



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 8. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 8. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der (verheiratete) Berufungswerber (Bw.), ein Heeresbeamter, verrichtete seinen Dienst vom 30. November 2004 bis 1. August 2005 im Rahmen eines Auslandseinsatzes des Österreichischen Bundesheeres im Kosovo.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung 2005 beantragte er den Abzug von Aufwendungen im Betrag von insgesamt 1.765,- € für Familienheimfahrten, die ihm während des Auslandseinsatzes im Zuge von drei Heimaturlauben erwachsen waren (Kosten für Flugtickets sowie Kilometergeld für die Fahrten zwischen Flughafen und österreichischem Wohnort) bzw. für eine Dienstreise in Österreich nach der Rückkehr aus dem Kosovo am 2. August .

Weiters begehrte der Bw. die Anschaffungskosten für einen Computer (Laptop), den er für den Auslandseinsatz erworben hatte, als Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte zu berücksichtigen.

Mit dem Hinweis auf eine vorzunehmende Gegenverrechnung der geltend gemachten Aufwendungen mit den für die Auslandstätigkeit erhaltenen, steuerfreien Kostenersätzen verwehrte das Finanzamt X. (FA) den Werbungskostenabzug im angefochtenen Bescheid.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung beharrte der Bw. mit Verweis auf das Lohnsteuerprotokoll 1999, AÖF 197/1999 auf den Abzug der geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten. Werbungskosten seien auch bei begünstigten Auslandseinkünften zu berücksichtigen, da sie sich auf die Höhe des für den Progressionsvorbehalt maßgeblichen Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs.3 EStG auswirkten.

Zum Laptop legte der Bw. eine Bestätigung seines Dienstgebers über die ausschließlich dienstliche Verwendung des Geräts vor und schränkte sein Begehren der Höhe nach auf die *jährliche Abschreibung* (3jährige Nutzungsdauer) ein.

Schließlich seien ihm noch Fahrtkosten zum Besuch seiner vermögenslosen Eltern im Pflegeheim erwachsen, die er – in Ergänzung zu den von ihm geleisteten Beiträgen zu den Pflegeheimkosten - als außergewöhnliche Belastungen geltend mache.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) erläuterte das FA das Abzugsverbot des § 20 Abs.2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) und verwies darauf, dass die vom Bw. bezogenen Auslandseinkünfte, da sie - im Gegensatz zu dem zitierten Beispielfall aus dem Lohnsteuerprotokoll 1999 - der Steuerbefreiung des § 3 Abs.1 Z.8 EStG zuzuordnen seien, auch beim Progressionsvorbehalt nach § 3 Abs.3 EStG außer Ansatz blieben. Das Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG komme daher voll zum Tragen.

Die Fahrtkosten zum Besuch der Eltern könnten mangels Außergewöhnlichkeit im Rahmen des § 34 EStG nicht berücksichtigt werden.

Der Bw. beehrte eine Entscheidung des UFS über sein Rechtsmittel.

Im Vorlageantrag hob er hervor, dass er keine steuerfreien Kostenersätze zur Abgeltung von Familienheimfahrten erhalten habe. Zudem seien seine Auslandsbezüge der Bestimmung des § 3 Abs.1 Z.22 EStG und nicht der in der BVE angeführten Z.8 leg cit zuzuordnen. Die steuerfreien Auslandsbezüge seien ihm zusätzlich zu seinem laufenden, steuerpflichtigen Gehalt zugeflossen. Weiters urgierte der Bw. den in der BVE nicht erwähnten Abzug der Abschreibung für seinen ausschließlich dienstlich veranlassten Laptop.

Die Abweisung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen bekämpfte der Bw. im Vorlageantrag nicht mehr.

Im zweitinstanzlichen Verfahren legte der Bw. zu seinen nichtselbständigen Einkünften Monatsnachweise vor, in welchen Inlands- und Auslandsbezüge getrennt und unter

Aufgliederung in die einzelnen Bezugsbestandteile dargestellt waren, erläuterte die Dienstreise vom 2. August und reichte eine Bestätigung des Dienstgebers über die Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab August 2005 nach.

Zum Computer führte er aus, dass der Ankauf während seines Auslandsaufenthalts durch seine Gattin erfolgt sei. Das Gerät *sei für die Berichtslegung, Aufzeichnungen etc im internationalen Bereich* benötigt worden, da die zur Ausstattung gehörenden, verschlüsselten Computer dafür nicht geeignet gewesen seien. Auch nach seiner Rückkehr nach Österreich habe er den Computer noch dienstlich verwendet.

