



GZ. RV/1363-W/2003

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Scholler & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Melk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt - € 6.416,07.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Facharzt für Chirurgie und bezog aus dieser Tätigkeit im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie solche aus selbständiger Arbeit aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse. Er machte in seiner im Jänner 2003 beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 (Bl. 5/1998 E-Akt) u.a. Umzugskosten in Höhe von insgesamt 207.267,30 S als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Das FA stellte in einem mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. geführten Telefonat (Aktenvermerk Bl. 9/1998 E-Akt) fest, der Bw. sei anlässlich eines Wechsels seines Arbeitsplatzes im Jahr 1998 von Deutschland nach Österreich umgezogen und versagte in der Folge im angefochtenen Bescheid den Umzugskosten die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten mit der Begründung, Umzugskosten seien nur dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst sei. Erfolge der Wohnungswechsel anlässlich der freiwilligen Aufgabe des bisher bestehenden Dienstverhältnisses, so seien die Umzugskosten nicht abzugsfähig.

In seiner Berufung (Bl. 16/1998 E-Akt) wendet sich der Bw. gegen die Nichtanerkennung der Umzugskosten von Deutschland nach Österreich als Werbungskosten. Der Bw. verweist zur Begründung auf RZ 392 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, wonach eine berufliche Veranlassung vorliegt, wenn ein Wechsel des Dienstgebers stattfindet. Auch sei der bisherige Wohnsitz in Deutschland aufgegeben worden.

In einer zur Berufung nachgereichten Ergänzung bringt der Bw. vor, er habe sein Dienstverhältnis nicht freiwillig aufgegeben, sondern seine bisherige befristete Ausbildungsstelle für Gefäßchirurgie sei ausgelaufen. Er sei daher gezwungen gewesen, sich ein neues Dienstverhältnis zu suchen und habe eine adäquate Stelle in Österreich gefunden.

Die geltend gemachten Umzugskosten setzen sich im Einzelnen aus folgenden Positionen zusammen (Bl. 1 u. 2/1998 E-Akt):

Maklergebühr I.	23.400,00 S
W. Transportunternehmen	8.514,00 S
W. Transportunternehmen	22.800,00 S
Vertragsgebundene Mietzahlungen für Wilhelmshaven 7 Monate	22.162,00 S
11 Fahrten nach Wilhelmshaven zu je 2.160 km à 4,90 S	116.424,00 S
Taggelder Dtlid. 22x286,00 S	10.692,00 S

Nächtigung bei Umzug	1.597,00 S
Fahrtkosten (280 km à 4,90 S)	
Botschaft Wien wegen dt. Reisepässen	1.372,00 S
Inserate für Wohnung	306,30 S

Mit Vorhalt des UFS vom 20. Jänner 2004 wurde der Bw. aufgefordert, die geltend gemachten Kosten zu belegen, den Zweck der 11 Fahrten zwischen seinem neuen Wohnort in Österreich und Wilhelmshaven zu erläutern und bekanntzugeben, wann die Fahrten jeweils durchgeführt wurden, hinsichtlich der Tagesgelder zu erläutern, wo (in welcher Stadt) der Aufenthalt stattgefunden hat und inwiefern ein Zusammenhang mit dem Umzug besteht sowie den Ort der Nächtigung anlässlich des Umzugs zu nennen.

Weiters wurde der Bw. ersucht, zu erläutern, inwiefern ein Zusammenhang der wegen der dt. Reisepässe unternommenen Fahrten zur Botschaft in Wien mit dem Umzug besteht. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass der Umzug im Jahr 1998 stattgefunden hat, während sein Reisepass von der Botschaft in Wien am 16. August 1999 ausgestellt wurde (Bl. 7/Dauerbelege E-Akt).

