

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. April 2015 gegen den Bescheid des ***Finanzamtes A*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15. April 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in Folge Bf.) machte im Rahmen ihres Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 unter anderem Werbungskosten iHv € 3.145,71 geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Jänner 2015 forderte das Finanzamt die Bf. auf, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen, eine Aufstellung dieser vorzulegen und die berufliche Tätigkeit darzustellen.

Die Bf. beantwortete das Ersuchen insoweit, als dass sie eine Aufstellung ihrer Aufwendungen, die u.a. € 3.030,00 Umzugskosten (1/15 vom Jahresbrutto) enthielten, die Belege für diverse

Aufwendungen und die Dienstvereinbarung ab 1. Jänner 2009 mit der ***B*** vorlegte. Belege für die Umzugskosten wurden nicht vorgelegt.

Zu den Umzugskosten führte sie aus, dass sie bis 31.12.2008 bei der ***A*** beschäftigt gewesen sei und mit 1.01.2009 von der ***B*** als Verwaltungsangestellte übernommen worden sei. Es sei kein Neuantritt, sondern eine Übernahme innerhalb der ***C*** mit allen Rechten und Pflichten erfolgt. Laut den Rz 393 der Lohnsteuer-Richtlinien dürfe die Umzugsvergütung höchstens 1/15 des Bruttojahresarbeitslohnes betragen. Ein belegmäßiger Nachweis dieser Umzugsvergütung sei nicht erforderlich. Laut Rz 753 müssten Umzugskosten belegmäßig nicht nachgewiesen werden.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2015 erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2009.

Mit Bescheid vom 15. April 2015 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 9. Februar 2015 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Gleichzeitig wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen, mit welchem die Umzugskosten nicht anerkannt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass „...
Aufwendungen zu steuerfreien Einnahmen sind gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig, und können somit nicht die steuerpflichtigen Einkünfte vermindern. Die durch Ihren Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlten Umzugskosten-Vergütungen waren somit nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen.“

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. April 2015 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 28. April 2015 rechtzeitig Beschwerde und brachte im Wesentlichen vor, dass aufgrund des Dienortwechsels naturgemäß nicht unerhebliche Umzugskosten (insbesondere Fahrtkosten) angefallen seien. Unter Verweis auf die Rz 392 und 393 der Lohnsteuer-Richtlinien machte die Bf. im Wege der Glaubhaftmachung für den Transport des Hausrates Fahrtkosten für 10 ***Y*** ***Y***-***Z***-***Y***, 20 Taggelder und 20 Nächtigungsgelder geltend. Laut Rz 753 der Lohnsteuer-Richtlinien müssten die Umzugskosten belegmäßig nicht nachgewiesen werden.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 22. Dezember 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte es wie folgt aus: „*Umzugskosten sind Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Da die im Rahmen der Umzugskostenvergütungen gemäß § 26 Z 6 EStG 88 von Ihrem Arbeitgeber gezahlten Beträge steuerfreie Spendenersatzdarstellungen darstellen, ist ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nicht möglich.*“

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2016 brachte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag ein und führte im Wesentlichen aus, dass ihr von ihrem Arbeitgeber, wie am Lohnzettel L16 ersichtlich, auf Grund ihrer Außendiensttätigkeit nicht steuerbare Taggelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG

gewährt worden seien. Umzugskostenvergütungen im Sinne des § 26 Z 6 EStG habe sie niemals erhalten. Zur Bestätigung legte sie ein Schreiben ihres Arbeitgebers und den Lohnzettel vor.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Februar 2016 forderte das Finanzamt die Bf. auf, die Reisekostenabrechnungen beim Dienstgeber über die Dienstreisen bzw. beruflich veranlassten Reisen 2009 samt Ablichtung des vollständigen Arbeitgeber-Gehaltskontos 2009 vorzulegen und für den Fall einer faktischen Auszahlung lediglich von Zulagen den Dienst- und eventuellen Zusatzvertrag über die Festlegung der Gewährungsvoraussetzungen für die erwähnte(n) „Außendienst-Zulage(n)“ vorzulegen und die sachlichen und rechtlichen Grundlagen für die Steuerfrei-Stellung der genannten Außendienst-Zulage bekannt zu geben.

Die Bf. beantwortete das Ersuchen mit Schreiben vom 3. März 2016 insoweit, als dass sie ein Schreiben ihres Arbeitgebers vorlegte, in welchem dieser bestätigte, dass die in Frage stehenden Bezüge im Zuge der Tätigkeit als ***Außendienst*** als Außendienstzulage mit Wirksamkeit vom 19. Jänner 2009 zu gewähren gewesen seien. Es handle sich hierbei um steuerbegünstigte Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 iVm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG.

