



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 21. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Berufsoffizier sowie aus Vermietung und Verpachtung einer ihm und seiner Ehegattin zu je 50% gehörigen Liegenschaft.

In der am 05.05.2008 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2007 wies der Bw. **negative** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.552,21 aus und beehrte die Berücksichtigung nachfolgender Werbungskosten:

Tabelle 1:

Arbeitsmittel (2 Bücher)	43,80
Kosten für Heimfahrten Jänner 2007- Juli 2007: Wien - Familienwohnsitz	153,12
Brüssel:	

Eigenanteil Miete, sonstige Mietkosten, Strom (Juli – Dezember), Heizung	2.810,75
Familienheimfahrten: 2931/12 x 5	1.221,25
Summe	4.228,92

In dem am **21.05.2008** ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2007 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten im Ausmaß von € 4.228,92 und setzte **positive** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 1.552,21 an.

Mit **Berufung vom 03.06. 2008**, beim Finanzamt **eingelangt am 05.06.2008**, begehrte der Bw. den Ansatz der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am Tag des Einlangens dieser Berufung, nämlich am 05.06.2008, erging ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid für 2007 unter Ansatz der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Diesen Einkommensteuerbescheid hob das Finanzamt mit Bescheid vom 09.06.2008 gemäß § 299 BAO ersatzlos auf und erließ ebenfalls am **09.06.2008** einen **neuen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 2007**.

In diesem setzte das Finanzamt die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, berücksichtigte jedoch Werbungskosten nur in Höhe von € 196,92 und begründete:

*Entstehen durch eine Auslandstätigkeit abzugsfähige Aufwendungen, sind sie mit den steuerfreien Kostenersatzten, die für die Auslandstätigkeit gewährt werden, gegen zu verrechnen. Sind die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen, liegen keine Werbungskosten vor.*

Mit **Schriftsatz vom 18.06.2008** begehrte der Bw. Werbungskosten in Höhe von € 4.228,92 für die Führung des doppelten Haushaltes in Belgien, welche er als Bediensteter des österreichischen Staates zusätzlich zu den steuerfreien Leistungen gemäß § 3 Abs. 8 EStG zu leisten habe und die nicht durch den Arbeitgeber abgedeckt seien. Die steuerfreien Bezüge laut Lohnzettel seien jene Kosten, die monatlich oder fallweise für die Führung seines Haushaltes bezahlt werden würden.

In der am 05.01.2009 beim Finanzamt eingelangten Aufstellung gab der Bw. den Mehraufwand (Wohnaufwand in Brüssel, der nicht vom Arbeitgeber übernommen werde) für die Führung des doppelten Haushaltes wie folgt bekannt:

Tabelle 2:

Zeitraum 01.08.2007 – 31.12.2007	<i>beantragt:</i>	<i>rechnerisch</i>
----------------------------------	-------------------	--------------------

		<i>richtiggestellt:</i>
<i>A) Eigenanteil Miete:</i> <i>zu bezahlen: 1.950,00 + 389,46 = € 2.339,46</i> <i>monatlicher Beitrag des Arbeitgebers: € 2.224,13</i> <i>Differenz: 115,33 x 5 = € 576,65</i>	576,65	
<i>B) Heizkosten:</i> <i>Heizölkauf im April 2008: 4000l á 0,8695= € 3.478/12x5= 1.449,17</i>	1.339,17	1.449,17
<i>C) Stromkosten (nicht vom Dienstgeber übernommen):</i> <i>Gesamtabrechnung 01.08.07 – 23.04.08= € 746,75/9 x 5=</i>	414,86	
<i>D) Mietnebenkosten (Überprüfung Heizungsanlage, Alarmanlage und Wasserkosten, laut Beilage 5): 187,82 / 142x 135 = 178,56, Differenz:</i>	9,26	
<i>E) Mietnebenkosten (Müllgebühren und Zustandsüberprüfung der Wohnung, Beilage 7) 338,80+165 = 503,00 / 142x 135 = 478,96, Differenz:</i>	24,84	
<b>Mehraufwand gesamt:</b>	<b>2.364,78</b>	2.474,78
<i>F) Accessoires für die Wohnung (Beilage 8:Vorhänge, Teppiche)€ 1.283,82 – Steuer € 222,83</i>	1.061,09	
<b>Gesamtsumme</b>	<b>3.425,87</b>	<b>3.535,87</b>

