



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 7. August 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin), eine Lehrerin, lebt mit ihrem Gatten seit 01 in A, wo sie an der Schule1 tätig ist.

Anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 wurde von der Bw. ua. die Berücksichtigung nachstehender Werbungskosten beantragt: Kosten der doppelten Haushaltsführung (Fahrtkosten 2.100 €, Kosten für das Haus in C 1.191,92 €), großes Pendlerpauschale (A-C-A) sowie Anschaffungskosten für einen Laptop. Weiters wurde die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid vom 7. August 2007 wurde der Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt. Unberücksichtigt blieben hingegen die Ausgaben für den Laptop. Das große Pendlerpauschale und die Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden

ebenfalls nicht gewährt. Begründend wurde ausgeführt, die Kosten des Laptops seien dem Gatten der Bw. zuzurechnen. Die Bw. habe im Jahr 2002 einen steuerfreien Betrag von Betrag1 erhalten. Dieser Betrag umfasse folgende Positionen: Grundbetrag und Zonenzuschlag: Betrag2, Ehegattenzuschlag: Betrag3, Funktionszuschlag: Betrag5, Wohnkostenzuschuss Betrag6, Aufenthaltsgenehmigung: Betrag7. Diese Auslandsbesoldung (§ 21 GehG) stelle kraft gesetzlicher Anordnung eine Aufwandsentschädigung (zur Abdeckung des durch die Auslandsverwendung bedingten Mehraufwandes) dar. Da somit ein Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) und den Ausgaben für Reisekosten, Pendlerpauschale und Kosten der doppelten Haushaltsführung bestehe, seien diese mit den steuerfreien Einnahmen gegenzuverrechnen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 29. August 2007 wurde ausgeführt, die Entsendung der Bw. erfolge jeweils nur auf 2 Jahre. Aus diesem Grund sei sie gezwungen, ihren Haushalt in Österreich aufrecht zu erhalten. Zudem seien nur die Kosten des Wohnobjektes in C geltend gemacht worden. Die Auslandsverwendungszulage sei keine pauschalisierte Zulage. Der Wohnkostenzuschuss sei zweckgebunden, dieser decke ausschließlich die Mietkosten, nicht aber die Betriebskosten ab.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2007 wurde der Berufung – im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr strittigen Punkten - stattgegeben. Bezüglich der Gewährung des großen Pendlerpauschales und der Kosten der doppelten Haushaltsführung wurde (wiederum) die Ansicht vertreten, dass diese aufgrund der Gewährung der (steuerfreien) Auslandszulage in Verbindung mit dem Abzugverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1999 nicht zu berücksichtigen seien.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. November 2007 wurde vorgebracht, der (monatliche) Wohnzuschuss (Betrag8) diene ausschließlich der Bezahlung der Miete. Die Erhöhung der Auslandsverwendungszulage um diesen Betrag sei unrichtig. Zudem sei der offiziellen Berechnung des Zuschusses (Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur) zu entnehmen, dass es sich um keine „pauschalisierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung“ handle, sondern, dass es um völlig unterschiedlich gewidmete Beträge gehe. Die Judikatur zu Auslandsverwendungszulagen, Auslandsaufenthaltszuschuss, Auslandszuschlag, Kaufkraftausgleichszulage sei sehr umfangreich und differenziert. Dennoch finde sich kein Erkenntnis, dass die Ansicht der Erstinstanz hinsichtlich der Nichtanerkennung von doppelter Haushaltsführung und großem Pendlerpauschale (Familienheimfahrten) stütze. Die Auslandsbesoldung solle lediglich die mit der Auslandsverwendung verbundenen

zusätzlichen Kosten und Mühen im Ausland ersetzen. Eine Dienstwohnung, deren Mietkosten die erste Instanz dem Einkommen der Bw. zuschlage, könne davon nicht betroffen sein.

Weiters wurde in einem Mail vom 3. Dezember 2007 das Berufungsvorbringen ergänzt, und die steuerliche Berücksichtigung der Kosten für den Kauf eines Laptops beantragt. Die Bezahlung sei durch die Bw. per K erfolgt. Dieser Umstand sei steuerlich von Belang.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. März 2008 wurde ein umfangreicher Fragenvorhalt hinsichtlich aller Streitpunkte an die Bw. gerichtet. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 EStG 1988) die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sowie Kostenersatz und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersatz und Entschädigungen auf Grund von Dienst-(Besoldungs-)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Einkommensteuer befreit.

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

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Des weiteren dürfen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 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 § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; § 20 Abs. 2 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (vgl. Doralt. Kommentar zum EStG, Tz 149 zu § 20).

