

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz (jetzt Finanzamt Österreich) vom 12. November 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer ist Offizier des Bundesheeres mit Dienstort an der ***A*** in Deutschland.

2. In der am 19.3.2019 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung machte der Beschwerdeführer Sonderausgaben (Topfsonderausgaben und Kirchenbeitrag), außergewöhnliche Belastungen (auswärtige Berufsausbildung für 6 Monate) und diverse Werbungskosten (2.319,44 Euro für doppelte Haushaltsführung, 3.672,- Euro für Familienheimfahrten, 911,05 Euro für Differenzreisekosten, 858,17 Euro für Arbeitsmittel,

287,14 Euro für sonstige Werbungskosten und 25,- Euro für Gewerkschaftsbeiträge) geltend. Zudem wurde der Unterhaltsabsetzbetrag für 9 Monate beantragt.

3. Nachdem das Ergänzungsersuchen vom 11.9.2019 - nach Ansicht des Finanzamtes - unbeantwortet geblieben war, wurden im Einkommensteuerbescheid vom 12.11.2019 nur die Sonderausgaben anerkannt.

4. In der am 15.11.2019 eingebrachten Beschwerde wurde vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass am 23.9.2019 dem Finanzamt zahlreiche Unterlagen in einer persönlich abgegebenen Mappe mit einem Antwortschreiben vorgelegt worden seien. Dementsprechend sei die Begründung im Einkommensteuerbescheid nicht nachvollziehbar. Es wurde das Antwortschreiben, datiert mit 17.9.2019 und versehen mit einem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 23.9.2019, dem Beschwerdeschreiben angeschlossen.

5. In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.2.2020 wurden Differenzreisekosten in der beantragten Höhe von 911,05 Euro und Arbeitsmittel in reduzierter Höhe (ohne Büroeinrichtung, Bürosessel und Tischleuchte) von 335,60 Euro angesetzt. Zudem wurden die Kosten für auswärtige Berufsausbildung für 6 Monate und der Unterhaltsabsetzbetrag für 9 Monate zuerkannt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer als Auslandsbeamter eine steuerfreie Auslandsverwendungszulage gem. § 21 Gehaltsgesetz in Höhe von 34.093,80 Euro beziehe, die Kosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit abgelte. Eine zusätzliche Berücksichtigung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sei nicht möglich. Auch die unter sonstige Werbungskosten geltend gemachte Kosten des Internets seien damit abgegolten (Hinweis auf UFS vom 3.1.2007, RV/1176-L/06). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 untersage die Berücksichtigung der unter Arbeitsmittel angesetzten Kosten für Einrichtungsgegenstände.

6. Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 3.3.2020, in dem vom Beschwerdeführer moniert wurde, dass aus dem Bescheid nicht hervorgehe, welche Werbungskosten gestrichen worden seien. Er mache weiterhin die beantragten Werbungskosten geltend. Das Internet (sonstige Werbungskosten in Höhe von 287,14 Euro) benötige er für dienstliche Belange, aufgrund des beruflichen Wohnsitzes habe er Betriebskosten und Stromkosten zu tragen, was im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anzuerkennen sei. Zudem kümmere er sich um seine Eltern, die jeweils Pflegegeld der Stufe 3 beziehen würden, weshalb er mehrmals wöchentlich zu seinem Familienwohnsitz fahre. Diese Kosten würden Familienheimfahrten darstellen. Als Beilagen wurden die Bescheide der Pensionsversicherungsanstalt die Pflegestufe der Eltern betreffend mitgeschickt.

7. Nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde mit Ergänzungsersuchen vom 14.4.2020 der Beschwerdeführer gebeten, mit Hilfe einer Bestätigung des Dienstgebers die Zusammensetzung der steuerfrei ausbezahlten 34.093,80 Euro bekannt zu geben.

Zudem sollte der Beschwerdeführer die von ihm gegenüber seinen Eltern erbrachten Pflegeleistungen genauer darstellen und die Notwendigkeit eines eingerichteten Arbeitsplatzes und des Internetzuganges in der Wohnung am Dienstort begründen.

Zuletzt wurde vom Bundesfinanzgericht um eine Begründung ersucht, weshalb mit den Differenzreisekosten auch so bezeichnete „Conference Fees“ geltend gemacht wurden sowie ein Nachweis betreffend den Gewerkschaftsbeitrag angefordert.

