

GZ. RV/0473-G/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Bertl Fettinger & Partner WP und StB GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird mit **€ 16.489,90 (= ATS 226.906,--)** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage(n) und die Ermittlung der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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**

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die vom Bw. in Form von Kilometergeldern unter dem Titel "Umzugskosten" begehrten Aufwendungen für mehrmalige mit dem eigenen PKW durchgeführte Fahrten als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

Der Bw. ist Mitarbeiter der D.-AG in S., Deutschland. Er wurde von seiner Arbeitgeberin beginnend mit 1. Februar 1999 für die Dauer von drei Jahren zu einem österreichischen Tochterunternehmen der vorangeführten AG entsendet, wobei von Anbeginn feststand, dass diese Entsendung nach Österreich nur für einen begrenzten Zeitraum vorgesehen war. Im Oktober 1999 übersiedelte auch die Ehegattin des Bw. – nach Beendigung ihres Dienstverhältnisses in Deutschland – nach Österreich.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Bw. Werbungskosten iHv. insgesamt ATS 325.664,-- geltend, die er im Wesentlichen wie folgt aufgeschlüsselt hat (Angaben jeweils in ATS):

Umzugskosten:

laufende Mitnahme der Gegenstände bei Heimfahrten nach Si. im Zeitraum Februar bis Juli 1999; 14 Fahrten à 1340 km zu ATS 4,90	91.924,--
--	-----------

Kosten für Wohnungssuche vom 23. – 25. Jänner 1999:

Fahrtkosten Si. – Graz – Si. ; 1340 km	6.566,--
--	----------

Übernachtung Hotel	1.960,--
--------------------	----------

3 Tage Verpflegungsmehraufwand für zwei Personen	2.160,--
--	----------

Kosten der doppelten Haushaltsführung (Miete in Österreich):

Miete zuzüglich Abgaben, Strom, Gas etc.	164.986,--
--	------------

Wohnungserstausstattung (auf Entsendungsdauer verteilt)	41.008,--
---	-----------

Anwartschaftsversicherung Techniker Krankenkasse	5.060,--
--	----------

Familienheimfahrten August bis Dezember 1999	12.000,--
--	-----------

In seinem Bescheid vom 12. Februar 2001 anerkannte das Finanzamt von diesen Aufwendungen zunächst lediglich die unter dem Titel der Umzugskosten begehrten Beträge iHv. ATS 102.610,-- als abzugsfähige Werbungskosten. In der Begründung wurde hinsichtlich der übrigen Kosten ausgeführt, dass sich der Familienwohnsitz in Österreich befindet und sohin die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen würden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass der Familienwohnsitz zwar im Oktober 1999 – nach Beendigung des Dienstverhältnisses der Gattin des Bw. in Deutschland - nach Österreich verlegt worden sei, der Bw. jedoch seinen Wohnsitz in Deutschland auf Grund des Entsendungsvertrages nicht aufgeben dürfe. Die D.-AG habe dem Bw. Mietzuschüsse iHv. ATS 151.252,64 bezahlt, welche bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt seien.

Der Berufung wurden ua. Kreditkartenabrechnungen des Bw. der Jahre 1999 und 2000 beigelegt, aus welchen ersichtlich ist, dass im Jahr 1999 mehrmals pro Monat in Deutschland getankt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2001 hat das Finanzamt sämtliche der erklärten Werbungskosten mit Ausnahme der im Rahmen der Umzugskosten geltend gemachten Kilometergelder iHv. ATS 91.924,-- und des im Zuge der Wohnungssuche angefallenen Verpflegungsmehraufwandes für eine zweite Person iHv. ATS 1.080,-- - beide Positionen wurden im Erstbescheid noch zum Abzug zugelassen - anerkannt. An Stelle der Fahrtkosten für den behaupteten Transport von diversen Gegenständen mit dem eigenen PKW wurden die Kosten für Familienheimfahrten für den Zeitraum Februar bis Juli mit dem Betrag von 14.400,- - gewährt. In der Begründung heißt es im Wesentlichen, dass sämtliche Gegenstände laut eigenen Angaben des Bw. im Zuge von Familienheimfahrten transportiert worden seien, weshalb auch nur die Kosten der Familienheimfahrten im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß anerkannt werden könnten.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass Abschnitt 16.4, Rz 1038 a bis i der LStR 2002 auf den zur Beurteilung stehenden Fall anwendbar sei. Der Bw. habe bestimmte Werbungskosten von seiner Arbeitgeberin in Deutschland ersetzt bekommen. Diese Kostenersätze seien in den erklärten nichtselbständigen Einkünften enthalten. Da diese Einkunftssteile gemäß Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich im Wege des Veranlagungsverfahrens zu besteuern seien, habe das gemäß vorzitierter Erlassstelle vorgesehene Vereinfachungsverfahren mangels Lohnsteuerabzuges nicht zur Anwendung gelangen können.

