

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 29.03.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 in der Sitzung am 15.10.2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer sind dem einen Bestandteil dieses Spruches bildenden Berechnungsblatt (siehe Beilage) zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer war in Österreich laut Dienstvertrag vom 1.6.2008 bis 31.5.2011 als ordentliches Mitglied des Vorstandes der Firma B nichtselbständig beschäftigt. Er mietete sich aus beruflichen Gründen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung an seinem Arbeitsort eine Wohnung und erwarb verschiedene Einrichtungsgegenstände. Im strittigen Jahr 2011 gewährte ihm das Finanzamt beantragte Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von Euro 1.803,23 (Miete und Betriebskosten, Betriebskostennachzahlung, Strom TV, ORF/GIS, Haushaltsversicherung), Afa für Einrichtungsgegenstände in Höhe von Euro 637,20 (2 Stühle, 1 Bett, Matratze und Lattenrost, 2 Deckenlampen 1 Sofa und ein Tisch) und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von Euro 1.285,76 für Flüge und Taxispesen. Die weiteren beantragten Werbungskosten für Aufwendungen betreffend die Abschreibung des Restbuchwertes von Einrichtungsgegenständen wegen Unbrauchbarkeit in Höhe von Euro 3.299,-, Umzugskosten laut Aufstellung in Höhe von Euro 919,90 und Rechtsanwaltskosten aufgrund der Beendigung des Vorstandsvertrages in Höhe von insgesamt Euro 6.973,52 verweigerte das Finanzamt mit der Begründung,

dass Kosten eines gerichtlichen- oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in einem engen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen würde, nur dann Werbungskosten seien, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch des Arbeitnehmer kommen würde oder nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegen würde. Da ein solches Beweismittel nicht vorgelegt worden sei, hätten die beantragten Prozesskosten steuerlich nicht anerkannt werden können. Werbungskosten seien Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Laut vorliegender Aktenlage bestehe der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland (Hauptwohnsitz in Deutschland, Familienheimfahren nach Deutschland). Die beantragten Umzugskosten würden in keinem kausalen Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung in Österreich stehen und seien daher steuerlich nicht anzuerkennen. Die Abschreibung des Restbuchwertes der Einrichtungsgegenstände sei bei einer nichtselbständigen Tätigkeit steuerlich nicht absetzbar.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird Folgendes vorgebracht:

Rechtsanwaltskosten:

Im Jahr 2011 sei sein Dienstverhältnis mit der B in C beendet worden und zwar per 31.5.2011. Für die Unterstützung und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit den diesbezüglichen Verhandlungen mit seinem Arbeitgeber habe er anwaltliche Beratung in Anspruch genommen. Dabei sei es auch um die Vereinbarung der Vertragsabwicklung aufgrund der Beendigung des Vorstandsvertrages zum 31.5.2011 gegangen. Die Aushandlung der Freistellung unter Fortzahlung seiner Bezüge, die Nutzung des Firmenwagens bis zum Vertragsende, die Rückzahlung der Mietkaution sowie den Anspruch auf die Abfertigung und das Abschlusszeugnis. Sein steuerlicher Vertreter habe dies in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.3.2012 dargelegt.

Die Begründung im angefochtenen Bescheid gehe am Sachverhalt völlig vorbei. Es hätte weder ein Strafverfahren noch ein Zivilprozess stattgefunden, sondern es sei ausschließlich darum gegangen, seine Interessen im Zuge der Beendigungsverhandlungen zu vertreten und sich diesbezüglich rechtlich zu beraten. Derartige Anwaltskosten seien selbstverständlich als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Umzugskosten:

Er sei bis Jahresmitte 2008 in Deutschland berufstätig gewesen, wo sich auch unverändert sein Hauptwohnsitz befinden würde. In der Zeit vom 1.7.2008 bis 31.5.2011 sei er bei der B in C beschäftigt gewesen. Dieses befristete Beschäftigungsverhältnis hätte einen Zweitwohnsitz in Österreich erfordert. Dadurch hätten sich Umzugskosten sowohl seinerzeit beim Dienstantritt in Österreich, als auch im Zuge der Rückkehr nach Deutschland ergeben. Diese Umzugskosten seien ausschließlich durch das Österreichische Dienstverhältnis veranlasst worden, für dessen Vergütung er auch in Österreich Steuern bezahlt habe. Es sei daher unverständlich, warum nach Auffassung des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Bescheides die Umzugskosten in keinem kausalen Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung in Österreich stehen

würden. Der Umzug sei jedenfalls nicht durch ein neues Dienstverhältnis im Ausland veranlasst gewesen (RZ 392 der Lohnsteuerrichtlinien).

