



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 15. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezieht als Berufssoldat des österreichischen Bundesheeres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Wirksamkeit vom 1. Juli 2006 wurde er gemäß § 41 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes auf voraussichtlich vier Jahre auf den Arbeitsplatz eines A beim Büro des Verteidigungsattachés in M versetzt. Zur Übernahme von Aufgaben wurde er aber bereits mit 6. Juni 2006 dorthin dienstzugeteilt. Seine Ehegattin zog ebenfalls mit an den ausländischen Dienstort. Sein Sohn blieb zu Ausbildungszwecken im Inland. Für die Dauer der ausländischen Dienstverwendung hatte der Bw Anspruch auf Auslandszulagen

gemäß den §§ 21-21h des Gehaltsgesetzes (GehG). Nach dem Ausweis im Lohnzettel des Jahres 2006 erhielt der Bw „sonstige steuerfreie Bezüge“ in der Höhe von 34.692,89 € und steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG von 18.692,57 €.

Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 machte er neben hier nicht stritten Aufwendungen von 905,74 €, Kosten für doppelte Haushaltsführung im Zusammenhang mit seiner ausländischen Dienstverwendung in M von 10.913,77 € (Einrichtungskosten: 10.479,65 €; Betriebskosten für Gas und Strom: 434,12), sowie für Familienheimfahrten von M nach Österreich von 1.554 € als Werbungskosten geltend.

In dem am 15. Mai 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2006 erkannte das Finanzamt diese Aufwendungen nicht an und führte zur Begründung aus, da die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher seien als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (z.B. Kosten der Wohnung am Arbeitsort, Familienheimfahrten), lägen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw mit Eingabe vom 4. Juni 2007 Berufung und wendete im Wesentlichen ein, die steuerfreien Beträge würden sich hauptsächlich aus der vom Dienstgeber überwiesenen Miete für die Wohnung am Dienstort von 16.100 € (mtl. 2.300 €) zusammensetzen. Diese Kosten habe er aber nicht als Werbungskosten geltend gemacht. Der Rest der steuerfreien Zahlungen setze sich zusammen aus:

- Kinder/Ehegattenzulage, als Abgeltung dafür, dass die Ehegattin im Gastland nicht arbeiten dürfe, bzw. der Sohn aus Ausbildungsgründen nicht mit ins Ausland gehen könne,
- Kaufkraftzulage, als Abgeltung für die höheren Lebenskosten in einer europäischen Hauptstadt und
- Auslandszulage, als Anreiz um überhaupt jemanden zu finden, der für mehrere Jahre im Ausland Dienst versehe.

Kosten für Familienheimfahrten könnten nicht mit anderen als gezielt dafür bestimmten Zahlungen gegen verrechnet werden. Solche dafür bestimmte Zahlungen beziehe er nicht. Die Geltendmachung der Kosten für Familienheimfahrten bestehe daher zu Recht.

Wie bereits angeführt, habe er die Kosten für Miete und allgemeine Betriebskosten nicht geltend gemacht, da diese vom Dienstgeber bezahlt würden. Die Kosten für Strom, Gas und Heizung sowie für die Wohnungseinrichtung seien offensichtlich nicht durch die steuerfreien Zahlungen gedeckt und somit zu Recht als Werbungskosten geltend gemacht worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2007 führte das Finanzamt zusammengefasst aus, grundsätzlich gelte, dass nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben,

welche nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers oder von dritter Seite abgedeckt würden, Werbungskosten darstellten. Aus diesem Grunde seien die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt worden seien, gegen zurechnen. Die beantragten Aufwendungen, selbst bei Berücksichtigung der Mietaufwendungen von 16.100 €, seien geringer als die vom Bw bezogenen steuerfreien Bezüge von 34.692,89 € und die steuerfreien Ersätze von 18.692,57 €, sodass keine zu berücksichtigende Werbungskosten vorliege würden.

