



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. X, Adresse, vertreten durch Dr. R, Steuerberatung GmbH & Co KG in W, vom 2. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, dieses vertreten durch HR Mag. Brandstätter, vom 29. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Gegenüber der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2007 ergeben sich keine Änderungen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) promovierte mit Datum 15. Mai 2003 an der Universität Wien zum Doktor der gesamten Heilkunde. Im Anschluss daran leistete er in der Zeit vom 29. September 2003 bis 28. Mai 2004 seinen ordentlichen Präsenzdienst ab.

Aktenkundig ist, dass der Bw. im Jahr 2005, und zwar in der Zeit vom 1. Mai bis 31. Oktober sowie vom 1. Dezember bis 31. Dezember, als Ausbildungsarzt am A-Unfallkrankenhaus, Wien, tätig war. Für diese Tätigkeit bezog der Bw. Bruttobezüge (lt. Lohnzettel Kz 210) in Höhe von € 35.901,43 und € 6.202,15 (bezugsauszahlende Stelle: Versicherung Wien). Im Zeitraum vom 15. November bis 30. November 2005 bezog der Bw. Arbeitslosengeld in Höhe von € 615,84.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 beantragte der Bw. neben Sonderausgaben (Kirchenbeitragszahlungen € 100,--, Steuerberatungskosten € 480,--) auch

die Berücksichtigung von Kosten einer "doppelten Haushaltsführung" sowie "Familienheimfahrten" im Gesamtausmaß von € 4.330,92. Dieser Betrag wurde in einer Erklärungsbeilage wie folgt aufgeschlüsselt:

<b>1. Kosten im Rahmen meiner doppelten Haushaltsführung im Zeitraum Mai bis Oktober und Dezember 2005</b>		
		p.m.
Wohnungsmieten	472,37	3.306,61
<u>Sonstige Betriebskosten</u>		247,31
Energiekosten		<b>3.553,92</b>
monatlich daher	507,70	
innerhalb des monatlichen Höchstbetrages von	2.200,00	
<b>2. Aufwendungen für Familienheimfahrten</b>		
		p.a.
großes Pendlerpauschale gem. § 16 (1) 6 c	1.332,00	<b>777,00</b>
[..]		<b>4.330,92</b>

Im Einkommensteuerbescheid 2005 (ANV) blieb den genannten Werbungskosten die Anerkennung versagt. In der Begründung des am 29. November 2006 ergangenen Bescheides führte das Finanzamt aus, dass bei einem allein stehenden Arbeitnehmer Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich anzuerkennen seien, wenn dieser in seinem Heimatort über eine eigene Wohnung bzw. ein eigenes Haus verfüge. Da der Bw. in seinem Heimatort H im elterlichen Wohnverband lebe und dort keinen eigenen Hausstand unterhalte, würden Kosten einer doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen. Ebenso wenig würden Aufwendungen im Zusammenhang mit Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in H und dem Zweitwohnsitz in Wien Werbungskosten darstellen. Bei der Ermittlung des Steuersatzes, so das Finanzamt, sei ein Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelangt, zumal in den Jahreseinkünften steuerfreie Arbeitslosenbezüge (Arbeitslosengeld für 16 Tage) enthalten seien.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2006 (beim Finanzamt eingelangt am 2. Jänner 2007) berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 in zwei Punkten. Einerseits wandte sich dieser gegen den Ansatz eines Progressionsvorbehaltes, andererseits gegen die Nichtberücksichtigung jener im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten anerlaufenen Kosten. Konkret wandte der Bw. zum ersten Berufungspunkt ein, dass er im berufsgegenständlichen Zeitraum sowohl in Österreich als auch in Deutschland einen Wohnsitz unterhalten habe. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, so der Bw., sei während dieser Zeit zweifellos in Deutschland gelegen, zumal er während der letzten Jahre nur kurzfristig in Österreich gearbeitet habe und auch in den nächsten Jahren wiederholt im Ausland tätig sein werde. Aus diesem Grunde sei seine Anbindung an Österreich dementsprechend gering. Darüber hinaus habe er einen wesentlichen Teil seiner fachärztlichen Ausbildung in Deutschland absolviert und während

dieser Zeit zu seinem Heimatland nur wenig Bezug gehabt. Seine persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen bzw. Aktivitäten hätten nahezu ausschließlich in Deutschland bestanden. Er habe aufgrund seiner umfangreichen Auslandstätigkeit sowie aufgrund seines Alters noch keine Vorstellung darüber, wo er letztendlich seinen Lebensabend verbringen werde. Seine jetzige Lebenspartnerin habe er erst nach seiner Rückkehr aus Deutschland kennen gelernt.

