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
30. EStG 1988 § 16 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
31. EStG 1988 § 16 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
32. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
33. EStG 1988 § 16 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
34. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
35. EStG 1988 § 16 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
36. EStG 1988 § 16 gültig von 01.12.1993 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
38. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. EStG 1988 § 16 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 20 heute
2. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 56/2022
3. EStG 1988 § 20 gültig ab 07.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. EStG 1988 § 20 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
8. EStG 1988 § 20 gültig von 21.03.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
9. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
11. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
12. EStG 1988 § 20 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. EStG 1988 § 20 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
14. EStG 1988 § 20 gültig von 31.12.2005 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
15. EStG 1988 § 20 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. EStG 1988 § 20 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
17. EStG 1988 § 20 gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
18. EStG 1988 § 20 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
19. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
20. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997
21. EStG 1988 § 20 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
22. EStG 1988 § 20 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
23. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1995 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
24. EStG 1988 § 20 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
25. EStG 1988 § 20 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
26. EStG 1988 § 20 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 26 heute
2. EStG 1988 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
5. EStG 1988 § 26 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
6. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
7. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
8. EStG 1988 § 26 gültig von 20.07.2022 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
9. EStG 1988 § 26 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
10. EStG 1988 § 26 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
11. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2018 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
12. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
13. EStG 1988 § 26 gültig von 21.03.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
14. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2010 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
15. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
16. EStG 1988 § 26 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
17. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2008 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2006
18. EStG 1988 § 26 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
19. EStG 1988 § 26 gültig von 10.07.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
20. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2005 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
21. EStG 1988 § 26 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2005
22. EStG 1988 § 26 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
23. EStG 1988 § 26 gültig von 11.07.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
24. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
25. EStG 1988 § 26 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
26. EStG 1988 § 26 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
27. EStG 1988 § 26 gültig von 10.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
28. EStG 1988 § 26 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
29. EStG 1988 § 26 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
30. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.1992 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
31. EStG 1988 § 26 gültig von 01.07.1990 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
32. EStG 1988 § 26 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
33. EStG 1988 § 26 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2012/15/0101 2012/15/0103 2012/15/0102

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Bregenz, 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch,

1. vom 26. März 2012, Zl. RV/0023-F/12, betreffend Einkommensteuer 2007, 2. vom 27. März 2012, Zl. RV/0024-F/12, u.a. betreffend Einkommensteuer 2008, 3. vom 29. März 2012, Zl. RV/0025-F/12, betreffend Einkommensteuer 2009, und 4. vom 2. Mai 2012, Zl. RV/0027-F/12, betreffend u.a. Einkommensteuer 2010 (mitbeteiligte Partei: C G in K), zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit die angefochtenen Bescheide Einkommensteuer 2007 bis 2010 betreffen, werden sie wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der in Österreich ansässige Mitbeteiligte ist Dienstnehmer eines Schweizer Arbeitgebers, eines international agierenden Unternehmens im Bereich der Bauwirtschaft.

Einkommensteuer 2007:

Im Hinblick darauf, dass Österreich nach dem DBA SchweizBGBI. Nr. 64/1975 idFBGBI. III Nr. 22/2007 ab dem Jahr 2007 (infolge der auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzuwendenden Anrechnungsmethode) berechtigt ist, auch jene Einkünfte des Mitbeteiligten (unter Anrechnung der auf sie entfallenden Quellensteuer) zu besteuern, die durch Arbeitsverrichtungen in der Schweiz erzielt worden sind, ersuchte das Finanzamt um Abgabe einer Einkommensteuererklärung. Im Hinblick darauf, dass Österreich nach dem DBA Schweiz Bundesgesetzblatt Nr. 64 aus 1975, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr. 22 aus 2007, ab dem Jahr 2007 (infolge der auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzuwendenden Anrechnungsmethode) berechtigt ist, auch jene Einkünfte des Mitbeteiligten (unter Anrechnung der auf sie entfallenden Quellensteuer) zu besteuern, die durch Arbeitsverrichtungen in der Schweiz erzielt worden sind, ersuchte das Finanzamt um Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

Da der Mitbeteiligte eine Einkommensteuererklärung für 2007 nicht einreichte, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an einen ihm vorliegenden Jahres-Lohnausweis des Arbeitgebers für das Jahr 2006. Den Jahres-Bruttobezug ("incl. Spesenersätzen") nahm es dabei mit 140.000 SFR an.

Der Mitbeteiligte erhob Berufung. Im Berufungsverfahren reichte er einen Jahres-Lohnausweis für das Jahr 2007 ein.

