

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., WohnsitzD, vertreten durch StB, Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung GmbH, Ort1,Adresse, vom 23. Mai 2007, 9. November 2007 sowie 20. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch OR Mag. Marieta Schönsleben, vom 10. Mai 2007, 8. Oktober 2007 sowie 8. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.), ein deutscher Staatsangehöriger, war bis Mitte 2003 als Angestellter der Firma I T Dr GmbH & Co OHG in Deutschland erwerbstätig. Mit „Short Term Assignment“ vom 13.6.2003 wurde der Bw. von seiner Dienstgeberin zu I T Austria AG entsandt. Vertraglich festgehalten wurde, dass die Einsatzdauer vom 7.7.2003 bis voraussichtlich 30.6.2004 andauern soll. Darüber hinaus wurde festgelegt, dass I T Dr GmbH & Co OHG sich vorbehalte, die Entsendung zu verlängern bzw. zu verkürzen. Eine wesentliche Verlängerung des Einsatzes zur Erledigung weiterer Aufgaben sei jedoch nur mit Einverständnis des Bw. möglich.

Mit „Terms of Employment – Long Term Assignment“ vom 16.8.2004 wurde die Entsendung des Bw. erstmals bis zum 30.6.2006 einvernehmlich verlängert.

Im Dezember 2005 wurde eine nochmalige Verlängerung der Auslandsentsendung für die Zeit vom 1.7.2006 bis 30.9.2008 festgelegt. Diese Verlängerung wurde jedoch mit Aufhebungsvertrag vom 25.5.2007 im gegenseitigen Einvernehmen bis zum 31.7.2007 verkürzt.

In den Einkommensteuererklärungen der nunmehr berufungsverfangenen Zeiträume machte der Bw. neben Kosten für Familienheimfahrten auch Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 14.901,-- (2005), € 14.496,-- (2006) und € 8.530,-- (2007) geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 blieben die genannten Werbungskosten unberücksichtigt. In ihrer Bescheidbegründung führte die Behörde ua. aus, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur dann Werbungskosten darstellen würden, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung gegeben seien. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Sollten indes die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so seien Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten anzuerkennen. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Gegenständlich lägen beim Bw. im Streitzeitraum weder die Voraussetzungen für eine vorübergehende, noch für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Zu den konkreten Umständen, die dem Anspruch auf Zuerkennung der in Streit stehenden Aufwendungen entgegenstehen, führte die Behörde wörtlich aus:

„Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Der Pflichtige hat mit Mietvertrag vom 6.12.2004 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin Frau G Gt in V eine Wohnung gemietet, wobei das Mietverhältnis mit Beginn 15.1.2005 auf 3 Jahre abgeschlossen wurde. Sowohl der Pflichtige als auch seine Lebensgefährtin sind ganzjährig in Österreich beschäftigt. Nach Ansicht des ho. Finanzamtes liegen derzeit keine abzugsfähigen Kosten einer doppelten Haushaltsführung vor. Ergänzend wird noch bemerkt, dass für das Jahr 2004 dem Pflichtigen die Familienheimfahrten bereits für 6 Monate zuerkannt wurden.“

In seiner Berufungseingabe wandte der Bw. ein, dass er ab 7.7.2003 befristet nach Österreich entsendet wurde. Sein Hauptwohnsitz befindet sich jedoch nach wie vor in Deutschland. Es

könne einem Steuerpflichtigen bei der vorliegenden Konstellation nicht zugemutet werden, seinen Familienwohnsitz aufzugeben bzw. für die Dauer einer befristeten Entsendung an den Ort der Beschäftigung zu verlegen. Die Kosten durch die Wohnsitzbegründung am Dienstort seien somit als Werbungskosten zu qualifizieren und steuerlich in Abzug zu bringen. Weiters würden auch die infolge Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort (V) zum Familienwohnsitz (Dr) anerlaufenen Aufwendungen dem Grunde nach Werbungskosten darstellen. Eine beträchtliche Beschränkung dieser Aufwendungen ergäbe sich aus der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde begründete ihre Entscheidung mit folgender Argumentation:

„Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ist unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist. Laut den übermittelten Arbeitsvertrag vom 16.8.2004 besteht jedoch die Möglichkeit diesen Vertrag mit Ablauf der Befristung unter bestimmten Voraussetzungen fortzusetzen. Diese Verlängerungsmöglichkeit schließt eine mit Gewissheit feststehende Befristung der auswärtigen Tätigkeit aus. In der Folge wurde das Arbeitsverhältnis tatsächlich verlängert. Im Jänner 2005 wurde durch Mitübersiedelung der Lebensgefährtin der Familienwohnsitz in Österreich begründet, wo auch die Lebensgefährtin ein Arbeitsverhältnis einging. Laut übermittelter Meldebestätigung wurde der gemeinsame Wohnsitz in der T- Straße in Dr gleichzeitig aufgegeben. Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung liegen daher nicht vor. Der Bw. ist seitdem zwar in der W Straße in Dr gemeldet, es konnte jedoch nicht nachgewiesen werden, dass er an dieser Adresse tatsächlich eine Wohnung innehat, über die er in Form von Eigentum oder Miete o.ä. verfügen kann.“

Der Bw. beantragte die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ebenso wie im Einkommensteuerbescheid 2005 blieb auch in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen 2006 und 2007 die Anerkennung der begehrten Aufwendungen betreffend Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung versagt. In den Bezug habenden Bescheidbegründungen verwies das Finanzamt auf seine im Einkommensteuerbescheid 2005 sowie der Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2007 dargelegten Ausführungen.

In seiner Berufungseingabe gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 verwies der Bw. auf seine zum Einkommensteuerbescheid 2005 ergangenen Berufungsausführungen und ergänzte, dass er sich trotz Verlängerung seiner Entsendung insgesamt keine fünf Jahre in Österreich aufgehalten habe. Aus diesem Grunde sei davon auszugehen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich unzumutbar sei und die für die Erhaltung des

---

Wohnsitzes am Dienstort (V) anerlaufenen Kosten – nach Verwaltungsübung bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von € 2.200,00 – absetzbar seien.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wandte der Bw. ein, dass in Bezug auf den von ihm verwirklichten Steuersachverhalt die Regelungen des „Expatriate-Erlasses“ anwendbar seien. Gemäß Rz 1038a der LStR 2002 würden als „Expatriates“ Personen gelten, die während der letzten 10 Jahre keinen Wohnsitz in Österreich gehabt hätten und im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft) in Österreich beschäftigt seien und für die aus dieser Entsendung erzielten Einkünfte Österreichs das Besteuerungsrecht zukomme. Das diesbezügliche Beschäftigungsverhältnis in Österreich dürfe nicht länger als 5 Jahre andauern und der Beschäftigte müsse im Hinblick auf die vorübergehende Beschäftigung seinen ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten. Im Falle von Expatriates seien die Kosten der Wohnung am Dienstort in Österreich als Werbungskosten abzugsfähig, soweit diese angemessen seien und den Betrag von € 2.200,-- monatlich nicht übersteigen. Weiters seien gemäß Rz 1038h der LStR 2002 Fahrtkosten zur Betreuung des ständigen Wohnsitzes im Ausland als Werbungskosten bis zum Höchstbetrag des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.e EStG 1988 als Familienheimfahrten steuerlich in Abzug zu bringen. Er (Bw.) habe in den letzten 10 Jahren über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt und sei nur vorübergehend im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt gewesen. Der Familienwohnsitz in Deutschland sei beibehalten worden und sei darüber hinaus ein weiterer Wohnsitz in Österreich begründet worden. Ebenso stehe Österreich das Besteuerungsrecht an den Bezügen für die im Inland ausgeübte Tätigkeit zu.

Das Finanzamt legte die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens erging zwecks Klärung der Sachlage – in diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, dass Teile des erstinstanzlichen Aktes in Verstoß gerieten und aus diesem Grunde von der Amtspartei auch nicht zur Vorlage gebracht werden konnten – an den Bw. am 19.3.2010 nachstehender Vorhalt:

„In obiger Berufungssache gerieten aufgrund eines Versehens des FA Spittal Villach Teile des Behördenaktes St.Nr. 111 (Bw.) in Verstoß. Der Amtspartei war es daher bis dato nicht möglich, den für die Bearbeitung der ggst. Berufungssache benötigten Gesamtakt zur Vorlage zu bringen.“

Aufgrund der gegebenen Umstände ist es nunmehr notwendig, die fehlenden Teile des erstinstanzlichen Steueraktes zu rekonstruieren.

