

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 24.7.2014 teilweise Folge gegeben.  
Zur Bemessungsgrundlage und zur Höhe der Abgabe wird auf diese Beschwerdevorentscheidung verwiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht als Berufsoffizier Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In seiner für das Jahr 2008 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte der Bf u.a. Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.898,53 € als Werbungskosten geltend. Weiters beantragte der Bf, Versicherungsprämien und Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt versagte im angefochtenen Bescheid u.a. den Ausgaben für doppelte Haushaltsführung die Abzugsfähigkeit, weil diese im Zusammenhang mit der Auslandsentsendung des Bf stehenden Ausgaben mit der vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlten Auslandszulage von 43.098,26 € abgegolten seien. Die geltend gemachten Sonderausgaben wurden mit der Begründung, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900,00 € übersteige, nicht berücksichtigt.

In seiner Beschwerde wendet der Bf ein, dass er nicht auf Basis einer "Auslandsentsendung" im Ausland gewesen sei, sondern auf Grund einer Versetzung nach dem BDG. Gemäß § 21 GehG habe er Anspruch auf Ersatz der besonderen Kosten gehabt, die ihm durch die Verwendung notwendigerweise entstanden seien. Es seien ihm daher eine Kaufkraftausgleichszulage und eine Auslandsverwendungszulage zugestanden; letztere habe die Kosten für die erforderliche Zivilkleidung für den Besuch gesellschaftlicher Anlässe, für die Repräsentationsbekleidung seiner Gattin, die ihn bei diesen Anlässen den diplomatischen Gepflogenheiten entsprechend habe begleiten müssen, die Kosten für die Zivilbekleidung, die er im Zuge seiner häufigen Reisen in die Länder seiner Mitakkreditierung habe tragen müssen, sowie sonstige vor Ort entstandene besondere Kosten abgedeckt. Diese Zulagen würden gemäß § 21g GehG als Aufwandsentschädigung gelten. Die geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben (Versicherungen) stünden mit diesen Entschädigungen in keinerlei Zusammenhang, diese dienten daher nicht dem Abgelten von nicht ursächlich mit dem Dienstort im Ausland in Verbindung stehenden Kosten. Die Führung eines doppelten Haushalts (im Sinne des Aufrechterhaltens der Grundversorgung seines Hauses in Österreich) sei erforderlich gewesen, da das Haus über die Zeit des Auslandsaufenthaltes unbewohnt gewesen sei.

Laut den der Beschwerde beigelegten Aufstellungen handelt es sich bei den als Sonderausgaben geltend gemachten Versicherungsprämien um eine Gruppen-Krankenversicherung und eine Unfallversicherung, bei den als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Ausgaben um solche für Strom, Gas, Wasser, Rauchfangkehrer und Alarmanlage.

Das Finanzamt erließ eine Beschwerdevorentscheidung, in der es im angefochtenen Bescheid ebenfalls nicht anerkannte Ausgaben für Fachliteratur und Reisen nunmehr als Werbungskosten berücksichtigte. Den Kosten für die doppelte Haushaltsführung versagte das Finanzamt unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG und § 20 Abs. 2 EStG weiterhin die steuerliche Abzugsfähigkeit. Die dem Bf im Jahr 2008 gemäß § 21 GehG gewährte Auslandszulage setze sich aus folgenden Komponenten zusammen: Auslandsverwendungszulage von 33.033,41 €, fallweise Auslandsverwendungszulage von 2.298,42 €, Kaufkraftausgleichszulage von 5.909,85 € und 1.031,24 €, Kinder-Ehegattenzuschuss von 525,34 €. Nach dem Wortlaut des § 21 GehG, wonach der Beamte Anspruch auf Ersatz der Kosten habe, die ihm durch die Verwendung im Ausland entstehen, und nach dem Regelungsinhalt stehe fest, dass der Zweck der Aufwandsentschädigung auch darin bestehe, für sämtliche Kosten und Belastungen, die dem Beamten durch seine Auslandsverwendung entstehen, in einer umfassenden und vielfach pauschalen Weise Ersatz zu leisten. Da die Auslandszulage trotz ihrer verschiedenen Zulagenkomponenten eine Einheit bilde und weitgehend auf eine Pauschalabgeltung abstelle, sei für die objektive Zurechnung der Gesamtzweck der Zulage und nicht die Bezeichnung der einzelnen Zulagenbestandteile maßgebend. Die Auslandsverwendungszulage nach § 21a GehG decke, jedenfalls was den Grundbetrag

und den Funktionszuschlag betreffe, nicht näher definierte Mehraufwendungen ab, sie sei ausschließlich pauschaler Ersatz für die besonderen Kosten, die dem Beamten durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen. Die geltend gemachten Kosten seien auf Grund der Auslandsverwendung erwachsen. Es bestehe insoweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen Kosten und der Auslandsverwendungszulage. Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen Kosten seien daher zumindest mit dem Grundbetrag und der Funktionszulage gegenzurechnen. Schon der Grundbetrag von 33.033,41 € übersteige die geltend gemachten Kosten von 3.898,53 €.

