



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Prokurist Peter Falle, Wirtschaftskammer Wien, und Günter Benischek, Arbeiterkammer Wien, über die Berufung des Bw., vertreten durch Intax Wirtschaftstrhd GmbH, 6020 Innsbruck, Bozner Platz 4, vom 29. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 28. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., der als österreichischer Botschafter im auswärtigen Dienst tätig ist, hat am 18. September 2006 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 elektronisch eingebracht. Mit Schreiben vom 19. September 2006 wurden ergänzende Unterlagen betreffend die beantragten Werbungskosten vorgelegt.

In der Beilage "zu KZ 277, Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" wird ausgeführt, dass der Bw. laut der Amtsbescheinigung vom 3. September 2002 des Dienstgeber, die gesetzliche Verpflichtung habe, von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen. Hiefür sei die Wohnung in Wien angemietet worden. Die Kosten dafür belaufen sich im Jahr 2005, wie aus dem ebenfalls beigebrachten Kontoauszug des Vermieters ersichtlich sei, auf insgesamt Euro 18.105,19. Die von gesetzteswegen aufzuwendenden Kosten für die Wohnung dienen der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der

Tätigkeit als Botschafter in N. und werden daher als Werbungskosten geltend gemacht.

Zusätzlich wird eine Bestätigung der Dienststelle vorgelegt, dass für die Aufrechterhaltung der Mietwohnung in Wien kein Kostenersatz geleistet werde.

Das zuständige Finanzamt führte die Veranlagung durch. Der **Bescheid** über die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 erging mit Datum 2. Oktober 2006. Die beantragten Werbungskosten aus der Miete für die angeführte Wohnung wurden nicht anerkannt.

In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt, dass für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ein Mehraufwand vorliegen müsse. Der Bw. habe im Kalenderjahr 2005 steuerfreie Bezüge gem. § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iHv 71.196,20 bezogen. Da diese Zulagen und Zuschüsse gem. § 21 GG 1956 als Aufwandsentschädigungen zur Abdeckung des Mehraufwandes dienten und somit keine Kosten einer doppelten Haushaltsführung vorlägen, seien die Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Die **Berufung** gegen den angeführten Bescheid wurde innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 27. November 2006 rechtzeitig eingebracht.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Wohnungskosten im Inland.

Der Bw., der als Botschafter tätig sei, habe, laut Amtsbescheinigung vom 3. September 2002, gem. § 18 Bundesgesetz über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes – Statut, BGBl 129/1999 (in der Folge mit "Statut" bezeichnet), die gesetzliche Verpflichtung, von sich aus für den Fall der Einberufung für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen, damit seine jederzeitige Versetzung in die Zentrale in Wien gewährleistet bleibe.

Der Bw. habe eine Wohnung in Wien angemietet und die hierfür im Jahr 2001 (Anm: gemeint wohl: 2005) aufgewendeten Kosten in Höhe von insgesamt Euro 18.105,19 als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit dem Bescheid vom 2. Oktober 2006 sei die Berücksichtigung der Werbungskosten unter Hinweis auf die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 für Zulagen und Zuschüsse gem. § 21 GG 1956 versagt worden.

Die Begründung der Behörde zur Versagung des Werbungskostenabzuges ziele darauf ab, dass durch die steuerbefreiten Zulagen auch die Kosten für die Aufrechterhaltung der Wohnmöglichkeit im Inland abgegolten seien. Unter dieser Voraussetzung wären – offenbar in Anlehnung an § 20 Abs. 2 EStG – die Aufwendungen für die Wohnung nicht abzugsfähig, weil sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden.

Dass dieser Konnex nicht bestehe, werde anhand einer Aufschlüsselung der monatlichen Bruttobezüge dargelegt. Beispielhaft werde die Abrechnung für Januar 2006 vorgelegt, in der die steuerfreien Bezüge – mit der geringfügigen Veränderung von 2005 auf 2006 – dargestellt seien. Anhand dieser Monatsabrechnung sei ersichtlich, dass neben den sonstigen

Bezugsbestandteilen (wie Grundbezug, Kinderzulage, Krankenversicherung im Ausland, verrechenbarer automat. Vorschuss für Kontaktpflege) und den Kaufkraftausgleichszulagen eine automatische Auslandsverwendungszulage von Euro 3.158,40 bezogen worden sei. Diese „automatische Auslandsverwendungszulage“ sei in § 2 der VO der Bundesregierung über Kostenersätze aufgrund von Auslandsverwendungen von Beamten und Vertragsbediensteten des Bundes (AuslandsverwendungsVO – AVV) in Pauschalbeträgen festgesetzt und setze sich nach § 2 AVV aus dem Grundbetrag und allfälligen Zuschlägen zusammen. Es ergebe sich daraus, dass mit dieser Zulage die Kosten für eine Wohnmöglichkeit im Inland nicht abgedeckt werden. Die Aufwendungen für diese Wohnung stünden in keinem (schon gar nicht unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der steuerfreien Auslandsverwendungszulage.

Der Bw. beantragte die Aufhebung des Bescheides vom 2. Oktober 2006 infolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Ersatz durch einen neuen Bescheid in dem die von Gesetzes wegen aufzuwendenden Kosten für die Wohnung im Inland als Werbungskosten berücksichtigt werden. Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 29. März 2007 und 14. Mai 2007 wurden dem zuständigen Finanzamt die Berufung ergänzende Informationen und Unterlagen übermittelt.

Der Bw. beziehe im Jahr 2005, neben den steuerpflichtigen Einkünften aus dem Bundesdienst iHv brutto Euro 83.787,60, sonstige steuerfreie Bezüge iHv Euro 71.196,20.

Diese setzen sich aus der Grundzulage Zone N., Ehegatten- und Kinderzuschlag, Funktionszuschlag, Paritätszulage, Zuschlag für Öffentlichkeitsarbeit (der einen Durchlaufposten darstelle und zu belegen sei) sowie Kaufkraftzulage und Zukunftssicherung zusammen.

Für die Verwendung der Dienstwohnung in N. werde kein steuerlicher Sachbezug berücksichtigt.

Für die Benützung der Dienstwohnung (Residenz) habe der Bw. im Jahr 2005 eine Energiepauschale (Strom, Gas) iHv Euro 2.085,14 sowie einen privaten Anteil für Hauspersonal iHv Euro 2.846,30, insgesamt Euro 4.931,44, selbst getragen:

Ergänzend werde zur vorgelegten Amtsbestätigung vom 3. September 2002 angeführt, dass laut § 284 Abs. 8 des Handbuches des auswärtigen Dienstes und dem hiezu herausgegebenen Merkblatt „Versetzung ins Ausland“ für Beamte des auswärtigen Dienstes die Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland bestehe. Diese Bestimmung entspreche dem Mobilitätsprinzip für Beamte des auswärtigen Dienstes, für die es – im Gegensatz zu allen anderen Beamten der allgemeinen Verwaltung – keinen Versetzungsschutz gebe. Zur Auslegung des Begriffes „im Falle einer Einberufung“ gibt der Bw. an, dass dieser Begriff

ausschließlich dahingehend auszulegen sei, dass die frei verfügbare Wohnmöglichkeit dauernd aufrechtzuerhalten sei. Sollte diese Auslegung in Zweifel gezogen werden, werde die Beiziehung eines maßgeblichen Leiters des BMAA beantragt.

Die für die Aufrechterhaltung der Wohnung im Inland entstandenen Kosten stellten Werbungskosten dar, weil ohne Wohnmöglichkeit im Inland die Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Arbeit nicht gesichert wäre. Ein verordnungswidriges Verhalten könne durchaus zum Verlust des Postens (z.B. derzeit in N.) führen. In den steuerfreien Bezügen seien keine Vergütungen für eine Wohnung im Inland enthalten. Der Bw. habe für seine eigene Wohnmöglichkeit in N. (siehe oben) selbst Kosten zu tragen. Es gebe laut § 4 AVV wohl auch Zuschüsse zur Abdeckung von Wohnkosten, diese werden aber dem Bw. nicht gewährt.