Anm.: Die unter Punkt B) ausgewiesenen Heizkosten ergeben rechnerisch einen Betrag von € 1.449,17, sodass sich ein Gesamtbetrag von € 3.535,87 errechnet.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 30.03.2009 begründete das Finanzamt:

*Gem. § 20 Abs.2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Um den Umstand Rechnung zu tragen, dass Ihnen durch Ihre Auslandstätigkeit besondere Kosten erwachsen, hat ihr Arbeitgeber an Sie Aufwandsentschädigungen iZm dem Auslandsaufenthalt steuerfrei entsprechend den Bestimmungen des § 3 Abs.1 Z 8 EStG ausbezahlt (und zwar mit einem Betrag, der wesentlich höher ist, als die von Ihnen begehrten Werbungskosten). Sind Bezüge zufolge der Norm des § 3 Abs.1 Z 8 EStG nicht steuerpflichtig, dürfen, wie oben erwähnt, die damit pauschal abgegoltenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl.UFS 28.09.2006, GZ RV/0262-K/05).*

In dem fristgerecht erhobenen **Vorlageantrag** führte der Bw. ins Treffen:

*Ich bin mit der Vorentscheidung meiner Berufung nicht einverstanden. Ich möchte noch einmal darauf hinweisen das mir Mehrkosten in Höhe von 3400,- € für die Führung meines zweiten Haushaltes in Brüssel erwachsen, die nicht durch den Dienstgeber abgedeckt werden.*

*Die Aufwandsentschädigung mag im ersten Augenblick hoch erscheinen, jedoch möchte ich einige Punkte anführen wofür Kosten entstehen, die für mich in Österreich keine bzw. nur geringe Kosten erwachsen.*

*a) Lebenserhaltungskosten in Belgien sind im Durchschnitt 12% höher als in Österreich*

*b) Beim österreichischen Bundesheer wird mir die Uniform als Arbeitskleidung gratis zur Verfügung gestellt, d.h. keine Kosten. Bei der NATO in Belgien ist meine Arbeitsbekleidung Anzug mit Krawatte. Sie können jetzt selbst beurteilen wie viele Anzüge ich mir kaufen muss, damit ich als zivilisierter Mitteleuropäer bei Besprechungen im internationalen Bereich auftreten kann. Meine Beurteilung ist: jährlich mind. 10 Anzüge á 400,- (5x Sommer 5x Winter + zusätzliche Hemden und Krawatten), Gesamtkosten jährlich 4000,-€.*

*c) Querflötenunterricht und Ballettunterricht für meine Tochter:*

*In Österreich wird werden diese Freizeitbeschäftigungen an der Musikschule/Hauptschule in Y angeboten. Kosten für Musikunterricht jährlich ca. 200 €. Ballettunterricht 300,-.*

*In Belgien können diese Freizeitangebote nur mit Privatunterricht abgedeckt werden. Kosten für Querflötenunterricht: 1 Stunde/wöchentlich 25 €. 45 Wochen x 25 = 1100,- €.*

*Kosten für Ballettunterricht: jährlich 720,- € + Kosten für Bekleidung und Schuhe jährlich 150,-.*

*Gesamtmehrkosten gegenüber Österreich 1500,-€.*

*d) Ich musste mir zusätzlich fast alle elektronischen Geräte (Fernseher, Computer, Haushaltsgeräte) doppelt kaufen, weil mein Haushalt in Österreich weiterhin durch meinen Sohn (absolviert derzeit das Gymnasium in O) weiterbenutzt wird. Die Abwesenheit des Sohnes von unserem gemeinsamen Haushalt verursacht zusätzliche Kosten, die mein Gehalt belasten.*

*e) Ich erhalte für meine Gattin einen Ehegattenzuschlag. Das heißt auch Mehraufwendungen für meine Gattin sind in dieser Auslandsverwendungszulage angeführt. Auf diese möchte ich nicht näher eingehen. Nur so viel: Meine Gattin war in Österreich beschäftigt und hat ihren eigenen Pensionsbeitrag einbezahlt. Dies ist jetzt nicht mehr möglich. Die Aufwandsentschädigung für meine Frau ist das unterste Minimum, das vertretbar ist, damit sie überhaupt im Ausland übersiedelt ist.*