Aus den genannten Gründen sei sein Lebensmittelpunkt bis einschließlich April 2005 in Deutschland gelegen, weshalb mangels Ansässigkeit in Österreich kein Progressionsvorbehalt in Ansatz zu bringen sei.

Zum zweiten Berufungspunkt brachte der Bw. vor, dass er im Hause seiner Eltern in Adresse, einen eigenen Wohnungstrakt benütze und die daraus erwachsenen Kosten auch anteilig trage. Eine Dienstwohnung in Wien sei aufgrund seiner Spitaltätigkeit zusätzlich notwendig gewesen, weshalb auch die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung vorlägen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 10. Jänner 2007 brachte das Finanzamt dem Bw. Nachstehendes zur Kenntnis:

„Wenn ein Steuerpflichtiger für einen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Transferleistungen (zB. Arbeitslosengeld) bezieht, so darf er steuerlich keinen Vorteil haben gegenüber einem Steuerpflichtigen, der ganzjährig berufstätig ist oder für einen Teil des Kalenderjahrs gar keine Einkünfte bezieht. In diesem Fall sind daher die für das restliche Kalenderjahr bezogenen steuerpflichtigen laufenden Einkünfte zur Bestimmung eines Durchschnittssteuersatzes auf ein fiktives Jahreseinkommen hochzurechnen (Progressionsvorbehalt, § 3 Abs. 2 EStG).

Nachdem Sie im Jahr 2005 mehr als 6 Monate in Österreich berufstätig waren, befand sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2005 in Österreich. Es sind daher die in Deutschland erzielten Einkünfte auch in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Es wird daher um Bekanntgabe der Art der in Deutschland erzielten Einkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, etc.) und um den Nachweis über die Höhe der in Deutschland erzielten Einkünfte (Steuerbemessungsgrundlage ist ausschlaggebend) ersucht.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19. Februar 2007 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass er im Berufungsjahr von Jänner bis April in Deutschland ansässig gewesen sei und als Dienstnehmer der in Rh situierten Orthopädiegemeinschaft Dr.XYZ (kurz OG XYZ) ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe. Gleichzeitig übermittelte der Bw. einen Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für 2005, woraus zu entnehmen ist, dass dieser für seine Tätigkeit als Ausbildungsarzt bei der besagten Ärztegemeinschaft im angeführten Zeitraum einen Bruttolohn in Höhe von € 11.890,48 bezogen hat.

In besagter Eingabe führte der Bw. weiters aus, dass sein Lebensmittelpunkt von Jänner bis April 2005 sowie in den Zeiträumen davor, und zwar von Juli bis Dezember 2004, in

Deutschland gelegen sei. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit dem deutschen Arbeitgeber habe er Deutschland verlassen und sei nach Österreich zurückgekehrt. Aufgrund der gegebenen Sachlage sei entsprechend den EStR 2000, Rz 7502ff, das Kalenderjahr 2005 in zwei Besteuerungsabschnitte aufzuteilen. Tatsache sei, dass die in Deutschland erzielten Einkünfte jedenfalls lohnsteuerpflichtig gewesen seien und sei vom deutschen Dienstgeber auch Lohnsteuer einbehalten und an das örtlich zuständige Finanzamt abgeführt worden. Es sei zwar zutreffend, dass er nach seiner Rückkehr nach Österreich ab Mai 2005 bis zum Jahre 2008 ausschließlich im Inland tätig gewesen sei; aus dieser Tatsache dürfe allerdings nicht ableitet werden, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im gesamten Jahr 2005 in Österreich gelegen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern zum Nachteil des Bw. ab, als dass es nunmehr auch die in der Zeit von Jänner bis April 2005 in Deutschland erzielten Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehaltes in Ansatz brachte. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz diesbezüglich aus, der Mittelpunkt des Lebensinteresses für den Bw. sei im Jahr 2005 zweifellos in Österreich gelegen, zumal sich dieser weit über sechs Monate hindurch im Inland aufgehalten habe. Darüber hinaus würden Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung nur dann Werbungskosten darstellen, wenn aufgrund beruflicher Veranlassung am Beschäftigungsstandort ein eigener Haushalt begründet werde. Im konkreten Fall jedoch habe der Bw. bereits seit dem 10. Oktober 2001 in Wien, B, eine Wohnung inne und sei an der besagten Adresse auch wohnsitzlich gemeldet. Bekannt sei auch, dass das Dienstverhältnis zur Versicherung erst mit Datum 1. Mai 2005 begründet worden sei. Damit sei evident, dass keine beruflich veranlasste Begründung eines Haushaltes am Beschäftigungsstandort erfolgt sei, weswegen auch jenen mit der Führung eines Haushalt am Beschäftigungsstandort zusammenhängenden Kosten die Anerkennung zu versagen sei.