Nach der im Zuge der **Vorlage der Berufung** an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) geäußerten Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz wären nur die vom Bw. selbst getragenen Energiekosten als Mehraufwand im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten anzuerkennen. Die Kosten für die Aufrechterhaltung der Wohnung in Wien sowie die Kosten des privaten Anteiles für Hauspersonal seien zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd § 20 EStG 1988 zu zählen.

Zur Klarstellung des Sachverhaltes richtete der UFS am 12. Oktober 2007 einen Vorhalt mit nachstehend angeführtem Inhalt an den Bw. und ersuchte ggf. ergänzende Unterlagen vorzulegen:

„Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, ist der Beschäftigungsort des Bw. N. wo ihm eine Dienstwohnung zur Verfügung steht. Daneben bestünde ein Mietverhältnis für eine Wohnung in Wien. Mit der Begründung es läge der Fall einer doppelten Haushaltsführung vor, werden die jährlichen Mieten dafür als Werbungskosten beantragt.

1) Die Betrauung des Bw. mit der Tätigkeit in N. besteht bereits seit 1999, sodass nicht mehr von einer befristeten Betrauung auszugehen ist. Eine andere Sachlage wäre mit entsprechenden Unterlagen (Dienstauftrag) nachzuweisen bzw. konkret darzulegen.

2) Wenn die Betrauung des Bw. 1999 erfolgt ist, wann erfolgte der Umzug und wurde der Familienwohnsitz nach N. verlegt?

3) Lt. Grundbuch befindet sich die Wohnung Innsbruck, im Eigentum des Bw. Wie und durch wen wird bzw. wurde diese im Zeitraum ab 1999 genutzt?

4) Wie aus einem im Akt befindlichen Fax vom 6. November 2002 an das Finanzamt I. hervorgeht, bestand seitens des Bw. (auch ?) ein Mietverhältnis an der genannten Adresse in I.. Dieses sei vor dem Jahr 2001 beendet worden. Seither hatte der Bw. „immer die Möglichkeit bei seiner Schwester A.E. unter der selben Adresse zu wohnen“. In diesem Fax

wurde weiters, abgehend vom bisher aktenkundigen Wohnsitz in I. , als „nunmehr“ (ab 2001 oder 2002?) steuerlich relevanter Wohnsitz in Österreich die Adresse in Wien angeführt.

Mit der am 7. Oktober 2002 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurden erstmals Werbungskosten aufgrund von Mietaufwendungen für den Wohnsitz in Wien beantragt. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 (und ebenso für die Folgejahre) ist ausgeführt, dass die Wohnung wegen der gesetzlichen Verpflichtung des Bw. von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen, angemietet worden sei.

5) Aufgrund der Meldedaten im Zentralen Melderegister wurde festgestellt, dass die genannte Adresse in Wien bereits seit 16.3.1993 als Hauptwohnsitz des Bw. vermerkt ist. Wann wurde die Wohnung Wien nun tatsächlich durch den Bw. angemietet? Wie und durch wen wird bzw. wurde die Wohnung in 1230 Wien ab 1993 genutzt? Es wird ersucht den Mietvertrag vorzulegen.

6) Da der Beschäftigungsort des Bw. seit 1999 N. ist und sich auch die Familie dort befindet, wird ersucht anzugeben, ob die Wohnung in 1230 Wien nach dem Umzug nach N. bewohnt wird oder wurde (wenn ja von wem) oder ob diese ungenutzt ist?

7) Zum Nachweis des Bestehens einer Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland wird in der Ergänzung zur Berufung (Schreiben vom 29.3.2007) auf die Bestimmung des § 284 des Handbuches des auswärtigen Dienstes und dem hiezu herausgegebenen Merkblatt „Versetzungen ins Ausland“ verwiesen. Es wird um Vorlage dieses Teils des Handbuches sowie des Merkblattes ersucht.

8) Im genannten Schreiben wird weiters in Punkt 4) angeführt: „Ein verordnungswidriges Verhalten kann durchaus zu einem Verlust des Postens führen.“ Auf welche Verordnung bzw. gesetzliche Grundlage bezieht sich diese Ausführung? Gibt es diesbezügliche Präzedenzfälle, wenn ja welche?

9) In der Berufungsschrift wird auch auf § 18 des Statuts verwiesen.

In diesem Zusammenhang erscheint ebenfalls die Bestimmung des § 16 Abs. 4 Statut wesentlich. Gem. § 16 Abs. 4 leg cit ist unter Einberufung die Versetzung des Bediensteten vom Ausland ins Inland zu verstehen. Für diesen Fall sind in der jeweiligen Anordnung der Zeitpunkt des Dienstantrittes sowie eine angemessene Übersiedlungsfrist einzuräumen. Eine diesbezügliche Frist von weniger als 2 Wochen darf nur im Falle einer Evakuierung oder Ausweisung oder mit Zustimmung des Betroffenen verfügt werden.

§ 18 Abs. 3 leg cit bestimmt, dass der Bedienstete im Falle der Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen hat. In den Materialien zu dieser Bestimmung ist weiters ausgeführt, dass der Bedienstete auch im Falle einer überraschend notwendigen Einberufung in der Lage sein müsse unverzüglich seinen Dienst im Inland anzutreten. Demnach trifft die Verpflichtung zur Schaffung einer Wohnmöglichkeit im Inland den Bediensteten im Fall der konkreten Einberufung.

In den genannten Bestimmungen finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bedienstete während der gesamten Zeit des (mitunter auch langjährigen) Auslandseinsatzes über eine Wohnmöglichkeit im Inland verfügen „muss“ und ggf bei Zuwiderhandeln mit der Sanktion des Verlustes des Postens zu rechnen sei.

Die diesbezüglich im Berufungsverfahren vorgebrachte anderslautende Ansicht wäre durch substantiierte Vorbringen, wie z.B. Nennung der konkreten Gesetzesstelle, Nennung eventueller Präzedenzfälle etc., nachzuweisen."

Die Beantwortung des Vorhaltes und Vorlage diverser Unterlagen erfolgte mit Schreiben vom 28. November 2007. Zusammengefasst wurde darin vorgebracht:

zu 1) Laut Schreiben des BMAA vom 23. Juli 1999 und der zusätzlichen Stellungnahme des Bw. vom 21. November 2007 erfolgte die Betrauung mit der Aufgabe in N. Ende August 1999. Die Verwendung an dieser Dienststelle sollte voraussichtlich nach vier Jahren enden. Zwischenzeitig sei der Bw. ersucht worden seine Funktion in N. beizubehalten; zuletzt sei ein Ersuchen um weitere Ausübung der Funktion bis voraussichtlich November 2008 erfolgt. Es zeige sich daraus, dass die Verwendung des Bw. jeweils nur befristet erfolgt sei, wobei im konkreten Fall nicht vorhersehbar mehrere Betrauungen aufeinander folgten. Zum Begriff der befristeten Betrauung wird auch auf das Mobilitätsprinzip im auswärtigen Dienst und den nicht gegebenen Versetzungsschutz und damit im Zusammenhang auf die jederzeitige Abberufungs- oder Versetzungsmöglichkeit verwiesen. Es könnten somit für den Bw. unvorhergesehen mehrere befristete Betrauungen im Ausland aufeinander folgen oder aber während einer laufenden Betrauung eine Einberufung ins Inland erfolgen.

zu 2) Der Bw. sei im August 1999 mit Frau und Sohn an den Dienstort N. übersiedelt und wohne seither in der ihm dort zugeteilten Dienstwohnung.

zu 3) Der Bw. sei seit 1989 ideeller Miteigentümer der Liegenschaft Innsbruck. Die Wohnungen seien an Dritte vermietet.

zu 4) Der Bw. habe bei Besuchen in I. die Möglichkeit bei seiner Schwester zu wohnen. Es handle sich aber immer nur um ein paar Tage. Aufgrund der geringen Größe der Wohnung sei dort für seine Gattin und den Sohn kein Platz. Infolge der Miteigentümerschaft an der Liegenschaft in I. sei der Bw. einkommensteuerlich beim Finanzamt in I. erfasst gewesen. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2001 sei die Abtretung an das nunmehrige Finanzamt in Wien erfolgt. Der Bw. habe über die Wohnung in Wien bereits seit 1993 verfügt, jedoch sei erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2001 die Information erfolgt, dass die Aufrechterhaltung der Wohnmöglichkeit in Wien gesetzlich verpflichtend sei. Da die Veranlagungen für die Jahre 1999 und 2000 bereits rechtskräftig waren, konnten für diese beiden Jahre keine Werbungskosten beantragt werden.