In rechtlicher Hinsicht stellte der Bw. im Verfahren vor dem UFS zu den strittigen Aufwendungen für Familienheimfahrten richtig, dass er während seines Auslandseinsatzes neben dem auf Basis des Gehaltsgesetzes ausbezahlten Grundgehalt eine Auslandszulage nach § 1 Abs.1 des Auslandszulagen- und hilfeleistungsgesetzes , BGBl Nr.66/1999 (AZHG) erhalten habe. Die Auslandszulage sei primär Gehaltsbestandteil und beinhalte zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung eine pauschale Abgeltung der Ansprüche nach der Reisegebührenvorschrift 1955 (RGV), weshalb während der Dauer eines Anspruchs auf eine Auslandszulage die RGV nicht anzuwenden sei. Zur Dienstverrichtung ins Ausland sei er entsendet und nicht versetzt worden.

Da sich die RGV nur auf dienstlich veranlasste Reisebewegungen beziehe, seien Aufwendungen für Familienheimfahrten davon nie erfasst. Es sei deshalb sowohl verfehlt in der Auslandsentsendung einen Kausalzusammenhang als auch einen *sachlichen Zusammenhang (Zweckbestimmung)* zwischen seinen steuerfreien Auslandsbezügen und den geltend gemachten Aufwendungen zu sehen.

Die Steuerfreiheit der Auslandszulage resultiere aus § 12 Abs.2 AZHG und sei daher anders zu beurteilen als ein steuerfreier Kostenersatz nach § 26 EStG.

Das Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG setze eine unmittelbaren, wirtschaftlichen und klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang zwischen Aufwendungen und nicht steuerpflichtigen Einnahmen voraus. Ein solcher bestehe zwischen der nach § 1 Abs.1 AZHG zustehenden Auslandszulage und dem aus Anlass der Heimreise anfallenden Kosten nicht, weil mit der Auslandszulage keine (privat veranlassten) Fahrtkosten außerhalb der Sphäre des Dienstgebers ersetzt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Anspruchsgrundlage für die dem Bw. im Verfahrenszeitraum zugeflossene Auslandszulage ist das Auslandszulagengesetz, BGBl. I Nr. 66/1999 (AuslZG), im Verfahrenszeitraum in Geltung in der Fassung BGBl. I Nr. 130/2003 als Auslandszulagen- und –hilfeleistungsgesetz (AZHG).

§ 1 AZHG lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

- (1) Bediensteten des Bundes gebührt eine Auslandszulage für die Dauer*
- 1. ihrer Entsendung zu einem Einsatz gemäß § 1 Z 1 lit. a bis c des Bundesverfassungsgesetzes über Kooperation und Solidarität bei der Entsendung von Einheiten und Einzelpersonen in das Ausland (KSE-BVG), BGBl. I Nr. 38/1997,*
 - 2. der inländischen Vor- und Nachbereitung ihrer Entsendung zu einem Einsatz nach Z 1,...*
- (2) Auf Bedienstete, denen eine Auslandszulage auf Grund des Abs.1 Z 1 bis 3 gebührt, sind während der Dauer dieses Anspruches*
- 1. die §§ 16 bis 18, 19a bis 20b, 20d, 21, 82 bis 83, 144 und 145 des Gehaltsgesetzes 1956, BGBl. Nr. 54 (bei Vertragsbediensteten in Verbindung mit den §§ 22 Abs.1 und 22a des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86),*
 - 2. die Regelung betreffend den Freizeitausgleich gemäß § 49 BDG 1979, BGBl. Nr. 333 (bei Vertragsbediensteten in Verbindung mit § 20 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948),*
 - 3. die Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr.133,*
- nicht anzuwenden.*

Die Auslandszulage setzt sich gemäß § 2 Abs.1 AZHG aus *einem Prozentsatz des Sockelbetrages und allfälligen Zuschlägen* zusammen. Die Höhe des Sockelbetrages und der Zuschläge leitet sich aus dem Gehalt (einschließlich allfälliger Teuerungszulagen) der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V eines Beamten der Allgemeinen Verwaltung ab (§ 2 Abs.3 leg cit). Der Sockelbetrag wird gemäß § 3 Abs.1 AZHG durch die Zulagengruppe bestimmt, in die der Bedienstete auf Grund seiner tatsächlichen Verwendung im Ausland einzureihen ist. §§ 4ff AZHG listet sieben verschiedene Zuschläge auf, die bei einer Auslandsverwendung von Bundesbediensteten zusätzlich zum Sockelbetrag zur Auszahlung gelangen können. Die Formulierung des § 4 (*Als Zuschläge kommen in Betracht*) spricht für eine taxative Aufzählung.