§ 26 Z 6 EStG subsumiere die tatsächlichen Frachtkosten für das Übersiedlungsgut unter die Umzugskosten. Es sei nicht zu unterscheiden, ob der Transport durch einen gewerblichen Spediteur, durch einen privaten Dritten oder den Betroffenen selbst vorgenommen wird. Maßgeblich seien vielmehr die tatsächlichen Frachtkosten. Der Bw. habe den Hausrat am Wohnsitz in Si. selbst abgeholt und seien dafür tatsächlich Fahrtkosten im Rahmen des Umzuges in der geltend gemachten Höhe (für insgesamt vierzehn Fahrten) angefallen. Das vom Finanzamt angesetzte Höchstmaß der Kosten für Familienheimfahrten reiche nicht einmal für drei Fahrten nach Deutschland aus.

Der Bw. habe Ersatz für die Umzugskosten erhalten, der in den nichtselbständigen Einkünften enthalten und daher gemäß Rz 225 b LStR 2002 als Werbungskosten zu berücksichtigen sei, sofern beruflich veranlasste, grundsätzlich absetzbare Aufwendungen vorliegen. Der durch Versteuerung dieses Auslagenersatzes erwachsene Nachteil sei daher durch Anerkennung der betreffenden Auslagen als Werbungskosten zu korrigieren.

Des Weiteren wurde im Vorlageantrag erstmals die Anerkennung nachfolgender Werbungskosten in Gesamthöhe von ATS 117.681,-- beantragt:

Renten- und Arbeitslosenversicherung 1999 ("Arbeitnehmeranteile")	94.009,--
Betriebsratsumlage 1999	1.622,--
Kosten der doppelten Haushaltsführung (Vergebührungs Mietvertrag und Vertragserrichtungskosten betreffend Wohnung in Österreich)	22.050,--

Über ha. Anfrage hat der Bw. mit Schreiben vom 9. April 2003 die Höhe der Kosten der Erstausstattung seiner Wohnung in Österreich mit ATS 127.695,-- (anstatt bisher ATS 123.025,--) belegmäßig nachgewiesen.

Weiters wurde eine Auflistung jener Gegenstände vorgelegt, die der Bw. seinen Angaben zufolge mit dem PKW von Si. nach Österreich transportiert habe. Darunter finden sich neben diversen Möbeln, Elektrogeräten, Werkzeugen etc. ua. auch Anzüge, Winter- und Sportbekleidung, Bücher, Reisetaschen, Schuhe, Fotoausrüstung und ein Fahrrad. Ein kompakter Umzug sei wegen der bis Ende September 1999 währenden Berufstätigkeit seiner Gattin in Deutschland nicht möglich gewesen.

Darüber hinaus wurde hinsichtlich der geltend gemachten Versicherungsbeiträge zwar für den Zeitraum Februar bis Dezember 1999 eine entsprechende Bescheinigung der D.-AG beigebracht, für den Monat Jänner 1999 wurde jedoch nur eine vom Bw. selbst ausgestellte

"Bestätigung" vorgelegt. Die übrigen erstmalig im Berufungsverfahren beanspruchten Aufwendungen konnten belegmäßig nachgewiesen werden.

