

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12.07.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Herr Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 neben Sonderausgaben auch Reisekosten in Höhe von 238,46 € und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.532,60 € als Werbungskosten.

Auf Grund eines Vorhaltes legte der Bf. eine Arbeitgeberbestätigung über die Zusammenstellung der dienstlich veranlassten Reisen 2010 dem Finanzamt vor. Die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten sind demnach das km-Geld für 6030 km für zehn Fahrten Sarajevo – Graz und retour im Zeitraum 2.7.2010 bis 26.10.2010 im Zuge des Auslandseinsatzes EUFOR/AUCON 13 Bosnien.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12.7.2011 berücksichtigte das Finanzamt die beantragten Sonderausgaben und die Reisekosten, nicht aber die Aufwendungen für die Familienheimfahrten mit der Begründung, da der Bf. für seinen Auslandseinsatz in Sarajevo steuerfreie Bezüge erhalten habe, könnten die beantragten Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. fristgerecht die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass sich das Gehalt des Bf. als Beamter im Auslandseinsatz aus dem Grundgehalt, das das normale Beamtengehalt sei, und für den Auslandseinsatz zusätzlich eine Funktionszulage und ein Krisenzuschlag von insgesamt ca. 2.673 €, die steuerfrei seien, zusammensetze. Das

Beamtengehalt, das in dieser Zeit weiterbezogen werde, werde ganz normal besteuert. Bei seinen Recherchen über Familienheimfahrten habe der Bf. nichts gefunden, dass darauf hinweise, dass diese bei teilweisen steuerfreien Bezügen nicht als Werbungskosten anerkannt werden würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2011 mit der Begründung ab, dass der Bf. lt. übermitteltem Jahreslohnzettel 2010 16.976,06 € als steuerfreie Bezüge erhalten habe und die beantragten Familienheimfahrten im Zusammenhang mit diesen steuerfreien Einkünften stehen würden.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, er habe lt. Jahreslohnzettel 2010 21.229,95 € als steuerpflichtige Bezüge erhalten und es sei Lohnsteuer von 3.500,01 einbehalten worden. Bei Bezügen für einen Auslandseinsatz habe er auch keine eigenen Bezüge für Familienheimfahrten finden können.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 idgF ist die Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs. 1 des Auslandszulagengesetzes, BGBl. I Nr. 66/1999, von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 1 Abs. 1 Auslandszulagen- und –hilfeleistungsgesetz (AZHG), BGBl. I Nr. 66/1999, gebührt Bediensteten des Bundes eine Auslandszulage für die Dauer Z 1 ihrer Entsendung zu einem Einsatz gemäß § 1 Z 1 lit. a bis c des Bundesverfassungsgesetzes über Kooperation und Solidarität bei der Entsendung von Einheiten und Einzelpersonen in das Ausland (KSE-BVG), BGBl. I Nr. 38/1997, Z 2 der inländischen Vor- und Nachbereitung ihrer Entsendung zu einem Einsatz nach Z 1, Z 3 a) der sonstigen Vor- und Nachbereitung ihrer Entsendung in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu einem Einsatz nach Z 1 oder b) ihrer Entsendung zu Übungen und Ausbildungsmaßnahmen gemäß § 1 Z 1 lit. d KSE-BVG, Z 4 ihrer Entsendung zu Übungen und Ausbildungsmaßnahmen gemäß § 1 Z 2 KSE-BVG. Abs. 2 bestimmt, dass auf Bedienstete, denen eine Auslandszulage auf Grund des Abs. 1 Z 1 bis 3 gebührt, während der Dauer dieses Anspruches Z 1 die §§ 16 bis 18, 19a bis 20b, 20d, 21, 82 bis 83, 144 und 145 des Gehaltsgesetzes 1956, BGBl. Nr. 54 (bei Vertragsbediensteten in Verbindung mit den §§ 22 Abs. 1 und 22a des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86), Z 2 die Regelung betreffend den Freizeitausgleich gemäß § 49 BDG 1979, BGBl. Nr. 333 (bei Vertragsbediensteten in Verbindung mit § 20 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948), Z 3 die Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133, nicht anzuwenden sind.

Abs. 3: Auf Bedienstete, denen eine Auslandszulage auf Grund des Abs. 1 Z 4 gebührt, sind § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sowie die Reisegebührenvorschrift 1955 nicht anzuwenden.

Nach § 2 Abs. 1 AZHG setzt sich die Auslandszulage aus einem Prozentsatz des Sockelbetrages und allfälligen Zuschlägen zusammen.

