



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch RTG Dr. Rümmele Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 27. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 12. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Die aus Deutschland stammende Berufungswerberin, die im Streitjahr als Angestellte der HS GmbH, G, tätig war, brachte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid ein und erläuterte: Sie wolle die vorerst nicht bekanntgegebenen Unterlagen zum Nachweis ihrer Werbungskosten nachreichen.

Was die doppelte Haushaltsführung betreffe, habe sie stets in ihrem Elternhaus in M, Deutschland, über eine Einliegerwohnung verfügt. Dort liege der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen. Sie sei alleinstehend. Ihre Berufstätigkeit in Österreich sein von vornherein nur auf kurze Dauer angelegt gewesen. Sie wolle die für alleinstehende Arbeitnehmer

geltenden Aufwendungen für sechs Monate sowie Familienheimfahrten steuerlich geltend machen.

Im Weiteren seien Reisespesen, Umzugskosten und Kosten für Bewerbungsfahrten angefallen, die insgesamt 10.070,14 € ausmachten. Sie habe keinerlei Arbeitgeberersätze erhalten.

An Sonderausgaben könne sie Rentenversicherungsbeiträge in einer Höhe von mehr als 2.920,00 € sowie Steuerberatungskosten von 335,77 € verzeichnen.

Sie legte folgende Unterlagen vor:

- Meldebestätigung der Gemeinde M in Deutschland, „einzige Wohnung Adr1, Einzug am 14.5.2010“,
- Liste über 10 Familienheimfahrten Ä-M im Streitjahr,
- Mietvertrag vom 16.2.2010 zwischen der Berufungswerberin als Mieterin und RS als Vermieter über eine Wohnung in Österreich, Ä. Es fehlen die Punkte I, II, V, VI und VII des Vertrages,
- Einige Kontoauszüge der X - Bank in Kopie, aus denen Überweisungen für Mietzahlungen an RS ersichtlich sind (die Kopien sind übrigens so schlecht gemacht, dass die Berufungswerberin als Kontoinhaberin nicht erkennbar ist).
- Zahlungsbestätigung der BH Feldkirch an die Berufungswerberin vom 24.2.2010 über eine Anmeldebescheinigung,
- Rechnung eines Raumgestaltungsunternehmers in Deutschland über Demontagearbeiten an einer Wohnungseinrichtung,
- Speditionsrechnung für Umzug von S in Deutschland nach Ä in Österreich am 16. Und 17. 2. 2010,
- Diverse Rechnungen,
- Einladungen per E-Mail zu Vorstellungsgesprächen in die deutschen Städte Ü, D, Sch, Y ,
- Zwei Steuerberaterkostennoten,
- Versicherungsbestätigungen.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung. Es lehnte die Berücksichtigung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung ab, da die Wohnmöglichkeit bei den Eltern für die Berufungswerberin nach zusätzlich durchgeführten Ermittlungen für sie

mit keinen Kosten verbunden war. Die Begründung enthielt die ausdrückliche Formulierung, dass „Familienheimfahrten und Mietweiterzahlungen Deutschland 14.2. bis 28.2.2010“ nicht berücksichtigt werden könnten.

Die Kosten für Reisen zu Bewerbungsgesprächen in Deutschland könnten nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden, weil sie mit nicht steuerpflichtigen (der inländischen Besteuerung entzogenen) Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden.

Die Berufungswerberin brachte durch ihren steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Inhalt ihres Vorlageantrages waren a) die Mietweiterzahlung in Deutschland für zwei Wochen an ihrem letzten beruflichen Wohnsitz sowie die b) Kosten für Bewerbungsfahrten nach Deutschland.

ad a): Mietkostenweiterzahlungen nach Auszug während der Kündigungsfrist stellten gemäß Lohnsteuerrichtlinien (Rz 393) und entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 31.5.1994, 91/14/0170, Werbungskosten dar.

ad b): Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 müssten ausländische Verluste in Österreich berücksichtigt werden. Dies müsse ebenso „für ausländische Verluste aus nichtselbständiger Tätigkeit“ gelten. Auch die Entscheidung des UFS RV/0060-L/08 spreche für diese Sichtweise, weil die Sachbearbeiterin sich intensiv mit der Frage der Glaubwürdigkeit von Bewerbungsfahrten ins Ausland auseinandergesetzt habe. Dies wäre – wenn der UFS die Abzugsfähigkeit dem Grunde nach verneint hätte – nicht erforderlich gewesen.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates richtete nachstehendes

