



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0196-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., I., vom 9. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. September 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2006 beträgt:	678.481,95 €
Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2006 beträgt:	- 9.562,21 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
XX	696.810,28 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-12.854,04 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-5.374,29 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	678.581,95 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	678.581,95 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	0,00 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	678.481,95 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (678.481,95–51.000) * 0,5 + 17.085	330.825,98 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	330.825,98 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620,00 € mit 6%	1.943,00 €
Einkommensteuer	331.929,98 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-341.492,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-9.562,21 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), der im Streitjahr nichtselbständig erwerbstätig war, machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 unter anderem durch eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bedingte Mehraufwendungen in Höhe von insgesamt 25.021,26 € als Werbungskosten geltend. Darüber hinaus wurde die Berücksichtigung des Pauschbetrages für eine auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Juli 2007 wurde der Bw. um Mitteilung ersucht, ob die Kosten der doppelten Haushaltsführung mit einem befristeten oder einem unbefristeten Arbeitsverhältnis in Zusammenhang stünden. Zudem wurde ihm aufgetragen, Belege für die

angefallenen Kosten nachzureichen. Hinsichtlich des geltend gemachten Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung wurde der Bw. um Auskunft gebeten, um welche Ausbildung es sich handle und ob eine solche Ausbildung innerhalb des Einzugsgebietes des Familienwohnsitzes (innerhalb eines Umkreises von 80 km) nicht angeboten werde.

Mit Antwortschreiben vom 22. Juli 2007 gab der Bw. hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung bekannt, er unterhalte in X. mit seiner Ehefrau und seiner Tochter einen gemeinsamen Haushalt, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei. Die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe seines derzeitigen Beschäftigungsortes Y. sei unzumutbar, da seine dortige Tätigkeit als Sanierungsmanager befristet sei. Der Bw. habe seit dem Jahr 2000 jeweils befristete Dienstverträge gehabt, nur unterbrochen durch eine kurzzeitige selbständige Tätigkeit. Y. sei bereits der dritte Dienstort, sodass die Zumutbarkeit für die wiederholte kurzfristige Verlegung des Familienwohnsitzes überschritten sei. Im Moment bestünde ein Vierjahresvertrag mit dem Vertragsende 30. Juni 2009. Eine Verlängerung sei derzeit nicht absehbar (Sanierungsmanagement). Zudem plane der Bw. die Wiederaufnahme der derzeit ruhenden selbständigen Tätigkeit am Familienwohnsitz in X..

Dem Schreiben beigelegt war eine detaillierte Aufstellung der einzelnen Kosten samt Belegen, ein Mietvertrag bezüglich der X- Wohnung sowie ein Anstellungsvertrag als Vorstandsmitglied der Stadtwerke YY..

Hinsichtlich der Berufsausbildung seiner Tochter führte der Bw. aus, diese studiere Medizin an der Medizinischen Universität Z., da Z. zum Zeitpunkt des Studienbeginns Dienstort des Bw. und Familienwohnsitz gewesen sei. Nach der Rückkehr nach X. Ende 2004 hätte seine Tochter versucht, ihr Studium in X. fortzusetzen. Trotz intensiver Bemühungen sei aber ihr Wunsch mit Hinweis auf die neue Studienordnung Medizin und die zwischen Z. und X. nicht vergleichbaren Studienabschnittsaufteilungen abgelehnt worden. Im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes bestünde daher keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit.

Mit Bescheid vom 11. September 2007 wurden lediglich Kosten für die doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten in Höhe von insgesamt 9.757,00 € anerkannt. Nicht berücksichtigt wurde zudem der beantragte Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter des Bw.. In der gesondert übermittelten Begründung wurde sinngemäß hinsichtlich der Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung unter Wiedergabe der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096) ausgeführt, die berufliche Veranlassung des Wohnsitzes in Y. sei unbestritten. Allerdings könnten nur die Kosten für eine Kleinwohnung (Mietkosten inklusive der Nebenkosten) als Werbungskosten anerkannt werden. Der übersteigende Teil der Kosten sei als privat motiviert anzusehen und folglich gemäß § 20 EStG 1988 als Kosten der privaten

Lebensführung nicht abzugsfähig. Nach Ansicht des Finanzamtes erscheine damit die Berücksichtigung einer monatlichen Mietzahlung für eine zweckentsprechende Wohnung mit 500,00 € jedenfalls als angemessen.