Mit Schreiben vom 12. Feber 2004 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw., die Frist zur Vorlage der Belege bis zum 31. März 2004 zu verlängern, da der Bw. mittlerweile in die Schweiz übersiedelt sei. Die Kilometergelder hätten 11 Fahrten betroffen, die der Bw. zwischen seinem neuen Wohnort in Österreich und Wilhelmshaven unternommen habe, um den Hausrat zu übersiedeln. Der gesamte Hausrat hätte nicht auf einmal übersiedelt werden können, weshalb bis Ende 1998 mehrere Fahrten mit PKW und Anhänger notwendig gewesen seien. Neben den Kilometergeldern seien für jede Fahrt 2 Taggelder für Deutschland angesetzt worden.

Folgende Fahrten seien nötig gewesen (der Wohnort in Österreich wird im Folgenden mit Wohnort bezeichnet):

1. Juni Wohnort	->	5. Juni nach Wilhelmshaven
7. Juni Wohnort	->	12. Juni Wilhelmshaven
14. Juni Wohnort	->	19. Juni Wilhelmshaven
21. Juni Wohnort	->	26. Juni Wihlemshaven
29./30. Juni Wohnort, Nächtigung im Hotel Mercure Bielefeld		
7. Juli Wilhelmshaven	->	9. Juli Wohnort
17. Juli Wilhelmshaven	->	19. Juli Wohnort
12. Sept. Wilhelmshaven	->	13. September Wohnort
9. Okt. Wilhelmshaven	->	11. Oktober Wohnort

6. Nov. Wilhelmshaven	->	8. November Wohnort
15. Dez. Wilhelmshaven	->	18. Dezember Wohnort

Mit weiterem Vorhalt des UFS vom 18. Feber 2004 wurde der Bw. ersucht, die zum Nachweis der durch den Transport veranlassten Fahrten geführten Aufzeichnungen (Fahrtenbuch oder sonstige Aufzeichnungen) vorzulegen und die Angaben dadurch glaubhaft zu machen, dass er erläutere, was bei den einzelnen Fahrten jeweils transportiert wurde.

Ferner wurde der Bw. unter Hinweis auf die hohe Kilometerleistung ersucht, die tatsächlichen PKW-Kosten, zumindest im Wege einer Schätzung, nachzuweisen.

Der Bw. wurde auch ersucht, die im Schreiben vom 12. Feber 2004 zu den Fahrten zwischen Wohnort und Wilhelmshaven gemachten Angaben zu erläutern. Insbesondere wurde er gebeten, zu dem Umstand Stellung zu nehmen, dass das Schreiben vom 12. Feber 2004 für den 6. November und den 15. Dezember 1998 Fahrten zum Transport von Hausrat ausweist, während in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für diese Tage Fahrten zum Steuerberater im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen wurden.

Weiters wurde der Bw. ersucht, bekanntzugeben, wann seine Gattin und die Kinder nach Österreich übersiedelt sind.

Der Bw. nahm zu diesem Vorhalt mit Schreiben vom 19. März 2004 wie folgt Stellung:

Sechs Jahre nach dem Umzug seiner Familie werde nachträglich ein detaillierter Nachweis verlangt.

Der Transport von Umzugsgut von Wilhelmshaven zum neuen Wohnort in Österreich sei mit seinem PKW Kombi und einem Lastenanhänger erfolgt. Es wären mehrere Fahrten erforderlich gewesen, um den Umzug zu bewältigen. Bei dem Umzugsgut seiner Familie handle es sich um die gleichen Gegenstände, um welche es sich auch bei anderen Familien handle. Da seine Frau, die Kinder und auch er sehr viel lesen und er selbst auch Bücher schreiben würde, hätten vier große Bücherschränke und überdurchschnittlich viele Bücher, drei Computer und Schreibmaterial mitgeführt werden müssen. Außerdem habe er als früherer Freizeit-Handwerker relativ viel Werkzeug zu transportieren gehabt. Weiters wären 4 große Regentonnen, 2 Rasenmäher, ein Gartenschreder, 1 Holzspalter, 1 Schubkarre und eine Vielzahl von Gartengerätschaften mitzuführen gewesen, außerdem 4 Fahrräder, Kinderspielzeug, ein Sandkasten sowie ein Gartenhaus der kleinen Tochter.

