



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.KH.-Betriebswirt JM, wohnhaft in WMM, vertreten durch die Diligentia -Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 3340 Waidhofen a.d. Ybbs, Mühlstraße 27, vom 27. Dezember 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 3. Dezember 2007 (Arbeitnehmerveranlagung zu St.Nr.1234) entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.**

### Entscheidungsgründe

In der (am 26.2.2006 elektronisch eingereichten) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 hat der Steuerpflichtige neben (im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nicht strittigen) Sonderausgaben (Versicherungsprämien, Kirchenbeitrag) Werbungskosten, und zwar € 3.664,44 an Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie € 255,30 an sonstigen Werbungskosten (Betriebsratsumlage), geltend gemacht.

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr hat in seinem am 28.2 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 diese Beträge zunächst in der beantragten Höhe (€ 3.919,74) als Werbungskosten berücksichtigt, lediglich hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben wurde von der Erklärung abgewichen.

In der (gegen diesen fristgerecht eingebrochenen) Berufung vom 13.3.2006 hat der Steuerpflichtige (im Folgenden kurz: Bw) in Ergänzung seiner Steuererklärung die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung durch die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter VM (VNR 5678) (Ausbildungsort: I ) wegen 100%iger Kostentragung im Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 beantragt und dazu auf die (beigeschlossenen) Studienbestätigungen der Medizinischen Universität I für die Wintersemester 2004/05 und 2005/06 sowie eine Einzahlungsbestätigung/Studienbeitrag für das Sommersemester 2005 verwiesen.

Das Finanzamt stellte daraufhin insofern ergänzende Sachverhaltsermittlungen an, als es sich einerseits am 14.7.2006 mit einem Auskunftsersuchen (betreffend „doppelte Haushaltsführung“) an den Arbeitgeber des Bf (PV in Wn ) wandte und andererseits am 17.10.2006 einen Ergänzungsvorhalt (betreffend „auswärtiges Studium der Tochter“ und „doppelte Haushaltsführung“) an den Bw richtete. Dabei gelangten (auf Grund der Anfragebeantwortung der PV vom 15.9.2006) dem Finanzamt folgende Sachumstände zur Kenntnis: Der Bw ist seit 1990 in der Sonderkrankenanstalt/Rehazentrum W der PV in XYXY W , M, als Verwalter beschäftigt. Der Bw bewohnt seither, d. h. seit er mit der Verwaltungsleitung betraut worden ist und infolge Anwesenheitspflicht in der Krankenanstalt die Firmenunterkunft- gegen (durch Gehaltsabzug zu leistenden) Kostenersatz laut Dienstordnung- beziehen musste, ständig die im Anstaltsbereich des Rehabilitationszentrums (im Personalwohnhaus mit der Adresse XYXY W , M1, gelegene, 117 m<sup>2</sup> große) Dienstunterkunft (bestehend aus Vorräum, Küche, Bad, WC, Abstellraum, Wohnzimmer, 2 Schlafzimmer und 1 Arbeitszimmer), und zwar fallweise gemeinsam mit Ehegattin und Tochter. Weder vom Bw noch seinen Familienmitgliedern bewohnt wird hingegen das (seit dem Jahr 2000 in seinem Alleineigentum stehende) Haus in XYXY W , N2. Der Bw selbst bezeichnet in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 13.12.2006 W als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen seit 1990, weil sowohl seine Ehegattin als auch seine Tochter regelmäßig zu den Wochenenden zu ihm nach W kämen. Dass seine Gattin in Wn einen (eigenen) Wohnsitz habe, sei zum einen durch deren dortige berufliche Tätigkeit und zum anderen durch die Beibehaltung eines Wner KFZ-Kennzeichens begründet.

In Ansehung dieses Sachverhaltes änderte das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2007 die Einkommensteuerfestsetzung dahingehend, dass es zum einen von den (ursprünglich in der Arbeitnehmerveranlagungserklärung) geltend gemachten Werbungskosten iHv insgesamt € 3.919,74 nur einen Teilbetrag iHv € 255,30 (Betriebsratsumlage) und zum anderen keine außergewöhnlichen Belastungen (Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter) berücksichtigte, wobei es seine Entscheidung im Wesentlichen so begründete, dass in Bezug auf das auswärtige

Studium der Tochter keine Zwangsläufigkeit dafür vorliege, dass die Tochter ihr Medizinstudium in I absolviere, zumal am Wohnort der Ehegattin des Bw, nämlich in Wn, ein Medizinstudium möglich sei. In Bezug auf die doppelte Haushaltsführung stehe fest, dass der Familienwohnsitz, also jener Ort, an dem ein gemeinsamer Hausstand unterhalten werde, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen beider Partner bilde, in W gelegen sei. Kosten der doppelten Haushaltsführung könne der Partner, der am Familienwohnsitz seiner Berufstätigkeit nachgehe, nicht in Anspruch nehmen. Im vorliegenden Fall gehe der Bw in W seiner Beschäftigung nach, sodass die Wohnungskosten am Familienwohnsitz, also in W, nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden hätten können.

