

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 7.9.2011 betreffend

- die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008,
- die Einkommensteuer 2008 und
- die Einkommensteuer 2010

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 3.10.2008 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer bezog als Beamter des Bundeheeres im Zusammenhang mit Auslandeinsätzen in den strittigen Jahren 2008 und 2010 steuerfreie Auslandseinsatzzulagen und machte Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend. Für das Jahr 2008 erfolgte vorerst mit Bescheid vom 2.12.2009 antragsgemäß die Arbeitnehmerveranlagung, wobei insgesamt Werbungskosten in Höhe von Euro 1.594,64 (darin enthalten Euro 1.183,38 für Familienheimfahrten) berücksichtigt wurden.

Mit E-Mail vom 12.8.2011 wurde der Beschwerdeführer nach telefonischer Kontaktaufnahme vom Finanzamt auf die vom UFS in der Entscheidung RV/0497-G/08 vom 24.6.2009 vertretene Rechtsansicht zur Thematik betreffend Familienheimfahrten beim Auslandseinsatz eines Beamten des Bundeheeres hingewiesen und weiters ausgeführt, dass derartige Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden könnten, als sie die Höhe der Auslandszulage übersteigen würden. Es werde ersucht, mitzuteilen, wie hoch die Auslandszulage in den strittigen Jahren gewesen sei. Daraufhin wurden zwei vom Streitkräfteführungskommando ausgestellte Lohnzettel übermittelt, aus denen hervorgeht, dass dem Beschwerdeführer für das Jahr 2008 eine steuerfreie Auslandseinsatzzulage in Höhe von Euro 18.013,18 und für das Jahr 2010 in Höhe von Euro 18.547,53 ausgezahlt wurde.

Mit Bescheid vom 7.9.2011 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 (Bescheid vom 2.12.2009) wieder auf und führte begründend aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt sei, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, nämlich der Umstand, dass die Höhe der steuerfrei gewährten Auslandseinsatzzulage nach Bestätigung des Führungskommandos der Streitkräfte Euro 18.013,18 betragen habe, deren Kenntnis im abgeschlossenen Verfahren zu einem anders lautenden Bescheid geführt habe. Bei der Ermessensausübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen gewesen.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt unter Kürzung der berücksichtigten Werbungskosten von Euro 1.594,64 auf Euro 411,26 den neuen Einkommensteuerbescheid 2008 und führte begründend aus, dass Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen) Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen würden, nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten. Dies betreffe die geltend gemachten Kosten für die Heimfahrten für Auslandseinsätze.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 und verweigerte die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten. In der dazu ergangenen Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass gem. § 3 Abs.1 Z 24 EStG von der Einkommensteuer die Auslandszulage im Sinn des § 1 Abs.1 des Auslandszulagengesetzes, BGBL. I Nr 66/1999, befreit sei. Aus diesem Grund seien die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten den steuerfreien Bezügen, die für den Auslandseinsatz gewährt werden, gegenzurechnen. Da die erhaltene Auslandszulage die Kosten für Familienheimfahrten übersteigen würde, seien diese steuerlich nicht anzuerkennen. Auf die Entscheidung des UFS v. 26.4.2009, RV/0497-G/08, werde verwiesen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhobenen Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, beim Finanzamt sei man irrtümlicherweise in der Annahme gewesen, dass während des Auslandseinsatzes die Bezüge steuerfrei ausgezahlt werden würden und dass deswegen die Kosten der Familienheimfahrten nicht anzuerkennen seien, da sie ja gegen steuerfreie Einnahmen gegenzurechnen seien. Tatsächlich würden aber für die gesamte Dauer des Auslandseinsatzes steuerpflichtige Bezüge abgerechnet werden, für die auch ganz normal Lohnsteuer abgeführt werde. Da daher die Aufwendungen für Familienheimfahrten sehr wohl in Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften stehen würden, bitte er um Berücksichtigung der Familienheimfahrten, wie ursprünglich beantragt.