*f) Mit der Aufwandsverwendungszulage werden auch Kosten für Repräsentation für mich und meine Gattin abgedeckt. Es ist im Sinne meines Arbeitsgebers dass ich in Kontakt mit Personen anderer Nationen trete und diese Personen betreue. Diese Abgeltung von Mehraufwendungen scheint ebenfalls in meiner Zulage auf.*

*g) Die Fahrt zu meiner Arbeit und retour Gesamt 26 km muss mit dem Kfz zurückgelegt werden. Verschleiß des Kfz bzw. Treibstoffkosten sind selbst zu tragen. In Österreich erhalte ich zumindest ein Kfz Pauschale (X – Y 50 km).*

*Dies sind einige Aufwendungen wofür der Arbeitgeber, der österreichische Staat, die Aufwandsverwendungszulage bezahlt.*

*Ich möchte darauf hinweisen, dass ich nicht zum Selbstzweck nach Belgien gezogen bin, sondern ein Repräsentant Österreichs im Ausland bin. Diese Funktion ist für vier Jahre befristet und ich muss danach wieder nach Österreich ziehen. Es ist mir daher leider nicht möglich meinen Wohnsitz in Österreich aufzugeben. Daher führe ich einen zweiten Haushalt*

*und dieser führt zu Mehrkosten, die auch mit meiner Auslandsverwendungszulage nicht abgedeckt sind.*

Mit Bedenkenvorhalt vom 18.03.2011 wurde dem Bw. zu Kenntnis gebracht, dass laut der in den Akten enthaltenen Aufstellung im Jahr 2007 anlässlich der ab 01.08.2007 erfolgten Auslandsverwendung in Brüssel die nachfolgenden sonstigen steuerfreien Bezüge zur Auszahlung gelangten:

Tabelle 3:

<b>Kaufkraftausgleichszulage</b> für August - Dezember 2007	979,12
Kaufkraftausgleichszulage zu Sonderzahlungen 09 und 12/2007	187,94
<b>Auslandverwendungszulage</b> August – Dezember 07	21.361,82
<b>Wohnkostenzuschuss</b> für Mietnebenkosten	
(Müllgebühren) gewährt am 22.08.07	98,50
(Überprüfung Heizanlage, Alarmanlage und Wassergebühren), gewährt am 30.10.07	178,56
(Müllgebühren und Zustandsüberprüfung der Wohnung) gewährt am 21.12.07	478,96
<b>Ausstattungszuschuss</b> gewährt am 05.07.07	2.450,14
<b>Ausbildungskostenzuschuss</b>	
für Sohn und Tochter: Schulkosten 07/08 (abzügl. Selbstbehalt für Schulbus und Schulbücher), gewährt am 27.09.07	18.384,84
für Schulbücher gewährt am 12.11.07	17,60
für Nachhilfeunterricht in Französisch und Mathematik gewährt am 30.11.07	685,00
Gesamtsumme	44.822,48

Ein Vergleich der in dieser Darstellung enthaltenen Beträge mit den als Werbungskosten begehrten Aufwendungen ( vgl. 1. und 2.Tabelle oben) zeige, dass die begehrten Werbungskosten nicht die zweckgewidmeten gewährten Zulagen bzw. Zuschüsse inklusive Auslandsverwendungszulage überstiegen.

Es wurde ersucht, die Zeugnisse für das Wintersemester 2007/2008 vorzulegen sowie bekanntzugeben, ab welchem Zeitpunkt der Sohn wieder das Gymnasium in Österreich besuche.

