

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten (BMeiA) mit Wirkung vom 01. 12. 2021 - voraussichtlich für vier Jahre - zur österreichischen Botschaft A. zur Dienstverrichtung mit der Verwendungsbezeichnung „beigeordnete Attachée“, versetzt. Der Dienstort A. ist gleichzeitig auch der ständige Wohnsitz der Bf.

Mit der elektronisch übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 wurden nachstehende Werbungskosten beantragt:

Pendlerpauschale iHv € 696,-, Pendlereuro iHv € 60,-, Kosten für Familienheimfahrten iHv € 3.366,- und Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv € 2.400,-.

Im Zuge des Verfahrens vor der belangten Behörde teilte die Bf. mit **Schreiben vom 18.07.2023** über FinanzOnline mit, dass die Anschrift des Familienwohnsitzes Adr.1 ist. Am

Familienwohnsitz wohnen der Ehegatte der Bf. und der Sohn (geb. ***1***). Der Familienwohnsitz sei 74 km entfernt und die Fahrtdauer betrage ca. 1 Stunde 30 Minuten. Als Verkehrsmittel werde Bus - Bahn - Bus benutzt. Für die Fahrtstrecke werde ein Zugticket sowie ein Busticket benötigt (Zugticket 14€ und Busticket 1,80€.). Die Bf. legte für die Wohnmöglichkeit in A. den Mietvertrag vor. Die Miete werde vom Dienstgeber (BMeiA) bezahlt. Die Betriebskosten würden von der Bf. mit einer Akontozahlung von € 200,00 pro Monat bezahlt und nach der Jahresabrechnung des Vermieters, mit den tatsächlichen Kosten gegen gerechnet. Etwaige Nachzahlungen würden dann getätigt und Guthaben auf das Folgejahr (Dienstzeit min. 4 Jahre) angerechnet. Der Dienstgeber vergütet keine Fahrtkosten. Der Arbeitgeber trägt die Mietkosten in der Höhe von 800 €. Aufgrund dienstlicher Notwendigkeit kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden.

Mit **Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2022 vom 20. Juli 2023** wurde ua. die steuerliche Anerkennung der beantragten Werbungskosten mit der Begründung versagt, dass die Kosten eines Arbeitnehmers für einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort und/oder für Familienheimfahrten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die steuerlichen Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Eine dieser Voraussetzungen bestehe darin, dass der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt liege, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne. Ab einer Entfernung von mehr als 80 km und einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde sei eine tägliche Rückkehr unzumutbar. Da im Fall der Bf. diese Mindestanforderungen nicht erreicht würden, sei eine Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und/oder Familienheimfahrten nicht möglich.

Mit **Eingabe vom 21.7.2023 erhob die Bf. gegen den oa Bescheid Beschwerde** und führte begründend aus, dass ihrer Meinung nach der Beweis der beruflichen Veranlassung durch den Dienstgeber (BMeiA) sowie die veranlasste doppelte Haushaltsführung durch die Versetzung an die österreichische Botschaft C, erbracht worden sei. Sowohl die Fahrzeit als auch die Entfernung seien durch den Fahrplan bewiesen worden. Auf Grund ihrer dienstlichen Notwendigkeit im Konsulat und der Versetzung sei es ihr zusätzlich zur Entfernung untersagt jeden Tag nach Hause zu fahren, somit sei die tägliche Rückkehr gar nicht möglich. Somit seien alle Anforderungen erfüllt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2022 vom 20. Oktober 2023** wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 20 Abs. 2 erster Teilstich EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürften, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen würden.

Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen würden, seien bis zu deren Höhe nicht als Werbungskosten oder

Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Aus der Systematik des EStG ergebe sich, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe (VwGH 24.04.2013, 2010/15/0099).

Im gegenständlichen Fall sei die Bf. seit 01.12.2021 zur Österreichischen Botschaft nach A. versetzt worden. Ihr beruflicher Einsatz in der B. hätte zu Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geführt. Es bestehe daher ein objektiver Zusammenhang zu den nicht steuerpflichtigen Einnahmen. Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten waren daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen, zumal der in Summe geltend gemachte Betrag in Höhe von € 5.303,04 die steuerfreien Zahlungen nicht übersteigen würde.