Vom Beschwerdeführer wurde bezüglich der steuerfreien Zulagen und Zuschüsse nur allgemein auf die rechtlichen Regelungen verwiesen. Die angeforderte Bestätigung des Dienstgebers wurde nicht vorgelegt.

Die Notwendigkeit des eingerichteten Arbeitsplatzes in der Wohnung wurde mit dem derzeitigen, also im Jahr 2020 aufgrund der COVID-19-Krise, vermehrten Arbeiten im Home-Office begründet. In der ***A*** stehe jedoch ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Das Internet ermögliche den Zugang zum Intranet des Bundesheeres, was über den Internet-Zugang in der ***A*** nicht möglich sei.

Die Konferenzgebühren seien in erster Linie für Verpflegungsleistungen (Kaffeepausen, Mittagessen, Dinner) angefallen. Der Gewerkschaftsbeitrag sei der Mitgliedsbeitrag zur Offiziersgesellschaft ***B***, ein Zahlungsnachweis wurde beigelegt.

8. Vom Bundesfinanzgericht wurde mit E-Mail vom 14.7.2021 und vom 16.7.2021 mit dem Dienstgeber des Beschwerdeführers Kontakt aufgenommen, um offene Fragen in Zusammenhang mit den steuerfrei ausbezahlten Auslandszulagen und den Reisekosten abzuklären.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bundesheer-Offizier. Er war als Verbindungsoffizier zur ***C*** mit Dienstort an der ***A*** in Deutschland tätig. Am Dienstort hatte er eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 68,12 m² angemietet.

2. Der Beschwerdeführer konnte einen Arbeitsplatz in einem Gemeinschaftsbüro in der ***A*** nutzen, zudem hatte er sich in seiner Wohnung am Dienstort einen möblierten Arbeitsplatz (Büroeinrichtung 315,60 Euro, Bürosessel 171,- Euro und Tischleuchte 35,97

Euro) mit Internetzugang eingerichtet. Der Internetzugang wurde (teilweise) für die berufliche Kommunikation mit dem Dienstgeber verwendet.

3. Sein Wohnsitz in Österreich befand sich – je nach Fahrtroute – zwischen 132 und 154 km von seinem Dienstort entfernt. Diesen suchte er an den meisten Wochenenden und teilweise auch unter der Woche u.a. deshalb auf, um seine getrenntlebenden pflegebedürftigen Eltern (jeweils Pflegestufe 3) zu unterstützen.

4. Den Lebensmittelpunkt hatte der Beschwerdeführer in Österreich.

5. Vom Dienstgeber wurden für die Tätigkeit in Deutschland Zulagen und Zuschüsse in Höhe von 34.093,80 Euro steuerfrei ausbezahlt. Die Auslandsverwendungszulage in Höhe von monatlich 1.605,28 Euro setzte sich aus einem Grundbetrag in Höhe von 602,- Euro, einem Funktionszuschlag in Höhe von 776,34 Euro, einem Zonenzuschlag in Höhe von 150,50 Euro sowie einer Kaufkraftausgleichszulage in Höhe von 76,44 Euro zusammen. Zudem wurde monatlich ein Wohnkostenzuschuss für die am Dienstort angemietete Wohnung in Höhe von 795,- Euro geleistet.

Von Januar bis Juni wurde ein Familienzuschuss von monatlich 316,05 gewährt, der Zuschuss für Kontaktpflege machte (einmalig) 462,70 Euro aus. Die Kaufkraftausgleichszulage für die laufenden Bezüge belief sich jährlich auf 2.512,68 Euro, für die Sonderzahlungen auf 418,76.

Dem Jahreslohnkonto sind folgende Summen zu entnehmen:

Kaufkraftausgleichszulage laufende Bezüge	2.512,68
Kaufkraftausgleichszulage Sonderzahlungen	418,76
Zuschuss für Familienangehörige	1.896,30
Auslandsverwendungszulage	19.263,36
Zuschuss für Kontaktpflege	462,70
Wohnkostenzuschuss	9.540,00
	34.093,80

6. Die im Rahmen der Dienstreisen angefallenen Reisekosten wurden teilweise von der ***A*** (Flug und Unterkunft) und teilweise vom Dienstgeber (Sonstige Fahrtkosten und Tagesgebühren) bezahlt.

Vom Beschwerdeführer wurde die Differenz zwischen der vom Dienstgeber bezahlten Tagesgebühr und dem täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Differenzreisekosten angesetzt.