Restbuchwert Einrichtungsgegenstände:

Für den österreichischen Zweitwohnsitz habe er diverse Einrichtungsgegenstände angeschafft, die infolge Beendigung seiner Berufstätigkeit in Österreich und der dadurch veranlassten Aufgabe des österreichischen Zweitwohnsitzes keinen Wert mehr darstellen würden. Laut der Begründung im angefochtenen Bescheid sei die Abschreibung eines Restbuchwertes bei einer nichtselbständigen Tätigkeit steuerlich nicht absetzbar: Eine derartige Bestimmung sei weder dem Einkommensteuergesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen. Im Gegenteil: In Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien würden für Einrichtungsgegenstände bei einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung die gleichen Abschreibungsregeln vorgesehen werden wie im betrieblichen Bereich (Halbjahresabschreibung, Sofortabschreibung bis Euro 400 und darüber hinaus Absetzung nach Maßgabe der Nutzungsdauer). Wenn aber eine unstrittig berufsbedingte Anschaffung vorliegen würde und diese auf mehrere Jahre abgeschrieben werde, so entspreche die Absetzung des Restbuchwertes bei schon vorher eingetretenem Abgang geradezu der Logik, weil ansonsten ein berufsbedingter Aufwand steuerlich unberücksichtigt bleiben würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Rechtsanwaltskosten:

Der Beschwerdeführer hat zum Nachweis dieser Aufwendungen eine Honorarnote von D Rechtsanwälte, über die „Beendigung Vorstandsvertrag B“ vom 27.1.2011 mit dem Inhalt rechtliche Beratung hinsichtlich Beendigung eines Vorstandsvertrages, Firmenbuchabfragen, Telefonate, rechtliche Stellungnahme und Korrespondenz mit Dr. E, in Höhe von Euro 368,52 vorgelegt. Weiters wurde eine Kostenrechnung vom 5.4.2011 von „F Rechtsanwälte“ in Höhe von insgesamt Euro 6.605,00 vorgelegt, aus der hervorgeht, dass es sich um einen Gegenstandswert von Euro 400.000,-, 1,0 Geschäftsgebühr und 1,5 Einigungsgebühr gehandelt hat. In einem weiteren Schreiben vom 12.4.2012 wird von „F Rechtsanwälte“ erläutert, dass Gegenstand der Kostenrechnung die anwaltliche Vertretung/Unterstützung/Beratung gegenüber B bei der Vereinbarung/Verhandlung der Vertragsabwicklung aufgrund der Beendigung des Vorstandsvertrages zum 31.5.2011 gewesen sei. Inhalte seien unter anderem die Ausverhandlung der Freistellung unter Fortzahlung der Bezüge, die Nutzung des Firmenwagens bis zum Vertragsende, die Modalitäten der Rückzahlung der Mietkaution sowie der Anspruch auf die Abfertigung und das Abschlusszeugnis gewesen.

Aus dem im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 7.7.2014 übermittelten weiteren Schreiben der „F Rechtsanwälte“ vom 28.3.2011 bezüglich der Ermittlung des Gegenstandswertes in Höhe von Euro 400.000,- geht hervor, dass anders als bei

regulären Vorstandsdienstverträgen nicht der dreifache Jahreswert der Bezüge, sondern wegen der nur noch 5 Monate dauernden Restlaufzeit dieser Wert zugrunde zu legen gewesen sei. Er habe sich dabei zu Gunsten des Beschwerdeführers an den Werten der Vertragsabwicklung (Grundgehalt, Remuneration und Dienstwagen) orientiert, wobei er den Dienstwagen mit Euro 1.000,- monatlich angesetzt habe. Weiters seien einzubeziehen gewesen die gemeinsam erarbeitete Sprachregelung sowie der detailliert abgestimmte Zeugnisinhalt, die jeweils mit einem Bruttomonatsgrundgehalt anzusetzen gewesen wären. Schließlich seien die variablen Bezüge, die er mit dem jeweils erreichten Werten bemessen habe, anzusetzen gewesen. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass der deutsche Rechtsanwalt im Hintergrund alle Schritte, Inhalte und Formulierungen vorbereitet bzw. abgestimmt habe, sein persönliches Auftreten jedoch vermieden hätte werden können, weil dies dem Gesprächsklima mit dem Arbeitgeber nicht zuträglich gewesen wäre.