## 1.

Es ergeht nunmehr an Sie das Ersuchen um (nochmalige) Vorlage all jener Unterlagen und Urkunden (in Kopie), welche Sie im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens dem Finanzamt Spittal Villach bereits übermittelt haben (ds. Mietverträge betreffend Wohnsitze in Dr samt Kostennachweis, Mietverträge betreffend Wohnsitze in V, Dienstvertrag, Verlängerung der Entsendung, Vorhaltsbeantwortungen; Meldebestätigungen über Wohnsitze in Dr, und zwar in der W Straße 32 und in der T- -Straße, etc.).

## 2.

Wie eine Anfrage beim ZMR ergeben hat, war Ihr Mandant in der Zeit vom 6.08.2003 bis zum 06.02.2008 in V meldebehördlich erfasst (und zwar vom 06.08.2003 bis 14.02.2005 in der P Str. 36/2/9 [Nebenwohnsitz], vom 14.02.2005 bis 19.07.2006 in der F-Straße 15d [Nebenwohnsitz] und vom 19.07.2006 bis 06.02.2008 ebenfalls in der F-Straße 15d [Hauptwohnsitz]).

- a) Sie werden ersucht, unter entsprechender Nachweisführung bekannt zu geben, ob Ihr Mandant während seiner Tätigkeit in Österreich (für die Fa. I) über einen „Familienwohnsitz“ in Deutschland verfügt hat. Ein solcher wäre wohl nur dann gegeben, wenn dieser Wohnsitz bereits vor dessen Entsendung nach V bestanden hätte und der Bw. diesen gemeinsam mit seiner Partnerin (gemeinsamer Haushalt) auch benutzt hätte.
- b) In diesem Zusammenhang wäre auch durch Vorlage entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Grundbuchsauszug, udgl.) darzulegen, ob dieser Wohnsitz im Eigentum des Bw. stand oder von diesem angemietet wurde.

## 3.

Die Amtspartei geht – wie der Vorlagebericht erkennen lässt – offenbar davon aus, dass zeitgleich mit der Anmietung eines Wohnsitzes in V, der Wohnsitz in Dr, T--Straße, aufgegeben worden sei. In weiterer Folge sei vom Bw. ebenfalls in Dr, W. Straße 32, ein Untermietzimmer in der Wohnung eines nahen Angehörigen angemietet worden.

- a) Sie werden diesbezüglich um Stellungnahme sowie um Vorlage der entsprechenden Mietverträge (Wohnungen in der T--Straße und W. Straße) samt Zahlungsbestätigungen ersucht.
- b) Bekanntzugeben wäre auch – soferne dies nicht ohnedies aus den Mietverträgen zu entnehmen ist – die Wohnfläche der beiden besagten Wohnungen.
- c) Anzugeben wäre ferner, ob ein verwandtschaftliches Verhältnis zwischen dem Bw. und dem Bestandgeber der Wohnung W. Straße 32 in Dr bestanden habe. Sollte dies der Fall sein, so wäre der Verwandtschaftsgrad anzuführen.

## 4.

Die Amtspartei geht davon aus, dass die Lebensgefährtin des Bw., Fr. DI Gt G , im Jänner 2005 nach Österreich übersiedelt und hier auch einer Beschäftigung nachgegangen sei. Aus diesem Grunde, so das Finanzamt, habe sich der Familienwohnsitz auch nach Österreich verlagert.

Aktenkundig ist diesbezüglich, dass Fr. Gt G in der Zeit vom 21.02.2005 bis zum 30.09.2007 bei der Fa. L, Kärnten, als Angestellte durchgehend in einem Vollbeschäftigteverhältnis stand.

- a) In diesem Zusammenhang wird ersucht, nachweislich darzulegen, ob Frau G einen befristeten Dienstvertrag mit dem genannten Dienstgeber hatte, bzw. welche

Vereinbarungen in Bezug auf die zeitliche Dauer dieses Dienstverhältnisses zwischen den Vertragsparteien getroffen wurden.

b) Ferner erhebt sich die Frage, ob im Berufungszeitraum (2005 bis 2007) im Haushalt des Bw. und seiner Partnerin Kinder vorhanden gewesen sind. Sollte dies der Fall sein, so wäre anzuführen, wo diese die Schule besuchten.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 25.5.2010 wurden vom Bw. nachstehende Unterlagen dem UFS übermittelt:

