



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wies in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für 2009 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bediensteter des BM für europäische und internationale Angelegenheiten steuerfreie Einkünfte aufgrund völkerrechtlicher Vereinbarungen (Kennzahl 725) in Höhe von 24.220,65 € aus. Er beantragte den Abzug von Werbungskosten (Arbeitsmittel, sonstige Werbungskosten) in Höhe von 2.888,83 €.

Auf ein Ergänzungsersuchen teilte der Berufungswerber dem Finanzamt bezüglich der von ihm erklärten steuerfreien Einkünfte Folgendes mit:

Er sei im Jahr 2009 vom österreichischen Außenministerium an die EU-Delegation bei der Afrikanischen Union in XXX (XXXXX) entsandt gewesen. Zusätzlich zu seinem Gehalt, das weiterhin vom BM für europäische und internationale Angelegenheiten bezahlt wurde, habe er auch ein "per diem" von Seiten der Delegation erhalten, welches er nur zum Teil refundieren habe müssen. Bei den von ihm erklärten steuerfreien Einkünften handle es sich um diese Restsumme.

Die geltend gemachten Werbungskosten gliederte der Berufungswerber wie folgt auf: Kosten für Computer 345 €, Anschaffung eines Generators (Kosten 1.002,99 €, Abschreibung auf vier Jahre (2008 - 2011), jährliche AfA 250,75 €), Kosten für Treibstoff für den Generator 48,35 €, Kosten für Internet 72,47 €, vom Ministerium nicht refundierte Repräsentationskosten 2.172,26 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 2. Februar 2011 wurden neben den Bezügen des Berufungswerbers als Bundesbediensteter in Höhe von 48.827,98 € auch die von der EU-Delegation ausbezahlten Bezüge (24.220,65 €) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst. Die Werbungskosten wurden antragsgemäß in Höhe von 2.888,83 € in Abzug gebracht. Das Finanzamt führte in der Begründung Folgendes aus:

Da kein Angestelltenverhältnis mit der EU vorliege, sondern der Arbeitgeber das österreichische Außenministerium sei, sei das "per diem" der Delegation nicht steuerfrei. Das "per diem" stelle ein Entgelt von dritter Seite dar und teile daher das Schicksal des Gehaltes.

Der Berufungswerber erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung mit folgender Begründung:

Er sei vom BM für europäische und internationale Angelegenheiten an das Kommando der Mission unterstellt. Als Präzedenzfälle seien ihm die Veranlagungen von österreichischen Polizisten der Mission bekannt, denen das "per diem" stets als Werbungskosten anerkannt worden sei. Er beantrage daher, das "per diem" als Werbungskosten anzuerkennen.

Nach den Lohnzetteldaten wurden vom BM für europäische und internationale Angelegenheiten an den Berufungswerber im Jahr 2009 neben den steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von 48.827,98 € gemäß [§ 26 EStG 1988](#) steuerfreie Bezüge in Höhe von 6.351,70 €, gemäß [§ 68 EStG 1988](#) steuerfreie Bezüge in Höhe von 2.045,64 € und sonstige steuerfreie Bezüge in Höhe von 51.705,56 € ausbezahlt.

Die steuerfreien Bezüge setzen sich laut Antwortschreiben des BM für europäische und internationale Angelegenheiten auf ein Amtshilfersuchen ([§ 158 BAO](#)) des unabhängigen Finanzsenates wie folgt zusammen:

Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 26 EStG 1988](#) in Höhe von 6.351,70 €:

Übersiedlungsreise Wien – XXX (29.11.2008)	524,96 €
Umzugsvergütung	5.658,54 €

Dienstreise Wien (19. - 24.12.2008)	168,20 €
-------------------------------------	----------

Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 68 EStG 1988](#) in Höhe von 2.045,64 €:

Gefahrenzulage (17,78 €/Monat)	213,36 €
Erschwerniszulage (66,69 €/Monat)	800,28 €
Überstundenzuschläge (86 €/Monat)	1.032,00 €

Sonstige steuerfreie Bezüge (gemäß [§ 21 GehG 1956](#) und [§ 3 EStG 1988](#)) in Höhe von 51.705,56 €:

Auslandsverwendungszulage (3.818,49 € 1/2009, 3.921,21 € 2-12/2009)	46.951,80 €
Tropenzuschuss (54,92 € 1/2009, 58,72 € 2-12/2009)	700,84 €
Zuschuss für Öffentlichkeitsarbeit und Kontaktpflege (323,16 €/Monat)	3.877,92 €
Zusatzkrankenversicherung Ausland (25,00 €/Monat)	175,00 €

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Das im vorliegenden Fall ausbezahlte "per diem" ist dem Berufungswerber im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis beim BM für europäische und internationale Angelegenheiten zugeflossen und daher den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. Es handelt sich hierbei um Arbeitslohn von dritter Seite. Die empfangenen Entgelte sind steuerpflichtig. Mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehende Aufwendungen können als Werbungskosten nach den Bestimmungen des [§ 16 EStG 1988](#) in Abzug gebracht werden (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1406a).

