



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., geb. TT.MM.JJJJ, whft. whft., vom 4. Februar 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 7. Jänner für die Kalenderjahre 2004 bis 2006 nach der am 4. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden.

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (i.d.F. Bw. genannt) war vom 1. August 1995 bis 31. Juli 2006 als so genannter Bundessubventionslehrer an der österreichischen Auslandsschule „Europaschule Budapest“ beschäftigt. Auf Grund dieser Auslandsverwendung wurde ihm vom Dienstgeber eine Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 ausbezahlt. Diese betrug insgesamt in den Jahren 2004: € 27.830, 2005: € 32.261 und 2006 € 18.700 und wurde vom Arbeitgeber nach § 3 Abs. 1 Ziffer 8 EStG 1988 als von der Einkommensteuer befreit behandelt.

In der Arbeitnehmererklärung für die Jahre 2004 bis 2006 beantragte der Bw. auf Grund seiner Unterrichtstätigkeit im Ausland Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung. Er begehrte die Berücksichtigung von Familienheimfahrten in Höhe der tatsächlichen Fahrtkosten von € 4.320 (für das erste Halbjahr 2006: € 2592) sowie den Werbungskostenabzug für zusätzliche Strom- und Gaskosten am Zweitwohnsitz von jährlich € 685.

Mit Vorhalt vom 13. November 2007 verlangte das Finanzamt eine Aufstellung und Belege über diese Werbungskosten sowie eine genaue Schilderung seiner Auslandstätigkeit. Eine Vorhaltsantwort dazu erfolgte nicht.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004, 2005 und 2006 vom 7. Jänner 2008 wurden die beantragten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht berücksichtigt. In der Bescheidebegründung führte das Finanzamt aus, dass die erklärten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in einem unmittelbaren, wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien bezogenen Auslandszulagen gemäß § 21 Gehaltsgesetz stünden. Aus diesem Grunde seien im Umfang der erhaltenen, steuerfreien Auslandszulagen diese Ausgaben nicht von den Einkünften abzuziehen (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Der Bw. erhob mit Schriftsatz vom 4. Februar 2008 gegen die oben bezeichneten Einkommensteuerbescheide form- und fristgerecht Berufung. Er beantragte die erklärungsgemäße Berücksichtigung seiner Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten als Werbungskosten, wobei er sein Begehren auf die vom VwGH im Erkenntnis, 2000/14/0122 vom 7.8.2001 vertretene Rechtsauffassung stützte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der ergänzenden Bescheidebegründung vom 20. Februar 2008 legte das Finanzamt ausführlich seine Gründe für die Abweisung dar:

„Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG werden Aufwandsentschädigungen (Einkünfte) steuerfrei gestellt, die einzig dem Umstand Rechnung tragen, dem Beamten jene besonderen Kosten bzw. Aufwendungen steuerbegünstigt abzugelten, die diesem durch die Auslandsverwendung erwachsen. Eine nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, dass darin keinesfalls die Absicht des Gesetzgebers erblickt werden kann, allgemein Zulagen - wie z.B. geldwerte Vorteile oder Bezüge, die als Impuls des Arbeitnehmers für die Bereitschaft zu einer Tätigkeit im Ausland dienen mögen - steuerfrei zu stellen.

Der Normzweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist wiederum Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (vgl. Doralt, EStG § 20 Tz 149). Diesem Grundsatz folgend könnten nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche nicht durch steuerfreie Kostenersätze seitens des Dienstgebers abgedeckt wurden, als Werbungskosten zum Ansatz kommen.

Durch eine Auslandstätigkeit entstandene Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien bei der Ermittlung der Werbungskosten mit den steuerfreien Auslandszulagen gemäß § 21 Gehaltsgesetz zu verrechnen. (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Tz. 3). Sofern - wie im gegenständlichen Fall - die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher sind als die damit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Kausalzusammenhang stehenden abzugsfähigen Aufwendungen, liegen keine Werbungskosten vor.

