



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 10. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 13. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist einerseits der Werbungskostencharakter von Aufwendungen des Berufungswerbers (Bw) für eine Zweitwohnung in Wien und für wöchentliche Familienheimfahrten zu dem in der Vergangenheit vom Finanzamt X (FA) als Familienwohnsitz anerkannten Einfamilienhaus der Gattin des Bw in der Oststeiermark, bzw. anderseits der Ansatz der Pauschbeträge für auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung zur Abgeltung der dem Bw erwachsenen, außerordentlichen Kosten für die beiden in Wien studierenden Kinder.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens im Zuge der Überprüfung der Einkommensteuererklärung für 2008 bzw. einer Nachbescheidkontrolle für 2007 gelangte das FA zur Ansicht, dass der Familienwohnsitz des Bw im überprüften Zeitraum in dessen Mietwohnung in Wien gelegen sei. Der Bw und seine beiden Kinder hielten sich aus beruflichen Gründen bzw. zu Ausbildungszwecken während der Arbeits-/Studienwoche in der angemieteten Wohnung in Wien auf. Der Dienstort der Gattin in Z liege dem Zweitwohnsitz in

Wien „eher näher“ als dem bisherigen Familienwohnsitz. Sämtliche Familienmitglieder seien in der Wiener Wohnung mit behördlichem Wohnsitz gemeldet. Die festgestellten Umstände hätten den Wegfall der Voraussetzungen für den bis dahin anerkannten Werbungskostenabzug zur Folge. Zugleich fehle es unter diesen Umständen am Vorliegen von Kosten, die durch ein auswärtiges Studium der Tochter verursacht worden sein könnten, sodass kein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Abs.8 EStG erfolgen könne.

Das FA nahm den Einkommensteuerbescheid für 2007 gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf und erließ in der Folge Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008, in welchen es weder die beantragten Werbungskosten noch die begehrten Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte.

Im Rechtsmittelverfahren gegen diese Bescheide bestätigte der Bw grundsätzlich die in den angefochtenen Bescheiden getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, bestritt aber, dass seine Gattin den Wohnsitz in die Mietwohnung nach Wien verlegt habe. Tatsächlich kehre seine Gattin täglich mit dem PKW von ihrem Dienstort nach Y zurück, zumal sie dort zwei Hunde und zwei Katzen zu versorgen habe.

Die Entfernung vom Dienstort in Z, wo die Gattin seit 1993 als Vertragsbedienstete bei einer Behörde beschäftigt sei, zum Familienwohnsitz in Y, an dem sich seit 1980 deren Hauptwohnsitz befindet, sei zwar (unbeträchtlich) länger als von Z bis zur Zweitwohnung in Wien, doch müsse für die Fahrt nach Wien lt. Angaben öffentlicher Routenplaner um rd. 20 Minuten mehr Zeit veranschlagt werden.

Abgesehen vom stärkeren, mehr Stress verursachenden Verkehrsaufkommen auf der Wegstrecke von/nach Wien, müssten in Wien zudem für die Parkplatzsuche und den anschließenden Fußweg zur Wohnung 9 Minuten eingerechnet werden, was in Y entfalle. Insgesamt wäre die Wegzeit für die Strecke Wien - Z - Wien für die Gattin mit 108 Minuten je Fahrtrichtung um täglich eine Stunde länger als für die Strecke Y - Z - Y. Zudem würde die Gattin bei einer Verlegung des Hauptwohnsitzes nach Wien den Fahrtkostenzuschuss ihres Dienstgebers von knapp 600 € p.a. verlieren. Eine Wohnsitzverlegung nach Wien sei für die Gattin unter diesen Umständen unzumutbar.

Tatsächlich sei der Familienwohnsitz in Y im Verfahrenszeitraum unverändert aufrecht gewesen. Den Nebenwohnsitz in seiner (Haupt-) Mietwohnung in Wien habe die Gattin nur angemeldet, um von Beginn an die Voraussetzungen für einen mietrechtlichen Nachfolgeanspruch zu schaffen.

Für die Tochter betrage die Wegstrecke von Y zur Universität in Wien mehr als 80 Kilometer. Da sie in Wien wohne, entstünden für ihn *entsprechende Mehraufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung*.

Im zweitinstanzlichen Verfahren legte der Bw verschiedene Unterlagen zum Nachweis dafür vor, dass die Gattin im Verfahrenszeitraum tatsächlich nach Dienstende regelmäßig zum Wohnsitz in Y zurückgekehrt sei. Weiters bekräftigte er, dass sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und jener seiner Kinder befunden habe (Familie, Freunde, Verwandte), an welchen sowohl er als auch seine Kinder von der Mietwohnung in Wien regelmäßig an den Wochenenden zurückgekehrt seien.

Der UFS holte vom Dienstgeber Bezug habende Unterlagen aus der Lohnverrechnung des Bw ein, überprüfte den Stromverbrauch im Wohnhaus in Y und klärte im Internet die Möglichkeiten bzw. den Zeitbedarf des Bw und seiner Gattin für die Zurücklegung der Wegstrecken zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte, jeweils sowohl bei Verwendung eines Kfz im Individualverkehr als auch bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bzw. der Kombination beider Beförderungsmöglichkeiten.

Sämtliche Erhebungsunterlagen wurden den Verfahrensparteien zeitgerecht schriftlich zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn diese die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Kosten für die Fahrten vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte stellen grundsätzlich Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG dar. Deren steuerliche Berücksichtigung wird allerdings durch den Gesetzgeber auf bestimmte, von der Art des Beförderungsmittel und der Entfernung abhängige Pauschalbeträge beschränkt (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG). Darüberhinausgehenden Kosten für diese Fahrten ist durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG die Abzugsfähigkeit verwehrt.

Die Kosten für den eigenen Wohnsitz stellen typische Haushaltaufwendungen bzw. Aufwendungen für die Lebensführung dar und sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Liegt der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen allerdings außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, sodass eine tägliche Rückkehr an diesen Wohnsitz nicht zumutbar ist, können angemessene Mehraufwendungen für einen weiteren Wohnsitz im

Einzugsbereich des Arbeitsortes als Kosten der "doppelten Haushaltsführung" steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Gleches gilt in diesem Fall für Kosten, welche durch die in angemessenen Abständen durchgeführten Fahrten zum Familienwohnsitz anfallen (so genannte „Familienheimfahrten“), doch greifen auch hier die angeführten Beschränkungen der § 16 Abs 1 Z 6 und § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG.