Weiters beinhaltet die beigebrachte Aufstellung eine Position „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“. Die unter diesem Titel geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt 3.390,90 € enthielten nicht als sog. „unvermeidbare Mehraufwendungen“ anzusehende und daher auch nicht gemäß § 20 EStG 1988 abzugsfähige Positionen. Überdies werde ein Betrag in Höhe von 550,00 € sowohl unter dem Titel „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ als auch unter dem Titel „Einrichtungsgegenstände über 400,00 €“ erfasst. Der in der Aufstellung unter Pkt. h.) in Form der Abschreibung geltende gemachte Aufwand in Höhe von 1.093,00 € sei in der beantragten Höhe berücksichtigt worden.

Bezüglich der Familienheimfahrten wurde ausgeführt, dass diese lediglich im Ausmaß des höchstzulässigen Pendlerpauschales von derzeit 2.664,00 € jährlich anerkannt werden könnten.

Gesamthaft seien daher unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ folgende Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen:

	Beantragt	Anerkannt
Mietkosten	10.080,00 €	6.000,00 €
Kehrarbeiten	46,00 €	
Wasser	164,00 €	
Strom	2.828,00 €	
Grund- und Hausabgaben	727,00 €	
GIS	258,00 €	
Zwischensumme	14.103,00 €	6.000,00 €
Einrichtungsgegenstände über 400,00 € (AfA)	1.093,00 €	1.093,00 €
Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges	3.390,90 €	0,00 €
Summe doppelte Haushaltsführung	17.493,90 €	7.093,00 €
Familienheimfahrten	7.527,36 €	2.664,00 €
Gesamtsumme	25.021,26 €	9.757,00 €

Hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung wurde ausgeführt, dass eine Anerkennung von Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung nur dann erfolgen könne, wenn im Einzugsgebiet des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestünde.

Dem Vorbringen des Bw. über die Notwendigkeit einer auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter wurde entgegengehalten, laut der gängigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sei die unterschiedliche Ausrichtung der Studienabschnitte einer Studienrichtung an verschiedenen Ausbildungsorten nur von untergeordnetem Stellenwert, da Studien derselben Studienrichtung in Österreich in den Kernbereichen vergleichbar seien. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der auswärtigen Berufungsausbildung – keine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsgebiet des Wohnortes – seien daher nicht erfüllt.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung, mit der die Anerkennung der Mehraufwendungen im erklärten Ausmaß sowie die Berücksichtigung der auswärtigen Berufungsausbildung der Tochter des Bw. als außergewöhnliche Belastung beantragt wurde, wurde sinngemäß Folgendes ausgeführt:

1) Doppelte Haushaltsführung

Stünde die berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung außer Streit, seien nach Lehre und Rechtsprechung (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241, VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102; LStR des BMF, GZ 07 2501/4-IV/7/01 vom 27. November 2006, Rz 349) unvermeidbare Mehraufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung (Hotelzimmer) am Beschäftigungsstandort einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten abziehbar, wobei die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (je nach örtlicher Gegebenheit maximal 2.200,00 € monatlich) nicht überschritten werden dürften. Zweckentsprechend sei nicht nur die billigste Wohnmöglichkeit oder eine Kleinwohnung. Ein solcher Grundsatz könne auch nicht aus dem Erkenntnis des VwGH vom 23.05.2000, 95/14/0096, abgeleitet werden, da gegenständlich durch einen Wohnungswechsel am Beschäftigungsstandort bedingte Mehrauswendungen zu beurteilen gewesen seien. So sei zu prüfen gewesen, ob eine tatsächlich vorhanden billigere Wohnmöglichkeit (Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin), die den beruflich veranlassten Wohnungsbedarf ausreichend gedeckt habe, durch eine teurere Eigentumswohnung mit der Begründung ersetzt werden könne, eine solche Gebühre auf Grund der beruflichen Stellung. Abzustellen sei somit auf die Zweckmäßigkeit einer Unterkunft und auf die örtlichen Umstände am Wohnungsmarkt.