Nach dem Ergebnis der Überprüfung der vorgelegten Unterlagen und des Vorbringens in der mündlichen Beschwerdeverhandlung bestehen für den erkennenden Senat, ebenso wie für das Finanzamt laut Beilage zum Vorlagebericht und der Äußerung in der mündlichen Beschwerdeverhandlung, keine Anzeichen dafür, dass die Aufwendungen für die rechtliche Beratung nicht im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gestanden sind. Dies vor allem auch deswegen, weil der Beschwerdeführer und sein ehemaliger Arbeitgeber angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführer vor Ablauf des Dienstvertrages von seiner Tätigkeit freigestellt wurde, offensichtlich im Unfrieden auseinandergegangen sind und daher die als Werbungskosten beantragten Rechtsberatungskosten in der Gesamthöhe von Euro 6.973,52 in diesem Zusammenhang nicht als ungewöhnlich erscheinen.

Abschreibung Restbuchwert:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7.7.2014 gibt der Beschwerdeführer zum strittigen Punkten Restbuchwert Einrichtungsgegenstände bekannt, dass es sich beim „Restwert“ in Höhe von Euro 3.299,- um 2 Stühle, 1 Bett, Matratze und Lattenrost, 2 Deckenlampen, 1 Sofa und einen Tisch gehandelt habe (Neuanschaffungskosten Euro 6.598,-).

Im Übrigen seien auch im außerbetrieblichen Bereich Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zulässig (siehe Rz 6488a der Einkommensteuerrichtlinien), weshalb es nicht richtig sei, dass bei Überschusseinkünften die Absetzung eines Restwertes nicht in Betracht käme. Die diesbezügliche Stellungnahme des Finanzamtes in der Beilage zum Vorlagebericht beruhe auf einer grundsätzlichen Verkennung der Rechtslage und würde dazu führen, einem Aufwand, der mit besteuerten Einnahmen zusammenhängen würde und dadurch veranlasst sei, die Abzugsfähigkeit zu versagen. Nach ständiger Rechtsprechung seien beispielsweise im Vermietungsbereich auch Abbruchkosten steuerlich absetzbar, müssten nach der Rechtsansicht des Finanzamtes aber auch der "steuerlich unbeachtlichen Vermögenssphäre" zugerechnet werden. Dass auch im außerbetrieblichen Bereich eine Abschreibung wegen außergewöhnlicher Abnutzung in Betracht komme, sei auch dem Kommentar Doralt zu entnehmen (Tz

97 zu § 28 EStG). Die Absetzung eines Restwertes an die Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen zu knüpfen sei daher jedenfalls unrichtig. Der Umzug sei bereits Ende Jänner 2011 erfolgt, weil der Beschwerdeführer zu Beginn des Jahres 2012 (wohl gemeint 2011) zunächst seinen aufgelaufenen Resturlaub abgebaut habe und dann ab 1.3.2011 dienstfrei gestellt worden sei.

Der Beschwerdeführer war nichtselbständig beschäftigt und bezog somit im Sinne des § 4 Abs. 2 EStG 1988 außerbetriebliche Einkünfte, bei denen kein Vermögensvergleich stattfindet. Die von ihm im Rahmen der doppelten Haushaltsführung angeschafften Einrichtungsgegenstände stellen daher kein Betriebsvermögen dar, sondern sind der steuerlich grundsätzlich unbeachtlichen Vermögenssphäre zuzuordnen. Die berufliche Nutzung derartiger Gegenstände kann - in einem meist geschätzten Ausmaß - zu Werbungskosten führen. Wenn, wie im gegenständlichen Fall, der Wert der Nutzung in Höhe einer jährlichen Afa angesetzt bzw. geschätzt wurde, bedeutet das nicht, dass dann, wenn keine berufliche Nutzung der Gegenstände mehr besteht, der Wert der Einrichtungsgegenstände aus beruflichen Gründen bis auf null abgeschrieben werden kann.

