

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.1, vom 15. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dr. Michaela Buchsteiner, vom 19. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 (Anmerkung: neuer Sachbescheid zufolge amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens) und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Berufsoffizier, war in den Streitjahren 2002 und 2003 auf einer Planstelle der „Militärischen Verbindungsstelle Brüssel“ mit Dienstort in Adr.2 (Deutschland) dienstzugeteilt. Als ein im Ausland verwendeter Beamter (iSd Besoldungsvorschrift des § 21 Gehaltsgesetz 1956) bezog er in jedem der Streitjahre ua. eine nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Auslandsverwendungszulage (2002: 26.308,80 € und 2003: 35.944,20 €).

Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2002 (Eingangsvermerk des Finanzamtes vom 19. September 2003) machte der Bw. unter der Kennzahl 723 „Kosten für doppelte Haushaltsführung“ einen Aufwandsbetrag in Höhe von 924,07 € als Werbungskosten geltend. In einer Beilage schlüsselte der Bw. den geltend gemachten Aufwandsbetrag wie folgt auf:

*„Werbungskosten, Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten
Zweitwohnsitz Adr.2:*

<i>Miete/Monat (Juni – Dezember)</i>	773,51 €
<i>Refundierung BMLV/Monat</i>	671,50 €
<i>Differenz Miete – Refundierung</i>	102,01 €
<i>Differenz x 7:</i>	714,07 €
<i>Stromkosten/Monat 30,00 € x 7 Monate</i>	210,00 €
<i>Gesamtsumme:</i>	924,07 €
	„

Erklärungskonform erließ das Finanzamt am 2. Oktober 2003 den Einkommensteuerbescheid 2002 und berücksichtigte darin Werbungskosten in Höhe von 924,07 €.

Im Zuge der Abgabe seiner Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2003 (Erklärungseingang beim Finanzamt am 9. September 2004) beantragte der Bw. ua. die Berücksichtigung von Werbungskosten für Arbeitsmittel (637,43 €), Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (5.448,84 €) sowie sonstige Werbungskosten (132,66 €). Die geltend gemachten Aufwandsbeträge gliederte der Bw. in einer gesonderten Aufstellung im Wesentlichen in nachstehende Werbungskostenpositionen auf:

1.	Kosten doppelter Haushaltsführung	1.027,32 €
2.	Familienheimfahrten (12.420 Km x 0,356 €)	4.421,52 €
3.	Kontoführungskosten	78,16 €
4.	Kreditkarte (Jahresgeb. VISA)	54,50 €
5.	Computer (beruflicher AfA-Anteil 2003)	104,60 €
6.	Software	53,48 €
7.	Monitor und Scanner (bezahlt am 21.9.2002)	479,35 €

Das Finanzamt anerkannte bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2003 (datiert 19. Oktober 2004) einen Betrag in Höhe von 136,69 € (= Computer AfA: 104,60 € plus Software abzügl. eines 40%igen Privatanteiles: 32,09 €) als Werbungskosten. Zur Nichtberücksichtigung der übrigen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen führte das Finanzamt im Wesentlichen begründend aus, dass bei der Ermittlung der durch die Auslandstätigkeit erwachsenen Aufwendungen – welche dem Grunde nach Werbungskosten darstellen würden – die steuerfrei gewährten Kostenersätze für den Auslandseinsatz gegenzurechnen seien. Da die für die Auslandstätigkeit bezogenen steuerfreien Bezugsteile höher seien als die damit im Zusammenhang stehenden geltend gemachten Aufwendungen (zB. Kosten der Wohnung, Familienheimfahrten) würden insoweit keine als Werbungskosten anzuerkennenden Beträge verbleiben. Kontoführungskosten sowie die Jahresgebühr Visa seien der Privatsphäre zuzurechnen und würden daher keine Werbungskosten darstellen. Die Anschaffung des Monitors und Scanners erfolgte am 21.9.2002 und könne daher im Jahr 2003 zu keiner steuerlichen Berücksichtigung als Werbungskosten führen.

