



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist Sekretärin der Österreichischen Außenhandelsstelle an der Österreichischen Botschaft in einem anderen Staat und bezog von ihrem Arbeitgeber neben

steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von rund S 210.000,-- jährlich eine steuerfreie Auslandseinsatzzulage in Höhe von S 406.775,- im Jahr 1998 und im Jahr 1999 in Höhe von S 433.863,-. Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen machte sie Werbungskosten für Wohnkostenbeiträge, Stromkosten und Telefongebühren im Gesamtbetrag von S 57.818,97 für 1998 und in Höhe von S 50.624,09 für 1999 geltend. Das Finanzamt wies das Begehren sowohl für 1998 als auch für 1999 mit der Begründung ab, dass die beantragten Werbungskosten mit dem Bezug der steuerfreien Auslandseinsatzzulage bei weitem abgegolten seien.

In den dagegen erhobenen Berufungen und in weiteren Beilagen brachte die Berufungswerberin vor, dass die im Bezug enthaltene Auslandsverwendungszulage lediglich zur Abdeckung von Erschwernissen in den verschiedenen Ländern, wie z. B. Klima, Umweltverschmutzung, minderer Lebensstandard im Vergleich zu Österreich, usw. diene, hätte jedoch nichts mit der Aufrechterhaltung ihres zweiten Wohnsitzes im Ausland zu tun.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit der Begründung ab, dass die durch die Auslandstätigkeit entstandenen abzugsfähigen Aufwendungen bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für den Auslandsaufenthalt gewährt wurden, gegen zurechnen seien. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher seien als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (z.B. Kosten der Wohnung am Einsatzort, Heimfahrten, Verpflegungskostenmehraufwand usw.) würden diesbezüglich keine Werbungskosten vorliegen.

In dem daraufhin von der steuerlichen Vertretung eingebrachten Vorlageantrag wurde dargelegt, dass es sich bei den beantragten Werbungskosten um beruflich veranlasste Kosten der Haushaltsbegründung außerhalb des Familienwohnsitzes handeln würde. Die Unzumutbarkeit der Wohnortverlegung ergebe sich aus der Befristung auf vier bis fünf Jahre, weil sie kurz vor der Pensionierung stehe. Es lägen die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung vor.

Erstmals im Vorlageantrag wurde das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 geltend gemacht, weil sie ca. 6 km zurücklegen müsse, um von ihrem Wohnort zum Büro zu gelangen. Die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels begründete die Berufungswerberin damit, dass für eine Mitarbeiterin der Außenhandelsstelle der österreichischen Wirtschaftskammer und somit einer Repräsentantin der Republik Österreich die Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht akzeptabel sei. Es komme ständig zu nicht

einplanbaren Verzögerungen. Zudem seien die Transportmittel stark verschmutzt und würden nicht dem westeuropäischen Standard entsprechen. Aus diesen Gründen könne sie der Verantwortung, die diese Position mit sich bringe, nicht mit Hilfe von Massenverkehrsmitteln gerecht werden.

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

Die Steuerfreiheit der von der Berufungswerberin im Zuge ihrer Auslandstätigkeit vergüteten Auslandsverwendungszulage und die Kaufkraftausgleichszulage gründet sich auf § 21 des Gehaltsgesetzes über die Bezüge von Bundesbeamten, denen eine Kaufkraftausgleichszulage gebührt, wenn die Kaufkraft der österreichischen Währung in diesem Gebiet geringer ist als im inländischen Gebiet. Die Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu, die gleichartige Zulagen von Körperschaften des öffentlichen Rechts erhalten. Unter Kaufkraft ist das Ausmaß der Güter zu verstehen, die für eine bestimmte Geldsumme gekauft werden können. Soweit die Verwendung eines Beamten im Ausland zusätzlich (besondere) Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage, die ebenfalls 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 gelten sowohl Kaufkraftausgleichszulage und Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 3 Tz 23).

Mit Schreiben vom 10.1.2001 gibt die Berufungswerberin zum Punkt Auslandsverwendungszulage bekannt, dass die Außenhandelsstellen der Wirtschaftskammer Österreich in verschiedene Zonen eingeteilt sind. Aus der Bescheinigung eines Monatsbezuges ist die Zusammensetzung des Gehalts der Berufungswerberin ersichtlich. Demnach erhält sie ein Bruttobasisgehalt, das um die Kaufkraftausgleichszulage in Höhe von 45 % erhöht wird. Die Auslandsverwendungszulage setzt sich aus der Grundzulage gem. Zone VI, dem Funktionszuschlag, und wiederum der Kaufkraftparität (Kaufkraftausgleichszulage) in Höhe von 45 % zusammen. Bis auf das Bruttobasisgehalt werden die Kaufkraftausgleichszulage und die gesamte Auslandsverwendungszulage "netto", das heißt steuerfrei, ausbezahlt.