Eine beruflich bedingte, doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn bzw. solange die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort oder in die Nähe der Arbeitsstätte unzumutbar ist. Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen sowohl beruflicher als auch privater Natur haben. Als gemeinsames Merkmal dieser Ursachen fordert der Verwaltungsgerichtshof (VwGH), dass sie aus Umständen von erheblichem, objektivem Gewicht resultieren. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 u.a.).

Nach der VwGH-Judikatur ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsamt gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Diese Aussagen sind auf die Darlegung der Gründe für die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz übertragbar.

Bei der Klärung der beruflichen Veranlassung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung stellt sich die Frage der Unzumutbarkeit somit in zweifacher Hinsicht. Einerseits muss die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz unzumutbar sein. Ist dies der Fall, erfordert ein Werbungskostenabzug der Aufwendungen für den Zweitwohnsitz samt jener für Familienheimfahrten außerdem, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Arbeitsort nicht zumutbar ist. Als übliche Entfernung gilt der Einzugsbereich des Arbeitsortes, der jenes Gebiet umfasst, innerhalb dessen Erwerbstätige regelmäßig täglich zum Wohnort zurückkehren.

Begründet ein Dienstnehmer, unter Beibehaltung seines außerhalb des Einzugsbereiches gelegenen Familienwohnsitzes, in der Nähe seiner Arbeitsstätte einen weiteren Wohnsitz und macht er die dadurch entstehenden Mehrkosten als Werbungskosten geltend, setzt in einem

ersten Schritt die Prüfung der Zumutbarkeit seiner täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz trotz dessen Lage außerhalb des Einzugsbereichs ein. Hier kommen (als wesentliche, aber nicht einzige Kriterien) die Entfernung vom Arbeitsort und die Dauer der - bei vernünftiger Wahl der Fahrtroute und des Verkehrsmittels - üblichen Gesamtwegzeit zum Tragen.

Ist nach dieser Prüfung die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar, ist der Zweitwohnsitz nicht beruflich veranlasst, ohne dass es einer Klärung der Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes bedarf.

Zur (Un-) Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr von der Arbeitsstätte zum Wohnort äußert sich das Gesetz nicht explizit. Die Frage ist daher im Wege der Interpretation zu klären.

Aus den Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 EStG ergeben sich unter Einbeziehung der Amtlichen Erläuterungen (EB) zu dieser Bestimmung die Maßgeblichkeit der Entfernung, des Zeitaufwands für die Zurücklegung dieser Wegstrecke sowie des Verhältnisses zwischen der Wegzeit im Individualverkehr und im öffentlichen Verkehr.

Der UFS hat in seiner Judikatur aufgezeigt, dass - obwohl der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG die grundsätzliche Vorstellung einer täglichen Rückkehr für Entfernungen von bis zu 80 Kilometern zu Grunde liegt - eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz für darüberhinausgehende Entfernungen nicht von vorne herein unzumutbar ist (vgl. z.B. UFS vom 24.6.2010, RV/1060-W/10 unter Verweis auf die ausführlichen Überlegungen in den Entscheidungen vom 23.12.2008, RV/0031-G/08 und 14.4.2010, RV/0311-G/08, abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at>).

Zu bedenken ist auch, dass der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG die Verhältnisse der späten 80iger Jahre des vergangenen Jahrhunderts zu Grunde liegen und die bis 1988 geltende Vorgängerbestimmung des EStG 1972 nur zwischen Entfernungen von bis zu 20 km und darüber liegenden Wegstrecken unterschieden hat. Für eine sachgerechte Lösung ist den zwischenzeitlich eingetretenen Änderungen in Bezug auf die Mobilität der Arbeitswelt bei der Auslegung des Zumutbarkeitsbegriffs daher entsprechend Rechnung zu tragen.

Die Verwaltungspraxis sieht die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnort ab einer Entfernung von 120 Kilometern als jedenfalls gegeben an (LStRI 2002, Rz 342).

Nach der VwGH-Judikatur ist der strikten Anwendung von Entfernungsgrenzen bei der Beurteilung der zumutbaren, täglichen Wegstrecke eine klare Absage zu erteilen. Im Erkenntnis vom 8.2.2007, 2004/15/0102 hat der VwGH ausdrücklich angemerkt, dass die Entfernung alleine kein ausreichendes Kriterium für die Klärung der Zumutbarkeitsfrage im Zusammenhang mit der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltshandlung darstellt. Es sei auch auf Umstände wie die Verkehrsverhältnisse (Beschaffenheit und Art der

Wegstrecke) und die Erfordernisse des Dienstbetriebes (Lagerung der Dienstzeit, Pünktlichkeit) Bedacht zu nehmen.

Zur Wegzeit gehen die EB zu § 16 Abs 1 Z 6 EStG, RV 620 BlgNr 17.GP,75 von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei einer dreimal so langen Wegzeit gegenüber dem Individualverkehr aus. Dem liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Zurücklegung der Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln sowohl physisch als auch psychisch weniger belastend ist als im Individualverkehr. Ein Zeitaufwand von 90 Minuten je Fahrtrichtung ist nach den EB täglich zumutbar.

Auch hier sind die in den letzten 25 Jahren eingetretenen Entwicklungen, insbesondere bei den technischen Standards sowohl der Verkehrsmittel als auch der Infrastruktur, zu bedenken.

Die Verwaltungspraxis (LStRI 2002, Rz 255) geht davon aus, dass bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ein Zeitaufwand von bis zu 150 Minuten je Fahrtrichtung, d.h. eine Gesamtwegzeit von bis zu 5 Stunden, täglich zumutbar ist. Diesem Wert liegt die bereits erwähnte Aussage der EB zur Zumutbarkeit einer maximal dreifach verlängerten Wegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber dem Individualverkehr zu Grunde. Bei Zurücklegung der Strecke mit dem PKW wäre demnach rechnerisch eine Wegzeit von 50 Minuten je Fahrtrichtung der Grenzwert für die Zumutbarkeit.

