

GZ. RV/0252-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Henriksen Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes St.Johann/Tamsweg/Zell am See betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenene Bescheid bleibt 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

Der Bw ist Handelsdelegierter an der Österreichischen Außenhandelsstelle in einem anderen Staat und bezog für das Jahr 1998 von seinem Arbeitgeber neben steuerpflichtigen Bezügen

eine steuerfreie Zulage aus dem Titel der Auslandstätigkeit in Höhe von S 286.456,00, welche sich aus einer Kaufkraftausgleichszulage und Auslandsverwendungszulage sowie einer Umzugsvergütung von S 88.380,26 zusammensetzt. Im Rahmen der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 machte er ua. Werbungskosten für Wohnkostenbeiträge in Höhe von ATS 45.948,80, welche er als Eigenanteil an der im Wesentlichen von der WKO als Mieter getragenen Jahresmiete für die Dienstwohnung am Dienstort an der Außenhandelsstelle zu bezahlen habe, konsumabhängige Betriebskosten in Höhe von ATS 13.167,00 sowie eine Journalistenpauschale gemäß § 17 Abs. 4 EStG in Höhe von ATS 27.000,00 geltend.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der berufungsgegenständlichen Werbungskosten mit der Begründung, dass die durch die Auslandstätigkeit entstandenen (dem Grunde nach) abzugsfähigen Aufwendungen bei Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegenzurechnen seien. Da die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge (It Lohnzettel ATS 286.456,00) höher sind als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen(zB Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten) lägen keine Werbungskosten vor. Ebensowenig wurde die Journalistenpauschale gewährt, da die vorgelegte Zeitschrift nur in Abständen von zwei Monaten erscheine.

In der Berufung wendet der Bw ein, dass mit der Auslandsverwendungszulage die erhöhten Aufwendungen im Ausland – außer den Wohnkosten und Erziehungskosten – abgegolten wären, und legt eine Bestätigung der WKO bei. Hinsichtlich der Journalistenpauschale beruft er sich auf andere Mitarbeiter von anderen Außenhandelsstellen, welchen diese Pauschale gewährt würde, und legt ein Schreiben der Außenhandelsstelle bei, wonach der Bw hauptberuflich am Bulletin der Außenhandelsstelle sowie am Monatsmagazin "IW" und an der Wocheninfo der WKO für Export und Import redaktionell mitarbeite.

Das Finanzamt wies die Berufung ab und führte aus, dass bei der Aufrechnung von durch die Auslandstätigkeit verursachten erhöhten Aufwendungen mit der erhaltenen steuerfreien Auslandsverwendungszulage keine Differenzierung vorzunehmen sei, wofür der Dienstgeber vermeint, die Auslandsverwendungszulage zu gewähren, sondern wenn mit der Auslandstätigkeit erhöhte Werbungskosten beantragt würden, seien diese unabhängig vom Rechtstitel der zu gewährenden Kosten dieser steuerfreien Auslandsverwendungszulage gegenüberzustellen. Auch die Gewährung der Journalistenpauschale wurde versagt.

Der Bw wiederholte im Vorlageantrag im Wesentlichen das Berufungsbegehrten. Im weiteren Berufungsverfahren bezog er sich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.2.1997, 95/12/0097, wonach für Beamte, die sich im Roulement befinden und jederzeit ins Inland einberufen werden können, es notwendig ist, im Inland einen Wohnsitz aufrecht zu erhalten. Die dem Roulement unterliegenden Beamten sind somit durch Wohnkosten im Ausland und Wohnkosten im Inland doppelt belastet. Der Verwaltungsgerichtshof habe daher festgestellt, dass die Mietkosten (Hotelkosten) im Ausland (mit Ausnahme der verbrauchsabhängigen Betriebskosten) einen Mehraufwand darstellten, der vom Dienstgeber abzugelten sei. Auf Grund dieses Erkenntnisses hätten daher sowohl Außenamt als auch analog die Wirtschaftskammer ihre Bestimmungen geändert. Seit 1.1.2000 würden die Wohnkosten im Ausland für Handelsdelegierte und Sachbearbeiter zur Gänze vom Arbeitgeber getragen. Der von den Arbeitnehmern zu leistende Wohnkostenbeitrag (Selbstbehalt) wäre per gleichem Datum eingestellt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Steuerfreiheit der dem Bw auf Grund seiner Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage, die Kaufkraftausgleichszulage und Umzugsvergütung gründen sich auf § 3 Abs 1 Z 8 EStG iZm § 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).

Aus der von der WKO angeforderten Aufstellung über den vom Bw seit Versetzung an die Außenhandelsstelle im Jahre 1998 bezogenen Monatsbezug geht hervor, dass der Bw neben seinem systemisierten Bruttoinlandsgehalt und Bezugszuschlag noch eine

Kaufkraftausgleichszulage in Höhe von 15 %, eine Auslandsverwendungszulage, welche sich aus der Grundzulage gem. Zone II, dem Funktionszuschlag und der Kaufkraftparität zusammensetzt, sowie eine Umzugsvergütung erhält bzw erhalten hat. Die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage und die Umzugsvergütung werden dabei "netto", das heißt steuerfrei, ausbezahlt.