Entsprechend der Ergebnisse eines ergänzend abgeführten Erklärungsprüfungsverfahrens (Anmerkung: Belegvorlage erfolgte durch den Bw. am 8. Oktober 2004) zum Veranlagungsjahr 2002 erließ das Finanzamt mit Datum vom 19. Oktober 2004 einen

Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2002 vom 2. Oktober 2003 und gleichzeitig auch einen neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2002) in welchem nunmehr Werbungskosten in Höhe von 287,61 € (= Anschaffungskosten für Monitor und Scanner 479,35 abzügl. eines 40%igen Privatanteiles) zum Ansatz gelangten. Begründend führte das Finanzamt zum Abweichen vom Antragsbegehrungen des Bw. im Wesentlichen aus, dass die im Zusammenhang mit der Auslandseinsatztätigkeit vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Kosten doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten den dafür steuerfrei ausbezahlt Kostenersätze (Auslandseinsatzzulagen) gegenzurechnen seien. Da die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge zur Gänze die damit verbundenen und vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen (Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) abdecken würden, wären aus diesem Titel keine Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Schriftsätze vom 9. November 2004 er hob der Bw. fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003, je datiert mit 19. Oktober 2004, Berufung. Begründend brachte der Bw. darin im Wesentlichen vor, dass er seit Sommer 2002 an der NATO Schule in Adr.2 in Deutschland Dienst versehe. Als Berufsoffizier habe er eine Planstelle an der „Militärischen Verbindungsstelle Brüssel (MVB)“ mit Dienstort in Adr.2 inne. Für die Ausübung dieser Auslandstätigkeit seien ihm seitens des BMLV verschiedene Zulagen zuerkannt worden, die jeweils für einen bestimmten Einzelaufwand berechnet worden wären. Alle diese Zulagen seien für Aufwendungen zugestanden worden, die allerdings in keinem Zusammenhang mit seinen Familienheimfahrten stehen würden, die er nach jeweils dienstlicher Abkömmlichkeit an den Wochenenden durchgeführt habe. Eine Aufrechnung einer Auslandsverwendungs-, einer Funktions-, einer Repräsentations- oder einer Kaufkraftausgleichszulage gegen das Kilometergeld auf Grund seiner Familienheimfahrten erscheine ihm daher als zu Unrecht erfolgt. Die Auslandszulagen, die er für diverse Aufwendungen erhalten habe, seien zur Bestreitung des Mehraufwandes, welcher ihm unter anderem durch die doppelte Haushaltsführung oder durch notwendige repräsentative Aufwendungen erwachsen wäre, verausgabt worden. Bezuglich der Nichtanerkennung der Kontoführungskosten wandte der Bw. ein, dass er diverse Abrechnungen wie Miete, Stromkosten oder Telefongebühren über ein Konto in Deutschland abwickeln musste. Die Kontoführungskosten seien daher berufsnotwendig erwachsen und dem Grunde nach den Kosten der doppelten Haushaltsführung zuzurechnen. Im Übrigen ersuche er um Zusendung einer Aufschlüsselung über die ihm zuerkannten bzw. abgelehnten Aufwendungen.

Die gegenständlichen Berufungen wurden vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. Darin hielt das Finanzamt dem Bw. wiederholt vor, dass steuerfrei bezogene Auslandszulagen den durch den Auslandseinsatz erwachsenen Aufwen-