Der VwGH hat in jüngerer Zeit etwa im Erkenntnis vom 15.September 2011, 2008/15/0239 eine Wegzeit von rd. 1 Stunde mit dem PKW bei einer Entfernung von 78 bzw. 83 km (hauptsächlich Autobahn) als für die tägliche Rückkehr „*jedenfalls zumutbar*“ erachtet.

Der UFS ist in den bereits zitierten Entscheidungen zum Ergebnis gelangt, dass die Zumutbarkeit der täglichen Wegzeit auch im Verhältnis zur Tagesarbeitszeit zu sehen ist und sah bei Vollbeschäftigung eine entfernungsunabhängige, tägliche Gesamtwegzeit von bis zu drei Stunden als grundsätzlich zumutbar an. Besondere Umstände könnten allerdings im Einzelfall allenfalls auch ein erhebliches Abweichen von diesen Richtwerten rechtfertigen bzw. erforderlich machen.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage war im anhängigen Verfahren der folgende, vom UFS als erwiesen angenommene Sachverhalt zu beurteilen:

Der Bw (geb. 1958) ist seit Jahren als Baupolier für ein Wiener Bauunternehmen tätig. Seit Mitte 1999 hat er in Wien eine Wohnung angemietet (60 m² Nutzfläche, bestehend aus Küche, drei Zimmern und Nebenräumen), in der seither sowohl er als auch seine Gattin und die beiden Kinder (geb. 1985 bzw. 1988) mit Nebenwohnsitz (der Sohn seit 2003 mit Hauptwohnsitz) behördlich gemeldet sind. Der behördliche Hauptwohnsitz aller

Familienmitglieder (beim Sohn seit 2003 Nebenwohnsitz) befindet sich seit der Familiengründung in Y (Oststeiermark) in einem Einfamilienhaus der Gattin.

Die Gattin ist seit 1993 nichtselbständig bei einer Behörde in Z tätig, wo sie an Arbeitstagen regelmäßig ab 8:00 Uhr Parteienverkehr zu verrichten hat. Für die Zurücklegung der knapp 59 km langen Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz in Y und ihrer Arbeitsstätte benötigt sie mit dem Pkw durchschnittlich 36 Minuten (lt. Routenplaner www.herold.at). Im Verfahrenszeitraum hat sie das sogenannte *kleine Pendlerpauschale* nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) für eine Wegstrecke zwischen 40 und 60 Kilometer in Anspruch genommen.

Der Bw lebt seit der Anmietung der Wohnung während der Arbeitswoche grundsätzlich in Wien und kehrt an den Wochenenden bzw. an arbeitsfreien Tagen nach Y zurück („Wochenpendler“).

Der Betriebsstandort seines Dienstgebers (DG) in 9999 Wien, M-Straße 109 ist von seinem Wohnsitz in Y rd. 122 km entfernt. Für diese Wegstrecke (davon 114 km = 93% Autobahn) benötigt ein Pkw lt. Routenplaner www.herold.at durchschnittlich 66 Minuten. Die Zurücklegung der gesamten Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist unzumutbar (kürzeste Verbindung rd. 160 Minuten für eine Fahrtrichtung). Bei kombinierter Anreise, z.B. ÖV-Nutzung ab/bis Bahnhof Z ergibt sich eine Wegzeit von 105 - 110 Minuten je Fahrtrichtung, bei PKW-Benützung bis zur Park & Ride-Einrichtung Wien-Süd, anschließend mit ÖV, eine solche von rd. 90 bis 95 Minuten je Fahrtrichtung.

Im Verfahrenszeitraum zahlte der Dienstgeber des Bw, gestützt auf die Bestimmungen des Kollektivvertrages für das Baugewerbe (§ 17 KollIV Bau) für Arbeitstage ein steuerfreies Trennungsgeld aus (DG-Verpflichtung lt. KollIV ab einer Entfernung von 100 km vom behördlichen Hauptwohnsitz, vgl. Müller, Reisekosten in der Praxis, 5.Auflage, 3.3.2. Baugewerbe und Bauindustrie). Im Gegenzug nahm der Bw zur Abgeltung von Kosten für tägliche Fahrten zwischen seinem Wohnort in Y und dem Arbeitsort kein Pendlerpauschale in Anspruch. Einen Ersatz für die Übernachtungskosten in Wien erhielt der Bw von seinem Dienstgeber nicht, ebenso wenig eine Vergütung für die Kosten der Fahrten zum Wohnsitz nach Y an den Wochenenden bzw. an arbeitsfreien Tagen.

Nach dem Verfahrensergebnis war der Bw von zumindest Jänner 2007 bis Mitte Juni 2008 durchgehend auf einer Baustelle seines Dienstgebers in 1111 Wien, S.-Straße 2 tätig. In den vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen aus dessen Lohnverrechnung scheint diese Baustelle, abgesehen von vereinzelten, kurzfristigen Dienstreisen, durchwegs ganztägig als Ort der Dienstverrichtung des Bw auf. Zugleich wurde für diese Tage eine Bauzulage nach § 16 KollIV Bau ausbezahlt, deren Anspruch für den betreffenden Tag eine überwiegende

Dienstverrichtung auf der Baustelle, und zwar im Freien, voraussetzt. Soweit der Bw von seinem Dienstgeber für Dienstreisen Fahrtkostenersätze geltend machte (Km-Geldverrechnung), berechnete er diese jeweils von/bis zur Adresse der Baustelle in 1111 Wien, S.-Straße.