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.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist nicht im Sinne einer finalen Verknüpfung zwischen Einnahmen und Ausgaben zu verstehen. Es genügt ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH vom 16.12.1986, 84/14/0127, Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS vom 17.9.2003, RV/0233-G/02), welcher im Gegenstandsfall, da die Dienstzuteilung, aus der der Bezug der berufungsgegenständlichen Zulagen resultiert, als kausal für den Wohnkostenbeitrag angesehen werden kann, zu bejahen ist. Die vom Bw referierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 21 Gehaltsgesetz betrifft nur die Berücksichtigung der Wohnkosten der dem Roulement unterliegenden Beamten (bzw analog der Bediensteten der Wirtschaftskammer) bei der Bemessung der steuerfreien Zulagen und vermag daher nichts für den Gegenstandsfall zu gewinnen, da § 20 Abs 2 EStG hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht auf die seitens des Dienstgebers vorgenommene Widmung der Zulagen zwecks Abdeckung bestimmter Kosten sondern lediglich auf einen klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang abstellt.

Grundsätzlich gilt daher, dass nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers oder von dritter Seite abgedeckt werden, Werbungskosten darstellen. Aus diesem Grunde sind die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für Wohnkostenbeiträge für eine Wohnung am Dienstort bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegenzurechnen. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (zB. Kosten der Wohnung am Einsatzort,

Familienheimfahrten), liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor (vgl.

Hofsstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Bd. IIIA, § 16 Tz 3).

Da die geltend gemachten Aufwendungen für Wohnkostenbeitrag und Mietkosten zur Gänze durch die gewährten steuerfreien Zulagen abgedeckt werden, kommt ein Werbungskostenabzug im vorliegenden Fall auf Grund des Abzugsverbots des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Betracht.

§ 17 Abs. 4 EStG 1988 in der der nachfolgenden Verordnung zugrunde liegenden Fassung bestimmte:

Ist die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, so können vom Bundesminister für Finanzen neben dem Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Der Bundesminister für Finanzen kann bei Berufsgruppen, die eindeutig von der Verordnung erfasst werden, anordnen, dass diese Durchschnittssätze vom Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ohne Vorliegen eines Bescheides über einen Freibetrag zu berücksichtigen sind.

Auf Grund des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl 1988/400, wurde verordnet (vgl Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 32/1993):

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

4. Journalisten

7,5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens 54.000 S jährlich.

...

§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). ...

...

§ 6. Diese Verordnung ist anzuwenden,

1. wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Jahresausgleich festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1992 enden,
2. wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1993.

§ 1 Journalistengesetz bestimmt:

- (1) Die Vorschriften dieses Gesetzes gelten für alle mit der Verfassung des Textes oder mit der Zeichnung von Bildern betrauten Mitarbeiter einer Zeitungsunternehmung, die mit festen Bezügen angestellt sind und diese Tätigkeit nicht bloß als Nebenbeschäftigung ausüben (Redakteure, Schriftleiter).
- (2) Die Vorschriften dieses Gesetzes gelten sinngemäß für die Mitarbeiter einer Nachrichtenagentur, einer Rundfunkunternehmung (Ton- oder Bildfunk) oder einer Filmunternehmung, die mit der Gestaltung des Textes oder mit der Herstellung von Bildern (Laufbildern) über aktuelles Tagesgeschehen betraut und mit festen Bezügen angestellt sind und diese Tätigkeit nicht bloß als Nebenbeschäftigung ausüben.

Als Journalist ist derjenige anzusehen, der, sei es für ein Zeitungsunternehmen, sei es für ein Rundfunkunternehmen, aktuelle Informationen des Tagesgeschehens sammelt und entsprechend verarbeitet, indem er sie in eine zur Weiterverbreitung geeignete Form bringt. (VwGH vom 26.9.1985, Zl. 85/14/0057). Wesentliche Aussage dieses VwGH-Judikats ist demnach, dass eine journalistische Tätigkeit dann vorliegt, wenn sie für ein Zeitungs- oder Rundfunkunternehmen gemacht wird. Das heißt, dass dieses Unternehmen ein Pressemedium ist, das von einem Verlag oder einer Fernseh- bzw. Rundfunkanstalt repräsentiert wird (vgl UFS vom 3.4.2003, RV/1233-L/02).