Mit **Eingabe vom 06.11.2023** stellte die Bf. einen **Vorlageantrag** gem. § 264 (1) BAO und führte begründend aus:

„Das Pendlerpauschale steht nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Zulage und ist unabhängig vom Vorliegen eines weiteren Wohnsitzes. Tatsächlich entstehen die Kosten für das Pendeln auch für meine zu versteuernden Einkünfte. Ich pendle einmal wöchentlich mit dem öffentlichen Verkehrsmittel. Die einfache Wegstrecke beträgt 74 km. Daher beträgt das Pendlerpauschale für 2022 868 Euro und der Pendlereuro 135,63 Euro. Ich beantrage daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides und die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros.“

Mit Schreiben vom 13.11.2023 bestätigte das BMeiA, dass die Bf. im Jahr 2022 „steuerfreie Bezüge“ Auslandsverwendungszulage gem. § 21a und §21b GehG in Höhe € 16.515,05 bezogen hat.

Mit Bericht vom 12.02.2024 legte die belangte Behörde die oa Beschwerde zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten (BMeiA) mit Wirkung vom 01. 12. 2021 - voraussichtlich für vier Jahre - zur österreichischen Botschaft A. zur Dienstverrichtung mit der Verwendungsbezeichnung „beigeordnete Attachée“, versetzt. Der Dienstort A. ist gleichzeitig auch der ständige Wohnsitz der Bf.

Der Familienwohnsitz befindet sich in Österreich.

Die Bf. beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 ua folgende Werbungskosten:

Pendlerpauschale iHv € 696,-,

Pendlereuro iHv € 60,-,

Kosten für Familienheimfahrten iHv € 3.366,- und

Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv € 2.400,-.

Die Kosten für doppelte Haushaltsführung betreffen die Betriebskosten der Wohnung in A., die Miete wird vom BMeiA bezahlt. Das Pendlerpauschale, der Pendlereuro und die Kosten für Familienheimfahrten betreffen die Wegstrecke Familienwohnsitz – Dienstort (A.).

Laut einer Bestätigung des Bundesministeriums für europäische und internationale Angelegenheiten ist der Bf. ein (tägliches) Pendeln von und zu einem allfälligen Wohnsitz in Österreich dienstlich nicht möglich und auch ausdrücklich dienstgeberseitig nicht vorgesehen bzw. gestattet. Eine Niederlassung am Dienstort zählt bei jeder Auslandsversetzung zu den Grundvoraussetzungen.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, im Wesentlichen mit der Begründung, dass unter Hinweis auf § 20 (2) zweiter Teilstrich EStG sowie dem VwGH-Erkenntnis 2010/15/0099 v. 24. 04. 2013 die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten zu versagen seien, zumal die Aufwendungen iHv € 5.303,04 die steuerfreien Zulagen nicht übersteigen würden.

Im Vorlageantrag vom 06. 11. 2023 bringt die Bf. vor, dass sie das Pendlerpauschale beantrage. Das Pendlerpauschale stünde nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Zulage und sei unabhängig vom Vorliegen eines weiteren Wohnsitzes. Tatsächlich entstünden die Kosten für das Pendeln auch für ihre zu versteuernden Einkünfte. Sie pendle 1x wöchentlich mit dem öffentlichen Verkehrsmittel. Die einfache Wegstrecke betrage 74 km. Daher betrage für das Jahr 2022 das Pendlerpauschale 868,00 Euro und der Pendlereuro 135,63 Euro.

Die Bf. hat im Jahr 2022 seitens des Bundesministeriums für europäische und internationale Angelegenheiten neben ihren steuerpflichtigen Bezügen auch steuerfreie Bezüge „Auslandsverwendungszulage“ gem. § 21a und § 21b GehG in Höhe von € 16.515,05 bezogen.

Die belangte Behörde vertritt im Vorlagebericht die Auffassung, dass sich keine steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten(anteile) ergeben würden, da die Werbungskosten auch unter

Berücksichtigung des Pendlereuros und der Pendlerpauschale die steuerfrei bezogenen Auslandszulagen nicht überschreiten würden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und ist nicht strittig.

Strittig ist die Anerkennung des Pendlerpauschales, des Pendlereuros, die Kosten für Familienheimfahrten sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Des weiteren dürfen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die Steuerfreiheit der der Bf. auf Grund ihrer Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage gründet sich auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iZm § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 über die Bezüge von Bundesbeamten.