Ab der zweiten Junihälfte 2008 verlagerten sich die Arbeitseinsätze des Bw vermehrt auf eine Baustelle in (Baustelle2)/Burgenland (im Juni vereinzelt, im Juli überwiegend, ab August ständiger Einsatz auf der neuen Baustelle in Burgenland). Auch für die Arbeitseinsätze auf dieser Baustelle erhielt der Bw von seinem Dienstgeber jeweils sowohl Trennungsgeld als auch die Bauzulage ausbezahlt. Zur Abgeltung der Fahrtkosten zu dieser Baustelle bezahlte der Dienstgeber überdies großteils Kilometergeld gemäß § 3 Abs 1 Z 16 b iVm § 124 b Z 140 EStG steuerfrei aus (Juni vier Fahrten, Juli sieben Fahrten, vom 11. August bis 31. Oktober täglich, im November/Dezember nur vereinzelt).

Im November und Dezember 2008 war der Bw nach den vorgelegten Unterlagen zwar weiterhin an nahezu allen Arbeitstagen in (Baustelle2) tätig, zusätzlich hatte er aber mehrere Baustellen in Wien zu betreuen. Die für § 16 Abs 1 Z 6 EStG maßgebliche Arbeitsstätte blieb weiterhin (Baustelle2). An den übrigen Baustellen in Wien wurde in diesem Zeitraum kein ständiger Einsatzort im Sinne dieser Bestimmung begründet.

Arbeitseinsätze des Bw am Unternehmensstandort in Wien/M-Straße sind im Zeitraum 2007/2008 in den Unterlagen insgesamt nur zweimal vermerkt (30.Jänner u. 16.Juli 2008 für je 1 Stunde).

In den Kilometergeldabrechnungen des Bw scheint bis Mai 2008 als Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten die Adresse der Baustelle in Wien/S.-Straße auf. Ab Juni 2008 ist als Start- und Zielpunkt der Fahrten nach (Baustelle2) jeweils „Wien“ vermerkt, die sonstigen Baustelleneinsätze beginnen/enden im „Büro“. Ab dem Beginn der Betreuung von zeitgleich mehreren Baustelleneinsätzen in Wien neben der Baustelle in Burgenland im November 2008 wurden auch die Fahrten nach/von (Baustelle2) vom/zum „Büro“ abgerechnet.

Der UFS schließt aus den unterschiedlichen Bezeichnungen, dass „Wien“ für Fahrten von/zur Mietwohnung des Bw in 2222 Wien, (Mietwohnadresse) 49 steht, während „Büro“ den Betriebsstandort des Dienstgebers in 9999 Wien, M-Straße 109 bezeichnet.

Aufgrund der dargestellten Inhalte der Lohnverrechnungsunterlagen des Dienstgebers, deren sachliche Richtigkeit durch das Ergebnis einer im Jahr 2011 durchgeführten Lohnsteuerprüfung bestätigt wird und bei welcher insbesondere die Auszahlung einer Bauzulage nicht beanstandet wurde, geht der UFS davon aus, dass die Arbeitsstätte des Bw im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG bzw. dessen Dienstort im Sinne des § 26 Abs 4 EStG von

zumindest Jänner 2007 bis Juni 2008 an der Adresse der Baustelle in 1111 Wien, S.-Straße 2 gelegen war und seine Dienstfahrten dort jeweils begonnen und geendet haben.

Von Juli – Dezember 2008 lag dessen Dienstort in (Baustelle2)/Burgenland.

Von Juni bis Ende Oktober 2008 wurden die Fahrten nach (Baustelle2) von der Mietwohnung des Bw aus aufgenommen und endeten auch dort. Ab November begannen und endeten sämtliche Fahrten im „*Büro*“ an der Adresse des Dienstgebers in Wien/M-Straße.

Wenn der Bw im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren darauf verwiesen hat, dass seine Arbeit neben den Baustelleneinsätzen auch zu einem Gutteil aus Aufgaben besteht, die er im Büro in der M-Straße erledigt, so ist für jene Arbeitstage, für welche eine Bauzulage ausbezahlt wurde, davon auszugehen, dass die Innendiensttätigkeit an den jeweiligen Tagen jedenfalls weniger Arbeitszeit beansprucht hat als die Dienstverrichtung auf den Baustellen. Da wie erwähnt, in den Unterlagen der Lohnverrechnung Dienstverrichtungen des Bw in der M-Straße praktisch nicht aufscheinen, nimmt der UFS an, dass sich die Aussage des Bw allenfalls auf Zeiträume nach 2008 bezogen hat. Im Verfahrenszeitraum erscheinen dort aufgrund der Unterlagen des Dienstgebers nur zeitlich zusammenhängende Dienstverrichtungen in der Dauer von weniger als $\frac{1}{2}$ Stunde glaubhaft ($\frac{1}{2}$ Stunde = kleinste erfasste Zeiteinheit in den Arbeitszeitaufzeichnungen des Dienstgebers).

Der UFS sieht keine Veranlassung bezüglich des Ortes der Dienstverrichtungen der belegmäßig nicht untermauerten, bloßen Behauptung der Bw größere Glaubwürdigkeit zuzuerkennen, als den in einer Lohnsteuerprüfung insofern unbeanstandet gebliebenen Unterlagen aus der Lohnverrechnung seines Dienstgebers.

Vor dem Hintergrund des solcherart festgestellten Sachverhalts war im anhängigen Verfahren zunächst zu klären, ob dem Bw die tägliche Zurücklegung der Wegstrecke zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte zumutbar war und, sofern dies zu verneinen ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar war.

Vorweg ist festzuhalten, dass der UFS aufgrund der Angaben des Bw im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren davon ausgeht, dass sowohl der Bw als auch seine beiden Kinder im Verfahrenszeitraum während der Arbeits- bzw. Studienzeit in der Wiener Mietwohnung wohnhaft waren.

Zum Aufenthalt der Gattin lassen die vorliegenden Unterlagen keinen zwingenden Schluss zu (keine Aussagekraft der Kilometerstandsangaben zu deren Pkw, da die Wegstrecke vom Arbeitsort zu beiden Wohnsitzen in etwa gleich weit ist; keine Aussagekraft der Gemeindeabgaben für das Wohnhaus in Y, das diese nach der Zahl der behördlich gemeldeten Personen berechnet wurden; keine Aussagekraft der Daten des Festnetztelefonanschlusses im „Handy-Zeitalter“; keine Aussagekraft der

Stromverbrauchsdaten in Y wegen teilweiser Schätzung im Verfahrenszeitraum; Versorgung der Haustiere durch Dritte möglich; Wahrheitsgehalt der Angaben des Nachbarn nicht überprüfbar und daher für sich nicht ausreichend).