Am 1. Juni 1998 sei er mit seiner Familie von Wilhelmshaven zum Wohnort in Österreich gefahren. Am 2. Juni habe er gearbeitet. Eine Fahrt mit dem PKW-Anhänger habe 12-15

Stunden gedauert. Die Fahrtstrecke betrage 1.080 km und sei konstant und nicht degressiv. Am Freitag dem 5. Juni sei er um 14.45 Uhr mit seiner Familie wieder zurück nach Wilhelmshaven gefahren, wobei er mit dem leeren Anhänger gefahren sei, Ankunft in Wilhelmshaven um 00.00 Uhr. Am 7. Juni 1998 sei er um ca. 12.00 Uhr mit dem bepackten Anhänger allein nach Österreich gefahren, habe den Wohnort um 00.00 Uhr erreicht. Am 12. Juni sei er mit dem leeren Anhänger nach Wilhelmshaven gefahren, um am 14. Juni mittags mit dem beladenen Anhänger wieder zum Wohnort zu fahren.

Die Tage am 29. und 30. Juni habe er als Umzugstage freigestellt erhalten. Es sei nicht möglich gewesen, sämtliche noch in Wilhelmshaven befindlichen Umzugsgegenstände auf das vom Transportunternehmen angeforderte Umzugsfahrzeug zu bekommen, so dass auch dann noch Fahrten erforderlich waren, als die Familie bereits am neuen Wohnort war.

Der Hauptumzug sei am 29./30. Juni 1998 erfolgt. Im Zuge der Übersiedlungsfahrt sei eine Übernachtung in Bielefeld erfolgt.

Am 7. November und am 17. Dezember 1998 sei er jeweils bei seinem Steuerberater in Wilhelmshaven und nicht in St. Pölten gewesen. Jeweils sei auch Umzugsgut transportiert worden. Das Haus in Wilhelmshaven sei endgültig am 18. Dezember 1998 geräumt worden, Miete sei bis einschließlich Dezember bezahlt worden.

Die übrigen mit den Vorhalten vom 20. Jänner und 18. Feber 2004 gestellten Fragen blieben unbeantwortet. Die angeforderten Belege bzw. Nachweise wurden nicht vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Umzugskosten sind dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Dies kann u.a. dann der Fall sein, wenn der Umzug wegen des Wechsels des Dienstgebers erfolgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 allgemein Tz. 5, Stichwort "Umzugskosten"; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz. 102, Stichwort "Umzugskosten"; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 392).

Die in Rz. 392 letzter Absatz der Lohnsteuerrichtlinien zur freiwilligen Aufgabe des bisher bestehenden Dienstverhältnisses getroffene Aussage ist gegenständlich nicht anwendbar. Dem dort zitierten Erkenntnis des VwGH 26.5.1999, 94/13/0058 lagen Umzugskosten zu Grunde, die im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel deswegen anfielen, weil der Steuerpflichtige nach Aufgabe seines Dienstverhältnisses zum Bund die von ihm bis dahin bewohnte BUWOG-Wohnung räumen und in eine andere Wohnung ziehen musste. Der Umzug war diesfalls nicht Voraussetzung für die Erlangung eines neuen Dienstverhältnisses, sondern

lediglich Konsequenz aus der (freiwilligen) Aufgabe des bis dahin bestehenden Dienstverhältnisses.

Gegenständlich war der Wohnungswechsel nicht Konsequenz der Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses, sondern im Hinblick auf die Entfernung zwischen dem neuen Dienstort des Bw. und seinem bisherigen Wohnsitz sehr wohl Voraussetzung für die Erlangung des neuen Dienstverhältnisses.

Das Berufungsbegehren, die Kosten für den Umzug des Bw. von Deutschland nach Österreich als Werbungskosten anzuerkennen, besteht daher dem Grunde nach zu Recht.