zu 5 und 6) Es sei richtig, dass der Bw. und seine Familie seit dem Jahr 1993 (s. Mietvertrag), seit der Rückkehr aus D., den Hauptwohnsitz in Wien habe. In N. verfüge der Bw. über eine dienstlich zur Verfügung gestellte Wohnung. Die Wohnung in Wien sei ab dem Jahr 1993 ausschließlich durch den Bw. und seine Familie genutzt worden. Bei deren Abwesenheit stehe die Wohnung leer und werde weder entgeltlich noch unentgeltlich anderen Personen zur Verfügung gestellt. Der Bw. habe sich im Sinne der Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit seit 1993 durchgehend die Möglichkeit bewahrt, im Falle einer Dienstverpflichtung in der Zentrale sofort eine vom Außenministerium erreichbare Wohnmöglichkeit zur Verfügung zu haben. Ohne diese Verpflichtung und mit gegebener Sicherheit, dass bei einer Einberufung ins Inland eine längere Übersiedlungszeit gewährt werde, hätte der Bw. – nach den Erfahrungen des täglichen Lebens – mit Sicherheit eine Vermietung bzw. Aufgabe der Wohnung in 1230 Wien angestrebt. Dadurch hätte sich der Bw. jährlich rund € 18.000,00 erspart, was in etwa einem Drittel seines jährlichen Nettoeinkommens entspräche.

zu 7) Hinsichtlich der Verpflichtung zur Beibehaltung der Wohnmöglichkeit im Inland führte der Bw. nochmals im Detail aus:

- relevanter Teil der Amtsbestätigung vom 3.9.2002 – *„Nach § 5 BDG hat der Beamte seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er bei Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben nicht beeinträchtigt wird. Unbeschadet dieser gesetzlichen Pflicht, am ausländischen Dienstort zu wohnen, haben Bedienstete des auswärtigen Dienstes gem. § 18 BG über Aufgaben und Organisation des Auswärtigen Dienstes-Statut, BGBl I 129/1999, zusätzlich die gesetzliche Verpflichtung, von sich aus im Falle einer Einberufung auch für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen, damit ihre jederzeitige Versetzbarkeit in die Zentrale des BM für Auswärtige Angelegenheiten in Wien gewährleistet bleibt.“*

- relevanter Teil des Merkblattes „Versetzungen ins Ausland“ – *„Wohnung im Inland. Gem. dem geltenden Melderecht wäre bei Aufgabe der bisher genutzten Unterkunft in Österreich eine Abmeldung erforderlich. Den ins Ausland versetzten Bediensteten wird aber die Beibehaltung der Inlandswohnung auch während der Auslandsverwendung empfohlen. ... Falls ein Mietverhältnis vom Eigentümer der Wohnung während des Auslandsaufenthaltes des/der Bediensteten mit der Begründung des fehlenden Wohnbedarfs gekündigt wird, stellt die Abteilung VI.1 auf Antrag eine Amtsbestätigung betreffend die Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland aus.“*

- relevanter Teil des § 284 Abs 8 Handbuch des Auswärtigen Dienstes – *„Da sich die Notwendigkeit zur Rückkehr nach Österreich sowohl aus dienstlichen Gründen (...), als auch auf Grund familiärer Umstände manchmal auch kurzfristig ergeben kann, wird allen*

entsandten Bediensteten nachdrücklich empfohlen Vorsorge für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu treffen, ... (vgl. § 55 BDG).“

Im Sinne dieser Ausführungen sei es für den Bw. bereits von Beginn seiner Auslandstätigkeit an klar gewesen, dass er während der gesamten Dauer über eine Wohnmöglichkeit im Inland zu verfügen hatte.

Zu 8) Präzedenzfälle zur Thematik „verordnungswidriges Verhalten – ggf. Verlust des Postens“ könnten nicht genannt werden. Aufgrund der dienstrechtlichen Verschwiegenheitspflicht werden hierüber keine Auskünfte erteilt.

zu 9) Im Bezug auf die Bestimmung des § 16 Statut vermeint der Bw., dass das Gesetz für den normalen Fall der Versetzung vom Inland in das Ausland eine generelle Übersiedlungsfrist von mindestens zwei Monaten einräume, dass diese Frist aber immer wieder unterschritten werde, wie dies auch in seinem Fall erfolgt sei. Für die Einberufung (Versetzung vom Ausland in das Inland) werde ebenfalls eine angemessene Übersiedlungsfrist, aber nur von zwei Wochen eingeräumt. Diese kürzere Frist korrespondiere mit der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut, wonach „Bedienstete ... im Falle ihrer Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen haben“. Diese verkürzte Frist könne nur die Bedeutung haben, dass der Auslandsbeamte für die Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen habe um jederzeit im Falle einer Einberufung über eine solche verfügen zu können. Es widerspreche dieser Gesetzesbestimmung, wenn innerhalb einer so kurzen Frist von vierzehn Tagen eine angemessene Wohnmöglichkeit im Inland erst gesucht, adaptiert, die Einrichtung besorgt und die Übersiedlung durchgeführt werden sollte. Nur in der ständigen Aufrechterhaltung der Wohnmöglichkeit im Inland könne die Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut richtig verstanden werden. Dies stehe auch im Einklang mit den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1852 der Beilagen zu den stenograph. Protokollen des NR XX. GP).

Zur Wohnung in N. wird ausgeführt, dass die Republik Österreich eine Residenz mit einer Gesamtnutzfläche von 459 m² zur Verfügung stelle. Der private Anteil betrage 93 m².

Abschließend werde auf die Lohnsteuerrichtlinien betreffend doppelte Haushaltsführung und Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (Rz. 341, 345) sowie die Judikatur des VwGH (26.11.1996, 95/14/0124 und 3.3.1992, 88/14/0081) verwiesen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2001, 2000/14/0202 seien Ausgaben eines Diplomaten für beruflich veranlasste Repräsentationen bei Übersteigen der Repräsentationszulage Werbungskosten. Die Ausgaben erfolgten nämlich in Erfüllung seiner Dienstpflichten. Analog dazu handle es sich bei den Kosten für die Anmietung der Wohnung in Wien auch um Ausgaben in Erfüllung der Dienstpflicht, somit um berufliche und nicht um gemischte Ausgaben. Nachdem die Wohnung ausschließlich aufgrund der dienstrechtlichen Verpflichtung gehalten werde, handle es sich de

facto um eine vom Dienstnehmer zu erhaltende Dienstwohnung für Dienstleistungen in der Zentrale; aus diesem Grund liege der Werbungskostencharakter vor.

Gem. der Judikatur des VwGH sei die Verlegung des Familienwohnsitzes auch bei einem 60-jährigen Arbeitnehmer unzumutbar, wenn von vornherein feststehe, dass er die Berufstätigkeit spätestens mit dem Erreichen des 65. Lebensjahres einstelle (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Dies gelte für den Bw. jedenfalls für die letzte Verlängerung im Jahr 2006, somit für den Zeitraum 2006 bis 2008.

Weiters werde auf die LStRL Rz. 1038e im Bezug auf Mehraufwendungen von Expatriates für eine Wohnung im Inland (einschließlich der Familienmitglieder) verwiesen. Obwohl im konkreten Fall kein Expatriate gegeben sei, habe iSd Gleichheitsgrundsatzes diese Bestimmung auch für Inländer zu gelten, die im Auftrag eines inländischen Arbeitgebers vorübergehend im Ausland im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt werden (vgl. Doralt EStG Kommentar § 4 Tz. 355, 3. Absatz).

Um eine Klarstellung zu Anwendung und Auslegung der in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmung sowie der Empfehlungen, im Besonderen zur Problematik "Aufrechterhaltung eines Wohnsitzes im Inland während der Auslandsverwendung eines Beamten", zu erhalten, richtete der UFS am 17. Dezember 2007 ein Auskunftsersuchen gem. § 143 BAO iVm § 158 BAO an den Dienstgeber des Bw., das BM für europäische und internationale Angelegenheiten (BMeiA).