Jahrweise Aufstellung:

Bezeichnung	2004 €	2005 €	2006 €
Steuerfreie Bezüge	27.830	32.261	18.700
Aufwendungen §20/2 EStG	5.005	5.005	3.277
Werbungskosten	0	0	0

Bei dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des VwGH ging es darum, dass eine vorübergehende Lehrertätigkeit im Ausland eine steuerrechtlich, relevante doppelte Haushaltsführung begründen kann. Für die in ihrem Fall vorzunehmende Gegenverrechnung gem. § 20 Abs. 2 EStG könne daraus nichts gewonnen werden. „

Gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 stellte der Bw. mit Eingabe vom 20. März 2008 fristgerecht einen Vorlageantrag und beantragte zugleich auch die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Vorlagebericht des Finanzamtes vom 2. April 2008 wurde dem UFS die Berufung samt dazugehöriger Verwaltungsakten zur Entscheidung übermittelt.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2008 wurde der Bw. über die einhellige Entscheidungspraxis des UFS zur Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei steuerfreien Auslandszulagen und den mit dem Auslandsaufenthalt zusammenhängenden Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung informiert. Zudem wurde ein Vorhalt an ihn gerichtet, den bislang nur ergebnishaft behaupteten Sachverhalt einer doppelten Haushaltsführung im Einzelnen zu erläutern sowie die Auslandszulage gemäß § 21 GehG nach den erhaltenen, einzelnen Zulagenteilen aufzugliedern.

Auch dieser Vorhalt blieb zunächst unbeantwortet.

Auf Grund der möglichen Anwendung einer vom erstinstanzlichen Veranlagungsverfahren abweichenden Rechtsauffassung zum Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988, wurde diese Rechtsansicht dem Bw. sowie der Amtspartei im Rahmen des Parteiengehörs mitgeteilt und Gelegenheit gegeben hierzu Stellung zu nehmen:

„Vorläufige Rechtsauffassung:

Vom Referenten wurde die Rechtsmeinung mitgeteilt, dass es sich im § 3 Abs. 1 Z 8 EStG um einen statischen Verweis auf § 21 Gehaltsgesetz in der Fassung der 53. Gehaltsnovelle, BGBl. I Nr. 314/1992 handelt (andere Meinung die Lohnsteuerrichtlinien 2002, in Rz. 52). Diese Auslegung bedeutet, dass der gesamte § 21 GehG im Wortlaut der Fassung, BGBl. 314/1992 - unabhängig von späteren Novellierungen dieser Bestimmung - den Tatbestand der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG bildet. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung liegen daher nur dann bzw. solange vor, als die ausbezahlten Auslandszulagen den Tatbestand des § 21 GehG in der Fassung, BGBl. 314/1991 erfüllen.

Dieser Anforderung dürften die an Sie in den Jahren 2004 bis 2006 bezahlten Auslandszulagen nach vorläufiger Ansicht des Referenten nicht entsprechen. Diese Auslandszulagen wurden von ihrem Arbeitgeber auf Grundlage des § 21GehG in der Fassung BGBl. 130/2003 und BGBl. 176/2004 sowie der Auslandsbesoldungsrichtlinien des Bundesministers für öffentliche Leistung und Sport bzw. des Bundeskanzlers an Sie geleistet. Die Auslandsbesoldungsrichtlinien des Bundesministers für öffentliche Leistung und Sport vom 25.09.2000 (auch „Durchführungsgrundschriften – generelle Zustimmung und Richtlinien über die Besoldung der im Ausland verwendeten Beamten gemäß § 21 GehG 1956“ genannt), wurden vom VfGH mit Erkenntnis vom 23.06.2004, V8/04 als gesetzwidrige Rechtsverordnung aufgehoben.