Mit Schreiben vom 6. August 2007 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz. Ergänzend brachte er vor, in der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass die von ihm angegebenen Mietaufwendungen geringer seien als die ihm ausbezahnten steuerfreien Beträge. Er mache darauf aufmerksam, dass diese steuerfreien Bezüge des weiteren die Kosten für Maklergebühren vor Ort, die Reisekosten zum Dienstantritt und die Rechnung der Übersiedlung nach M beinhalten würden, welche ihm vom Dienstgeber auf diesem Wege refundiert worden seien. Diese würden sich im Einzelnen wie folgt zusammensetzen:

Mietaufwendungen	16.100,00 €
Maklerkosten	2.000,00 €
Reisegebühr bei Übersiedlung	2.772,00 €
Übersiedlungskosten	10.728,00 €
Summe	31.600,00 €

Dies ergebe zu den ausbezahnten steuerfreien Bezügen (34.692,89 €) einen Restbetrag von rd. 3.000 €. Dem gegenüber stünden die von ihm angeführten Werbungskosten für:

Familienheimfahrten	1.554,00 €
Kosten Wohnungseinrichtung in M	10.479,65 €
Betriebskosten in M	434,12 €
Summe	12.467,77 €

Dies ergebe eine rechnerische Summe von 9.467,77 € (Anmerkung: rechnerisch richtig 9.374,88 €), welche im Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen wäre.

In einem anschließenden E-Mail-Verkehr zwischen Finanzamt und Bw teilte das Finanzamt dem Bw mit, die gesamten beantragten Werbungskosten würden nach seiner Aufstellung 44.067,77 € (31.600 € und 12.467,77 €) betragen von denen nach Ansicht des Finanzamtes die Ersätze nach § 26 EStG in Höhe von 18.692,57 € und die steuerfrei ausbezahnten Bezüge nach § 3 EStG von 34.692,89 € abzuziehen seien. Dieser Betrag von insgesamt 53.385,46 € übersteige seine Aufwendungen. Die steuerfrei ausbezahnten Aufwendungen seien deshalb

abzuziehen, weil diese aufgrund des Auslandaufenthaltes steuerfrei seien und seine Werbungskosten auch den Auslandsaufenthalt betreffen würden. Werbungskosten könnten naturgemäß nur betreffend versteuerter Einkünfte eine Steuerentlastung bringen.

Der Bw wendete dagegen zusammengefasst ein, bei den steuerfreien Bezügen handle es sich ausschließlich um Bezüge, die er für seinen Aufenthalt im Ausland erhalten habe und die auf keinen Fall mit den Aufwendungen für den Zweitwohnsitz in M bzw. mit den Familienheimfahrten gegen verrechnet werden dürften.

Diese steuerfreien Bezüge setzten sich nach einer von ihm vorgelegten Aufstellung aus einer Auslandsverwendungszulage, einer Kaufkraftzulage und einem Kinderzuschuss von insgesamt 31.432,82 €, Maklergebühren von 2.000 € und einem Ausstattungszuschuss von 1.420,70 € zusammen.

Auch die steuerfreien Bezüge nach § 26 EStG seien seiner Ansicht nach zweckgebunden angewiesen worden und somit nicht mit den Familienheimfahrten gegen zu rechnen. Diese Familienheimfahrten seien durchaus notwendig gewesen, da er in Kufstein weiterhin Mieter einer Dienstwohnung des Bundesministeriums für Landesverteidigung sei und somit seinen Dienstgeber für den ordentlichen Zustand dieser Wohnung verantwortlich sei. Dies erfordere sicherlich eine monatliche Kontrolle.

Die steuerfreien Bezüge nach § 26 EStG setzen sich nach der von ihm vorgelegten Aufstellung aus Reisegebühren für Dienstreisen im Inland über 4.091,81 €, der Bezahlung der Speditionskosten für die Übersiedlung nach M von 13.500 € und den Reisegebühren anlässlich der Übersiedlung nach M von 1.071,86 € zusammen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 (GehG) 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, von der Einkommensteuer befreit.

