



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA., Adresse, vom 15. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes BB vom 13. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der beim Finanzamt (elektronisch) eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.), ein Berufsoffizier mit Dienstverwendung bei der Militärvertretung in Brüssel, unter anderem Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in der Höhe von € 6.446,17 als Werbungskosten und Krankheitskosten in der Höhe von € 5.892,76 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 13. November 2008 wurden die vorstehend angeführten Aufwendungen nicht berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, die beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Brüssel sowie für die Familienheimfahrten seien mit der steuerfrei erhaltenen Auslandszulage abgegolten. Für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten könnten somit keine Werbungskosten zuerkannt werden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 15. November 2008. Der Bw. brachte vor, durch die Auslandsverwendung und durch die Trennung der Familie (eine Tochter und der Sohn am Familienwohnsitz in CC) seien mit dem Wohnsitz in Belgien Mehrkosten entstanden. Insofern diese nicht durch den Arbeitgeber abgedeckt worden seien, wie zum Beispiel der Eigenanteil

an Mietkosten, seien diese zusätzlichen Kosten den abzugsfähigen Aufwendungen zuzurechnen und seien daher bei der Arbeitnehmerveranlagung zu Recht geltend gemacht worden.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, den durch die Auslandstätigkeit entstandenen Aufwendungen seien bei der Ermittlung der Werbungskosten die steuerfreien Bezüge und Kostenersätze, die für die Auslandsverwendung gewährt worden seien, gegen zu rechnen. Zu berücksichtigende Werbungskosten könnten nur vorliegen, wenn die mit der Auslandstätigkeit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen höher seien als die erhaltenen steuerfreien Ersätze. Vom Bw. seien durch die Auslandsverwendung entstandene Werbungskosten in der Höhe von insgesamt € 6.446,17 beantragt worden. Diese Aufwendungen seien mit den für die Auslandstätigkeit steuerfrei erhaltenen Bezügen in der Höhe von € 72.878,47 abgegolten. Die Zuerkennung der beantragten Ausgaben als Werbungskosten sei daher nicht möglich gewesen.

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden Berufung vom 26. Juli 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser brachte vor, er habe als Beamter, der einer im Ausland gelegenen Dienststelle zur dauernden Dienstleistung zugewiesen sei und dort wohnen müsse, gemäß der §§ 21a bis 21h des Bundesgesetzes über die Bezüge der Bundesbeamten (Gehaltsgesetz 1956 – GehG) Anspruch auf Ersatz der mit der Verwendung im Ausland notwendigerweise entstandenen Kosten. Kosten für eine doppelte Haushaltsführung oder für Familienheimfahrten seien vom Dienstgeber nicht ersetzt worden. Es seien nur die nicht abgedeckten Kosten geltend gemacht worden. Eine Gegenrechnung mit den zweckgebundenen steuerfreien Ersätzen gemäß §§ 21a bis 21h GehG in der Höhe von € 72.878,47 würde nicht den Intentionen des GehG entsprechen.

Zur Erläuterung stellte der Bw. die Zweckbestimmung der einzelnen Teilbeträge wie folgt dar:

- Der Grundbetrag, Funktionszuschlag, Zonen-, Klima-, Härte- und Krisenzuschlag für seine Funktion als Attaché in einer diplomatischen Vertretung habe € 18.201,40 betragen.
- Der Wohnungskostenzuschuss habe insgesamt € 24.454,68 betragen; dieser habe seit Jahresmitte 2007 nicht die Gesamtkosten der Anmietung abgedeckt.
- Ein monatlicher Betrag in der Höhe von 646,30 (Jahressumme € 7.755,60) habe der aktiven Öffentlichkeitsarbeit und der Kontaktpflege mit Vertretern anderer Nationen gedient.
- Die Kaufkraftausgleichszulage in der Höhe von insgesamt € 2.043,04 habe dazu ge-

dient, die geringere Kaufkraft des Euro auszugleichen.