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG liegen nach vorläufiger Ansicht des Referenten deshalb nicht vor, weil die an Sie geleisteten Auslandszulagen entgegen dem § 21 Abs. 12 GehG, BGBl. 314/1992 nicht im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen bemessen worden sind, ferner weil § 21 Abs. 2 GehG, BGBl. 314/1992 nur für in Schilling geleistete Kaufkraftausgleichszulagen gilt und zudem die auf Grund der gesetzwidrigen Rechtsverordnung „Auslandsbesoldungsrichtlinien“ geleisteten Auslandszulagen in ihrer Gesamtheit einen anderen - nicht unter den § 21 GehG, BGBl. 314/1992 subsumierbaren Lohnbestandteil – bilden.“

Mit dem Schreiben vom 19. März 2009 wurde des weiteren die noch fehlende Vorhaltsantwort des Bw. urgirt und er nochmals unter Hinweis auf seine Offenlegungs- und Nachweispflicht aufgefordert, den Sachverhalt der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Detail darzulegen.

In der Stellungnahme vom 19. April 2009 teile der Bw. Folgendes mit: “Ich wurde mit Wirksamkeit vom 1. August 1995 bis längstens 31. Juli 2003 zur Europaschule nach Budapest entsendet. Die Entsendung war zunächst in Art einer dreijährigen Probezeit bis zum 31. Juli 1997 befristet. Meine Auslandstätigkeit wurde schließlich über das ursprünglich vorgesehene Höchstausmaß von 8 Jahren um weiterer drei Jahre bis zum 31. Juli 2006 verlängert.

Während meiner Auslandstätigkeit an der Europaschule Budapest lebten meine Ehefrau und unseren drei Kinder (C., D., E.) an unserem gemeinsamen Familienwohnsitz in B.. Da meine Frau schon damals in Österreich berufstätig war und unsere Kinder in Österreich die Schule besuchten oder eine Ausbildung absolvierten, war ein Nachzug der Familie nach Ungarn unzumutbar. Ich bin wöchentlich mit dem PKW zu meiner Familie an den Familienwohnsitz gefahren.

Da sich die Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz in den Vorjahren 2004 und 2005 nicht wesentlich geändert hat, nehme ich exemplarisch eine Aufgliederung und Erläuterung dieser Zulage für das Jahr 2006 vor. Bei Bedarf kann ich auch noch weitere Belege für die Vorjahre vorlegen.

Die mir im Jahr 2006 gewährte Auslandszulage bestand aus einer Auslandsverwendungszulage (§ 21a GehG), die sich wiederum aus einem Grundbetrag (€ 472), einem Funktionszuschlag (€ 182), einem Zonen- und Härtezuschlag (je € 59) sowie dem Erziehungszuschuss für erschwerte Unterrichts- und Erziehungsarbeit mit fremdsprachigen Schülern (€ 878) zusammensetzte. Ferner umfasste die Auslandszulage eine Kaufkraftausgleichszulage gem. § 21b GehG (€ 135), einen Wohnungskostenzuschuss in Höhe der Mietkosten von € 654 gem. § 21c GehG sowie einen Kinder- und Ehegattenzuschuss gem. § 21d GehG (€ 660).

Wie aus der Berechnung der Auslandszulage zu ersehen ist, können Kosten für Familienheimfahrten keinem der Zulagenbestandteile zugeordnet werden, weshalb die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung in Abzug zu bringen sind. Diese Ausgaben stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit meiner Auslandstätigkeit und sind ausschließlich durch diese berufliche Tätigkeit entstanden."

Zu der Rechtsauffassung, dass die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 im Sinne einer statischen Verweisung auf § 21 GehG auszulegen sei, nahm der Bw. in der Vorhaltsantwort keine Stellung. Das Finanzamt hielt an der in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 52 vertretenen Rechtsansicht fest, dass es sich im § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 um einen dynamischen Verweis auf § 21 Gehaltsgesetz in der jeweils geltenden Fassung handle.

