



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 23. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 28. August 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist mit Wirkung vom 1.4.1999 in den Dienst des Österreichischen Gemeindebundes eingetreten und wurde mit der Leitung des B Büros betraut. In den beiden strittigen Jahren machte sie Aufwendungen für Familienheimfahrten, Pflichtbeiträge für gesetzliche Sozialversicherung (Liberale Mutualiteit) und pauschale Telefonkosten als Werbungskosten geltend. Für das Jahr 2000 beantragte die Berufungswerberin zusätzliche Aufwendungen für einen N-Sprachkurs als Werbungskosten.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der beantragten Werbungskosten mit der Begründung, dass die im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit erwachsenen Werbungskosten mit der steuerfreien Auslandsverwendungszulage gegenzurechnen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung verwies die Berufungswerberin darauf, dass sie von ihrem Dienstgeber neben ihrem Monatsgehalt eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 des Gehaltsgesetzes, sowie eine monatliche Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 des Gehaltsgesetzes, also mit ihrer besonderen Verwendung im Ausland zusammenhängende Zulagen, erhalten würde. Diese

würden ab dem Zeitpunkt entfallen, ab dem sie ihre Tätigkeit im B Büro aufgeben und am Hauptwohnsitz des Österreichischen Gemeindebundes in Wien beschäftigt sei. Die Kaufkraftausgleichszulage gebühre als Abgeltung dafür, dass die Kaufkraft des Euro in ihrem Fall in Bl geringer als im Inland sei. Die Auslandsverwendungszulage gebühre als Abgeltung dafür, dass anlässlich der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen würden. Somit handle es sich bei den Zulagen, die ihr der Österreichische Gemeindebund für die Dauer ihrer Auslandstätigkeit gewähren würde, um Zulagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG. Als Zulagen für Auslandsbeamte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG komme diesen die Befreiung von der Einkommensteuer zu, ohne dass damit ihre Einkünfte als solche steuerfrei würden. Würde die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht weiterverfolgt, dann hieße dies, dass jeder Steuerpflichtige, sobald er irgendwelche steuerfreien Bezugsbestandteile hätte, die Werbungskosten nicht berücksichtigen könnte. Weiters hieße das, dass bei einer derartigen Interpretation letztendlich nicht einmal mehr die Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Ob und in welchem Umfang in den steuerpflichtigen Einkünften steuerfreie Gehaltsanteile mitenthalten seien, sei bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit ihrer Werbungskosten nicht maßgebend.

Im Vorlageantrag ergänzte die Berufungswerberin ihr Vorbringen dahingehend, als es sich bei diesen Zulagen um keine Kostenersätze für das Anfallen von Werbungskosten handeln würde, weshalb diese Zulagen selbst auch dann gewährt werden würden, wenn keine Werbungskosten anfallen würden. Sie seien daher eindeutig Bestandteil der Monatsbezüge und keine Werbungskostenersätze. Weiters handle es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten – ausgenommen die Pflichtbeiträge für die gegenseitige Sicherstellung von Sozialversicherungsleistungen – ausschließlich um Aufwendungen, die bei einer Verwendung als Sachbearbeiterin für europäische bzw. internationale Angelegenheiten bei ihrem Arbeitgeber in Wien ebenso auflaufen würden und daher insofern nicht typisch für die Bürotätigkeit in Bl seien. Zusammenfassend vertritt die Berufungswerberin die Ansicht, dass eine Gegenrechnung von Werbungskosten und der steuerfreien Auslandsverwendungszulage nicht statthaft sei. Vielmehr sei die Steuerbefreiung einzelner Lohnbestandteile losgelöst von den auflaufenden Werbungskosten zu sehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 EStG 1988) 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 von der Einkommensteuer befreit.

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 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 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 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).

Die sich auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iZm § 21 des Gehaltsgesetzes über die Bezüge von Bundesbeamten auf Grund einer Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage gründende Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu, die gleichartige Zulagen von Körperschaften des öffentlichen Rechts erhalten. Soweit die Verwendung eines Beamten zusätzlich besondere Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage, die nicht der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage wird auf die dienstrechtliche Stellung und die dienstliche Verwendung des Beamten, auf seine Familienverhältnisse etc. Bedacht genommen. Dem Charakter nach gilt die Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung.

Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 werden demnach Aufwandsentschädigungen (Einkünfte) steuerfrei gestellt, die einzig dem Umstand Rechnung tragen, dem Beamten jene besonderen Kosten bzw. Aufwendungen steuerbegünstigt abzugelten, die diesem durch die Auslandsentsendung erwachsen. Eine nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, dass darin keinesfalls ein Zweck erblickt werden kann, allgemeine Zulagen (wie z.B. geldwerte Vorteile oder Bezüge, die als Impuls für die Auslandseinsatztätigkeit dienen mögen) durch den Dienstgeber steuerfrei zu stellen.

Die Berufungswerberin erhält nach ihren eigenen Angaben von ihrem Dienstgeber neben ihrem Monatsgehalt eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 des Gehaltsgesetzes, sowie eine monatliche Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 des Gehaltsgesetzes.

Gemäß § 21 Abs. 1 Gehaltsgesetz in der für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung gebührt dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss,

1. eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage, wenn die Kaufkraft des Schillings dort geringer ist als im Inland,
2. eine monatliche Auslandsverwendungszulage, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen.

Gemäß § 21 Abs. 2 Gehaltsgesetz ist die Kaufkraftausgleichszulage nach dem Verhältnis der Kaufkraft des Schillings im Inland zur Kaufkraft des Schillings im Gebiet des ausländischen Dienstortes des Beamten zu bemessen. Sie ist in einem Hundertsatz des Monatsbezuges, der Sonderzahlung und der Auslandsverwendungszulage festzusetzen.

Gemäß § 21 Abs. 3 Gehaltsgesetz ist bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage und des Auslandsaufenthaltszuschusses auf folgende Umstände billige Rücksicht zu nehmen:

1. auf die dienstliche Verwendung des Beamten,
2. auf seine Familienverhältnisse,
3. auf die Kosten der Erziehung und Ausbildung seiner Kinder und
4. auf die besonderen Lebensverhältnisse im ausländischen Dienst- und Wohnort.

Die Bundesregierung kann die Bemessung durch Verordnung näher regeln.

Gemäß § 21 Abs. 12 Gehaltsgesetz gelten die Kaufkraftausgleichszulage und die Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung und sind vom zuständigen Bundesminister im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu bemessen.

Aus der ständigen Dienstrechtsjudikatur der Höchstgerichte (vgl. VwGH 18.6.1980, 2321/79; 11.4.1983, 82/12/0014; 15.5.1985, 83/09/0146; 1.2.1995, 92/12/0293; 12.12.1995,

94/12/0123 sowie VfGH 23.6.2004, V8/04) zum § 21 des GehG 1956 geht hervor, dass die Auslandsverwendungszulage kraft Gesetzes ein unteilbares Ganzes - also eine besoldungsrechtliche Einheit - darstellt, wenngleich bei Bemessung der Zulage nach Anordnung des § 21 Abs. 3 GehG 1956 auf verschiedene Komponenten billige Rücksicht zu nehmen ist.

Aus der Rechtsprechung der oben angeführten Dienstrechtsjudikate leitet der Unabhängige Finanzsenat (vgl. ebenso die Entscheidung des UFS vom 28.9.2006, RV/0262-K/05) in freier Beweiswürdigung ab, dass der Besoldungsanspruch nach § 21 GehG 1956 im Wesentlichen eine pauschalierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung darstellt, der alle Mehrkosten - also auch die von der Berufungswerberin als Werbungskosten beantragten Aufwendungen - eines Beamten im Zusammenhang mit dessen Verwendung an einem ausländischen Dienstort abgelten soll.

Hinsichtlich der von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsmeinung im Vorlageantrag, die Zulagen seien eindeutig Bestandteil der Monatsbezüge und keine Werbungskostenersätze, wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.9.1999, 98/12/0140, verwiesen, wonach die Kaufkraftausgleichszulage und die Auslandsverwendungszulage ihrem Wesen nach, wie sich auch aus § 21 Abs. 12 GehG ergibt, einen Aufwandsersatz darstellen und daher nicht dazu bestimmt sind, zu einer Bereicherung des Beamten zu führen. Die Auslandsverwendungszulage ist weder eine Zulage im Sinne des § 3 Abs. 2 GehG (weil sie in dieser Bestimmung nicht genannt ist), noch eine Nebengebühr gemäß § 15 GehG (weil sie im Katalog des § 15 Abs. 1 GehG nicht aufscheint), sondern vielmehr ein besoldungsrechtlicher Anspruch sui generis, der aber nebengebührenartig ausgeformt ist (die Bezeichnung Zulage ist daher streng genommen missverständlich. Darüber hinaus widerspricht die Berufungswerberin damit ihren Ausführungen in der Berufung, wonach die Auslandsverwendungszulage als Abgeltung dafür gebühre, dass anlässlich der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen würden).