Vertreten durch die Diligentia –Wirtschaftsprüfung-und Steuerberatungsges.m.b.H. brachte der Bw mit Eingabe vom 23.1.2007 einen (offenbar irrtümlich als „Berufung“ bezeichneten) Vorlageantrag ein, in welchem er sein Berufungsvorbringen inhaltlich ergänzte: Er verfüge als Leiter des Reha-Zentrums W über eine Dienstwohnung, welche seinen Familienwohnsitz darstelle. Daneben verfüge seine Familie über eine Eigentumswohnung in Wn, welche von seiner Ehegattin, die dort berufstätig sei, unter der Woche für Wohnzwecke benutzt werde; außerdem sei seine Tochter unter dieser Adresse gemeldet. Als Wohnort iSd § 34 EStG 1988 gelte der Familienwohnsitz gemeinsam mit den Eltern. Bestehe im Einzugsbereich des Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit, dann stehe die Wahl des Ausbildungsortes grundsätzlich frei. Weder aus dem Gesetz noch aus Kommentaren lasse sich ableiten, dass das Vorhandensein einer Zweitwohnung an einem Universitätsstandort die Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten von Kindern an einem anderen Universitätsstandort als außergewöhnliche Belastung ausschließe; Kosten infolge auswärtiger Berufsausbildung von Kindern seien dann zu berücksichtigen, wenn im Einzugsbereich des Familienwohnortes (= Nahbereich des Wohnortes) keine den Fähigkeiten des Kindes entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe; dies sei im vorliegenden Fall zutreffend: Der Familienwohnsitz sei, wie auch die Finanzbehörde festgestellt habe, W , die Tochter des Bw (VM ) gehe in I ihrem Medizinstudium nach, daher seien die Kosten deren auswärtiger Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung zu gewähren.

Der Unabhängige Finanzsenat, dem auf Grund dieses Vorlageantrages in Entsprechung des § 276 Abs.6 BAO die Berufung vom 13.3.2006 durch das Finanzamt zur Entscheidung gem. § 289 BAO vorgelegt wurde, hob in seinem Bescheid vom 22.3.2007 (zu GZ.RV/0258-L/07) u.a. den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28.2.2006 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2007 gem. § 289 Abs.1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Die Abgabenbehörde erster Instanz, so die Bescheidbegründung des Unabhängigen Finanzsenates, habe durch die ungeprüfte Übernahme der Angaben des Bw in dessen Vorhaltsbeantwortung gegen die Ermittlungspflicht

des § 115 Abs.1 BAO verstoßen. Sie habe den Sachverhalt nicht dahingehend erforscht, warum der Familienwohnsitz in W gelegen sei solle, wenn doch laut Auskunft dessen Arbeitgebers dem Bw von ihm im Dienstinteresse eine Dienstunterkunft in W (im Gebäude seiner Arbeitsstätte) zur Verfügung gestellt, jedoch dabei kein Mietverhältnis begründet worden sei, während die Wohnung in Wn so gestaltet sei, dass dort das Wohnbedürfnis der gesamten Familie befriedigt werden könne und nach Begründung des Arbeitsplatzes des Bw in W dessen Ehegattin- aus beruflichen Gründen- und dessen Tochter- aus schulischen Gründen- auch dort (weiterhin) lebten. Bei Durchführung entsprechender Ermittlungen, insbes. zu den Wohn- und Eigentumsverhältnissen sowie den sonstigen Lebensumständen, hätte hervorkommen können, dass Wn und nicht W als Familienwohnsitz anzusehen gewesen wäre und hätte infolgedessen ein anderslautender Bescheid erlassen werden können. Bezuglich des Berufungspunktes „außergewöhnliche Belastung/ auswärtige Berufsausbildung“ seien weder Ermittlungen hinsichtlich der Studienpläne noch der Prüfungsnachweise der Tochter des Bw geführt worden, um festzustellen, ob ihrerseits die Absicht bestand, durch zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen. Weiters sei unterlassen worden, die gesetzlichen Unterhaltpflichten des Bw und die seiner Gattin der Tochter gegenüber festzustellen.

In Ansehung dieser Entscheidung forderte das Finanzamt in seinem Vorhalt vom 14.9.2007 den Bw auf, seine Arbeitnehmerveranlagungserklärung gem. § 138 Abs.1 und 2 BAO zu ergänzen und dazu entsprechende Unterlagen und Beweismittel vorzulegen: Zur Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bw sei die Schilderung der Gestaltung des Familienlebens (zB Betätigung kultureller Art, Tätigkeiten zur Entfaltung der persönlichen Interessen und Neigungen etc.) zweckmäßig. Es werde weiters um Bekanntgabe der Gründe für die Verlegung des Medizinstudiums der Tochter von Wn nach I ersucht. Es seien ferner Studienblätter sowie Studienerfolgsnachweise des Studiums in Wn und I (samt Studienplan) vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, wie lange die Tochter dort jeweils studiert hat und welche Prüfungen von ihr für den 1. Studienabschnitt des Studiums N 201 (in Wn ) sowie Q 202 (in I ) abzulegen waren und abgelegt worden sind. Bezuglich der gesetzlichen Unterhaltpflicht sei zu klären, wer für die mit dem Studium der Tochter verbundenen Kosten (im Kalenderjahr 2005) aufgekommen ist.