Grundvoraussetzung für den Abzug von Werbungskosten ist allerdings, dass der Steuerpflichtige die betreffenden Kosten aus eigenem zu tragen hat. Werden dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber die Kosten im vollen Umfang ersetzt, ist kein Werbungskostenabzug zulässig (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 189). Im vorliegenden Fall käme nach der Aktenlage allenfalls die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen als zusätzliche Werbungskosten in Betracht.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten.

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988](#) dürfen Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

Nur wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) geltend gemacht werden. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff der Reise danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt. Bei längerer Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort hat der Steuerpflichtige jedoch ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am Einsatzort kennen zu lernen und befindet sich somit in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes ist daher nach Ablauf einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.4.1999, [98/14/0156](#); *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 172). Bei einem durchgehenden Einsatz am selben Ort ist nach Ablauf einer Woche kein Verpflegungsmehraufwand nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) mehr zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.9.1993, [93/14/0136](#)).

Nach der Rechtsprechung kann sich der Steuerpflichtige allerdings bei einem längeren berufsbedingten Auslandsaufenthalt den Mehrkosten im Falle von gegenüber Österreich erhöhten Lebenshaltungskosten (Kaufkraftunterschied) nicht entziehen. Es führt diesfalls ein entsprechender Mehraufwand nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff – und somit auch nach Ablauf einer Woche – zu Werbungskosten (vgl. VwGH 13.2.1991, [90/13/0199](#); VwGH 11.8.1993, [91/13/0150](#)). Von einem solchen Kaufkraftunterschied ist aber nur hinsichtlich solcher Länder auszugehen, für die Auslandsbeamte eine Kaufkraftausgleichszulage erhalten (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 197/1).

Nach der Aktenlage war der Berufungswerber bereits ab Ende November 2008 an seinem neuen Einsatzort (XXX) tätig. Für das Berufungsjahr 2009 ist daher kein Verpflegungsmehraufwand nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) anzuerkennen.

Im vorliegenden Fall kann aber auch von keinem Verpflegungsmehraufwand infolge erhöhter Lebenshaltungskosten im Ausland ausgegangen werden, da Auslandsbeamte gemäß § 21b Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 für eine Tätigkeit in XXX keinen Rechtsanspruch auf Gewährung einer Kaufkraftausgleichszulage haben.

Nach § 21b Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 hat der Bundesminister für europäische und internationale Angelegenheiten (BMEIA) im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler für Dienstorte im Ausland, an denen die Kaufkraft des Euro geringer ist als in Wien, durch Verordnung monatliche Hundertsätze für die Bemessung von Kaufkraftausgleichszulagen festzusetzen. Nach Abs. 3 leg.cit. sind zum Zwecke der Festsetzung der monatlichen Hundertsätze nach Abs. 2 die Ergebnisse von wirtschaftswissenschaftlichen Kaufkraft-erhebungs- und Kaufkraftberechnungsverfahren heranzuziehen, die auf möglichst zeitnahen Wirtschaftsdaten beruhen.

In den kundgemachten Verordnungen des BMEIA über die Festsetzung von Hundertsätzen für die Bemessung von Kaufkraftzulagen iSd § 21b Gehaltsgesetz 1956 für die Monate Jänner bis Dezember 2009 ([BGBl. II Nr. 12/2009](#), [BGBl. II Nr. 35/2009](#), [BGBl. II Nr. 62/2009](#), [BGBl. II Nr. 96/2009](#), [BGBl. II Nr. 141/2009](#), [BGBl. II Nr. 170/2009](#), [BGBl. II Nr. 206/2009](#), [BGBl. II Nr. 257/2009](#), [BGBl. II Nr. 275/2009](#), [BGBl. II Nr. 334/2009](#), [BGBl. II Nr. 348/2009](#) und [BGBl. II Nr. 409/2009](#)) sind für den ausländischen Dienstort XXX keine Beträge festgesetzt worden. Dementsprechend ist an den Berufungswerber vom Dienstgeber im Jahr 2009 auch keine Kaufkraftausgleichszulage ausbezahlt worden.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist im gegenständlichen Fall kein Abzug von zusätzlichen Werbungskosten möglich.

Zu den Berufungsausführungen, bei Veranlagungen österreichischer Polizisten sei das "per diem" als Werbungskosten anerkannt worden, ist darauf hinzuweisen, dass aus einer (falls diesen Veranlagungen der gleiche Sachverhalt zugrunde lag) rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde kein Recht auf die gleiche Vorgangsweise im vorliegenden Fall abgeleitet werden kann.

Dem Berufsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Wien, am 28. August 2013