Der vom Bw. in Y. gemietete Bungalow verfüge über ein Wohnzimmer, ein Schlafzimmer, eine Küche, ein Arbeits- und Gästezimmer, einen kleinen Garten und eine Garage. Das Büro des Bw. sei vom Bungalow aus relativ leicht erreichbar. Die Ausstattung sei nicht luxuriös, sondern entspreche einem eher bescheidenen Standard. Der Mietpreis sei bedingt durch die Stadtrandlage und die Ausstattung relativ günstig. Eine kleinere Innenstadtwohnung wäre wesentlich teurer. Die Immobilienpreise seien im Raum Y. durch die X-Seenähe und den damit verbundenen Fremdenverkehr überdurchschnittlich hoch. Keinesfalls wäre es möglich, eine zweckentsprechende Wohnung um monatlich 500,00 € zu finden. Ein derart niedriger Betrag entspreche nicht den auf dem Wohnungsmarkt tatsächlich üblichen Preisen. Um 500,00 € wäre nur ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft oder einem Studentenheim zu mieten. Zudem werde auch im obig zitierten Erkenntnis des VwGH vom 23.05.2000, 95/14/0096, keine allgemein gültige betragsmäßige Obergrenze für die steuerlich anzuerkennenden monatlichen Mietausgaben festgesetzt (siehe dazu auch VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Wie aus der beiliegenden Hotelrechnung zu entnehmen sei (Hotel P., Zimmerpreis 84,00 € pro Nacht), sei ein Hotelzimmer jedenfalls wesentlich teurer als der vom Bw. angemietete Bungalow, der ausschließlich den beruflich veranlassten Wohnbedarf des Bw. abdecke und mit dem kein darüber hinausgehendes Privatinteresse verbunden sei. Daher könnten die für diesen Bungalow geltend gemachten Miet- und Betriebskosten auch nicht teilweise als abzugsunfähige Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 angesehen werden.

Überdies seien bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auch die erforderlichen Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten abziehbar, wobei sich die Anerkennung weder auf Möbel im engeren Sinn beschränke noch eine betragliche Untergrenze existiere (siehe dazu VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241, wonach eine Sitzgarnitur, Vorhangstangen, Jalousien, ein Thermometer, anfallende Erhaltungsarbeiten und damit auch Gegenstände des täglichen Gebrauchs zu berücksichtigen seien; VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102). Lediglich Aufwendungen, die die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarf übersteigen würden und daher als Repräsentationsaufwendungen anzusehen seien, seien nicht abzugsfähig.

Für den Bw. sei jedenfalls nicht erkennbar, weshalb die unter der Rubrik „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze nicht berücksichtigt worden seien. Dabei habe es sich um Gegenstände des täglichen Gebrauchs wie Besteck, ein Stuhl, ein Teppich, eine Haushaltmaschine, Bettwäsche, einen Kochtopf, eine Ladenkommode, Reinigungsmittel, Brennmaterial für den Kachelofen, etc. gehandelt. Diese Gegenstände würden bei der Haushaltsführung benötigt,

hielten sich im Rahmen des Gewöhnlichen und seien zum Großteil sogar für den Haushalt unverzichtbar.

Zudem beruhe der Einwand im angefochtenen Bescheid, ein Einrichtungsgegenstand in Höhe von 550,00 € sei doppelt geltend gemacht worden, offenbar auf einem Missverständnis. So habe der Bw. die Rechnung vom 07.02.2006 (K., Rechnungsnummer: xx) deshalb zweimal vorgelegt, weil diese drei Positionen ausweise (Vitrine: 570,00 €, Ladenkommode: 340,00 € und Raumteiler: 550,00 €). Vitrine und Raumteiler seien daher unter der Position „Einrichtungsgegenstände über 400,00 €“ erfasst worden und die Ladenkommode unter der Position „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“.