In der am 4. Juni 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. Folgendes ausgeführt: "Dem vom Referenten vorgetragenen Sachverhalt wurde zugestimmt und keine Sachverhaltsergänzung vorgetragen. Eindeutig sei – wie aus dem zitierten Erkenntnis (2000/14/0122) des VwGH hervorgehe, dass es sich bei den Ausgaben für die Heimfahrten und zusätzlichen Unterkunftskosten um Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung handle. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 komme hier deshalb nicht zu Anwendung, weil das Gehaltsgesetz eine eigene Bestimmung (Aufwandsentschädigung) zur Abgeltung der erhöhten Kosten für Familienheimfahrten kenne. Der Bw. habe vom Dienstgeber jedoch keinen solchen Aufwandsersatz erhalten, weil die Entfernung zum ausländischen Dienstort zu gering war. Bei Tätigkeiten an weiter entfernte Auslandsschulen (z.B. in Südamerika) wird hingegen eine eigene Zulage für die Heimfahrtkosten geleistet. Daraus sei eindeutig zu ersehen, dass die vom Bw. bezogenen Zulagenkomponenten des § 21 GehG nicht den Zweck hatten, die erhöhten Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung abzugelten. Eine Gegenverrechnung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG mit den vom Bw. bezogenen Zulagenkomponenten widersprechen deren Abgeltungszweck und sei deshalb nicht vorzunehmen.

Andere Werbungskosten, die durch die Auslandstätigkeit verursacht worden sein, als jene für die doppelte Haushaltsführung, habe es sicher gegeben. Eine Aufgliederung dieser einzelnen Werbungskosten (wie z.B. für Telefon- und Internet) sei aber unterblieben, weil eine Abrechnung sämtlicher Aufwendungen, die durch die Auslandstätigkeit verursacht wurden nicht der Intention des § 20 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit der steuerfreien Auslandszulage nach § 21 GehG entspreche. Eine Gegenverrechnung sei insoweit vorzunehmen, als die einzelnen Zulagenteile der Auslandszulage – die an den Dienstnehmer bezahlt wurden – bezweckten derartigen Aufwendungen abzugelten. Ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom Bw. bezogenen Zulagenbestandteilen gemäß § 21 GehG und seinen Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung, liege aber eindeutig nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, ob Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung im Zusammenhang mit der befristeten Auslandstätigkeit des Bw., für die er eine Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz (für das Jahr 2004 in der Fassung BGBl. 130/2003 und für die Jahre 2005 und 2006 in der Fassung BGBl. 176/2004) erhalten hat, zu berücksichtigen sind.

In den angefochtenen Bescheiden wurde die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich um nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 handle, weil sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, nämlich der Auslandszulage gemäß § 21 GehG, stünden. Voraussetzung für diese Annahme ist, dass die vom Bw. in den Jahren 2004 bis 2006 bezogenen Auslandszulagen gemäß § 21 GehG überhaupt unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 fallen.

1. Auslegung des Verweises auf § 21 GehG im § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG

§ 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 in der seit 31. Juli 1992 geltenden Fassung, BGBl. 314/1992, lautet:

„Von der Einkommensteuer sind 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 Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.“

Nach der ab 1.1.1989 geltenden Stammfassung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sowie Kostenersätze

und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst-(Besoldungs)-ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die zu diesem Zeitpunkt geltende Auslandszulagenregelung des § 21 Gehaltsgesetz, BGBl. 198/1969, umfasste die Absätze 1 bis 6 und sah eine Kaufkraft-Ausgleichszulage, und eine Auslandsverwendungszulage vor.

Mit der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. 314/1992 wurde § 21 Gehaltsgesetz neu gefasst, wobei die Auslandsverwendungszulage in eine Auslandsverwendungszulage und einen Auslandsaufenthaltzuschuss geteilt wurde und der Besoldungsanspruch um einen Folgekostenzuschuss erweitert wurde.

Damit der § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 in Einkunft sämtliche Zulagenkomponenten des novellierten § 21 Abs. 1 bis Abs. 13 GehG umfasse, wurde im Gleichklang mit der 53. Gehaltsgesetz-Novelle im BGBl. 314/1992 auch der Wortlaut dieser Steuerbefreiung wie folgt geändert: „...die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. 314/1992 ...“ (siehe SWK 1992, T69 mit Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Änderung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG, BGBl. 314/1992).