Die in § 21 Gehaltsgesetz 1996 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetznovelle, BGBl Nr. 314/1992, nur allgemein gehaltenen Bestimmungen über Zulagen und Zuschüsse für Auslandsbeamte sind mit der mit 1. Jänner 2005 in Kraft getretenen Dienstrechts-Novelle 2004 (BGBl I 176/2004) näher konkretisiert worden. Die bisher in dem vom

Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23. Juni 2004, V8/04, als gesetzwidrig aufgehobenen Durchführungsroundschreiben „Besoldung der im Ausland verwendeten Beamten gemäß § 21 GG 1956“ des Bundesministeriums für öffentliche Leistungen und Sport vom 25. September 2000, Z. 924.470/11-II/B/4/2000, bestimmten Voraussetzungen und Bemessungselemente für die Zulagen und Zuschüsse der Auslandsbeamten sind nunmehr in den §§ 21 bis 21h neu geregelt worden. § 21 umschreibt den grundsätzlichen Anspruch und den anspruchsberechtigten Personenkreis und verweist im Weiteren auf die nachfolgenden §§ 21a bis 21h. Diese formale Gestaltung ist nach den Materialien zur Regierungsvorlage so gewählt worden, damit Verweise in anderen Rechtsvorschriften auf § 21 GehG die neu eingefügten §§ 21a bis 21h mit einschließen und dort eine Vielzahl von Zitatberichtigungen entbehrlich machen.

Da die neuen Regelungen in den §§ 21 bis 21h inhaltlich mit der bisherigen Verwaltungspraxis weitgehend übereinstimmt und der Gesetzgeber durch die gewählte formale Gestaltung der neuen Bestimmung sich offensichtlich eine Vielzahl von Zitatberichtigungen ersparen wollte, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nach dem Willen des Gesetzgebers auch die neue Regelung über die Zulagen und Zuschüsse der Auslandsbeamten (wie vom Dienstgeber angenommen) von der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 umfasst, auch wenn der darin enthaltene Verweis nicht berichtigt worden ist und nach wie vor auf § 21 GehG 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetznovelle, BGBl Nr. 314/1992, verwiesen wird.

Gemäß § 21 GehG in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung 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. Die §§ 21a bis 21f GehG sehen dazu eine Auslandsverwendungszulage, eine Kaufkraftausgleichszulage, einen Wohnungskostenzuschuss, Zuschüsse für Familienangehörige, einen Ausstattungszuschuss und einen Folgekostenzuschuss vor. Die konkrete Berechnung der einzelnen Zulagen und Zuschüsse ist in der nach § 21g Abs. 3 GehG von der Bundesregierung erlassenen Auslandsverwendungsverordnung (AVV) geregelt (BGBl. II Nr. 107/2005).

Die vom Bw im Jahr 2006 bezogenen und im Jahreslohnzettel ausgewiesenen „sonstigen steuerfreien Bezüge“ von 34.692,89 € und die steuerfreien Beträge nach § 26 EStG setzen sich, wie das Bundesministerium für Landesverteidigung und Sport auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenat im Amtshilfeweg bekannt gegeben hat, im Einzelnen wie folgt zusammen:

Auslandsverwendungszulage (§ 21a GehG)	10.891,17 €
Kaufkraftausgleichszulage (§ 21b GehG)	2.553,28 €
Wohnkostenzuschuss (§ 21c GehG)	18.100,00 €
Zuschüsse für Familienangehörige (§ 21d GehG)	1.727,74 €
Ausstattungszuschuss (§ 21e GehG)	1.420,70 €
Summe der Kostenersätze gemäß den §§ 21a bis 21e GehG:	34.692,89 €

Die Auslandsverwendungszulage von 10.891,17 € setzt sich wiederum aus folgenden monatlichen Teilbeträgen zusammen:

Grundbetrag	481,60 €
Funktionszuschlag	410,70 €
Zonen-Klimazuschlag	240,80 €
Ehegattenzuschlag	252,84 €
Kaufkraftausgleichszulage auf AVZ	207,89 €

Die Kaufkraftausgleichzulage von 2.553,28 € wurde mit monatlich 15% des Bruttomonatsbezuges zuzüglich Sonderzahlung berechnet. Nach § 21b GehG wäre auch die Auslandsverwendungszulage in die Bemessungsgrundlage der Kaufkraftausgleichzulage miteinzubeziehen. Vom Dienstgeber ist die auf die Auslandsverwendungszulage entfallende Kaufkraftausgleichszulage hingegen (gesondert) als Teil der Auslandsverwendungszulage ausgewiesen worden.