Da anderseits aber auch für die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Annahme eines täglichen Pendelns zur Wiener Mietwohnung durch die Gattin, abgesehen von der meldebehördlichen Situation, keine stichhaltigen Erhebungsergebnisse vorliegen, folgt der UFS dem Vorbringen des Bw und geht für den Verfahrenszeitraum von einer regelmäßigen Rückkehr der Gattin nach Dienstende in ihr Haus in Y aus.

Lt. Routenplaner www.herald.at liegt der Wohnsitz des Bw in Y von dessen Dienstort an der Adresse 1111 Wien, S.-Straße 2 rd. 113 km entfernt.

Im Individualverkehr, bei Verwendung einer Privat-Kfz für die gesamte Wegstrecke, liegt die durchschnittliche Fahrzeit knapp über einer Stunde (63 Minuten, davon 105 km/54 Minuten Autobahn). Dazu kommt, sofern auf dem Baustellengelände keine geeignete Parkmöglichkeit bestand, der Zeitaufwand für das Einparken und den Fußweg bzw. die ÖV-Benutzung von einer der nahegelegenen Innenstadt-Tiefgaragen (zwischen 5 und 10 Minuten), in Summe durchschnittlich rd. 70 Minuten je Fahrtrichtung.

Die Notwendigkeit eines Kfz vor Ort ist aufgrund der praktisch durchgehenden Dienst verrichtung auf der Baustelle in Wien/S.-Straße bis zumindest Mitte Juni 2008 nicht evident.

Bei ÖV-Benutzung für die gesamte Wegstrecke ergibt sich eine Wegzeit von knapp über zwei Stunden je Fahrtrichtung.

Im Falle der Kfz-Benutzung bis/vom Bahnhof Z und Zurücklegung der restlichen Wegstrecke mit ÖV (= je rd. 50% mit Kfz bzw. ÖV) beläuft sich die Wegzeit lt. Routenplaner www.herald.at aktuell für die Hinfahrt auf 98 Minuten bzw. für die Rückfahrt auf 94 Minuten (jeweils inkl. 5 Minuten Umstiegszeit bei Wechsel des Verkehrsmittels). Dabei ist nicht berücksichtigt, dass 2007/2008 die durch den Neubau des Südbahnhofs bedingten Änderungen im ÖV-Netz noch nicht relevant waren.

Bei Verwendung eines Kfz bis zur Park & Ride-Einrichtung Wien-Süd und anschließender ÖV-Nutzung bis zum Dienstort beträgt die Wegzeit rd. 75 Minuten je Fahrtrichtung. In beiden Varianten bestehen geeignete Verkehrsverbindungen sowohl zu Dienstbeginn- als auch zu Dienstendezeiten.

Festzuhalten ist, dass verschieden Routenplaner zu durchaus unterschiedlichen Wegzeitangaben kommen. Aufgrund von Erfahrungswerten aus anderen Rechtsmittelverfahren ist dem UFS bekannt, dass die gängigen Routenplaner grundsätzlich zu großzügigen Zeitbedarfsangaben tendieren. Sie bringen Durchschnittszeiten auf Basis von

normalen Straßenverhältnissen und unter Berücksichtigung von üblichen Zeitverzögerungen (z.B Berufsverkehrszeiten) zum Ausdruck.

Geringfügigen Abweichungen von Grenzwerten ist unter diesen Umständen für sich bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnort keine entscheidende Bedeutung beizumessen. Dies erscheint umso mehr gerechtfertigt, als § 16 Abs 1 Z 6 EStG den unbestimmten Begriff der „Unzumutbarkeit“ nicht konkretisiert und auch die amtlichen Erläuterungen unterschiedliche Auslegungen zulassen, wie die teilweise uneinheitliche Judikatur des UFS in den letzten Jahren belegt.

Unter diesen Umständen ist vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage beim Bw für Zeiträume bis inklusive Juni 2008 eine Unzumutbarkeit der täglichen An-/Rückreise zum Wohnsitz in Y nicht zu erkennen, zumal sowohl die vollständige Zurücklegung der Wegstrecke mit dem Kfz als auch die Kombination von Kfz und ÖV zu lediglich geringfügig längeren, durchschnittlichen Wegzeiten führt, als sie durch den VwGH bzw. die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG als „*(jedenfalls) zumutbar*“ erachtet werden. Zu bedenken ist dabei nicht zuletzt, dass bei Kfz-Nutzung für den gesamten Weg, 92,5% der Wegstrecke auf der Autobahn zurückgelegt werden können und für die letzten 5 – 10 Minuten der Wegzeit die erhöhten Belastungen des Individualverkehrs nicht zum Tragen kommen. Weiters ist den Unterlagen des Dienstgebers zu ersehen, dass zwischen Dienstende eines Tages und Dienstbeginn des Folgetages eine Ruhezeit von 8 Stunden regelmäßig gewährleistet war (vgl. VwGH 15.Sept.2011, 2008/15/0239).

Darüber hinausgehende Gründe für eine wesentliche Erschwerung der täglichen Rückkehr nach Y hat der Bw im Verfahren nicht dargetan.

Unter diesen Umständen sieht das Gesetz für die Abgeltung der Fahrtkosten zwischen dem Wohnsitz in Y und dem Dienstort an der Adresse 1111 Wien, S.-Straße 2 grundsätzlich das Pendlerpauschale für eine Entfernung von mehr als 60 km vor (§ 16 Abs.1 Z.6 lit b bzw. lit c EStG).

Dies setzt allerdings voraus, dass die Strecke im Lohnzahlungszeitraum an den überwiegenden Arbeitstagen tatsächlich zurückgelegt wurde. Da der Bw nach dem Verfahrensergebnis aber an Arbeitstagen regelmäßig von seiner Mietwohnung zur Baustelle gefahren und nach Dienstende zu dieser zurückgekehrt ist (Wegstrecke unter 20 km/ÖV zumutbar), lagen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales nicht vor. Die Kosten für die Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung wurden in diesem Fall durch den Verkehrsabsetzbetrag (VAB) abgegolten (§ 16 Abs.1 Z.6 lit a EStG).

