

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache S N, Adr, St.Nr.: Zl gegen die Bescheide des FA Finanzamt vom 27.06.2012, 11.2.2013 und 5.3.2014 betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte in seiner am 9.2.2012 elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung für 2011 unter der Kennzahl 723 1.364,04 € wegen doppelter Haushaltsführung und unter Kennzahl 300 3.672,-- € wegen Familienheimfahrten als Werbungskosten.

Im **Vorhalt vom 19.3.2012** ersuchte das Finanzamt den Bf hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren strittigen Punkte Folgendes zu ergänzen:

*"Belege/Unterlagen und Aufstellung der beantragten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten.*

*Hängen diese Aufwendungen mit den steuerfreien Einkünften lt. Jahreslohnzettel zusammen (wie im Jahr 2010)? Wenn ja, ist die Vorlage von Unterlagen nicht notwendig, da keine Anerkennung (siehe auch Begründung Einkommensteuerbescheid 2010)."*

In seiner **Vorhaltsbeantwortung** legte er dar, dass die Mietkosten durch den Arbeitgeber bezahlt würden und nicht in den steuerfreien Bezügen enthalten seien. Stromkosten würden durch den Bf getragen und betrügen 1.364,04 €. Zu den Familienheimfahrten führte er aus, dass er ca. alle 3 bis 4 Wochen von R nach Hause zur Familie in M pendle.

Bei ca. 1900 km und einem Kilometergeld von 0,42 ergäben sich daher lt. Fahrtenbuch 9.682,68 €.

Die steuerfreien Bezüge stellten eine Auslandsverwendungszulage und die Kaufkraftausgleichszulage für die Verwendung in H dar.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27. Juni 2012** wurden mit folgender Begründung aus dem Titel "Doppelte Haushaltsführung" keine Aufwendungen anerkannt:

*"Die durch die Auslandstätigkeit entstandenen (dem Grunde nach) abzugsfähigen Aufwendungen sind bei Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt wurden, gegenzurechnen. Sofern die für die Auslandstätigkeit erhaltenen steuerfreien Bezüge höher sind als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen (z.B. Kosten der Wohnung am Einsatzort, Familienheimfahrten), liegen diesbezüglich keine Werbungskosten vor. In Ihrem Fall liegt obgenannter Sachverhalt vor."*

Mit **Schreiben vom 12. Juli 2012** erhob der Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 Berufung (jetzt als Beschwerde zu sehen) und begründete diese im Wesentlichen folgendermaßen:

*"Ich beziehe seit Juli 2010 steuerfreie Bezüge aufgrund meiner Auslandsdienstverwendung als Militärattaché in R gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956, die dem § 3 Abs. 1 Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 zuzuordnen sind. Diese Zulagen und Zuschüsse gelten als Aufwandsentschädigung, weil mir bei der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen, welche dadurch ihre Deckung finden. Die §§ 21a, b, c und d des Gehaltsgesetzes 1956 beinhalten z.B. unter c) auch Mietaufwendungen meinerseits. Ich habe, solange ich bei einer im Ausland gelegenen Dienststelle zur dauernden Dienstleistung zugeordnet bin und dort wohnen muss, nach Maßgabe des § 21 leg.cit. Anspruch auf den Ersatz dieser besonderen Kosten, die mir durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen oder entstanden sind.*

*Diese befristete Auslandsverwendung in G , die keine Auslandseinsatz gem. Auslandszulagen- und -hilfeleistungsgesetz (AZHG) darstellt, endet voraussichtlich mit Ablauf 31.07.2014.*

*Weiters verweise ich auf die Bestätigung (Datenschutz) über den Bezug der Auslandsverwendungszulage, ausgestellt durch BMLVS/PersB am 11.07.2012."*

In Beantwortung eines **weiteren Vorhaltes vom 13. August 2012** teilte der Bf mit, dass die Wohnung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werde. Dem Bf verblieben nur die Kosten für den Strom und die Kosten für die Familienheimfahrten.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2012** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt an:

*"Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."*

*Wird nun dem Steuerpflichtigen eine steuerfreie Aufwandsentschädigung für Auslandsbeamte nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gewährt, so sind die Kosten, die durch die Ausübung des Dienstes entstehen, nach § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig, sind doch beide durch die Entsendung ins Ausland veranlasst.*