- 3 Berufungsschreiben betreffend Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007
- Meldebestätigung vom Wohnsitz T- Straße 11, D-PLZ1 Dr mit dem dazugehörigen Mietvertrag (Mietbeginn mit 1.5.2003)
- Kostennachweis zur Wohnung in der T- Straße 11, D-PLZ1 Dr
- Meldebestätigung vom Wohnsitz W. Straße 32, D-PLZ2 Dr mit dem dazugehörigen Mietvertrag (Mietbeginn mit 18.1.2005)
- Meldebestätigung vom Wohnsitz Wi Straße 76/2 (Mietbeginn mit 19.9.2007)
- Mietvertrag vom österreichischen Wohnsitz P Straße 36, A-PLZ1 V (Mietbeginn mit 1.8.2003)
- Mietvertrag vom österreichischen Wohnsitz F-Straße Nr. 15d, A-PLZ1 V (Mietbeginn mit 15.1.2005)
- Dienstvertrag zu Short Term Assignment nach V (Vertragsdauer 7.7.2003 bis 30.6.2004)
- Dienstvertrag zu Long Term Assignment nach V (Vertragsdauer 1.7.2004 bis 30.6.2006)
- Dienstvertrag zur Verlängerung der Entsendung (Vertragsdauer 1.7.2006 bis 30.9.2008)
- Aufhebungsvertrag zur Entsendung sowie des Long Term Assignment (Vertragsende 30.7.2007)
- Dienstvertrag zum Dienstverhältnis von Frau G (Vertragsbeginn 21.2.2005)

In Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 19.3.2010 führte die steuerliche Vertretung konkret ins Treffen:

„Zu 2.

Wir möchten Sie darüber informieren, dass Herr Bw von 1.5.2003 an, mit seiner Lebenspartnerin in der T- Straße 11 in Dr gewohnt hat. Herr Bws Entsendung nach V begann am 7.7.2003. Somit hatte Herr Bw vor der Entsendung einen gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Lebensgefährtin in Dr. Herr Bw hat uns den Kontoauszug, mit der letzten Mietzahlung von Jänner 2005 betreffend die Wohnung in der T- Straße übermittelt.

Zu 3.

Herr Bw hat uns mitgeteilt, dass sein Bruder M Bw die Wohnung in der W Straße 32 in Dr, ihm und seiner Lebenspartnerin Gt G mit 18.1.2005 untervermietet hat, da dieser sich, aufgrund seines Studiums, öfters im Ausland aufgehalten hat. Da Herr Bw seinem Bruder die zu leistende Mietzahlung, für die Untermiete in der W Straße, bar übergeben hat, liegen dazu keine Belege vor. Die Wohnfläche in der T- Straße 11 in Dr beträgt 105,58 m<sup>2</sup>. Zur

Untervermietung in der W Straße gibt es keine Quadratmeteranzahl der Wohnfläche. Herrn Bw und seiner Lebensgefährtin stehen ein Zimmer zur Verfügung und die Mitbenützung von Küche, Bad, WC, Keller und Abstellraum.

Zu 4.

Herrn Bws Lebensgefährtin Frau DI Gt G begleitete ihren Lebensgefährten mit Jänner 2005 nach Österreich. Mit 21. Feber 2005 schloss Frau G mit der Firma L Gmb einen Dienstvertrag für unbestimmte Dauer ab. Herrn Bws Delegierung wurde aufgrund eines dringenden Personalbedarfs in Dr mit 31.7.2007 vorzeitig beendet. Diesbezüglich beendete auch Frau G das Dienstverhältnis in Österreich. Den österreichischen Arbeitgeber L. GmbH war vor Beendigung des Dienstverhältnisses bewusst, dass Frau G, nach Beendigung der Entsendung von Herrn Bw, ihr Dienstverhältnis in Österreich aufgeben wird. Wir möchten Ihnen mitteilen, dass keine Kinder im gemeinsamen Haushalt leben."

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

#### **a) Doppelte Haushaltsführung**

Erwachsenen einem Arbeitnehmer Mehraufwendungen, weil er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ist die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar, dann sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten oder Lebensgefährtin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Bei dieser Betrachtung wird eine eheähnliche Lebensgemeinschaft der Ehe gleichgestellt (*Doralt*, EStG Kommentar, Bd. 1, § 4 Tz 350).