In der Berufungsvorentscheidung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 auf Basis der im Lohnausweis dargestellten Einkünfte fest. Ein darin ausgewiesenes Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 SFR behandelte das Finanzamt als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Das Finanzamt betonte, der Mitbeteiligte habe zwar wiederholt zugesagt, eine Aufstellung der von ihm getragenen Spesen beizubringen, tatsächlich aber keine nähere Erläuterung gemacht. Es sei daher dem Finanzamt nicht bekannt, welche Aufwendungen der Arbeitgeber mit dem Pauschale abgegolten habe. Blumen, Theaterkarten oder Sachgeschenke wären jedenfalls nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Das Finanzamt nahm an, dass der Mitbeteiligte ein Zehntel des Pauschales für nicht abzugsfähige Aufwendungen verwendet habe. Hinsichtlich des Restes, also 8.100 SFR, nahm das Finanzamt an, dass der Mitbeteiligte Bewirtungsaufwendungen getätigt habe, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Hälfte abzugsfähig seien. In der Berufungsvorentscheidung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 auf Basis der im Lohnausweis dargestellten Einkünfte fest. Ein darin ausgewiesenes Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 SFR behandelte das Finanzamt als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Das Finanzamt betonte, der Mitbeteiligte habe zwar wiederholt zugesagt, eine Aufstellung der von ihm getragenen Spesen beizubringen, tatsächlich aber keine nähere Erläuterung gemacht. Es sei daher dem Finanzamt nicht bekannt, welche Aufwendungen der Arbeitgeber mit dem Pauschale abgegolten habe. Blumen, Theaterkarten oder Sachgeschenke wären jedenfalls nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Das Finanzamt nahm an, dass der Mitbeteiligte ein Zehntel des Pauschales für nicht abzugsfähige Aufwendungen verwendet habe. Hinsichtlich des Restes, also 8.100 SFR, nahm das Finanzamt an, dass der Mitbeteiligte Bewirtungsaufwendungen getätigt habe, die gemäß Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 zur Hälfte abzugsfähig seien.

Im Lohnausweis war zusätzlich auch ein Spesenpauschale "Auto" in Höhe von 13.200 SFR ausgewiesen; das Finanzamt

ging davon aus, dass mit diesem betrieblich veranlasste Fahrten und Familienheimfahrten abgegolten worden seien. Es setzte daher Werbungskosten in Höhe dieses zusätzlichen Pauschales an.

Im Vorlageantrag brachte der Mitbeteiligte vor, als Angestellter nehme er keine werbewirksamen Bewirtungen für sich selbst vor. Er repräsentiere nicht für sich selbst, sondern für seinen Arbeitgeber. Das Spesenpauschale für Repräsentation betreffe nicht nur die Bewirtung, sondern auch Aufwendungen für Taxi, Zug etc. in Zusammenhang mit Auslandsprojekten.

Die belangte Behörde gab der Berufung mit dem erstangefochtenen Bescheid teilweise Folge. Zur Begründung führte sie aus, die Schweiz sei als Quellenstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz berechtigt, die Löhne zu besteuern, die für in der Schweiz ausgeübte Arbeit bezogen würden. Österreich müsse dafür die von der Schweiz abkommenskonform einbehaltene Steuer auf die österreichische Einkommensteuer anrechnen. Die belangte Behörde gab der Berufung mit dem erstangefochtenen Bescheid teilweise Folge. Zur Begründung führte sie aus, die Schweiz sei als Quellenstaat gemäß Artikel 15, Absatz eins, DBA Schweiz berechtigt, die Löhne zu besteuern, die für in der Schweiz ausgeübte Arbeit bezogen würden. Österreich müsse dafür die von der Schweiz abkommenskonform einbehaltene Steuer auf die österreichische Einkommensteuer anrechnen.

Der Mitbeteiligte habe von seinem Arbeitgeber im Jahr 2007 "effektive" Vergütungen für "Reise, Verpflegung, Übernachtung" in Höhe von 3.360 SFR sowie ein Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 SFR und zusätzlich ein Spesenpauschale "Auto" in Höhe von 13.200 SFR erhalten. Die beiden Pauschalbeträge (Repräsentation und Auto) seien steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Da konkrete Nachweise über die Spesenzusammensetzung und - abrechnung trotz Aufforderung nicht beigebracht worden seien, gelange die belangte Behörde zur Überzeugung, dass - schon angesichts der runden Beträge - nicht abgerechnete Pauschalabgeltungen vorlägen, die steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellten.