Die sich auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iZm § 21 des Gehaltsgesetzes über die Bezüge von Bundesbeamten auf Grund einer Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage gründende Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu, die gleichartige Zulagen von Körperschaften des öffentlichen Rechts erhalten. Soweit die Verwendung eines Beamten zusätzlich besondere Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage, die nicht der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage wird auf die dienstrechtliche Stellung und die dienstliche Verwendung des Beamten, auf seine Familienverhältnisse etc. Bedacht genommen. Dem Charakter nach gilt die Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung.

Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 werden demnach Aufwandsentschädigungen (Einkünfte) steuerfrei gestellt, die einzig dem Umstand Rechnung tragen, dem Beamten jene besonderen Kosten bzw. Aufwendungen steuerbegünstigt abzugelten, die diesem durch die Auslandsentsendung erwachsen. Eine nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, dass darin keinesfalls ein Zweck erblickt werden kann, allgemeine Zulagen (wie z.B. geldwerte Vorteile oder Bezüge, die als Impuls für die Auslandseinsatztätigkeit dienen mögen) durch den Dienstgeber steuerfrei zu stellen.

Die Bw. erhält nach ihren eigenen Angaben von ihrem Dienstgeber neben ihrem Monatsgehalt eine monatliche Auslandsverwendungszulage, bestehend aus dem Grundbetrag und Zonenzuschlag, dem Ehegattenzuschlag, dem Funktionszuschlag und einem Wohnzuschuss nach § 21 des Gehaltsgesetzes.

Gemäß § 21 Abs. 1 Gehaltsgesetz in der für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung gebührt dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss,

1. eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage, wenn die Kaufkraft des Euro dort geringer ist als im Inland,
2. eine monatliche Auslandsverwendungszulage, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen, und

3. auf Antrag ein Auslandsaufenthaltzuschuss, wenn ihm durch den Aufenthalt im Ausland besondere Kosten entstanden sind.

Gemäß § 21 Abs. 3 Gehaltsgesetz ist bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage und des Auslandsaufenthaltzuschusses auf folgende Umstände billige Rücksicht zu nehmen:

1. auf die dienstliche Verwendung des Beamten,
2. auf seine Familienverhältnisse,
3. auf die Kosten der Erziehung und Ausbildung seiner Kinder und
4. auf die besonderen Lebensverhältnisse im ausländischen Dienst- und Wohnort.

Die Bundesregierung kann die Bemessung durch Verordnung näher regeln.

Gemäß § 21 Abs. 12 Gehaltsgesetz gelten die Kaufkraftausgleichszulage und die Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung und sind vom zuständigen Bundesminister im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu bemessen.

Aus der ständigen Dienstrechtsjudikatur der Höchstgerichte (vgl. VwGH 18.6.1980, 2321/79; 11.4.1983, 82/12/0014; 15.5.1985, 83/09/0146; 1.2.1995, 92/12/0293; 12.12.1995, 94/12/0123 sowie VfGH 23.6.2004, V8/04) zum § 21 des GehG 1956 geht hervor, dass die Auslandsverwendungszulage kraft Gesetzes ein unteilbares Ganzes - also eine besoldungsrechtliche Einheit - darstellt, wenngleich bei Bemessung der Zulage nach Anordnung des § 21 Abs. 3 GehG 1956 auf verschiedene Komponenten billige Rücksicht zu nehmen ist.

Aus der angeführten Rechtsprechung ergibt sich nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates aber auch, dass der Besoldungsanspruch nach § 21 GehG 1956 eine pauschalisierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung darstellt. Mit dem Besoldungsanspruch nach § 21 GehG 1956 sollen aber alle Mehrkosten - also auch die von der Bw. als Werbungskosten beantragten Aufwendungen - eines Beamten im Zusammenhang mit dessen Verwendung an einem ausländischen Dienstort abgegolten werden.

Für die Zulässigkeit der Verknüpfung von (berufsbedingten) Aufwendungen oder Ausgaben und steuerfreier Einnahmen hat der Gesetzgeber durch den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 EStG 1988 in diesem Zusammenhang auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges" abgestellt. Dieser Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges" ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht

steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, ZI. 84/14/0127).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen (z.B. Aufwandsentschädigungen) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dann gegeben, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen jedenfalls durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren Konnex stehen. Im Gegenstandsfalle ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Betrauung der Bw. mit der Tätigkeit an der Schule¹, aus der die steuerfrei bezogene Auslandsverwendungszulage resultiert, als kausal für die von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten anzusehen ist.

Folglich ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten und den steuerfreien Einnahmen (pauschalen Aufwandsentschädigungen) gegeben, weshalb diese Ausgaben auch zu Recht vom Finanzamt mit den bezogenen steuerfreien Einnahmen in den strittigen Jahren gegenverrechnet worden waren. Diese rechtliche Überlegung korrespondiert auch mit der besoldungsrechtlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 2 GehG 1956, wonach dem Beamten, solange er seinen Dienort 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.

Insoweit die Bw. in diesem Zusammenhang auf ein Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2000, 2000/14/0202, verweist, ist ihr zu erwidern, dass diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zugrunde lag.

2.) Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates liegen aber auch die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung nicht vor.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher

Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist in diesem Sinne beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH vom 23.5.2000, 95/15/0096). Das sind insbesondere: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände sowie Kosten für Familienheimfahrten

Die Bw. begründet die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit der jeweils nur auf zwei Jahre bewilligten Auslandsentsendung. Zutreffend ist, dass die zeitliche Befristung der Tätigkeit oder die Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsort eine (vorübergehende) doppelte Haushaltsführung rechtfertigen kann. Von einer jederzeitigen Verwendung an einem anderen Ort (z.B.: Monteur, Bauarbeiter) kann im Streitfall aber keine Rede sein. Ebenso wenig kann aus der Tatsache, dass die Bw. (möglicherweise) jeweils nur für zwei Jahre an die Schule¹ entsendet worden ist, zwingend gefolgert werden, dass ihr eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zugemutet werden kann. Die Bw. wohnt mit ihrem Gatten bereits seit dem Jahr 01 in A. Der Gatte der Bw. übt aufgrund verschiedener Umstände (AB, BA) weder in D noch in F eine Beschäftigung aus. Die Bw. ist nach wie vor – zwischenzeitlich bereits über einen Zeitraum von 13 Jahren – an der Schule¹ tätig.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. März 2008 wurde die Bw. ua. um Beantwortung nachstehender Fragen gebeten:

*„Aus welchen Gründen sollte im Jahr 2002 die Aufgabe des Wohnsitzes in C nicht zumutbar gewesen sein?
Um genaue Angaben wird ersucht.*

Aus welchen Gründen sollte im Jahr 2002 die Auslandsentsendung noch immer als nur vorübergehend angesehen werden.

Um detaillierte Angaben wird gebeten.

Sämtliche mit Ihrer Auslandsentsendung zusammenhängende Dienstverträge bzw. Verlängerungsschreiben der Dienstbehörde sind zu Einsichtnahme vorzulegen.

Aufgrund der Aktenlagen ist davon auszugehen, dass Sie derzeit noch in A wohnhaft sind, sohin über einen Zeitraum von (nunmehr) 15 Jahren als „Lehrerin1“ an der Schule1 in A tätig sind.

Sie werden eingeladen, hiezu Stellung zu nehmen.

Auf welche Weise (Art der Antragstellung, Erledigung etc.) erfolgt die Verlängerung Ihrer Auslandsentsendung durch das bm (vgl. Eingabe vom 29. August 2007).

Um genaue Angaben wird gebeten.

In welcher Schule waren Sie vor Ihrer Auslandsentsendung in D tätig?

Wie lange waren Sie von der Dienstverrichtung an Ihrer Schule in D karenziert?

Die bezüglichen Unterlagen wären zur Einsichtnahme vorzulegen.

Hat im Jahr 2002 überhaupt noch die Möglichkeit bestanden an Ihre Schule in D zurückzukehren?

Um detaillierte Angaben wird gebeten.

Besteht im Jahr 2008 eine derartige „Rückkehrmöglichkeit“?

Um genaue Angaben wird ersucht.“

Dieses Ersuchen um Sachverhaltsklärung blieb unbeantwortet. Dem Unabhängigen Finanzsenat liegen somit keine Anhaltspunkte vor, die für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Jahr 2002 sprechen. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang noch, dass im Streitfall nicht etwa die Kosten einer zweckentsprechenden Unterbringung am Beschäftigungsort (A), sondern die Kosten des Familienwohnsitzes (C) geltend gemacht worden sind. Die tatsächlichen Wohn- und Betriebskosten am Beschäftigungsort wurden trotz Ersuchen nicht nachgewiesen.

3.) Großes Pendlerpauschale

Voraussetzung für die Gewährung des großen Pendlerpauschales ist, dass dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Strecke nicht zumutbar ist.

Die Wohn- und Arbeitsstätte der Bw. befinden sich aber unbestritten in A. Die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für die Strecke A-C-A ist somit nicht möglich.

4.) Kosten für einen Latop

Auch in diesem Streitpunkt ist die Bw. jeglichen Nachweis ihrer Behauptungen schuldig geblieben. Die bezughabenden Belege wurden trotz Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates nicht vorgelegt. Ebenso wenig wurde die berufliche Verwendung aufgezeigt bzw. nachgewiesen.

Die beantragten Werbungskosten für die Anschaffung eines Laptops konnten ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 21. April 2008