Der Wohnungskostenzuschuss beinhaltet einen Kostenersatz der vom Bw zu bezahlenden monatlichen Kaltmiete von 2.300 € (7×2.300 €) sowie die Maklergebühr für die Beratung anlässlich der Anmietung der Wohnung in Höhe von 2.000 €.

Der Kinderzuschuss von 1.727,74 € wurde dem Bw nach § 21d Z 2 GehG gewährt. Nach dieser Bestimmung haben Beamten für jedes bisher ständig in ihren Haushalt lebende Kind Anspruch auf einen Kinderzuschuss, wenn das Kind nach der Versetzung des Beamten aus Gründen der Erziehung, der Schul- oder Berufsausbildung oder anderen gleich bedeutenden Gründen im Inland bleibt, das im gegenständlichen Fall für seinen Sohn Franz zutrifft.

Der Ausstattungszuschuss gemäß § 21f GehG in der Höhe von 1.420,70 € wurde dem Bw anlässlich seiner Versetzung ins Ausland zur Bestreitung seiner Kosten für notwendige Erstanschaffung nach Maßgabe seiner Verwendungsgruppe gewährt.

Bei den steuerfreien Beträgen nach § 26 EStG in der Höhe von 18.692,57 € handelt es sich um Pauschalsätze als auch um Kostenersätze für nachgewiesene Ausgaben, die sich aus folgenden Beträgen zusammensetzen:

Reisegebühren Inland	4.091,81 €
Reisegebühren Ausland:	108,30 €
Pauschale Umzugsvergütung:	3.588,73 €
Reisekosten nach M	175,73 €
Frachtkosten für Übersiedlung nach M :	10.728,00 €
Gesamt:	18.692,57 €

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 fallen.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteiles. Er ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (siehe *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 149). Entsprechend diesem Grundsatz können auch nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers abgedeckt werden, als Werbungskosten zum Ansatz kommen.

Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist dabei grundsätzlich nicht im Sinne einer finalen Verknüpfung zwischen Einnahmen und Ausgaben zu verstehen, vielmehr genügt ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (VwGH 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.

Wie aus § 21 und § 21g Abs. 3 GehG hervorgeht, handelt es sich bei den Zulagen und Zuschüssen gemäß den §§ 21a bis 21f GehG nicht um (steuerfreie) Gehaltsbestandteile, die - wie in der Berufung vorgebracht wird - als Anreiz für einen Auslandsdienst dienen, sondern ausschließlich um Aufwandsentschädigungen zur Abdeckung des Mehraufwandes auf Grund der Auslandsverwendung. Den angeführten steuerfreien Zulagen und Zuschüssen kommt daher nicht Entgeltcharakter sondern Aufwandersatzcharakter zu.

Nach der obigen Darstellung übersteigen die insgesamt an den Bw steuerfrei ausbezahnten Zulagen, Zuschüsse und Vergütungen in Summe die beantragten Werbungskosten bei Weitem. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es aber nicht zulässig - wie vom Finanzamt vorgenommen - die gesamten steuerfrei ausbezahnten Beträge mit den beantragten Werbungskosten unreflektiert gegenzurechnen, zumal diese Zulagen und Zuschüsse zum Teil für bestimmte Aufwendungen zweckgewidmet sind und auch Kostenersätze für Aufwendungen umfasst, die gar nicht als Werbungskosten abzugsfähig wären.