Das Auskunftsersuchen wurde seitens des BMeiA mit Schreiben vom 13. März 2008 beantwortet.

Vor Beantwortung der Fragen wurde allgemein zu den Prinzipien der Mobilität und Rotation im auswärtigen Dienst, denen für die Funktionsfähigkeit des BMeiA die Bediensteten aller Funktions- bzw. Verwendungs- und Entlohnungsgruppen unterworfen sind, ausgeführt. Diese Prinzipien sind durch Versetzungen vom Inland ins Ausland (Auslandsversetzung), vom Ausland ins Ausland (Weiterversetzung) und durch wiederkehrende (Rück-)Versetzungen vom Ausland ins Inland (Einberufungen) verwirklicht.

§ 16 Statut – Versetzung – normiert für die mittels Dienstauftrag erfolgenden Auslands- oder Weiterversetzungen sowie Einberufungen eine von der Dienstbehörde zu beachtende Vorgangsweise. Die voraussichtliche Dauer der Verwendung eines Bediensteten an einer Dienststelle im Ausland beträgt, mit Ausnahmen für so genannte "Härteposten", grundsätzlich mindestens drei Jahre. Die so im Laufe eines Kalenderjahres im Ausland voraussichtlich freiwerdenden Arbeitsplätze werden ressortweit im Intranet des BMeiA ausgeschrieben. Dieses Ausschreibungsverfahren sichert allen in Betracht kommenden Bediensteten im In- und Ausland den gleichen Informationsstand und die Gelegenheit der Bewerbung.

Zur Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut, wonach Bedienstete des auswärtigen Dienstes im Falle ihrer Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen haben, wird durch das BMeiA dargelegt, dass die Art und Weise, wie der Bedienstete seiner Dienstpflicht nachzukommen hat, im Gesetz nicht geregelt ist. Diese Entscheidung sei in die Privatautonomie des Bediensteten gestellt.

Die Frage des UFS, ob aus der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut für den Bediensteten eine gesetzliche Pflicht zur Schaffung und Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland für die Dauer des Auslandseinsatzes abgeleitet werde, wird mit einem klaren "Nein" beantwortet. Ebenso verneint wird die Frage, ob der Bedienstete aufgrund einer während des Auslandsaufenthaltes nicht oder nicht ständig vorhandenen Wohnmöglichkeit im Inland mit disziplinarrechtlichen oder sonstigen Sanktionen, im negativsten Fall mit dem Verlust des Postens, zu rechnen habe. In diesem Zusammenhang wird lediglich auf eine gegebenenfalls gravierende Dienstpflichtverletzung aufgrund einer schuldhaften Nichteinhaltung eines verfügbaren Dienstantrittstermines mit der unter Umständen folgenden schwerwiegenden Störung des Dienstbetriebes hingewiesen.

Zur Frage *"Wie wäre eine ggf. gesetzliche Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland mit der Verwaltungsübung vereinbar, dass bei Antritt der Auslandsverwendung der inländische Hauptwohnsitz abgemeldet bzw. eine bisher zur Verfügung stehende Naturalwohnung geräumt und der gewöhnliche Aufenthalt abgabenrechtlich am Sitz der die Dienstbezüge anweisenden Stelle, also Wien, angenommen wird?"* wird wie folgt ausgeführt. Der Begriff "Wohnmöglichkeit" beziehe sich auf die vom Bediensteten tatsächlich zur Verfügung gehaltene Unterbringung im Inland für eine, jederzeit mögliche, Dienstleistung in der Zentrale. Diese Wohnmöglichkeit sei grundsätzlich mit entsprechenden Kosten verbunden. Ein Vergleich des Begriffes mit den engen formaljuridischen Begriffsinhalten des melderechtlichen bzw. abgabenrechtlichen Wohnsitzes würde an der Realität vorbeiführen. Die Räumung der inländischen Naturalwohnung bei Auslandsversetzung sei aus sozialen Gründen gegenüber anderen Kollegen/innen notwendig, da die Vergabe hauptsächlich nach sozialen Kriterien unter Mitwirkung der Personalvertretung erfolge.

Zu den weiteren Fragen des UFS:

"Wie sind die in § 284 Abs. 8 – Einberufung in die Zentrale, Handbuch des auswärtigen Dienstes (welches keine Verordnung im Rechtssinn darstellt), die im Merkblatt – Versetzung ins Ausland, E. Allgemeine Hinweise, Wohnung im Inland, sowie die in der Amtsbestätigung enthaltenen Empfehlungen/Ausführungen des Dienstgebers im Hinblick auf § 18 Statut zu sehen?"

Wie stellt sich die allgemeine Verwaltungsübung zu § 16 Abs. 4 Statut (Einberufung) im

Hinblick auf den zur Verfügung stehenden zeitlichen Rahmen für Übersiedlung und Dienstantritt im Inland dar?

Lässt das im auswärtigen Dienst geltende Mobilitätsprinzip tatsächlich keine (längerfristigen) Planungen für den Fall einer möglichen Einberufung zu? Muss der Beamte während einer laufenden Betrauung mit der unvorhergesehenen Einberufung rechnen und besteht für ihn aus diesem Unsicherheitsmoment, ev. auch im Hinblick auf § 55 BDG, eine gesetzliche Verpflichtung eine ständige Wohnmöglichkeit im Inland haben zu müssen?"

wird durch das BMeiA im Wesentlichen ausgeführt:

Aufgrund der Organisationsstruktur des BMeiA mit seinem weltweiten Berufsvertretungsnetz seien wesentlich mehr Arbeitsplätze im Ausland als in der Zentrale in Wien zu besetzen, sodass grundsätzlich die Bediensteten den überwiegenden Teil ihrer aktiven Dienstzeit im Ausland eingesetzt werden müssen. Zwischen den Auslandsverwendungen sollte regelmäßig eine Einberufung zur Dienstleistung in der Zentrale erfolgen.

Gem. § 16 Abs. 4 Statut sei den Bediensteten anlässlich einer Einberufung im jeweiligen Dienstauftrag der Zeitpunkt des Dienstantrittes im Inland und eine angemessene Übersiedlungsfrist einzuräumen. Die Festsetzung eines Einberufungstermines erfolge in Abwägung der dienstlichen Erfordernisse und der persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse des betroffenen Bediensteten. Dies gelte auch für die diesem vorangehende Übersiedlungsfrist. Bei Einberufungen im Rahmen der normalen Personalplanung orientiere sich die Dauer regelmäßig an der zweimonatigen Mindestfrist des § 16 Abs. 1 Statut. Eine Übersiedlungsfrist von weniger als zwei Wochen dürfe nur im Falle einer Evakuierung, Ausweisung oder mit Zustimmung des betroffenen Bediensteten verfügt werden. Da sich die Notwendigkeit zu einer unvorhergesehenen Einberufung nach Österreich sowohl aus dienstlichen, als auch aus persönlichen, familiären oder sozialen Umständen (sehr) kurzfristig ergeben könne, werde allen entsandten Bediensteten nachdrücklich empfohlen, Vorsorge für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu treffen. Diese Empfehlung entspringe zum einen der Fürsorgepflicht des Dienstgebers im Hinblick auf gesetzeskonformes Verhalten des Bediensteten um sich nicht dem Vorwurf einer Dienstpflichtverletzung aussetzen. Zum anderen sei es im öffentlichen Interesse für einen reibungslosen Dienstbetrieb zur Sicherstellung der Aufgaben des auswärtigen Dienstes Sorge zu tragen. Die Aufrechterhaltung eines bestehenden Mietverhältnisses auch nach der Versetzung des Bediensteten ins Ausland sei geeignet der Dienstpflicht gem. § 18 Abs. 3 Statut mit der gebotenen Sicherheit nachzukommen und erfülle dadurch diesen gesetzlichen Auftrag.

Die Vorladungen zur beantragten mündlichen Berufungsverhandlung ergingen mit Datum 21. April 2008 an den Bw. sowie die Amtspartei. Gleichzeitig wurden damit iSd § 115 BAO das

Auskunftersuchen an das BMeiA vom 17.12.2007 sowie das Antwortschreiben vom 14.4.2008 zur Kenntnis übermittelt.