Über nochmalige Anfrage seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 18. Juni 2003 mitgeteilt, dass die von der D.-AG ausgestellte Bestätigung hinsichtlich der Renten- und Arbeitslosenversicherung richtig sei. Das Dienstverhältnis des Bw. habe erst mit 1. Februar 1999 begonnen. Im Zuge eines Telefonates des Referenten mit der steuerlichen Vertreterin des Bw. am 25. Juni 2003 wurde ergänzend mitgeteilt, dass im Jänner 1999 tatsächlich keine Versicherungsbeiträge angefallen sind und daher unter diesem Titel nur die laut Bestätigung der D.-AG im Zeitraum Februar bis Dezember des Streitjahres angefallenen Beiträge geltend gemacht werden.

Im vorgenannten Schreiben vom 18. Juni 2003 wurde überdies die Umzugskostenpauschale unter Hinweis auf eine von der D.-AG auf elektronischem Wege übermittelte Auflistung mit DM 12.000,-- beziffert.

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

Entgegen seiner noch im angefochtenen Bescheid geäußerten Ansicht hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall zwischenzeitig die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung mit Berufsvorentscheidung anerkannt. An der Richtigkeit dieser – zwischen den Parteien nunmehr übereinstimmenden - Auffassung hegt auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Hinweis auf zB. *Doralt*, EStG 7. Auflage, § 4 Tz 346 ff. (sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111) keinen Zweifel.

Strittig ist daher lediglich noch die Frage der Beurteilung der in Form von Kilometergeldern geltend gemachten Umzugskosten. Hinsichtlich des vom Finanzamt nicht anerkannten Verpflegungsmehraufwandes für eine zweite Person iHv. ATS 1.080,-- wurden seitens des Bw. keine Einwendungen erstattet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind unter Werbungskosten jene Aufwendungen und Ausgaben zu verstehen, die der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen. Dazu können nach einhelliger Judikatur und Literatur auch beruflich veranlasste Umzugskosten zählen (zB. *Doralt*, aaO, § 16 Tz 220, mwN).

Demgegenüber normiert § 20 Abs. 1 leg. cit. jene Aufwendungen und Ausgaben, die bei den einzelnen Einkünften nicht zum Abzug gebracht werden können. Mit dieser Bestimmung grenzt das Gesetz die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung ab.

Zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben zählen ua. nach Z 2 lit. e der vorgenannten Gesetzesstelle die Kosten für Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Tätigkeitsort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten Betrag übersteigen. Diese mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 eingeführte Begrenzung der Höhe nach mit ATS 2.400,-- pro angefangenem Monat gilt für Familienheimfahrten sowohl von inländischen, aber auch von ausländischen Arbeitsorten (so auch BMF in ÖStZ 1996, 406).

Wenngleich dem Berufungsvorbringen dahingehend beizutreten ist, dass Umzugskosten zur Begründung eines berufsbedingten Doppelwohnsitzes prinzipiell abzugsfähig sind (siehe zB. *Doralt*, aaO, § 16 Tz 220, mwN), so konnten die im Streitfall unter diesem Titel beanspruchten Aufwendungen dennoch nicht anerkannt werden:

Es widerspricht nämlich jeglicher Lebenserfahrung, dass der Transport des gesamten Haustrates im Rahmen eines Umzuges mit dem eigenen PKW durchgeführt wird, wenn die einfache Wegstrecke zwischen den beiden Wohnsitzen rund 670 km beträgt (pro Transport muss daher eine Strecke von 1340 km bewältigt werden) und hiefür insgesamt vierzehn Fahrten erforderlich sind. Es ist bei Anwendung einer typisierenden Betrachtungsweise vielmehr plausibel, dass die behaupteten mehrmaligen Transporte kleineren Umfanges im Rahmen der Familienheimfahrten erfolgt sind. Eine derartige Vorgangsweise legen allein schon die Angaben in der Erklärungsbeilage nahe, wonach eine "*laufende Mitnahme der Gegenstände bei Heimfahrten nach Si. im Zeitraum Februar bis Juli 1999*" erfolgt sei. Keineswegs erscheint es nachvollziehbar, dass die Veranlassung der geltend gemachten Fahrten primär im - sukzessiven - Transport des gesamten Haustrates gelegen sein soll.

