



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., geb. XX.XX.19XX, A\_whft., vertreten durch B., vom 10. Dezember 2009 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 des Finanzamtes Waldviertel vom 9. November 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

### S p r u c h

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (i.d.F. Bw. genannt) bezieht als Chefinspektor der österreichischen Polizei Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Mit Wirksamkeit vom 01. Mai 2005 wurde er gemäß § 41 des Beamten-Dienstrechtsgegesetzes als Vermittlungsbeamter bei der Österreichischen Botschaft in Sofia zugewiesen. Auf Grund dieser Auslandsverwendung wurde ihm vom Dienstgeber eine Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 ausbezahlt. Diese betrug ungefähr in den Jahren 2005: € 39.020, und 2006: € 61.591. Im vorgelegten Lohnzettel des Monats Oktober 2009 ist die Auslandsverwendungszulage in Höhe von € 2.608,- zuzüglich eines Wohnungskostenzuschusses ausgewiesen. Diese Lohnbestandteile wurden vom Arbeitgeber nach § 3 Abs. 1 Ziffer 8 EstG 1988 als von der Einkommensteuer befreit behandelt.

In der Arbeitnehmererklärung für die Jahre 2005 bis 2006 beantragte der Bw. auf Grund seiner Tätigkeit im Ausland Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung

(2005: € 3.451,-; 2006: 7.710,-). Diese Ausgaben resultieren sich aus den, den steuerfreien Wohnungskostenzuschuss, übersteigenden Mietkosten sowie diverse Betriebskosten.

Am 13.10.2009 ersuchte das FA um Ergänzung betreffend der Arbeitnehmerveranlagung 2005 und 2006.

Das FA forderte die Aufklärung folgender Ergänzungspunkte: „Sie werden ersucht, die Belege für die Kosten für doppelte Haushaltsführung vorzulegen, die berufliche Veranlassung zu begründen und mitzuteilen, ob die Aufwendungen in Zusammenhang mit den, auf dem Lohnzettel ausgewiesenen, steuerfreien Bezügen stehen.“

Am 06.11.2009 ging eine Vorhaltsantwort vom steuerlichen Vertreter beim FA ein. Von diesem wurden alle aufgeforderten Belege dem FA vorgelegt. So konnte das FA am 09.11.2009 die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 durchführen. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 9.11.2009 wurden dem steuerlichen Vertreter zugesendet.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 vom 09.11.2009 wurden die beantragten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht berücksichtigt. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus: „Gem. § 20 Abs. 2 EstG 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 Kostenersetzen, die für die Auslandstätigkeit gewährt wurden, gegenzurechnen. Da die steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen Aufwendungen liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.“

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 10.12.2009 gegen die oben bezeichneten Einkommensteuerbescheide form- und fristgerecht Berufung. Er beantragte die erklärungsgemäße Berücksichtigung seiner Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten. Zudem ersuchte der Bw. um eine Fristerstreckung für die Nachreichung der Begründungsteile bis 15.01.2010.

Die dafür erforderlichen Unterlagen wurden beim Dienstgeber angefordert. Am 21.01.2010 erging eine Ergänzung zu der Berufung vom 10.12.2009 betreffend

Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 beim FA ein. Es wurden folgende Belege nachgereicht: Gehaltszettel 10/2009 (beispielhaft) und Auszug aus dem Bezügegesetz.

Zudem wurde folgende Erläuterung zu der Berufung abgegeben:

„Wie aus den vorgelegten Unterlagen (und auch aus den bisher vorgelegten Aufstellungen) ersichtlich ist, erhält mein Klient, weil ihm am ausländischen Dienstort keine Dienst- oder Naturalwohnung zugewiesen wurde, einen steuerfreien Zuschuss zu den Kosten für die Anmietung einer eigenen, nach Art, Lage, Größe und Ausstattung angemessenen Wohnung. Dieser Zuschuss beträgt seit dem Monat 02/2007 € 1.525,-. Bis dahin betrug er € 1.691.70. Bei Geltendmachung der Werbungskosten wurde dieser Zuschuss (siehe bereits aktenkundige Ausstellung) von den Kosten in Abzug gebracht und nur der Differenzbetrag geltend gemacht.“

Sämtliche anderen steuerfreien Bezüge werden in Abgeltung verschiedener Umstände (Entfernung zur Heimat, Klimatische Bedingungen, Sicherheitsrisiken etc) bezahlt und haben mit dem Aufwendungen für eine angemessene Unterkunft und deren Betriebskosten nichts zu tun, da diese auch im Falle einer Zuverfügungstellung einer Dienstwohnung in voller Höhe bezahlt werden.“

Zudem wurde am 21.01.2010 von dem steuerlichen Vertreter in der Ergänzung zu der Berufung vom 10.12.2009 folgender Antrag gestellt:

„Ich beantrage die angefochtenen Bescheide dahingehend zu berichtigen, als die Werbungskosten in jener Höhe berücksichtigt werden, mit welcher diese in den Steuererklärungen enthalten sind. Abschließend erlaube ich mir noch darauf hinzuweisen, dass meinem Klienten bekannt ist, dass die österreichische Abgabenbehörde einem Kollegen von ihm (gleiche Voraussetzungen) diese Mehrkosten die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zuerkannt hat.“

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 22.03.2010 wurde die Berufung vom 10.12.2009 gegen die Est-Bescheide 2005 und 2006 vom 09.11.2009 als unbegründet abgewiesen. In der ergänzenden Begründung legte das Finanzamt ausführlich seine Gründe für die Abweisung dar:

„Gemäß §20 Abs. 2 EstG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der Ausgabenausschluss des §20 Abs. 2 EstG 1988 kommt nicht nur dann zum Zuge, wenn die betreffenden Aufwendungen getätigt werden, um die steuerfreien Einnahmen zu

erzielen (finalen Verknüpfung), sondern vielmehr bei jedem objektiven Zusammenhang zwischen diesen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, 84/14/0127). Für den unmittelbaren Zusammenhang wird eine Verknüpfung von Ausgabe und steuerfreier Einnamen verlangt. Dies trifft für die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten zu, denn die zusätzlichen steuerfreien Bezüge und die zusätzlichen Aufwendungen sind jeweils die direkte Folge der Auslandsverwendung. Die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz stehenden Aufwendungen konnte daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“

Am 10.05.2010 teilte das FA dem Bw. mit, dass seine Berufung vom 10.12.2009 dem UFS gem. 276 Abs. 6 BAO samt dazugehöriger Verwaltungsakten zur Entscheidung übermittelt wurde. Es stützte seine Rechtsansicht auf eine Entscheidung vom UFS (RV/2946-W/06 vom 26.04.2007).

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

In Streit steht die Rechtsfrage, ob Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit des Bw., für die er eine steuerfreie Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz erhalten hat, zu berücksichtigen sind.

In den angefochtenen Bescheiden wurde die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich um nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 handle, weil sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, nämlich der Auslandszulage gemäß § 21 GehG, stünden.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 38 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Dieses Abzugsverbot ist ein Wesensmerkmal des Systems der Einkommensermittlung. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG bedeutet, dass der an sich uferlose naturwissenschaftliche Kausalzusammenhang (Ursache-Wirkung-Prinzip) durch eine rechtliche Wertentscheidung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten objektiv zu begrenzen ist (vgl. zum allgemeinen Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG, Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 151/2ff: hier wird das Kriterium der objektiven wirtschaftlichen Zurechenbarkeit als sachlicher Zusammenhang und Zusammenhang des Normzwecks beschrieben).

Kausalität ist im gegenständlichen Fall gegeben. Die Auslandstätigkeit des Bw. und die dafür erhaltenen steuerfreien Auslandszulagen gemäß § 21 GehG sind die Ursache seiner Ausgaben für Unterkunftskosten (für Strom und Gas). Die Größe steht in einem Kausalitätsverhältnis im Sinn von Ursache und Wirkung.

Es ist daher weiter zu prüfen, ob diese Ausgaben nach dem Normzweck der Steuerbefreiung und nach den Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Adäquanz den Auslandszulagen objektiv zurechenbar sind.

Der Zweck der Auslandszulagen gemäß § 21 GehG geht explizit weder aus der Norm selbst sowie der dazu ergangenen Auslandsverwendungsverordnung – AVV oder den Gesetzesmaterialien hervor und muss daher im Interpretationswege erschlossen werden. 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 Arbeitserschwernisse 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.

Typologisch betrachtet, kann es sich bei den erhöhten Ausgaben wegen einer Auslandstätigkeit um zusätzliche Werbungskosten (z.B. Repräsentationsspesen, erhöhte Ausgaben wegen des Kaufkraftunterschiedes, Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung) oder um vermehrte Kosten der privaten Lebensführung (z.B. höhere private Telefonkosten) handeln.

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.

So sind etwa Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung nicht nur dem Kinder- und Ehegattenzuschuss für die im Inland verbleibenden Angehörigen gemäß § 21d Z. 2 und 3 Gehaltsgesetz zurechenbar sondern grundsätzlich der gesamten Zulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz, soweit nicht bestimmte Einzelkosten nach ihrer tatsächlichen Höhe abgegolten werden (z.B. Wohnungskostenzuschuss für die tatsächlichen Kosten der Wohnungsmiete oder Kaufkraftausgleichszulage für den mit statistischen Methoden ermittelten Aufwand des Kaufkraftunterschiedes).

Im gegenständlichen Fall besteht der eine Zweckzusammenhang mit den Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung (der Mehrkosten für die Wohnung) und ist die Zurechnung zum Grundbetrag und zum Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage jedenfalls sachlich angemessen (UFS, 21.07.2009, RV/0792-I/07). .

Zweck dieser Zuwendung ist wohl eine Abgeltung der menschlichen Trennungsbelastung wie auch der tatsächlichen Trennungskosten (Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung). Soweit die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung den Wohnungskostenzuschuss des § 21c GehG übersteigen – was im gegenständlichen Fall zutraf – liege aber – entsprechend den vorstehenden Argumenten - der Adäquanz- und Zweckzusammenhang mit den anderen pauschalen Zulagenkomponenten des § 21ff GehG vor. Dies ist insbesondere der Grundbetrag und Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage (die insgesamt € 2.608,-- monatlich lt. LZ 9/2009 betrug).

Durch die Auslandstätigkeit verursachte Werbungskosten, die diese Zulagenkomponenten der Auslandszulage gemäß § 21 GehG überstiegen hätten, wurden vom Bw. durch den Nachweis von Belegen nicht vorgetragen.

Auf Grund dieser Überlegungen werden vom UFS in ständiger und einhelliger Spruchpraxis Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung 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 geltend gemachten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung fielen auf Grund ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der erhaltenen steuerfreien Auslandszulage gemäß § 21 GehG unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Somit war die Richtigkeit des angefochtenen Bescheides zu bestätigen und die Berufung abzuweisen.

Wien, am 23. August 2010