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 Grenzort 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

Die Bf. steht als „beigeordnete Attachée“ in einem Dienstverhältnis zum Bund und hat ihren Dienstort im Ausland. Sie gilt nach § 26 Abs. 3 BAO iVm §92 EStG 1988 als Auslandsbeamtin.

Nach dem Akteninhalt steht unstrittig fest, dass der Bf. auf Grund ihrer Auslandsentsendung eine Kaufkraftausgleichs- und Auslandsverwendungszulage in Höhe von € 16.515,05 gemäß den Bestimmungen des § 21 Gehaltsgesetz 1956 von ihrem Dienstgeber gewährt worden war und diese Bezugsteile nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei an die Bf. zur Auszahlung gelangten.

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

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.

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.

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

"Der Grundbetrag stellt einen pauschalisierten 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) die Auslandsverwendungszulage (AVZ) gem. § 21a GehG in Höhe von 1.210,96 € monatlich, 14.531,52 € im Jahr, den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 3.366,00 € für Familienheimfahrten, Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 2.400,00 €; in Summe 5.766,00 € gegenüberzustellen. Die der Bf. für die Familienheimfahrten und Betriebskosten entstandenen Aufwendungen finden im jährlichen Grundbetrag Deckung, weshalb diese gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden können.

Das BFG vertritt daher die Ansicht, dass der unmittelbare Bedingungs Zusammenhang der in Streit stehenden Aufwendungen im kausalen Zusammenhang mit der Auslandsdienstzuteilung der Bf. steht. Werden somit - wie im gegenständlichen Streitjahr 2022 - pauschale Aufwandsentschädigungen zur Abgeltung von Aufwendungen für eine Dienstverwendung im Ausland gewährt, sind diese Bezüge (Aufwandsentschädigungen) gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht steuerpflichtig, die damit pauschal abgegoltenen Aufwendungen sind jedoch nicht als Werbungskosten absetzbar. Andernfalls wäre der im § 20 Abs. 2 EStG 1988 normierte allgemeine steuerliche Rechtsgrundsatz, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht, verletzt.

Wenn die belangte Behörde auf Grund der vorliegenden Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Familienheimfahrten und Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 5.766,00 im Streitjahr 2022 zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten mit den jährlich steuerfrei ausbezahlten Auslandsverwendungszulagen der Bf. gegenzurechnen seien, so kann das BFG in dieser Vorgangsweise bzw. Berechnungsart keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Dasselbe Schicksal trifft auch das nunmehr im Vorlageantrag von der Bf. beantragte Pendlerpauschale und den Pendlereuro.

Für die Zulässigkeit der Verknüpfung von (berufsbedingten) Aufwendungen oder Ausgaben und steuerfreier Einnahmen hat der Gesetzgeber durch den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 EStG 1988 aber auch auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges" abgestellt. Dieser Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges" ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH vom 16. 12. 1986, 84/14/0127). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) besteht sohin aufgrund der gesetzlichen Regelung nur dann, wenn es sich bei den Ausgaben um besondere Kosten - bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland - handelt.

Im gegenständlichen Verfahren ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Dienstzuteilung der Bf., aus der die steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen resultieren, als kausal für die nunmehr geltend gemachten Werbungskosten (Pendlerpauschale, Pendlereuro) anzusehen sind.

Das BFG schließt sich daher der Meinung der belangten Behörde im Vorlagebericht an, dass nicht erkennbar ist, dass die wöchentlichen Fahrten zum Familienwohnsitz hinsichtlich der Pendlerpauschale sowie des Pendlereuros nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerfreien Zulagen stünden, da sowohl die steuerfreien Zulagen als auch die wöchentlichen Fahrten unmittelbar mit dem Dienort der Bf. im Zusammenhang stehen.

Da die insgesamt von der Bf. beantragten Werbungskosten auch unter Berücksichtigung des von der Bf. beantragten Pendlereuros und der Pendlerpauschale nicht über die Auslandsverwendungszulage hinausgehen, ergeben sich keine steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegende Erkenntnis orientiert sich an der Rechtsprechung des VwGH (insbesondere VwGH vom 29.07.2020, Ra 2018/13/0037), weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 17. April 2024