Die in den Gesetzesmaterialien zu BGBl. 314/1992 beschriebene Absicht des Gesetzgebers sowie der eindeutige Wortlaut der novellierten Bestimmung deuten im § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 auf das Vorliegen einer statischen Verweisung auf § 21 Gehaltsgesetz in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. 314/1992.

Hierzu in Widerspruch steht jedoch die Bestimmung des § 110 EStG 1988, der anordnet, dass bei Verweisungen auf andere Bundesgesetze, diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind.

Eine rechtshistorische Betrachtung zeigt, dass der Zweck der Novellierung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG im BGBl. 314/1992 nicht die Dynamisierung des Verweises auf § 21 GehG war – weil diese Anpassung an die aktuelle Gesetzesfassung ohnehin bereits durch § 110 EStG angeordnet war. Normgehalt dieser Novelle war die einschränkende Tatbestandsmerkmale „Kaufkraftausgleichszulage und Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 GehG“ durch die weiteren Tatbestandsbegriffe „Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GehG zu ersetzen. Damit wurde diese Steuerbefreiung auf alle - auch künftigen - Zulagenteile des § 21 GehG ausgedehnt. Keineswegs war nämlich mit der Novelle BGBl. 314/1992 bezweckt, dem § 110 EStG zu derogieren. Entsprechend der generellen Dynamisierung der Verweise im EStG, gilt somit § 21 GehG im Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG in seiner jeweils geltenden Fassung.

Die an den Bw. in den Streitjahren ausbezahlten Auslandszulagen gemäß § 21 GehG wurden daher zu Recht einkommensteuerfrei behandelt.

2. Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 38 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Dieses Abzugsverbot ist ein Wesensmerkmal des Systems der Einkommensermittlung. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG bedeutet, dass der an sich uferlose naturwissenschaftliche Kausalzusammenhang (Ursache-Wirkung-Prinzip) durch eine rechtliche Wertentscheidung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten objektiv zu begrenzen ist (vgl. zum allgemeinen Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG, Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 151/2ff: hier wird das Kriterium der objektiven wirtschaftlichen Zurechenbarkeit als sachlicher Zusammenhang und Zusammenhang des Normzwecks beschrieben).

Kausalität ist im gegenständlichen Fall gegeben. Die Auslandstätigkeit des Bw. und die dafür erhaltenen steuerfreien Auslandszulagen gemäß § 21 GehG sind die Ursache seiner Ausgaben für Familienheimfahrten und für die zusätzlichen Unterkunftskosten (für Strom und Gas). Beide Größen stehen in einem Kausalitätsverhältnis im Sinn von Ursache und Wirkung.

Es ist daher weiter zu prüfen, ob diese Ausgaben nach dem Normzweck der Steuerbefreiung den Auslandszulagen gem. § 21 GehG und nach den Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Adäquanz objektiv zurechenbar sind.

Der Zweck der Auslandszulagen gemäß § 21 geht explizit weder aus der Norm selbst sowie der dazu ergangenen Auslandsverwendungsverordnung – AVV oder den Gesetzesmaterialien hervor und muss daher im Interpretationswege erschlossen werden. Nach dem Wortlaut sowie der historischen Entwicklung der Norm besteht der Zweck der Zulage darin, den Beamten für sämtliche Kosten und Belastungen (z.B. durch Arbeiterschwernisse und Gefahren), die durch eine Auslandsverwendung verursacht werden, in einer umfassenden und vielfach pauschalen Weise, Ersatz zu leisten. Durch die tendenziell großzügig bemessenen pauschalen Ersatzleistungen des § 21 GehG wird zudem der Zweck verfolgt, den Dienstnehmern einen Anreiz zu geben, sich um Auslandsverwendungen zu bewerben. Diese Anreizfunktion ist ein wesentlicher Beitrag der Zulage, damit in ausreichender Zahl geeignete Personen für Auslandstätigkeiten im öffentlichen Bereich zu Verfügung stehen.