Ein Anspruch auf die Berücksichtigung von Kosten für einen Zweitwohnsitz in Wien und für Familienheimfahrten nach Y an den Wochenenden bestand für diesen Zeitraum nicht.

Ab Juli 2008 lagen Dienstort und Arbeitsstätte des Bw, wie dargestellt, in (Baustelle2) /Burgenland.

Die Entfernung von dessen Wohnort in Y betrug rd. 140 Straßenkilometer, davon 66 km Autobahnverbindung. Für diese Wegstrecke benötigt ein Pkw lt. Routenplaner www.herald.at durchschnittlich ca. 100 Minuten. Eine vernünftige öffentliche Verkehrsverbindung existiert selbst bei Kombination von Kfz und ÖV nicht.

In Hinblick auf die Dauer und überwiegend nicht auf Autobahnen zurückzulegende Strecke erscheint eine tägliche Rückkehr vom Dienstort in (Baustelle2) nach Y auch im Individualverkehr nicht zumutbar.

Die Mietwohnung in 2222 Wien, (Mietwohnadresse) 49 liegt vom Dienstort in (Baustelle2) ca. 84 km entfernt (davon ca. 58 km, d.s. rd. 70% Autobahn) und ist mit dem Pkw in durchschnittlich 55 Minuten erreichbar (www.herald.at). Dies erscheint für eine tägliche Rückkehr an den Zweitwohnsitz in Wien jedenfalls zumutbar (vgl. neuerlich VwGH 15.Sept.2011, 2008/15/0239).

Eine tägliche Zurücklegung dieser Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist dagegen nicht möglich bzw. zumutbar (keine geeigneten Verbindungen in den Morgen- und Abendstunden). Bei kombinierter Benützung von Kfz mit ÖV auf mehr als der Hälfte der Fahrtstrecke ergibt sich eine Wegzeit von jeweils deutlich über 90 Minuten je Fahrtrichtung.

Nach den Unterlagen aus der Lohnverrechnung des Dienstgebers hat der Bw diese Wegstrecke von Juli – Oktober 2008 auch tatsächlich an den überwiegenden Arbeitstagen der Lohnzahlungszeiträume mit seinem Privat-Kfz zurückgelegt und damit die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für eine Entfernung von mehr als 60 km (§ 16 Abs.1 Z.6 lit c EStG) erfüllt. Da er aber für diese Fahrten von seinem Dienstgeber auf Basis der § 3 Abs 1 Z 16 b iVm § 124 b Z 140 EStG steuerfreien Fahrtkostenersatz in Höhe des Km-Geldes für Bundesbedienstete erhielt, ist dieser Ersatz mit dem Pendlerpauschale gegenzurechnen (§ 20 Abs.2 EStG), wodurch das Pendlerpauschale nicht zum Tragen kommt.

Für die Monate November und Dezember 2008 lag der Dienstort des Bw, wie dargestellt, unverändert in (Baustelle2). Die Kosten für die Fahrten zur Baustelle in Burgenland wurden vom Dienstgeber zwar nur teilweise mit dem (steuerfreien) Kilometergeld vergütet, doch fielen an den übrigen Tagen beim Bw offenbar keine Fahrtkosten an (etwa infolge Beförderung im Werksverkehr oder Benützung eines Dienstgebereigenen Fahrzeugs).

Dies ist jedenfalls aus dem Umstand zu schließen, dass der Bw seinem Dienstgeber weder Kilometergeld verrechnet, noch von diesem die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales begeht hat (anderseits von ihm aber, nach den Aufzeichnungen für die Berechnung der Bauzulage, auch im November/Dezember 2008 an nahezu allen Arbeitstagen Dienst in (Baustelle2) verrichtet wurde). Auch gegenüber dem UFS hat der Bw die Berücksichtigung des

Pendlerpauschales nicht beantragt, nachdem ihm im zweitinstanzlichen Verfahren das Vorliegen der Voraussetzungen im Vorhaltsweg mitgeteilt wurde. Stattdessen hat er darauf verwiesen, dass er seine Fahrten zur Baustelle ausschließlich vom Büro in der M-Straße aus angetreten hat.

Unter diesen Umständen war im November/Dezember 2008 für die Fahrtkosten vom Wohnort zur Dienststelle die Wegstrecke von der Mietwohnung in der (Mietwohnadresse) zum Büro in der M-Straße relevant. Ein Anspruch auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales ergibt sich daraus nicht (Wegstrecke unter 20 km; ÖV zumutbar).

Auf Basis des festgestellten Sachverhalts kommt es für den Werbungskostencharakter der Aufwendungen für die Wiener Mietwohnung und für Familienheimfahrten nach Y im zweiten Halbjahr 2008 entscheidend darauf an, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes von Y zum Dienstort des Bw bzw. zumindest in eine übliche Entfernung von diesem zumutbar war.

Da die tägliche Rückkehr von (Baustelle2) in die Mietwohnung in Wien nicht nur zumutbar war sondern nach dem Verfahrensergebnis auch tatsächlich erfolgt ist, hängt die steuerliche Anerkennung dieser Kosten davon ab, ob die Zumutbarkeit in diesem Zeitraum auch auf die Verlegung des Familienwohnsitzes von Y nach Wien zutraf.

Da im hier zu beurteilenden Fall ein weiterer Wohnsitz im Nahbereich des Dienstortes tatsächlich bereits seit Jahren vorhanden war und die übrigen Familienmitglieder dort bereits seit rd. 1 3/4 Jahr (Studienbeginn der Tochter im Herbst 2006) während der Arbeits- bzw. Studienzeit gemeinsam wohnten, kommt es im Wesentlichen darauf an, ob die regelmäßige Rückkehr in diese Wohnung auch für die Gattin zumutbar war. In diesem Fall stellte die Mietwohnung in der (Mietwohnadresse) einen weiteren Familienwohnsitz mit den entsprechenden Konsequenzen für die geltend gemachten Kosten dar. Ein Beibehalten des Wohnsitzes der Gattin in Y ohne hinreichend objektiv gewichtige Gründe kann dies nicht verhindern.