Als Journalisten gelten somit alle mit der Verfassung von Texten betrauten Mitarbeiter einer Zeitung, Zeitschrift oder eines Nachrichtendienstes, die mit festen Bezügen angestellt sind (Chefredakteure, andere Schriftleiter, Redakteure, andere ausschließlich journalistisch tätige Mitarbeiter, z.B. Redakteursaspiranten, nicht hingegen auch mit kommerziellen oder verlegerischen Fragen beschäftigte Personen). Unter Zeitungen und Zeitschriften sind regelmäßig (täglich, wöchentlich, vierzehntäglich, mindestens aber monatlich) erscheinende

Publikationen zu verstehen. Nachrichtendienste müssen mindestens einmal wöchentlich erscheinen. Ebenso gehören zu dieser Berufsgruppe Korrespondenten ausländischer Zeitungen, Zeitschriften, Nachrichtenagenturen, Rundfunk- und Fernsehgesellschaften, die als Journalisten beim Bundespressedienst des Bundeskanzleramtes akkreditiert sind.

Journalisten sind auch journalistische Mitarbeiter im Sinne des § 17 Abs. 3 des Rundfunkgesetzes 1974, die an der journalistischen Gestaltung von Programmen im Hörfunk und Fernsehen mitwirken, insbesondere Redakteure, Reporter, Korrespondenten und Gestalter. Ebenso gelten als Journalisten Personen, die eine gleichartige Tätigkeit bei anderen Radio- und Fernsehgesellschaften ausführen.

Nicht als Journalisten gelten u.a. Personen, die fallweise Artikel oder Kommentare in Zeitungen veröffentlichen, sowie Pressereferenten oder Pressesprecher von Unternehmen oder anderen Institutionen, und zwar auch dann, wenn für sie ein Presseausweis ausgestellt wurde, weiters Mitarbeiter in Redaktionen, die graphische oder technische Arbeiten, Schreibarbeiten oder Kanzleiarbeiten bzw. sonstige Verwaltungsarbeiten und Hilfsdienste ausführen.

Wie auf der Website der Außenhandelsstelle zu entnehmen ist, ist die Hauptaufgabe einer Außenhandelsstelle und somit eines Handelsdelegierten, österreichische Firmen bei der Erschließung neuer Märkte insbesonders betreffend Anknüpfung von Handelsbeziehungen mit dem Sitzstaat der jeweiligen Außenhandelsstelle zu unterstützen. Die Handelsdelegation Österreichs im anderen Staat vertritt die österreichische Wirtschaft und ist eines der weltweit 80 Büros der Wirtschaftskammer Österreichs aller österreichischen Unternehmen als deren Pflichtmitglieder. Der Bw ist somit keinesfalls im Sinne der obigen Rechtsausführungen ausschließlich journalistisch tätig, vielmehr stellen die angeführten Zeitschriften nur ein Medium dar, um Informationen zur Erfüllung der Hauptaufgaben der Außenhandelsstelle zu transportieren. So dient die überdies lediglich alle zwei Monate erscheinende Zeitschrift dazu, den österreichischen Unternehmen eine Plattform zu geben, um sich auf dem Markt des Außenhandelsstellenstaates zu präsentieren. Zielgruppe dieser Zeitschrift sind potentielle Handelpartner in diesem Staat. Der Bw bringt weiters vor, dass er auch am Monatsmagazin IW und der Wocheninfo redaktionell mitarbeitet. Diese nunmehr elektronisch, im Berufungsjahr allerdings noch als Printmedien erscheinende Zeitschriften liefern für jedermann insbesondere jedoch für Exportunternehmen aktuelle Informationen für die Exportwirtschaft betreffend Märkte, handels- und zollrechtliche Bestimmungen, Außenhandelsregime, Messetermine etc. Auch wenn diese Tätigkeit als journalistische im

Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 16.10.2003, 97/14/0156, worin die Berichterstattung und/oder Kommentierung von aktuellem Geschehen, und zwar nicht nur die jedermann interessierenden täglichen Ereignisse, sondern auch aktuelle Erscheinungen, die lediglich auf Fachinteresse stoßen und nur von Zeit zu Zeit auftreten, zu verstehen sind, angesehen werden kann, so wird sie vom Bw doch nicht ausschließlich im Sinne der obigen Rechtsausführungen und des § 1 Journalistengesetz ausgeübt, sondern ist vielmehr Ausfluss der weit darüber hinausgehenden Aufgaben des Bw in seiner Funktion als Handelsdelegierter. Die Anerkennung eines anteiligen Pauschbetrages scheidet jedoch schon allein deswegen aus, zumal die Verordnung aus der Definition des Begriffs Journalist heraus keine Möglichkeit vorsieht, eine einheitliche Tätigkeit in mehrere berufsbildtypische Teilbereiche zu zerlegen und diesen Teilbereichen aliquote Pauschbeträge zuzuordnen, zumal es auch kaum eindeutig feststellbar wäre, welche Teile der laufenden Bezüge ausschließlich der journalistischen Tätigkeit zuzurechnen wären (vgl Berufungsentscheidung des UFS vom 3.4.2003, RV/1162-L/02).

Da das Dienstverhältnis eines Handelsdelegierten auch andere nicht in der Verordnung angeführte Tätigkeiten umfasst, steht der Pauschbetrag nicht zu. Eine Aliquotierung bei nicht ausschließlicher Tätigkeit ist nicht möglich.

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, 24. März 2004