

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 9. September 2010 bzw. vom 29. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 2. August 2010 und vom 22. November 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), ein Heeresbeamter, war vom 28.07.2008 bis 02.02.2009 im Auslandseinsatz in X.. In diesem Zusammenhang machte er in den Jahren 2008 und 2009 Kosten für Familienheimfahrten, Tagesgelder und Nächtigungskosten als Werbungskosten geltend. Darüber hinaus wurde unter anderem die Berücksichtigung von Aufwendungen für Berufungskleidung (Berg- und Sportschuhe) und für einen Friseurbesuch beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 2. August 2010 und vom 22. November 2010 wurde den Aufwendungen für den Friseurbesuch sowie den Berg- und Sportschuhen die Anerkennung als Werbungskosten mit der Begründung verwehrt, diese Kosten seien auch dann der privaten Lebensführung zuzurechnen, wenn ein beruflicher Nutzen gegeben sei. Die Diäten, Nächtigungskosten und die Kosten für die Heimfahrten hätten deshalb nicht in Abzug

---

gebracht werden können, weil diese Kosten bereits mit der steuerfreien Auslandszulage abgegolten seien.

Die eingebrauchten Berufungen richten sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei Auslandseinsätzen sowie der Aufwendungen für Berg- und Sportschuhe. Hinsichtlich der Berg- und Sportschuhe führte der Bw. aus, er habe diese für seine berufliche Tätigkeit angeschafft. Dieses Schuhwerk diene somit nicht privaten Zwecken, sondern werde zur Ausübung der Tätigkeit als Heeresbergführer und Sportausbildner benötigt. Hinsichtlich der Heimfahrten bei Auslandseinsätzen sei anzumerken, dass diese Kosten den in anderen Bundesländern ansässigen Berufskollegen gewährt worden seien. Daher seien diese Kosten schon aus Gründen der Gleichbehandlung steuerlich zu berücksichtigen. Zudem würden die Kosten für den Auslandseinsatz für den Aufenthalt im Ausland bezahlt. Für die Heimfahrten werde kein Kostenersatz erstattet und somit könne auch kein Ersatz gegengerechnet werden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. Oktober 2010 und vom 20. Dezember 2010 wurden die Berufungen im Wesentlichen mit folgender Begründung abgewiesen:

#### 1) Sport- und Bergschuhe

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausgehend, seien nur Aufwendungen für typische Berufskleidung als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Darunter falle solche Kleidung bzw. solches Schuhwerk, das im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet sei, wodurch eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornehmlich ausscheide. Sport- und Bergschuhe seien nach ihrer objektiven Beschaffenheit nicht von solcher Kleidung zu unterscheiden, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finde, weshalb eine Anerkennung als Werbungskosten nicht in Betracht komme.

#### 2) Familienheimfahrten im Zusammenhang mit Auslandseinsätzen

Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen und dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen seien bei der Ermittlung der Werbungskosten den für den Auslandseinsatz gewährten, steuerfreien Kostenersätzen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 gegenzurechnen. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge – wie gegenständlich höher seien als die damit verbundenen abzugsfähigen Werbungskosten (zB Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten) lägen diesbezüglich keine Werbungskosten vor.

In den fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen betonte der Bw. hinsichtlich der Bergschuhe nochmals, dass diese für die Ausübung seiner Tätigkeit als Ausbildner und Bergführer notwendig seien. Die Sportschuhe würden für das Training von Orientierungsläufen benötigt und auch für die Teilnahme bei militärischen Veranstaltungen. Der Arbeitsalltag des Bw. sei geprägt von einem massiven Einsatz im alpinen Bereich, sodass er nicht auch noch privat Bergtouren unternehme.

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Heimfahrten im Zusammenhang mit Auslandseinsätzen wiederholte der Bw. sein Vorbringen, wonach die Kostenersätze für den Auslandseinsatz für den Aufenthalt im Ausland bezahlt würden und nicht als Ersatz für die Kosten der Heimfahrten.

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

#### I) Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Außer Streit steht, dass der Bw. in den Streitjahren neben seinem in Österreich zu versteuernden Gehalt als Heeresbeamter auf Grund eines Auslandsaufenthaltes eine Auslandszulage nach dem Auslandszulagen und –hilfeleistungsgesetz (AZHG), BGBI. I Nr. 66/1999 erhalten hat. Laut Lohnzettel betrug die Auslandszulage im Jahr 2008 14.463,96 € und im Jahr 2009 14.242,49 €.