Mit **Schreiben vom 11.04.2011** teilte der Bw. Nachfolgendes mit:

*Ich bin eigentlich der Meinung gewesen das Haus in Belgien ist mein doppelter Haushalt, aber dies scheint ein Irrtum zu sein.*

*Natürlich werden diese Kosten mit der Auslandsverwendungszulage abgedeckt. Nichts desto trotz habe ich doppelte Aufwendungen für das Haus Kärnten und Belgien xy.*

*Wenn es von Nöten ist kann ich meine Betriebskosten und Aufwendungen für das Haus in Österreich bekanntgeben. Ich habe Heizungskosten, Wasser/Kanalbenutzungskosten, Stromkosten, Pflege des Grundstückes, Betreuung des Hauses während unserer Abwesenheit, Reisekosten.*

*Der Grund für meine Berufung ist die Doppelbelastung, die in keiner Weise mit meiner Auslandsverwendungszulage abgedeckt sehe. Wenn ich mich mit meinen Kameraden (Offiziere, Unteroffiziere des gleichen Ministeriums) in Belgien vergleiche, so sehe ich:*

*Ich habe ein Haus in Österreich – kostenverursachend*

*Ich habe ein Haus in Belgien – Kosten werden durch die Auslandsverwendungszulage abgegolten.*

*Meine Kameraden:*

*Kein Haus in Österreich, weil Wohnung gekündigt. Alle Verbindungen in Österreich abgebrochen. Übersiedlung komplett nach Belgien – Kosten in Österreich – Keine. Haus in Belgien – Abgeltung durch die Auslandsverwendungszulage.*

*Somit kann ich als einfach denkender Mensch erkennen, wer sich etwas schafft ist der Dumme. Es hat mich schließlich keiner gezwungen ein Haus in Österreich zu haben – ODER? Besser wäre es gewesen auf Urlaub zu fahren!*

*Wenn ich mir Ihre Aufstellung ansehe, erweckt und bestätigt bei mir das Gefühl welches grundsätzlich in Österreich herrscht – NEID. Wenn jemand so viel Geld überwiesen bekommt, kann kein Anspruch auf Steuerrückzahlung habe. Wenn Sie sich diese gesamte Liste ansehen, sind dies alles Durchlaufposten auf mein Konto. Glauben Sie, dass das Österreichische Bundesheer, in Vollziehung der österreichischen Gesetze, mir 1 EURO für die Schulkosten, Übersiedlung, Miete, Nachhilfeunterricht ohne Nachweis der Notwendigkeit und Rechtsmäßigkeit überwiesen hat?*

*Für 2007 habe ich folgende Heimfahrten gehabt.*

*2408 – 0309 Fahrt mit dem Auto  
xy – Y 2330 km Fahrersatz – keine*

*2610 – 0411 Fahrt mit dem Auto  
xy – Y 2330 km Fahrersatz – keine*

*2212 – 0601 Fahrt mit dem Auto  
xy – Y 2330 km Fahrersatz – keine*

*Unser Sohn hat das erste Semester 2007 – 2008 an der int. Deutsche Schule in Brüssel besucht. Das 2 Semester hat er wieder an seiner vorherigen Schule in O besucht. Er hat ab Feber 2008 in unserem Haus in Österreich gewohnt. Die Schwiegermutter Frau S, war ab diesem Zeitpunkt die beaufsichtigende Person für unseren Sohn. Meine Gattin bzw. ich sind ab 2008 ständig zwischen Belgien und Y gependelt.*

Aufgrund der vorgelegten Zeugnisse ist belegt, dass Tochter und Sohn im Streitjahr ab September 2007 Schulen in Brüssel besuchten. Während die Tochter bei den Eltern in Brüssel verblieb, wechselte der Sohn ab dem Frühjahrssemester 2008 in das österreichische

Gymnasium zurück, das er bis zur Ablegung der Reifeprüfung besuchte.

In weiterer Folge wurde der Bw. ersucht, die angeführten bzw. begehrten Kosten (Hauskosten in Y , Bekleidungskosten sowie Sonstiges) belegmäßig nachzuweisen.

Mit Eingabe vom 26.09.2011 gab der Bw. (unter entsprechender Belegvorlage) die Kosten des Einfamilienhauses in Österreich (Gemeindeabgaben, Kelag 2x, Heizöl) für das Jahr 2007 mit € 3.628,6 bekannt. Der anteilmäßige Aufwand für fünf Monate beträgt somit € 1.511,91.