Bei einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung bzw. eigenem Hausstand am Heimatort wird die Verlegung des Ledigenhaushaltes zum neuen Beschäftigungsstandort nach der Verwaltungspraxis, welche aus der hierzu ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur erfließt, mit einem Zeitraum von sechs Monaten als zumutbar angesehen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Bei ledigen Arbeitnehmern mit eigenem Hausstand können daher "für eine gewisse Übergangszeit" Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Nach der besagten Zeitspanne wird jedoch unterstellt, dass eine endgültige Aufgabe des ursprünglichen Wohnsitzes und dessen Verlegung zum Ort der Berufstätigkeit zumutbar ist. Bei einem verheirateten bzw. bei einem in Lebenspartnerschaft lebenden Steuerpflichtigen erstreckt sich diese Zeitspanne gemäß verwaltungsgerichtlicher Judikatur auf bis zu zwei Jahren. Diese Ausweitung der Zumutbarkeitsgrenze ist insbesondere für Familien mit Kindern relevant,

---

zumal in solchen Fällen eine Verlegung des Familienwohnsitzes weitaus problematischer ist als bei einem kinderlosen Paar.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von über € 2.200,- pa. erzielt (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).

Bei der Ausmittelung jener Zeitspanne, in welcher die Kosten einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung steuerliche Anerkennung finden, sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. In besonders gelagerten Fällen (bspw. bei schwieriger Wohnungssuche, VwGH 24.4.1986, 84/14/0198; Schwierigkeiten im Zusammenhang mit einem Grundstückskauf, VwGH 8.10.1998, 97/15/0114) kann ein über zwei Jahre hinausragender Zeitraum berücksichtigt werden.

Bei einem häufigen Wechsel der Arbeitsstelle (Monteur, Bauarbeiter, Leiharbeiter) ist die Verlegung des Wohnsitzes grundsätzlich nicht zumutbar (VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). Eine bloß abstrakte Möglichkeit der Abberufung des Dienstnehmers vom jeweiligen Arbeitsort reicht dabei allerdings nicht aus (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Es muss sich dabei vielmehr um eine **konkrete, ernsthafte und latent drohende Möglichkeit** einer solchen **jederzeitigen Abberufung** handeln. **Ebenso wenig ausreichend** ist auch die Tatsache, dass der Stpfl. lediglich aufgrund von **Jahresverträgen** beschäftigt wurde (VwGH 30.1.1991, 90/13/0030).

Im vorliegenden Fall hatte der UFS zu prüfen, ob der Familienwohnsitz des Bw. in den Jahren 2005 bis 2007 in Dr oder aber in V gelegen war. Sollte Dr als Familienwohnsitz gelten, so wäre in einem zweiten Schritt festzustellen, ob gegenständlich die Voraussetzungen für eine vorübergehende bzw. auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegen.

Bei seiner Entscheidungsfindung legt der erkennende Senat folgenden aktenkundigen Sachverhalt zugrunde:

Mit Mietvertrag vom 2.3.2003 mietete der Bw. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin DI Gt G eine 105m<sup>2</sup> große Wohnungen in der T- Straße 11 in Dr an. Zwischen der Bestandgeberin und den beiden Bestandnehmern wurde vereinbart, dass das Mietverhältnis nach Ablauf einer einjährigen von beiden Teilen unkündbaren Grundmietzeit (vom 1.5.2003 bis 30.4.2004) auf unbestimmte Zeit andauern solle.

---

Mit Dienstvertrag vom 13.6.2003 wurde der Bw. für die Zeit vom 7.7.2003 bis „voraussichtlich 30.6.2004“ von seinem deutschen Dienstgeber, der Fa. I T Dr GmbH & Co OHG, zur österreichischen Konzernniederlassung I T. AG nach V entsandt. Vertraglich wurde festgehalten, dass sich die Dienstgeberin vorbehält, die Auslandsentsendung zu verlängern oder aber zu verkürzen. Eine wesentliche Verlängerung des Einsatzes in Österreich sollte aber nur im Einvernehmen mit dem Bw. erfolgen.

In der Folge wurde vom Bw. in V, P Straße 36, eine 2-Zimmer Wohnung mit einer Wohnnutzfläche von 60m<sup>2</sup> angemietet. Mit dem Vermieter wurde vereinbart, dass das Mietverhältnis am 1.8.2003 beginnen und für drei Jahre andauern soll. Gleichzeitig wurde dem Bestandnehmer (Bw.) das Recht eingeräumt, im Falle der Beendigung seines Dienstverhältnisses zu I T. AG, das Bestandverhältnis unter Wahrung einer dreimonatigen Kündigungsfrist vorzeitig aufzulösen.

Mit „Terms of Employment – Long Term Assignment“ vom 16.8.2004 wurde das Dienstverhältnis des Bw. zu I Austria AG als „Manager Human Resources“ bis zum 30.6.2006 hin verlängert.

In weiterer Folge änderte der Bw. seinen Wohnsitz in V. Mit Datum 6.12.2004 wurde von ihm und seiner bislang in Deutschland (Dr) ansässigen Partnerin DI Gt G, ein in V, F-Straße 15d, situiertes Bestandobjekt bestehend aus Top 20A und Top 20B mit einer Gesamtnutzfläche von rund 136m<sup>2</sup> angemietet. Das Mietverhältnis wurde auf drei Jahre befristet abgeschlossen und sollte am 15.1.2005 beginnen. Vereinbart wurde weiters, dass auch während der Grundmietdauer eine Aufkündigung des Mietverhältnisses unter Wahrung einer dreimonatigen Kündigungsfrist erfolgen könne. Der Vermieter verzichtete jedoch für die ersten zwei Jahre ausdrücklich auf sein Kündigungsrecht.

Aus der vom Bw. zur Vorlage gebrachten Meldebestätigung vom 18.1.2005 ist zu ersehen, dass dieser – offenbar aufgrund des Nachzuges seiner Lebensgefährtin Gt G nach V – die in Dr, T- Straße 11, situierte Wohnung aufgab. Gleichzeitig meldete sich der Bw. an der Wohnadresse seines Bruders M Bw in Dr, W. Straße 32, an. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde von Seiten des Bw. vorgebracht, dass er mit seinem Bruder ein Untermietverhältnis eingegangen sei. Der Mietgegenstand wird in Pkt. 1. des vorgelegten Untermietvertrages vom 15.11.2004 wie folgt beschrieben:

„1.1. Folgende Wohnräume des Unternehmers in der W Straße 32, D-PLZ2 Dr werden zu Wohnzwecken und ausschließlichen Benutzung an den Untermieter vermietet.

1.2. Die Räume sind wie folgt:

1 Zimmer

1.3. Die Mitbenützung folgender Räume wird vereinbart:  
Küche/Bad/WC/Keller/Abstellraum

---

#### 1.4. Dem Mieter werden folgende Schlüssel ausgehändigt:

1 Haustorschlüssel, 1 Wohnungsschlüssel, 1 Briefkastenschlüssel.“

Aktenkundig ist, dass DI Gt G ab 21.2.2005 ein Dienstverhältnis mit der L. GmbH in K begründet hatte. Im dem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Dienstvertrag wurde festgehalten, dass DI Gt G als Facility Managerin eingestellt wird.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Entfernung zwischen V und K ca. 40 km beträgt und zwischen den beiden Städten eine gut ausgebauten Infrastruktur und zwar sowohl in Bezug auf Individualverkehrsmittel (Autobahn A2) als auch Massenverkehrsmittel (ÖBB - Südbahnstrecke) besteht.

Fest steht weiters, dass mit Vertrag vom 14.12.2005 („letter of understanding – long term international assignment extension“) das Dienstverhältnis des Bw. zu I Austria AG – dieses sollte Ende Juni 2006 auslaufen – um weitere 2 Jahre und 3 Monate verlängert wurde, sodass dieses mit 30.9.2008 enden sollte.

Mit Aufhebungsvertrag vom 25.5.2007 wurde jedoch die vorzeitige Beendigung der Entsendung per Stichtag 31.7.2007 einvernehmlich festgelegt.

Vorgelegt wurde vom Bw. weiters eine Meldebestätigung der Landeshauptstadt Dr vom 26.9.2007, aus welcher hervorgeht, dass sich der Bw. unter gleichzeitiger Aufgabe der bisherigen Wohnanschrift D-PLZ2 Dr, W. Straße 32, an der Adresse D-PLZ1 Dr, Wi Straße 76/2, angemeldet hatte.