Der Bw. hat nun mittels einer Bestätigung seines Arbeitgebers den Nachweis erbracht, dass ihm die für das Jahr 2008 im Rahmen seines Auslandsaufenthaltes erwachsenen und steuerlich geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 790,40 € über die Auslandszulage hinaus vom Dienstgeber nicht ersetzt wurden. Hinsichtlich der übrigen in diesem Zusammenhang unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ in den Jahren 2008 und 2009 geltend gemachten Aufwendungen (2008: Tagesgelder und Nächtigungskosten im Gesamtausmaß von 727,40 €; 2009: Tagesgelder in Höhe von 612,70 €) wurde zwar kein solcher Nachweis erbracht; mangels eines gegenteiligen Anhaltspunktes in den Akten geht der Unabhängige Finanzsenat aber davon aus, dass auch diesbezüglich keine zusätzliche Vergütung seitens des Dienstgebers erfolgt ist.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird nun die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz geteilt, wonach die strittigen Aufwendungen beruflich veranlasst und deshalb dem Grunde nach Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen. Denn einem Steuerpflichtigen, der lediglich für sechs Monate zur Dienstverrichtung ins Ausland entsendet wird, ist eine Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Dienstort ins Ausland zweifellos unzumutbar. Damit sind jedenfalls die Voraussetzungen erfüllt, die der Verwaltungsgerichtshof

---

in ständiger Judikatur für die Anerkennung der Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsamt und der Familienheimfahrten fordert (siehe dazu zB Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 200/1 ff samt der dort angeführten Rechtsprechung).

Der Bw. vertritt nun den Rechtsstandpunkt, dass eine Gegenverrechnung der ihm erwachsenen Aufwendungen aus doppelter Haushaltsführung und für Familienheimfahrten mit der erhaltenen Auslandszulage unzulässig sei.

Anspruchsgrundlage für die dem Bw. in den Streitjahren jeweils zugeflossene Auslandszulage ist das Auslandszulagen- und -hilfeleistungsgesetz (AZHG). Gemäß § 12 Abs. 2 AZHG unterliegt die Auslandszulage nicht der Einkommensteuer (Lohnsteuer). Entsprechend wird auch in § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988 festgelegt, dass die Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs. 1 des Auslandszulagengesetzes von der Einkommensteuer befreit ist. Mit dem Auslandszulagengesetz ist das nunmehrige AZHG gemeint, da das ursprünglich am 30. April 1999 mit BGBl I 1999/66 veröffentlichte Auslandszulagengesetz im Jahr 2002 in Auslandszulagen und -hilfeleistungsgesetz umbenannt wurde (BGBl I 2002/87). Soweit im EStG 1988 auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese gemäß dessen § 110 EStG 1988 in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden (siehe dazu UFS 19.04.2010, RV/0305-S/09; Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 3 Rz 104).

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte (...) Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (...) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 149). Entsprechend ist der Begriff der nicht steuerpflichtigen Einnahmen iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 als umfassender Überbegriff zu verstehen, dessen Anwendungsbereich sich nicht auf die Bestimmungen des EStG beschränkt. Bei der vom Bw. in den Streitjahren erhaltenen Auslandszulage handelt es sich somit um eine nicht steuerpflichtige Einnahme im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

In weiterer Folge ist zu klären, ob die dem Bw. im Rahmen seines Auslandsaufenthaltes erwachsenen Aufwendungen (Familienheimfahrten, Tagesgelder und Nächtigungskosten) in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den auf Basis des AZHG bezogenen, steuerfreien Einnahmen aus der Dienstverrichtung im Ausland standen.

Wie der Unabhängige Finanzsenat (siehe dazu zB UFS 19.04.2010, RV/0305-S/09; UFS 30.06.2010, RV/0808-G/07; UFS 05.06.2013, RV/0271-S/13) unter Verweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung (siehe dazu die Judikaturangaben bei Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 20

Tz 152) bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, ist Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Der erforderliche unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang iSd § 20 Abs. 2 leg. cit. ist dabei aber nicht nur im Sinn einer finalen Verknüpfung dahingehend zu verstehen, dass Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen. Vielmehr genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen – gegenständlich zwischen der gemäß § 3 Abs 1 Z 24 EStG 1988 steuerfreien Auslandszulage und den Kosten, die dem Bw. durch die Ausübung des Dienstes im Ausland erwachsen sind. Ein solcher Zusammenhang wird als gegeben erachtet, wenn die Verknüpfung dieser beiden Größen durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren, nicht durchbrochenen Konnex stehen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127).