Dazu äußerte sich der Bw in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung seines Vertreters vom 24.10.2007: Er sei in W geboren und von 1949 bis 1979 dort aufgewachsen. Sein Elternhaus (mit der Adresse N2 ) befindet sich dort, dort habe er sowohl den Kindergarten als auch die Schule besucht und auch eine Lehre abgeschlossen. Berufsbedingt habe er sich von 1979 bis 1989 nicht in W aufgehalten, sei aber 1990 dorthin zurückgekehrt, um die Leitung des dortigen Rehabilitationszentrums zu übernehmen. Nicht nur auf Grund seiner beruflichen

Stellung nehme er am kulturellen und gesellschaftlichen Leben in W teil, sondern lebten dort auch seine Schul- und Jugendfreunde. Wie auch die Finanzbehörde festgestellt habe, habe er aus Dienstinteresse eine Dienstwohnung der PV zu nutzen und dafür ein jährliches Entgelt von € 3.664,44 zu bezahlen. An der Adresse XYXY W, N2 , seinem Elternhaus, sei er zwar seit seiner Geburt mit Hauptwohnsitz gemeldet, aus Dienstinteresse sei er jedoch angehalten, die Dienstwohnung im Rehabilitationszentrum zu nutzen. Allerdings sei dieses Nutzungsrecht an ein aufrechtes Dienstverhältnis bei seinem Arbeitgeber gebunden, sodass er gezwungen sei, den Wohnsitz in N2 beizubehalten, da er bei Auflösung des Dienstverhältnisses die Dienstwohnung räumen müsse. Außerdem wolle er nach Übertritt in den Ruhestand mit seiner Ehegattin auch weiterhin in W wohnen bleiben und hier den Lebensabend verbringen. Seine Tochter VM habe sich vom Wechsel des Studienortes nach I durch ein besseres persönliches Studienumfeld sowie durch die neue Studienordnung einen besseren Lernerfolg erhofft und dieses Ziel, wie die abgelegten Prüfungen zeigten, anfangs auch erreicht. Das Studium sei von September 2001 bis Februar 2003 in Wn und von März 2003 bis Februar 2005 in I betrieben worden, dazu werden die Studienblätter für das Wintersemester 2002/2003 (Wn ) und für das Sommersemester 2003, das Wintersemester 2003/2004, das Sommersemester 2004, das Wintersemester 2004/2005 das Sommersemester 2005 und das Wintersemester 2005/2006 (I ) vorgelegt. Bezuglich der abzulegenden Prüfungen werde auf den beiliegenden Studienplan verwiesen, bezüglich der abgelegten Prüfungen auf den beiliegenden Anerkennungsbescheid vom 1.4.2003 der Universität I sowie auf die vorgelegten Studienerfolgsnachweise, insbesondere auf die Bestätigung des Studienerfolgs vom 9.3.2005. Der Bw trage die Kosten für das Studium der Tochter allein, ein belegmäßiger Nachweis sei hiefür nicht beizubringen, da das Pauschale beantragt werde. (Der Parteieingabe war angeschlossen:  
Studienbestätigungen der Universität Wn für Wintersemester 2002 und der Universität I für Wintersemester 2003/2004, Wintersemester 2004/2005, Sommersemester 2005 und Wintersemester 2005/2006; Studienblatt für Sommersemester 2003 und 2004 an Medizinischer Universität I ; Bestätigung des Studienerfolges der Medizinischen Universität I vom 9.3.2005 („Diplomstudium Humanmedizin“) mit insg. 13 Lehrveranstaltungen und Prüfungen aus den Jahren 2003 und 2004 (letzte aufscheinende Prüfung am 13.5.2004); Praktikumsnachweis der Medizin. Fakultät im 1.Studienabschnitt (über 5 Praktika i.d. J. 2001 und 2002); Anerkennungsbescheid der Univ. I vom 1.4.2003 über 4 i.d. J. 2001 und 2002 an der Univ. Wn abgelegte Prüfungen); Praktikumsschein der Univ. I über 4 in den Jahren 2003 und 2004 (19.5.2003, 18.12.2003, 13.5.2004) absolvierte Praktika; Studienplan für die Studienrichtung Medizin an der Medizin. Fakultät der Univ. Wn ; Studienplan (Curriculum) für das Diplomstudium der Humanmedizin der Medizin. Univ. I ).