Diese Rechtsansicht wird auch durch das Finanzgericht Düsseldorf in seinem Erkenntnis vom 29.11.2000, 17 K 2076/97 E, vertreten, worin unter anderem ausgeführt wird, dass der Restwert einer Wohnungseinrichtung, der nach Beendigung einer doppelten Haushaltsführung verbleibt, nicht steuermindernd durch eine "Restwertabschreibung" berücksichtigt werden darf. Solche Aufwendungen betreffen nämlich die steuerlich unbeachtliche Vermögenssphäre des Arbeitnehmers. Es werden keine Vermögensänderungen in der Form des Vermögenszugangs, des Vermögensabgangs und der Wertminderung erfasst, sondern es werden nur Einnahmen und Werbungskosten gegenübergestellt. Dementsprechend blieben die Aufwendungen zur Anschaffung der Einrichtung, obwohl sie allein aus beruflichen Gründen angeschafft wurden, steuerlich unberücksichtigt. Lediglich soweit sich die Einrichtungsgegenstände in ihrem Einsatz zur Einnahmeerzielung abgenutzt haben, konnte der Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung zum Werbungskostenabzug führen. Entsprechend muss auch die Vermögensänderung in der Form des Vermögensabgangs oder der Wertminderung der Vermögenssphäre zugeordnet werden.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet, dass beispielsweise im Vermietungsbereich Abbruchkosten steuerlich absetzbar seien und in diesem Zusammenhang die Tz 97 zu § 28 EStG im Kommentar zum EStG von Doralt genannt wird, ist darauf hinzuweisen, dass dort ausdrücklich von Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung die Rede ist und nicht von Aufwendungen für eine Restwertabschreibung. Die Abschreibungen des Restwertes der Einrichtungsgegenstände in Höhe von Euro 3.299,- stellen daher keine Werbungskosten dar.

Umzugskosten:

Nach dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13.3.2014, RV/7100046/2010, sind steuerlich beachtliche Umzugskosten dann anzunehmen, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung kann beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Arbeitgeber vorliegen.

Im gegenständlichen Fall macht der Beschwerdeführer unter dem Titel „Umzugskosten“ Aufwendungen als Werbungskosten geltend, die ihm entstanden sind, als er seinen aus beruflichen Gründen in Österreich geführten (doppelten) Haushalt anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses aufgelöst hat. Der entscheidende Senat kommt zu dem Ergebnis, dass die als Umzugskosten beantragten Aufwendungen eher allgemein als Aufwendungen, ebenso wie die Rechtsberatungskosten, im Zusammenhang mit der Beendigung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Österreich zu sehen sind. Aus dieser Sicht liegen ausschließlich Aufwendungen vor, die durch die Tätigkeit in Österreich und dem erforderlichen Doppelwohnsitz und somit durch die Erzielung von (steuerpflichtigen) Einnahmen veranlasst waren. Der Ansicht des Finanzamtes, dass diese Aufwendungen nicht durch die Erzielung von in Österreich steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst waren, sondern durch die Aufgabe der Tätigkeit und diese Aufwendungen die Zeit nach Beendigung der Betätigung betroffen hätten, konnte sich der erkennende Senat nicht anschließen, da der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in Deutschland während seiner Tätigkeit in Österreich nicht aufgegeben hat und das Finanzamt ihm die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung während seiner gesamten Tätigkeit in Österreich als Werbungskosten gewährt hat. Das vom Finanzamt in der Beilage zum Vorlagebericht zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2009/15/0126, wonach sich aus dem Werbungskostenbegriff ergibt, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt, spricht dieser Ansicht nicht entgegen. Es sind daher die in diesem Zusammenhang beantragten Aufwendungen in Höhe von Euro 919,80 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zusätzlich von den bereits durch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von Euro 4.550,94 sind aus den vorgenannten Gründen Aufwendungen für Rechtsberatungskosten in Höhe von Euro 6.973,52 und für Umzugskosten in Höhe von Euro 919,90, insgesamt daher Euro 12.444,26 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Berechnung der Steuer ist dem als Beilage angeschlossenen und einen Bestandteil des Spruches bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

C, am 15.10.2014