Mit Vorlagebericht vom 15. Februar 2016 legte das Finanzamt die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss vom 14. Juli 2022 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, bekannt zu geben, wann die Übersiedlungsfahrten konkret durchgeführt wurden, welche Gegenstände des Hausrates transportiert wurden, wann die Wohnung in ***Z*** und bis wann die Wohnung in ***Y*** zur Verfügung stand und ob sie ebenfalls bei der ***A*** bis Ende 2008 als ***Außendienst*** tätig war und geeignete Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 11. August 2022 beantwortete die Bf. die Fragen, welches dem Finanzamt mit Beschluss vom 16. August 2022 zur Gegenäußerung übermittelt wurde.

Das Finanzamt übermittelte am 22. August 2022 eine Stellungnahme und brachte vor, dass das Vorbringen der Bf. betreffend Kilometergelder für den Transport des Hausrates von ***Y*** nach ***Z*** die Behauptungsebene nicht verlasse. Ob die ***Y*** tatsächlich in der behaupteten Zahl durchgeführt wurden, entziehe sich mangels Aufzeichnungen einer objektiven Nachprüfbarkeit.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wechselte mit 1. Jänner 2009 von der ***A*** zur ***B***, bei welcher sie als ***Außendienst*** tätig war. Im Zuge des Arbeitgeberwechsels zog sie mit ihrem Sohn von ***Y*** nach ***Z***.

Die Bf. übersiedelte den Hausrat für sich und ihren Sohn sukzessive mit einem PKW der Marke VW Polo. Sie fuhr einmal von ***Y*** nach ***Z*** und zehnmal von ***Z*** nach ***Y*** und retour. Die Strecke ***Z*** – ***Y*** beträgt rund 325 km.

Die Wohnung in ***Y*** stand der Bf. im Jahr 2009 noch zur Verfügung.

Im ersten Halbjahr 2009 fuhr die Bf. vier mal von ***Z*** nach ***Y***, um diverse Ärzte zu besuchen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere dem Vorbringen der Bf., und Einsichtnahme in den elektronischen Akt.

Das Finanzamt wendet ein, dass das Vorbringen von tatsächlich angefallenen Umzugskosten über die bloße Behauptung nicht hinausgehe. Zwar setzte eine Glaubhaftmachung eine „schlüssige“ Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus, erschöpfe sich aber nicht in dieser, sondern habe nach Lehre und Rechtsprechung den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand. Demnach sei ein Sachverhalt glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass in den vom Dienstgeber für Dienstreisen gewährten steuerfreien Reisekosten-Vergütungen eventuell auch Kosten für Reisen im Zusammenhang mit noch in ***Y*** begonnenen und auch noch in ***Y*** abzuschließenden alten Prüfungsfällen enthalten seien.

Das Vorbringen betreffend Kilometergelder für den Transport des Hausrates von ***Y*** nach ***Z*** verlasse die Behauptungsebene nicht. Ob die ***Y*** tatsächlich in der behaupteten Zahl durchgeführt wurden, entziehe sich mangels Aufzeichnungen einer objektiven Nachprüfbarkeit.

Dem ist entgegenzuhalten:

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung besagt, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen ist ausschlaggebend (Ritz, BAO⁷, § 167, Tz 6).

Zu den Beweismitteln zählt auch das Parteienvorbringen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzusehen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen

Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132, Ritz, BAO⁷, § 167 Rz 8 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Die Bf. wechselte unstrittig von der ***A*** zur ***B***. Auch zog sie unstrittig von ***Y*** nach ***Z***.

Bei einer Übersiedlung fallen der allgemeinen Lebenserfahrung nach Umzugskosten an.

Die Strecke ***Y*** – ***Z*** ergibt sich aus einer Abfrage von googlemaps.

Die vier Fahrten nach ***Y*** zu diversen Ärzten ergeben sich aus dem Vorbringen der Bf. (Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes vom 8. Jänner 2015).

Es ist glaubwürdig, dass die Bf. mehrmals mit dem Auto von ***Z*** nach ***Y*** gefahren ist, da ihr ihre frühere Wohnung noch weiter zur Verfügung stand. Dass ihr ihre frühere Wohnung in ***Y*** noch zur Verfügung stand ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2022. Das Vorbringen ist glaubhaft, da laut ZMR die Bf. Unterkunftsgeberin für die Wohnung in ***Y*** war; des Weiteren wurden für das Jahr 2009 auch Sonderausgaben im Zusammenhang mit einem Wohnbaukredit geltend gemacht (Beleg liegt im Akt auf).

Es ist daher schlüssig, dass die Bf. den Hausrat sukzessive mit dem Auto von ***Y*** nach ***Z*** übersiedelte. Auch der in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2022 aufgezählte Hausrat kann mit einem Polo übersiedelt werden.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass mehrere Umzugsfahrten notwendig sind. Im Hinblick auf die in der Beantwortung des Beschlusses aufgezählten Gegenstände, die übersiedelt wurden, erscheinen die von der Bf. geltend gemachten 10 Umzugsfahrten glaubwürdig, zumal kaum sperrige Sachen transportiert werden mussten, jedoch Hausrat für zwei Personen (für die Bf. und ihren Sohn).