Der Bw. erhielt nach der Aktenlage im Rahmen der Auslandszulage neben dem Sockelbetrag iSd § 2 AZHG einen Krisenzuschlag, der nach § 4 Z.3 iVm § 7 leg cit bei Einsätzen in Gebieten mit (anhaltenden, wieder aufflammenden oder ehemals) bewaffneten Konflikten gebührt. Darüber hinaus wurden weiterhin seine Bezüge (§ 3 Gehaltsgesetz 1956) – versteuert – ausgezahlt.

Der Normzweck des AZHG ergibt sich aus § 1 Abs. 2. Die Auslandszulage tritt grundsätzlich an die Stelle der meisten im Gehaltsgesetz 1956 (GehG) vorgesehenen Nebengebühren (§§ 16 bis 18, 19a bis 20b, 20d, 82 bis 83, 144 und 145 GehG), der Zulagen für im Ausland verwendete Bedienstete (§ 21 GehG), des Freizeitausgleiches für zeitliche Mehrleistungen (§ 49 Beamtendienstrechtsgesetz 1979/BDG) und der Leistungen nach der

Reisegebührenvorschrift 1955 (RGV). Die aus diesen Bestimmungen resultierenden Ansprüche werden im AZHG für den in § 1 Abs.1 umschriebenen Anwendungsbereich zusammengefasst.

Für die Dauer der Dienstverrichtung des Bw. im Rahmen des Auslandseinsatzes des Österreichischen Bundesheeres im Kosovo kommen an Stelle der in § 1 Abs.2 leg cit angeführten Normen des GehG, des BDG und der RGV ausschließlich die Bestimmungen des AZHG zur Anwendung. Soweit nicht im Rahmen der taxativ aufgelisteten Zuschläge erfasst, erfolgt die Abgeltung der Ansprüche aus den durch § 1 Abs.2 derogierten Normen pauschal im Rahmen des Sockelbetrages. Eine über den Umfang der in § 1 Abs.2 AZHG angeführten Bestimmungen hinausgehende Abgeltungswirkung des Sockelbetrages ist weder aus dem Gesetz noch aus den zugehörigen Gesetzesmaterialien abzuleiten. Ebenso wenig lässt sich daraus auf eine Einschränkung der Ansprüche aus den derogierten Bestimmungen schließen. Das Ausmaß der mit dem Sockelbetrag abgegoltenen Ansprüche ist daher im Wege der in § 1 Abs.2 genannten Bestimmungen zu erschließen, wobei aufgrund der dynamischen Verweisung in § 31 AZHG die im betroffenen Zeitraum geltende Fassung maßgeblich ist.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Bestimmungen ist der Meinung des Bw, die Auslandszulage sei primär Gehaltsbestandteil, nicht zu folgen. Tatsächlich deckt die Zulage sowohl Gehaltskomponenten (z.B. §§ 16 - 18 GehG) als auch Aufwandsersätze (z.B. §§ 20, 21g GehG, Ansprüche nach der RGV) ab.

Da die Auslandszulage als Pauschalabgeltung der zu Grunde liegenden Ansprüche konzipiert ist (für den Bereich des § 21 GehG ausdrücklich normiert in § 21g Abs.4 leg cit), stellt sie nicht auf den Einzelfall ab, sondern nimmt typisierend bestimmte Verhältnisse an.

Entsprechend kommt für die Abgeltungswirkung weder der Abgeltungshöhe einzelner Komponenten im Rahmen des Sockelbetrages Bedeutung zu, noch ist relevant, ob die berücksichtigten Parameter im Einzelfall tatsächlich zum Tragen kommen (der Krisenzuschlag steht auch ohne kriegerische Auseinandersetzung während der Zuteilungsdauer zu, der Sockelbetrag ändert sich nicht, wenn ein Beamter während seiner Zuteilung keine Sonn- und Feiertagsdienste verrichtet oder während einer langfristigen Zuteilung nie einen Heimaturlaub antritt). Diese dem Wesen einer Pauschalregelung immanente Konsequenz kann sich sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil der Auslandszulagenbezieher auswirken.