Die Berufungsverhandlung wurde am 28. Mai 2008 durchgeführt. Als Vertreter der Amtspartei nahm Herr RR AD Stefan Nemeth an der Verhandlung teil.

Nach dem Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. brachte ergänzend vor, dass eine melderechtliche Abmeldung (Anmerkung: im Zusammenhang mit einem Dienstantritt im Ausland) nur erforderlich sei, wenn die Wohnung im Inland tatsächlich aufgegeben werde. Die Dienstleistung in der Zentrale, für die die Wohnung im Inland beibehalten werde, bestehe laufend. So fänden jährlich im Durchschnitt vier Verhandlungssitzungen im Ministerium statt, wobei der Bw. bei diesen Gelegenheiten in der Wohnung in 1230 Wien wohne. Die Fürsorgepflicht des Dienstgebers dokumentiere, dass die Aufrechterhaltung der Wohnung im Inland ein gesetzeskonformes Verhalten darstelle.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass der Bw. früher auch in Krisengebieten eingesetzt gewesen sei und diese (z.B. D.) binnen Stunden habe verlassen müssen. Der Bw. habe damals die Richtigkeit und Notwendigkeit der gesetzlichen Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland erkannt.

Dem Senat wurde ein E-Mail vom 27. Mai 2008 überreicht, woraus hervorgeht, dass die drei Kinder des Bw. nicht in Wien ansässig sind. Im ebenfalls vorgelegten Schriftstück "Zusammenfassende Darstellung", datiert mit 28. Mai 2008, wird u.a. die Chronologie des bisherigen Verfahrens dargelegt und sind auch die in der Verhandlung vorgebrachten ergänzenden Ausführungen festgehalten.

Es werden darin "Rechtliche Grundlagen für die zwingende Aufrechterhaltung einer Wohnung im Inland" angeführt. Da nach Ansicht des Bw. die Aufwendungen für die Mietwohnung infolge beruflicher Veranlassung Werbungskosten seien, wird insbesondere, wie auch schon in den Berufungsschriften, auf § 16 Abs. 1 EStG 1988 iVm mit § 55 BDG und § 18 Abs. 3 Statut verwiesen. Wenn, wie weiter ausgeführt wird, der Bw. nicht für eine Wohnmöglichkeit im Inland Sorge tragen würde, könne er seinen Dienstpflichten nicht nachkommen und stelle dies eine Verletzung derselben dar (§ 44 Abs. 1 BDG bzw. § 5 VertragsbedienstetenG). Dies habe auch das BMeiA in seinem Antwortschreiben an den UFS festgehalten. Auch wenn der UFS eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufrechterhaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland verneine, ergebe sich eine faktische Verpflichtung aufgrund einer ansonsten drohenden Verletzung einer Dienstpflicht. Diese hätte unmittelbar Auswirkungen auf die berufliche Tätigkeit und die Einkünfte. Wie und mit welchem Aufwand ein Dienstnehmer seinen Dienstpflichten nachkomme, sei von der Behörde nicht zu beurteilen. Da der Bw. den

Mittelpunkt seiner Lebensinteressen jeweils am Dienstort im Ausland habe und die Wohnung im Inland ausschließlich zur Erfüllung seiner beruflichen Pflichten halte, gebe es keine private Veranlassung, die zu einer Verneinung des Werbungskostencharakters der Aufwendungen führen würde. Auch könne der Werbungskostencharakter der Wohnung im Inland aus der Unzumutbarkeit einer ständigen Wohnungssuche im Inland abgeleitet werden, nachdem der jeweilige Auslandsaufenthalt immer nur vorübergehend sei und zeitlich im Regelfall auch nicht abgeschätzt werden könne. Aus dieser Überlegung handle es sich bei der Wohnung um einen berufsbedingten Doppelwohnsitz, der auch in anderen Fällen bei vorübergehenden Aufenthalten beispielsweise für Ausbildungs- und Fortbildungszwecke nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen anerkannt werde.

Die ergänzenden Ausführungen sowie die Übergabe der Schriftstücke wurden in der über die Berufungsverhandlung verfassten Niederschrift protokolliert und Ausfertigungen den Parteien übergeben.

Die abweisende Entscheidung des Senates samt den wesentlichen Entscheidungsgründen wurde durch den Vorsitzenden verkündet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 3 BAO sind jene natürlichen Personen mit allen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig die als österreichische Staatsbürger in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen und ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte). Sie werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten die Zulagen und Zuschüsse gem. § 21 GG sowie Kostenersatz und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersatz und Entschädigungen aufgrund von Dienst- (Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerfrei.

Der Bw. ist seit vielen Jahren im diplomatischen Dienst, hauptsächlich im Auslandseinsatz, tätig. Der Bw. verfügt über eine im Jahr 1993, nach Beendigung seines dienstlichen Einsatzes in S., angemietete Wohnung in Wien, wo sich laut Zentralmeldeamtsauskunft nach wie vor sein Hauptwohnsitz befindet.

Im Jahr 1999 erfolgte die Betrauung des Bw. mit der Funktion des Botschafters in N., die er bis dato innehat. Die Übersiedlung des Bw. mit seiner Familie (seiner Gattin und dem damals minderjährigen Sohn) an den neuen Dienstort in die ihm in der dortigen Residenz zur Verfügung gestellte Dienstwohnung erfolgte im August 1999.

Der Bw. bezog im berufsgegenständlichen Zeitraum (2005) neben den steuerpflichtigen Einkünften aus seinem Gehalt für diese Auslandsverwendung auch nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Kostenersätze und Entschädigungen, wobei darin, wie den Vorbringen über die Zusammensetzung der Zulagen und den dazu vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, nachweislich keine Wohnkostenzuschüsse enthalten waren.

Die für die Dauer der Funktion in N. vom Dienstgeber in der Residenz zur Verfügung gestellte Dienstwohnung hat eine Größe von 93m². Dafür wurden dem Bw., wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, im Jahr 2005 Kosten für Energiepauschale iHv Euro 2.085,14 und ein privater Anteil für Hauspersonal iHv Euro 2.846,30 verrechnet. Sonst waren keinerlei Aufwendungen für die Dienstwohnung zu tragen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 machte der Bw. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung iHv Euro 18.105,19 als Werbungskosten geltend. Diese Aufwendungen resultieren aus den im Jahr 2005 geleisteten Mietzahlungen für die im Inland, in Wien, bestehende Mietwohnung des Bw. Die Notwendigkeit der doppelten Haushaltsführung begründete der Bw. damit, dass für ihn, als Beamter des auswärtigen Dienstes, die gesetzliche Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland bestehe. Diese von Gesetzeswegen aufzuwendenden Kosten dienten der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der Auslandstätigkeit und stellten daher Werbungskosten dar.

Das zuständige Finanzamt wies den Antrag des Bw. auf Berücksichtigung dieser Werbungskosten mit dem angefochtenen Bescheid ab und begründete die Abweisung damit, dass der Bw. im Kalenderjahr 2005 steuerfreie Bezüge gem. § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iHv Euro 71.196,20 bezogen habe und dass diese Zulagen und Zuschüsse gem. § 21 GG 1956 als Aufwandsentschädigungen zur Abdeckung des Mehraufwandes dienten. Es lägen somit keine Kosten einer doppelten Haushaltsführung vor.

Dazu wird festgehalten, dass der Bw. im Berufungsverfahren unzweifelhaft nachgewiesen hat, dass ihm weder steuerfreie noch andere Zuschüsse zur Abdeckung von Wohnkosten zugeflossen sind. Die Abweisung der beantragten Werbungskosten ist daher nicht mit dem Vorliegen eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges der Aufwendungen mit den steuerfreien Auslandsverwendungszulagen zu begründen.

Inwieweit aber im gegenständlichen Fall überhaupt von der Gegebenheit einer doppelten Haushaltsführung auszugehen ist und ob die Aufwendungen für die in Wien beibehaltene Mietwohnung des Bw. tatsächlich abzugsfähige Werbungskosten darstellen, ist zu prüfen.

Entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 stellen Kosten der Haushaltsführung ihrer Art nach, ebenso wie Kosten der Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2a leg cit, grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen dar.

Nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter können, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, auch Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung verstanden werden.

Die Besonderheit der Anerkennung der (Mehr)Aufwendungen im Zusammenhang mit einer "doppelten Haushaltsführung" besteht darin, dass unter der Bedingung der beruflichen Veranlassung Auslagen zum Abzug als Werbungskosten zugelassen werden, für die ein solcher Abzug sonst wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung grundsätzlich nicht in Betracht kommt (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Als Werbungskosten aus dem Titel der "doppelten Haushaltsführung" sind nur (Mehr)Aufwendungen zu verstehen die unvermeidbar sind. D.h. solche Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Dabei ist zu beachten, dass nur jene Kosten absetzbar sind, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort für sich allein aufwenden muss oder wenn es sich z.B. um Kosten der Heimfahrten an den beibehaltenen Familienwohnsitz handelt.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (s. VwGH 20.12. 2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Judikurnachweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes wäre z.B. unzumutbar, wenn die (Ehe-)Partnerin am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte bezieht oder wenn mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist und nur von einem vorübergehenden Aufenthalt der Familie am vorübergehenden Beschäftigungsort auszugehen ist (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; 7.8.2001, 2000/14/0122; 8.2.2007, 2004/15/0102).

Der Bw. argumentiert, dass die gegenständliche Auslandsverwendung immer nur befristet gewesen sei. Dazu wird ein Schreiben der Dienststelle des Bw. vom 23. Juli 1999 vorgelegt. In diesem Schreiben heißt es, dass die Dauer der neuen Verwendung "voraussichtlich" vier Jahre betragen wird. In der beigebrachten "Amtsbestätigung" vom 3. September 2002 ist angeführt,

dass die Verwendung "voraussichtlich" im Laufe des Jahres 2004 enden wird.

Im Jahr 2006, zum Zeitpunkt der Einbringung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005, betrug die Dauer der Auslandsverwendung schon sieben Jahre. Mit einer weiteren Verwendung bis jedenfalls Ende 2008 war zu rechnen.

Aufgrund dieser Tatsachen ist dem Argument des Bw. hinsichtlich Vorliegens einer befristeten Tätigkeit nicht zu folgen. Schon seit Beginn der Tätigkeit in N. bestand keine Gewissheit über eine Befristung der Auslandsverwendung. Die Erwähnung, dass die Betrauung voraussichtlich nach vier Jahren enden werde, ist nicht als fixe und damit gewisse Vereinbarung über eine Befristung des Einsatzes zu qualifizieren. Gegen die tatsächliche Absicht einer Befristung der Betrauung spricht auch, dass zum Zeitpunkt der Beurteilung des Veranlagungsjahres 2005 der Auslandseinsatz schon seit sieben Jahren bestanden hatte. Infolge dessen ist weder von einer befristeten Tätigkeit iSd Judikatur noch von einem vorübergehenden Aufenthalt des Bw. und seiner Familie am Beschäftigungsort N. zu sprechen. Es war für den Bw. nicht unzumutbar den Wohnsitz an den Dienstort in N. zu verlegen.

Folglich liegt auch keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor.

Dem Bw. stand und steht am Dienstort in N. seit 1999 eine Dienstwohnung kostenfrei zur Verfügung. Selbst wenn die dem Bw. durch den Dienstgeber im Jahr 2005 verrechneten Aufwendungen für die Dienstwohnung in N. aus dem Titel Energiepauschale iHv Euro 2.085,14 gegebenenfalls als Mehraufwendungen beurteilt werden könnten, wären diese mangels Gegebenheit einer doppelten Haushaltsführung iSd Rechtsprechung nicht als abzugsfähige Werbungskosten zu qualifizieren. Der private Anteil an den Kosten für das Hauspersonal unterliegt gem. § 20 EStG 1988 den Aufwendungen für die private Lebensführung und ist schon aus diesem Grund steuerlich nicht abzugsfähig.

Weiters ist festzuhalten, dass der Bw. mit der Einkommensteuererklärung des Jahres 2005 keine Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der am Dienstort in N. genutzten Wohnung geltend macht. Der Bw. beantragt vielmehr die Berücksichtigung von Werbungskosten aus Aufwendungen die ihm im Jahr 2005 aus den Mietzahlungen für seine in Wien, d.h. im Inland, seit 1993 bestehende Mietwohnung erwachsen sind. Es handelt sich somit um Kosten, die aus der Beibehaltung des ursprünglichen Familienwohnsitzes resultieren. Wien ist aber seit 1999 nicht der Beschäftigungsort des Bw. Diese Aufwendungen stellen daher keine "Mehr"aufwendungen im Sinne einer doppelten Haushaltsführung dar und sind aus diesem Grund nicht als abzugsfähige Werbungskosten zu beurteilen.

Der Bw. argumentiert hinsichtlich des Werbungskostencharakters der Aufwendungen aber nicht nur unter dem Aspekt "doppelte Haushaltsführung" sondern auch dahingehend, dass es sich bei den angeführten Mietzahlungen um rein beruflich veranlasste Aufwendungen handelt.

Zum einen wird vorgebracht, dass die Notwendigkeit der Beibehaltung der Mietwohnung in Wien bestanden habe, weil es sich bei der Betrauung mit der Funktion in N. um eine befristete Verwendung gehandelt habe. Die in der Zwischenzeit erfolgten Verlängerungen der Betrauung mit der Funktion in N. seien nicht vorhersehbar gewesen. Es werde auf das Mobilitätsprinzip im auswärtigen Dienst und den nicht gegebenen Versetzungsschutz sowie auf die jederzeitige Abberufungs- oder Versetzungsmöglichkeit verwiesen. Es könnten für den Bw. unvorhergesehen mehrere befristete Betrauungen im Ausland aufeinander folgen oder aber während einer laufenden Betrauung eine Einberufung ins Inland erfolgen.

Wie schon oben im Zusammenhang mit der Thematik "doppelte Haushaltsführung" dargelegt, ist die Auslandsverwendung des Bw. nicht als befristete Tätigkeit zu qualifizieren. Ein nicht bestehender Versetzungsschutz und die Möglichkeit der Einberufung zur Dienstleistung in der Zentrale stellen keine Begründung für die Beibehaltung einer Wohnung im Inland bzw. am ursprünglichen Familienwohnsitz dar. Das Beibehalten oder Schaffen einer weiteren Wohnmöglichkeit aus Zweckmäßigkeitsgründen und für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses findet unter dem Gesichtspunkt der Aufwendungen für die Lebensführung keine steuerliche Berücksichtigung. Die abstrakte Möglichkeit allein, vom Dienstort abberufen zu werden, stellt keine ausreichende Begründung für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes an einem anderen Ort dar (vgl. VwGH 22.4.1999, 97/15/0137 und 18.5.1995, 93/14/0244). Eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen für die Mietwohnung in Wien liegt dadurch nicht vor.

Sowohl in der ursprünglichen Berufungsschrift als auch in den späteren Schriftsätzen und im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wird zum Vorliegen von abzugsfähigen Werbungskosten weiter ausgeführt, dass für den Bw., als Beamten des auswärtigen Dienstes, die gesetzliche Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland bestanden habe und dass ein verordnungswidriges Verhalten durchaus zum Verlust des Postens führen könne.

Der Bw. verweist dazu auf § 16 und § 18 BG über Aufgaben und Organisation des Auswärtigen Dienstes – Statut, BGBl 129/1999 (in der Folge "Statut" bezeichnet) woraus sich die gesetzliche Verpflichtung ergebe, von sich aus im Falle der Einberufung für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen. Es bleibe damit die jederzeitige Versetzung in die Zentrale in Wien gewährleistet. Weiters enthielten § 284 Abs. 8 des Handbuches des auswärtigen Dienstes und das hiezu herausgegebene Merkblatt "Versetzung ins Ausland" auch diesbezügliche Bestimmungen. Dies entspreche dem Mobilitätsprinzip für Beamte des auswärtigen Dienstes.