Das bedeutet jedoch nicht, dass damit sämtliche der vom Bw. unter dem Titel Umzugskosten geltend gemachten Ausgaben Kosten des Umzugs sind. Die Anerkennung von Werbungskosten wegen eines beruflich veranlassten Umzugs gilt nämlich nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen (vgl. BFH 24.8.1995, IV R 27/94). So kann es einem Abzug als Werbungskosten entgegenstehen, soweit es sich um Kosten der privaten Lebensführung handelt oder die grundsätzlich nicht steuerbare private Vermögenssphäre betroffen ist (BFH 24.5.2000, VI R 28/97).

Ist ein beruflich veranlasster Umzug anzunehmen, so können neben den eigentlichen Umzugskosten (Fahrtkosten, Transport des Hausrats und von Arbeitsmitteln) auch die Kosten für die Erlangung der neuen Wohnung am Dienstort (z.B. Inserate, Vermittlungsprovisionen) als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Quantschnigg/Schuch, a.a.O.).

Auch diese Aufzählung der im Rahmen eines beruflich veranlassten Umzugs absetzbaren Kosten zeigt, dass nicht sämtlichen der im Gefolge eines Umzugs getätigten Ausgaben Werbungskostencharakter zukommt.

So kann den Ausgaben für vertragsgebundene Mietzahlungen in Höhe von 22.162,00 S eine Eigenschaft als Kosten des Umzugs nicht beigemessen werden. Diese Ausgaben betreffen vielmehr ebenso wie die Verluste aus der Veräußerung des bisherigen Wohnsitzes (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz. 102) die nicht einkommensteuerbare private Vermögenssphäre. Ein Verlust aus der Aufgabe des Mietrechts an einer Wohnung (ein solches wird mit dem Abschluss eines Mietvertrages erworben) kann nicht anders behandelt werden als ein Verlust, der aus dem umzugsbedingten Verkauf eines Eigenheims (vgl. BFH 24.5.2000, VI R 28/97) entsteht.

Auch aus der Bestimmung des § 26 Z 6 EStG, welche als steuerfreie Umzugskostenvergütung u.a. den Mietzins, den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen muss, nennt, lässt sich eine Absetzbarkeit der gegenständlichen Mietzahlungen nicht ableiten. § 26 Z 6 EStG betrifft nämlich bloß Umzugskostenvergütungen, die an Dienstnehmer aus Anlass von Versetzungen oder einer dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, bezahlt werden. Tritt ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber ein Dienstverhältnis neu an und ist auf Grund des Dienstverhältnisses eine Übersiedlung erforderlich, liegt dagegen keine Umzugskostenvergütung im Sinne des § 26 Z 6 EStG vor (Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 26 Z 6, Tz. 1).

Die Ausgaben für vertragsgebundene Mietzahlungen können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Auch Tagesgelder stellen keine Kosten des Umzugs dar. Die Einnahme von Mahlzeiten ist grundsätzlich der steuerlich nicht relevanten privaten Lebensführung zuzuordnen. Davon abgesehen ist der Abzug von Tagesgeldern nicht gerechtfertigt, weil ein allfälliger Aufenthalt in Deutschland dem Vorbringen des Bw. zufolge an seinem bisherigen Wohnsitz in Wilhelmshaven stattgefunden hat, wo die Verpflegung somit im Rahmen des dortigen Haushalts erfolgt ist bzw. dem Bw. günstige Verpflegungsmöglichkeiten jedenfalls bekannt sein mussten. Den die Tagesgelder betreffenden Pkt. 3 des Vorhalts vom 20. Jänner 2004 ließ der Bw. im Übrigen unbeantwortet. Die Tagesgelder in Höhe von 10.692,00 S können daher ebenfalls nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Was die zur Botschaft nach Wien wegen der deutschen Reisepässe unternommene Fahrt betrifft, so ist ein Zusammenhang mit dem Umzug schon deshalb nicht erkennbar, weil der Umzug im Jahr 1998 stattgefunden hat, während der Reisepass des Bw. am 16. August 1999 ausgestellt wurde. Der diesbezügliche Pkt. 5 des Vorhalts vom 20. Jänner 2004 blieb unbeantwortet. Im Übrigen stellen Kosten für die Ausstellung oder Verlängerung eines Reisepasses gemäß § 20 Abs.1 EStG nicht abzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung dar.