Zusätzlich wurden vom Beschwerdeführer bei Dienstreisen nach ***D*** (80,- Euro), nach ***E*** (65,- Euro), nach ***F*** (150,- Euro) und noch einmal nach ***E*** (60,- Euro) sogenannte „Conference Fees“ als Differenzreisekosten geltend gemacht. Diese waren für im Rahmen der Konferenzen erbrachte Verpflegungsleistungen (Kaffeepausen, Mittagessen, Dinner etc.) zu entrichten.

7. Vom Beschwerdeführer wurde ein Mitgliedsbeitrag in Höhe von 25,- Euro an die Offiziersgesellschaft ***B*** geleistet.

2. Beweiswürdigung

Der – zwischen den Parteien grundsätzlich – unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und den ergänzenden Ermittlungen (Vorhalt an den Beschwerdeführer, E-Mail-Verkehr mit dem Dienstgeber) des Bundesfinanzgerichts.

Die Pflegebedürftigkeit der Eltern und die daraus resultierende Notwendigkeit der Unterstützung durch den Beschwerdeführer ergeben sich aus den Bescheiden der Pensionsversicherungsanstalt vom ***1*** betreffend die Mutter und vom ***2*** betreffend den Vater sowie dem glaubwürdigen Vorbringen des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Gemäß § 26 Abs. 3 BAO iVm. 92 EStG 1988 sind Auslandsbeamte österreichische Staatsbürger, die in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen und ihren Dienstort im Ausland haben. Sie sind auf Grund von § 26 Abs 3 BAO unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie ihren inländischen Wohnsitz aufgeben.

Werbungskosten sind gemäß § 16 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur abzugsfähig, wenn die Berufsverbände und Interessenvertretungen sich nach ihrer Satzung

und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen und die Beiträge nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe geltend gemacht werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen für Verpflegung nur insoweit anzuerkennen, als sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

„Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersatz und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersatz und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.“

Gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 hat der Beamte, solange er einer im Ausland gelegenen Dienststelle zur dauernden Dienstleistung zugewiesen ist und dort wohnen muss, nach Maßgabe der §§ 21a bis 21h Anspruch auf den Ersatz der besonderen Kosten, die ihm durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen oder entstanden sind.

§ 21a Gehaltsgesetz lautet in der für das Beschwerdeverfahren maßgeblichen Fassung folgendermaßen:

„Dem Beamten gebührt eine Auslandsverwendungszulage, bestehend aus

- 1. einem Grundbetrag,*
- 2. einem Funktionszuschlag nach Maßgabe seiner dauernden dienstlichen Verwendung,*
- 3. einem Zonenzuschlag nach Maßgabe der kürzesten geographischen Entfernung seines ausländischen Dienst- und Wohnortes von Wien, sofern diese Entfernung mehr als 200 Kilometer beträgt und der Dienstort nicht als Grenzzort im Sinne des § 25 der Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133, gilt,*
- 4. einem Klimazuschlag, wenn die klimatischen Verhältnisse am ausländischen Dienst- und Wohnort wesentlich von denen in Wien abweichen,*
- 5. einem Härtezuschlag, wenn am ausländischen Dienst- und Wohnort im Vergleich zu Wien dauernd besonders schwierige Lebensverhältnisse in Form von politischer oder kultureller Isolation, Umweltbelastung, Sicherheits-, Versorgungs- oder Infrastrukturmängeln vorliegen,*

- 6. einem Krisenzuschlag auf die begrenzte Dauer außerordentlicher Ereignisse am ausländischen Dienst- und Wohnort wie Krieg, Bürgerkrieg, Aufruhr und Terror sowie Katastrophen, wenn diese Ereignisse dem Beamten zusätzliche besondere Kosten verursachen,*
- 7. einem Ehegattenzuschlag, solange sich der Ehegatte bei gemeinsamer Haushaltsführung mit dem Beamten ständig am ausländischen Dienst- und Wohnort aufhält, und*
- 8. einem Kinderzuschlag für jedes Kind, Wahl-, Pflege- oder Stiefkind des Beamten, für das er gemäß § 4 Anspruch auf Kinderzuschuss hat, solange es sich ständig am ausländischen Dienst- und Wohnort des Beamten aufhält.“*

Neben der Auslandsverwendungszulage hat der Beamte gemäß § 21b bis § 21f Gehaltsgesetz 1956 Anspruch auf Kaufkraftausgleichszulage, Wohnkostenzuschuss, Zuschüsse für Familienangehörige, Ausstattungszuschuss und Folgekostenzuschuss.