Die durch die Aufrechterhaltung der Wohnung im Inland entstandenen Kosten stellten somit Werbungskosten dar, weil ohne die Wohnmöglichkeit im Inland die Erhaltung der Einnahmen

aus der nichtselbständigen Arbeit nicht gesichert wäre. Die Beibehaltung der Wohnung begründe sich nur darin, dass im Falle einer Dienstverpflichtung in der Zentrale sofort eine vom Außenministerium erreichbare Wohnmöglichkeit zur Verfügung stehen müsse. Ohne diese Verpflichtung und mit gegebener Sicherheit, dass bei einer Einberufung ins Inland eine längere Übersiedlungszeit gewährt werde, hätte der Bw. mit Sicherheit eine Vermietung bzw. Aufgabe der Wohnung in Wien angestrebt.

Zum ursprünglichen Vorbringen, dass die Wohnung in Wien nur in Erfüllung der o.a. gesetzlichen Verpflichtung angemietet worden sei, ist festzustellen, dass die Wohnung nicht erst im Jahr 1999 sondern bereits im Jahr 1993 angemietet wurde. D.h. zu einer Zeit in der sich der Bw. zur Dienstverrichtung im Inland aufgehalten hat.

§ 16 Abs. 4 Statut bestimmt, dass den Bediensteten des auswärtigen Dienstes anlässlich einer Versetzung vom Ausland ins Inland (Einberufung) in der jeweiligen Anordnung der Zeitpunkt des Dienstantrittes im Inland bekanntzugeben sowie eine angemessene Übersiedlungsfrist einzuräumen ist. Eine Übersiedlungsfrist von weniger als zwei Wochen darf nur im Falle einer Evakuierung, einer Ausweisung (Persona non grata-Erklärung) oder mit Zustimmung des betroffenen Bediensteten verfügt werden.

§ 18 Abs. 3 Statut bestimmt, dass Bedienstete des auswärtigen Dienstes – unbeschadet ihrer Pflicht, an ihrem ausländischen Dienstort zu wohnen – im Falle ihrer Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen haben. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1852 d.B. XX. GP NR) ist zu Abs. 3 enthalten: "Abs. 3 stellt klar, dass eine Versetzung ins Ausland den Bediensteten nicht von seiner im § 55 Abs. 1 BDG festgelegten Dienstpflicht betreffend Wohnvorsorge im Inland befreit; Jeder ins Ausland entsandte Bedienstete muss im Falle einer überraschend (z.B. im Krisenfall) notwendig werdenden Einberufung ins Inland in der Lage sein, an seiner inländischen Dienststelle unverzüglich seinen Dienst anzutreten und ordnungsgemäß zu verrichten."

Gem. § 55 Abs. 1 BDG hat der Beamte seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er bei der Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben nicht beeinträchtigt wird. Aus der Lage seiner Wohnung kann der Beamte, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, keinen Anspruch auf dienstliche Begünstigungen ableiten.

In § 284 Abs. 8 (Einberufung in die Zentrale) Handbuch des auswärtigen Dienstes (welches keine Verordnung im Rechtssinn darstellt), wird allen entsandten Bediensteten ausdrücklich empfohlen Vorsorge für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu treffen.

Zur Klärung der Problematik "Aufrechterhaltung eines Wohnsitzes im Inland während der Auslandsverwendung eines Beamten" wurde durch den UFS am 17. Dezember 2007 im Zusammenhang mit Fragen der Auslegung und Handhabung der §§ 16 und 18 (insbesondere

Abs. 3) Statut sowie der allgemeinen Hinweise im "Merkblatt, Versetzung ins Ausland" ein Auskunftersuchen an den Dienstgeber des Bw., das BM für europäische und internationale Angelegenheiten (BMeiA), gerichtet.

Im Antwortschreiben des BMeiA vom 13. März 2008 wird, bevor auf die Fragen im Einzelnen eingegangen wird, allgemein zu den Prinzipien der Mobilität und Rotation im auswärtigen Dienst, denen für die Funktionsfähigkeit des BMeiA die Bediensteten aller Funktions- bzw. Verwendungs- und Entlohnungsgruppen unterworfen sind, ausgeführt. Diese Prinzipien sind durch Versetzungen vom Inland ins Ausland (Auslandsversetzung), vom Ausland ins Ausland (Weiterversetzung) und durch wiederkehrende (Rück-)Versetzen vom Ausland ins Inland (Einberufungen) verwirklicht.

§ 16 Statut – Versetzung – normiert für die durch Dienstauftrag erfolgenden Auslands- oder Weiterversetzungen sowie Einberufungen eine von der Dienstbehörde zu beachtende Vorgangsweise. Die voraussichtliche Dauer der Verwendung eines Bediensteten an einer Dienststelle im Ausland beträgt, mit Ausnahmen für sogenannte "Härteposten", grundsätzlich mindestens drei Jahre. Die demgemäß im Laufe eines Kalenderjahres im Ausland voraussichtlich freiwerdenden Arbeitsplätze werden ressortweit durch Veröffentlichung im allen Bediensteten des BMeiA zugänglichen Intranet ausgeschrieben. Dieses Ausschreibungsverfahren sichert allen in Betracht kommenden Bediensteten im In- und Ausland den gleichen Informationsstand und die Gelegenheit der Bewerbung.

Zur Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut, wonach Bedienstete des auswärtigen Dienstes im Falle ihrer Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen haben, wird durch das BMeiA dargelegt, dass die Art und Weise, wie der Bedienstete seiner Dienstpflicht nachzukommen hat, im Gesetz nicht geregelt sei. Dies sei in die Privatautonomie des Bediensteten gestellt.

Die im Auskunftersuchen des UFS gestellte Frage, ob aus der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Statut für den Bediensteten eine gesetzliche Pflicht zur Schaffung und Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit im Inland für die Dauer des Auslandseinsatzes abgeleitet werde, wird mit einem klaren "Nein" beantwortet. Ebenso verneint wird die Frage, ob der Bedienstete aufgrund einer während des Auslandsaufenthaltes nicht oder nicht ständig vorhandenen Wohnmöglichkeit im Inland mit disziplinarrechtlichen oder sonstigen Sanktionen, im negativsten Fall mit dem Verlust des Postens, zu rechnen habe. Es wird in diesem Zusammenhang auf eine gegebenenfalls gravierende Dienstpflichtverletzung aufgrund einer schuldhaften Nichteinhaltung eines verfügbaren Dienstantrittstermines mit der unter Umständen folgenden schwerwiegenden Störung des Dienstbetriebes hingewiesen.

Zu den weiteren Fragen des UFS:

Wie sind die in § 284 Abs. 8 – Einberufung in die Zentrale, Handbuch des auswärtigen

Dienstes (welches keine Verordnung im Rechtssinn darstellt), die im Merkblatt – Versetzung ins Ausland, E. Allgemeine Hinweise, Wohnung im Inland sowie die in der beiliegenden Amtsbestätigung enthaltenen Empfehlungen/Ausführungen des Dienstgebers im Hinblick auf § 18 Statut zu sehen? Wie stellt sich die allgemeine Verwaltungsübung zu § 16 Abs. 4 Statut (Einberufung) im Hinblick auf den zur Verfügung stehenden zeitlichen Rahmen für Übersiedlung und Dienstantritt im Inland dar?

Lässt das im auswärtigen Dienst geltende Mobilitätsprinzip tatsächlich keine (längerfristigen) Planungen für den Fall einer möglichen Einberufung zu? Muss der Beamte während einer laufenden Betrauung mit der unvorhergesehenen Einberufung rechnen und besteht für ihn aus diesem Unsicherheitsmoment, ev. auch im Hinblick auf § 55 BDG, eine gesetzliche Verpflichtung eine ständige Wohnmöglichkeit im Inland haben zu müssen?

wird durch das BMeiA im Wesentlichen ausgeführt:

Aufgrund der Organisationsstruktur des BMeiA mit seinem weltweiten Berufsvertretungsnetz seien wesentlich mehr Arbeitsplätze im Ausland als in der Zentrale in Wien zu besetzen, sodass grundsätzlich die Bediensteten den überwiegenden Teil ihrer aktiven Dienstzeit im Ausland eingesetzt werden müssen. Zwischen Auslandsverwendungen sollte regelmäßig eine Einberufung zur Dienstleistung in der Zentrale erfolgen.