Die fraglichen Fahrten sind daher in Einklang mit der Lebenserfahrung überwiegend bzw. nahezu ausschließlich aus Gründen erfolgt, die die Annahme steuerlich absetzbarer Familienheimfahrten rechtfertigen. Diese können jedoch nur in – vom Finanzamt für den betreffenden Zeitraum völlig richtig herangezogener – begrenzter Höhe, nämlich iHv. ATS 2.400,-- je Monat, geltend gemacht werden.

Es gilt überdies der Grundsatz, dass Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkommenserzielung wie mit der Einkommensverwendung in Zusammenhang stehen, zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn eine einwandfreie Trennung der Aufwendungen nicht möglich ist (vgl. *Doralt*, aaO, § 20 Tz 22 ff., und die dort angeführte Rechtsprechung). Dieser Grundsatz kommt auch im Berufungsfall zum Tragen, jedoch mit der Konsequenz, dass auf Grund der

Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG eine zumindest teilweise Abzugsfähigkeit der fraglichen Aufwendungen gegeben ist.

Wenn der Bw. tatsächlich im Zuge seiner Familienheimfahrten jeweils diverse Gegenstände mitgenommen hat – was durchaus glaubhaft und auch üblich ist - und die dafür angefallenen Kilometergelder den gesetzlichen Pauschbetrag von ATS 2.400,-- pro Monat (hier: bei weitem) übersteigen, dann liegt insoweit eine Vermengung von Ausgaben der - der privaten Lebensführung zuzurechnenden und somit steuerlich irrelevanten – Einkommensverwendung mit solchen der Einkommenserzielung vor. Eine private Mitveranlassung dieser Fahrten ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass laut Angaben des Bw. neben diversen Einrichtungsgegenständen auch Gegenstände des persönlichen Gebrauchs wie zB. Bekleidung, Bücher, Fotoausrüstung, Fahrrad etc. transportiert wurden. Diese Gegenstände stellen jedoch keinen "Hausrat" dar (*Dittrich/Tades*, ABGB 35. Auflage, § 674 E. 4 und 5). Transportkosten für Gegenstände des persönlichen Gebrauchs sind unzweifelhaft der privaten Sphäre zuzurechnen und daher in keinem Falle absetzbar.

Im vorliegenden Fall war seitens der Abgabenbehörde nicht objektiv feststellbar, inwieweit die strittigen Aufwendungen durch die Einkommensverwendung einerseits bzw. die Einkommenserzielung andererseits veranlasst wurden. Eine allfällige berufliche Mitverwertung (Transport von Hausrat) tritt jedoch im Sinne obiger Ausführungen (ebenso wie die privat veranlasste Mitverwertung durch Mitnahme persönlicher Gegenstände) gegenüber den begrenzt absetzbaren Familienheimfahrten eindeutig in den Hintergrund, sodass der gesamte Aufwand gemäß § 16 Abs. 1 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG den der Höhe nach gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG begrenzt abzugsfähigen Familienheimfahrten zuzurechnen ist.

Jede andere Interpretation würde überdies der Umgehung der betragsmäßigen Beschränkung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG in nahezu beliebigem Ausmaße (durch laufenden Mitnahme einzelner Gegenstände im Zuge von Heimfahrten) Tür und Tor öffnen.

Nicht nachvollziebar ist im Übrigen das Argument, ein kompakter Umzug sei wegen der bis September währenden Berufstätigkeit der Ehefrau in Deutschland nicht möglich gewesen: Der Umzug ist laut Berufungsvorbringen im Zeitraum Februar bis Juli erfolgt und war demzufolge zumindest zwei Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses und somit jedenfalls vor der darauffolgenden Übersiedlung der Gattin abgeschlossen. Warum daher der Umzug nicht "kompakt" (gemeint offenbar: in einem Zuge) erfolgen hätte können, bleibt unergründlich.

In der Berufung wird weiters darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 26 EStG zu beachten sei.