2) Auswärtige Berufsausbildung

Die Möglichkeit einer entsprechenden Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes dürfe nicht nur theoretisch vorhanden sein, sondern müsse auch tatsächlich für die Berufsausbildung des Kindes nutzbar sein. Sei die Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes aufgrund von Zugangsbeschränkungen oder strengen Auswahlverfahren nicht möglich und müsse deswegen eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsgebietes in Anspruch genommen werden, so liege eine Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung vor (VwGH 25.09.2002, 98/13/0176).

Die Tochter des Bw. sei an der medizinischen Universität X. auf Grund der beschränkten Ausbildungsplätze für Medizinstudenten und den damit verbundenen Aufnahmebeschränkungen nicht aufgenommen worden. Sie hätte demnach keine Möglichkeit gehabt, im Einzugsbereich des Wohnortes ihre Ausbildung zu beenden. Nicht die unterschiedliche Studienabschnittsausrichtung sei der Grund für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter gewesen, sondern ihre Nichtaufnahme an der medizinischen Universität X.. Diese habe die Nichtaufnahme mit der Studienplatzbeschränkung für Medizinstudenten und den Unterschieden der Studienabschnitte begründet.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 23. November 2007 wurde dem Bw. unter Wiedergabe von § 119 BAO und § 138 BAO im Wesentlichen mitgeteilt, laut amtlicher Erhebungen habe seine Gattin seit März 2002 kein Einkommen. Seit 22. Februar 2007 sei die Gattin am Beschäftigungsort des Bw. in Y., B., mit Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. Eine Mehrzahl von Rechnungen über angeschaffte Einrichtungsgegenstände für den Bungalow in Y. sei unter dieser Adresse auf die Gattin des Bw. ausgestellt worden.

Die Tochter des Bw. studiere seit dem Wintersemester 2003/2004 an der Universität Z. Medizin und sei vom 14.09.2001 bis 04.01.2005 mit Nebenwohnsitz in Z, D., gemeldet gewesen und seit 02.09.2005 mit Nebenwohnsitz in Z,,, B.

Ermittlungen hätten überdies ergeben, dass der am Beschäftigungsstandort angemietete Bungalow entgegen der Angaben des Bw. über ein Wohnzimmer, 3 weitere Zimmer, 1 Küche, 2 Bäder mit WC und ein Vorzimmer mit einer Gesamtnutzfläche von 135,00 m² verfüge. Weiters sei eine Gartenfläche im Ausmaß von ca. 720 m² vorhanden.

Auf der Grundlage des vom Finanzamt festgestellten Sachverhalts werde dem Bw. ab dem Jahr 2006 ein weiterer Mittelpunkt der Lebensinteressen in K., B., unterstellt. Für die Abgabenbehörde sei nicht erkennbar, welche Gründe gegen eine Wohnsitzverlegung sprechen würden, zumal die Tochter in Z. studiere und in X. nachweislich keine Einkünfte erzielt würden. Der Besitz eines Eigenheimes am bisherigen Wohnort in X. würde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort darstellen (vgl. VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, ein Haus in der angeführten Größe anzumieten, gemeinsam einen Nebenwohnsitz anzumelden und diesen „Nebenwohnsitz“ nicht gemeinsam zu nützen. Auch sei die Entfernung Z-K für die Tochter des Bw. unbestritten kürzer als die Entfernung Z-Y. Das Finanzamt unterstelle daher in freier Beweiswürdigung, dass die Wohnsitzverlegung bereits im Jahr 2006 vollzogen worden sei. Damit sei ein weiterer Familienwohnsitz begründet worden, sodass damit verbundene Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2007 wurde in Ergänzung zur Berufung ausgeführt, der Bw. habe nach Beendigung seines Studiums im Jahr 1984 seine Ehefrau geheiratet und mit ihr einen gemeinsamen Familienwohnsitz in X. gegründet, der auch gegenwärtig noch bestünde (I: Mietwohnung; U.: Dienstwohnung der XXX; seit 1995: M. – Eigentumswohnung im Miteigentum mit der Gattin). Der Bw. lebe in der Familienwohnung in X., soweit dies seine beruflichen Verpflichtungen ermöglichen würden. In X. habe der Bw. auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (VwGH 24.06.1996, 96/15/0006), denn hier befände sich sowohl die Familie des Bw. als auch seine Freunde und die Geschäftspartner seiner ruhenden selbständigen Tätigkeit. Der Bw. sei in X. wahlberechtigt, fahre ein Auto mit YY Kennzeichen und seine Ehefrau betreue den dortigen gemeinsamen Haushalt.