Fehle ein Nachweis von Werbungskosten, seien solche nicht gänzlich unberücksichtigt zu lassen, sondern zu schätzen. Für die belangte Behörde bestehe nicht der geringste Zweifel, dass die in Rede stehenden Spesen im weitaus überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers ausgegeben worden seien, dass ihnen also auf Seiten des Mitbeteiligten Aufwendungen gegenüber gestanden seien, die Werbungskosten darstellten.

Gegen eine volle, die Steuerpflicht des Spesenpauschales für Repräsentation egalisierende Anerkennung von Werbungskosten spreche, dass der Mitbeteiligte trotz Aufforderung keinen Einzelnachweis über die Aufwendungen erbracht habe, sodass den Abgabenbehörden eine Untersuchung und Einzelprüfung versagt bleibe. Wegen der Unmöglichkeit der Nachprüfung könne die belangte Behörde nicht ausschließen, dass dem Spesenpauschale für Repräsentation nur annähernd gleich hohe Aufwendungen gegenüberstünden. Es werde daher der erstinstanzlich vorgenommene 10%ige Abschlag für angemessen erachtet.

Die vom Finanzamt vorgenommene weitere Kürzung des Restbetrages um 50% erachte die belangte Behörde aber für unrichtig, weil die vom Mitbeteiligten getätigten Aufwendungen gar nicht als Repräsentationsaufwendungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren seien. Wie der Mitbeteiligte im Vorlageantrag zutreffend vorgebracht habe, sei das Ziel der "Repräsentation" das Unternehmen des Arbeitgebers und nicht die Person des Mitbeteiligten selbst. Dies gehe deutlich aus dem für die Mitarbeiter geltenden "Spesenreglement" des Arbeitgebers hervor. Als Spesen bezeichne das Reglement die Auslagen, die einem Mitarbeiter "im Interesse des Arbeitgebers" angefallen seien. Sämtliche Mitarbeiter seien verpflichtet, ihre Spesen möglichst niedrig zu halten. Aufwendungen, die für die Arbeitsausführung nicht notwendig seien, würden vom Arbeitgeber nicht übernommen, sondern seien von den Mitarbeitern selbst zu tragen. Den Mitarbeitern würden demnach lediglich geschäftlich bedingte Auslagen ersetzt. Aufbauend auf diese Aussagen des allgemeinen Spesenreglements gebe es ein "Zusatzreglement" für Kaderangestellte, zu denen der Mitbeteiligte als Projektleiter zähle. Auch diesem Reglement liege das Prinzip zugrunde, dass die anfallenden Kosten stets durch das Geschäft veranlasst sein müssten. "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". Es sei davon auszugehen, dass die vorgenommene Prüfung angesichts ihres abgabensparenden Effektes von der kantonalen Steuerverwaltung entsprechend ernsthaft und genau durchgeführt worden sei. Das Berufungsvorbringen decke sich im Übrigen mit den Erfahrungen, welche die belangte Behörde mit Schweizer

