

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. März 2002 bzw. vom 17. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungswerberin war ab 1. August 1999 bis auf weiteres (zunächst befristet auf 2 Jahre) vom Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur als Schulleiterin an die Österreichische Schule in O entsandt.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit in O folgende Werbungskosten geltend gemacht:

	2000 in ATS	2001 in ATS
Fachliteratur	19.636,52	6.802,00
Büroartikel	3.761,20	2.898,00
GWG	7.047,05	3.445,00
Anlagegüter		7.461,00

Repräsentationsaufwendungen lt. Belege (abzüglich 50 %)	2.039,09	2.067,75
Telefonkosten (abzüglich 30 % Privatanteil)	19.298,81	11.323,20
Sprachkurse	17.450,00	11.475,00
Reiskosten Hotel		13.594,40
KFZ-Kosten (Benzin, Versicherung, Überprüfung § 57 a und Reparatur) abzüglich 40 % Privatanteil	31.345,34	24.425,00
Kosten der doppelten Haushaltsführung (Miete und Betriebskosten abzgl Wohnzuschuss in Höhe von 168.000 ATS)	18.494,00	186.494,00
Familienheimfahrten begrenzt mit Pendlerpauschale	28.8000,00	34.560,00
Summe der Werbungskosten	147.872,01	304.545,35

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000

(Ausfertigungsdatum 9. September 2003) bzw. mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 17. Oktober 2003) wurden diesen Beträgen die Berücksichtigung als Werbungskosten mit der Begründung versagt, dass in den betreffenden Jahren steuerfreie Bezüge in Höhe von 501.950 ATS (für das Jahr 2000) bzw. 416.328 ATS (für das Jahr 2001) bezogen worden seien und die geltend gemachten Werbungskosten in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Bezügen stehen würden, weshalb sie nur insoweit abzugsfähig seien, als die Werbungskosten die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge übersteigen würden. Da die geltend gemachten Werbungskosten jeweils der Höhe nach geringer als die steuerfreien Bezüge gewesen seien, könnten keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Laut einer seitens der Berufungswerberin vorgelegten "Amtsbestätigung" des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur wurden ihr folgende Zulagen gem. § 21 GG 1956 für die Kalenderjahre 2000 und 2001 ausbezahlt:

Art der Auslandszulage (Schlüsselnummer)	Zeitraum	Betrag
Grundbetrag + Zonenzuschlag (9450)	1.1.2000-31.7.2000	8.285 ATS/Monat
	1.8.2000-31.12.2001	7.687 ATS/Monat
Ehegattenzuschlag (9443)	1.1.2000-31.7.2000	6.440 ATS/Monat
	1.8.2000-31.12.2001	2.690 ATS/Monat
Funktionszuschlag (9443)	1.1.2000-31.7.2000	7.080 ATS/Monat
	1.8.2000-31.12.2001	9.204 ATS/Monat
Parität (9445)	1.1.2000-31.7.2000	2.391 ATS/Monat
Repräsentationszuschlag (9444)	1.1.2000-31.7.2000	2.104 ATS/Monat

Wohnzuschuss	1.1.2000-31.12.2001	14.000 ATS/Monat
Kaufkraftausgleichszulage (9452)	1.1.2000-31.7.2000	10 % d. Monatsgehaltes
Fallweise Auslandsaufenthaltszuschuss (9459)	1.1.2001-31.1.2001	7.250 ATS (einmalig)
	1.12.2001-31.12.2001	15.732 ATS (einmalig)

Zudem wurde in der "Amtsbestätigung" festgehalten, dass der Berufungswerberin neben ihrem ihrer Einstufung entsprechenden Gehalt sowie der Dienstzulage auch eine Auslandszulage gebühre, welche sich aus der Kaufkraftausgleichszulage, dem Grundbetrag sowie den Zuschlägen nach Maßgabe der dienstlichen Verwendung der Bediensteten (Funktionszuschlag) und den Zuschlägen nach Maßgabe der besonderen Lebensverhältnisse im ausländischen Dienst- und Wohnort der Bediensteten zusammensetzen.