Berufsbedingt unterhalte der Bw. in Y., B., einen ausschließlich beruflich veranlassten Nebenwohnsitz, der auch als solcher ordnungsgemäß gemeldet worden sei (Zweitwohnsitzabgabe). Die Gattin des Bw. betreue auch diesen Haushalt, da der Bw. wegen seiner Arbeitsbelastung von 12 bis 15 Stunden täglich keine Zeit dafür finde. Die Gattin des Bw. habe daher auch die Einrichtungsgegenstände für seine Berufsunterkunft als seine Stellvertreterin erworben. Die Gegenstände seien aber vom Bw. bezahlt worden und stünden in seinem Eigentum. Da die Ehefrau des Bw. diesen bei offiziellen Anlässen begleiten müsse,

sei auch bei ihr eine Nebenwohnsitzmeldung erforderlich gewesen. Wie allerdings bereits aus der Meldung als „Nebenwohnsitz“ ersichtlich sei, sei damit aber keinesfalls eine Verlegung des Familienwohnsitzes beabsichtigt gewesen. Das vom Bw. als Berufswohnsitz angemietete Haus sei durch die Stadtrandlage und die geringe Ausstattung (ohne Zentralheizung) preislich durchaus mit einer gut ausgestatteten innerstädtischen Zweizimmerwohnung vergleichbar und um vieles billiger als ein Hotelzimmer.

Die Tochter des Bw. wohne seit ihrer Geburt im Jahr 1985 ebenfalls im gemeinsamen Familienhaushalt in X.. Sie sei dort aufgewachsen und in den Kindergarten sowie in die Schule gegangen. Da sie in X. keinen Studienplatz bekommen habe, studiere sie derzeit an der Medizinischen Universität Z. und wohne dort während der Unterrichtszeit in einem Studentenheim (Nebenwohnsitz: Z., BB). Das ganzjährige Medizinstudium sehe durchschnittlich fünf Monate vorlesungsfreie Zeit zum Selbststudium und zur Praxiserlangung vor, die die Tochter überwiegend am Familienwohnsitz in X. verbringe. Außerdem müsse sie ihre Famulatur in A. absolvieren, um dort auch nach Beendigung des Studiums einen Ausbildungsplatz zu erhalten. Da sie in Y. weder Freunde noch Bekannte habe, komme sie dorthin nur selten zu Besuch.

Der Bw. sei vom 01.10.1984 bis zum 31.07.2000 Angestellter der XXX (XXXX) mit Dienstort überwiegend in X. gewesen. Vom 01.08.2000 bis zum 31.12.2004 sei der Bw. zur Sanierung der NN., einer Tochtergesellschaft der XXX mit Sitz in Z., zum Vorstand bestellt worden. Die Sanierung habe vier Jahre und fünf Monate gedauert und sei durch den Verkauf der NN beendet worden. Damit habe auch die Tätigkeit des Bw. geendet. Der Bw. habe daher den in Z. begründeten Berufswohnsitz umgehend aufgegeben und sei an den aufrechten Familienwohnsitz in X. zurückgekehrt.

Vom 01.01.2005 bis zum 30.06.2005 sei der Bw. am Familienwohnsitz in X. als selbständiger Berater tätig gewesen. Diese Tätigkeit könne der Bw. derzeit nicht ausüben, da sein derzeitiger Anstellungsvertrag dies untersage. Nach Beendigung seiner Beschäftigung in Y. werde der Bw. die vorübergehend eingestellte Beratertätigkeit jedoch wieder aufnehmen. Daher sei es für den Bw. auch sehr wichtig, seine Geschäftskontakte in X. zu pflegen und damit einen Wiedereinstieg zu erleichtern.