Gemäß § 4 AZHG kommen als Zuschläge in Betracht

1. der Zonenzuschlag auf Grund der geographischen Lage des Ortes, an dem der Einsatz oder die Übung oder die Ausbildungsmaßnahme stattfindet,
2. der Klimazuschlag auf Grund außergewöhnlicher klimatischer oder besonderer Umweltverhältnisse, soweit diese nicht bereits mit dem Zonenzuschlag abgedeckt sind,
3. der Krisenzuschlag auf Grund der besonderen Umstände des Auslandseinsatzes,
4. der Ersteinsatzzuschlag auf Grund der besonderen Erschwernisse, die sich während der Anlaufphase eines Auslandseinsatzes ergeben,
5. der Funktionszuschlag bei Ausübung bestimmter Funktionen,
6.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 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 § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; § 20 Abs. 2 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 149 zu § 20).

Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen oder nicht steuerbaren Einnahmen (zB § 26) in ursächlichem Zusammenhang stehen, können auch bei grundsätzlich steuerpflichtigen Einkünften nicht zum Abzug geltend gemacht werden. § 20 Abs. 2 hebt dies ausdrücklich hervor (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 3 zu § 16)

Für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden

Einnahmen Voraussetzung. Der Gesetzgeber hat für die erforderliche Verknüpfung von Ausgaben und Einnahmen auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" abgestellt. Der Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" 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 (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127).

Die Rechtsprechung nimmt einen unmittelbaren Zusammenhang an, wenn die Verknüpfung der beiden Größen durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren, nicht durchbrochenen Konnex stehen. Wird nun dem Steuerpflichtigen eine steuerfreie Aufwandsentschädigung für Auslandsbeamte nach § 3 Abs. 1 Z 8 oder eine nach § 3 Abs. 1 Z 24 steuerfreie Auslandseinsatzzulage gewährt, so sind die Kosten, die durch die Ausübung des Dienstes entstehen nach § 20 Abs. 2 nicht abzugsfähig, sind doch beide durch die Entsendung ins Ausland veranlasst (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 152 und 152/1).

Im vorliegenden Fall erhielt der Bf. nach eigenen Angaben für den Auslandseinsatz zusätzlich zum Grundgehalt den Funktionszuschlag und den Krisenzuschlag. Sowohl die Aufwendungen für die Familienheimfahrten als auch die Gewährung der steuerfreien Zulage sind durch den Auslandseinsatz des Bf. veranlasst. Ohne den Auslandseinsatz wäre weder die Auslandszulage ausbezahlt worden noch wären Aufwendungen für Familienheimfahrten angefallen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 AZHG ist auf Bedienstete, denen eine Auslandszulage aufgrund des Abs. 1 Z 1 bis 3 gebührt, während der Dauer dieses Anspruches die Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133 nicht anzuwenden.

Daraus ergibt sich, dass die in der Reisegebührenvorschrift normierten Ansprüche im Falle eines Auslandseinsatzes nunmehr durch das Auslandszulagengesetz geregelt und somit in der auf Grundlage dieses Gesetzes gewährten steuerfreien Auslandszulage auch bereits enthalten sind.

Folglich geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass im vorliegenden Fall neben dem geforderten Kausalzusammenhang (Auslandsentsendung) auch ein sachlicher Zusammenhang (Zweckbestimmung) zwischen den steuerfreien Ersätzen und den tatsächlichen Aufwendungen gegeben ist.

Aus diesem Grund sind die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grund nach auch abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegen zu rechnen. Zu berücksichtigende Werbungskosten können nur vorliegen, wenn die mit der Auslandstätigkeit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (zB Familienheimfahrten) höher sind als die erhaltenen steuerfreien Bezüge.

Im hier zu beurteilenden Fall sind dem Bf. im Jahr 2010 Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.532,60 € erwachsen. Lt. Jahreslohnzettel hat der Bf. 16.976,06 € als steuerfreie Bezüge erhalten, weshalb keine die steuerfreie Auslandszulage übersteigenden Aufwendungen verbleiben.

Der Umstand, dass der Bf. neben der steuerfreien Auslandszulage seine steuerpflichtigen Bezüge (Grundgehalt) weiter bezog, kann den Standpunkt des Bf. nicht stützen, da die ggst. Aufwendungen für Familienheimfahrten im Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz des Bf. entstanden, für den er mit der Auslandszulage entlohnt wurde.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 26. März 2015