Arbeitgebern mache. Demnach könne, wenn konkrete gegenteilige Hinweise fehlten, davon ausgegangen werden, dass Schweizer Arbeitgeber grundsätzlich gesetzestreu agierten, mit der Gewährung von Spesenpauschalien prinzipiell nur ihrer Verpflichtung zum Ersatz aller durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen nachkämen, ihr Verhalten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausrichteten und bürokratischen Aufwand ebenso wie repräsentativen Pomp vermieden. Hiefür spreche auch, dass der Arbeitgeber daran interessiert sei, die Spesenaufwendungen möglichst niedrig zu halten, um so das Betriebsergebnis zu optimieren. Schließlich weise die belangte Behörde darauf hin, dass auch das österreichische BMF dem ausschließlichen Arbeitgeberinteresse dieselbe Bedeutung zumesse wie die belangte Behörde (Hinweis auf EStR 2000, Rz 4827). Die vom Finanzamt vorgenommene weitere Kürzung des Restbetrages um 50% erachte die belangte Behörde aber für unrichtig, weil die vom Mitbeteiligten getätigten Aufwendungen gar nicht als Repräsentationsaufwendungen im Sinne von Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 zu qualifizieren seien. Wie der Mitbeteiligte im Vorlageantrag zutreffend vorgebracht habe, sei das Ziel der "Repräsentation" das Unternehmen des Arbeitgebers und nicht die Person des Mitbeteiligten selbst. Dies gehe deutlich aus dem für die Mitarbeiter geltenden "Spesenreglement" des Arbeitgebers hervor. Als Spesen bezeichne das Reglement die Auslagen, die einem Mitarbeiter "im Interesse des Arbeitgebers" angefallen seien. Sämtliche Mitarbeiter seien verpflichtet, ihre Spesen möglichst niedrig zu halten. Aufwendungen, die für die Arbeitsausführung nicht notwendig seien, würden vom Arbeitgeber nicht übernommen, sondern seien von den Mitarbeitern selbst zu tragen. Den Mitarbeitern würden demnach lediglich geschäftlich bedingte Auslagen ersetzt. Aufbauend auf diese Aussagen des allgemeinen Spesenreglements gebe es ein "Zusatzreglement" für Kaderangestellte, zu denen der Mitbeteiligte als Projektleiter zähle. Auch diesem Reglement liege das Prinzip zugrunde, dass die anfallenden Kosten stets durch das Geschäft veranlasst sein müssten. "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". Es sei davon auszugehen, dass die vorgenommene Prüfung angesichts ihres abgabensparenden Effektes von der kantonalen Steuerverwaltung entsprechend ernsthaft und genau durchgeführt worden sei. Das Berufungsvorbringen decke sich im Übrigen mit den Erfahrungen, welche die belangte Behörde mit Schweizer Arbeitgebern mache. Demnach könne, wenn konkrete gegenteilige Hinweise fehlten, davon ausgegangen werden, dass Schweizer Arbeitgeber grundsätzlich gesetzestreu agierten, mit der Gewährung von Spesenpauschalien prinzipiell nur ihrer Verpflichtung zum Ersatz aller durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen nachkämen, ihr Verhalten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausrichteten und bürokratischen Aufwand ebenso wie repräsentativen Pomp vermieden. Hiefür spreche auch, dass der Arbeitgeber daran interessiert sei, die Spesenaufwendungen möglichst niedrig zu halten, um so das Betriebsergebnis zu optimieren. Schließlich weise die belangte Behörde darauf hin, dass auch das österreichische BMF dem ausschließlichen Arbeitgeberinteresse dieselbe Bedeutung zumesse wie die belangte Behörde (Hinweis auf EStR 2000, Rz 4827).

Das dem Mitbeteiligten gewährte Spesenpauschale für Repräsentation stelle daher steuerpflichtigen Lohn dar, ihm stünden aber Werbungskosten in nahezu gleicher, lediglich um 10% reduzierter Höhe gegenüber. Aus diesem Titel seien somit Werbungskosten von 4.860 EUR anzuerkennen ($9.000 \text{ SFR} \times 0,9 \times 0,6 = 4.860 \text{ EUR}$).

Zur Vermeidung einer doppelten Absetzung würden die Werbungskosten, die grundsätzlich auch in Höhe des Pauschales "Auto" angesetzt würden, um jene Kosten gekürzt, die bereits unter dem Titel "Familienheimfahrten" Berücksichtigung fänden.

Einkommensteuer 2008:

Auch für das Jahr 2008 reichte der Mitbeteiligte keine Einkommensteuererklärung ein. Er brachte jedoch einen Jahres-Lohnausweis seines Schweizer Arbeitgebers bei, in dem wiederum ein Spesenpauschale für Repräsentation von 9.000 SFR ausgewiesen ist. Da dem Mitbeteiligten ab März 2008 ein arbeitgebereigener Pkw zur Verfügung gestellt worden war, wurde ihm das Spesenauschaale "Auto" nur mehr in der Höhe von 1.800 SFR gewährt. Tatsächliche Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung wurden ihm mit dem Betrag von 3.840 SFR ersetzt.

Auf der Grundlage dieses Jahres-Lohnausweises erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 und erfasste dabei u. a. das Spesenpauschale für Repräsentation als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt in Bezug auf das Spesenpauschale für Repräsentation aus, es sei nun über Jahre hinweg in gleicher Höhe ausbezahlt worden. Dieser Umstand verdeutliche, dass die Zahlungen nicht auf faktischen Verhältnissen beruhten, sondern bestenfalls auf durchschnittlichen Annahmen. Der Mitbeteiligte habe weder für das Jahr 2008 noch für die Vorjahre eine Spesenaufstellung beigebracht. Der tatsächliche Spesenaufwand könne daher nur näherungsweise im Schätzungsweg angenommen werden. Das Finanzamt nehme an, dass die eine Hälfte des Betrages (also 4.500 SFR) nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen betreffe und die weitere Hälfte zu 50% absetzbare werbewirksame Bewirtungsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt in Bezug auf das Spesenpauschale für Repräsentation aus, es sei nun über Jahre hinweg in gleicher Höhe ausbezahlt worden. Dieser Umstand verdeutliche, dass die Zahlungen nicht auf faktischen Verhältnissen beruhten, sondern bestenfalls auf durchschnittlichen Annahmen. Der Mitbeteiligte habe weder für das Jahr 2008 noch für die Vorjahre eine Spesenaufstellung beigebracht. Der tatsächliche Spesenaufwand könne daher nur näherungsweise im Schätzungsweg angenommen werden. Das Finanzamt nehme an, dass die eine Hälfte des Betrages (also 4.500 SFR) nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen betreffe und die weitere Hälfte zu 50% absetzbare werbewirksame Bewirtungsaufwendungen iSd Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988.