Vom 01.07.2005 bis zum 30.06.2009 sei der Bw. zwecks Sanierung der CC mit Sitz in Y. als Vorstand bestellt worden. Die Tätigkeit als Sanierungsmanager bestünde im Wesentlichen darin, das Überleben von Unternehmen, die in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten seien, entweder durch ihre Restrukturierung oder durch ihren Teil- oder vollständigen Verkauf zu sichern. Zumeist benötige der Erkundungsprozess des tatsächlichen Zustandes des Unternehmens allein schon gewisse Zeit. Erst danach könnten ernsthaft Sanierungskonzepte

erarbeitet werden. So könne etwa auch aus heutiger Sicht noch nicht gänzlich abgeschätzt werden, ob das Unternehmen selbständig überleben könne, wie schnell ein Verkaufsprozess abgeschlossen werden könnte und in welchem Zeitraum die Arbeit des Bw. daher beendet würde. Es könne also sein, dass der Bw. bereits im Jahr 2008 nach X. zurückkehre oder aber erst zum Vertragsende, dem 30.06.2009.

Rechtlich werde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach bei absehbar befristeter Tätigkeit an einem Beschäftigungsamt eine Aufgabe des gewählten Familienwohnsitzes nicht zumutbar sei. An dieser Unzumutbarkeit ändere sich auch nichts, wenn die Familie des Steuerpflichtigen bzw. sein Ehepartner diesen für die Dauer der Tätigkeit an den Beschäftigungsamt begleite (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 07.08.2001, 2000/14/0122; VwGH 20.10.2000, 97/13/0111; UFS 30.01.2007, RV/0204-G/06, LStR 2002 Rz 343).

Gemäß den LStR 2002, Rz 349, wonach unvermeidbare Mehraufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen seien, dürften lediglich die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (bis maximal 2.200,00 €) nicht überschritten werden. Sofern die tatsächlich aufgewendeten Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsamt für sich betrachtet nicht als unangemessen anzusehen sein, seien die Aufwendungen auch dann nicht zu kürzen, wenn die Unterkunft mit der Familie bewohnt werde (UFS 30.01.2007, RV/0204-G/06). Als Maßstab für die Angemessenheit werde seitens des UFS der in LStR 2002, Rz 1038e, genannte Richtsatz für nach Österreich entsandte Dienstnehmer in Höhe von 2.200,00 € monatlich herangezogen (siehe dazu auch Doralt, EStG, 7. Auflage, § 4 Tz 355).

Abschließend werde nochmals festgehalten, dass der Bw. seinen Familienwohnsitz in X. nicht aufgegeben habe und ihm auf Grund der Befristung seiner Tätigkeit in Y. eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt auch nicht zumutbar sei. Der Wohnsitzverlegung stünde überdies die beabsichtigte Wiederaufnahme seiner selbständigen Beratertätigkeit in X. entgegen. Daran könne auch die seitens des Finanzamtes beanstandete Größe der Unterkunft am Arbeitsort nichts ändern. Selbst wenn diese etwas größer als unbedingt erforderlich sein möge, sei sie dennoch zweckentsprechend, nicht luxuriös und keinesfalls mit unangemessenen Kosten verbunden. Auch der zeitweilige Aufenthalt der Ehefrau des Bw. in Y. habe nicht zur Aufgabe des Familienwohnsitzes in X. geführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2008 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als nunmehr unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ einschließlich der Familienheimfahrten Aufwendungen in Höhe von insgesamt 11.669,57 € (bisher 9.757,00 €) als Werbungskosten anerkannt wurden. Im

Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesondert übermittelten Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, nur jene, die Person des Berufungswerbers betreffenden Aufwendungen für die Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort könnten Anerkennung finden. Aufwendungen, die ihre Ursache darin hätten, dass dem Bw. die Gattin an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung folge, fielen mangels Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Bw. unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Zur Ermittlung jener Kosten, die der Bw. für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden habe müssen, sei von der Wirtschaftskammer C. der im Folgenden wiedergegebene Immobilienpreisspiegel für Mietwohnungen ($\text{€}/\text{m}^2$) bezogen auf die Bezirke „YYY“ und „YYY.“ angefordert worden:

	Mittlerer Wohnwert	Guter Wohnwert	Sehr guter Wohnwert
YYY., Mietwohnungen bis 60 m ²	3,4	4,7	5,4
YYY., Mietwohnungen ab 60 m ²	3,3	4,4	5
YYY, Mietwohnungen bis 60 m ²	4,8	5,8	7
YYY , Mietwohnungen ab 60 m ²	4,1	5,2	6,2

Berücksichtigt würden somit unvermeidbare, pauschale Mietkosten in Höhe von monatlich 450,00 € ($4,7 \text{ €} \times 60 \text{ m}^2 = 282,00 \text{ €}$ dazu pauschale Betriebskosten von 150,00 €, aufgerundet auf 450,00 €).