dungen (zB Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten) gegenzurechnen seien und folglich aus diesem Titel in den Streitjahren 2002 und 2003 kein Werbungskostenabzug in Betracht käme. Auch führte das Finanzamt aus, dass Kreditkartengebühren nur dann absetzbar seien, wenn diese ein (nahezu) ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsfälle eingerichtetes Konto betreffen würden.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2005 stellte der Bw. den Antrag, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Im Vorlageantrag führte der Bw. unter anderem ins Treffen, dass auf seine Argumente in den Berufungen vom Finanzamt überhaupt nicht eingegangen worden sei. Es habe für ihn den Anschein, dass mit aller Kraft der Versuch unternommen werde, ihm sein Recht auf gesetzmäßige steuerliche Abgeltung seiner Aufwendungen aufgrund des Auslandseinsatzes zu verwehren. Diese Vermutung werde für ihn dadurch bestärkt, da bei Gesprächen mit Kameraden, die ebenfalls im Ausland ihren Dienst versehen und die ebensolchen Situationen wie er ausgesetzt seien, die für diese zuständigen Finanzämter völlig konträr entschieden hätten. Die Sinn- und Rechtmäßigkeit seines Berufungsbegehrens sei auch durch ein Telefonat mit seiner zuständigen Stelle in der Personalabteilung des BMLV bestätigt worden. Gemäß § 21 Gehaltsgesetz (GehG) 1956 seien ihm Zulagen vom Dienstgeber (BMLV) zuerkannt worden, um ihm die Mehrkosten für die Aufwendungen am Dienstort im Ausland abzugelten. Genau diese Auslagen, nämlich höhere Lebenskosten, Aufwendungen für Wohnung und anfallende Nebenkosten, Ersatz von Repräsentationsauslagen und auch die Abgeltung seiner Bereitschaft zum Dienst im Ausland seien ihm durch diese steuerfreien Zulagen abgegolten worden. Wäre seine Familie mit ihm ins Ausland gezogen, hätten die Zulagen um einiges höher bemessen werden müssen. Dies sei aber nicht der Fall gewesen, weil seine Gattin in Adr.3 eine Berufstätigkeit ausgeübt habe und seine Kinder in schulischer bzw. beruflicher Ausbildung gestanden seien. Aus diesem Grunde sei er gezwungen gewesen einen beruflichen Zweitwohnsitz zu führen. Die berufsbedingte Doppelwohnsitzführung machte es notwendig regelmäßige Heimfahrten von Adr.2 nach Adr.3 durchzuführen. Bei einer Dienstzuteilung bzw. Versetzung innerhalb Österreichs würden ebenfalls Familienheimfahrten anfallen und es müssten die dadurch anfallenden Kosten als Werbungskosten steuerlich Berücksichtigung finden. Abschließend verwies der Bw. nochmals darauf, dass seines Erachtens eine steuerliche Gegenver- bzw. Aufrechnung der ihm zugestandenen Zulagen und Aufwandsentschädigungen für die Verrichtung seines Dienstes im Ausland mit den Kosten der Familienheimfahrten nicht Rechtfertigung sei.

Zur Klärung des Sachverhaltes wurden die Verfahrensparteien vom Unabhängigen Finanzsenat zur Abhaltung eines Erörterungsgesprächs geladen. In dem am 11. Juli 2006 durchgeföhrten Erörterungsgespräch wurde der Verfahrensstand unter Berücksichtigung der Sach- und

Rechtslage mit dem Bw. und der Vertreterin des Finanzamtes eingehend besprochen. Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden die Verfahrensparteien ua. nachweislich mit dem Inhalt eines Aktenvermerkes konfrontiert, den der Referent zu einem Auskunftsgespräch mit Herrn X. von der Abteilung Besoldung BmfLandesverteidigung betreffend die Auslandsbesoldungsansprüche des Bw. und dessen aktenkundigen Bezugsnachweis über den Bezugsmontag Juni 2003 geführt hat. Im besagten Aktenvermerk vom 13. Juni 2006 wurde vom Referenten folgendes festgehalten:

„Im Lohnsteuerakt des Bw. befindet sich auf Seite 11/2002 ein Bezugsnachweis für Juni 2003. Aus diesem kann entnommen werden, dass der Bw. Nebengebühren und sonstige Geldleistungen für seine Auslandsverwendung, unter verschiedenen Bezugsschlüsseln ausgewiesen, ausbezahlt erhalten hat.“

Fest steht, dass diese Auslandsverwendungszulagen steuerrechtlich unter die Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu subsumieren sind. Lt. der dem FA übermittelten Jahreslohnzettel wurde an den Bw. unter diesem Titel im Jahr 2002 ein Betrag von € 26.308,80 und im Jahr 2003 ein Betrag von € 35.944,20 ausbezahlt.

Es ergeben sich dazu jedoch allgemeine Fragen, nämlich was die einzelnen Nebengebührenschlüssel bedeuten und was mit dem jeweiligen Bezugsteil besoldungsrechtlich abgegolten wird?

Herr X. erteilte dazu folgende Auskünfte:

Bundesbedienstete haben bei Entsendung ins Ausland (zB wie gegenständlich bei einer Dienstzuteilung) für den Zeitraum der Auslandsverwendung (Dienst- u. Wohnort im Ausland), Anspruch auf Gewährung von Auslandszulagen nach § 21 GehG 1956.

Die Höhe und Art der „Auslandsverwendungszulagen“ werden in Auslandsverwendungsverordnungen (AVV) und Bundesgesetzblättern (BGBI) kundgemacht (einheitliche Bundesbesoldung – Absprache mit BKA und jeweiligen Ministerium). Nähere Angaben darüber, was mit der jeweiligen AZ abgegolten wird, müsse den diesbezüglichen Besoldungsvorschriften entnommen werden. Zum Bezugsnachweis 6/2003 des Bw. ist zu bemerken, dass der Schlüssel,

- 9452/AZ: die allgemeine Kaufkraftausgleichszulage (5% vom Inlandsbezug),
- 9443/AZ: Funktionszuschlag als „O.“, in der Verwendungsgruppe M BO 2, an der Militärvertretung in Brüssel mit Dienstort in Adr. 2 (Zone: M.),
- 9444/AZ: reiner Repräsentationskostenersatz (div. Einladungen), zwar mtl. Pauschal jedoch jährliche Belegnachweispflicht – Abrechnung,
- 9445/AZ: Kaufkraftausgleichszulage (Zonenzuschlag) gegenst. für Dienstort „M.“,
- 9450/AZ: Auslandsverwendungszulage (Sockel- od. Grundbetrag) gegenst. mit Zonenzuschlag „M.“,
- 9446/AZ: Wohnkostenzuschuss (100 % der Kaltmiete),
- 9447/AZ: Zuschuss für drei Kinder und
- 9750/AE: reine Aufwandsentschädigung (zB erh. Bekleidungsaufwand, etc.)

betrifft.

Ergänzend wies Herr X. auch darauf hin, dass wenn ein Bundesbediensteter Anspruch auf eine Auslandszulage nach § 21 GehG hat, dann ist für diesen, was die ausl. Dienstzuteilung anbelangt, die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 nicht anzuwenden.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Bw. nach der RGV weder eine „Dienstzuteilungsgebühr“ noch „Fahrtkosten für Familienbesuchs- bzw. Heimaturlaubsfahrten“, nicht steuerbar (steuerfrei) nach § 26 EStG 1988, in den Kalenderjahren 2002 und 2003 im Zusammenhang mit seinem „Auslandsaufenthalt“ ausbezahlt bekommen hat.“

Vom Referenten wurde ua. darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Judikatur der Höchstgerichte (siehe VfGH V8/04 vom 23.6.2004, VwGH 82/12/0014 vom 11.4.1983) eine

Auslandsverwendungszulage eine sogenannte „besoldungsrechtliche Einheit“ darstelle. Demnach gehe das Gehaltsgesetz 1956 von einer einzigen Auslandsverwendungszulage aus, deren Bemessung sich aus mehreren Komponenten ergibt, ohne das deshalb kumulativ gebührende Zulagen vorlägen. Die vom Referenten an den Bw. gerichtete Frage, ob er einen Nachweis darüber erbringen könne, welche Aufwendungen mit der Auslandsverwendungszulage „Bezugsschlüssel 9450“ besoldungsrechtlich abgegolten seien, vermochte dieser nur mit „nein“ zu beantworten. Zur Frage, welche Nachweise der Bw. für die Behauptung habe, dass alle nach § 21 GehG 1956 ausbezahlten Zulagenkomponenten keinen Kostenersatz für Familienheimfahrten beinhalten würden, teilte der Bw. mit, dass sich diese Überlegung daraus ergäbe, dass aus den angewiesenen Auslandsverwendungszulagen nicht entnommen werden könne, dass darin Aufwandsentschädigungen für Familienheimfahrten inkludiert seien. Im Niederschriftsprotokoll über den Verlauf des Erörterungsgespräches vom 11. Juni 2006 wurde ua. auch festgehalten, dass der Bw. sein Berufungsbegehren bezüglich des Streitjahres 2002 um die Geltendmachung von Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.100,00 € erweiterte und im Streitjahr 2003 auch die Nichtanerkennung der Kreditkartengebühr (VISA) in Höhe von 54,50 € als Werbungskosten bekämpfe. Im Übrigen hielt der Bw. seine ursprünglichen Antrags- und Berufungsbegehren zur Gänze aufrecht, wobei er ergänzend auf seine bisherige Argumentationslinie verwies ohne jedoch dafür geeignete Beweismittel vorzulegen oder anzubieten. Von der Behördenvertreterin des Finanzamtes wurde der Antrag gestellt, auch die im Zuge des Erörterungsgespräches nunmehr neu bzw. ergänzend gestellten Berufungsbegehren des Bw. (Kj. 2002: Familienheimfahrten 2.100,00 € und Kj. 2003: Kreditkartengebühr 54,50 €) als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 leg.cit.) die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder 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 fallen.

Gemäß § 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. Des weiteren dürfen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 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 § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

1) Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten:

Im gegenständlichen Berufungspunkt ist die Nichtanerkennung der vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Beträge (Kj. 2002: doppelte Haushaltsführung 924,07 €, Familienheimfahrten 2.100,00 €; Kj. 2003: doppelte Haushaltsführung 1.027,32 €, Familienheimfahrten 4.421,52 €) hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 strittig.

Unter Anwendung der Normvorschrift des § 20 Abs. 2 EStG 1988 anerkannte das Finanzamt bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 die genannten Werbungskosten deshalb nicht, da die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten durch die vom Bw. steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen (2002: 26.308,80 € und 2003: 35.944,20 €) zur Gänze abgedeckt worden waren.

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. Diese Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu, die gleichartige Zulagen von Körperschaften des öffentlichen Rechts erhalten. Soweit die Verwendung eines Beamten zusätzlich besondere Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten 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. Eine nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, dass darin keinesfalls ein Zweck erblickt werden kann, allgemeine Zulagen (wie zB geldwerte Vorteile oder Bezüge die als Impuls für die Auslandseinsatztätigkeit dienen mögen) durch den Dienstgeber steuerfrei zu stellen.

Entsprechend dem durchgeföhrten Ermittlungsverfahren und dem Akteninhalt steht unstrittig fest, dass dem Bw. auf Grund seiner Auslandsentsendung in jedem der Streitjahre eine Kaufkraftausgleichs- und Auslandsverwendungszulage (2002: 26.308,80 € und 2003: 35.944,20 €) gemäß den Bestimmungen des § 21 GehG 1956 von seinem Dienstgeber gewährt worden war und diese Bezugsteile nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei an den Bw. zur Auszahlung gelangten.

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 oder von dritter Seite abgedeckt werden würden, als Werbungskosten zum Ansatz kommen könnten. Aus diesem Grunde seien die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für doppelte Haushaltungsführung und Familienheimfahrten bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt worden waren, gegenzurechnen (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Bd. IIIA, § 16 Tz 3).

Für die Zulässigkeit der Verknüpfung von (berufsbedingten) Aufwendungen oder Ausgaben und steuerfreier Einnahmen hat der Gesetzgeber durch den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 EStG 1988 aber auch auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" abgestellt. Dieser Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, ZI. 84/14/0127).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen (zB Aufwandsentschädigungen) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates

dann gegeben, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen jedenfalls durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren Konnex stehen. Im Gegenstandsfall ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Dienstzuteilung des Bw., aus der die steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen resultieren, als kausal für die geltend gemachten Werbungskosten (Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten) anzusehen sind. Wenn also wie im vorliegend zu beurteilenden Fall gegeben, durch (pauschal) steuerfrei ausbezahlte Aufwandsentschädigungen allgemeine und besondere Kosten - bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland – abgegolten und schlussendlich auch (mit)finanziert werden, so ist weiters auch der wirtschaftliche Aspekt der angesprochenen gesetzlichen Regelung als erfüllt zu betrachten.

Folglich ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von dem Bw. geltend gemachten Werbungskosten, nämlich bei den strittigen Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten und den steuerfreien Einnahmen (pauschalen Aufwandsentschädigungen) gegeben, weshalb diese Ausgaben grundsätzlich auch zu Recht vom Finanzamt mit den bezogenen steuerfreien Einnahmen (2002: 26.308,80 € und 2003: 35.944,20 €) des Bw. in den Streitjahren 2002 und 2003 gegenverrechnet worden waren. Diese rechtliche Überlegung korrespondiert auch mit der besoldungsrechtlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 2 GehG 1956, wonach dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss, eine monatliche Auslandsverwendungszulage gebührt, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen.

Wenn der Bw. hingegen vermeint, dass zwischen den von ihm in den Streitjahren nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 bezogenen Auslandsverwendungszulagen und den von ihm geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten kein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, so ist diesem entgegenzuhalten, dass er für diese Behauptung keine konkreten Beweismittel im Zuge des Berufungsverfahrens vorzulegen vermochte. Mit diesem Einwand befindet sich der Bw. aber auch in einem Rechtsirrtum, da sich der unmittelbare Bedingungszusammenhang zwischen den in Streit stehenden Aufwendungen und den dafür steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen nach § 21 GehG 1956, wie bereits vorstehend dargelegt wurde, in einer hinreichend klar erkennbaren Beziehung beider Größen zueinander aus dem zu beurteilenden Sachverhalt ableitet.

Entsprechend des Berufungsvorbringens des Bw. gilt im vorliegenden Berufungsfall allerdings auch zu erforschen, welche Aufwandskomponenten allenfalls durch die steuerfreie Auszahlung der Auslandsverwendungszulagen durch den Dienstgeber vergütet worden waren.

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. Abrechnungszeitraum für den Ausländeraufenthaltszuschuss ist der Kalendermonat, in dem die besonderen Kosten entstanden sind.

...

(12) Die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage, der Auslandsaufenthaltszuschuss und der Folgekostenzuschuss gelten als Aufwandsentschädigung und sind vom zuständigen Bundesminister im Einvernehmen mit dem Bundesminister für öffentliche Leistung und Sport zu bemessen.“

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.

Aus der Rechtsprechung der oben angeführten Dienstrechtsjudikate leitet der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung ab, dass der Besoldungsanspruch nach § 21 GehG 1956 im Wesentlichen eine pauschalierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung darstellt, der alle Mehrkosten – also auch Aufwendungen im Zusammenhang von Familienheimfahrten – eines Beamten im Zusammenhang mit dessen Verwendung an einem ausländischen Dienstort abgelten soll.

Aber auch mit der Argumentation – ein Aufwandsersatz für Familienheimfahrten sei im § 21 GehG 1956 nicht explizit angeführt und folglich sei von seiner Dienstgeberseite auch kein steuerfreier Kostenersatz für Familienheimfahrten geleistet worden – ist für den Bw. nichts zu

gewinnen. Denn fest steht vielmehr, dass ein Anspruch auf eine Auslandsverwendungszulage nach § 21 GehG 1956 einen Kostenersatz für „Familienheimfahrten oder Heimataufenthalte“ durch die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 nicht zulässt bzw. sogar ausschließt (siehe auch §§ 25 u. 26 RGV 1955). Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass sehr wohl auch Aufwandsersatzkomponenten für Familienheimfahrten in der „pauschalen Aufwandsentschädigung“, als solche wird die in Rede stehende Auslandsverwendungszulage iSd § 21 GehG 1956 vom Unabhängigen Finanzsenat gewertet, inkludiert sind. In diesem Zusammenhang vermochte der Bw. aber auch keinen konkreten Beweis darüber zu führen welche Aufwendungen oder Kosten mit dem steuerfrei ausbezahnten Auslandsverwendungszulagenanteil (9450/AZ), Sockel- oder Grundbetrag von monatlich 575,00 € von Seiten des Dienstgebers besoldungsrechtlich abgegolten worden wären. Aber auch die „Auslandsbesoldungsrichtlinien“ des Bundesministers für öffentliche Leistung und Sport (BMöLS) vom 25.9.2000, Z 924.470/11-II/B/4/2000 sowie vom 11.12.2001, GZ 924.470/10-II/B/4/2001, welche ua. die Bemessung der Auslandsverwendungszulagen zum Inhalt haben, beinhalten keine konkrete Aussagen darüber. Im Durchführungsroundschreiben des BMöLS vom 11.12.2001 wird unter lit. B. Auslandsverwendungszulage, Pkt. II, zur Bemessung, Festsetzung und Auszahlung (§21 Abs. 3 und 4 GehG 1956) ua. hingegen darauf hingewiesen, dass die Auslandsverwendungszulage in sich eine Einheit darstellt, in einem Monatsbetrag festgesetzt wird und mit dem jeweiligen Monatsbezug im Voraus auszuzahlen ist.

Zu den strittigen Kosten der Familienheimfahrten (Kj. 2002: 2.100,00 € und Kj. 2003: 4.421,52 €) gilt aber auch anzumerken, dass nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierten betragsmäßigen Beschränkung Werbungskosten darstellen, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Fahrtaufwendungen für die Familienheimfahrten sind der Höhe nach mit der höchsten Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) begrenzt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz 1988, Kommentar, § 20 Tz 104/11).