Nach Vorliegen der Ergebnisse weiterer Sachverhaltsermittlungen (insbes. betreffend die im Eigentum der Ehegattin des Bw stehenden Eigentumswohnung in Wn , MGS, im Ausmaß von 99,85 m<sup>2</sup>, sowie den Studienerfolg der Tochter des Bw) erließ das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr am 3.12.2007 einen (erneuten) Einkommensteuerbescheid 2005, in dem es mit folgender Begründung die Einkommensteuer gleich wie in seiner (durch den Unabhängigen Finanzsenat aufgehobenen) Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2007, also unter Berücksichtigung von nur € 255, 30 als Werbungskosten sowie Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Pauschale für auswärtige Berufsausbildung des Kindes als außergewöhnliche Belastung, festsetzte: Seit Mai 1990 bewohne der Bw die Dienstunterkunft in W, M1 , wobei allerdings kein Mietverhältnis begründet worden sei. Sein ebenfalls in W gelegenes (sanierungsbedürftiges) Elternhaus werde nicht bewohnt. Laut Vorbringen des Bw befindet sich sein Familienwohnsitz in W, seine in Wn berufstätige Ehegattin bewohne seit 2001 dort eine 99,85 m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung. Die Tochter des Bw habe während ihres Medizinstudiums in Wn , d.h. von September 2001 bis Februar 2003, bei ihrer Mutter ebendort gewohnt; im März 2003 sei sie wegen Studienwechsels auf Humanmedizin nach I übersiedelt, allerdings habe sie das Studium im Wintersemester 2005/2006 abgebrochen und studiere seit dem Sommersemester 2006 Rechtswissenschaften in Wn und wohne dort wieder bei ihrer Mutter. Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung vom 13.12.2006 und vom 24.10.2007 stehe fest, dass der gemeinsame Familienwohnsitz in W gelegen sei. Kosten der doppelten Haushaltsführung könne derjenige Partner, der am Familienwohnsitz seiner Berufstätigkeit nachgehe, nach ständiger Rechtsprechung nicht in Anspruch nehmen. Da ein weiterer Wohnsitz in Wn vorliege, der auch ständig sowohl von der Gattin als auch von der Tochter (während ihres Studiums) des Bw bewohnt worden sei bzw. bewohnt werde, liege keine Zwangsläufigkeit und somit auch keine außergewöhnliche Belastung vor, zumal ein Studienabschluss im Einzugsbereich des Wohnortes möglich (gewesen) wäre.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der (durch die Diligentia Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsges.m.b.H. vertretene) Bw mit Eingabe vom 27.12.2007 fristgerecht Berufung, in der beantragt wurde, zum einen die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter VM als außergewöhnliche Belastung mit dem Pauschbetrag von € 1.320,00 und zum anderen die ihm im Jahr 2005 iHv € 3.664,44 erwachsenen Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten anzuerkennen. Der Sachverhalt sei vom Finanzamt insofern unrichtig festgestellt worden, als seine Tochter VM nicht erst im Februar 2003, sondern bereits Anfang 2002 aus der Wohnung ihrer Mutter MM in Wn ausgezogen sei, wo sie ein Jahr lang in einer Studenten-Wohngemeinschaft gewohnt habe. Unrichtig sei auch, dass seine Tochter seit dem Sommersemester 2006 Rechtswissenschaften in Wn studiere und (wieder) bei ihrer Mutter wohne. Tatsächlich halte sich diese seit Februar 2003 zu Studienzwecken in I

auf, wo sie ordnungsgemäß gemeldet sei und bis heute ihrem Studium nachgehe. Dazu werde angemerkt, dass die Feststellungen des Finanzamtes nicht nur unrichtig seien, sondern die über das Sommersemester 2006 nicht einmal den „Berufungszeitraum“ beträfen. Zu den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Studienkosten werde ausgeführt, dass Berufsausbildungskosten außerhalb des Wohnortes dann eine außergewöhnliche Belastung darstelle, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Als Wohnort gelte der Familienwohnsitz gemeinsam mit den Eltern. Im vorliegenden Fall sei vom Finanzamt W als Familienwohnsitz festgestellt worden. Da im Einzugsbereich von W - unter Bedachtnahme auf die Definition des „Einzugsbereichs“ in der diesbezüglichen Verordnung des Bundesministers f. Finanzen- keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit (Medizinstudium) bestehe, sei der Tochter des Bw –unter Hinweis auf die die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes- die Wahl ihres Ausbildungsortes grundsätzlich freigestanden. Auch hätten die Feststellungen des Finanzamtes nicht ergeben, dass es am zielstrebigsten Bemühen der Tochter, das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen, mangle. Daher sei die Entscheidung des Finanzamtes, die außergewöhnliche Belastung nicht zu gewähren, weil das Studium der Tochter auch in Wn möglich sei, wo sie bei ihrer Mutter, die dort während der Woche ihrem Beruf nachgehe, wohnen könne, weder durch das Gesetz noch in den Richtlinien gedeckt. Zur doppelten Haushaltsführung des Bw werde auf die Definition des Familienwohnsitzes hingewiesen, wonach dies jener Ort sei, an dem der Steuerpflichtige mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildet. Im vorliegenden Fall sei das Finanzamt den Ausführungen des Bw gefolgt und habe den Familienwohnsitz mit W festgestellt. Ein Doppelwohnsitz liege vor, wenn der Steuerpflichtige beruflich bedingt einen zweiten Wohnsitz am Ort seiner Erwerbstätigkeit unterhalte, wobei Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Dienstort einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände sowie die Kosten der Familienheimfahrten abzugsfähig seien. Der Bw sei Eigentümer des Hauses XYXY W, N2. Allerdings erfordere es laut Bestätigung seines Dienstgebers das Dienstinteresse, dass der Bw im Anstaltsbereich des Rehabilitationszentrums W eine Dienstwohnung nutze, für die er ein Entgelt von jährlich € 3.664,44 zu leisten habe. Er habe also berufsbedingt die Kosten zweier Wohnungen in W zu tragen, wobei er die zweite Wohnung am Ort seiner Erwerbstätigkeit ausschließlich berufsbedingt unterhalte. Würde sein Dienstgeber nämlich nicht auf der Nutzung der Dienstunterkunft bestehen, könnte er in seinem eigenen Haus in XYXY W, N2, wohnen und hätte nur die Kosten für einen Wohnsitz zu tragen. Im Übrigen sei zum einen die Sanierungsbedürftigkeit jenes Hauses darauf zurückzuführen, dass es derzeit berufsbedingt von seiner Familie nicht bewohnt werde und zum anderen sei die Dienstwohnung unmöbliert.

gewesen und hätten die von ihm angeschafften Einrichtungsgegenstände daher ebenfalls als Werbungskosten abgesetzt werden können. Unter Hinweis auf § 16 Abs.1 EStG vertrete er die Auffassung, dass auf Grund der Tatsache, dass er die Dienstunterkunft im Anstaltsbereich des Rehabilitationszentrums W ausschließlich aus beruflichen Gründen innehabe, die damit verbundenen Aufwendungen für ihn Werbungskosten darstellten. Die Ansicht des Finanzamtes, dass ein am Berufsstand gelegener beruflich verpflichtender Doppelwohnsitz dann steuerlich unbeachtlich zu bleiben habe, sobald er mit dem Familienwohnsitz zusammenfalle, sei hingegen weder durch das Gesetz noch durch die Rechtsprechung begründet.