*In Ihrem Fall sind sowohl die Aufwendungen für Familienheimfahrten bzw. Stromkosten als auch die Gewährung der steuerfreien Auslandsverwendungszulage durch die Auslandsverwendung in H verursacht. Aus diesem Grund sind die durch diese Tätigkeit entstandenen, dem Grund nach auch abzugsfähigen Aufwendungen, bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für die Auslandsverwendung gewährt wurden, gegen zurechnen. Sind die erhaltenen steuerfreien Bezüge (was in Ihrem Fall zutrifft) höher als die damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen, liegen keine Werbungskosten vor."*

Mit Schreiben vom 12. August 2012 ersuchte der Bf um **Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz** und führte ergänzend aus:

"Ich berufe gegen ihre u.a Begründung zu meinen Einkommensteuerbescheid 2011 und ersuche um Zuerkennung meiner Familienheimfahrten und Wohnkosten (Unterlagen am 02.04.12 übermittelt) mit Dienstort G "wie folgt:

Ich beziehe mich auf ein Urteil des UFS INNSBRUCK, GZ RV/0792-I/07, vom 21.07.2009, welcher in seinem Berufungsentscheid folgendes anführt (auszugsweise):

*"Bei den vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten handelt es sich unstrittig um Mehraufwendungen die ihm auf Grund seiner Auslandsverwendung erwachsen sind.*

*Insoweit besteht unzweifelhaft ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen seinen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen und der Auslandsverwendungszulage die ihm als Ausgleich für seine erhöhten Aufwendungen anlässlich seiner Auslandsverwendung gewährt wird.*

*Hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten für die Familienheimfahrten ist darauf hinzuweisen, dass nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 EStG 1988 für das Streitjahr der Höchstbetrag der als Werbungskosten für Familienheimfahrten in Abzug gebracht werden konnte 2.421 € betrug. Dieser jährliche (Höchstbetrag ist auf Monatsbeträge umzurechnen. Für den Zeitraum des Auslandsaufenthaltes des Bw von Juni bis Dezember 2006 standen ihm daher nicht wie geltend gemacht der Betrag von 1.554 € sondern nur 1.412,25 € an Werbungskosten zu.*

*Es ergeben sich somit nachfolgende zu berücksichtigende Werbungskosten:*

*Insgesamt zu berücksichtigende Werbungskosten:*

*Unstrittige Werbungskosten lt. Bescheid: 905,74 €*

*Einrichtungsgegenstände (Ausstattung): 1.201,45 €*

*Familienheimfahrten: 1.412,25 €*

*Gas und Strom, 75% v. 239,77 €: 179,83 €*

*Summe 3.699,27 €*

*Es war somit spruchgemäß zu entscheiden."*

Ich ersuche daher erneut um Zuerkennung meiner Familienheimfahrten und Wohnkosten 2011 und verbleibe mit den besten Grüßen."

Mit **Vorlagebericht vom 24. September 2012** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gegen die **Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2012 und 2013** wurden gleichartige Beschwerden eingebracht und dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In diesen Beschwerden wurden darüber hinaus Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit **Vorhalt vom 23. Februar 2015** wurde der Bf unter Hinweis auf die Rechtslage aufgefordert, die steuerfreien Gehaltsbestandteile aufzuschlüsseln und bekannt zu geben, welche Teile nach Maßgabe der §§ 21a bis 21h Gehaltsgesetz ausbezahlt wurden, damit eine entsprechende Gegenrechnung mit den Aufwendungen durchgeführt werden könne.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2015** wurden die entsprechenden Aufstellungen für die Jahre 2011 bis 2013 übermittelt.

### **Sachverhalt**

Der Bf. wurde ab Juli 2010 und in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2011 und 2012 von seinem Arbeitgeber (Bundesministerium für Landesverteidigung und Sport) als Militärattache zu einer Auslandsdienstverwendung nach R in H entsandt.

Die Miete der in R notwendigen Wohnung wurde vom Arbeitgeber bezahlt und ist als Wohnkostenzuschuss in den steuerfreien Beträgen enthalten. Aus Eigenem hatte er nur die Stromkosten zu tragen.

2011 1.364,04 €

2012 1.722,08 €

2013 810,00 €

Seine Familie lebte während des beschwerdegegenständlichen Zeitraums bis September 2013 in M. Der Bf pendelte ca. alle vier Wochen einmal nach Hause. Die Strecke (hin und wieder zurück) beträgt ca 1.900 Kilometer.