Erwägungen

1. Der Beschwerdeführer steht als Offizier des Bundesheeres in einem Dienstverhältnis zum Bund und hat seinen Dienstort im Ausland. Er gilt nach § 26 Abs. 3 BAO iVm. 92 EStG 1988 als Auslandsbeamter.
2. Von seinem Dienstgeber hat er für seine Tätigkeit Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 Gehaltsgesetz erhalten. Diese Zulagen wurden nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei ausgezahlt.

Wenn Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, dürfen diese nicht abgezogen werden (vgl. § 20 Abs. 2 EStG 1988).

3. Den Entscheidungen des UFS bzw. des BFG können unterschiedliche Rechtsansichten entnommen werden. Eine Rechtsansicht (z.B. UFS vom 23.8.2010, RV/1428-W/10; UFS vom 18.10.2011, RV/0157-K/09; BFG vom 31.5.2015, RV/5101155/2012; *Fröhlich*, UFSjournal 2009, 368) geht von einer pauschalen Betrachtung der Auslandszulage aus. Unabhängig von den einzelnen Bestandteilen können mit der Auslandszulage zusammenhängende Aufwendungen nur dann geltend gemacht werden, wenn mit diesen der Gesamtbetrag der Auslandszulage überschritten werden sollte.

Nach der anderen Rechtsansicht (z.B. UFS 21.7.2009, RV/0792-I/07, UFS 7.9.2012, RV/3371-W/11) muss die Auslandszulage in den Teilbeträgen gemäß §§ 21a ff GehG aufgeschlüsselt bleiben und es darf keine pauschale Gegenverrechnung erfolgen.

Aufwendungen in Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind dieser Ansicht entsprechend (nur) mit dem Grundbetrag und (allenfalls) mit dem Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage gegenzurechnen.

Der zweiten Rechtsansicht schließt sich ein Teil der Lehre (vgl. *Mayr/Haiden* in Doralt et al, EStG¹⁸, § 3 Rz 67, und *Laudacher* in Jakom, EStG¹⁴, § 3 Rz 26) an, der aus VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202, ableitet, dass die Bestandteile der Auslandszulage einzeln auf ihren Verwendungszweck hin zu untersuchen und mit den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in Beziehung zu setzen sind. Die einzelne Zulage übersteigende Aufwendungen können als Werbungskosten geltend gemacht werden.

4. Das Finanzamt geht in seiner Beschwerdeentscheidung, ohne auf die unterschiedlichen Rechtsansichten einzugehen, offenbar davon aus, dass die Auslandszulagen und –zuschüsse als Ganzes als pauschalierter Ersatz der durch die Tätigkeit im Ausland angefallenen Aufwendungen zu betrachten sind. Dies hätte zur Folge, dass, soweit die Aufwendungen im Gesamtbetrag Deckung finden, keine Werbungskosten geltend gemacht werden können.

5. Der Beschwerdeführer ist dem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes, die steuerfrei ausgezahlten Ersätze entsprechend aufzuschlüsseln bzw. vom Dienstgeber aufschlüsseln zu lassen, nicht nachgekommen, sondern hat nur allgemein auf die Regelungen des Gehaltsgesetzes und die Auslandsverwendungsverordnung verwiesen und diese als Beilage angeschlossen.

6. Der Dienstgeber hat auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichts bekannt gegeben, dass sich die monatliche Auslandsverwendungszulage im Beschwerdejahr aus den in Punkt II.1.5. dargestellten Teilen zusammengesetzt hat.

7. Im Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2020, Ra 2018/13/0037, äußerte sich das Höchstgericht zu den oben angeführten Rechtsansichten in Zusammenhang mit der Auslandsverwendungszulage in Rz 26 folgendermaßen:

„Der Grundbetrag stellt einen pauschalierten Ersatz von nicht näher spezifizierten besonderen Kosten, die einem Beamten oder Vertragsbediensteten des Bundes durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen oder entstanden sind, dar. Er steht daher - auch für den Fall, dass die Auslandsverwendungszulage in die einzelnen Komponenten aufgeteilt und ein sachlicher Zusammenhang (Zweckbestimmung) zwischen den steuerfreien Ersätzen und den tatsächlichen Aufwendungen gefordert wird (siehe dazu etwa Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 20 Tz 152/1) - auch mit den von der Revisionswerberin geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang, was dem Abzug dieser Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 insoweit entgegen steht.“

Folgt man diesem Erkenntnis, ist im Beschwerdefall (jedenfalls) der Grundbetrag in Höhe von 602,- Euro monatlich, 7.224,- Euro im Jahr, den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 2.319,44 Euro für doppelte Haushaltsführung und 3.672,- Euro für Familienheimfahrten gegenüberzustellen. Die dem Beschwerdeführer für die Familienheimfahrten und Betriebskosten entstandenen Aufwendungen finden im jährlichen Grundbetrag Deckung, weshalb diese gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden können.