Sollte mit diesem Verweis auf § 26 EStG angedeutet werden, dass die fragliche Umzugskostenpauschale tatsächlich überhaupt nicht der Besteuerung unterzogen werden dürfte, so ist zu erwidern:

Leistungen iSd. § 26 müssen **einzeln** abgerechnet werden. **Pauschalabgeltungen** sind nicht zulässig. Die Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die im § 26 angeführten Zwecke gedacht sein, führt daher stets dazu, dass es sich beim Arbeitnehmer um Arbeitslohn iSd. § 25 Abs. 1 Z 1 EStG handelt (siehe *Doralt*, aaO, § 26 Tz 4/1, und die dort zitierten Judikate).

Im zur Beurteilung stehenden Fall wurde dem Bw. jedoch unstrittigerweise eine Umzugskosten**pauschale** ausbezahlt. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Rechtsausführungen zählt dieser Pauschalbetrag daher zu den steuerpflichtigen Einkünften des § 25 EStG.

Wenn zur Berufsbegründung schließlich das VwGH-Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, herangezogen wird, so kann auch damit für den Berufungsstandpunkt nichts gewonnen werden. In diesem Erkenntnis wird ausdrücklich ausgesprochen, dass vom Arbeitgeber getragene bzw. ersetzte Auslagen nur abgezogen werden können, **soweit** es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen ihrer Art nach rechtlich um Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 EStG handelt.

Laut oa. Ausführungen konnten im gegenständlichen Fall die geltend gemachten Aufwendungen jedoch nur im rechtlich zustehenden Ausmaß (nämlich in Höhe der für Familienheimfahrten zustehenden Beträge) anerkannt werden und war die Berufung daher in diesem Punkte abzuweisen.

Hinsichtlich der erstmals im Vorlageantrag beanspruchten Aufwendungen gilt Folgendes:

Von den ursprünglich mit insgesamt ATS 94.009,-- beanspruchten Versicherungsbeiträgen konnten seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Grund der vorgelegten Unterlagen sowie auf Grund des oa. Telefonates vom 25. Juni 2003 die Beiträge für den Zeitraum Februar bis Dezember 1999 gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG als Absetzposten anerkannt werden.

Die geltend gemachte, belegmäßig durch Vorlage einer entsprechenden Dienstgeberbescheinigung nachgewiesene Betriebsratsumlage zählt gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG expressis verbis zu den abzugsfähigen Werbungskosten.

Wie bereits eingangs dargelegt wurde, sind im vorliegenden Fall die zur Begründung des berufsbedingten Doppelwohnsitzes erforderlichen Kosten abzugsfähig. Daher konnten auch

die (belegmäßig nachgewiesenen) Kosten der Errichtung und der Vergebührungen des Mietvertrages als Werbungskosten anerkannt werden.

Betragsmäßig ergab sich hinsichtlich des bisher erklärten AfA-Betrages für die Erstausstattung der Wohnung in Österreich insoweit eine Änderung, als im Berufungsverfahren entsprechende Kosten iHv. insgesamt ATS 127.695,-- (bisher: ATS 123.025,--) nachgewiesen werden konnten und sich der auf das Streitjahr entfallende Betrag sohin mit ATS 42.565,-- (bisher: ATS 41.008,--) errechnet.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 1999 errechnet sich daher wie folgt (in ATS):

<i>Nichtselbständige Einkünfte</i>	1.730.699,--
------------------------------------	--------------

abzüglich *Werbungskosten*:

Fahrtkosten Wohnungssuche	- 6.566,--
Übernachtung Wohnungssuche	- 1.960,--
Verpflegungsmehraufwand (für eine Person)	- 1.080,--
Miete und bezügliche Ausgaben	- 164.986,--
AfA (geändert wie oa.)	- 42.565,--
Techniker Krankenkasse	- 5.060,--
Familienheimfahrten Februar bis Dezember 1999	- 26.400,--
Renten- und Arbeitslosenversicherung	- 85.995,--
Mietvertrag (Vergebührungen, Notarskosten)	- 22.050,--
BR-Umlage	<u>- 1.622,--</u>

<i>(Werbungskosten gesamt sohin</i>	358.284,-- )
-------------------------------------	--------------

<i>Gesamtbetrag sohin:</i>	1.372.415,--
----------------------------	--------------

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 27. Juni 2003