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

#### **1) Zum Berufungspunkt „Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten“:**

Gem. § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind.

Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216). Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können allerdings immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde (ausgenommen im Falle einer –im gegenständlichen Fall nicht zutreffenden–

befristeten Entsendung). Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsamt des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt nicht zugemutet werden kann. (Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsamt mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann schon bei einer kürzeren (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden; abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.)

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem u.a. ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154). Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt ist zB unzumutbar bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstätten gegeben ist; die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Eine ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde. Unzumutbarkeit liegt außerdem vor, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf

Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124) sowie bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121), weiters wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes jedoch nicht aus. Bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) besteht grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr. Insbesondere folgende „wirtschaftlichen Gründe“ machen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar: Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen bzw. wäre die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort aus dem Erlös nicht möglich; der Arbeitgeber stellt dem Steuerpflichtigen eine kostenlose bzw. verbilligte Wohnmöglichkeit, die aufgrund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht, zur Verfügung. Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist im Übrigen für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen. Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen bei Miete einer Wohnung die Miete, die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 m<sup>2</sup>), bei Kauf einer Wohnung die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten (bezogen auf eine Kleinwohnung). Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort ist das allerdings das Vorliegen eines Mehraufwands. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden (zB Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden (VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ im Sinne obzitierter Definition nicht gegeben: Nach dem festgestellten Sachverhalt wurden im (streitgegenständlichen ) Veranlagungsjahr 2005 vom Bw aus beruflichen Gründen nämlich nicht zwei Haushalte geführt, sondern nur ein einziger, und zwar in W , M1 , der laut seinen eigenen Ausführungen, aber auch nach obiger Definition seinen Familienwohnsitz darstellt: Es handelt sich dabei um die dem Bw von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten

Dienstwohnung, welche auf Grund deren Größe (117 m<sup>3</sup>) und Raumaufteilung durchaus den Wohnbedürfnissen einer dreiköpfigen Familie (Eltern mit einem Kind) genügt. In W, N2 , wurde bislang bzw. wird nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates vom Bw hingegen gar kein (eigenständiger) Haushalt geführt, da das dortige (sanierungsbedürftige) Einfamilienhaus sowohl laut seinen eigenen Angaben als auch nach dem Ergebnis abgabenbehördlicher Ermittlungen unbewohnt war bzw. ist. Zwar war bzw. ist dort sein (meldebehördlicher) Hauptwohnsitz, jedoch ist die polizeiliche Anmeldung iSd Meldegesetzes nicht entscheidend (vgl. Ritz, BAO, Tz 7 zu § 26). Aber selbst unter Annahme einer Haushaltsführung des Bw in W, N2, würde sich im gegenständlichen Fall daraus keineswegs die Anerkennung von Werbungskosten auf Grund einer derartigen „doppelten Haushaltsführung“ ableiten lassen, da laut obzitierter Definition eine solche nur dann als beruflich veranlasst gilt, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr dorthin nicht zugemutet werden kann: Gegenständlichenfalls wohnt der Bw nach dem vorliegenden Ergebnis der Sachverhaltsermittlungen, abgesehen von der Tatsache, dass seine Dienstwohnung von besagtem Einfamilienhaus nur einige Kilometer entfernt ist, ständig in dieser, die ihm von seinem Arbeitgeber unbefristet (während des aufrechten Dienstverhältnisses) im Ausmaß von 117 m<sup>2</sup> seit zur Verfügung gestellt wird und an welche jeweils zu den Wochenenden sowie – nach allgemeiner Lebenserfahrung annehmbar- auch zu Urlaubs- und Feiertagen regelmäßig seine (während der Arbeitswoche berufsbedingt in Wn wohnhafte) Ehegattin sowie seine (in I bzw. in Wn studierende) Tochter zurückkehren, um hier ein gemeinsames Familien- und Gesellschaftsleben zu führen, sodass dieser Ort zweifellos deren Lebensmittelpunkt bildet. Unbestritten ist der Familienwohnsitz des Bw also in W gelegen und ist als solche somit mit seinem Beschäftigungsstandort ident: Aus diesem Grund kann daher schon begrifflich für den Bw keine (berufsbedingte) doppelte Haushaltsführung im Sinne obiger Ausführungen (=Interpretation des Gesetzes anhand ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates) vorliegen bzw. stellen die vom Bw unter dem von ihm in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 vom 26.2.2006 genannten Anspruchsgrund („Werbungskosten: Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“) geltend gemachten Aufwendungen (Jahresentgelt für die Nutzung der ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienstwohnung iHv € 3.664,44) keineswegs iSd § 16 Abs.1 EStG 1988 Werbungskosten dar. Zudem handelt es sich bei besagtem, vom Bw an seinem Arbeitgeber zu entrichtenden Nutzungsentgelt um eine einer Miete gleichzuwertende Zahlung, der jedenfalls ein entsprechender Gegenwert (Berechtigung der Nutzung als Familienwohnung) gegenübersteht. Auch aus dem (weiteren) Vorbringen, er habe bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses (und