Ferner gebühre ein Auslandsaufenthaltszuschuss (Wohnzuschuss), der die entstehenden Mietkosten abdecken solle.

Die Auslandsverwendungszulage solle den erhöhten Mehraufwand im Ausland abdecken. Diese sei weder eine Zulage iS des § 3 GG noch eine Nebengebühr iS des § 15 GG, sondern eine Zulage sui generis. Sie gebühre nur solange und in dem Umfang, als ein solcher Mehraufwand tatsächlich bestehe.

In dieser "Amtsbestätigung" wurde darüber hinaus ausgeführt, dass die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GG 1956 als Aufwandsentschädigung **zur Abdeckung des Mehraufwandes auf Grund der Auslandsverwendung** gelten würden und von der Einkommensteuer sowie von der Sozialversicherung befreit seien.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gem § 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 von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen weiters bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist dabei grundsätzlich nicht im Sinne einer finalen Verknüpfung zwischen Einnahmen und Ausgaben zu verstehen, vielmehr genügt ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127).

Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt aber dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen (steuerfreien) Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt nicht (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041, betreffend die Gewährung von Beihilfen, die allgemein zur Verlustabdeckung gewährt werden).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von der Berufungswerberin geltend gemachten Werbungskosten und den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) jedenfalls bei den Ausgaben für Sprachkurse, für Reisekosten, für das Pendlerpauschale für Heimfahrten sowie für die geltend gemachten Wohnkosten gegeben, weshalb diese Ausgaben grundsätzlich vorweg mit den erzielten steuerfreien Einnahmen (Grundbetrag und Funktionszuschlag) gegenzurechnen sind.

Diese Ausgaben sind nämlich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates durch die Auslandstätigkeit der Berufungswerberin unmittelbar veranlasst, sodass ein klar abgrenzbarer Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen (Aufwandsentschädigungen) besteht. Es hätte für die Berufungswerberin nämlich weder eine - zumindest beruflich bedingte – Notwendigkeit bestanden, Sprachkurse in Tschechisch zu absolvieren, noch hätte sie einen weiteren Wohnsitz in O aus beruflichen Gründen nehmen müssen, sodass auch keine Reisekosten bzw. keine Heimfahrten zum Wohnsitz notwendig gewesen wären, hätte sie ihre berufliche Tätigkeit nicht nach O verlegt, sondern im Inland beibehalten.

Diesbezüglich wird ergänzend auf die Ausführungen in der Amtsbestätigung des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur hingewiesen, wonach die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GG 1956 als Aufwandsentschädigung zur Abdeckung des **Mehr**aufwandes auf Grund der Auslandsverwendung dienen.

Diese Ausführungen decken sich auch mit der Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 2 Gehaltsgesetz, wonach dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss, eine monatliche Auslandsverwendungszulage gebührt, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland **besondere** Kosten entstehen.

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) besteht sohin aufgrund der gesetzlichen Regelung

nur dann, wenn es sich bei den Ausgaben um **besondere** Kosten – bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland – handelt.

Zu den verbleibend geltend gemachten Ausgaben (Fachliteratur, Büroartikel, geringwertige Wirtschaftsgüter, Anlagegüter, Repräsentationsaufwendungen, Telefonkosten, KFZ-Kosten) ist anzumerken, dass hinsichtlich jener Aufwendungen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht vorweg gesagt werden kann, dass sie mit den erzielten steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Die geltend gemachten Ausgaben für Fachliteratur sind daher vorweg daraufhin zu prüfen, ob es sich dabei um solche handelt, die durch den Auslandsaufenthalt bedingt sind (z.B. Wörterbuch Tschechisch/Deutsch). Wäre diese Frage zu bejahen, wären auch die Ausgaben für die Fachliteratur mit den steuerfrei bezogenen Einnahmen (Entschädigungen) gegenzurechnen, da in diesem Fall ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) und Ausgaben zu bejahen ist. Handelt es sich hingegen um Fachliteratur, die generell für Schulleiterinnen, unabhängig davon, ob die Tätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird, von Interesse ist, so liegt ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) vor, weshalb keine Gegenrechnung mit diesen vorzunehmen wäre.