Eine Eingangsvoraussetzung für die Gebührlichkeit einer Auslandsverwendungszulage ist weiters (vgl. ebenfalls VwGH vom 29.9.1999, 98/12/0140), dass dem Beamten überhaupt besondere Kosten im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 2 GehG entstehen. Entscheidend ist daher die Anknüpfung an besondere Kosten und nicht an eine Funktion (Verwendung für sich allein). Dass es sich dabei, wie von der Berufungswerberin im Vorlageantrag behauptet, nicht um Kostenersätze für das Anfallen von Werbungskosten handeln würde, weshalb diese Zulagen selbst auch dann gewährt werden würden, wenn keine Werbungskosten anfallen würden, wird durch die vorangegangenen Ausführungen widerlegt.

Mit dem Einwand im Vorlageantrag, dass die geltend gemachten Werbungskosten ebenso bei einer Tätigkeit bei ihrem Arbeitgeber in Wien anfallen würden und daher insofern nicht typisch für die Bürotätigkeit in Bl seien, vergisst die Berufungswerberin, dass sie im Falle einer Tätigkeit bei ihrem Arbeitgeber in Wien keine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei zu behandelnde Auslandsverwendungszulage erhalten würde.

Zur Schlussfolgerung der Berufungswerberin in der Berufung, dass Werbungskosten nicht berücksichtigt werden könnten, sobald ein Steuerpflichtiger irgendwelche steuerfreie Bezugsbestandteile hätte, wird auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 verwiesen. 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 in diesem Zusammenhang auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" abgestellt. Dieser 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 (vgl. VwGH 16.12.1986, Zl. 84/14/0127).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen (z.B. Aufwandsentschädigungen) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dann gegeben, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen jedenfalls durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren Konnex stehen. Im Gegenstandsfalle ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Betrauung mit der Leitung des B Büros, aus der die steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen resultieren, als kausal für die von der Berufungswerberin geltend gemachten Werbungskosten anzusehen sind. Wenn also, wie im vorliegend zu beurteilenden Fall gegeben, durch (pauschal) steuerfrei ausbezahlte Aufwandsentschädigungen allgemeine und besondere Kosten - bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland - abgegolten und schlussendlich auch (mit)finanziert werden, so ist weiters auch der wirtschaftliche Aspekt der angesprochenen gesetzlichen Regelung als erfüllt zu betrachten. Beispielsweise führt die Berufungswerberin im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Aufwendungen für einen N -Sprachkurs als Werbungskosten selbst in ihrem Schreiben vom 9.10.2006 an, dass im zweisprachigen Bl (xy) das Beherrsch der f und der nl Sprache Voraussetzung für eine erfolgreiche Berufstätigkeit sei.

Folglich ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von der Berufungswerberin geltend gemachten Werbungskosten und den steuerfreien Einnahmen (pauschalen Aufwandsentschädigungen) gegeben, weshalb diese Ausgaben auch zu Recht vom Finanzamt

mit den bezogenen steuerfreien Einnahmen in den strittigen Jahren gegenverrechnet worden waren. Diese rechtliche Überlegung korrespondiert auch mit der besoldungsrechtlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 2 GehG 1956, wonach dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss, eine monatliche Auslandsverwendungszulage gebührt, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen.

Hinzu kommt, dass ein Anspruch auf eine Auslandsverwendungszulage nach § 21 GehG 1956 einen Kostenersatz für "Familienheimfahrten oder Heimataufenthalte" durch die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 nicht zulässt bzw. sogar ausschließt (siehe auch §§ 25 u. 26 RGV 1955). Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass sehr wohl auch Aufwandsersatzkomponenten für Familienheimfahrten in der "pauschalen Aufwandsentschädigung", als solche wird die in Rede stehende Auslandsverwendungszulage iSd § 21 GehG 1956 vom Unabhängigen Finanzsenat gewertet, inkludiert sind.

Wenn das Finanzamt angesichts dieser Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten den jährlich steuerfrei ausbezahlten Auslandsverwendungszulagen der Berufungswerberin gegenzurechnen seien, so kann der Unabhängige Finanzsenat in dieser Vorgangsweise bzw. Berechnungsart keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 7. März 2007