Im Vorlageantrag verwies der Mitbeteiligte in allgemeiner Form auf Mehraufwendungen für Essen bei Auslandsreisen, Einladungen zum Essen, Taxi- und Mautkosten, Bahnkarten, Parkgebühren, Reinigungskosten und Kosten für Arbeitskleidung.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise Folge gegeben.

Der Mitbeteiligte habe "effektive" Spesen für "Reise, Verpflegung, Übernachtung" in Höhe von 3.840 SFR, sowie ein Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 SFR und ein Spesenpauschale "Auto" in Höhe von 1.800 SFR erhalten. Das Finanzamt habe die "effektiven" Spesenvergütungen sowie das Spesenpauschale "Auto" zwar als steuerpflichtigen Lohn behandelt, diesem jedoch Werbungskosten in identer Höhe gegenübergestellt. Da mit diesen Spesen auch die Aufwendungen für Fahrten vom und zum Familienwohnsitz im Jänner und Februar des Streitjahres abgegolten worden seien, diese jedoch auch unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt würden, seien die als Werbungskosten anzuerkennenden Reisekosten zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung entsprechend anzupassen gewesen.

Das Finanzamt habe auch das Spesenpauschale für Repräsentation zutreffend als grundsätzlich steuerpflichtigen Lohn behandelt. Die Verwendung des Spesenpauschales ordne das Finanzamt bei seiner Schätzung - anders als im Vorjahr - zur Hälfte den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und im Übrigen den zu 50% abzugsfähigen Bewirtungsaufwendungen zu, sodass im Ergebnis 75% dieses Pauschbetrags als steuerpflichtig behandelt würden. Diese Vorgangsweise halte die belangte Behörde für bedenklich, da für die im Verhältnis zum Vorjahr vorgenommene Verschlechterung keine Begründung erkennbar sei. Die belangte Behörde sei vielmehr wie im Vorjahr der Überzeugung, dass eine "Kürzung" des Pauschales um 10% zu einem sachgerechteren Ergebnis führe. Dies aus den Gründen, die in der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 ausführlich dargelegt worden seien.

Einkommensteuer 2009 und 2010:

Für die Jahre 2009 und 2010 reichte der Mitbeteiligte zwar jeweils eine Einkommensteuererklärung ein, wies darin aber keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus und führte begründend an, dass diese vollständig in der Schweiz besteuert würden.

Das Finanzamt erließ sodann Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 und legte diesen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugrunde, die es in Anlehnung an die Verhältnisse im Jahr 2008 schätzte.

Der Mitbeteiligte brachte gegen die Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 Berufungen ein. Er legte auch Jahres-Lohnausweise des Arbeitgebers für die Jahre 2009 und 2010 vor. Hinsichtlich des Spesenpauschales für Repräsentation verwies er in den Berufungen in allgemeiner Form auf Mehraufwendungen für Essen bei Auslandsreisen, Einladungen zum Essen, Taxi- und Mautkosten, Bahnkarten, Parkgebühren, Reinigungskosten und Kosten für Arbeitskleidung.

Mit dem drittangefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung betreffend Einkommensteuer 2009, mit dem viertangefochtenen Bescheid über die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010. Den Berufungen wurde jeweils teilweise Folge gegeben. Zur Begründung wird - soweit die Pauschalbeträge für

Repräsentation betroffen sind - im Wesentlichen gleichlautend Folgendes ausgeführt:

Der Mitbeteiligte habe "effektive" Vergütungen für "Reise, Verpflegung, Übernachtung" in Höhe von 3.840 SFR (2009) bzw. in Höhe von 4.720 SFR (2010) sowie Spesenpauschale für Repräsentation in Höhe von 9.000 SFR (2009 und 2010) erhalten.

Die Vergütungen der tatsächlichen Aufwendungen für Reise, Verpflegung und Übernachtung habe das Finanzamt als steuerpflichtigen Arbeitslohn gewertet und zugleich Werbungskosten in selber Höhe anerkannt. Durch diese Vorgangsweise könne der Mitbeteiligte nicht benachteiligt sein.

Das Spesenpauschale für Repräsentation habe das Finanzamt als steuerpflichtigen Lohn beurteilt. Ausgaben in Höhe der Hälfte des Pauschales habe das Finanzamt als privat veranlasst und damit nicht abzugsfähig angesehen. In der Höhe einer weiteren Hälfte des Pauschales habe es solche vom Mitbeteiligten getätigten Aufwendungen angenommen, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur zur Hälfte abzugsfähig seien. Das Spesenpauschale für Repräsentation habe das Finanzamt als steuerpflichtigen Lohn beurteilt. Ausgaben in Höhe der Hälfte des Pauschales habe das Finanzamt als privat veranlasst und damit nicht abzugsfähig angesehen. In der Höhe einer weiteren Hälfte des Pauschales habe es solche vom Mitbeteiligten getätigten Aufwendungen angenommen, die gemäß Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 nur zur Hälfte abzugsfähig seien.

Die belangte Behörde verweise darauf, dass der Mitbeteiligte trotz Aufforderung keinen Einzelnachweis über die Aufwendungen erbracht habe, sodass den Abgabenbehörden eine Untersuchung und Einzelprüfung der Veranlassung versagt sei. Sie halte daher einen 10%igen Abschlag, also Werbungskosten in Höhe von 90% des Pauschales, für angemessen.

Die weitere Kürzung erachte die belangte Behörde - aus den in der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 (erstangefochtenen Bescheid) dargelegten Gründen - für gesetzlich nicht gedeckt, da die fraglichen Aufwendungen gar keine Repräsentationsaufwendungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 seien. Die weitere Kürzung erachte die belangte Behörde - aus den in der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 (erstangefochtenen Bescheid) dargelegten Gründen - für gesetzlich nicht gedeckt, da die fraglichen Aufwendungen gar keine Repräsentationsaufwendungen im Sinne von Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 seien.

Gegen diese Bescheide, soweit sie Einkommensteuer 2007 bis 2010 betreffen, hat das Finanzamt Beschwerde erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Einkünften nicht abgezogen werden:

"Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden."

Gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 gehören Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Beträge erhält, um sie auf Rechnung des Arbeitgebers zur Bewirtung von Geschäftsfreunden auszugeben, können durchlaufende Gelder vorliegen (vgl. Doralt, EStG7, § 26 Tz 22, und Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 91/6 letzter Absatz). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können durchlaufende Gelder iSd § 26 Z 2 EStG 1988 aber nur vorliegen, wenn eine Einzelabrechnung aller betroffenen Beträge erfolgt. Pauschale Abgeltungen von Auslagen führen demnach zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 26 Tz 22). Gemäß Paragraph 26, Ziffer 2, EStG 1988 gehören Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Beträge erhält, um sie auf Rechnung des Arbeitgebers zur Bewirtung von Geschäftsfreunden auszugeben, können durchlaufende Gelder vorliegen vergleiche ,

Doralt, EStG7, Paragraph 26, Tz 22, und Doralt/Kofler, EStG11, Paragraph 20, Tz 91/6 letzter Absatz). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können durchlaufende Gelder iSd Paragraph 26, Ziffer 2, EStG 1988 aber nur vorliegen, wenn eine Einzelabrechnung aller betroffenen Beträge erfolgt. Pauschale Abgeltungen von Auslagen führen demnach zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0322, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 26, Tz 22).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber pauschale Abgeltungen von Auslagen, stellt sich die Frage, ob die Auslagen beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen. Dabei sind auch die Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 zu beachten. Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber pauschale Abgeltungen von Auslagen, stellt sich die Frage, ob die Auslagen beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen. Dabei sind auch die Abzugsverbote des Paragraph 20, EStG 1988 zu beachten.

Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Aufwendungen, die zwar in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften anfallen, es dem Steuerpflichtigen aber auch ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 83). Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035). Repräsentationsaufwendungen können auch bei Dienstnehmern anfallen (vgl. Doralt/Kofler, aaO, § 20 Tz 98). Repräsentationsaufwendungen iSd Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 sind Aufwendungen, die zwar in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften anfallen, es dem Steuerpflichtigen aber auch ermöglichen, zu "repräsentieren" vergleiche , Doralt/Kofler, EStG11, Paragraph 20, Tz 83). Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 94/13/0035). Repräsentationsaufwendungen können auch bei Dienstnehmern anfallen vergleiche , Doralt/Kofler, aaO, Paragraph 20, Tz 98).