Für das Jahr 2011 erklärte der Bf in der Vorhaltsbeantwortung, dass bei einem Kilometergeld von 0,42 € pro Kilometer der Betrag von 9.682,68 € als Aufwand für Familienheimfahrten erwachsen sei.

In den Steuererklärungen wurde jeweils der Höchstbetrag für Familienheimfahrten gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit e iVm. § 16 Abs.1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von 3.672 € für 12 Monate bzw. im Jahr 2013 2.754 € für 9 Monate beantragt.

Der Bf bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren wegen seiner Auslandsverwendung Gehaltsbestandteile gem. §§ 21ff. Gehaltsgesetz und zwar unter anderem:

(Beträge in Euro)	2011	2012	2013
§ 21b Kaufkraftausgleichszulage	2.569,23	2.902,47	2.578,27
KAZ- auf Sonderzulage	435,38	470,06	423,30
§ 21a Auslandsverwendungszulage	15.633,59	16.241,94	19.992,42
§ 21c Wohnkostenzuschuss	11.053,14	11.059,99	17.789,99

## Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Angaben des Bf in den Steuererklärungen und Vorhaltsbeantwortungen.

## Rechtslage

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 38 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

## Erwägungen

In Streit steht die Rechtsfrage, ob Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit des Bw., für die er eine steuerfreie Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz erhalten hat, zu berücksichtigen sind.

In den angefochtenen Bescheiden wurde die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich um nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 handle, weil sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, nämlich der Auslandszulage gemäß §§ 21ff. GehG, stünden.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 38 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Dieses Abzugsverbot ist ein Wesensmerkmal des Systems der Einkommensermittlung. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG bedeutet, dass der an sich uferlose naturwissenschaftliche Kausalzusammenhang (Ursache-Wirkung-Prinzip) durch eine rechtliche Wertentscheidung nach wirtschaftlichen

Gesichtspunkten objektiv zu begrenzen ist (vgl. zum allgemeinen Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG, Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 151/2ff: hier wird das Kriterium der objektiven wirtschaftlichen Zurechenbarkeit als sachlicher Zusammenhang und Zusammenhang des Normzwecks beschrieben).

Kausalität ist im gegenständlichen Fall gegeben. Die Auslandstätigkeit des Bw. und die dafür erhaltenen steuerfreien Auslandszulagen gemäß § 21 GehG sind die Ursache seiner Ausgaben für Unterkunftskosten (für Strom) und für die Aufwendungen für Familienheimfahrten. Die Größe steht in einem Kausalitätsverhältnis im Sinn von Ursache und Wirkung.

Es ist daher weiter zu prüfen, ob diese Ausgaben nach dem Normzweck der Steuerbefreiung und nach den Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Adäquanz den Auslandszulagen objektiv zurechenbar sind.

Der Zweck der Auslandszulagen gemäß § 21 GehG geht explizit weder aus der Norm selbst sowie der dazu ergangenen Auslandsverwendungsverordnung - AVV oder den Gesetzesmaterialien hervor und muss daher im Interpretationswege erschlossen werden. Nach dem Wortlaut sowie der historischen Entwicklung der Norm besteht der Zweck der Zulage darin, den Beamten für sämtliche Kosten und Belastungen (z.B. durch Arbeitserschwernisse und Gefahren), die durch eine Auslandsverwendung verursacht werden, in einer umfassenden und vielfach pauschalen Weise, Ersatz zu leisten. Durch die tendenziell großzügig bemessenen pauschalen Ersatzleistungen des § 21 GehG wird zudem der Zweck verfolgt, den Dienstnehmern einen Anreiz zu geben, sich um Auslandsverwendungen zu bewerben. Diese Anreizfunktion ist ein wesentlicher Beitrag der Zulage, damit in ausreichender Zahl geeignete Personen für Auslandstätigkeiten im öffentlichen Bereich zu Verfügung stehen.

Typologisch betrachtet, kann es sich bei den erhöhten Ausgaben wegen einer Auslandstätigkeit um zusätzliche Werbungskosten (z.B. Repräsentationsspesen, erhöhte Ausgaben wegen des Kaufkraftunterschiedes, Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung) oder um vermehrte Kosten der privaten Lebensführung (z.B. höhere private Telefonkosten) handeln.