vermutlich auch bei Versetzung an eine andere Arbeitsstelle) sowie anlässlich seiner Pensionierung die in Rede stehende Dienstwohnung zu räumen, vermag der Bw für sich nichts zu gewinnen, da dieser Umstand wohl in Anlehnung an Judikatur und Schrifttum (siehe dazu insbes. Doralt, EStG, Tz 200/9 zu § 16), wonach nur bei häufigem Wechsel der Arbeitsstelle (zB Monteur, Bauarbeiter, Leiharbeiter) die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist, die (im gegenständlichen Fall vom Bw angesprochene) bloße abstrakte Möglichkeit einer Abberufung (hier: Entlassung, Kündigung, Versetzung) dazu allerdings nicht ausreicht, gesehen und beurteilt werden muss: Weder übt der Bw eine Arbeit, die mit häufigen Wechsel des Arbeitsortes verbunden ist, aus, noch ist er augenscheinlich von Kündigung bzw. Entlassung oder auch Versetzung an einen anderen Arbeitsplatz konkret bedroht. Auch erweist sich der Hinweis des Bw, dass er anlässlich seiner Pensionierung auf jeden Fall aus der in Rede stehenden Dienstwohnung ausziehen müsse, sich in diesem Zusammenhang als nicht stichhaltig, ist er in dieser Situation doch vergleichbar mit der einer Person, die eine Wohnung mit befristetem Mietvertrag innehat.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass in diesem Berufungspunkt dem vom Finanzamt in dessen Bescheid vom 3.12.2007 eingenommenen Standpunkt beizupflichten ist bzw. sich dieser Teil des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht als rechtswidrig erweist.

2) Zum Berufungspunkt „Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung (in Form des Pauschalbetrages gem. § 34 Abs.8 EStG 1988)":

Gem. § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschrivenen Prüfungen abzulegen (vgl. dazu VwGH 20.6.2000, 98/15/0001, sowie UFS 6.4.2011, RV/0141-L/11). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschalbetrag von 110 Euro monatlich (1.320 Euro jährlich) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.2.2000, 96/15/0187). Der Pauschalbetrag ist nicht um den Selbstbehalt zu kürzen (vgl. dazu VwGH 31.10.2000, 95/15/0196). § 34 Abs. 8 EStG 1988

stellt eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht auf Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 eingeschränkt wird (also nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe). Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung des Freibetrages keine Bedenken. Mehraufwendungen, die durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, sind dann nicht zwangsläufig, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden kann (vgl. dazu VwGH 31.3.1987, 86/14/0137). Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen kommt es in der Regel zu keiner Zwangsläufigkeit (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068), ebenso wenig kann beispielsweise die "besondere Reputation" einer bestimmten Ausbildungsmöglichkeit ins Treffen geführt werden, wenn ein Studium gleicher Art auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207). Der Pauschbetrag steht nur zu, wenn auch tatsächlich entsprechende Mehraufwendungen (dem Grunde nach) erwachsen; diese sind allerdings nicht ziffernmäßig nachzuweisen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0078; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104; VwGH 27.5.1999, 97/15/0043; VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075). Der Pauschbetrag von 110 Euro ist bei mehreren Unterhaltpflichtigen im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen. Der Pauschbetrag steht pro angefangenem Kalendermonat der Berufsausbildung zu. Er steht auch während der Schul- und Studienferien zu. Der Pauschbetrag von 110 Euro deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit ab (Fahrtkosten, Internatskosten). Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl.

---

Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist (BGBl. Nr. 604/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2004; BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 299/2004; BGBl. Nr. 608/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2001 und BGBl. Nr. 609/1993 idF BGBl. II Nr. 26/1998). Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob auf Grund der Tatsache, dass die Tochter des Bw, die von September 2001 bis Februar 2003 an der Universität Wn Medizin studiert hatte, wo sie gemeinsam mit ihrer (in Wn berufstätigen) Mutter bzw. (laut Berufungsvorbringen vom 21.12.2007 im Jahr 2002 in einer Studenten- Wohngemeinschaft) gewohnt hatte, im Februar 2003 wegen ihres Wechsels an die Medizinische Fakultät der LFUniversität I ihren Wohnsitz nach I verlegte, der vom Bw für 2005 beantragte Pauschalbetrag gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 mangels Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs.1 Z.2 u. Abs.3 EStG 1988) nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sei, weil seiner Tochter ein Abschluss des Medizinstudiums auch im Einzugsbereich deren Wohnortes (Wn ) möglich gewesen wäre.