Mit Eingabe vom 18. Mai 2007 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte darin im Wesentlichen seine bereits in der Berufungseingabe dargelegten Einwendungen. Ergänzend brachte der Bw. zum Berufungspunkt „Progressionsvorbehalt“ vor, dass mit seiner Rückkehr nach Österreich im Mai 2005 ein neuer Besteuerungszeitraum zu laufen beginnen würde. Da er (Bw.) im Zeitraum Jänner bis April 2005 in Österreich nicht ansässig gewesen sei, sei auch der in der Berufungsvorentscheidung in Ansatz gebrachte bzw. ausgewiesene Progressionsvorbehalt nicht anzusetzen. Darüber hinaus bliebe Österreich bereits aufgrund der Regelung des Artikels 15 Abs. 2 DBA-Deutschland das Besteuerungtrecht für jene im Zeitraum Jänner bis April 2005 lukrierten Einkünfte versagt.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw. mit Vorhalt vom 30. Mai 2008 aufgefordert, den mit der OG XYZ abgeschlossenen Anstellungs- bzw. Dienstvertrag sowie die Meldebescheinigung für den Aufenthalt in Deutschland vorzulegen. Darüber hinaus wurde der Bw. ersucht, zu diversen offen gebliebenen Sachverhaltsmomenten bezüglich der Art seiner bisherigen beruflichen Tätigkeit Stellung zu beziehen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2008 legte der Bw. den am 17. Juni 2004 mit der OG L-B-K abgeschlossenen Ausbildungsvertrag für Ärzte im Praktikum vor. In § 1 dieser Vereinbarung wurde zwischen den Vertragsparteien hinsichtlich Beginn und Dauer des Ausbildungsverhältnisses Nachstehendes festgehalten:

„Herr Dr. X. wird ab 01.07.2004 als Arzt im Praktikum angestellt. Das Anstellungsverhältnis als Arzt im Praktikum wird bis zum 30.09.2004 abgeschlossen. Nach Erhalt der Approbation erfolgt die Weiterbeschäftigung als Assistenzarzt bis zum 30.06.2005.

Die ersten drei Monate des Ausbildungsverhältnisses gelten als Probezeit.“

Aus der zur Vorlage gebrachten Meldebescheinigung der Meldebehörde in V/Deutschland geht hervor, dass sich der Bw. am 15. Juni 2004 dort angemeldet hatte.

In der besagten Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2008 führte der Bw. weiters aus, dass er nach Absolvierung seines ordentlichen Präsenzdienstes im Juni 2004 keiner aktiven Tätigkeit nachgegangen sei und folglich in dieser Zeit auch keine Einkünfte erzielt habe. Sein erstes Dienstverhältnis als (auszubildender) Arzt sei er mit dem genannten Orthopädiezentrum in Rh eingegangen und habe dieses von Juli 2004 bis April 2005 gewährt. Danach, und zwar von Mai 2005 bis Juni 2006, sei er – mit kurzer Unterbrechung im November 2005 – als Ausbildungsarzt am A-Unfallkrankenhaus in Wien nichtselbständig erwerbstätig gewesen. Aus den beiden vorgelegten Rasterzeugnissen für die Zeiträume 1. Mai 2005 bis 31. Oktober 2005 sowie 1. Dezember 2005 bis 31. Mai 2006 sei ersichtlich, dass er in diesem Krankenhaus eine Facharztausbildung in Unfallchirurgie erhalten habe. Diese Ausbildung bilde mitunter Grundlage für seine derzeitige, seit dem 1. April 2008 bestehende Tätigkeit in Deutschland, wo er als Assistenzarzt wiederum bei seinem ehemaligen Dienstgeber, dem Orthopädie-Zentrum (OG L-B-K) in Rh beschäftigt sei. In den Monaten Juli bis September 2006 sei er (Bw.) keiner aktiven Tätigkeit nachgegangen. Im Zeitraum vom 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2007 habe er am Landesklinikum C in Z seine Facharztausbildung in Unfallchirurgie weiterbetrieben.

Aufgrund dieser beruflichen Entwicklung, so der Bw., sei evident, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen seit dem Jahre 2005 in Deutschland gelegen sei. Aus diesem Grunde erweise sich der Ansatz eines Progressionsvorbehalt als unzulässig.

Zur Untermauerung seines Vorbringens brachte der Bw. nachstehende Unterlagen zur Vorlage:

**a) Ausbildungsvertrag mit dem Orthopädie-Zentrum Rh vom 17. Juni 2004**

**b) Weiterbildungszeugnis des Orthopädie-Zentrums vom 22. April 2005**

Darin wird bestätigt, dass der Bw. vom 1. Juli 2004 bis 30. April 2005 als Arzt im Praktikum in der orthopädischen Belegarztabteilung des Klinikums in Vollzeit beschäftigt gewesen sei. Darüber hinaus werden das Leistungsprofil sowie Art und Umfang der vom Bw. erbrachten Tätigkeiten beschrieben;

**c) Dienstzettel der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, AUVA, Landesstelle Wien, vom 2. Mai 2005**

Hierin wird bestätigt, dass der Bw. als Arzt in Ausbildung zum Facharzt für Unfallchirurgie an der hiesigen Anstalt in Vollbeschäftigung befristet zum 31. Oktober 2005 beschäftigt ist;

**d) Dienstzettel der Versicherung vom 1. Dezember 2005**

Das unter c) angeführte Beschäftigungsverhältnis wird bis zum 31. Mai 2006 befristet verlängert;

**e) Rasterzeugnisse für die Ausbildung zum Facharzt, ausgestellt vom A-Unfallkrankenhaus Wien**

**e) Zeugnis über das Bestehen eines privatrechtlichen Dienstverhältnisses zum Land Niederösterreich als Sekundararzt in der Zeit vom 2. Oktober 2006 bis 2. Jänner 2008**

**f) Rasterzeugnis für die Ausbildung zum Facharzt im Nebenfach Chirurgie vom Landesklinikum C Z Chirurgische Abteilung vom 31.12.2007**

Es wird bestätigt, dass der Bw. in der Zeit vom 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2007 an der Abteilung für Allgemeine Chirurgie als Ausbildungsarzt beschäftigt war;

**g) Arbeitsvertrag zwischen dem Orthopädie-Zentrum Rh, Dr. XYZ, und dem Bw. vom 22. Februar 2008**

Hierin kamen die Vertragsparteien überein, dass der Bw. in ein befristetes Dienstverhältnis (Weiterbildungsvertrag) bis zum 31. Dezember 2009 eintritt.

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

**1.) Progressionsvorbehalt**

**a) Arbeitslosengeld**

Fakt ist, dass der Bw. in der Zeit vom 15. November bis einschließlich 30. November 2005 Arbeitslosengeld in Höhe von € 615,84 bezogen hat. Leistungen aus der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung (Arbeitslosengeld sowie Notstandshilfe) sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG steuerbefreit.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 leg.cit. ordnet für den Fall, dass derartige Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen werden, Nachstehendes an:

"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale

noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. [..]"

Gemäß dieser Bestimmung erfolgt im so genannten "Hochrechnungsverfahren" zur Aufrechterhaltung der vollen Steuerprogression eine Umrechnung der übrigen Einkünfte auf ein fiktives Jahreseinkommen, wobei die festzusetzende Steuer mit der Höhe begrenzt wird, die sich bei Steuerpflicht sämtlicher Bezüge – sohin inklusive des Arbeitslosengeldes – ergeben würde. Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird. Die Veranlagung ist somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen.

In der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise, das Hochrechnungsverfahren des § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzuwenden und damit jene Bezugsteile, welche Arbeitslosengeld darstellen, bei Ermittlung der Progression zu egalisieren, kann somit keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

### **b) Zufluss ausländischer Einkünfte**

Erst im Zuge des Berufungsverfahrens kam zutage, dass der Bw. in der Zeit vom 1. Juli 2004 bis zum 30. April 2005 als Ausbildungsarzt bei der OG XYZ in Rh nichtselbständig erwerbstätig war. Die zur Auszahlung gelangten Diensteinkünfte wurden der deutschen Lohnsteuer unterworfen.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Aktenkundig und im gegenständlichen Verfahren unstrittig ist, dass der Bw. bis Juli 2004 und ab Mai 2005 seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Außer Streit steht auch, dass der Bw. im Zeitraum Juli 2004 bis April 2005 in Deutschland (Rh) einen Wohnsitz unterhielt, welcher infolge der dortigen Berufstätigkeit zugleich auch sein gewöhnlicher Aufenthalt war. Gleichzeitig verfügte der Bw. während dieses Zeitraumes auch über einen Wohnsitz in Adresse, sowie einen Wohnsitz in 1200 Wien, B. Aus dem Melderegister ist ferner zu ersehen, dass der Hauptwohnsitz in H bereits seit dem 27. April 1992, der Nebenwohnsitz in Wien hingegen seit dem 10. Oktober 2001 bestanden hat.

Im Zuge des Berufungsverfahrens brachte der Bw. vor, dass bei vorliegender Sachlage gemäß dem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland Österreich kein Progressionsvorbehalt an den in Deutschland erzielten Einkünften zustehe.

Dazu ist auszuführen:

Doppelbesteuerungsabkommen dienen dazu, bei internationalen Steuersachverhalten eine sich durch die jeweilige Steuersystematik ergebende Gefahr einer Doppel- bzw.

Nichtbesteuerung hintanzuhalten. Dies kann ua. dadurch geschehen, dass für bestimmte Sachverhalte einem der betroffenen Staaten ein Besteuerungsrecht zuwiesen wird.

Gleichzeitig wird bei derartigen Vereinbarungen üblicherweise dem anderen Staat ("Ansässigkeitsstaat") das Recht eingeräumt, die für ihn nun nicht mehr unmittelbar steuerpflichtigen Einkünfte bei der Bemessung der Progression (Ansteigen des anteiligen Steuersatzes mit der Höhe des Einkommens) so zu berücksichtigen, als wären sie in diesem anderen Staat steuerpflichtig.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000, BGBl. III, 2002/182 (kurz: "DBA Deutschland"), sieht in Art. 15 Abs. 1 vor, dass jene unselbständigen Einkünfte, die ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger bei einem deutschen Arbeitgeber in Deutschland erzielt, mit Ausnahme der in Abs. 2 des genannten Artikels angeführten, gegenständlich aber nicht relevanten Ausnahmen, prinzipiell in Deutschland zu versteuern sind. Dies ist beim Bw. auch so geschehen.

Entsprechend Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland (tit. "Vermeidung der Doppelbesteuerung") nimmt die Republik Österreich bei den in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen grundsätzlich Einkünfte von Personen von der Besteuerung aus, wenn diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Art. 23 Abs. 2 lit. d des genannten Abkommens bestimmt allerdings, dass "Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden dürfen" (sog. *Progressionsvorbehalt*).

Es ist daher zu untersuchen, ob der Bw. im Berufungszeitraum in Österreich "ansässig" war. Die Frage der Ansässigkeit nimmt somit bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles eine zentrale Stellung ein.

Art. 4 DBA Deutschland definiert den Terminus "ansässige Person" authentisch wie folgt:

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat **ansässig**, in dem sie über eine **ständige Wohnstätte** verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die **engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen** hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Gegenständlich unterhielt der Bw. im Berufungszeitraum sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen Wohnsitz (bzw. Wohnsitze). Über eine ständige Wohnstätte iSd Art. 4 Abs. 2 lit.a DBA Deutschland verfügte der Bw. im Streitzeitraum allerdings lediglich in Österreich. Wie der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 18. Mai 2007 betreffend Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unmissverständlich ausgeführt hat, habe sein Mandant „im April 2005 das Dienstverhältnis mit dem deutschen Dienstgeber beendet und aus diesem Grunde seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben“. Damit steht fest, dass der Bw. im Berufungsjahr mangels Bestehen einer ständigen Wohnstätte in Deutschland ausschließlich in Österreich „ansässig“ war.

Im Falle der – hypothetischen – Annahme des Bestehens einer solchen ständigen Wohnstätte in Deutschland, würde sich die Frage erheben, zu welchem Staate der Bw. im Streitjahr die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ("Mittelpunkt der Lebensinteressen") unterhalten habe. Die Beantwortung dieser Frage ist im Lichte einer Betrachtungsweise anzustellen, welche die gesamte bisherige berufliche Entwicklung, sohin auch vorhergehende und nachfolgende Zeiträume, entsprechend miteinschließt und berücksichtigt.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bw. in den Monaten Jänner bis April 2005 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland hatte, wo er ein Praktikum absolvierte und somit auch ein Erwerbseinkommen lukrieren konnte. Im Zuge der Aufnahme der Berufstätigkeit am A Unfallkrankenhaus in Wien im Mai 2005 verlagerte sich allerdings dessen persönliche und wirtschaftliche Beziehungen unzweifelhaft nach Österreich, wo dieser – wie sich aus den zur Vorlage gebrachten Rasterzeugnissen unschwer erkennen lässt – als äußerst engagierter Jungmediziner danach trachtete, eine umfassende und substanzelle Facharztausbildung zu erhalten.

Aufgrund der vorliegenden Sachlage ist evident, dass der Bw. im Berufungsjahr 2005, und zwar sowohl im Lichte einer zeitlichen als auch einer wirtschaftlichen Betrachtung, jedenfalls zu Österreich eine engeren Beziehungen gehabt hat. Dies gilt insbesondere in Ansehung der Tatsache, dass der Bw. in den vier Monaten seiner Tätigkeit in Deutschland einen Bruttoarbeitslohn von € 11.890,48 erzielen konnte, indessen sich die im Inland erzielten Einkünfte des Jahres 2005 (7 Monate) auf € 42.343,58 (exkl. Arbeitslosengeld) beliefen.

Fakt ist zudem, dass der Bw. sein Praktikum in Deutschland nach Abschluss seines Medizinstudiums bzw. nach Ableistung des ordentlichen Präsenzdienstes zu Beginn seiner beruflichen Laufbahn absolviert hat, also zu einem Zeitpunkt, zu welchem eine konkrete Vorstellung in Bezug auf die berufliche Entwicklung nicht bzw. nur in geringer Prägung vorhanden war. Dass – wie behauptet – der Bw. in den vier Monaten des Berufungsjahres 2005 bzw. in den sechs Monaten des Jahres 2004 (Juli bis Dezember) bereits eine derartige Nahebeziehung zu Deutschland entwickelt hätte, dass Rh als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen für den gesamten Zeitraum 2005 anzusehen wäre, stünde zudem in krassem Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung. Für eine derartige Schlussfolgerung biete auch der Ausbildungsvertrag vom 17. Juni 2004, welcher lediglich befristet auf die Dauer von maximal 12 Monaten abgeschlossen worden war, keinen Raum.

Gegen die Begründung eines Lebensmittelpunktes in Rh spricht neben der relativ kurzen Aufenthaltsdauer (von Juli 2004 bis April 2005, sohin zehn Monate) in dieser Stadt zudem der Umstand, dass der Bw. in den nachfolgenden Zeiträumen, und zwar von Mai 2004 bis März 2008, sich durchgehend in Österreich aufgehalten und dort letztendlich auch den Großteil seiner Facharztausbildung absolviert hat.

Zu seiner persönlichen Anbindung an Deutschland führte der Bw. ins Treffen, dass er im Zeitpunkt der Absolvierung seines Praktikums in Deutschland nicht gewusst habe, ob er seine Berufslaufbahn weiterhin in Deutschland oder aber in Österreich fortsetzen werde. Dieses Vorbringen impliziert geradezu, dass eine dauerhafte Verschiebung des Mittelpunktes der

Lebensinteressen nach Deutschland im Jahre 2004 bzw. 2005 nicht angedacht war und demzufolge auch nicht erfolgte.