Ergibt sich aufgrund weiterer Erhebungen, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben für Fachliteratur und steuerfreier Einnahmen (Entschädigungen) nicht besteht, wären die Ausgaben für jedes einzelne Buch (bzw. Fachzeitschrift oder ähnliches) dem Grunde sowie der Höhe nach auf ihre berufliche Veranlassung hin zu prüfen. Diesbezüglich wird auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach Ausgaben für Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugängige Kosten der Lebensführung begründen (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Hinsichtlich der geltend gemachten KFZ-Kosten (Benzin, Versicherung Überprüfung § 57 a und Reparatur) ist zu prüfen, ob darin Kosten für Fahrten vom Wohnsitz in Z. zur Arbeitsstelle (Schule) in O enthalten sind. Diesfalls wären die Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Weiters ist zu untersuchen, ob in diesen Kosten auch solche für Fahrten von oder zum Wohnsitz in Österreich enthalten sind, da diese, wie bereits dargelegt, mit den steuerfreien Einnahmen gegenzurechnen wären. Soweit es sich um andere Fahrten handelt, liegt es an der Berufungswerberin, durch entsprechende Unterlagen die berufliche

Veranlassung der Kosten für die einzelnen Fahrten dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Dasselbe gilt für die geltend gemachten Aufwendungen für Büroartikel, für die geringwertigen Wirtschaftsgüter (DVD-Player, SCAN, Laptop-Tasche, Faxgerät, Elsa, Zubehör), für die Anlagegüter (Webboy, Tesco-DVD: Anschaffungsjahr 2001) sowie für die Telefonkosten.

Auch hinsichtlich dieser Ausgaben ist wiederum vorweg zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Aufwendungen mit den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) gegeben ist bzw. – sollte diese Frage zu verneinen sein – ist die konkrete berufliche Veranlassung bzw. Nutzung seitens der Berufungswerberin nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen und darüber hinaus ein allenfalls auf die Privatnutzung entfallender Anteil auszuscheiden.

Zu den geltend gemachten "Repräsentationsaufwendungen" ist anzumerken, dass diese grundsätzlich vorweg dahingehend zu überprüfen wären, ob sie als Werbungskosten zu berücksichtigen sind oder aber unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 fallen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Berufungswerberin für den Zeitraum 1.1.2000-31.7.2000 einen "Repräsentationszuschlag in Höhe von 2.104 ATS pro Monat, in Summe also 14.728 ATS erhalten hat. Für das Jahr 2000 sind daher die von der Berufungswerberin für das gesamte Jahr getragenen Repräsentationsaufwendungen dem "Repräsentationszuschlag" gegenüberzustellen. Nur allenfalls verbleibende Ausgaben könnten, sofern sie nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 fallen, als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2001, 2000/14/0202, verwiesen, in welchem u.a. über die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen eines im auswärtigen Dienst tätigen Diplomaten als Werbungskosten abzusprechen war.

Nach den Sachverhaltsdarstellungen in diesem Erkenntnis bezog der Beschwerdeführer eine steuerfreie Auslandsverwendungszulage, welche sich ebenso aus einer Grundzulage, einem Ehegattenzuschlag, einem Kinderzuschlag, einer Funktionszulage sowie einer Repräsentationszulage zusammensetzte. In dieser Entscheidung gab der Verwaltungsgerichtshof zu erkennen, dass Bewirtungsaufwendungen ausschließlich mit der Repräsentationszulage, nicht hingegen mit den weiteren Komponenten der steuerfreien Auslandsverwendungszulage gegenzurechnen sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung, die weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als

gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder ein Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Da die Sache erst nach Durchführung der voranstehend dargelegten fehlenden Ermittlungen entschieden und in keiner Weise ausgeschlossen werden kann, dass in weiterer Folge anders lautende Bescheide zu erlassen sind, waren die angefochtenen Bescheide (sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2000) aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück zu verweisen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. August 2005