In Bezug auf die geltend gemachten Sonderausgaben sei darauf hinzuweisen, dass ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900,00 € diese nicht mehr berücksichtigt werden könnten.

In seinem Vorlageantrag bringt der Bf ergänzend vor, dass die geltend gemachten Werbungskosten nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG fielen. Der Anspruch auf den Ersatz der besonderen Kosten gemäß § 21 GehG bestehe für die ihm im Ausland (und nicht im Inland) notwendigerweise entstandenen Kosten. Die Auslandsverwendungszulage diene eben nicht der Abdeckung des Mehraufwandes, der für den notwendigen (Weiter-)Erhalt des Einfamilienhauses im Inland entstehe. Der Zwang zur doppelten Haushaltsführung auf Grund des Besitzes eines Hauses im Inland bestehe wohl auch nicht für jeden im Ausland verwendeten Beamten, der Ersatz der besonderen Kosten gemäß § 21 GehG stehe jedoch jedem im Ausland verwendeten Beamten zu; durch die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung könne diese Ungleichheit zumindest teilweise ausgeglichen werden.

Nachdem das Finanzamt im Vorlagebericht eingewendet hatte, dass dem Bf am Dienort im Ausland überhaupt keine Kosten entstanden seien, da diese offenbar der Dienstgeber getragen habe, brachte der Bf in einem ergänzenden Schreiben vom 12.11.2014 unter Beilage des diesbezüglichen Bescheides des BMLV vom 3.4.2008 vor, dass er sehr wohl einen Anteil an den Betriebskosten der Dienstwohnung und damit Kosten der doppelten Haushaltsführung im eigentlichen Sinn getragen habe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (so genanntes "Aufteilungsverbot"). Die organisatorische Gestaltung der privaten Sphäre

gehört auch dann zur Einkommensverwendung, wenn dadurch eine Erwerbstätigkeit erst ermöglicht oder erleichtert wird (vgl. z.B. *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 13).

Das Abzugsverbot für Haushaltsaufwendungen gilt beispielsweise unabhängig davon, ob der Haushalt in einer frei gewählten oder in einer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Wohnung geführt wird (z.B. VwGH 22.4.1999, 97/15/0137). Auch Aufwendungen für die Beschaffung einer Wohnung - selbst zwecks Wohnsitznahme am Beschäftigungsort - fallen unter das Abzugsverbot (z.B. VwGH 20.9.1955, 205/53).

Nur dann, wenn unvermeidbare Kosten einem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, dass er am Arbeits-(Tätigkeitsort-)ort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an diesen Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien-)Wohnsitz, können diese nach der zur so genannten "doppelten Haushaltsführung" entwickelten Judikatur als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind (z.B. VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148, und VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157).

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

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG Z 8 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

"Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts".

Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, sind bis zu deren Höhe nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Aus der Systematik des EStG ergibt sich, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber steht (z.B. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0099).

Der Bf hat im Beschwerdejahr wegen seines Auslandsaufenthaltes in Rom eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Aufwandsentschädigung im Sinne des § 21 GehG bezogen. Gerade dieser berufliche Einsatz in Rom hat zu Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Form der vom Bf im ergänzenden Schreiben vom 12.11.2014 vorgebrachten Betriebskosten für die dortige Dienstwohnung geführt. Es besteht daher ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsort in Rom und den nicht steuerpflichtigen Bezügen, weshalb diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden können (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 152/4). Dass die Betriebskosten für die Wohnung in Rom die steuerfreie Aufwandsentschädigung überstiegen hätten, behauptet der Bf nicht, er hat

diese Ausgaben auch nicht konkret als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht.

