



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., ärztlicher Leiter der SKA in B;, wohnhaft in xy, vertreten durch die Wirtschaftstreuhandkanzlei Prokesch & Prokesch, 5600 St. Johann i. Pongau, Mehrlgasse 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend **Einkommensteuer 2004** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Gutschrift betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	43.856,17€	Einkommensteuer	14.424,01 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-29.649,89 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				15.225,88 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ärztlicher Leiter der SKA in B;.

Strittig im konkreten Fall sind Umzugskosten als Werbungskosten im Falle eines Dienstgeberwechsels [(Wechsel als ärztlicher Leiter des BGH im Angestelltenverhältnis zum ärztlichen Leiter (ebenfalls Angestelltenverhältnis) der SKA in B;)].

Aus einer Beilage zur Steuererklärung 2003 (kein Berufszeitraum) wurde vom Abgabepflichtigen Folgendes bekannt gegeben:

Bewerbungen um den Lehrstuhl bzw. um das Primariat in B; :

Nachdem ihm der Titel eines Universitätsprofessors verliehen worden sei, habe er eine berufliche Verbesserung angestrebt und sich um Lehrstühle, Primariate und andere Stellen in Österreich und Deutschland beworben. Seine Bewerbung im Jahre 2003 um das Primariat der SKA in B; sei erfolgreich gewesen.

Vorbereitung der Übernahme des Primariats in B; .

Nachdem er über die positive Entscheidung seiner Bewerbung informiert worden sei, habe er noch im Jahre 2003 begonnen, die Übernahme der Stelle vorzubereiten (Gespräche, Wohnungssuche etc.).

Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 (= Berufszeitraum) geht Folgendes hervor:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einnahmen BGH;:1. Jänner bis 29. Februar 2004	16.102,96 €
PVA	63.273,89 €
anteilige Werbungskosten lt. Beilage beantragt	35.416,96 €
Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	43.959,89 €
zuzüglich Gewinn aus Einkünften aus selbständiger Arbeit, Referenten honorare	1.140,00 €
- anteilige Ausgaben lt. Beilage beantragt	508,65 €
ergibt einen Gewinn von	631,35 €

Aus der Aufgabendarstellung **Werbungskosten 2004** ist Folgendes ersichtlich:

gesamte Ausgaben beantragt	35.925,62 €
davon beruflich bedingte Umzugskosten	10.782,80 €
Reisespesen	2.909,40 €

Kilometergelder	4.462,10 €
Werbungskosten lt. Einkommensteuerbescheid 2004	23.717,58 €

Aus der vom Bw. vorgelegten Reisekostenabrechnung **2004** geht Folgendes hervor:

Datum	Reiseziel	Zweck	Taggeld	Nächtigungs- geld	Kilometer- -gelder
4.1.-5.1.	B;	Wohnungssuche	52,80	112,00	99,68
15.1.- 16.1.	Bö. – B; Bö.	Gespräche in SKA in B;	52,80	81,00	99,68
27.1.	Bö. – B; Bö.	Wohnungssuche	26,40		99,68
31.1.	Bö. – B; Bö.	Wohnungssuche B.	26,40		99,68
11.-16.2.	B;	Gespräche SKA, Umzugsvorbereitung	158,40	400,00	99,68
22.-23.2.	B;	Stellenantrittsgespräch und Wohnungsübernahme	26,40	15,00	99,68
27.2.	B;	Vorbereitung des Stellenantrittes	26,40		
29.2.	B;	Stellenantritt			49,84
12.-13.3.	Bö.	Umzugsvorbereitung, Transportunterlagen	52,80	15,00	99,68
20.-21.3.	Bö.	Umzugsvorbereitung, Transportunterlagen	52,80		99,68
28.3.	Bö.	Transport beruflich bedingter Unterlagen	22,00		99,68
17.-18.4.	Bö.	Bücher, Transport- umzugsvorbereitung	52,80		99,68

5.-7.6.	Bö.	Umzugsvorbereitung	52,80		99,68
10.-12.7.	Bö.	Umzug	79,20	15,00	99,68

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 17. Oktober 2005** wurden die beantragten Umzugskosten nicht anerkannt und die darauf entfallenden Reisekosten ebenfalls nicht anerkannt.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

"Die mit dem Umzug in Zusammenhang stehenden Kosten konnten nicht anerkannt werden, da ein Wohnungswechsel anlässlich der freiwilligen Aufgabe des bisher bestehenden Dienstverhältnisses nicht der Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen diene."