Wie bereits oben ausgeführt, gilt als Familienwohnsitz jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein in Partnerschaft lebender Steuerpflichtiger mit seinem Partner (Lebensgefährten) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Aufgrund der genannten Faktenlage ergibt sich für den erkennenden Senat in Bezug auf den „Familienwohnsitz“ des Bw. folgendes Bild:

Ende 2004 gab die Partnerin des Bw. ihren Wohnsitz in Dr, T- Straße 11, auf und folgte dem Bw. nach V nach. Durch die Anmietung einer gemeinsamen Wohnung in V, F Straße 15d, sowie durch den Umstand, dass Gt G eine Berufstätigkeit in K aufnahm, erfolgte nach Ansicht des Senates unter gleichzeitiger Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes in Dr, T- Straße 11, die Begründung des Familienwohnsitzes in V. V war jener Ort, an dem der Bw. und seine Partnerin im Berufungszeitraum einen gemeinsamen Wohnsitz innehatten, der – in Ansehung des Umstandes, dass beide Teile dort bzw. im Falle von Gt G in dessen Nahebereich, beruflich tätig waren – wohl auch als Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen zu werten ist. Während des Zeitraumes Anfang 2005 bis Mitte 2007 verfügte der Bw. und seine Partnerin über keinen

gemeinsamen Wohnsitz in Deutschland, sondern eben nur über einen in V. Der Bw. hatte in der Mietwohnung seines Bruders zwar ein Untermietzimmer angemietet, welches aber nicht als Familienwohnsitz qualifiziert werden kann. Zum einen ergaben sich keine Hinweis darauf, dass DI Gt G dort jemals gewohnt hatte, zum anderen lassen bereits die aus dem Untermietvertrag erkennbaren näheren Umstände (lediglich ein Zimmer, Ausfolgung eines Haustor- und eines Wohnungsschlüssels, ein Briefkastenschlüssel) eine derartige Annahme nicht zu. Fakt ist, dass der Bw. und seine Lebenspartnerin ab 2005 bis zur Aufgabe der gemeinsamen Wohnung und Rückzug nach Dr im Sommer 2007, in V über eine ca. 136m<sup>2</sup> große Wohnung verfügten, die als gemeinsamer Wohnsitz im Sinne eines „Familienwohnsitzes“ diente.

Da infolge Nichtvorliegens eines gemeinsamen Familienwohnsitzes in Deutschland eine doppelte Haushaltsführung für verheiratete oder in Partnerschaft lebende Steuerpflichtige eo ipso nicht vorliegen kann, können auch keine Aufwendungen aus diesem Titel anfallen, respektive steuerlich berücksichtigt werden.

Zum Berufungseinwand, wonach gegenständlich die in den LStR 2002, Rz 1038a, festgelegten Regelungen im Zusammenhang mit Aufwendungen von Expatriates anzuwenden seien, bleibt Nachstehendes festzuhalten: In Rz 1038a wird ausgeführt, dass als Expatriates Personen gelten, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Weiters ist erforderlich, dass die diesbezügliche Beschäftigung in Österreich nicht länger als fünf Jahr andauert und der Beschäftigte im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen „ständigen Wohnsitz“ im Ausland beibehält.

Angesichts der Tatsache, dass im vorliegenden Fall der Bw. seinen ständigen Wohnsitz in Dr, T- Straße 11, aufgegeben hatte und in der Folge in Deutschland lediglich über ein Untermietzimmer verfügte, hingegen dieser gemeinsam mit seiner Lebensgefährten in V, F- Straße 15d, eine geräumige Wohnung innehatte, sind die Anwendungsvoraussetzungen für die Erlassregelung, welche auf eine vereinfachende Rechtsanwendung abzielt, a limine nicht gegeben. Unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist nämlich die Beibehaltung des im Ausland situierten „ständigen Wohnsitzes“ des Entsendeten. Gerade Derartiges liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor. Die Anmietung eines Untermietzimmers durch den Bw. bietet nach Ansicht des erkennenden Senates keinen Platz für die Annahme des Fortbestehens des „ständigen Wohnsitzes“ in Deutschland.

## b) Familienheimfahrten

---

Aufwendungen für Fahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Wohnsitz am Heimatort sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn im Einzelfall auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Wie unter Punkt a) dieser Berufungsentscheidung ausgeführt, waren beim Bw. entsprechend der Beweislage die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung einer "doppelten Haushaltsführung" für die Streitzeiträume 2005 bis 2007 nicht gegeben.

Aufgrund der Akzessorietät dieses Anspruches war daher dem Berufungsbegehren auch in diesem Punkte die Anerkennung zu versagen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. August 2010