Insoweit steuerfreie Zulagen und Zuschüsse als Kostenersatz für bestimmte Aufwendungen gewidmet sind, sei es in einem nach den konkreten Aufwendungen bemessenen Betrag (wie z.B. der Wohnkostenzuschuss) oder einem Pauschalbetrag (wie z.B. der Zuschuss für Familienangehörige), sind sie auch nur mit diesen zweckentsprechenden Aufwendungen gegenzurechnen. Es ist daher nicht zulässig, die vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung in M oder für die Familienheimfahrten z.B. mit dem Zuschuss für Familienangehörige gegenzurechnen.

Ist aber eine Zulage oder Zuschuss nicht als Ersatz für ganz bestimmte, mit dem Auslandseinsatz verbunden Kosten vorgesehen, sondern sollen damit ganz allgemein nicht näher definierte Mehraufwendungen aufgrund der Auslandsverwendung abgedeckt werden, so sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates tatsächliche Mehraufwendungen des Auslandsbeamten, die ihm durch seinen Auslandsaufenthalt erwachsen und für die kein gesonderter Kostenersatz in Form einer zweckgewidmeten Zulage oder eines Zuschusses gewährt wird, wie z.B. für die hier strittigen Familienheimfahrten des Bw oder für Mehraufwendungen für die zwar ein zweckgewidmeter Zuschuss oder Zulage bezahlt wird, aber der tatsächliche Aufwand die Höhe des Zuschusses oder der Zulage übersteigt, das z.B. für die hier geltend gemachten Ausstattungskosten der Wohnung in M zutrifft, so sind diese Mehraufwendungen mit diesen nicht näher gewidmeten allgemeinen Zulagen gegenzurechnen.

Dem Unabhängigen Finanzsenat erschiene es nicht sachgerecht, wenn Zulagen und Zuschüsse, die als Ausgleich für Mehraufwendungen des Auslandsdienstes gewährt werden, nicht mit tatsächlich angefallenen Mehraufwendungen gegengerechnet würden. Käme es zu keiner Gegenverrechnung, würden die entsprechenden Zulagen oder Zuschüsse nicht wie gesetzlich vorgesehen Aufwandsatzcharakter sondern Entgeltcharakter annehmen.

Bei der Auslandsverwendungszulage nach § 21a GehG handelt es sich, jedenfalls was den darin enthalten Grundbetrag und den Funktionszuschlag (§ 21a Z 1 und 2 leg.cit) betrifft, um eine solche Zulage, mit der nicht näher definierte Mehraufwendungen mit dem Auslandsaufenthalt abgedeckt werden sollen. Auch wenn der Auslandsbeamte gegenüber seinem Dienstgeber nicht verpflichtet ist einen tatsächlichen Mehraufwand unter Beweis zu stellen und ihm diese Zulage offensichtlich auch gewährt wird, wenn ihm im Einzelfall keine (mit dieser Zulage abzugeltende) Mehraufwendungen entstehen sollten und diese Zulage (insoweit kein tatsächlicher Mehraufwand anfällt) einem (versteckten) Gehaltsbestandteil nahe kommt, so ist doch unzweifelhaft, dass diese Zulage nach ihrer gesetzlichen Bestimmung (§ 20 und § 21g Abs.3 GehG) ausschließlich als (pauschaler) Ersatz für die besonderen Kosten, die dem Beamten durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen, vorgesehen ist.

Bei den vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten handelt es sich unstrittig um Mehraufwendungen die ihm auf Grund seiner Auslandsverwendung erwachsen sind. Insoweit besteht unzweifelhaft ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen seinen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen und der Auslandsverwendungszulage, die ihm als Ausgleich für seine erhöhten Aufwendungen anlässlich seiner Auslandsverwendung gewährt wird.

Aus diesem Grunde sind die dem Bw durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten bei der Ermittlung der Werbungskosten nach Abzug des zweckgewidmeten Ausstattungszuschusses zumindest mit den Grundbetrag und der Funktionszulage der Auslandsverwendungszulage gegenzurechnen.

Es ist unstrittig, dass es sich bei den Kosten für die Ausstattung der Wohnung im M, den für diese Wohnung angefallen Strom- und Gaskosten, sowie den Kosten für die Familienheimfahrten dem Grunde nach um Werbungskosten handelt.