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 17. Oktober 2005 wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der **Berufung** gemäß § 243 ff BAO eingebracht:

"Im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid würden die mit dem Umzug in Zusammenhang stehenden beantragten Werbungskosten nicht anerkannt werden. Die Begründung hiefür sei, dass ein Wohnungswechsel anlässlich der freiwilligen Aufgabe des bisher bestehenden Dienstverhältnisses nicht der Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen diene. Beim Bw. sei das bestehende Dienstverhältnis unbestritten freiwillig aufgelöst worden, allerdings sei ihm von seinem bisherigen Arbeitgeber die dauerhafte Beibehaltung seiner bisherigen Stellung nicht zugesichert worden. Aus diesem Grund wechselte der Bw. den Dienstgeber. Der damit verbundene Wohnungswechsel war jedoch nicht lediglich die Konsequenz aus der Aufgabe des bis dahin bestehenden Dienstverhältnisses, sondern Voraussetzung für die Erlangung des neuen Dienstverhältnisses, vgl. VwGH 26. Mai 1999, 94/13/0058). Der neue Arbeitgeber des Berufungswerbers habe die Übersiedlung verlangt, da für die berufliche Anstellung des Berufungswerbers Voraussetzung gewesen sei, in sehr kurzer Zeit im Krankenhaus verfügbar zu sein. Damit diene der Umzug und die damit verbundenen Kosten sehr wohl der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und könne somit gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden. Darüber hinaus wäre die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes aufgrund der Entfernung von 140 km und der Fahrzeit von fast 2 Stunden unzumutbar (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Wien 1993, § 16, Tz. 102). Die Umzugskosten umschließen nicht nur die Fahrtkosten, sondern auch die Kosten zur Erlangung einer Wohnung (VwGH 31. Mai 1994, 91/14/0170). Im Zuge der Berufungserledigung werde daher ersucht, den Einkommensteuerbescheid 2004 dahingehend abzuändern, dass die Werbungskosten (aufgeteilt in nichtselbständige und selbständige Einkünfte) in der beantragten Höhe anerkannt werden."

Eine Berufungsvorentscheidung wurde nicht erlassen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. August 2007 wurde die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers ersucht, Folgendes bekannt zu geben:

- a) Handelt es sich beim neu gegründeten Wohnsitz um eine Dienstwohnung des neuen Arbeitgebers?
- b) In der Berufung werde behauptet, "dass der neue Arbeitgeber die Übersiedlung verlangt habe, dafür die berufliche Anstellung des Klienten Voraussetzung gewesen sei, in sehr kurzer Zeit im Krankenhaus verfügbar zu sein."
- c) Bekanntgabe der Entfernung zwischen bisherigem Wohnsitz (B.G.-Bö. und Krankenhaus in B.)
- d) Welchen „Einfluss“ hatte der bisherige Dienstgeber des Berufungswerbers auf den Wohnungswechsel (Räumung einer Dienstwohnung)?
- e) Nähere Aufgliederung der Umzugskosten lt. Antrag 10.782,80 € ohne diesbezügliche Reisekosten und Kilometergelder).

Anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bws. am 16. August 2007 wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- a) befristete Bestellung (vorläufig auf 2 Jahre ab 1.2.2004 - auf Basis des Vorstandsbeschlusses der PVA vom 10.12.2003) als ärztlicher Leiters der SKA in B; , L.xy;
 - b) Definitive Bestellung als ärztlicher Leiter (Schreiben der PVA vom 20.3.2006) und Verlängerung des Dienstverhältnisses auf unbestimmte Zeit
 - c) Rechnung der Spedition S. vom 28.7.2004 (brutto € 3.982,80)
(Umzug lt. Angebot 60 M3)
 - d) Rechnung des Immobilientreuhänders v. 8.4.2004 -Vermittlungsprovision brutto € 6.800,00
(neuer Wohnsitz in B; , Hxy)
 - e) Entfernung bisheriger Wohnsitz (B.G. – ärztl. Leiter des BGH) und neuer Dienstort in B. ca. 140 Kilometer, Entfernung neuer Dienstort und neuer Wohnsitz: 4 Kilometer
- Angaben zum bisherigen Dienstgeber:

Dies sei ein privatrechtliches Dienstverhältnis [(Rechtsform des Arbeitgebers war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung)]. Infolge finanzieller Probleme sei die GmbH in eine Art Auffanggesellschaft ausgelagert worden. Die Situation wäre für den Bw. so gestaltet gewesen, dass es für ihn ein berufliches Risiko bedeutet hätte, diese nichtselbständige Beschäftigung weiterhin auszuüben. Deswegen sei eine neue Anstellung als ärztlicher Leiter

erwogen worden. Dies habe schließlich auch Erfolg gehabt. Zunächst seien ihm in der SKA für einen kurzen Zeitraum ein bis zwei Zimmer als Wohnraum zur Verfügung gestanden. Danach habe er über einen Immobilientreuhänder ein Haus vermittelt bekommen (Maklergebühr siehe Beilage). Die Speditionskosten betrugen lt. ebenfalls nachgereichter Rechnung (vgl. Beilage) € 3.982,80).

Aus dem Zentralen Melderegister (Abfrage vom 11. Oktober 2005) geht Folgendes hervor:

Hauptwohnsitz :	
B.G;., K-I-Rxy	20. September 1994 bis 16. Februar 2004 ,
B; , Lxy =Adresse der SKA in B;	Nutzungsmöglichkeit im Zeitraum 16. Februar 2004 bis 29. Juni 2004
B; ,Hxy	Hauptwohnsitz seit 29. Juni 2004 bis dato

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Verwaltungspraxis stellen Umzugskosten dann Werbungskosten dar, 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 Dienstgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen.

Ein "Umzug" setzt in allen Fällen aber voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird.

Der bisherige Wohnsitz wurde aufgegeben (vgl. Meldeabfrage).

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall auch, dass das bisherige Dienstverhältnis freiwillig aufgelöst worden ist.

Dennoch geht der Unabhängige Finanzsenat von folgenden Überlegungen aus:

Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 allgemein, TZ 5 sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch ,§ 16 TZ 102 führen in diesem Zusammenhang aus:

„Umzugskosten sind dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Dies kann ua. dann der Fall sein, wenn der Umzug wegen Wechsels des Dienstgebers erfolgt...

Eine berufliche Veranlassung kann beispielsweise auch zur Vermeidung eines unzumutbar langen Arbeitsweges angenommen werden (so Weninger in SWI 2007/7, Rechtsprechung).

Die Entfernung zwischen dem bisherigen Wohnsitz in B.G. und dem neuen Dienstort in B. beträgt ca. 140 Kilometer bzw. eine Fahrzeit von ca. 2 Stunden. Diese Angaben konnten auch anhand eines im Internet verfügbaren Routenplaners (Wegstreckenberechnung) nachvollzogen werden.

Auch der **enge zeitliche** Zusammenhang (Gespräche mit neuem Dienstgeber /Stellenantritt und Umzug) spricht für die berufliche Veranlassung des Umzuges.

Die Tatsache, dass der Bw. kurze Zeit(ab 16.2.2007 bis 29.6.2007) nach seiner *provisorischen* Anstellung (1.2.2004) im Krankenhaus B. ein bzw. zwei Zimmer bezog, ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nicht schädlich. Bei dem vom neuen Dienstgeber zur Verfügung gestellten Zimmer(n) handelte es sich um keine *Wohnung (im Sinne von Wohnsitz)* am neuen Dienstort, sondern lediglich um eine vorübergehende Nutzungsmöglichkeit am Sitz (Betriebsadresse) der SKA.

Die Begründung des neuen Wohnsitzes war daher - nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates – im konkreten Fall dem Grunde nach beruflich veranlasst.

Höhe der Umzugskosten

Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten 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).

Anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bws. wurden die Rechnungen betreffend Speditionskosten sowie Maklergebühren nachgereicht (Nachweis).

Zusammenfassung

Der Wohnungswechsel war nicht Konsequenz der (freiwilligen) Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses war, sondern Voraussetzung für die Erlangung des neuen Dienstverhältnisses.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. August 2007