Bezüglich des Streitjahres 2007 übermittelte der Bw. zudem nachfolgende Aufstellung der Haushaltsausgaben (durch Rechnungen belegt):

Tabelle 4:

Datum	Firma	Betrag.
21.09.2007	B, diverse Einrichtungsgegenstände	1.061,09
23.11.2007	B , diverse Einrichtungsgegenstände	760,77
24.11.2007	M (Fernseher, Espressomaschine, . . .)	1.049,00

Im August 2011 endete die Dienstzuteilung des Bw. und die Familie (Eltern und Tochter) kehrte nach Österreich zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**A) Nachfolgender Sachverhalt** wird zugrunde gelegt:

Der Bw. wurde per 01.08.2007 mit seinem Einverständnis für vier Jahre befristet nach Brüssel versetzt, wohin er sich mit der gesamten Familie am 01.08.2007 begab, wodurch der Familienwohnsitz in Brüssel begründet wurde, sodass ab diesem Zeitpunkt der Wohnsitz in Kärnten nicht mehr als Familienwohnsitz zu betrachten war.

Die beiden Kinder besuchten ab September 2007 dortige Schulen. Ab Feber 2008 kehrte der Sohn an den Wohnsitz in Kärnten zurück und war wieder Schüler des vor dem Umzug nach Brüssel besuchten Gymnasiums.

Er wohnte im Einfamilienhaus der Eltern (vgl. Schreiben des Bw. vom 11.04.2011).

Im August 2011 endete die Dienstzuteilung des Bw. und die Familie (Eltern und Tochter) kehrte nach Österreich zurück (Rückverlegung Familienwohnsitz).

Der Bw. begehrt nun die Berücksichtigung der Aufwendungen für Familienheimfahrten (Wien - Familienwohnsitz in Kärnten 01-07/2007) und Arbeitsmittel

sowie aus Anlass seiner Versetzung nach Brüssel der Mehraufwendungen für Wohnungs- und Ausstattungskosten sowie für Heimfahrten von Brüssel zum Haus in Kärnten (sechs Fahrten á 1165 km) und der anteiligen Hauskosten (Kelag, Gemeindeabgaben, . . .) für das Haus in Kärnten (August - Dezember), als Werbungskosten wie folgt:

<b>Unstrittig:</b>	in Euro:	in Euro:
Kosten für Heimfahrten Jänner 2007- Juli 2007: Wien – Familienwohnsitz	153,12	
Arbeitsmittel (2 Bücher)	43,80	
		196,92
<b>Strittig:</b>		
<b>1.) Wohnungskosten – Mietkosten - Brüssel:</b>		
monatlicher Beitrag des Arbeitgebers: 2.224,13 zu bezahlen: 1.950,00 + 389,46 = 2.339,46 Differenz: 115,33 x 5 = 576,65 = Eigenanteil Miete:	576,65	
Heizkosten: Heizölkauf im April 2008: 4000l á 0,8695= € 3.478/12x5= 1.449,17	1.449,17	
Stromkosten: Gesamtabrechnung 01.08.07 – 23.04.08= € 746,75/9 x 5=	414,86	
Mietnebenkosten (Überprüfung Heizungsanlage, Alarmanlage und Wasserkosten, laut Beilage 5): 187,82 / 142x 135 = 178,56, Differenz:	9,26	
Mietnebenkosten (Müllgebühren und Zustandsüberprüfung der Wohnung, Beilage 7) 338,80+165 = 503,00 / 142x 135 = 478,96, Differenz:	24,84	
Mietkosten Brüssel Zwischensumme:		<b>2.474,78</b>
<b>2.) Ausstattungskosten</b>		
B :(laut Rechnung: Accessoires für die Wohnung: Vorhänge, Teppiche) € 1.283,82 – Steuer € 222,83	1.061,09	
B , (Laut Rechnung: diverse Accessoires)	760,77	



Zwischensumme:	<b>1.821,86</b>	
<b>3.) sonstige Kosten</b>		
M , Elektrogeräte (Fernseher, Espressomaschine, CDs, etc..)	1.049,00	
Heimfahrten Brüssel – Haus/Kärnten: 1165 km x <b>5</b> = 5825 km x € 0,376 (Anm.: 6. Fahrt am 06.01.200 <b>8</b> )	2.190,20	
anteilige Hauskosten Kärnten für August- Dezember 2007	1.511,91	
Zwischensumme 3.)	4.751,11	
Zwischensumme aus 3.) ohne Kosten M :	<b>3.702,11</b>	
Gesamtsumme der strittigen Kosten::		9.047,75
Summe der strittigen Kosten ohne 2.) und Kosten M		<b>6.176,89</b>

Anlässlich der ab 01.08.2007 erfolgten Auslandsverwendung in Brüssel gelangten für das Streitjahr die in Tabelle 3 dargestellten Zulagen und Zuschüsse als sonstige steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zur Auszahlung.