Die vom Bw im Zusammenhang mit seiner ausländischen Dienstverwendung in M geltend gemachten Werbungskosten betragen - wie bereits eingangs dargestellt - 12.467,77 € (Einrichtungskosten: 10.479,65 €; Betriebskosten für Gas und Strom: 434,12 €, Familienheimfahrten von M nach Österreich: 1.554 €). Für die Familienheimfahrten machte der Bw den von ihm nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG berechneten Höchstbetrag geltend. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Familienheimfahrten, für die der Bw seinen eigenen PKW verwendet und zur Berechnung des Aufwandes das amtliche Kilometergeld herangezogen hat, betragen nach seiner Aufstellung jedoch 4.126,71 €.

Insgesamt wurden vom Bw die nachfolgend angeführten strittigen Kosten getragen:

Einrichtungsgegenstände (Ausstattung):	10.479,65
Familienheimfahrten:	4.126,71
Gas und Strom:	434,12
Summe	15.040,48

Nach Abzug des Ausstattungszuschusses von 1.420,70 € und des in der Auslandsverwendungszulage enthaltenen Grundbetrages und Funktionszuschlages von 6.097,38 € verbleibt somit noch immer ein nicht gedeckter Betrag von 7.522,40 €. Inwieweit es sich bei diesem Restbetrag um abzugsfähige Werbungskosten handelt, ist noch näher zu prüfen.

Hinsichtlich der vom Bw geltend gemachten Werbungskosten für die Einrichtungsgegenstände der Wohnung in M von 10.479,65 € ist, soweit diese Wirtschaftsgüter nicht durch oben angeführte Zulagen abgedeckt sind, darauf hinzuweisen, dass es sich dabei durchwegs um Wirtschaftsgüter handelt, deren Nutzungsdauer sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Diese Wirtschaftsgüter können nur insoweit sie die Anschaffungskosten von 400 € nicht übersteigen bereits im Berufungsjahr nach § 13 EStG als geringwertige Wirtschaftsgüter abgesetzt werden. Die höherwertigen Wirtschaftsgüter sind nach § 7 EStG verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach Erfahrungswerten bei Einrichtungsgegenständen mit rd. 10 Jahren anzusetzen ist, abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Nach der vorgelegten Aufstellung wurden vom Bw für die Ausstattung der Wohnung geringwertige Wirtschaftsgüter im Wert von insgesamt 3.382,90 € und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter von 7.096,75 € (Schlafzimmerschrank, Bett, Elektrokamin, Sofa, Fernsehgerät, Kaffeemaschine, Kleiderschrank, Couch) angeschafft. Von den gesamten

Anschaffungskosten von 10.479,65 € ist der dem Bw gewährte Ausstattungszuschuss von 1.420,70 € in Abzug zu bringen, sodass ein Restbetrag von 9.058,95 € verbleibt.

Es verbleiben somit nach Abzug des Ausstattungszuschusses nachfolgende vom Bw getragene Kosten:

Einrichtungsgegenstände (Ausstattung):	9.058,95 €
Familienheimfahrten:	4.126,71 €
Gas und Strom:	434,12 €
Summe	13.619,78 €

Von diesem Betrag ist wiederum der Grundbetrag und der Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage von insgesamt 6.097,38 € anteilig verteilt auf die drei Positionen in Abzug zu bringen, sodass ein nicht durch Zuschüsse und Zulagen abgedeckter Betrag von 7.522,40 € verbleibt. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Einrichtungsgegenstände (Ausstattung):	5.003,39 €
Familienheimfahrten:	2.279,24 €
Gas und Strom:	239,77 €
Summe	7.522,40 €

Würde man die gesamten vom Bw angeführten Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten anerkennen, so würden nach Abzug der angeführten Zulagen, entsprechend dem oben dargestellten Verhältnis (geringwertige Wirtschaftsgüter: 3.382,90 €, 32,28% zu aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern: 7.096,75 €, 67,72%) anteilig auf die geringwertigen Wirtschaftsgüter 1.615,09 € und auf die aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgüter 3.388,30 € entfallen.