Ergänzungsersuchen an den Vertreter der Berufungswerberin:

- 1) *Wo befand sich der Hauptwohnsitz der Berufungswerberin ab Februar 2010?*
- 2) *Von welchen in- und ausländischen Arbeitgebern bezog sie im Jahr 2010 Einkünfte?*
- 3) *Wann beendete die Berufungswerberin ihre Berufstätigkeit in Österreich?*
- 4) *Wo arbeitete sie ab Februar 2011 bis heute (bitte alle in- und ausländischen Arbeitgeber angeben)?*
- 5) *Ab wann war die Berufungswerberin nicht mehr in Ä wohnhaft? Warum scheint die Wohnung in Ä noch bis 11.1.2012 als Nebenwohnsitz auf?*

Es langte ein Antwortschreiben wie folgt ein:

- 1) *Der Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen von Frau B lag ab Februar 2010 in Österreich, Ä, I. Die Anmeldebescheinigung für EWR-Bürger datiert zum 24. Februar, die Rückmeldung der Gemeinde SaM, Deutschland, an die Gemeinde Ä zum 16. Februar.*

- 2) Von 1. Jänner bis 28. Februar 2011 (gemeint ist wohl: **2010**) bezog Frau B Arbeitslosengeld von der Bundesagentur für Arbeit, D, Deutschland. Von 1. März bis 31. Dezember 2011 (gemeint ist wohl: **2010**) war sie bei HS GmbH durchgehend beschäftigt.
- 3) Die österreichische Berufstätigkeit endete zum 31. Jänner 2011.
- 4) Von 1. Februar bis zum 14. September hat Frau B wieder Arbeitslosengeld von der Bundesagentur für Arbeit, D, Deutschland, bezogen. Seit 15. September 2011 arbeitet sie für die Firma N in Br, Deutschland.
- 5) Mit Beendigung der Erwerbstätigkeit in Österreich zum 31.1.2011 erfolgte die Aufgabe des österreichischen Hauptwohnsitzes bei gleichzeitiger Ummeldung in einen Nebenwohnsitz, da die Wohnung noch durch einen langfristigen Mietvertrag gebunden war. Der Hauptwohnsitz verlagerte sich wieder nach Deutschland. Der österreichische Wohnsitz wurde vorerst nicht aufgegeben, da die Dauer der Erwerbstätigkeit in Deutschland bei N aufgrund einer sechsmonatigen Probezeit nicht absehbar war. Als die Probezeit bei N und die Kündigungsfrist der Wohnung in Ä abgelaufen waren, wurde auch der Nebenwohnsitz in Ä aufgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz bleibt ausschließlich **strittig**, ob nachstehende, von der Berufungswerberin im Streitjahr getätigte Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind:

- **a)** Mietkostenweiterzahlung,
- **b)** Kosten für Bewerbungsfahrten nach Deutschland im Zeitraum 06/2010 bis 12/2010.

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

Voraussetzung für die Qualifikation von Aufwendungen als Werbungskosten ist das Bestehen eines unmittelbaren, "wirtschaftlichen" Veranlassungszusammenhanges mit der beruflichen Tätigkeit. Werbungskosten müssen demnach durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit verursacht sein (kausaler Werbungskostenbegriff).

ad a): Wie aus der Aktenlage ersichtlich, hatte die Berufungswerberin für die von ihr vor Arbeitsantritt in Österreich zuletzt benützte deutsche Wohnung in SaM, K Straße Z, aus der sie am 16.2.2010 auszog, noch eine auf den Zeitraum 14.2. bis 28.2.2010 bezogene Mietzahlung von 402,50 € zu entrichten.

Dem Berufungsbegehren wurde – soweit es auf eine Anerkennung der Umzugskosten von Deutschland nach Österreich als Werbungskosten gerichtet war – bereits in der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben (Demontage Wohnungseinrichtung, Speditionskosten....).

Nicht anerkannt wurden unter diesem Titel die Mietkostenweiterzahlungen bis zum Ende der Kündigungsfrist.

Zutreffend ist, dass auch im Umfeld eines Umzuges Kosten anfallen können, die die grundsätzlich nicht steuerbare private Vermögenssphäre betreffen. In *Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 16, Rz 5.2*, wird etwa eingrenzend aufgezählt: „Ist die berufliche Veranlassung demnach zu bejahen, können neben den eigentlichen Umzugskosten wie Fahrtkosten und Transport von Hausrat und Arbeitsmitteln, auch die Kosten der Erlangung der neuen Wohnung, wie Zeitungsannoncen, Vermittlungsprovision, Übernachtungen zwecks Wohnungssuche als Werbungskosten abgezogen werden“).

Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II, § 16, Tz 220, vermerkt unter Umzugskosten: „Zu den Umzugskosten gehören jedenfalls Reisekosten, Frachtkosten (für den Hausrat) und Mietzinsmehraufwendungen (für die bisherige Wohnung bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin), die nach § 26 Z 6 im Fall der Vergütung nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören. Eine Bindung an § 26 Z 6 kann allerdings nicht angenommen werden....“

Lenneis führt in *Jakom EStG, 2012, § 16, Rz 56*, als **absetzbare** Umzugskosten an: Transport- und Packkosten des Hausrates, Handwerkerkosten zur Demontage der Wohnungsausstattung, eigene Fahrtkosten zur Wohnungssuche und anschließenden Übersiedlung, Makler/Inseratskosten zur Suche für die neue Mietwohnung am Dienort und Mietkostenweiterzahlung nach Auszug während der Kündigungsfrist für die alte Wohnung, als **nicht abzugsfähig**: Maklerkosten/Inseratskosten zur Suche eines Nachmieters für die aufgegebenen Wohnung, Kosten der vertragsgemäßen Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes der aufgegebenen Mietwohnung, Anschaffungskosten für Hausrat und Wohnungsabläsen (der Autor folgt hier offensichtlich den LStR, Rz 393).

In Lehre und Praxis zählen also Mietkostenweiterzahlungen für die bisherige Wohnung während der Kündigungsfrist – bei Anerkennung der beruflichen Bedingtheit des Umzuges – zu den Umzugskosten. Eine Einschränkung auf die Konstellationen gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 ist hierbei nicht vorgesehen (siehe ausdrücklich *Doralt, a.a.O.*).

Anders die Rechtsprechung des UFS in RV/1336-W/03 vom 14.4.2004 und – darauf gestützt – in RV/0158-F/06 vom 17.12.2007: In diesen beiden Entscheidungen wird der Verlust aus der

Aufgabe des Mietrechtes an einer Wohnung, worunter sie die Aufwendungen für Mietkostenweiterzahlungen verstehen, jenem aus dem umzugsbedingten Verkauf eines Eigenheimes gleichgesetzt, der unstrittig der privaten Lebensführung zuzurechnen sei (Verweis auf *Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16, Tz 102: „.....nicht abzugsfähig sind...Verluste aus der Veräußerung des bisherigen Wohnsitzes“*).

Die im Streitfall zur Entscheidung berufene Referentin teilt die in den obzitierten UFS-Entscheidungen zum Ausdruck kommende Rechtsmeinung nicht: Umzugsbedingte Verluste aus dem Verkauf eines Eigenheimes betreffen auch bei einer beruflichen Motivation des Verkaufes vorrangig die private Vermögenssphäre, weil es dem Veräußerer in der Regel freistehen wird, statt des Verkaufes das Haus im Wege der Fremdvermietung zu nutzen (vgl. BFH 24.5.200, VI R 28/97). Anders liegt dies bei vertragsgebundenen Mietkostenweiterzahlungen bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin, die der/dem Steuerpflichtigen im Gefolge eines beruflich bedingten Umzuges erwachsen, ohne ihr/ihm eine Gestaltungsmöglichkeit zu belassen. Soweit die zitierten UFS-Entscheidungen darüber hinaus die Abzugsfähigkeit auf die Fälle des § 26 Z 6 EStG 1988 eingeschränkt sehen, wird auf das schon oben Ausgeführte verwiesen.

Die von der Berufungswerberin für die Mietkostenweiterzahlung in Höhe von 402,50 € geltend gemachten Kosten sind nach dem Ausgeführten als Werbungskosten unter dem Titel der Umzugskosten in Abzug zu bringen.

ad b): Gegenstand der Besteuerung im angefochtenen Bescheid waren die von der Berufungswerberin im Zeitraum 1.3.2010 bis 31.12.2010 aus ihrer Anstellung bei der HS GmbH in Österreich bezogenen Einkünfte. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 war sie in dieser Phase in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte). Außer den Einkünften aus ihrer Tätigkeit für die HS GmbH flossen der Berufungswerberin im Streitjahr keine steuerpflichtigen Bezüge zu.