Gem. § 16 Abs. 4 Statut sei den Bediensteten anlässlich einer Einberufung im jeweiligen Dienstauftrag der Zeitpunkt des Dienstantrittes im Inland und eine angemessene Übersiedlungsfrist einzuräumen. Die Festsetzung eines Einberufungstermines erfolge in Abwägung der dienstlichen Erfordernisse und der persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse des betroffenen Bediensteten. Dies gelte auch für die dem Einberufungstermin vorangehende Übersiedlungsfrist. Bei Einberufungen im Rahmen der normalen Personalplanung orientiere sich die Dauer regelmäßig an der zweimonatigen Mindestfrist des § 16 Abs. 1 Statut. Eine Übersiedlungsfrist von weniger als zwei Wochen dürfe nur im Falle einer Evakuierung, Ausweisung oder mit der Zustimmung des betroffenen Bediensteten verfügt werden. Da sich die Notwendigkeit zu einer unvorhergesehenen Einberufung nach Österreich sowohl aus dienstlichen, als auch aufgrund persönlicher, familiärer oder sozialer Umstände auch (sehr) kurzfristig ergeben könne, werde allen entsandten Bediensteten nachdrücklich empfohlen, Vorsorge für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu treffen. Diese Empfehlung entspringe zum einen der Fürsorgepflicht des Dienstgebers darauf zu achten, dass sich die Bediensteten gesetzeskonform verhalten und sich nicht dem Vorwurf einer Dienstpflichtverletzung aussetzen und zum anderen aus dem öffentlichen Interesse, nämlich für einen reibungslosen Dienstbetrieb zur Sicherstellung der Aufgaben des auswärtigen Dienstes Sorge zu tragen. Die Aufrechterhaltung des an seiner Wohnung bestehenden Mietverhältnisses auch nach der Versetzung des Bediensteten ins Ausland sei geeignet seiner

Dienstplicht gem. § 18 Abs. 3 Statut mit der gebotenen Sicherheit nachzukommen und erfülle dadurch diesen gesetzlichen Auftrag.

Aufgrund der o.a. Ausführungen des BMeiA wird festgestellt, dass für die Bediensteten des auswärtigen Dienstes während des Auslandseinsatzes grundsätzlich keine generelle gesetzliche Verpflichtung zur Beibehaltung einer Wohnung im Inland besteht.

Gem. § 18 Abs. 3 Statut iVm § 55 BDG besteht die Pflicht "im Falle einer Einberufung von sich aus für eine Wohnmöglichkeit im Inland zu sorgen". Es steht außer Frage, dass die Bediensteten ihrer Dienst Erfüllungspflicht im Falle einer Einberufung in die Zentrale nachzukommen haben. Eine solch grundsätzliche Dienst Erfüllungspflicht besteht aber für jeden Beamten und ist nicht als spezielle Anforderung aufgrund der Tätigkeit im Auswärtigen Dienst zu verstehen. Das Bestreben die Dienstpflichten zu erfüllen kann jedoch nicht dazu führen, dass während der gesamten Dauer des Auslandseinsatzes, der, wie man im Falle des Bw. sieht, ununterbrochen bis zu 10 Jahre betragen kann, eine Wohnmöglichkeit im Inland ständig bestehen muss. Die Entscheidung auf welche Art und Weise der Bedienstete Vorsorge trifft um seiner Dienst Erfüllungspflicht im Inland nachzukommen liegt, wie auch das BMeiA in seinem Schreiben ausführt, in dessen Privatautonomie.

Das Argument des Bw, dass er aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ständig einen Wohnsitz im Inland haben muss, geht daher ins Leere.

Sollte es, aus welchen Gründen immer, tatsächlich kurzfristig zu einer Einberufung des Bediensteten infolge eines Krisenfalles o.ä. kommen, so wird der Umstand, dass keine Wohnung im Inland besteht, durch Ergreifen anderweitiger Maßnahmen, wie z.B. eine zeitweilige Unterkunft in einem Hotel, in einer Pension, die Inanspruchnahme einer Dienstwohnung o.ä., die ordnungsgemäße Dienstverrichtung am Dienstort in Wien ermöglichen. Routinemäßigen Einberufungen geht eine entsprechend normierte Vorgangsweise iSv § 16 Statut voraus. Die für Versetzungen ins Ausland gültige zumindest zweimonatige Übersiedlungsfrist wird durch den Dienstgeber bei Einberufungen, im Hinblick auf das Erfordernis der Einräumung einer "angemessenen" Frist iSv § 16 Abs. 4, berücksichtigt.

Auch das weitere Vorbringen des Bw., dass er mehrmals jährlich zu Sitzungen nach Wien komme, ist für die Begründung der Notwendigkeit einer ständigen Beibehaltung eines Wohnsitzes im Inland (Wien) nicht geeignet. Derartige Reisetätigkeiten sind als Dienstreisen zu verstehen, diese bringen keine Pflicht für das Bestehen einer Wohnmöglichkeit am Dienstort, hier das BMeiA in Wien, mit sich.

Wird im Inland für die Dauer des Auslandsaufenthaltes kein Wohnsitz beibehalten, ist darin weder eine gravierende Dienstpflichtverletzung noch ein Zusammenhang mit einer

möglicherweise eintretenden schuldhaften Nichteinhaltung eines verfügbaren Termines zum Dienstantritt in der Zentrale zu sehen.

Die Aufgabe des Wohnsitzes im Inland allein stellt keinen Umstand dar der dienstrechtliche Sanktionen zur Folge haben könnte, sodass auch von keiner Gefährdung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis zu sprechen ist.

Auch wenn das BMeiA seinen Bediensteten gegenüber die Empfehlung ausspricht, im Inland für eine Wohnmöglichkeit zur Erfüllung der Dienstpflichten in der Zentrale infolge einer Einberufung Vorsorge zu tragen, ist daraus kein gesetzliches Müssen, keine Dienstpflicht, abzuleiten. Spricht doch auch die gängige Praxis, dass die Wohnmöglichkeit im Inland aufgegeben wird und sowohl der allgemeine Gerichtsstand als auch der abgabenrechtliche gewöhnliche Aufenthalt des Bediensteten am Sitz der die Dienstbezüge anweisenden Stelle, also in Wien, bestehen bleibt, dagegen. Wäre die Aufgabe des Wohnsitzes im Inland tatsächlich eine Dienstpflichtverletzung, dürfte der Dienstgeber dies schon im Ansatz nicht bzw. nicht sanktionslos akzeptieren.

Den Bw. treffen aus der am Dienstort N. bestehenden Dienstwohnung keine Aufwendungen. Diese wird ihm vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt. Die Beibehaltung der seit 1993 in Wien bestehenden Mietwohnung beruht auf einer persönlichen Entscheidung des Bw. und ist dieser eine gewisse Zweckmäßigkeit nicht abzusprechen. Eine berufliche Veranlassung der Mietaufwendungen kann damit aber nicht begründet werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen wird zusammenfassend festgestellt.

Die durch den Bw. getragenen Aufwendungen für die Mietwohnung in Wien sind der privaten Sphäre zuzurechnen und würden ihn jedenfalls auch bei Dienstverrechnung im Inland treffen ohne dass dafür steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen werden können.

Eine Anerkennung als abzugsfähige Werbungskosten, würde dazu führen, dass dem Bw. eine Begünstigung gewährt werden würde, die keinem Inlandsbeamten mit Wohnsitz am inländischen Dienstort zugestanden wird. Da für die Wohnung am Dienstort in N. auch kein Sachbezug anzusetzen ist treffen den Bw. keine Kosten aus dem Umstand, dass er eine Wohnung am Dienstort N. nutzt.

Es ist weder eine doppelte Haushaltsführung iSd Rechtsprechung gegeben noch liegen Aufwendungen vor, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen erforderlich sind. Die beantragten Aufwendungen für die Beibehaltung der Wohnung in Wien iHv Euro 18.105,19 stellen keine abzugsfähigen Werbungskosten dar und sind bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer des Jahres 2005 nicht zu berücksichtigen.

Die Entscheidung war somit spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 19. Juni 2008