Typologisch betrachtet, kann es sich bei den erhöhten Ausgaben wegen einer Auslandstätigkeit um zusätzliche Werbungskosten (z.B. Repräsentationsspesen, erhöhte Ausgaben wegen des Kaufkraftunterschiedes, Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung) oder um vermehrte Kosten der privaten Lebensführung (z.B. höhere private Telefonkosten) handeln.

Da die Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz, trotz ihrer verschiedenen Zulagenkomponenten, eine Einheit bildet und weitgehend auf eine Pauschalabgeltung abstellt, ist für die objektive Zurechnung der Gesamtzweck der Zulage und nicht die Bezeichnung der einzelnen Zulagenbestandteile und ihre Teilzwecke maßgebend. Dieser Gesamtzweck (pauschale Abgeltungs- und Anreizfunktion) der Zulage sowie verfassungsrechtliche Überlegungen zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG (für regelmäßig im Ausland tätige Arbeitnehmer internationaler Konzerne besteht keine vergleichbare Steuerfreiheit ihrer Auslandszulagen) erfordern eine weite Zurechnung der mit einer Auslandsverwendung wirtschaftlich zusammenhängenden Ausgaben.

So sind etwa Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung nicht nur dem Kinder- und Ehegattenzuschuss für die im Inland verbleibenden Angehörigen gemäß § 21d Z. 2 und 3 Gehaltsgesetz zurechenbar sondern grundsätzlich der gesamten Zulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz, soweit nicht bestimmte Einzelkosten nach ihrer tatsächlichen Höhe abgegolten werden (z.B. Wohnungskostenzuschuss für die tatsächlichen Kosten der Wohnungsmiete oder Kaufkraftausgleichszulage für den mit statistischen Methoden ermittelten Aufwand des Kaufkraftunterschiedes).

Im gegenständlichen Fall besteht ein Adäquanz- und Zweckzusammenhang der Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung mit dem Kinder- und Ehegattenzuschuss gemäß § 21d GehG von monatlich rund € 660 für die am Familienwohnsitz verbliebenen Angehörigen. Zweck dieser Zuwendung ist wohl eine Abgeltung der menschlichen Trennungsbelastung wie auch der tatsächlichen Trennungskosten (Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung). Falls die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung diese Zulagenkomponente des § 21 GehG übersteigen würden – was im gegenständlichen Fall nicht zutraf – liege aber – entsprechend den vorstehenden Argumenten - der Adäquanz- und Zweckzusammenhang mit den anderen pauschalen Zulagenkomponenten des § 21 GehG vor. Hier sei dies insbesondere der Grundbetrag und Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage (€ 654 monatlich) sowie der Erziehungszuschuss (€ 878 monatlich).

Durch die Auslandstätigkeit verursachten Werbungskosten, die diese Zulagenkomponenten der Auslandszulage gemäß § 21 GehG überstiegen hätten, wurden vom Bw. weder behauptet noch vorgetragen.

Auf Grund dieser Überlegungen werden vom UFS in ständiger und einhelliger Spruchpraxis Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten insgesamt der steuerfreien Auslandszulage gemäß § 21 GehG zugerechnet, sodass gemäß § 20 Abs. 2 EStG ein Werbungskostenabzug soweit ausgeschlossen ist, als die mit der Auslandsverwendung unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängenden Gesamtausgaben nicht höher sind (vgl. beispielhaft für viele, UFS, RV/0262-K05 sowie Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 152/1).

Die geltend gemachten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung fielen auf Grund ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der erhaltenen steuerfreien Auslandszulage gemäß § 21 GehG unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Somit war die Richtigkeit des angefochtenen Bescheides zu bestätigen und die Berufung abzuweisen.

Wien, am 4. Juni 2009