Im Zeitraum 06/2010 bis 12/2010 unternahm sie laut im Akt aufliegender Liste Fahrten zu Bewerbungs- und Vorstellungsgesprächen in die deutschen Städte Ü, D, Sch und Y. Genannt ist auch ihr deutscher Wohnort M (Elternhaus). Von den als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten wurden seitens des Finanzamtes nur die Fahrtenbewegungen innerhalb Österreichs, nämlich nach O und R, in Höhe von 33,60 € anerkannt.

Wie aus der Aktenlage hervorgeht, war die Tätigkeit der Berufungswerberin in Österreich von vorneherein nur auf kurze Dauer angelegt. Entsprechend den von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Ermittlungen hat sie auch tatsächlich nach Beendigung ihrer von 1. März 2010 bis 31. Jänner 2011 währenden Tätigkeit für die

österreichische HS GmbH ihren Hauptwohnsitz ab 1.2.2011 wieder nach Deutschland verlegt, von 1.2.2011 bis 15.9.2011 Arbeitslosengeld von der (deutschen) Bundesagentur für Arbeit, D, bezogen und dann eine Berufstätigkeit bei der Firma N in Br, Deutschland, aufgenommen.

Die Bewerbungsfahrten, die sie während noch aufrechter österreichischer Berufstätigkeit nach Deutschland unternahm, waren daher auf eine für die Zukunft angestrebte Einkünfteerzielung in Deutschland – naturgemäß einschließlich Wohnsitzverlegung nach Deutschland - gerichtet und führten letztlich auch zur Verwirklichung dieses Planes. Die dafür im Vorfeld verausgabten Kosten stellen somit keine Werbungskosten iS obzittierter Definition dar, zumal kein wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang mit den im Streitjahr in Österreich bezogenen Einkünften besteht. Auch eine Berücksichtigung als vorweggenommene Werbungskosten, die bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen können (vgl. *Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 16, Tz 16*) kommt nicht in Betracht, zumal die in Streit stehenden Kosten wirtschaftlich mit Einnahmen zusammenhängen, die in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen (Ende der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich am 31. Jänner 2011).

Wie auch in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dürfen bei der Ermittlung von Einkünften Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 20 Abs. 2 EStG 1988, vgl. *Doralt, a.a.O., § 20, Tz 148 ff*).

Soweit die Berufungswerberin durch ihre steuerliche Vertretung auf § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 verweist und einen entsprechenden Abzug einfordert, ist dies verfehlt, heißt es im Abs. 8 leg. cit. doch einleitend: *„Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes: 1., 2., 3.“*

Nun wurde aber nie behauptet und haben auch die Ermittlungen der Referentin nicht ergeben, dass die Berufungswerberin im Streitjahr 2010 andere als die von der österreichischen HS GmbH bezogenen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat. Sie kann daher keinen „ausländischen Verlust“ erlitten haben. Ein Anwendungsfall für § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 liegt somit schon grundsätzlich nicht vor, weshalb der Unterscheidung selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit gegenständlich keine Bedeutung zukommt. Es ist im Zusammenhang übrigens anzumerken, dass es sich bei einem „Verlust“ um eine saldierte Größe handelt, bei „Werbungskosten“ jedoch nicht. Die dem „Verlust“ entsprechende Größe bei den Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 – 7 EStG 1988 wäre ein „Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen“ (siehe § 2 Abs. 3 und 4 EStG 1988, *„Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen“*).

Mit dem Hinweis auf die Entscheidung UFS, 3.12.2009, RV/0060-L/08, die sich mit Bewerbungsfahrten in das Ausland auseinandersetzt, ist nichts zu gewinnen. Soweit ersichtlich hat die erkennende Referentin die behaupteten Reisen mangels glaubwürdiger Nachweise nicht anerkannt. Selbst wenn geeignete Nachweise in diesem Fall zu einer Anerkennung geführt hätten, wäre dadurch keine Bindungswirkung für andere Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates entstanden.

Das persönlich und sachlich unabhängige Mitglied des UFS ist in Ausübung seines Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 6 UFSG). Entsprechend der Stellung eines Richters besteht eine Bindung ausschließlich an das Gesetz. Die Unabhängigkeit der Senatsmitglieder erlaubt eine divergierende Rechtsauslegung. Über die zutreffende Auslegung entscheidet letztlich der VwGH und sichert so eine bundeseinheitlich gleichmäßige Rechtsanwendung (vgl. *Beiser* in *SWK 3/2003, S 102*).

Eine Berücksichtigung der für Bewerbungsfahrten nach Deutschland verausgabten Kosten als Werbungskosten kommt aus den dargelegten Gründen nicht in Betracht.

Der Berufung war spruchgemäß teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 9. August 2012