Die Dienstzuteilung des Bw, aus welcher die steuerfrei bezogene Auslandszulage resultiert, ist deshalb als kausal für die geltend gemachten Werbungskosten anzusehen, weil dem Bw. ohne Auslandseinsatz weder die steuerfreien Bezüge zugeflossen noch die gegenständlichen Aufwendungen erwachsen wären. Da somit die Voraussetzungen für die Anwendung des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 2 EStG 1988 verfahrensgegenständlich gegeben sind, hat das Finanzamt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht die in den Jahren 2008 und 2009 geltend gemachten Aufwendungen (Familienheimfahrten, Tagesgelder und Nächtigungskosten) mit den in diesen Jahren bezogenen steuerfreien Einnahmen gegenverrechnet.

Hinsichtlich des Einwands des Bw., bei in anderen Bundesländern ansässigen Berufskollegen seien diverse, im Zusammenhang mit Diensteinsätzen im Ausland geltend gemachte Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden, ist Folgendes anzumerken: Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 4.6.1986, 85/16/0076; VwGH vom 9.9.1998, 98/14/0177) kann niemand aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber Dritten für sich einen Anspruch auf vergleichbares Vorgehen ableiten. Vielmehr erfordert der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen. Es ist daher ohne jegliche Bedeutung, ob die Abgabenbehörde etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber dem Bw. vorgegangen ist. Der Bw. kann daher aus dem Vorgehen von Finanzämtern in anderen Fällen für sich keine Rechte ableiten.

Den Berufungen war somit in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

## II) Berg- und Sportschuhe

Nach Rechtsaufassung des Bw. kommt den in den Streitjahren getätigten Aufwendungen für Berg- und Sportschuhe in Höhe von insgesamt 1.106,96 € im Jahr 2008 und in Höhe von 38,00 € im Jahr 2009 deshalb Werbungskostencharakter zu, weil er dieses Schuhwerk zur Ausübung der Tätigkeit als Heeresbergführer und Sportausbildner benötige. Die Sportschuhe seien für das Training von Orientierungsläufen erforderlich und auch für die Teilnahme bei militärischen Veranstaltungen. Eine private Verwendung dieser Schuhe sei auszuschließen, weil sein Arbeitsalltag von einem massiven Einsatz im alpinen Bereich geprägt sei, sodass er nicht auch noch privat Bergtouren unternehme.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verschiebung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe dazu zB VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; UFS 17.07.2012, RV/1433-L/10).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Dabei ist die berufliche Veranlassung umso strenger zu prüfen, je typischer ein Gegenstand zum Bereich der privaten Lebensführung gehört.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen (sog. Doppelveranlassung bzw. überlappende Veranlassung), ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche

---

Nutzung als allein erheblich anzusehen ist, sondern auf die typischerweise zu vermutende Nutzung abzustellen ist (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145). Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe dazu zB VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197; VwGH 23.04.02, 98/14/0219) ausgeführt, dass beispielsweise Aufwendungen für Arbeitsbekleidung, soweit es sich nicht um typische Berufsbekleidung handelt, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung (Zivilanzüge, Straßenanzüge, weiße Hemden, Trainingsanzüge und Sportschuhe), die vom Arbeitnehmer überdies privat verwendet werden kann, keine Werbungskosten darstellen, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung bzw. das Schuhwerk ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird. Dies gilt auch für Fälle, in denen Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungsvorschriften (z.B. für Richter) erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufsbekleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden. Als nichtabzugsfähige Bekleidung sind beispielsweise der schwarze Anzug von Orchestermitgliedern sowie Trachtenanzüge oder Dirndl in einer Dirndlstube (VwGH 05.06.2002, 99/08/0166), weiße Hemden, dunkler Anzug, Socken und Strümpfe eines Richters (VwGH 29.06.1995, 93/15/0104) sowie Trainingsanzüge und Sportschuhe eines Turnlehrers (VwGH 23.04.2002, 98/14/0219) anzuführen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 16 Rz 56, Stichwort "Kleidung").

Bei Sport- und Bergschuhen handelt es sich eindeutig um solches Schuhwerk, wie es üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet. Eine private Verwendung dieses Schuhwerks kann daher nicht glaubhaft ausgeschlossen werden. Im Sinne der obigen Ausführungen kommt diesen Aufwendungen somit kein Werbungskostencharakter zu und den Berufungen war daher auch in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. September 2013