Wenn der Bw. unter Hinweis auf die Rz 7502f der EStR 2000 argumentiert, das berufungsgegenständliche Kalenderjahr sei infolge seines "Zuzuges" aus dem Ausland in zwei Besteuerungsabschnitte aufzuteilen, so ist dem Nachstehendes entgegenzusetzen:

Abgesehen davon, dass die EStR die Rechtsqualität eines Erlasses aufweisen und demnach für den UFS keine verbindliche Rechtsquelle repräsentieren – obgleich diese als Kompilation verwaltungsgerichtlicher Judikatur zumeist ein äußerst hilfreiches und zugleich praktisches Instrument zur Rechtsfindung darstellen – steht der vom Bw. ventilierten in Rz 7502f näher dargelegten Aufspaltung in zwei Besteuerungsabschnitte der klare Wortlaut der Rz 7596 der EStR entgegen. Unter dieser Rz wird die Thematik von kurzfristigen Auslandsaufenthalten im Lichte des Wechsels der Ansässigkeit behandelt. Konkret wird dazu ausgeführt, dass "*bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) idR davon auszugehen sein wird, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten im Ausland wird hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln.*"

Bezogen auf den berufungsverfangenen Veranlagungszeitraum vermag der Senat ein Überwiegen der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehung des Bw. zu Deutschland (und damit eine nachhaltige Verschiebung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Österreich nach Deutschland) im Jahre 2005 nicht erkennen.

Abgesehen davon, steht, wie bereits zu Beginn des Erwägungsteiles ausgeführt, fest, dass der Bw. im genannten Zeitraum über eine ständige Wohnstätte in Deutschland nicht verfügt hat. Aus all dem folgt, dass der Bw. im Streitjahr auch nicht in Deutschland ansässig (iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland) war.

Demgemäß ist es zulässig, das in Deutschland erzielte Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit im Wege eines Progressionsvorbehaltes bei Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

Der UFS vermag sohin in der von Seiten der Amtspartei in ihrer Berufungsvorentscheidung gewählten Vorgangsweise keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

## **2.) Werbungskosten**

### **a) Doppelte Haushaltsführung**

Erwachsen 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.

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 sich an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes anlehnt, 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 zwei Jahre. 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 Ledigen bzw. kinderlosen Paar.

Anderes gilt allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; 24.9.2007, 2006/15/0024). Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Bw. bereits seit dem 10. Oktober 2001 in 1200 Wien, B, eine Wohnung innehält und an dieser Adresse auch meldepolizeilich erfasst ist.

Gegenständlicher Sachverhalt lässt sich somit nicht als eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung qualifizieren, da der Bw. – bezogen auf den Zeitpunkt der erstmaligen Geltendmachung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung (Mai 2005) – in Wien bereits über einen Zeitraum von ca. 3 1/2 Jahren über einen Wohnsitz verfügt hat.

Zu untersuchen bleibt, ob in eventu die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegen. Diese wären dann geben, wenn der Steuerpflichtige a) von seinem Beschäftigungsstandort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann (Unzumutbarkeit wird jedenfalls bei einer Wegstrecke von über 120 km angenommen) und b) entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den

Beschäftigungsstätte aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Im vorliegenden Fall vermag der erkennende Senat keinerlei Hinweise dahingehend erkennen, dass eine auf Dauer ausgerichtete doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen wäre. Dass derartige Voraussetzungen vorliegen würden, wurde weder vom Bw. noch von dessen steuerlichen Vertreter vorgebracht. Fakt ist vielmehr – dies geht aus den seitens der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Verfahrensakten hervor – dass die Wegstrecke zwischen H und Wien zwischen 70 km und 80 km beträgt. Die tägliche Zurücklegung einer derartigen Distanz erweist sich nach Ansicht des Senates bei Nichtvorliegen besonderer Umstände jedenfalls als zumutbar.

### **b) Familienheimfahrten**

Aufwendungen für Fahrten eines (ledigen) Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum (weiteren) 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 2a) dieser Berufungsentscheidung ausgeführt, waren beim Bw. entsprechend der Beweislage die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung einer "doppelten Haushaltsführung" für den Streitzeitraum 2005 nicht gegeben.

Aufgrund der gegebenen Sach- und Rechtslage war dem Berufungsbegehren auch in diesem Punkt die Anerkennung zu versagen.

Klagenfurt, am 11. März 2009