Dazu stellt der Unabhängige Finanzsenat Nachstehendes fest: Außergewöhnliche Belastungen sind bei Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt nach Berücksichtigung des bereits um die Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrags der Einkünfte. Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus: unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Belastung des Einkommens. Die Belastung darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen, muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen, muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit. Der Höhe nach liegen außergewöhnliche Belastungen nur insoweit vor, als die Ausgaben (Aufwendungen) vom Merkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sind. Außergewöhnliche Belastungen sind zwar von Amts wegen zu berücksichtigen (Rechtsanspruch), sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden, allerdings ist die Behörde- wie im Übrigen bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten- nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt also in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.09.1999, 93/13/0057); außergewöhnliche Belastungen sind dabei grundsätzlich im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung zu berücksichtigen.

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst u.a. sohin

dann nicht zwangsläufig, wenn sie unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 19.03.1998, 95/15/0024; 18.02.1999, 98/15/0036; VwGH 26.09.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294; 24.10.2005, 2002/13/0031; 22.03.2010, 2007/15/0256). Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 12.6.1990, 89/14/0274; VwGH 20.6.1995, 92/13/0181). Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen, eine wirtschaftliche oder typisierende Betrachtungsweise ist hier ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; VwGH 18.2.1999, 98/15/0036). Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten; vgl. VwGH 2.3.1993, 93/14/0018; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; VwGH 16.12.1999, 97/15/0126). Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Freiwilligkeit der Übernahme einer Rechtspflicht ist allerdings nicht schon deswegen anzunehmen, weil diese Rechtspflicht ihre Ursache im Familienrecht hat, sofern sich das freiwillige Verhalten lediglich auf das Entstehen der familienrechtlichen Verhältnisse bezieht. Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO) in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht. Eine sittliche Verpflichtung liegt aber nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint. Es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag (vgl. dazu VwGH 26.11.1997, 95/13/0146).

Im vorliegenden Fall vermeint das Finanzamt offenbar, aus dem Umstand, dass sich die Tochter des Bw –freiwillig, d.h. aus objektiv nicht nachvollziehbaren (vergleichbar mit den in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.8.2001, 97/14/0068, und vom 26.5.2004, 2000/14/0207, dargestellten) Gründen (siehe dazu auch Doralt, EStG, Tz 76 zu § 34)- entschlossen hat, ihr im Jahr 2001 in Wn begonnenes Studium der Humanmedizin im Jahr 2003 in I fortzusetzen, die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen mit dem Hinweis auf die (allenfalls weiter bestehende) Wohnmöglichkeit der Tochter bei ihrer Mutter in deren Wohnung in Wn , abzusprechen. Dem ist allerdings Folgendes zu entgegnen: Als „Wohnort“

des Kindes gilt der Familienwohnsitz (= Ortsgemeinde, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen der unterhaltsverpflichteten Eltern bildet), an dem der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen (vgl. VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075, und UFS 5.2.2009, RV/1843-W/08). Besteht im Einzugsbereich des Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit, dann steht die Wahl des Ausbildungsortes grundsätzlich frei (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0109; 10.9.1998, 96/15/0158; siehe dazu auch Doralt, EStG, Tz 70 zu § 34). Maßgebend ist also der Familienwohnort. Verfügt das Kind über eine Wohnung am Studienort, erfolgt die Ausbildung dennoch außerhalb des Wohnortes, wenn sich der Familienwohnsitz nicht am Ausbildungsort befindet (Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/ Wanke, MSA EStG, § 34 Anm 68, und UFS 13.4.2011, RV/3319-W/10). Für das Entstehen derartiger Mehraufwendungen ist es sohin nicht von Bedeutung, ob sich das auswärts (d.h. außerhalb des Familienwohnortes) studierende Kind am Studienort in einem Studentenheim, in einer Mietwohnung oder allenfalls in einer weiteren im Besitz des Steuerpflichtigen oder dessen Ehegattin stehenden Wohnung aufhält, entscheidungswesentlich ist vielmehr, wo sich der Familienwohnort des Steuerpflichtigen befindet: Dies ist, wie oben bereits dargetan, dort, wo der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen (siehe auch UFS v.13.4.12011, RV/3319-W/10).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies: Ausgehend von der (unstrittigen) Tatsache, dass der Familienwohnsitz des Bw (= Steuerpflichtiger) im Streitjahr 2005 in W gelegen ist, in dessen Einzugsgebiet keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit (sh. dazu auch Doralt, EStG, Tz 75 zu § 34)- im vorliegenden Fall also eine Universität mit der Möglichkeit, Humanmedizin zu studieren- stand dessen (unterhaltsberechtigter) Tochter VM im Veranlagungsjahr 2005 zum einen die Wahl ihres Ausbildungsortes (Studienortes) frei und hatte sie zum anderen während ihres (studiumsbedingten) Aufenthaltes in I - im Gegensatz zu ihrem Aufenthalt (als Studentin) in Wn (d.w. von September 2001 bis Februar 2003), wo sie ihrer Mutter in deren dortigen Wohnung „untergebracht“ war und dem Bw daraus kein Mehraufwand erwachsen ist (siehe dazu Doralt, EStG, Tz.74 zu § 34), was offensichtlich auch vom Bw so gesehen wird, weil er in seiner Berufungseingabe vom 23.1.2007 für das Veranlagungsjahr 2003 nur hinsichtlich der Monate Februar bis Dezember den Pauschalbetrag gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 geltend gemacht hat- nicht die Möglichkeit, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung ( d.h. zu den üblichen Essenszeiten; sh. dazu Doralt, EStG, Tz 74 zu § 34) teilzunehmen. Unter diesem Aspekt kann im vorliegenden Fall –entgegen dem diesbezüglich vom Finanzamt eingenommenen Standpunkt- also nicht mit Recht das Fehlen der Zwangsläufigkeit der Entstehung eines Mehraufwandes aus dem auswärtigen Studium der Tochter angenommen werden.