Dass der Arbeitgeber der Bf. keine Umzugskosten vergütet hat bzw. keine Umzugskostenpauschale gewährt hat, ergibt sich aus der Stellungnahme der ***B***. Auch ist es üblich, dass eine ***Außendienst*** eine Zulage und Reisekostenersätze erhält.

Dass die Bf. im Jahr 2009 keine alten Fälle „fertig prüfen“ musste und dabei für Fahrten nach ***Y*** Reisekostenersätze erhalten habe, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. vom 11. August 2022. Auch hat die Bf. für das Jahr 2008 von ihrem alten Arbeitgeber Kostenersätze gem. § 26 EStG lediglich iHv € 720 erhalten und spricht dies ebenfalls gegen den Einsatz als ***Außendienst*** bereits in den Jahren zuvor.

Die Umstände des Einzelfalles sprechen daher dafür, dass die Bf. die Umzugsfahrten mit ihrem Polo durchgeführt hat und hat dieser Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten

die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung sind 10 Umzugsfahrten plausibel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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

Umzugskosten stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn der Umzug (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war (VwGH 8.11.1965, 2305/64). Beruflich veranlasst ist der Umzug insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer vom Dienstgeber an einen anderen Dienstort versetzt wird (VwGH 20.9.1955, 205/53). Eine berufliche Veranlassung kann vorliegen (1) beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, (2) beim Wechsel des Arbeitgebers oder (3) im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Arbeitgeber (Jakom/Lenneis, EStG 2021, § 16 Rz 56; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar^{21a}, § 16 Rz 220). Nach dem BFH (BStBl 1987 II 81, BStBl 1992 II 494; BFH, BStBl 1995 II 728) ist der Umzug auch dann beruflich veranlasst, wenn dadurch der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich, dh um mindestens eine Stunde täglich vermindert wird. Ein "Umzug" setzt voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird; die berufliche Veranlassung besteht auch dann, wenn der ursprüngliche Wohnsitz zunächst längere Zeit beibehalten wird (auch aus privaten Gründen) und erst später die Übersiedlung erfolgt. Sind für den Umzug private Motive maßgeblich (zB Verlegung des Haushalts aus familiären Gründen), dann sind die Umzugskosten nicht abzugsfähig (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar^{21a}, § 16 Rz 220).

Zu den Umzugskosten gehören jedenfalls Reisekosten, Frachtkosten (für den Hausrat) und Mietzinsmehraufwendungen (für die bisherige Wohnung bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar^{21a}, § 16 Rz 220).

Im gegenständlichen Fall ist nicht mehr strittig, ob Umzugskostenvergütungen gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 vorliegen; strittig ist die Höhe der Umzugskosten der Bf.

Die Bf. machte für 10 Umzugsfahrten Kilometergeld iHv € 2.772,00, Taggeld iHv € 528,00 und Nächtigungsgelder iHv € 300,00 (gesamt € 3.600,00) geltend.

Das Finanzamt wendete ein, dass im Fall einer anzulegenden Vermutung, dass die erhaltenen steuerfreien Reisekosten-Ersätze nicht auch für Fahrten gewährt wurden, die auch für einen

Transport von Hausrat genutzt werden konnten bzw. wurden, zu berücksichtigen bleibe, dass nach dem Vorbringen der Bf. nicht der ursprünglich geltend gemachte Gesamtbetrag (€ 3.030,00), sondern lediglich die Kilometergelder (ohne Tages- und Nächtigungsgelder) einem Werbungskostenabzug zugänglich seien.

Der Bf. stand die Wohnung in ***Y*** weiterhin zur Verfügung. Somit fielen keine Nächtigungskosten an. Auch handelte es sich bei den Umzugsfahrten um keine Dienstreisen, so dass die Tages- und Nächtigungskosten – wie vom Finanzamt vorgebracht – nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.

Da die Bf. bereits unter dem Titel Krankheitskosten Kilometergeld für 4 Arztbesuche in ***Y*** geltend machte und diese berücksichtigt wurden, und davon auszugehen ist, dass auch bei diesen Fahrten Hausrat übersiedelt wurde, waren die unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten 10 Umzugsfahrten um diese 4 zu kürzen, sodass für 1 Fahrt ***Y*** - ***Z*** zu 325 km und 6 Umzugsfahrten ***Z*** – ***Y*** – ***Z*** zu 2x 325 km das Kilometergeld zu gewähren war.

$(1 \times 325 \text{ km} + 6 \times 650 \text{ km} = 4.225 \text{ km} \times 0,42 = € 1.774,50)$

Es waren daher € 1.774,50 an Umzugskosten als Werbungskosten abzugsfähig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Judikatur. Die Frage der tatsächlich durchgeführten Fahrten betrifft die Sachverhaltsebene und stellt somit keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 30. Dezember 2022