Die gewährte Auslandverwendungszulage für den Zeitraum August bis Dezember 2007 betrug € 21.361,82.

### **B) Rechtliche Würdigung:**

Unstrittig sind die im Erstbescheid berücksichtigten Werbungskosten im Ausmaß von € 196,92 (Arbeitsmittel und Differenzwerbungskosten aus dem Titel Familienheimfahrten von Wien nach Kärnten).

Die gegenständlich strittigen Kosten resultieren aus der Auslandsverwendung des Bw., womit die Kosten also in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser stehen.

Berufungsbegründend wendet der Bw. ein, bei den begehrten Aufwendungen handle es sich um solche, welche er als Bediensteter des österreichischen Staates zusätzlich zu den steuerfreien Leistungen gemäß § 3 Abs. 8 EStG zu leisten habe und die nicht durch Ersatze des Arbeitgebers gedeckt seien.

Im Vorlageantrag führt er weiter ins Treffen:

die Lebenshaltungskosten seien in Belgien um 12% höher,  
in Österreich würde er Uniform tragen, währenddessen er für die Besprechungen im

internationalen Bereich nun Anzüge, Hemden und Krawatten tragen müsste, was sich mit rund € 4.000,00 an Mehrkosten niederschläge, der Querflöte- und Balettunterricht für seine Tochter bewirke einen Mehraufwand von € 1.500,00 gegenüber Österreich, zudem habe er sich fast alle elektronischen Geräte (Fernseher, PC, Haushaltsgeräte ) doppelt kaufen müssen, da sein Sohn die Geräte in Kärnten benutze, er erhalte zwar für die Ehegattin einen Ehegattenzuschlag, doch sei die Ehegattin in Österreich einer Tätigkeit nachgegangen und pensionsversichert gewesen, mit der Aufwandsentschädigung würden auch Repräsentationskosten für ihn und seine Ehegattin abgedeckt, welche durch die Kontaktaufnahme mit Personen anderer Nationen entstünden.

Weil seine Tätigkeit in Brüssel auf vier Jahre befristet sei, könne er seinen Wohnsitz in Österreich nicht aufgeben.

In Streit steht nun die Berücksichtigung der unter 1.) bis 3.) der im Punkt A ausgewiesenen Tabelle angeführten Aufwendungen als Werbungskosten:

Mietkosten im Ausmaß von € 2.474,78, Ausstattungskosten (Einrichtung/ Accessoires) in Höhe von € 1.821,86, Kosten für elektrische Geräte iHv € 1.049,00 sowie für drei Familienheimfahrten von Brüssel zum Haus in Kärnten und retour (sechs Fahrten á 1165 km) und anteilige Hauskosten (€ 1.511,91) in Kärnten.

Vorerst ist bezüglich der Familienheimfahrten anzumerken, dass grundsätzlich nur fünf Fahrten in jeweils eine Richtung (das wären € 2.190,20, siehe Tabelle oben) zu berücksichtigen wären, da die Rückfahrt nach Brüssels aus dem Heimurlaub am 06.01.2008, also nicht im Streitjahr 2007, vorgenommen wurde.

Wie der obigen Aufstellung entnommen werden kann, gewährte der Dienstgeber auf Grund der Auslandsentsendung im Streitjahr u.a. eine Kaufkraftausgleichs- und eine Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 GehG 1956 sowie einen Ausstattungszuschuss, welche nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei an den Bw. zur Auszahlung gelangten.

Da die mittels Rechnung belegten Ausstattungsausgaben (€ 1.821,86, siehe Punkt 2.) betragsmäßig unter dem erhaltenen Ausstattungszuschuss iHv € 2.450,14 liegen und somit durch einen zweckgerichteten Zuschuss bereits abgedeckt sind, kann deren Berücksichtigung als Werbungskosten überhaupt nicht in Betracht kommen.