Das Begehren des Bf zielt vielmehr darauf ab, die Ausgaben für sein Einfamilienhaus im Inland (Strom, Gas, Wasser, Rauchfangkehrer und Alarmanlage) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dieser dem Werterhalt des Hauses dienende Mehraufwand sei durch die Auslandsverwendungszulage, die eben nur die im Ausland notwendigerweise entstandenen Kosten ersetze, nicht abgedeckt. Die Führung eines doppelten Haushalts (im Sinne des Aufrechterhaltens der Grundversorgung seines Hauses in Österreich) sei erforderlich gewesen, weil das Haus über die Zeit des Auslandsaufenthaltes unbewohnt gewesen sei.

Damit beantragt der Bf die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten, die aus der Beibehaltung des (ursprünglichen) Familienwohnsitzes im Inland resultieren. Wie dem Beschwerdevorbringen bzw. dem vom Bf vorgelegten Bescheid des BMLV vom 3.4.2008 zu entnehmen ist, haben ihn seine Gattin und sein Kind zu seinem Auslandsaufenthalt nach Rom begleitet.

Als Beschäftigungsort im Sinne der Judikatur zur doppelten Haushaltsführung ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (vgl. VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156). Dieser Ort war Rom; im Inland ist der Bf im Beschwerdejahr keiner Beschäftigung nachgegangen. Somit können die geltend gemachten Kosten des Einfamilienhauses im Inland schon aus diesem Grund nicht unter dem Titel der Begründung eines zweiten Hausstandes am Beschäftigungsort Berücksichtigung finden. Als abzugsfähige Werbungskosten aus einer doppelten Haushaltsführung kommen nur die Aufwendungen für die Wohnung am Dienst- bzw. Arbeitsort in Betracht (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 56; Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 356).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters zum Ausdruck gebracht, dass das Beibehalten (oder allenfalls auch das Schaffen) einer weiteren Wohnungsmöglichkeit außerhalb des Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses unter dem Gesichtspunkt der Aufwendungen für die Lebensführung keine steuerliche Berücksichtigung finden kann (VwGH 22.4.1999, 97/15/0137). Nichts anderes kann für den vorliegenden Fall gelten. Das Aufrechterhalten der Grundversorgung des in Österreich befindlichen Einfamilienhauses des Bf, um nach dem beruflichen Auslandseinsatz und der Rückkehr nach Österreich das Wohnbedürfnis für sich und seine Familie befriedigen zu können, ist den nicht abziehbaren Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 zuzurechnen.

Selbst wenn aber die Aufwendungen für das Einfamilienhaus im Inland (ebenfalls) als solche für doppelte Haushaltsführung im Sinne der Judikatur anzusehen wären, sind sie dem Bf doch auch eindeutig durch seinen beruflichen Einsatz in Rom entstanden, weshalb ein objektiver Zusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und den nicht steuerpflichtigen Bezügen, die pauschal durch die Auslandsverwendung bedingte

Kosten abdecken sollen, besteht, der gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 die steuerliche Abzugsfähigkeit hindert.

Dem Beschwerdebegehren, die für das Einfamilienhaus im Inland angefallenen Ausgaben in Höhe von 3.898,53 € als Werbungskosten zu berücksichtigen, konnte daher nicht entsprochen werden.

Die Ausgaben für Fachliteratur und Reisen sind nicht weiter strittig und wurden, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung, als Werbungskosten berücksichtigt.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung hat sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900,00 € für bestimmte Sonderausgaben, zu denen auch die gegenständlichen Beiträge zu freiwilligen Kranken- und Unfallversicherungen sowie Darlehensrückzahlungen für Wohnraumschaffung gehören, kein abzugsfähiger Betrag ergeben. Dies ist im Beschwerdejahr infolge der Nichtanerkennung der strittigen Werbungskosten der Fall.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu den Voraussetzungen, unter denen Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden können, besteht eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, von der gegenständlich nicht abgewichen wurde. Insbesondere ist klargestellt, dass - bei beruflicher Veranlassung - nur Mehraufwendungen für eine Zweitwohnung am Beschäftigungsort Werbungskosten aus einer doppelten Haushaltsführung darstellen, nicht aber Ausgaben für die beibehaltene Wohnmöglichkeit außerhalb des Beschäftigungsortes. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG ist Ausdruck des allgemeinen Rechtsgrundsatzes, wonach dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber steht; da sowohl die steuerfreien Bezüge als auch die vom Bf geltend gemachten Ausgaben ihre Ursache unzweifelhaft im Auslandseinsatz des Bf haben, steht die Verweigerung der Abzugsfähigkeit im Einklang mit diesem Rechtsgrundsatz. Im Hinblick auf diese eindeutige Rechtslage liegt eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukäme, nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 5. Jänner 2015