Zu den vom Bw als Werbungskosten gelten gemachten Wirtschaftsgütern ist jedoch darauf hinzuweisen, dass lediglich **unvermeidbare** Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann, als beruflich bedingte Werbungskosten in Abzug gebracht werden können (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Bei den vom Bw geltend gemachten Aufwendungen für die Anschaffung einer Kaffeemaschine im Wert von 1.152,00 €, eines Fernsehgerätes um 790,83 €, sowie den damit in Zusammenhang stehenden Anschaffungen von 541,92 € (SAT-Receiver: 180,37 €, Fernsehtisch: 161,55 €, Sat-Antenne und Installationen: 200,00 €) handelt es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um keine unvermeidbaren Mehraufwendungen. Diese Wirtschaftsgüter sind in den oben angeführten Beträgen der geringwertigen

Wirtschaftsgüter von 1.615,09 € und den aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern von 3.388,30 € noch mit einem anteiligen Betrag von 258,71 € (47,74% v. 541,92 €) und 927,50 € (47,74% v. 1.942,83 €) enthalten, sodass sich geringwertige Wirtschaftsgüter von 1.356,38 € und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter von 2.460,80 € ergeben.

Bedacht zu nehmen ist auch, dass nach steuerrechtlichen Grundsätzen nur die unvermeidbaren Kosten einer angemessenen Wohnung für den Abgabepflichtigen selbst als Werbungskosten berücksichtigt werden können und nicht - wie vom Bw geltend gemacht - auch die der Ehegattin, die für die Zeit der Dienstzuteilung des Bw mit an den ausländischen Dienstort übersiedelt ist.

Da der Bw für sich und seine Ehegattin eine entsprechend größere Wohnung angemietet hat als es für einen Alleinstehenden angemessen wäre, sind auch die Einrichtungskosten und die von ihm ebenfalls geltend gemachten Betriebskosten für Strom und Gas entsprechend höher. Nach dem in der Anlage der Auslandsverwendungsverordnung zu § 4 beschriebenen Verfahren zur Feststellung der Angemessenheit einer Wohnung, beträgt der nach einem Punkteschema berechnete objektivierte Wohnbedarf für den Beamten 60 Punkte und für seine Ehegattin 21 Punkte. Da entsprechend dieser Berechnung bei einem Ehepaar von der Gesamtwohnung ein objektivierter Wohnbedarf von rd. 25% auf den Ehepartner entfällt, kann ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass somit auch nur 75% der Kosten für die Wohnungseinrichtung und der Betriebskosten auf den Bw entfällt und damit als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten für die Familienheimfahrten ist darauf hinzuweisen, dass nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 EStG 1988 für das Streitjahr der Höchstbetrag der als Werbungskosten für Familienheimfahrten in Abzug gebracht werden konnte 2.421 € betrug. Dieser jährliche Höchstbetrag ist auf Monatsbeträge umzurechnen. Für den Zeitraum des Auslandsaufenthaltes des Bw von Juni bis Dezember 2006 standen ihm daher nicht wie geltend gemacht der Betrag von 1.554 € sondern nur 1.412,25 € an Werbungskosten zu.

Es ergeben sich somit nachfolgende zu berücksichtigende Werbungskosten:

Einrichtungsgegenstände (Ausstattung):

Geringwertige Wirtschaftsgüter:	1.356,38 €
aktivierungspfl. Wirtschaftsgüter (10% v. 2.460,80 €):	246,08 €
Summe:	1.602,46 €
Davon 75%:	1.201,45 €

Insgesamt zu berücksichtigende Werbungskosten:

Unstrittige Werbungskosten lt. Bescheid:	905,74 €
Einrichtungsgegenstände (Ausstattung):	1.201,45 €
Familienheimfahrten:	1.412,25 €
Gas und Strom, 75% v. 239,77 €:	179,83 €
Summe	3.699,27 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 21. Juli 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei