



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 9. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 5. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 11. April 2007 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) steht als Offizier in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund (Lohnzettel: Vlg-Akt Bl 17/2004). Er wurde mit Wirkung vom 1. Juli 2002 auf einen Arbeitsplatz in Ausland1 versetzt und übersiedelte gemeinsam mit seiner Familie dorthin nach A, wo er ein Einfamilienhaus mietete. Im Sommer 2004 übersiedelte seine Ehegattin nach Ablauf ihrer Karenzierung mit den Kindern nach C zurück und der Bw führte ab Juli 2004 einen berufsbedingt getrennten Haushalt unter Anmietung eines kleinen Apartments in A.

In der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung des Bw für das Streitjahr 2004 (UFS-Akt Bl 6f) wurden Werbungskosten (aus nichtselbständiger Arbeit; in Hinkunft mit WK abgekürzt)

- für doppelte Haushaltsführung (Kennzahl 723) 6.137,04 €

- für Fachliteratur (Kennzahl 720) 585,62 €

- für Arbeitsmittel (Kennzahl 719) 2.294,70 €

beantragt. Anm: Dies waren in Summe 9.017,36 €.

Zusammensetzung laut Beilagen (Vlg-Akt Bl 4ff/2004, Eingangsstempel/Automatenaufdruck

8. Juni 2006):

- Betreffend doppelte Haushaltsführung:

Mehraufwand zum Haus in A (Haushaltsversicherung)	467,54 €
Familienheimfahrten nach C (12 x großes Pendl.p. / 12)	2.421,00 €
Kaufkraftausgleichszulage, Abgeltung des Kaufkraftuntersch.	3.248,50 €
	6.137,04 €

- Betreffend Fachliteratur:

Pohly Al Quaida	6,95 €
Stampa Johannes Paul II - Gespräche an der Schwelle zw. den Jahrtausenden	14,90 €
Z A aus der Luft fotografiert	12,90 €
Schmidt Die Mächte der Zukunft	21,66 €
Kindermann Österreicher gegen Hitler	29,00 €
Mühlan Gefangen in Kabul	12,95 €
Image Company Third Reich Berlin – Sites	2,56 €
Image Company Die Mauer - Berlin 1961 - 1989	3,50 €
Münkler Die neuen Kriege RO-RO-RO	8,90 €
Clark Das andere Amerika	20,00 €
Engelmann Die Schlachten Friedrichs des Großen	19,95 €
Engelmann Friedrich und sein Friedenswerk	19,95 €
Röhrich Die Macht der Religionen	15,40 €
Meyer Was ist Politik? - Grundlagen der Politikwissenschaft	13,30 €
Hartmann Internationale Beziehungen	13,30 €
Hartmann Geschichte der Politikwissenschaft	12,30 €
Pelinka Österreichische Politik	21,80 €
Ettmayer Eine geteilte Welt	9,80 €
Schiller Macht außer Kontrolle	19,90 €
Püschel Versetzt den Kerl zur Infanterie	9,90 €
Bentzien Division Brandenburg	12,90 €
Kunisch Friedrich der Große	29,90 €
Thunder run	18,00 €
Clark Winning modern wars	18,75 €
Iraq War	40,45 €
Juretzko Bedingt dienstbereit	24,00 €
Mappes-Niedeck Die Balkan-Mafia	14,90 €
Thereßen Die Schläfer unter uns	8,90 €
Müller Steuer-Sparbuch 2004	19,90 €
Gierlinger, Müller SWK-Steuer-Check 2003/2004	29,60 €
Gron, Kämpf Marinegeschichte und Sicherheitspolitik	25,50 €
Koop, Mulitz Die Marine in Wilhelmshafen	19,90 €
Luftwaffe Das eiserne Kreuz - Sonderausstellung	5,00 €
Frähle, Kühn Hochseefestung Helgoland - Band 1	13,00 €
Frähle, Kühn Hochseefestung Helgoland - Band 2	16,00 €
	585,62 €

- Betreffend Arbeitsmittel:

Notebook (AfA)	564,67 €
AfA laut Steuerbescheid 2002	<u>1.730,03 €</u>
	<u>2.294,70 €</u>

Die Position "AfA laut Steuerbescheid 2002" betrifft laut Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2007 (UFS-Akt Bl 30) aktivierte Einrichtungsgegenstände des vom Bw in A angemieteten Gebäudes.

In den vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 vom 17. Juni 2005 (Vlg-Akt Bl 51ff/2002) und für 2003 vom 21. Juni 2005 (Vlg-Akt Bl 20ff/2003) berücksichtigten WK waren jeweils 1.730,02 € enthalten, welche aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2005 (Vlg-Akt Bl 41f) mit 5.190,07 € dividiert durch 3 Jahre Nutzungsdauer ermittelt worden waren. Anm: Für 2004 verbliebe demnach  $5.190,07 - 1.730,02 - 1.730,02 = 1.730,03$  €.

Anm: Somit sind die geltend gemachten WK folgendermaßen umzugruppieren:

- aus doppelter Haushaltsführung: 7.867,07 € (=6.137,04+1.730,03)
- Fachliteratur: 585,62 €
- Arbeitsmittel: 564,67 € (Notebook-AfA).

Im angefochtenen, mit 5. Juli 2006 datierten und ohne Rückschein zugestellten Einkommensteuerbescheid (ANV-Akt Bl 12ff/2004) für 2004 berücksichtigte das Finanzamt WK iHv 1.150,29 €, was der Anerkennung der Fachliteratur (585,62 €) und der Notebook-AfA (564,67 €) entspricht bzw eine Kürzung um 7.867,07 € gegenüber den beantragten 9.017,36 € darstellt. Es wurden auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -96.711,53 € laut Mitteilung des für die Veranlagung der Hausgemeinschaft 'Bw und Mitbesitzer' vom 5. Jänner 2006 angesetzt. Das Einkommen ist mit einer Höhe von -56.930,32 € angesetzt.

Die Bescheidbegründung lautete: *Gem. § 20 Abs 2 Einkommensteuergesetz dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.*

*Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen (dem Grunde nach) abzugsfähigen Aufwendungen sind bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für die Auslandstätigkeit gewährt wurden, gegenzurechnen. Da die steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen Aufwendungen liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.*

Mit Schreiben vom 9. August 2006 (ANV-Akt Bl 15f/2004) erhob der Bw Berufung gegen diesen Bescheid unter Anfechtung der Kürzung der WK aus der nichtselbständigen

Auslandstätigkeit um 7.867,07 € und dem Begehr nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Anerkennung der Werbungskosten in voller Höhe. Zur Begründung gliederte der Bw die im Lohnzettel L16 für das Streitjahr 2004 (vgl auch Vlg-Akt BI 17/2004 und zur Klarstellung des betroffenen Jahres Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2007, II/1, UFS-Akt BI 30) ausgewiesenen *Sonstigen steuerfreien Beträge iHv* 57.152,20 € auf:

1.) <i>Steuerfreie Bezüge aufgrund der derzeit gültigen Sätze des BMF (Diäten)</i> € 612,15 p.m. (€ 20,40 pro Tag) für 12 Monate	€ 7.345,80
2.) <i>Funktionszuschlag für Verwendung</i> € 1.265,52 p.m. für 12 Monate	€ 15.186,24
3.) <i>Zuschlag für Öffentlichkeitsarbeit</i> 1.017,96 p.m. für 12 Monate	€ 12.215,52
4.) <i>Familienzuschläge:</i> 950,33 p.m. für 12 Monate	€ 11.403,96
5.) <i>Vorschüsse für Ausgaben betreffend Kaltmiete für Wohnung sowie Dienstreisen im Ausland (dieser Betrag wird auf Grund meiner Belegsammlung mit dem DG abgerechnet)</i>	€ 11.000,00

Aus dieser Aufstellung sei klar ersichtlich, dass der Bw für die beantragten WK "Wohnsitz in A, Afa laut Steuerbescheid des Jahres 2002" keinerlei Kostenersätze seines Dienstgebers erhalten habe.

Das Finanzamt erließ an den Bw eine abweisende, mit 25. September 2006 datierte und mit Rückschein am 27. September 2006 zugestellte Berufungsverentscheidung (Vlg-Akt BI 21/2004) unter Verweis auf § 20 Abs 2 EStG 1988, wonach bei der Einkünfteermittlung Aufwendungen bzw Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nicht abgezogen werden dürften. Dieser Ausschluss komme nicht nur dann zur Anwendung, wenn die betreffenden Aufwendungen getätigt würden, um die steuerfreien Einnahmen zu erzielen, sondern vielmehr bei jedem objektiven Zusammenhang zwischen diesen beiden Größen. Die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz stehenden Aufwendungen könnten daher nicht als WK berücksichtigt werden.

Das Finanzamt verwies auf die Höhe des im angefochtenen Bescheid mit -56.930,32 € festgestellte Einkommens, weshalb die Berücksichtigung weiterer Werbungskosten zu keiner Änderung der festgesetzten Steuer führen würde.

Mit Telefax vom 27. Oktober 2006 (Vlg-Akt BI 23/2004) wurde dagegen ein Vorlageantrag gestellt und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Das Finanzamt habe im Bescheid vom 5. Juli 2006 dem Bw attestiert, dass seine durch die Auslandstätigkeit entstandenen Aufwendungen *dem Grunde nach* abzugsfähig seien. Gleichzeitig vertrete es die

nach Ansicht des Bw nicht zutreffende Meinung, dass ein Ersatz der geltend gemachten WK in den erhaltenen steuerfreien Kostenersätzen enthaltens sei. Unter Verweis auf die Zusammensetzung der steuerfreien Bezüge laut Berufungsschrift habe der Bw daher die dem Grunde nach abzugsfähigen WK aus *eigenen Mitteln* bezahlt.

Dem Hinweis in der Berufungsvorentscheidung auf die Irrelevanz von zusätzlichen WK für die Höhe der festgesetzten Steuer werde entgegen gehalten:

- Eine Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkünftefeststellung bei 'Bw und Mitbesitzer' werde angestrebt.
- Ein Akzeptierung der ablehnenden Bescheidbegründung hätte eine präjudizelle Wirkung.

Die Berufungsbehörde (UFS) richtete an den Bw ein mit 19. Jänner 2007 datiertes Schreiben (Vorhalt, UFS-Akt BI 23f), in welchem – neben klarstellenden, bereits in die o.a. Ausführungen eingearbeiteten Themen – ausgeführt wurde:

*II.) Der Hauptstreitpunkt betrifft laut derzeitiger Aktenlage die Nichtanerkennung von 7.867,07 €, die mit der doppelten Haushaltsführung in A zusammenhängen.*

*Hierbei wird von der Amtspartei (Finanzamt) ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd § 20 Abs 2 EStG 1988 zwischen den geltend gemachten Mehraufwendungen und einem höheren Betrag an nicht steuerpflichtigen Einnahmen des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel (57.152,20 €) gesehen. Hingegen wird in der Berufung vom 9. August 2006 und im Vorlageantrag vom 27. Oktober 2006 bestritten, dass für die nicht anerkannten Werbungskosten ein Ersatz durch den Arbeitgeber erfolgt sei.*

*Damit wird nach Ansicht des Referenten (auch) der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang iSd § 20 Abs 2 EStG 1988 zwischen steuerfreien Einnahmen und den nicht anerkannten Werbungskosten bestritten.*

*Hierzu wird um Beantwortung folgender Fragen ersucht:*

*1.) (bereits eingearbeitet, s oben)*

*2.) Welchen gehaltsgesetzlichen bzw reisegebührenrechtlichen Kategorien und damit welcher Zweckbestimmung sind die aufgeschlüsselten steuerfreien Bezugsbestandteile (Diäten, Funktionszuschlag für Verwendung, Zuschlag für Öffentlichkeitsarbeit, Familienzuschläge, Vorschüsse für Kaltmiete/Auslandsdienstreisen) zuzuordnen, wobei – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – insbesondere folgende in Betracht kämen:*

- *Reisezulage gemäß § 13 Reisegebührenvorschrift*

- Die in § 21 Gehaltsgesetz (in der bis 31. Dezember 2004 anzuwendenden Fassung) genannten:

*Kaufkraftausgleichszulage*

*Auslandsverwendungszulage*

*Auslandsaufenthaltszuschuss*

*Folgekostenzuschuss*

*III.) Das Finanzamt hat bei der Vorlage der Berufung an den UFS beantragt, dass dieser in seiner Berufungsentscheidung auch die Fachliteratur nicht mehr als Werbungskosten berücksichtige, weil sie von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei.*

*Nach Ansicht des ha. Referenten wäre aber nur ein Teil des Inhaltes der Beilage 2.2 zur Steuererklärung (Aufstellung über Fachbücher ...) nach den vom Finanzamt vorgebrachten Kriterien zu überprüfen, nämlich die Bücher zu Politik im weiteren Sinne (inkl Einfluss der Religionen), zu militärischen und militärhistorischen Themen.*

*Folgende Positionen erscheinen nach Ansicht des ha. Referenten aber anderer Kriterien zur Beurteilung ihrer steuerlichen Absetzbarkeit zu bedürfen:*

*"A aus der Luft fotografiert" – aus dem Titel kein fachlicher Bezug zu erkennen,  
 "Das eiserne Kreuz – Sonderausstellung" – kein Fachbuch, sondern Eintrittskarte (?),  
 "Steuer-Sparbuch 2004" und "SWK-Steuer-Check 2003/2004" – kein fachlicher Bezug zum Beruf des Berufungswerbers. Nach Ansicht des ha. Referenten bewirkt die persönliche Einkommensteuerpflicht allein noch keine Werbungskosteneigenschaft von Steuerliteratur – wie ja auch Steuerberatungskosten nicht unbedingt als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können (vgl Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 240ff). Derart nicht absetzbare Steuerberatungskosten(teile) an berufsrechtlich befugte Personen wurden deshalb auch ausdrücklich durch § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 als Sonderausgaben normiert, sodass eine Berücksichtigung bei der Einkommensermittlung möglich ist. Der Ankauf von Steuerliteratur verwirklicht aber jedenfalls keinen Sonderausgabentatbestand.*

Mit Telefax vom 26. Februar 2007 (UFS-Akt Bl 30) wurde der o.a. Vorhalt beantwortet:

ad II 2)

Diäten: Auslandsverwendungszulage inkl Kaufkraftausgleichszulage 5% = 0,97 € pro Tag

Funktionszuschlag für Verwendung: Auslandsverwendungszulage

Zuschlag für Öffentlichkeitsarbeit: w.o.

Familienzuschläge: w.o.

Vorschüsse: im § 21 GehG nicht geregelt.

ad III)

Die Streichung von "A aus der Luft fotografiert" (12,90 €) und "Das eiserne Kreuz – Sonderausstellung (5 €) werde akzeptiert.

Im Steuersparbuch 2004 und dem SWK-Steuer-Check 2003/2004 sei nicht nur die Berechnung der Einkommensteuer als private Steuer ersichtlich. Vielmehr seien vor allem Gewinnermittlungsrichtlinien im Detail beschrieben. Auch wenn der Bw einen Steuerberater mit seinen steuerlichen Belangen betraue, liege auf dem Bw die Hauptverantwortung für seine Steuererklärung. Dass er sich dafür Wissen durch Studium von Fachliteratur erwerbe, sehe er als eine ihm auferlegte Pflicht.

In der am 11. April 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw auf RZ 353 der LStR verwiesen, wonach die Steuerbücher absetzbar seien. Das Hausgemeinschaftsverfahren werde nach Vorliegen der Generalabrechnung neu aufgerollt werden.

Der Bw stellte klar, dass es sich um die Auslandsverwendungszulage gemäß Gehaltsgesetz handle.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte zu § 20 Abs 2 EStG vor, dass nicht nur der vom VwGH geforderte objektive Zusammenhang vorliege, sondern bei einem Teil der steuerfreien Bezüge (Kaufkraftausgleichszulage) sogar ein finaler Zusammenhang bestehe.

RZ 353 der LStR beträfen SWK und Kodex, jedoch nicht unbedingt bei jeder Berufsgruppe. Bei der restlichen Literatur handle es sich um Literatur für die Allgemeinheit, zB über Friedrich den Großen.

Der steuerliche Vertreter des Bw entgegnete darauf, dass die Fachliteratur von den Titeln her auf ein nur militärisches Interesse hinweise.

RZ 353 der LStR schränke nicht auf bestimmte Berufsgruppen ein und sei daher für alle anwendbar; insbesondere was die SWK betreffe.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass die Kernaussage der letzten Sätze in RZ 353 der LStR sei, dass auch beim Zur-Verfügung-Stehen von – vom Arbeitgeber beschaffter – Fachliteratur die vom Arbeitnehmer zusätzlich beschaffte SWK als Werbungskosten des Arbeitnehmers abgesetzt werden könne.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass hier genau zutreffe, dass der Bw die Anschaffung selbst vorgenommen habe.

Der Bw brachte vor, dass er die Fachliteratur für Tagungen des militärhistor. Forschungseinrichtung in A und für Fortbildungen für internationale Offiziere benötigt habe. Die Vorträge beträfen militärhistorische Themen und heutige Auslandseinsätze.

Der historische Bezug sei bei den Tagungen des militärhistor. Forschungseinrichtung stets in Verbindung mit aktuellen Auslandseinsätzen. Bei A aus der Luft könne man die historische Entwicklung der Stadt nach dem zweiten Weltkrieg in der Zeit des Kalten Krieges nachvollziehen.

Auf Vorhalt des Referenten, dass bei betrieblichen Einkünften die gesamte Steuerberaterrechnung als Betriebsausgaben absetzbar wäre und nicht nur die Buchhaltungskosten, entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass bei betrieblichen Einkünften diese Kosten überwiegend mit der Ermittlung der Einkünfte in Zusammenhang stünden.

Der steuerliche Vertreter des Bw schränkte das Berufungsbegehren unter Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2007 hinsichtlich des Kaufkraftunterschiedes dahingehend ein, dass davon die 0,97 € pro Tag, die vom Dienstgeber diesbezüglich vergütet worden seien, abzuziehen seien.

Das Finanzamt werfe sämtliche steuerfreien Vergütungen in einen Topf und wende darauf pauschal § 20 Abs 2 EStG an. Stattdessen sei von einer selektiven Zuordnung der jeweiligen Bezugsbestandteile auszugehen; und für die geltend gemachten Werbungskosten habe es eben keine direkt zuordenbaren Bezugsbestandteile gegeben. Die vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Bezugsbestandteile seien der Auslandsverwendungszulage bzw zu einem kleinen Teil der aliquoten Kaufkraftausgleichszulage zuzuordnen, und nicht der Auslandaufenthaltszulage.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf RZ 4854 der LStR, wonach der VwGH nur einen objektiven Zusammenhang fordere und keinen finalen.

Weiters verwies er auf RZ 313, wonach zwar unter Umständen Differenztagessätze zwischen Ausland- und Inlandsdiäten aus Vereinfachungsgründen im Schätzungswege anzusetzen seien. Im vorliegenden Fall gebe es aber eine ausbezahlte Kaufkraftausgleichszulage in bestimmter Höhe, sodass sich eine Schätzung erübrige.

Der steuerliche Vertreter entgegnete darauf, dass RZ 313 die Möglichkeit von Differenz-WK eben vorsehe. 0,97 € seien keine glaubwürdige Abdeckung des Kaufkraftunterschiedes.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass die 0,97 € eben festgesetzt seien.

Der Bw brachte vor, dass der 5%ige Zuschlag zur Auslandsverwendungszulage nicht direkt als Kaufkraftunterschied kalkuliert sei, sondern als Zuschlag zur Aufwertung der Auslandsverwendungszulage auf den Marktwert am Dienstort. Davon zu unterscheiden sei der lohnsteuerrechtliche Begriff des Kaufkraftunterschiedes, der die gesamten Kosten umfasse.

Auf Vorhalt des Referenten, dass die Lebenshaltungskosten in Ausland1 nicht unbedingt höher seien als in Österreich, entgegnete der steuerliche Vertreter des Bw, dass für die

Bundesbediensteten eben tatsächlich einerseits 35,3 € für Ausland1 und 26,4 € für Österreich festgesetzt seien.

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

Zur Ordnungsmäßigkeit des Berufungsbegehrens:

Gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO muss eine Berufung die Erklärungen beinhalten, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird und welche Änderungen beantragt werden. Nur der Spruch eines Bescheides ist der Rechtskraft fähig, weshalb sich diese Erklärungen auf den Spruch beziehen müssen. Welche Bestandteile eines Abgabenbescheides zu seinem Spruch und welche zu seiner Begründung zählen, ist abgabenverfahrensrechtlich nicht unbedingt aus der Bescheidgestaltung zu erkennen, sondern Gegenstand einer kasuistischen Rechtsprechung. Demnach ist jedenfalls Spruchbestandteil die Höhe des Einkommens, nicht jedoch die Höhe der Werbungskosten. Die gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO erforderlichen Erklärungen müssen aber nicht direkt abgegeben werden, sondern es reicht die Bestimmbarkeit des angefochtenen Spruchbestandteiles und der daran beantragten Änderung. Soweit sich das Berufungsbegehrnis auf die Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (Formulierung im angefochtenen Bescheid), bezieht, ist anhand des Rechenschemas des angefochtenen Bescheides zu erkennen, dass jeder Cent der Änderung der Werbungskosten einen Cent Änderung des Einkommens nach sich zieht. Schon deshalb sind § 250 Abs 1 lit b und c BAO erfüllt, sodass kein Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO zu erteilen war, obwohl das Berufungsbegehrnis nichts am Spruchbestandteil "Festgesetzte Einkommensteuer" zu ändern vermag, denn es reicht die Veränderung an einem einzigen Spruchbestandteil aus. Weiters kann dahingestellt bleiben, ob der Gesamtbetrag der Einkünfte Spruchbestandteil oder Bestandteil der Begründung ist.

Zu der vom Bw begehrten Absetzung von (ursprünglich) 7.867,07 €, die mit der doppelten Haushaltsführung in A zusammenhängen, wobei der Betrag in der mündlichen Berufungsverhandlung um 0,97 € pro Tag – das sind (multipliziert mit 366) 355,02 € für das gesamte Schaltjahr 2004 – reduziert wurde, somit auf 7.512,05 €:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988 sind bei "Auslandsbeamten ... die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 Gehaltsgesetz ... sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimurlaub ..." von der Einkommensteuer befreit.

Auslandsbeamte iSd § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988 sind österreichische Staatsbürger, die in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen Gebietskörperschaft stehen und ihren Dienstort im Ausland haben (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 3 Anm 34).

Der Bw war im Streitjahr Auslandsbeamter mit Dienstort in Ausland1 und die von seinem Dienstgeber als Auslandsverwendungszulage und Kaufkraftausgleichszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz (damalige Fassung) im Streitjahr ausgezahlten 46.151,52 €, das ist die Summe der ersten vier Positionen laut Berufungsschrift, wurden richtigerweise vom Arbeitgeber bei der Gehaltsabrechnung (laut Lohnzettel) und vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid als steuerfrei behandelt.

Die Steuerfreiheit (im umgangssprachlichen Sinne, das heißt einschließlich Nichtsteuerbarkeit) der laut Lohnzettel ebenfalls als steuerfrei behandelten 11.000 € (sodass sich gemeinsam mit 46.151,52 € in Summe die oa 57.151,52 € ergeben), bei denen es sich um belegmäßig abzurechnende Vorschüsse für Kaltmiete und Auslandsdienstreisen handelt, ist unstrittig, denn keine der Streitparteien verlangt eine diesbezügliche Erhöhung der Einkünfte. Dagegen besteht auch bei der Berufungserledigung kein Einwand, weil die 11.000 € in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) als nichtsteuerbare Zuflüsse für Dienstreisen (§ 26 Z 4 EStG 1988) und durchlaufende Posten für die dem Bw vom Dienstgeber im Ergebnis als Naturalleistung aufgrund der Versetzung zur Verfügung gestellte Wohnung angesehen werden können.

§ 20 Abs 2 EStG 1988 normiert zum Streitpunkt: *"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ... in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."*

Da es sich beim 'unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang' um einen unbestimmten Gesetzesbegriff handelt, sind mehrere Auslegungsvarianten möglich, die bezogen auf den vorliegenden Fall insb folgende Varianten ergäben:

- Erstens unter Betrachtung der gesamten dienstlichen Tätigkeit – für die Zeit der Tätigkeit im Ausland, was hier das gesamte Streitjahr umfasst – als Einheit, sodass sämtliche WK (inkl Pensionsbeitrag, Krankenversicherungs- und Wohnbauförderungsbeitrag betreffend alle laufenden Bezüge, dh mit Ausnahme der festen Steuersätzen unterzogenen Bezüge) als Ausgaben/Aufwendungen zur Erwerbung/Sicherung/Erhaltung der gesamten laufenden Zuflüsse vom Dienstgeber anzusehen wären. Diese gesamten laufenden Zuflüsse wären: Bruttobezüge laut Lohnzettel-Kennzahl 210; minus Kennzahl 220, dh Sonderzahlungen zu einem festen Steuersatz; minus 5,40 € zu einem festen Steuersatz laut Lohnzettel (ohne Kennzahl); plus 16.498,60 € "steuerfrei" (eigentlich: nicht steuerbar) gemäß § 26 (ohne Kennz.); diese Rechnung ergäbe 125.293,90 €

Die gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 vorzunehmende Kürzung der Werbungskosten (Nichtabzugsfähigkeit, *"soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ... in*

*unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen")* wäre wegen der Betrachtung der gesamten dienstlichen Tätigkeit als Einheit mittels Aliquotierung vorzunehmen: für den Bw einerseits ein Vorteil gegenüber der 100%igen Kürzung der WK betreffend Wohnsitz in A, zugleich aber auch ein Nachteil wegen der Ausweitung der von der teilweisen Kürzung betroffenen WK bis hin zu den Sozialversicherungsbeiträgen.

Als 'nicht steuerpflichtig' iSd § 20 Abs 2 EStG 1988 wären steuerfreie Bezugsbestandteile (516 € laut Kennzahl 215 und die in der Kennzahl 243 enthaltenen 'sonstigen steuerfreien Bezüge' iHv 57.152,20 €) sowie die nicht steuerbaren, im Lohnzettel als 'steuerfrei gemäß § 26' ausgewiesenen 16.498,60 € anzusehen; insgesamt daher 74.166,80 €, was 59,1943% von 125.293,90 € ausmachte. Daher wären 59,1943% aller Werbungskosten (für laufende Bezüge) inklusive Pensionsbeitrag und Sozialversicherung nicht abzugsfähig.

Diese (erste) Variante mit der Betrachtung der gesamten dienstlichen Tätigkeit als Einheit wurde in der Berufungsentscheidung UFS 19.5.2003, RV/3910-W/02 (UFSaktuell 2004, 345; vgl auch Findok) angewendet und darin auch dargestellt, warum bei dieser Variante die WK, die auf die mit festen Sätzen zu versteuernden Bezüge entfallen, von keiner Aliquotierung betroffen wären. Diese Entscheidung blieb ein Einzelfall und es wurde daran kritisiert, dass auch ein Teil der gesetzlichen Pensionsversicherungsbeiträge als nicht abzugsfähig verblieb, obwohl die daraus resultierende Pension zur Gänze steuerpflichtig sein würde.

Die Normierung eines derartigen Verstoßes gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden. Der im Erk des VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038, aufgezeigte Ausweg, mittels verfassungskonformer Interpretation von § 18 Abs 1 Z 2 und Abs 3 Z 2 EStG 1988 derartige Pensionsbeiträge unbeschränkt zum Sonderausgabenabzug zuzulassen (vgl auch Herzog, RdW 2006/425, 462), war jedoch einerseits dem Gesetzgeber bei der Normierung von § 20 Abs 2 EStG 1988 unbekannt – ansonsten wäre wohl eine gleichzeitige verfassungskonforme Formulierung von § 18 EStG 1988 iSd der oa verfassungskonformen Interpretation vorgenommen worden.

Andererseits würde die erste Variante die Vollziehung der Einkommensteuerveranlagung unter Einbeziehung von nichtselbständigen Einkünften in vielen Fällen verkomplizieren, was dem Gesetzgeber auch nicht zugesonnen werden soll.

Von der ersten Variante wird daher Abstand genommen.

- Zweitens ein 'unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang' unter dem Blickwinkel, dass die Versetzung des Bw ins Ausland gegenüber der Tätigkeit im Inland zugleich zwei direkte Effekte verursacht: Einerseits zusätzliche Bezüge (Auslandsverwendungs-

zulage, Kaufkraftzulage) und andererseits zusätzliche Ausgaben/Aufwendungen wegen des Wohnsitzes im Ausland: Entspricht dem angefochtenen Bescheid.

- Drittens ein ‘unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang’ nur dann, wenn die Widmung eines zusätzlichen Bezuges für eine bestimmte Ausgabenposition vorliegt:  
Dh die vom Bw vorgebrachte selektive Zuordnung.

Aus folgenden Gründen wird der zweiten Variante der Vorzug gegeben und dem Berufungsbegehren nicht gefolgt, wobei keine Bindung an die LStR 2002 besteht bzw bestünde, wenn in den LStR für die Streitfrage überhaupt eine eindeutige Aussage enthalten wäre:

- Der von VwGH 16.12.1986, 84/14/0127, Rechtssatz 2, geforderte ‘klar abgrenzbare objektive Zusammenhang’ zwischen zusätzlichen Bezügen (Auslandsverwendungs- zulage, Kaufkraftzulage) und zusätzlichen Ausgaben/Aufwendungen wegen des Wohnsitzes in A liegt vor. Die Widmung einzelner zusätzlicher Bezüge durch den Arbeitgeber ändert für Zwecke der Einkommensbesteuerung nichts daran, dass die Summe sämtlicher zusätzlicher Bezüge (57.151,52 € oder – um durchlaufende Posten zu neutralisieren – wäre wohl eher von 46.151,52 € auszugehen; vgl oben) die Summe sämtlicher zusätzlicher Ausgaben iHv 7.512,05 € übersteigt, sodass keine ungedeckten, von § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht erfassten Ausgaben verbleiben.
- Für den unmittelbaren Zusammenhang wird laut *Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 20 Anm 95* eine Verknüpfung von Ausgabe und steuerfreier Einnahme ohne Dazwischentreten einer anderen Ursache verlangt. Dies trifft für die für den Wohnsitz in A (doppelte Haushaltsführung) als WK geltend gemachten streitgegenständlichen Beträge zu, denn die zusätzlichen steuerfreien Bezüge und die zusätzlichen Ausgaben/Aufwendungen sind jeweils die direkte Folge der Versetzung des Bw ins Ausland.

An dieser Stelle ist auch klarzustellen, dass der Inhalt einzelner Arbeitsverrichtungen des Bw im Ausland, für die er WK (Fachliteratur) geltend macht, nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen steht, weil diese spezifischen Arbeitsverrichtungen nicht die unmittelbare Folge des Aufenthaltes in Ausland1 sind, sondern auch weitere Ursachen, nämlich die Themenbestimmung für die Vorträge, dazwischentreten.

- Soweit die Tätigkeit im Ausland zusätzliche Bezüge bewirkt und zugleich zusätzliche WK verursacht, wären Differenzierungen innerhalb dieser zusätzlichen Bezüge bzw innerhalb dieser zusätzlichen Werbungskosten nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) willkürlich. Sie ständen mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Widerspruch und ändern nichts am objektiven Zusammenhang.

Zum außerhalb des Berufungsbegehrens liegenden Antrag des Finanzamtes, die im angefochtenen Bescheid als WK berücksichtigten Ausgaben für Fachliteratur iHv 585,62 € zu Ungunsten des Bw mit der Berufungsentscheidung nicht mehr als WK zu berücksichtigen:

Von diesem Betrag entfallen 17,90 € (Sonderausstellung und A aus der Luft fotografiert) auf die vom Bw akzeptierte Kürzung. Weitere 49,50 € entfallen auf die Steuerliteratur, sodass 518,22 € für die strittige Fachliteratur im engeren Sinne verbleiben, worauf zunächst eingegangen wird:

Ausgaben für beruflich verwendete Literatur, deren Lektüre auch in privatem Interesse steht bzw stehen kann, befinden sich in einem Spannungsfeld zwischen einerseits dem Werbungskostengrundtatbestand iVm § 16 Abs 1 Z 7 iVm Z 8 lit a iVm § 13 EStG 1988, die für eine Absetzbarkeit – bis 400 € Anschaffungskosten eines Buches zur Gänze im Anschaffungsjahr – als Arbeitsmittel sprechen. Andererseits verbietet § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 den Abzug von Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, woraus auch das Aufteilungsverbot abgeleitet wird: Nur wenn feststeht, dass eine Literatur-Anschaffung ausschließlich oder nahezu ausschließlich (und nicht bloß überwiegend) beruflich genutzt wird, kommt ein Abzug als Werbungskosten in Betracht (*Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 20 Anm 9).

Naturgemäß ist eine Abgrenzung zwischen beruflichem und privatem Interesse von außen kaum erkennbar; oft wird auch der Steuerpflichtige selbst keine exakte Abgrenzung vornehmen können. Ein Vollzug der gegenständlichen Normen ist aber möglich: Von der Rechtsprechung wird grundsätzlich ein Abzugsverbot für Literatur angenommen, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist (*Atzmüller/Krafft*, aaO, Anm 13 "Literatur"; kritisch: *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 220 "Fachliteratur").

Die "Allgemeinheit" ist hier aus österreichischem Blickwinkel zu verstehen.

Nicht abzugsfähig sind – als für einen nicht abgegrenzten Teil der österreichischen Allgemeinheit bestimmt – die Anschaffungskosten für folgende Bücher: "Österreichische Politik" (21,80 €), "Österreicher gegen Hitler" (29 €), "Johannes Paul II – Gespräche an der Schwelle zwischen den Jahrtausenden" (14,90 €). Die andere Fachliteratur im engeren Sinne (s oben; zu militärischen, militärhistorischen und weltpolitischen Fragen inkl Religions-einfluss) wird als nahezu ausschließlich mit der Tätigkeit des Bw im Streitjahr verknüpft angesehen und ist daher absetzbar. Dem Antrag des Finanzamtes nach der Streichung der gesamten Fachliteratur aus den Werbungskosten wird daher nicht entsprochen; aus österreichischer Sicht sind Werke über Friedrich den Großen nicht von allgemeinem Interesse.

Betreffend Fachliteratur ieS ergibt sich daher eine Werbungskostenkürzung in Höhe von 65,70 € (= 21,80 + 29 + 14,90).

Zur steuerrechtlichen Literatur, wobei keine Bindung an die LStR 2002 besteht bzw bestünde, wenn in den LStR für die Streitfrage überhaupt eine eindeutige Aussage enthalten wäre:

Ausgaben betreffend die Einkünfteermittlung sind Werbungskosten, wogegen Zahlungen für Steuerberatung an berufsrechtlich befugte Personen – betreffend eine nichtabzugsfähige Personensteuer – Sonderausgaben (und keine Werbungskosten) sind; Nebenkosten wie Fahrtkosten zum Steuerberater und Ausgaben für Fachliteratur sind keine Sonderausgaben (vgl *Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 240 – 246).

Ausgaben für steuerrechtliche Fachliteratur könnten aber – abgesehen vom unmittelbaren inhaltlichen Zusammenhang der Fachliteratur mit der Berufstätigkeit – Werbungskosten darstellen, wenn diese Literatur nur (oder nahezu ausschließlich) die Einkünfteermittlung (oder eine Betriebssteuer, etwa die Umsatzsteuer bei Umsatzsteuerpflicht) betrifft: Eine gemischte Behandlung von einkünfteermittlungsbezogenen Themen und anderen steuerlichen Themen in einem Buch würde dessen Anschaffungskosten wegen des Aufteilungsverbotes zur Gänze nicht absetzbar machen.

Dafür spricht auch die Literatur zur deutschen Rechtslage, die seit 2006 hinsichtlich steuerlicher Fachliteratur mit der österreichischen übereinstimmt:

*Fuhrmann* in *Korn*, dEStG, § 9 Rz 15: Steuerberatungskosten sind grundsätzlich in Werbungskosten (§ 9 dEStG) und Sonderausgaben (§ 10 Abs 1 Z 6 dEStG bis 2005) aufzuteilen. Werbungskosten liegen vor, soweit es sich um die Einkünfteermittlung handelt.

*Kulosa* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG, § 10 Anm 221 und 225: Als "Steuerberatungskosten" iSd § 10 Abs 1 Z 6 dEStG konnten (bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2005; ab VZ 2006 ist diese Sonderausgabenposition gestrichen worden) wegen des Gesetzeswortlautes ("...beratungs..." und nicht "...berater...") auch Kosten für Steuerfachliteratur Sonderausgaben darstellen. Steuerfachliteratur, die sich auf die Einkünfteermittlung und andere steuerliche Fragen bezog, wurde vom BFH ohne Aufteilung zur Gänze als Sonderausgaben betrachtet. Hieraus wäre für die deutsche Rechtslage ab 2006 wegen des Aufteilungsverbotes auf die gänzliche Nichtabzugsfähigkeit (als Werbungskosten) zu schließen.

Das Steuersparbuch von *Müller* richtet sich insbesondere an Lohnsteuerzahler und Selbständige, somit grundsätzlich an mehr als die Hälfte aller Einwohner Österreichs. Damit wäre es wohl für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt. Im Sinne der Kritik von *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 220 "Fachliteratur" kann dem Steuersparbuch aber deswegen nicht der Charakter eines Fachbuches abgesprochen bzw ihm die zwingende Nicht-Absetzbarkeit seiner Anschaffungskosten zugeordnet werden. Vielmehr ist darauf abzustellen, dass das Steuersparbuch die nichtselbständige Arbeit des Bw nur insoweit betrifft, als es sich um die Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt. Darauf bezieht sich zwar

ein nicht unbeträchtlicher Teil des Inhaltes des Steuersparbuches, aber nicht der ganze Inhalt, der etwa auch Sonderausgaben und Themen für Selbständige abhandelt.

Die Anschaffung des Steuersparbuches führt daher bei den nichtselbständigen Einkünften des Bw zu keinen Werbungskosten.

Das SWK-Sonderheft Steuer-Check 2003/2004 von *Gierlinger/Müller* behandelt durch Übersichten und Detailwiedergaben eine Fülle von Änderungen des Steuerrechtes. Die Änderungen betreffen fast alle Bereiche des Steuerrechtes. Dementsprechend entfallen bei 436 Seiten Umfang nur wenige Seiten auf die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten): S 9 und 14 LStR 2002 – laufende Wartung, S 11 Lohnsteuer-protokoll, S 29 Studiengebühren, S 141f Budgetbegleitgesetz 2003.

Zweifellos handelt es sich bei diesem Buch um ein Fachbuch. Es betrifft aber die berufliche Tätigkeit des Bw nur in untergeordnetem Ausmaß hinsichtlich der Einkünfteermittlung. Seine Anschaffung kann daher beim Bw zu keinen Werbungskosten führen.

Die Kürzung der Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber dem angefochtenen Bescheid macht daher insgesamt 133,10 € aus (= 19,90 Steuersparbuch + 29,60 Steuer-Check + 65,70 wie oben + 17,90 wie oben), sodass von bisher 1.150,29 € an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, noch 1.017,19 € verbleiben. Aus der Kürzung der Werbungskosten ergibt sich eine entsprechende Verminderung des Negativbetrages des Einkommens, weshalb der angefochtene Bescheid abgeändert wird.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. April 2007