- Der Kinderzuschuss für die aus Gründen der Erziehung, der Schul- oder Berufsausbildung in Österreich verbliebenen Kinder habe € 7.655,76 betragen.
- Der Ehegattenzuschlag für die sich ständig am ausländischen Dienst- und Wohnort aufgehaltene und den gemeinsamen Haushalt führende Gattin habe € 7.897,24 betragen.

Die zweckgebundenen Zuschüsse dienten der Deckung nachweislich entstandener Kosten in der Höhe von € 45.590,04. Keiner der genannten Beträge sei mit den geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung oder mit den notwendigen Familienheimfahrten in Verbindung zu bringen. Eine Gegenverrechnung sei aus den bestehenden Rechtsgrundlagen nicht ableitbar und stehe daher zu diesen im Widerspruch.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 sei bei den außergewöhnlichen Belastungen ab einem Einkommen ab € 36.400 ein Selbstbehalt in der Höhe von 12% vorgesehen. Dieser Prozentsatz vermindere sich um 1%, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, und um je 1% für jedes weitere Kind. Dies entspreche einem Prozentsatz von 8%. Im Hinblick auf den Gesamtbetrag seiner Einkünfte in der Höhe von € 56.623,85 ergebe dies einen Selbstbehalt in der Höhe von € 4.529,19 und nicht wie im Einkommensteuerbescheid festgestellt von € 5.892,76.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bezog für seine Tätigkeit als Militärattaché in Brüssel im Veranlagungszeitraum eine Aufwandsentschädigung (Auslandszulage) gemäß § 21 GehG in der Höhe von € 72.878,47. Strittig war einerseits, ob Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit des Bw. zu berücksichtigen waren.

Gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 EStG 1988) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des 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.

Auch wenn der Wortlaut der einschlägigen Norm auf eine statische Verweisung hindeutet und somit nur die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage, der Auslandsaufenthaltzuschuss und der Folgekostenzuschuss von der Einkommensteuer befreit wären, so

gilt § 21 GehG im Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Ziffer 8 EStG 1988 aufgrund der Bestimmung des § 110 EStG 1988, wonach jeder Verweis dynamisiert werden soll, und der Absicht des Gesetzgebers, die Steuerbefreiung auch auf künftige Zulagenteile des § 21 GehG auszudehnen, in seiner jeweils geltenden Fassung (vgl. *Fröhlich*, UFSjournal 2009, 364; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹¹ § 110 Rz. 2; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer § 110 Rz. 1).

Der vom Bw. im Streitjahr gemäß § 21 GehG bezogene Kostenersatz wurde daher zu Recht einkommensteuerfrei behandelt.

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 nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 lit. a) EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, dass 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 dürfen.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; diese Bestimmung ist Ausdruck des allgemein steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹ § 20 Rz. 149).

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 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 (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127).

Gemäß § 21 GehG 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 GehG Anspruch auf den Ersatz der besonderen Kosten, die ihm durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen oder entstanden sind.

Der Bw. erhielt eine Auslandszulage gemäß § 21 GehG. Diese setzte sich wie folgt zusammen:

- Auslandsverwendungszulage gemäß § 21a GehG (Grundbetrag, Funktionszuschlag, Zonen- Klima- Härte- und Krisenzuschlag, ein aufgrund der aufgetragenen Öffentlichkeitsarbeit und Kontaktpflege erhöhter Ehegattenzuschlag)
- Kaufkraftausgleichszulage gemäß § 21b GehG
- Wohnkostenzuschuss gemäß § 21c GehG
- Zuschuss für Familienangehörige (Kinderzuschuss) gemäß § 21d GehG

Gemäß § 21g Abs. 3 GehG gelten die Zulagen und Zuschüsse gemäß §§ 21a bis 21f GehG als Aufwandsentschädigung.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 21 GehG, wonach der Beamte Anspruch auf Ersatz der Kosten hat, die ihm durch die Verwendung im Ausland entstehen oder entstanden sind, und nach dem Inhalt der Regelungen der §§ 21a bis 21h GehG steht fest, dass der Zweck der Aufwandsentschädigung auch darin besteht, für sämtliche Kosten und Belastungen, die dem Beamten durch seine Auslandsverwendung entstehen, in einer umfassenden und vielfach pauschalen Weise Ersatz zu leisten (*Fröhlich*, UFSjournal 2009, 368).

Im gegenständlichen Fall hatten der Anspruch auf eine Aufwandsentschädigung gemäß § 21 GehG und die vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen ihre Ursache in der Auslandstätigkeit des Bw. Die Entschädigung (Auslandszulage) gemäß § 21 GehG bildet trotz ihrer verschiedenen Zulagenkomponenten eine Einheit. Für die objektive Zurechnung war daher nicht auf die einzelnen Bestandteile der Aufwandsentschädigung abzustellen,

sondern auf den Zweck, für sämtliche durch die Auslandsverwendung verursachte Kosten Ersatz zu leisten. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den (pauschalen) steuerfreien Einnahmen war daher gegeben.

Im gegenständlichen Fall war der Kinderzuschuss gemäß § 21d Ziffer 2 GehG Teil der dem Bw. gewährten Auslandszulage. Dieser gebührte dem Bw., weil zwei seiner Kinder aus Gründen der Ausbildung am Wohnsitz in Österreich verblieben sind. Selbst wenn – wie offensichtlich vom Bw. – die Ansicht vertreten werden würde, für die objektive Zurechnung dürfe nicht auf die gesamte Auslandszulage gemäß § 21 GehG abgestellt werden, wäre für den Bw. nichts gewonnen. Zweck des Kinderzuschusses ist wohl eine Abgeltung der menschlichen Trennungsbelastung wie auch der tatsächlichen Trennungskosten. Mit dem Kinderzuschuss wurden dem Bw. daher genau jene Kosten ersetzt, die er aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht hat.

Selbst wenn die Aufwendungen wegen der doppelten Haushaltsführung die Zulagenkomponente des § 21d Ziffer 2 GehG (Kinderzuschuss) überstiegen hätten, liegt – wie bereits vorstehend festgestellt – ein objektiver Zusammenhang mit den anderen pauschalen Zulagenkomponenten (Grundbetrag, Funktions-, Härtezuschlag, etc.) des § 21 GehG vor. Die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung durften daher gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Ohne Selbstbehalt abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen vermindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehalts (*Pülzl*, *ecolex* 2003, 614). Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro

6%

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich je um einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988).

Das nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs. 5 EStG 1988 maßgebliche Einkommen ermittelt sich im gegenständlichen Fall wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte:	€ 56.623,85
+ Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988	+ € 10.207,13
- SV-Beiträge für sonstige Bezüge	- € 291,18
- Sonderausgaben	- € 100,00
- Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt	- € 99,00
Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt	€ 66.340,80

Gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner **mehr als sechs Monate** im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht. Ein Kinderabsetzbetrag steht Steuerpflichtigen zu, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird.

Für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 wurde dem Bw. Familienbeihilfe für drei Kinder, für den Zeitraum Juli bis Dezember 2007 für zwei Kinder gewährt. Im Kalenderjahr 2007 stand dem Bw. nur für zwei Kinder der Kinderabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zu. Der Selbstbehalt war daher lediglich um drei Prozentpunkte (Alleinverdiener und zwei Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988) zu vermindern. Der Selbstbehalt betrug daher 9% (12% minus

3 Prozentpunkte) der Bemessungsgrundlage und sohin € 5.970,67. Da die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von € 5.892,76 den Selbstbehalt nicht überstiegen, fehlte die für den Abzug der außergewöhnlichen Belastungen erforderliche Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. März 2012