8. Kosten der beruflichen Verwendung eines Internetanschlusses sind grundsätzlich absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Ist eine genaue Abgrenzung des beruflichen Teils der Kosten vom privaten Teil nicht möglich, hat eine Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen (vgl. *Zorn in Doralt et al*, EStG²¹, § 16 Tz 220, unter Stichwort „Internet“).

Betreffend die unter sonstige Werbungskosten geltend gemachten Kosten für den Internetzugang in der Wohnung am Dienort, schließt sich das Bundesfinanzgericht der vom Finanzamt unter Bezugnahme auf die Entscheidung des UFS vom 3.1.2007, RV/1176-L/06 vertretenen Rechtsauffassung nicht an. Der notwendige sachliche Zusammenhang zwischen der Tätigkeit im Ausland und den Kosten des (teilweise) beruflich genutzten Internets ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar.

Die zitierte UFS-Entscheidung unterscheidet sich im Sachverhalt schon insoweit, als die Internetkosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, also für die private Nutzung, angesetzt werden sollten. Im vorliegenden Beschwerdefall handelte es sich jedoch um Kosten, die aufgrund der beruflichen Nutzung des Internets entstanden sind, was vom Finanzamt auch nicht in Zweifel gezogen wurde (vgl. Stellungnahme im Vorlagebericht).

Die Internetkosten, die auf die private Nutzung entfallen sind, wurden vom Beschwerdeführer durch Ansatz eines Privatanteils von 40 % ausgeschieden, der Restbetrag in Höhe von 287,14 Euro ist als Werbungskosten anzuerkennen.

9. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen für Verpflegung nur insoweit anzuerkennen, als sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

§ 26 Z 4 lit. d EStG 1988 verweist bezüglich der Auslandsdienstreisen auf die Verordnung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland (BGBl. II Nr. 343/2001) und den darin geregelten Höchstsatz.

Vom Beschwerdeführer wurden in Zusammenhang mit Auslandsdienstreisen Differenzwerbungskosten zwischen den vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Tagesgebühren der Gebührenstufe 2b und dem täglichen Höchstsatz (Gebührenstufe 3) bereits geltend gemacht und vom Finanzamt anerkannt. Die für im Rahmen von Konferenzen erbrachte Verpflegungsleistungen (Kaffepausen, Mittagessen, Dinner etc.) angefallen

„Conference Fees“ in Höhe von 355,- Euro können nicht zusätzlich geltend gemacht werden, weshalb die Differenzreisekosten um diesen Betrag zu vermindern waren.

10. Unter „Arbeitsmittel“ wurden vom Beschwerdeführer für die Einrichtung eines Arbeitsplatzes in der Wohnung am Dienstort – nach Ausscheiden eines Privatanteils von 40 % – Kosten für Büroeinrichtung, Bürostuhl und Tischleuchte in Höhe von gesamt 522,57 Euro geltend gemacht. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (Anmerkung: gemeint wohl lit. d) nicht anerkannt.

Vom Beschwerdeführer wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.4.2020 angeführt, dass die im Beschwerdejahr 2018 erfolgte (Neu-)Einrichtung des Büros in der Wohnung aufgrund der Corona-Krise und dem derzeit überwiegenden Arbeiten im Home-Office sich als sinnvoll erwiesen habe.

Diese Argumentation hat allerdings für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit im Beschwerdejahr keine Relevanz. Der Tätigkeitsmittelpunkt des Beschwerdeführers hat sich im Jahr 2018 – unzweifelhaft – am Dienstort befunden, wo er einen Arbeitsplatz nutzen konnte. Damit fehlt es schon an der erforderlichen Notwendigkeit eines Arbeitszimmers gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (vgl. VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0197). Zudem müsste nach der Rechtsprechung (u.a. VwGH vom 28.5.2009, 2006/15/0299) das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt worden sein, was vom Beschwerdeführer selbst in Abrede gestellt und ein Privatanteil ausgeschieden wurde.