Im gegenständlichen Fall stehen die mit dem Spesenpauschale für Repräsentation von jährlich 9.000 SFR, das der Mitbeteiligte als Dienstnehmer aufgrund des "Zusatzreglements für Kaderangestellte" erhalten hat, in Zusammenhang stehenden Ausgaben in Streit. Dieses Zusatzreglement lautet auszugsweise wie folgt:

"6 Pauschalspesen

Den obengenannten leitenden Angestellten (das sind Verwaltungsratsmitglieder, Gruppenleitungsmitglieder, Projektleiter, etc.) erwachsen im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeiten vermehrt Auslagen für Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen. Die Belege für diese Repräsentations- und übrigen Bagatellspesen sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung wird daher den leitenden Angestellten eine jährliche Pauschalentschädigung ausgerichtet.

Mit dieser Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinausgaben bis zur Höhe von Fr. 50,- pro Ereignis abgegolten, wobei jede Ausgabe als einzelnes Ereignis gilt. Empfänger von Pauschalspesen bis Fr. 50,- können diese Kleinausgaben nicht mehr effektiv geltend machen. Als Kleinausgabe im Sinne dieses Zusatzreglements gelten insbesondere:

Einladung von Geschäftspartnern zu kleineren Verpflegungen im

Restaurant oder zu Hause

Geschenke, die bei Einladungen von Geschäftsfreunden

überbracht werden (Blumen, Süßigkeiten, etc.)

Zwischenverpflegung

...

Nebenauslagen für und mit Kunden ohne Quittung

Kleinausgaben bei Besprechungen und Sitzungen

...

Kleiderreinigungen

Fahrzeugreinigung

6.1 Höhe der Pauschalspesen

Die Höhe der Pauschalspesen pro Jahr beträgt für

Verwaltungsratspräsident Fr. 18.000,-

Gruppenleitungsmitglieder Fr. 13.800,-

Projektleiter Fr. 9.000,-

Übrige Kadermitglieder (Werkhofchef, Leiter Einkauf

Produktionsleiter, Leiter Zeichnungsbüro) Fr. 3.600,--

..."

Das im Zusatzreglement für Kaderangestellte geregelte

Spesenpauschale für Repräsentation (im Beschwerdefall jährlich

9.000 SFR) soll Kleinausgaben des Dienstnehmers (bis zur Höhe von

50 SFR pro Ereignis) abgelten. Insbesondere die (aus dem Einkommen

des Arbeitnehmers getätigten) Ausgaben für die im Zusatzreglement

genannten Zwecke der Einladung von Geschäftspartnern zum Essen

(ins Restaurant oder zur häuslichen Verpflegung) und der

Überreichung von Geschenken an Geschäftspartner führen beim

Arbeitnehmer zu Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3

EStG 1988. Diese Aufwendungen dienen ganz allgemein dazu,

geschäftliche Kontakte aufzunehmen bzw. zu pflegen. Daran ändert

nichts, dass sie im Interesse des Arbeitgebers getätigt werden.

Wenn nicht der Arbeitgeber selbst die Aufwendungen zur Pflege der Kontakte zu Kunden unmittelbar tätigt, sondern diesen Bereich seinen Arbeitnehmern überlässt, denen er dafür einen entsprechend höheren - jedenfalls als Betriebsausgabe absetzbaren - Lohn einräumt, so tätigen die Arbeitnehmer Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Wenn nicht der Arbeitgeber selbst die Aufwendungen zur Pflege der Kontakte zu Kunden unmittelbar tätigt, sondern diesen Bereich seinen Arbeitnehmern überlässt, denen er dafür einen entsprechend höheren - jedenfalls als Betriebsausgabe absetzbaren - Lohn einräumt, so tätigen die Arbeitnehmer Aufwendungen iSd Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988.

Ein leitender Angestellter, der aus seinem Einkommen Essenseinladungen für (potenzielle) Kunden seines Arbeitgebers vornimmt und Geschenke für diese Personen beschafft, tätigt sohin Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Solche Repräsentationsmaßnahmen sind nicht vergleichbar mit den in der Gegenschrift der belangten Behörde erwähnten Konstellationen der Bewirtung von Informanten durch einen Kriminalbeamten im Rahmen seiner Dienstpflichten (im hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050) und der Bewirtungsverpflichtung im diplomatischen Dienst (im hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 2000/14/0202). Ein leitender Angestellter, der aus seinem Einkommen Essenseinladungen für (potenzielle) Kunden seines Arbeitgebers vornimmt und Geschenke für diese Personen beschafft, tätigt sohin Repräsentationsaufwendungen iSd Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988. Solche Repräsentationsmaßnahmen sind nicht vergleichbar mit den in der Gegenschrift der belangten Behörde erwähnten Konstellationen der Bewirtung von Informanten durch einen Kriminalbeamten im Rahmen seiner Dienstpflichten (im hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2000, 95/15/0050) und der Bewirtungsverpflichtung im diplomatischen Dienst (im hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 2000/14/0202).