Mit der Gewährung der Kaufkraftausgleichszulage ist auch dem Argument der höheren Lebenshaltungskosten in Brüssel entgegen getreten.

Anzumerken ist, dass Ausgaben für Kleidung, ausgenommen es handelt sich um eine absolut typische Berufskleidung, bei welcher eine private Nutzung ausgeschlossen ist (beispielsweise: Talar) immer um Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen und die als Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften selbst dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Anm.: Im Berufungsjahr erfolgte auch kein belegmäßiger Nachweis). Derselbe Grundsatz trifft auch auf die Anschaffung eines Fernsehgerätes zu. Außerdem handelte es sich im Jahr 2007 bei der Wohnung in Belgien um den Familienwohnsitz, an welchem beide Kinder wohnhaft waren, sodass der ins Treffen geführte notwendig gewordene doppelte Ankauf von Elektrogeräten (z.B. Fernseher) nicht zutreffend ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 leg.cit.) u.a. die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 und 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 EStG 1988 fallen.

Entsprechend der Bestimmung des § 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.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 normiert, dass bei Ermittlung der Einkünfte jene 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.

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen (z.B. Aufwandsentschädigungen) ist dann gegeben, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen jedenfalls durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren Konnex stehen. Im gegenständlichen Fall ist die Dienstzuteilung des Bw., aus der die steuerfrei bezogenen Zulagen bzw. Zuschüsse resultieren, als kausal für die geltend gemachten – strittigen – Werbungskosten anzusehen.

Der Normzweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist wiederum Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Tz 149 zu § 20). Diesem Grundsatz folgend führte das Finanzamt rechtsrichtig aus, dass nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers abgegolten werden, als Werbungskosten zum Ansatz kommen könnten.

Die Steuerfreiheit der dem Berufungswerber auf Grund seiner Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage gründet sich auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iZm § 21 des Gehaltsgesetzes über die Bezüge von Bundesbeamten.

Soweit die Verwendung eines Beamten zusätzlich besondere Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten u.a. 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.

Die Norm des § 21 GehG 1956, in welcher die Kaufkraftausgleichs- und Auslandsverwendungszulage für im Ausland verwendete Beamte geregelt ist, lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 21 (1) Dem Beamten gebührt, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss,

1. eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage, wenn die Kaufkraft des Euro 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, und ...

(3) Bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage und des Auslandsaufenthaltszuschusses ist 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.

(4) Die Kaufkraftausgleichszulage und die Auslandsverwendungszulage sind mit dem jeweiligen Monatsbezug im Voraus auszuzahlen. . . .

(12) Die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage, der Auslandsaufenthaltszuschuss und der Folgekostenzuschuss gelten als Aufwandsentschädigung . . . ."

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. Dieser Rechtsprechung folgend stellt eine Auslandsverwendungszulage nach § 21 GehG 1956 im Wesentlichen eine pauschalisierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung dar, die alle Mehrkosten eines Beamten im Zusammenhang mit dessen Verwendung an einem ausländischen Dienstort abgelten soll.

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.

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.

Auf Grund dieser Überlegungen werden vom UFS in ständiger und einhelliger Spruchpraxis Aufwendungen (z.B. einer eventuell vorliegenden doppelten Haushaltsführung sowie 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 nun streitgegenständlich als noch strittig verbleibenden Kosten aus dem Titel Mietmehrkosten in Brüssel, Heimfahrten und Hauskosten in Kärnten betragen in Summe € 6.176,89, welchem Betrag eine gewährte Auslandsverwendungszulage für den Zeitraum August bis Dezember 2007 iHv € 21.361,82 gegenübersteht.

Diese durch die Auslandstätigkeit verursachten (nachgewiesenen) "Mehrkosten" (und auch unter zusätzlicher Berücksichtigung der im Vorlageantrag eingewendeten Mehrkosten iHv € 625,00 (1.500,00/12x5) für Querflötenunterricht) liegen wesentlich unter der zugeflossenen Auslandsverwendungszulage.

Es liegen somit auch im Gesamten keine die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 GehG übersteigenden Mehrkosten vor.

Auf Basis der vorstehenden Ausführungen sind die im Berufungsweg begehrten Werbungskosten nicht zu berücksichtigen und ist spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Oktober 2011