Der Gesetzgeber hat auf die vermehrte Tätigkeit im Home-Office aufgrund der COVID-19-Krise mit dem 2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (BGBl. I Nr. 52/2021) insoweit reagiert, als ab der Veranlagung 2021 Werbungskosten für ergonomisches Mobiliar geltend gemacht und im Ausmaß von 150,- Euro bereits bei der Veranlagung 2020 berücksichtigt werden können. Für vor dem Jahr 2020 angeschafftes ergonomisches Mobiliar besteht diese Absetzmöglichkeit nicht, weshalb die durch das Finanzamt durchgeführte Reduktion der diesbezüglichen Werbungskosten zu Recht erfolgte.

11. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen.

Dabei sind diese Beiträge nur abzugsfähig, wenn die Berufsverbände und Interessenvertretungen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

Bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen handelt es sich um Zusammenschlüsse von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Diese müssen die beruflichen

Interessen Ihrer Mitglieder wahrnehmen, wobei der VwGH wirtschaftliche Interessen den beruflichen gleichsetzt. Unter Wahrnehmung der beruflichen Interessen ist somit die Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder, z.B. durch Beratung oder Aus- bzw. Weiterbildung zu verstehen (vgl. VwGH vom 29.6.1995, 93/15/0104, Zorn/Stanek in Doralt et al, EStG²⁰, § 16 Tz 88).

Vom Finanzamt wurden diese Aufwendungen in der Beschwerdeentscheidung – ohne in der Begründung darauf einzugehen – nicht anerkannt.

Auf der Website der Österreichischen Offiziersgesellschaft (<https://oeog.at/vorstellung-der-osterreichischen-offiziersgesellschaft-oog/> - Abfrage am 13.7.2021) wird deren Zweck folgendermaßen dargestellt:

„Die ÖOG vertritt und koordiniert die Interessen ihrer Mitglieder (Landesoffiziersgesellschaften – LOG) als Dachverband nach innen und außen, ist den Zielen einer umfassenden Sicherheitspolitik und Landesverteidigung verpflichtet und versteht sich als sicherheitspolitisches Gewissen Österreichs in allen sicherheits-, wehr- und verteidigungspolitischen Belangen. Sie ist das Sprachrohr aller Landesoffiziersgesellschaften für Themen, deren grundsätzliche Bedeutung für ganz Österreich außer Streit steht.

[...]

Die Delegiertenversammlung beschließt die jeweils grundsätzliche Position der ÖOG zu wehr- und sicherheitspolitischen Angelegenheiten der Republik Österreich.

Diese grundsätzlichen Positionen werden, der Tagespolitik angepasst, durch den Präsidenten auf Basis der Ausarbeitungen verschiedene Fach- und Informationsgremien der ÖOG laufend kommuniziert.

Die ÖOG sieht sich hier einerseits als Mittler zwischen Militär- und Sicherheitsexperten und Laien und andererseits als das mahnende Gewissen bei Entwicklungen, die sich nicht mit dem Verständnis der Mitglieder der OG bzw. ihrer Fachgremien decken (z.B. Zivildienst, Wehrpflicht u.a.).

Die ÖOG definiert sich selbst als Plattform für eine Gemeinschaft von Offizieren des Österreichischen Bundesheeres, die von ihrem demokratischen Recht auf Meinungsfreiheit gegenüber wehr- und sicherheitspolitischen Vorgängen Gebrauch macht, ohne mit gültigen Bestimmungen für Angehörige des Dienststandes in Konflikt zu geraten.“

Dem ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu entnehmen, dass die Offiziersgesellschaft nicht die beruflichen Interessen seiner Mitglieder, sondern die allgemeine Sicherheits- und Wehrpolitik im Fokus hat.

Auch der Homepage der Offiziersgesellschaft ***B*** (**3**) sind keine Maßnahmen in Zusammenhang mit der Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder zu entnehmen. Damit sind jedoch die nach der Rechtsprechung des VwGH erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllt und die Abzugsfähigkeit des Mitgliedsbeitrages nicht gegeben. Die diesbezüglichen Werbungskosten in Höhe von 25,- Euro wurden vom Finanzamt zu Recht nicht anerkannt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis orientiert sich an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 30. September 2021