In den gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 und den hiezu ergangenen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 eingebrachten Beschwerden verwies der Beschwerdeführer inhaltlich auf seine gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 eingebrachte Beschwerde.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Verfahren wurden im Erstbescheid die vom Beschwerdeführer beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Finanzamt als Werbungskosten gewährt, obwohl sie mit steuerbefreiten Auslandszulagen in Zusammenhang gestanden sind. Nachdem der Beschwerdeführer in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 diesen Umstand nicht offen gelegt hat, kann dem Finanzamt nicht zur Last gelegt werden, dass es im Erstverfahren keine weiteren Ermittlungen im Zusammenhang mit den im Lohnzettel als sonstige Bezüge ausgewiesenen Auslandseinsatzzulagen angestellt hat, da auch allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (vgl. z.B. VwGH 2008/13/0090 vom 23.11.2011). Liegt nämlich eine tatsächliche Unvollständigkeit von Erklärungen vor, so ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO grundsätzlich selbst dann gerechtfertigt, wenn sich die Abgabenbehörde die entsprechenden Kenntnisse verschuldetmaßen nicht selbst verschafft hat (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Orac Verlag, Wien 1994, zu § 303 BAO, 6 b, cc; vgl. in diesem Sinne auch die UFS-Entscheidung vom 7.1.2007, RV/0016-K/06).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessenübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz 38 mit Judikaturhinweisen), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Nachdem die Kenntnis dieser Umstände, nämlich des Zusammenhanges der geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten mit der steuerbefreiten Auslandseinsatzzulage in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hat, ist das Finanzamt mit der Erlassung des angefochtenen Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtmäßig vorgegangen, weswegen die dagegen eingebrachte Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Aufwendungen für Familienheimfahrten:

Das Finanzamt hat in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 darauf hingewiesen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat zum gleichen Sachverhalt mit der gegenständlichen Rechtsfrage bereits in seiner Entscheidung vom 26.4.2009, RV/0497-G/08, befasst hat (vgl. weiters die Entscheidung vom 30.06.2010, RV/0808-G/07 und vom 23.6.2003, RV/0333-K/02). Das Bundesfinanzgericht kommt beim vorliegenden Sachverhalt auf Grund der geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu keinem anderen Ergebnis:

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 ist von der Einkommensteuer die Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs. 1 des Auslandszulagengesetzes, BGBl. I Nr. 66/1999 (BGBl. I 1999/106 ab 15. Juli 1999) befreit.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen 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. Dem § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben außer Ansatz zu bleiben haben, wenn auch die Einnahmen, mit denen die Ausgaben zusammenhängen, außer Ansatz bleiben (Quantschnigg/Schuch, Das Einkommensteuerhandbuch, § 20, Tz 41).

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Der erforderliche "unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang" im Sinn des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist aber nicht nur im Sinn einer finalen Verknüpfung dahin gehend zu verstehen, dass Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, sondern es genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen. 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 EStG 1988 oder eine nach § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 steuerfreie Auslandseinsatzzulage gewährt, so sind die Kosten, die durch die Ausübung des Dienstes entstehen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, sind doch beide durch die Entsendung ins Ausland veranlasst (vgl. Doralt/Kofler, EStG Kommentar, § 20 Tz 152 und 152/1).

Gegenständlichenfalls sind sowohl die Aufwendungen für Familienheimfahrten als auch die Gewährung der steuerfreien Zulage durch den Auslandseinsatz des Beschwerdeführers verursacht.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Auslandszulagengesetz 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, gegenzurechnen. Zu berücksichtigende Werbungskosten können nur vorliegen, wenn die mit der Auslandstätigkeit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (zB Familienheimfahrten) höher sind als die erhaltenen steuerbefreiten Bezüge.

Im vorliegenden Fall sind dem Beschwerdeführer Aufwendungen für Familienheimfahrten im Jahr 2008 in Höhe von Euro 1.183,38 und im Jahr 2010 in Höhe von Euro 1.345,00 erwachsen. Diesen Aufwendungen stehen nach den vom Streitkräfteführungskommando übermittelten Lohnzetteln Auslandseinsatzzulagen im Jahr 2008 in Höhe von Euro 18.013,18 und im Jahr 2010 in Höhe von Euro 18.547,53 gegenüber. Daraus ist leicht zu erkennen, dass keine die steuerfreien Auslandszulagen übersteigenden Aufwendungen verbleiben und somit die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt werden dürfen.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet, dass man beim Finanzamt irrtümlicherweise in der Annahme gewesen wäre, dass während des Auslandseinsatzes die Bezüge steuerfrei ausgezahlt werden würden und dass deswegen die Kosten der Familienheimfahrten nicht anzuerkennen seien, da sie ja gegen steuerfreie Einnahmen gegenzurechnen seien, tatsächlich aber für die gesamte Dauer des Auslandseinsatzes steuerpflichtige Bezüge abgerechnet werden würden, für die auch ganz normal Lohnsteuer abgeführt werde und daher die Aufwendungen für Familienheimfahrten sehr wohl in Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften stehen würden, ist auf die Ausführungen dahingehend zu verweisen, wonach die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten mit den steuerbefreit ausbezahlten Auslandseinsatzzulagen, nicht aber mit den steuerpflichtigen Einkünften, in einem unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten verweigert.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Literatur und Judikatur die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 14. Juni 2016