Durch diese Limitierung der Kosten für Familienheimfahrten wäre dem Bw. dem Grunde nach für das Streitjahr 2002 ein Betrag von 1.225,00 € (= 7 Monate à 175,00 €) und für das Streitjahr 2003 ein Betrag von 2.100,00 € (= 12 Monate à 175,00 €) zuzuerkennen gewesen. Jedoch führt zweifelsohne bereits ein „fiktives“ Herauslösen des oben angesprochenen „pauschalierten Sockel- oder Grundbetrages“ von monatlich 575,00 € (9450/AZ) von der gesamten steuerfrei ausbezahnten Auslandsbesoldung, die besoldungsrechtlich in sich eine Einheit darstellt, zum Resultat, dass durch die Gegenverrechnung des angesprochenen

Auslandsverwendungszulagenanteils (9450/AZ: Kj. 2002: 4.025,00 € und Kj. 2003: 6.900,00 €) mit den begehrten Aufwendungen für Familienheimfahrten kein als Werbungskosten anzuerkennender Aufwandsbetrag in den Streitjahren 2002 und 2003 verbleiben würde.

Werden somit – wie gegenständlich in den Streitjahren 2002 und 2003 gegeben – pauschale Aufwandsentschädigungen zur Abgeltung von Aufwendungen für eine Dienstverwendung im Ausland gewährt, sind zwar diese Bezüge (Aufwandsentschädigungen) zufolge der Norm des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht steuerpflichtig, die damit pauschal abgegoltenen Aufwendungen dürfen jedoch nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Wenn das Finanzamt angesichts dieser Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 2 EStG 1988 – zu den Berufungspunkten „Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten“ betreffend der Streitjahre 2002 und 2003 – zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten den jährlich steuerfrei ausbezahlten Auslandsverwendungszulagen des Bw. gegenzurechnen seien, so kann der Unabhängige Finanzsenat in dieser Vorgangsweise bzw. Berechnungsart keine Rechtswidrigkeit erkennen. Zufolge der Gegenverrechnung der steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen je Streitjahr ergibt sich, dass die vom Bw. geltend gemachten Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten jeweils zur Gänze abgedeckt worden waren und insoweit daraus kein als Werbungskosten anzuerkennender Betrag für die Kalenderjahre 2002 und 2003 verbleibt.

Was den Hinweis des Bw. betrifft, bei Kameraden, welche diverse Kosten im Zusammenhang mit Diensteinsätzen im Ausland geltend gemacht hätten, seien sehr wohl die Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden, ist festzustellen, dass aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber Dritten niemand für sich einen Anspruch auf vergleichbares Vorgehen ableiten kann. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (vgl. VwGH 4.6.1986, 85/16/0076). Es ist daher ohne jegliche Bedeutung, ob die Abgabenbehörde etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber dem Bw. vorgegangen ist (vgl. VwGH vom 9.9.1998, 98/14/0177). Der Bw. kann daher aus dem Vorgehen von Finanzämtern in anderen Fällen für sich keine Rechte ableiten.

Die Berufungen der Streitjahre 2002 und 2003 waren daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

2) Kontoführungskosten und Kreditkartengebühr:

In diesem Berufungspunkt steht für das Jahr 2003 die Nichtanerkennung von Kontoführungskosten in Höhe von 78,16 € und eine Kreditkartengebühr (VISA) in Höhe von 54,50 € in Streit.

Wie bereits einleitend ausgeführt wurde, dürfen nach § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Laut Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20, Tz 278;

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10, besteht die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Zu den Kontoführungskosten führte der Bw. in der Berufungsschrift vom 9.11.2004 lediglich aus, dass diverse Abrechnungen wie Miete, Stromkosten oder Telefongebühren über ein Konto abzuführen seien und dass sich die Einrichtung eines Kontos in Deutschland durch die doppelte Haushaltsführung als beruflich notwendig erwiesen habe. Mit dieser allgemeinen Betrachtung hat der Bw. jedoch noch keinen Nachweis über das konkrete Ausmaß einer ausschließlichen beruflichen Bedingtheit der Kontoführungskosten erbracht. Ebenso vermochte der Bw. weder im Antrags- noch im Berufungsverfahren geeignete Beweismittel vorzulegen, die Rückschlüsse auf eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung einer Kreditkarte zugelassen hätten. In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu dem Ergebnis, dass eine ausschließliche berufliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen nicht vorliegt.

Aus dem sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ableitbaren Aufteilungsverbot (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, 30.5.2001, 96/13/0052) war das Finanzamt berechtigt, dem Bw die Anerkennung der Kontoführungskosten (78,16 €) und der Kreditkartengebühr (54,50 €) zu versagen.

Die Berufung war daher in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

28. September 2006