Nach dem durch das Verfahrensergebnis nicht in Frage zu stellenden Vorbringen des Bw. war er zur Dienstverrichtung im Kosovo *versendet* worden (dies entspricht auch der Diktion des § 1 Abs.1 AZHG).

Gemäß § 39b Abs.2 BDG sind auf Entsendungen des Bundesministeriums für Landesverteidigung und Sport die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden.

Die RGV in der ab 1.1.2005 geltenden Fassung des BGBl I 176/2004

(Dienstrechts-Novelle 2004) regelt die Ansprüche im Zusammenhang mit Dienstzuteilungen im Abschnitt V (§§ 22 – 24), ergänzt um Sonderbestimmungen für Dienstzuteilungen ins Ausland im Abschnitt VI (§§ 25 – 25d und § 26).

Anspruch auf Reisekostenvergütung hat ein dienstzugeteilter Beamter demnach für die An- und Rückreise zum/vom ausländischen Dienstort (§ 25 Abs.1 lit.e iVm § 2 Abs.1 lit.c RGV) und darüber hinaus ein verheirateter Beamter bei einer länger als drei Monate dauernden Dienstzuteilung nach je 90 Tagen für die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Zuteilungsort (§ 25 Abs.1 lit.e iVm § 24 RGV).

Anstelle der Zuteilungsgebühr hat ein Beamter bei einer Zuteilungsdauer in das Ausland von weniger als zwei Jahren gemäß § 26 Abs.1 Z.1 RGV Anspruch auf die in § 21a Z.1 - Z.6, § 21b und § 21c GehG geregelten Vergütungen. Die Zuteilungsgebühr umfasst die Tagesgebühr und die Nächtigungsgebühr (§ 25 Abs.1 lit.e iVm § 22 RGV).

Aus den angeführten Bestimmungen der RGV ergeben sich für das anhängige Verfahren folgende Konsequenzen:

1. Da mit der Zuteilungsgebühr keine Fahrtkostenersätze abgegolten werden, ist davon auszugehen, dass dies auch auf die, gemäß § 26 Abs.1 Z.1 RGV (idF Dienstrechts-Novelle 2004) an deren Stelle tretenden Bestimmungen des Gehaltsgesetzes zutrifft und daher auch die Auslandszulage nach dem AZHG insoweit keine Fahrtkostenersatz enthält.

Dies betrifft neben dem Grund- bzw. Sockelbetrag (§ 21a Z.1 GehG bzw. § 3 AZHG) im konkreten Fall insbesondere den Krisenzuschlag (§ 21a Z.6 GehG bzw. § 7 AZHG), mit welchem gemäß § 4 Z.3 AZHG besonderer Umstände *am Einsatzort* abgegolten werden, umfasst aber auch den Zonenzuschlag (§ 21a Z.3 GehG bzw. § 5 AZHG), der historisch die besonderen Lebensverhältnisse *im ausländischen Wohn- und Dienstort* berücksichtigt (vgl. VwGH 29.9.1999 98/12/0140).

2. Der Bw. hatte aufgrund seiner Dienstzuteilung ab 30.November 2004 nach der RGV Anspruch auf Vergütung der Fahrtkosten für je einen Familienheimfahrt ab März und Juni 2005. Diese Fahrtkosten wurden ihm, kraft Derogation der RGV durch § 1 Abs.2 AZHG, im Wege der Auslandszulage abgegolten.

Die weiteren in § 1 Abs.2 AZHG genannten Bestimmungen vermitteln keinen Anspruch auf ein Ersatz von Kosten für Fahrten zwischen inländischem Wohnort und Zuteilungsort während der Dauer einer aufrechten Dienstzuteilung im Ausland.

Aus den vorgelegten Bezugsnachweisen ist nicht ersichtlich, dass der Bw. im Rahmen seiner neben der Auslandszulage weiter bezogenen, steuerpflichtigen Bezüge Vergütungen erhalten

hat, welche der Abgeltung von Aufwendungen für Familienheimfahrten während seines Auslandseinsatzes im Kosovo zugerechnet werden könnten.

Der UFS geht daher davon aus, dass dem Bw. die beantragten Kosten seiner Familienheimfahrten über die Auslandszulage hinaus vom Dienstgeber nicht ersetzt wurden. Für die Annahme einer Abgeltung von dritter Seite bietet das Verfahrensergebnis ebenfalls keinen Anhaltspunkt.

Gemäß § 12 Abs.2 AZHG unterliegt die Auslandszulage nicht der Einkommensteuer (Lohnsteuer). Korrespondierend dazu normiert § 3 Abs.1 Z.24 EStG die Einkommensteuerbefreiung der Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs.1 Auslandszulagengesetzes, BGBl I Nr. 66/1999 (nunmehr Auslandszulagen- und -hilfeleistungsgesetz).

Eine Einbeziehung der Auslandszulage in die Berechnung des Progressionsvorbehalts nach § 3 Abs.2 EStG hat nicht zu erfolgen. Die Umrechnung auf einen Jahresbetrag beschränkt sich nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung auf steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs.1 Z.5 a – c, Z.22 lit.a und lit.b sowie Z.23. Auch § 3 Abs.3 EStG sieht eine Besteuerung der Bezüge nach dem AZHG nicht vor.

In diesem Sinne ist der Erstbehörde zuzustimmen, wenn sie die verfahrensgegenständliche Auslandszulage als „zur Gänze steuerfrei“ bezeichnet.

Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass das in der Berufung angesprochene Lohnsteuerprotokoll 1999 einen Auslegungsbehelf darstellt, der über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte oder Pflichten nicht zu begründen vermag.

Nach § 16 Abs.1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Im Rahmen der nichtselbstständigen Einkünfte sind Werbungskosten durch den Beruf veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen

- objektiv im Zusammenhang mit der nichtselbstständigen Tätigkeit stehen,
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Gemäß § 20 Abs.2 EStG 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 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (Doralt, EStG11 § 20 Tz 149). Entsprechend ist der Begriff der *nicht steuerpflichtigen Einnahmen* iSd § 20 Abs.2 EStG als umfassender Überbegriff zu verstehen, dessen Anwendungsbereich sich nicht auf die Bestimmungen des EStG beschränkt.

Bei der vom Bw im Jahr 2005 erhaltenen Auslandszulage handelt es sich nach der dargestellten Rechtslage zweifelsfrei um eine *nicht steuerpflichtige Einnahme* im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs.2 EStG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass Aufwendungen für - grundsätzlich dem Privatbereich zuzuordnende - Familienheimfahrten Werbungskostencharakter zukommt, solange dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilende Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (vgl. stellvertretend für viele VwGH 26.Juli 2007, 2006/15/0047 und 20.September 2007, 2006/14/0038).

Dass bei einer von vorne herein auf acht Monate befristeten Entsendung eines, mit einer berufstätigen Gattin verheirateten, österreichischen Beamten zur Auslandsdienstverrichtung die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienort ins Ausland unzumutbar ist, bedarf keiner weiteren Erörterung. Die vom Bw. zu tragenden Aufwendungen für die strittigen Familienheimfahrten waren daher im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur beruflich veranlasst und stellten nach der Definition des § 16 Abs.1 EStG dem Grunde nach Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte dar. Allerdings erscheinen sie nur im Umfang des § 24 RGV beruflich veranlasst. Darüber hinaus sind die dabei anfallenden Kosten der Privatsphäre des Bw. zuzuordnen und daher schon aus diesem Grund steuerlich unbeachtlich.

Vor dem Hintergrund des § 20 Abs.2 EStG blieb somit zu klären, ob die Aufwendungen mit Werbungskostencharakter in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den auf Basis des AZHG bezogenen, steuerfreien Einnahmen aus der Dienstverrichtung im Ausland standen.

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs.2 EStG ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Der erforderliche *unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang* ist dabei nicht im Sinn einer streng finalen Verknüpfung zu verstehen (Ausgaben werden getätigt, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen). Vielmehr genügt nach der Rechtsprechung ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen. Der VwGH nimmt einen

unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang an, wenn die Verknüpfung der beiden Faktoren durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren, nicht durchbrochenen Konnex stehen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127).

Ein solcher Konnex besteht zwischen einer nach § 3 Abs.1 Z.24 EStG steuerfreien Auslandseinsatzzulage und den Kosten, die durch die Ausübung des Dienstes im Ausland erwachsen, da beide durch die Entsendung ins Ausland veranlasst sind.

Die Dienstzuteilung des Bw, aus welcher die steuerfrei bezogene Auslandszulage resultiert, ist als kausal für die geltend gemachten Werbungskosten anzusehen. Ohne Auslandseinsatz wären dem Bw. weder die steuerfreien Bezüge zugeflossen noch Aufwendungen für Familienheimfahrten erwachsen. Die dargestellte Abgeltungswirkung der Auslandszulage auch für Kosten von Familienheimfahrten unterstreicht sowohl die Unmittelbarkeit als auch den wirtschaftlichen Gehalt des Konnexes.

Aufgrund der Konzeption der Auslandszulage als Pauschalabgeltung sind Werbungskosten, welche den von § 20 Abs.2 EStG geforderten Zusammenhang mit dieser Zulage aufweisen, solange vom Abzugsverbot umfasst, als sie die Höhe des Sockelbetrages (bzw. allenfalls eines entsprechenden Zuschlags) nicht überschreiten.

Wegen Unterschreitens dieser Höhe unterlagen im hier zu beurteilenden Fall die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten zur Gänze dem Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG.

Das gleiche Schicksal teilt auch der Aufwand für die Dienstreise am 2. August 2005.

Nach den vorgelegten Unterlagen (Auszug aus den Personaldaten des Dienstgebers) hatte diese der *Auslandseinsatznachbereitung* gedient und war daher gemäß § 1 Abs.1 Z.2 AZHG ebenfalls der begünstigten Auslandstätigkeit des Bw. zuzuordnen. Dessen Anspruch auf Auslandszulage endete somit erst mit dem Ende der Nachbereitung am 2. August 2005. Entsprechend hat der Bw. für die Fahrtkosten dieser zweifellos als Dienstreise zu qualifizierenden Reisebewegung keinen Kostenersatz nach der RGV erhalten.

Nach den Bestimmungen der RGV endete die Auslandsdienstzuteilung des Bw. mit der Ankunft am inländischen Flughafen (§ 25d Abs.1 RGV). Für die Kosten der Fahrt vom Dienstort im Ausland zum inländischen Dienstort bestand ein Vergütungsanspruch gemäß § 25 Abs.1 lit.e iVm § 2 Abs.1 lit.c RGV. Da Fahrtkosten für Dienstreisen im Inland nach den allgemeinen Bestimmungen der RGV zu vergüten sind (§ 2 Abs.1 iVm § 4 Z.1RGV) wurde die im Zuge der Nachbearbeitung des Auslandseinsatzes am 2. August 2005 durchgeführte Dienstreise typisierend ebenfalls mit dem Sockelbetrag der Auslandszulage abgegolten.

Für die dafür im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2005 geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit der Dienstreise vom 2. August 2005 gilt daher aus den bereits dargelegten Gründen ebenfalls das Abzugsverbot des 20 Abs.2 EStG.

Für die Fahrten zwischen der inländischen Arbeitsstätte und dem inländischen Wohnort berücksichtigte der Dienstgeber des Bw. ab August 2005 das Pendlerpauschale nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG (für Entfernungen von 40 km – 60 km), sodass für die entsprechende Teilstrecke weder auf der Heimreise am 1. August 2005 noch auf der Fahrt am 2. August 2005 ein weiterer Werbungskostenabzug in Frage kam.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die Wegstrecke vom inländischen Wohnort des Bw. zum ersten Ziel der Dienstreise am 2. August 2005 (B) lt. Routenplaner *map24* 165 km anstatt der beantragten 505 km beträgt.

Das Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG betrifft auch den Aufwand für den lt. Angaben des Bw. (vom Dienstgeber bestätigt) ausschließlich für den Einsatz im Kosovo angeschafften Computer, ohne den die *Berichtslegung* und Erledigung von *Aufzeichnungen* am ausländischen Dienstort nicht möglich gewesen wäre.

Gemäß § 20 Abs.1 GehG hat der Beamte *Anspruch auf Ersatz des Mehraufwandes, der ihm in Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes notwendigerweise entstanden ist.*

Die Bestimmung des § 20 GehG gehört ebenfalls zu den durch § 1 Abs.2 AZHG derogierten Normen, sodass typisierend von einer Abgeltung derartiger Kosten durch den Sockelbetrag des § 3 AZHG auszugehen ist. Damit kommt für die Zeit der Auslandszuteilung ebenfalls das Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG zum Tragen.

Da der Bw. trotz Aufforderung die Glaubhaftmachung einer beruflichen Verwendung des Gerätes nach der Rückkehr vom Auslandseinsatz unterließ, scheidet der Ansatz von Werbungskosten im Zusammenhang mit dem 2005 angeschafften Laptop auch für die Zeit ab August 2005 aus.

Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen waren im Verfahren vor dem UFS nicht mehr strittig. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 30.Juni 2010