Die angefochtenen Bescheide sind damit, weil sie einen Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 von vornherein

ausschließen, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Die angefochtenen Bescheide sind damit, weil sie einen Anwendungsfall des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 von vornherein ausschließen, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Den angefochtenen Bescheiden liegt jeweils die Sachverhaltsfeststellung zugrunde, dass der Mitbeteiligte das jährliche Repäsentationspauschale von 9.000 SFR zu 90% für Ausgaben im Interesse des Arbeitgebers verwendet hat. Der Mitbeteiligte hat zwar trotz wiederholter Aufforderung keine Nachweise für die Verwendung des Pauschalbetrages beigebracht. Die belangte Behörde stützt ihre Beweiswürdigung aber im Wesentlichen darauf, dass Schweizer Arbeitgeber gesetzestreu agierten und zivilrechtlich nur die tatsächlich angefallenen Kosten ersetzen müssten. Außerdem sei der Mitbeteiligte dem Spesenreglement zufolge verpflichtet, die Spesen niedrig zu halten.

Diesen im Rahmen der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen der belangten Behörde ist entgegen zu halten, dass Schweizer Arbeitgeber durchaus auch dann gesetzestreu agieren, wenn sie den Arbeitnehmern pauschal mehr vergüten als die angefallenen Kosten. Ein höherer Kostenersatz ist zivilrechtlich nicht untersagt, sondern eine weitere Entlohnung. Zudem kann gerade die Annahme, dass der Mitbeteiligte als Arbeitnehmer die Aufwendungen niedrig halten soll bzw. niedrig halten wird, bei einem feststehenden pauschalen Spesenersatz tendenziell zur Folge haben, dass er nur einen Teil dieses pauschalen Spesenersatzes tatsächlich für Spesen verausgaben wird. Die Schlüssigkeit der Beweiswürdigung ergibt sich auch nicht aus dem ergänzenden Hinweis auf Prüfungen der Schweizer kantonalen Steuerverwaltung, zumal nicht nachvollziehbar dargetan wird, wie diese festgestellt haben soll, in welchem Ausmaß bei den Dienstnehmern Spesen (die nach österreichischen Recht Werbungskosten darstellen) angefallen sind.

Zutreffend weist die belangte Behörde in der Gegenschrift darauf hin, dass das Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2010 unterschiedliche Schätzungen vorgenommen hat, obwohl keine Hinweise auf unterschiedliche Verhältnisse vorliegen, und dass auch die Schätzungsergebnisse des Finanzamtes einer Begründung entbehren. Dennoch ist aber die belangte Behörde verpflichtet, in einem mängelfreien Verfahren Feststellungen darüber zu treffen, welche konkreten Ausgaben in Zusammenhang mit dem jährlichen Spesenpauschale für Repräsentation von 9.000 SFR getätigt worden sind. Dabei ist zu berücksichtigen, wie der Mitbeteiligte seiner Mitwirkungspflicht nachkommt. Erst auf der Grundlage entsprechender Sachverhaltsfeststellungen kann in rechtlicher Hinsicht beurteilt werden, ob die konkreten Ausgaben Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 darstellen. Zutreffend weist die belangte Behörde in der Gegenschrift darauf hin, dass das Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2010 unterschiedliche Schätzungen vorgenommen hat, obwohl keine Hinweise auf unterschiedliche Verhältnisse vorliegen, und dass auch die Schätzungsergebnisse des Finanzamtes einer Begründung entbehren. Dennoch ist aber die belangte Behörde verpflichtet, in einem mängelfreien Verfahren Feststellungen darüber zu treffen, welche konkreten Ausgaben in Zusammenhang mit dem jährlichen Spesenpauschale für Repräsentation von 9.000 SFR getätigt worden sind. Dabei ist zu berücksichtigen, wie der Mitbeteiligte seiner Mitwirkungspflicht nachkommt. Erst auf der Grundlage entsprechender Sachverhaltsfeststellungen kann in rechtlicher Hinsicht beurteilt werden, ob die konkreten Ausgaben Werbungskosten iSd Paragraph 16, EStG 1988 darstellen.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben waren, soweit mit ihnen über Einkommensteuer 2007 bis 2010 abgesprochen wurde. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die angefochtenen Bescheide gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben waren, soweit mit ihnen über Einkommensteuer 2007 bis 2010 abgesprochen wurde.

Wien, am 18. Oktober 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2012150100.X00

Im RIS seit

23.11.2012

Zuletzt aktualisiert am

11.01.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at