Der Meinung der Berufungswerberin dahingehend, die im Bezug enthaltene Auslandsverwendungszulage diene lediglich zur Abdeckung von Erschwernissen in den

verschiedenen Ländern, wie z. B. Klima, Umweltverschmutzung, minderer Lebensstandard im Vergleich zu Österreich, usw., hätte jedoch nichts mit der Aufrechterhaltung ihres zweiten Wohnsitzes im Ausland zu tun, kann nicht zugestimmt werden, da die in Rede stehenden Zulagen ihren Zweck im Sinne von Aufwandsentschädigungen darin haben, bedingt durch den Auslandsaufenthalt allenfalls zusätzlich entstandene Kosten, wie beispielsweise den Wohnungsaufwand oder eine geringere Kaufkraft der österreichischen Währung im Vergleich zum Inland, abzugelten.

Sind jedoch Einkünfte von der Steuer befreit, wie das auf die Zulagen der Berufungswerberin zutrifft, so hat dies zur Folge, dass die zu ihrer Erzielung getätigten Ausgaben von steuerpflichtigen Einnahmen nicht abgezogen werden dürfen. Das ergibt sich aus § 20 Abs. 2 EStG 1988, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwändungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen.

Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff des "unmittelbar wirtschaftlichen Zusammenhanges" ist so zu verstehen, dass ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang genügt (vgl. VwGH vom 16.12.1986, 84/14/0127). Nachdem die von der Berufungswerberin als Werbungskosten beantragten Aufwändungen mit den als Aufwandsentschädigung zu verstehenden Zulagen abgedeckt werden sollen, ist von einem unmittelbar wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen, der von der Berufungswerberin auch nicht bestritten wird. Die im Vorlageantrag eingewendeten Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung können auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit den steuerfreien Einkünften nicht vorliegen. Wenn der Berufungswerberin höhere Aufwändungen erwachsen sind, als ihr mit den steuerfreien Zulagen von ihrem Arbeitgeber vergütet wurden, steht es ihr frei, diese Aufwändungen nachzuweisen und diesbezüglich Werbungskosten geltend zu machen.

Bezüglich des weiteren Antrages der Berufungswerberin auf Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales ist gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 darauf abzustellen, ob dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Nach den amtlichen Erläuterungen richtet sich die Zumutbarkeit nach der unterschiedlichen Fahrdauer mit dem Massenbeförderungsmittel einerseits und dem PKW andererseits. Der Gesetzgeber stellt diesbezüglich auf die objektive Verkehrslage und Verkehrsfrequenz ab.

Neben der Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist eine Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung und eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, z. B. weil gar kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt, bekannt (vgl. Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Band I, § 16, Tz. 104 ff).

Die Berufungswerberin begründet die Unzumutbarkeit damit, dass die Benützung von Massenverkehrsmitteln für eine Mitarbeiterin der Außenhandelsstelle der österreichischen Wirtschaftskammer und somit einer Repräsentantin der Republik Österreich nicht akzeptabel sei. Es komme ständig zu nicht einplanbaren Verzögerungen. Zudem seien die Transportmittel stark verschmutzt und würden nicht dem westeuropäischen Standard entsprechen. Aus diesen Gründen könne sie der Verantwortung, die diese Position mit sich bringe, nicht mit Hilfe von Massenverkehrsmitteln gerecht werden.

Wie oben erwähnt, stellt der Gesetzgeber mit dem Begriff der Unzumutbarkeit auf die objektiv beurteilbare Verkehrslage und Verkehrsfrequenz ab. Die von der Berufungswerberin eingewendeten Gründe für die Unzumutbarkeit liegen alle bis auf nicht einplanbare Verzögerungen der öffentlichen Verkehrsmittel, die allerdings auch in Österreich unvermutet auftreten, außerhalb einer derartigen objektiven Beurteilbarkeit, denn die Feststellung des Verschmutzungsgrades der Verkehrsmittel oder das Nichtentsprechen des westeuropäischen Standards liegt in einem weitestgehend nur subjektiv beurteilbaren Bereich und ist nicht für die Beurteilung der Unzumutbarkeit gemäß §16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 von Bedeutung. Darüber hinaus vertritt die Berufungswerberin selbst die Ansicht, dass die in ihrem Bezug enthaltenen Zulagen der Abdeckung von Erschwernissen in den verschiedenen Ländern wie z. B. Klima, Umweltverschmutzung oder minderer Lebensstandard im Vergleich zu Österreich dienen würden.

Die Berufungen waren daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 17.9.2003