Die Kosten für die Fahrt nach Wien in Höhe von 1.372,00 S können daher ebenfalls nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Zu den sonstigen unter dem Titel Umzugskosten geltend gemachten Ausgaben ist zunächst festzustellen, dass die Maklergebühren, die Transportkosten, die Ausgaben für die Nächtigung

anlässlich des Umzugs sowie die Ausgaben für Wohnungsinserate dem Grunde nach den abzugsfähigen Umzugskosten zugeordnet werden können.

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 1.800,00 S abzuziehen. Will ein Steuerpflichtiger die Berücksichtigung höherer Werbungskosten anstelle der für ihn in Betracht kommenden Werbungskostenpauschalbeträge erreichen, dann hat er sämtliche Werbungskosten nachzuweisen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Der Steuerpflichtige muss als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 16 allgemein Tz. 4).

Da das FA eine Überprüfung der beantragten Umzugskosten der Höhe nach im Hinblick darauf, dass es den Abzug bereits dem Grunde nach versagte, nicht vorgenommen hat, wurde der Bw. vom UFS mit Vorhalt vom 20. Jänner und 18. Feber 2004 aufgefordert, die von ihm unter dem Titel Umzugskosten geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Wenn der Bw. im Schreiben vom 19. März 2004 vorbringt, dass erst sechs Jahre nach dem Umzug nachträglich ein detaillierter Nachweis verlangt wird, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 erst im Jänner 2003 beim FA eingereicht hat. Der Bw. hat daher die berufungsgegenständlichen Werbungskosten erst rd. fünf Jahre nach dem Umzug geltend gemacht, diese Werbungskosten somit erst nachträglich, erst rd. fünf Jahre später, dem FA bekanntgegeben. Es liegt daher in diesem vom Bw. selbst herbeigeführten Umstand begründet, dass im Berufungsverfahren erst nachträglich, rd. sechs Jahre nach dem fraglichen Ereignis, Ermittlungen angestellt werden konnten. Davon abgesehen können derartige Ermittlungen jedenfalls auch noch sechs Jahre nach dem Anfallen der betreffenden Aufwendungen durchgeführt werden.

Es ist daher nicht nachvollziehbar, inwiefern das Verlangen, die geltend gemachten Ausgaben zu belegen, unzumutbar sein soll.

Der Bw. hat die mit Vorhalt vom 20. Jänner 2004 abverlangten Belege nicht vorgelegt. Die unter dem Titel Umzugskosten geltend gemachten Kosten sind daher der Höhe nach unbelegt geblieben.

Dessen ungeachtet sind die Ausgaben für Maklergebühren, Transportunternehmen, Nächtigung beim Umzug und Wohnungsinserate jedenfalls auch der Höhe nach als glaubhaft anzusehen, zumal der Bw. bezüglich Maklergebühren und Transportunternehmen auch die Empfänger bekanntgegeben hat.

Was die beantragten Kilometergelder für den Transport des Hausrats betrifft, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das diesbezügliche Vorbringen des Bw. die Behauptungsebene nicht verlässt. Ob die Fahrten tatsächlich in der behaupteten Zahl durchgeführt wurden, entzieht sich, da der Bw. Aufzeichnungen zu deren Nachweis nicht vorgelegt hat, einer objektiven Nachprüfbarkeit.

Dass der Bw., der wochentags als Oberarzt in einem Krankenhaus tätig war, einen Monat hindurch (nämlich im Juni 1998) an jedem Wochenende eine Fahrtstrecke von 2.160 km mit einem Fahrtzeitaufwand von jeweils rd. 24 bis 30 Stunden zum Transport von Hausrat zurückgelegt haben soll, muss zudem als ungewöhnlich bezeichnet werden. Bei dieser ungewöhnlichen Sachlage reicht es für eine Glaubhaftmachung nicht aus, rd. fünf Jahre nach dem fraglichen Ereignis unbelegte Behauptungen über die Anzahl der durchgeführten Fahrten aufzustellen.

Auch mit seinen Ausführungen im Schreiben vom 19. März 2004 vermag der Bw. die behauptete Anzahl der durchgeführten Fahrten nicht glaubhaft darzutun. Dass die Fahrtstrecke zwischen Wilhelmshaven und dem neuen Wohnort in Österreich "konstant und nicht degressiv" war, stellt ebenso wenig einen geeigneten Beitrag zur Glaubhaftmachung der Anzahl der Fahrten dar wie der Hinweis, bei dem Umzugsgut des Bw. habe es sich um die gleichen Gegenstände gehandelt, wie bei anderen Familien auch.

Die Art und Anzahl der vom Bw. beschriebenen Gegenstände lässt ebenfalls nicht erkennen, ob der Bw. zu deren Transport tatsächlich Fahrten in der behaupteten Zahl unternommen hat. Wie der Bw. mit einem PKW-Anhänger vier große Bücherschränke transportiert haben soll, ist zudem nicht nachvollziehbar.

Wenn dem Bw. schon bewusst war, dass er beruflich veranlasste Umzugskosten als Werbungskosten absetzen kann, so war ihm auch zumutbar, für einen entsprechenden Nachweis der Fahrten bereits im Zeitpunkt deren Durchführung zu sorgen. Ein solcher Nachweis musste zwar nicht anhand eines Fahrtenbuches geführt werden. Es ist aber nicht erkennbar, warum dem Bw. eine solche Beweisvorsorge nicht in Form anderer Aufzeichnungen, etwa durch die Aufbewahrung von Tankrechnungen, zumutbar gewesen

wäre. Gerade im Hinblick auf die Ungewöhnlichkeit der behaupteten Verhältnisse wäre es Sache des Bw. gewesen, geeignete Beweise bereitzuhalten.

Dass der Bw. keinen einzigen Beleg über die beantragten Ausgaben vorgelegt und auch nicht sämtliche der mit den Vorhalten gestellten Fragen beantwortet hat, den Umstand, dass ein Nachweis verlangt wird, vielmehr offenkundig als nicht zumutbar empfunden hat, zeigt zudem, dass er seiner Mitwirkungspflicht nicht in entsprechender Weise nachgekommen ist.

Werden Werbungskosten der Höhe nach nicht nachgewiesen, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 1.3.1983, 82/14/0199). Etwaige Ungenauigkeiten, die sich aus einer Schätzung ergeben, hat derjenige zu tragen, der zu einer Schätzung Anlass gibt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, § 184 Tz. 3).

Dass der Bw. Transporte von Hausrat mit dem eigenen PKW durchgeführt hat, hat er dem Grunde nach glaubhaft dargetan. Es kann auch keinen Unterschied machen, ob ein Transport von Hausrat mit dem eigenen PKW oder durch ein beauftragtes Transportunternehmen vorgenommen wird.

Da der Bw. jedoch einen Nachweis über die Zahl der durchgeführten Transportfahrten nicht erbracht hat, war die Höhe der Kosten für allfällige mit dem PKW durchgeführte Transporte von Hausrat zu schätzen. Diese Schätzung wurde in Anlehnung an die vom Transportunternehmen verrechneten Kosten (8.514,00 S + 22.800,00 S = 31.314,00 S) mit einem Betrag von 31.000,00 S vorgenommen. Dafür waren folgende Überlegungen maßgebend:

Zu berücksichtigen ist zunächst, dass die berufliche Veranlassung eines Umzugs regelmäßig mit dem Einzug in die Wohnung am neuen Arbeitsort endet (BFH 21.9.2000, IV R 78/99).