Die vom Bw im Verfahren vorgebrachten Unzumutbarkeitsgründe überzeugen nicht. Dem Einwand bezüglich eines Entfalls des Fahrtkostenzuschusses bei der Gattin ist die ab 2008 geltende Rechtslage des § 20b Gehaltsgesetz entgegenzuhalten, nach welcher der Anspruch auf Fahrtkostenzuschuss im Bundesdienst an das Vorliegen der Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gekoppelt ist. Da die Entfernung zwischen dem Dienstort der Gattin in Z und dem Wohnsitz in Y praktisch gleich groß wie zur Mietwohnung in Wien ist, ergibt sich aus einer Verlegung des Hauptwohnsitzes der Gattin an ihren seit Jahren bereits bestehenden Zweitwohnsitz in 2222 Wien, (Mietwohnadresse) 49 dem Grunde nach keine Änderung in Bezug auf den Anspruch auf Fahrtkostenzuschuss.

Der Nachteil durch eine verminderte Höhe des Fahrtkostenzuschusses (monatliche Verringerung 16,66 €) erscheint nicht von solchem objektiven Gewicht, dass er die Wohnsitzverlegung unzumutbar machen würde, zumal dieser Verringerung aufgrund der Zumutbarkeit der ÖV-Benützung für die Wegstrecke vom neuen Wohnort zum Dienstort in Z entsprechende Kosteneinsparungen gegenüberstehen.

Dieser Umstand kann, trotz gegenteiliger Ansicht des Bw, als allgemein bekannt gelten, liegt er doch auch den unterschiedlichen Höhen des Pendlerpauschales nach § 16 Abs 1 Z 6 lit. b bzw. lit c EStG zu Grunde. Tatsächlich ergibt ein Kostenvergleich auf Basis der aktuellen ÖV-Jahreskartenpreise und Km-Geldsätze monatliche Kosten von rd. 109,- € bei Benutzung des ÖV (Quelle: www.vor.at), denen 939,- € monatliche Kosten bei KFZ-Benutzung gegenüberstehen.

Eine Verlängerung der Wegzeit von 43 Minuten bei Kfz-Benützung auf 67 Minuten mit ÖV (lt. Routenplaner www.anachb.at) liegt im Rahmen dessen, was von der Judikatur und Verwaltungspraxis auf Basis der bereits erwähnten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs 1 Z 6 EStG als für den Umstieg auf ÖV zumutbar angesehen wird. Die öffentlichen Verkehrsverbindungen ermöglichen auch problemlos die Erreichbarkeit des Dienstortes zum Zwecke der Verrichtung von Parteienverkehr ab 8:00 Uhr.

Die Beibehaltung eines Wohnsitzes zur Betreuung von Haustieren ist als steuerlich unbeachtliche, persönliche Vorliebe zu qualifizieren (vgl. UFS 15.2.2012, RV0562-W/11). Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Haltung von Haustieren auch in Wien nicht ausgeschlossen ist (sofern nicht in der bisherigen Mietwohnung, allenfalls nach einem Wohnungswechsel).

Die im Verfahren vorgebrachten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes der Gattin in Y erscheinen, insbesondere in Hinblick auf den bereits seit Jahren vorhandenen und von den drei in Wien tätigen Familienmitgliedern spätestens seit Beginn des Studiums der Tochter im Herbst 2006 auch tatsächlich laufend benutzten, weiteren Wohnsitz in der (Mietwohnadresse), insgesamt nicht von einem derartigen objektiven Gewicht, dass sie eine regelmäßige Rückkehr der Gattin nach Dienstende zu dieser Wohnung ab dem zweiten Halbjahr 2008 als unzumutbar erscheinen erlassen. Der pauschale Hinweis auf soziale Bindungen am bisherigen Familienwohnsitz vermag daran ebenso wenig zu ändern, wie die Aussicht des Bw auf wechselnde Arbeitsorte an unterschiedlichen Baustellen seines Dienstgebers, zumal das Verfahren keinen Hinweis dafür hervorgebracht hat, dass der Bw einer Baustelle außerhalb des Einzugsbereichs seiner Mietwohnung in Wien zugewiesen werden sollte.

Unter diesen Umständen stellt die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes der Gattin in Y eine privat motivierte Entscheidung dar, deren kostenmäßige Auswirkungen durch eine öffentliche

Mitfinanzierung im Wege der Berücksichtigung des geltend gemachten Aufwands für die Mietwohnung in Wien und für wöchentliche Fahrten nach Y, dem Sinn des § 16 EStG nicht gerecht würde. Die geltend gemachten Aufwendungen stellen daher Kosten des Haushalts und der Lebensführung des Bw dar, deren Berücksichtigung bei den Einkünften durch § 20 Abs 1 Z 1 bzw. Z 2 EStG verwehrt ist.

Zum Antrag auf Berücksichtigung der Kosten für eine auswärtige Ausbildung der Kinder des Bw ist unstrittig, dass im Einzugsbereich von Y keine vergleichbare Ausbildungsmöglichkeit bestanden hat. Ebenso ist aufgrund des Verfahrensergebnisses (vom Bw übermittelte Unterlagen, Daten im Familienbeihilfenakt) davon auszugehen, dass beide Kinder die Berufsausbildung im Verfahrenszeitraum tatsächlich absolviert haben. Schließlich besteht keine Veranlassung an den Angaben des Bw im Rechtsmittelverfahren zu zweifeln, wonach beide Kinder während ihrer ausbildungsbedingten Aufenthalte in Wien gemeinsam mit ihm in der angemieteten Wohnung in der (Mietwohnadresse) gewohnt haben.