Da die Auslandszulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz, trotz ihrer verschiedenen Zulagenkomponenten, eine Einheit bildet und weitgehend auf eine Pauschalabgeltung abstellt, ist für die objektive Zurechnung der Gesamtzweck der Zulage und nicht die Bezeichnung der einzelnen Zulagenbestandteile und ihre Teilzwecke maßgebend. Dieser Gesamtzweck (pauschale Abgeltungs- und Anreizfunktion) der Zulage sowie verfassungsrechtliche Überlegungen zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG (für regelmäßig im Ausland tätige Arbeitnehmer internationaler Konzerne besteht keine vergleichbare Steuerfreiheit ihrer Auslandszulagen) erfordern eine weite Zurechnung der mit einer Auslandsverwendung wirtschaftlich zusammenhängenden Ausgaben.

So sind etwa Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung nicht nur dem Kinder- und Ehegattenzuschuss für die im Inland verbleibenden Angehörigen gemäß § 21d Z. 2 und

3 Gehaltsgesetz zurechenbar sondern grundsätzlich der gesamten Zulage gemäß § 21 Gehaltsgesetz, soweit nicht bestimmte Einzelkosten nach ihrer tatsächlichen Höhe abgegolten werden (z.B. Wohnungskostenzuschuss für die tatsächlichen Kosten der Wohnungsmiete oder Kaufkraftausgleichszulage für den mit statistischen Methoden ermittelten Aufwand des Kaufkraftunterschiedes).

Im gegenständlichen Fall besteht der eine Zweckzusammenhang mit den Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung (der Stromkosten) und der Aufwendungen für Familienheimfahrten und ist die Zurechnung zum Grundbetrag der Auslandsverwendungszulage jedenfalls sachlich angemessen (UFS, 21.07.2009, RV/0792-I/07). .

Zweck dieser Zuwendung ist wohl eine Abgeltung der menschlichen Trennungsbelastung wie auch der tatsächlichen Trennungskosten (Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung). Soweit die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung den Wohnungskostenzuschuss des § 21c GehG übersteigen - liege aber - entsprechend den vorstehenden Argumenten - der Adäquanz- und Zweckzusammenhang mit den anderen pauschalen Zulagenkomponenten des § 21ff GehG vor. Dies ist insbesondere der Grundbetrag und Funktionszuschlag der Auslandsverwendungszulage.

Durch die Auslandstätigkeit verursachte Werbungskosten, die diese Zulagenkomponenten der Auslandszulage gemäß § 21 GehG überstiegen hätten, wurden vom Bw. durch den Nachweis von Belegen nicht vorgetragen.

Auf Grund dieser Überlegungen werden vom Bundesfinanzgericht (wie auch schon vom UFS in ständiger und einhelliger Spruchpraxis) Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung insgesamt der steuerfreien Auslandszulage gemäß § 21 GehG zugerechnet, sodass gemäß § 20 Abs. 2 EStG ein Werbungskostenabzug soweit ausgeschlossen ist, als die mit der Auslandsverwendung unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängenden Gesamtausgaben nicht höher sind (vgl. beispielhaft für viele, UFS, RV/0262-K05 sowie Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 152/1).

Die steuerfreien Zulagen anlässlich der Auslandsverwendung betragen (auszugsweise):

(Beträge in Euro)	2011	2012	2013
§ 21b Kaufkraftausgleichszulage	2.569,23	2.902,47	2.578,27
KAZ- auf Sonderzulage	435,38	470,06	423,30
§ 21a Auslandsverwendungszulage	15.633,59	16.241,94	19.992,42

Im konkreten Fall betragen die Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (Stromkosten), die der Bf zu tragen hatte:

2011	1.364,04 €
2012	1.722,08 €
2013	810,00 €

Diese Aufwendungen sind jedenfalls mit der Auslandsverwendungszulage gemäß § 21a GehG 1956 gegenzurechnen.

Weiters hatte der Bf Aufwendungen von jährlich 9.682,68 € für Familienheimfahrten.

Diese Aufwendungen sind ebenfalls mit der Auslandsverwendungszulage gem. § 21a GehG 1956 gegenzurechnen. Da die Auslandsverwendungszulage in allen Beschwerdejahren höher ist als der Aufwand für Familienheimfahrten und Stromkosten, verbleibt kein Betrag zur Berücksichtigung als Werbungskosten.

Die geltend gemachten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung fallen auf Grund ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der erhaltenen steuerfreien Auslandszulage gemäß § 21 GehG unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Somit war die Richtigkeit der angefochtenen Bescheide zu bestätigen und die Beschwerden abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 31. Mai 2015