Dem Vorbringen des Bw. zufolge fand der Hauptumzug am 29./30. Juni 1998 mit der Beförderung der Möbel durch das Transportunternehmen statt. Zu diesem Zeitpunkt wurde daher das Haus am neuen Wohnort in Österreich bezogen. Allenfalls nach diesem Zeitpunkt noch unternommene Fahrten nach Wilhelmshaven waren folglich nicht mehr durch den Umzug und damit nicht mehr beruflich veranlasst, sondern der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Im Hinblick auf die im Zusammenhang mit der oben erwähnten Ungewöhnlichkeit der für den Monat Juni 1998 behaupteten Fahrten bestehende Ungewissheit über die Anzahl der Fahrten und den Umstand, dass die Bezeichnung der transportierten Gegenstände im Schreiben vom 19. März 2004 auf eine große Anzahl von Fahrten nicht schließen lässt, ist es unwahrscheinlich, dass der Bw. mit seinem PKW im Monat Juni mehr Hausrat

transportiert hat, als das Transportunternehmen mit einer weiteren Fahrt bewältigt hätte. Aus diesem Grund wurde die Schätzung an jene Kosten angelehnt, die eine weitere Fahrt mit dem Transportunternehmen verursacht hätte.

Damit wurde auch dem Umstand Rechnung getragen, dass eine Schätzung der Transportkosten mit dem amtlichen Kilometergeld zu einem unsachgerechten Ergebnis führt bzw. dass beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen sind (VwGH 17.12.2002, 2999/14/0081). Der Aufforderung in Pkt. 2 des Vorhalts vom 18. Februar 2004, die tatsächlichen Fahrtkosten mit seinem PKW zumindest im Wege einer Schätzung nachzuweisen, ist der Bw. nicht nachgekommen.

Der geschätzte Betrag von 31.000,00 S entspricht schließlich einer Berücksichtigung von drei Fahrten zwischen dem neuen Wohnort in Österreich und Wilhelmshaven mit dem amtlichen Kilometergeld ( $3 \times 2.160 \text{ km} \times 4,90 \text{ S} = 31.752,00 \text{ S}$ ). Angesichts der Ungewöhnlichkeit der für den Monat Juni behaupteten Fahrten, der auf Grund der mangelnden Nachweisführung durch den Bw. bestehenden Ungewissheit über die tatsächliche Zahl der Fahrten und des bereits erwähnten Umstandes, dass die Bezeichnung der transportierten Gegenstände im Schreiben vom 19. März 2004 auf eine große Anzahl von Fahrten nicht schließen lässt, erscheint dem UFS die Zahl der Transporte mit einem Ansatz von drei Fahrten im Monat Juni als ausreichend bemessen. Auch eine Schätzung nach der Anzahl der durchgeführten Transportfahrten verbunden mit einem Ansatz des Kilometergeldes führt daher zu einem der an die vom Transportunternehmen verrechneten Kosten angelehnten Schätzung vergleichbaren Ergebnis.

Die Kosten für den Transport von Hausrat mit dem PKW werden damit nach Ansicht des UFS mit dem Betrag von 31.000,00 S in angemessener und ausreichender Weise berücksichtigt.

Der Berufung war daher insoweit teilweise Folge zu geben, als folgende Beträge als beruflich veranlasste Umzugskosten zu berücksichtigen sind:

Maklergebühr I.	23.400,00 S
W. Transportunternehmen	8.514,00 S
W. Transportunternehmen	22.800,00 S
Nächtigung bei Umzug	1.597,00 S
Inserate f. Wohnung	306,30 S
Transportkosten mit dem PKW	<u>31.000,00 S</u>
Summe:	87.617,30 S

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren daher für das Jahr 1998 wie folgt zu ermitteln:

steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel:	475.188,00 S
Werbungskosten:	
bereits vom FA berücksichtigt	- 33.505,00 S
Umzugskosten	<u>- 87.617,30 S</u>
	354.065,70 S

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 14. April 2004