Ausbildungskosten für Kinder stellen Unterhaltsaufwand dar und sind daher, wie die bereits erörterten Kosten für die eigene Unterkunft, grundsätzlich nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG steuerlich nicht anzugsfähige Ausgaben. Nur dort wo das Gesetz ausdrücklich Ausnahmen von diesem Abzugsverbot normiert, ist eine Berücksichtigung möglich. Eine dieser Ausnahmeregelungen betrifft die Kosten einer auswärtigen Ausbildung von Kindern, die bei den Unterhaltpflichtigen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Die Bezug habende gesetzliche Ausnahmebestimmung des § 34 Abs 8 EStG zielt darauf ab, ausschließlich jene *Mehraufwendungen* abzudecken, welche durch eine *auswärtige* Berufsausbildung verursacht werden. Kosten wie sie auch Eltern zu tragen haben, deren Kinder eine Ausbildung im Einzugsbereich des Familienwohnortes absolvieren, fallen ausnahmslos unter die nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG steuerlich nicht anzugsfähigen Ausgaben.

Als auswärtig gilt eine Ausbildung außerhalb des durch das Studienförderungsgesetz mit 80 Kilometern festgelegten Einzugsbereichs des Familienwohnortes.

Im Bereich des § 34 Abs 8 EStG erachtet der VwGH als wesentliche Merkmale eines Familienwohnsitzes die Möglichkeit der Kinder zur Teilnahme an der gemeinsamen Haushaltsführung und zur Einnahme der Mahlzeiten gemeinsam mit den übrigen Familienmitgliedern zu den üblichen Essenszeiten (VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075).

Unter welchen generellen Voraussetzungen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, normiert § 34 Abs 1 EStG. Demnach setzt ein steuerlicher Abzug für die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Kosten voraus, dass diese sowohl außergewöhnlich sind, als auch zwangsläufig erwachsen und überdies die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Im Zusammenhang mit Ausbildungskosten von Kindern ist die Außergewöhnlichkeit durch die Beschränkung auf *auswärtige* Ausbildungen berücksichtigt. Aus diesem Umstand resultiert regelmäßig auch eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei den Unterhaltpflichtigen (höhere Fahrtkosten wegen größerer Entfernung bzw. Kosten einer auswärtigen Unterkunft und damit verbunden auch zusätzliche Verpflegungskosten im Vergleich zu einem Aufenthalt im Familienhaushalt).

Wenn § 34 Abs 8 EStG einen monatlichen Pauschalbetrag von 110 € pro Monat der Berufsausbildung als relevanten Mehraufwand festlegt, so stellt dies einerseits eine Maßnahme der Verfahrensökonomie dar (Vermeidung aufwändiger Nachweisverfahren sowohl für die Abgabenbehörde als auch für die Unterhaltpflichtigen) und bezweckt anderseits eine Begrenzung der budgetären Belastungen aus diesem Titel. Am Erfordernis des Vorliegens der grundsätzlichen Voraussetzungen für die Beurteilung geltend gemachter Kosten als außergewöhnliche Belastungen ändert dies nichts.

Durch die Bestimmungen des § 34 Abs 8 EStG unberührt bleibt daher das Erfordernis, dass überhaupt ein Mehraufwand im Zusammenhang mit der auswärtigen Ausbildung von Kindern angefallen sein muss. Dies ergibt sich sowohl aus dem klaren Wortlaut der Bestimmung („*Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastungen, wenn...*“), als auch aus deren Zweck und insbesondere auch aus deren systematischer Zuordnung zum Regime der außergewöhnlichen Belastungen.

Letzteres erfordert außerdem das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit. Angefallene Kosten sind nur dann im Rahmen des § 34 EStG steuerlich zu berücksichtigen, wenn sich der Leistende diesen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen obliegt im Bereich des § 34 EStG demjenigen, der die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnlichen Belastungen begeht.

Im hier zu beurteilenden Fall hatte der überwiegende Teil der Familie, wie unstrittig feststeht, im Verfahrenszeitraum tatsächlich während der Arbeits- bzw. Studienzeit einen gemeinsamen Wohnsitz in der seit Jahren angemieteten Mietwohnung in Wien inne. In dieser Wohnung konnten die Familienmitglieder - mit den gleichen Einschränkungen wie Kinder in anderen Familien mit beidseits berufstätigen Eltern - an den Familienmahlzeiten teilnehmen und an der Haushaltsführung teilhaben. Diese Wohnung stellte daher einen Familienwohnsitz dar. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Gattin aus steuerlich unbeachtlichen Gründen der persönlichen Vorliebe nach Dienstende regelmäßig zum Wohnsitz nach Y gefahren sein soll.

Das Fehlen objektiv hinreichend gewichtiger Gründe für die Beibehaltung der regelmäßigen Rückkehr der Gattin in ihr Haus in Y vermochte die Begründung eines weiteren

Familienwohnsitzes in Wien unter den dargestellten Umständen nicht zu verhindern. Zugleich steht dies einer Zwangsläufigkeit allfälliger Mehrkosten für die Ausbildung der Kinder entgegen.

Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass die Kosten der Mietwohnung in Wien in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung der Kinder des Bw stehen. Sie sind daher nicht Mehrkosten im Sinne des § 34 Abs 8 EStG.

Kosten für eine untertägige, auswärtige Verpflegung fallen – v.a. bei beidseits berufstätigen Eltern - regelmäßig auch für (insbesondere erwachsene) Kinder an, deren Ausbildung im Einzugsbereich des Familienwohnortes erfolgt. Auch ihnen fehlt es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs 8 EStG.

Aus der Begründung eines (weiteren) Familienwohnsitzes in der Wiener Wohnung folgt auch, dass keine erhöhten Fahrtkosten gegenüber einer Ausbildung im Einzugsbereich des ursprünglichen Wohnortes angefallen sind. Fahrten zum weiteren Wohnsitz in Y sind unter den festgestellten Umständen auch aus Sicht des § 34 EStG der unbeachtlichen Privatsphäre zuzurechnen.

Kosten anderer Art hat der Bw im Zusammenhang mit der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung trotz Aufforderung nicht dargetan.

Da somit im Verfahrenszeitraum bei den Kindern des Bw weder eine auswärtige Berufsausbildung vorlagen, noch daraus resultierende Mehraufwendungen festzustellen waren, steht ein Ansatz der Pauschbeträge des § 34 Abs 8 EStG nicht zu.

Graz, am 15. Jänner 2013