Nach den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates, soweit er diese anhand der ihm vorgelegten, vom Bw beigebrachten Unterlagen und Nachweise- diesbezüglich wird auf den Grundsatz verwiesen, dass der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Umstände, auf die sich die Abgabenbegünstigung gründet, grundsätzlich Sache des Steuerpflichtigen ist (vgl. dazu insbes. VwGH 15.9.1999, 93/13/0057)- zu treffen in der Lage war, hat die Tochter des Bw seit Oktober 2004 (= Beginn des Wintersemesters 2004/2005) an der Medizinischen Fakultät der Universität I keine Lehrveranstaltungen mehr besucht und ist dort auch zu keinen Prüfungen mehr angetreten: Laut vom Vertreter des Bw –über ausdrückliche Aufforderung des Finanzamtes in dessen Vorhalt vom 14.9.2007- vorgelegter (am 9.3.2005 ausgestellter) Bestätigung der Universität I über den Studienerfolg der VM scheint als letzte der von ihr absolvierten Prüfungen die am 13.5.2004 absolvierte („Bausteine des Lebens (Biochemie I)“) auf. Bestätigungen über den Besuch weiterer (zeitlich gesehen späterer) Lehrveranstaltungen (Praktika, Übungen) wurden, und zwar trotz (ausdrücklichem) Ergänzungsvorhalt der Finanzbehörde, weder für das Wintersemester 2004/2005 noch für das Sommersemester 2005 noch für das Wintersemester 2005/2006 vorgelegt. Daraus ist nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates zu schließen, dass sich die Genannte seit Beginn des Wintersemesters 2004/2005, sohin ab Oktober 2004, offensichtlich nicht mehr bemüht hat, ihr Ausbildungsziel (Abschluss des Diplomstudiums „Humanmedizin“ an der LF Universität I ) zu erreichen bzw. ab dem erwähnten Zeitpunkt nicht mehr damit gerechnet werden konnte, dass ihr innerhalb der doppelten der gesetzlich festgelegten Studiendauer (12 Semester bzw. 6 Jahre), sohin bis September 2013 (24 Semester bzw. 12 Jahre ab Aufnahme des Medizinstudiums im September 2001), noch ein erfolgreicher Studienabschluss gelingt, zumal, wie aus den Aktenunterlagen hervorgeht, sie ab dem Sommersemester 2006 an der Universität Wn Rechtswissenschaft studiert. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen vom 21.2.2007, sie halte sich nach wie vor in I auf, wo sie „bis zum heutigen Tag“ ihrem Studium nachgehe, ist sohin aktenwidrig bzw. steht nicht mit dem vorliegenden (sich aus der Einsichtnahme in den Bezug habenden Familienbeihilfenakt des Finanzamtes eindeutig ergebenden) Ermittlungsergebnis der Finanzbehörde nicht in Einklang. Desgleichen ist auch das weitere Berufungsvorbringen, sie sei seit 2003 in I „ordnungsgemäß“ gemeldet, insofern hier nicht von Bedeutung, als im Abgabenverfahren Meldedaten zwar ein Indiz darstellen, von ausschlaggebender Bedeutung jedoch die tatsächlichen Verhältnisse sind (vgl. UFS 13.4.2011, RV/3319-W/10). Auch wenn der Vertreter des Bw in seiner Berufungseingabe vom 21.12.2007 nunmehr behauptet, die Feststellungen des Finanzamtes hätten kein Fehlen eines zielstrebigen Bemühens der Tochter, die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen, ergeben, so lässt er in einer (vorherigen) Eingabe, nämlich in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 29.10.2007, doch erkennen, dass er die Tatsache des mangelnden Studienerfolgs der Tochter

---

des Bw offenbar ähnlich sieht, wenn er darin schreibt, „ ....und wie die abgelegten Prüfungen zeigen, dieses Ziel anfangs auch erreicht.“ Der Vollständigkeit halber stellt der Unabhängige Finanzsenat klar, dass das Finanzamt im bisherigen Verfahren keineswegs festgestellt hat, dass es der Tochter des Bw nicht an ernsthaftem Bemühen gefehlt habe, die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen, sondern war es vielmehr so, dass das Finanzamt lediglich die Zwangsläufigkeit der dem Bw aus dem auswärtigen Studium seiner Tochter entstandenen Mehraufwendungen auf Grund deren Wohnmöglichkeit in der in Wn gelegenen Wohnung seiner Ehegattin (= Mutter der Studentin) verneint hat, sich zu deren Studienerfolg aber bisher nicht geäußert bzw. diesen Umstand offensichtlich nicht einmal näher geprüft hat.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass -anders als noch in den Veranlagungsjahren 2003 und 2004 (bis einschließlich September)- im Veranlagungsjahr 2005 der Tochter des Bw ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen, um ihr Ausbildungsziel zu erreichen, abzusprechen war, und somit eine der Voraussetzungen für die Zuerkennung des Pauschalbetrages gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 nicht vorgelegen ist. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 hat sich in diesem Punkt somit- jedenfalls im Ergebnis- als ebenfalls nicht rechtswidrig erwiesen.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Dezember 2012