Der Ansatz des Wertes von 4,7 €/m² werde damit begründet, dass eine Vielzahl von Arbeitnehmern zur Erreichung ihres Arbeitsplatzes tägliche Fahrten von 50 bis 60 Kilometer in Kauf nehmen müsse. Somit sei der Ansatz für den Bezirk „YYY.“ gerechtfertigt (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Hinsichtlich der unter der Position „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ geltend gemachten Aufwendungen sei auszuführen, dass sog. gemischte, also privat und beruflich veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Somit könnten die folgenden Artikel nicht als Werbungskosten anerkannt werden:

Datum	Artikel-Nr.	Menge	Preis	Bezugsfirma	Bezeichnung
05.09.2006	a	1	99,90	n	Unikat.Mauni704 60x80 Bild
13.07.2006	aa	2	66,00	nn	Gartenliege

10.07.2006	aaa.	2	99,80 €	nnn	Gartensessel
10.11.2006	a.	1	139,00 €	nnn	Tafelbesteck 30TLG
13.05.2006	aa.	1	149,00 €	nnn	Garteneisentisch
13.05.2006	aaa.	2	99,80 €	nnn	Gartensessel
10.07.2006		1	49,90 €	nnnn	Schirm Nassau GE
06.02.2006		1	9,99 €	nnnnn	Orchideen
06.02.2006		1	59,99 €	nnnnnn	Schweissgerät
		1	12,99 €	m	Digitale Schiebelehre
		1	18,99 €	m	Modellbau Gravierset
		1	27,99 €	m	Getriebeastschere
		1	14,99 €	m	Schraubstock 100 MM
		1	29,99 €	m	CD-Uhrenradio
			878,33 €		

Unter dem Titel „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ verbliebe daher ein steuerlich beachtlicher Betrag in Höhe von 2.512,57 €. Insgesamt seien somit Werbungskosten in Höhe von 11.669,57 € zu berücksichtigen (Miete inklusive Betriebskosten: 5.400,00 € + Familienheimfahrten: 2.664,00 € + „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“: 2.512,57 € + „Einrichtungsgegenstände über 400,00 €“: 1.093,00 €).

Hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter des Bw. sei vom folgenden Sachverhalt auszugehen: Wie insbesondere aus der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2007 hervorgehe, habe sich der Lebensmittelpunkt der gesamten Familie des Bw. immer in Y, M., befunden. Weiters ergebe sich, dass die Tochter der Bw. mit Wintersemester 2003 an der Universität Z. ein Medizinstudium begonnen habe. Zurzeit befindet sie sich im zweiten Studienabschnitt.

Entgegen der Aussage des Bw. habe es bis 2006 keine Zugangsbeschränkungen an der Medizinischen Universität X. gegeben. Demnach sei die Ausbildung der Tochter im Einzugsbereich des Wohnortes möglich gewesen. Zudem sei durch kein Beweisstück dargelegt worden, in welcher Form eine Zugangsbeschränkung bzw. Aufnahmebeschränkung bestanden

haben sollte. Es sei aber Aufgabe des Steuerpflichtigen dies bei einer abgabenrechtlichen Begünstigung darzulegen und zu beweisen.

Im fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Insbesondere wurde nochmals unter Berufung auf die Entscheidung des UFS vom 30.01.2007, RV/0204-G/06, eingewandt, die Kürzung der tatsächlichen Miet- und Betriebskosten des Bw. in Höhe von 14.103,00 € sei nicht nachvollziehbar. Die seitens des Finanzamtes berücksichtigten Miet- und Betriebskosten von monatlich 450,00 € reichten weder zur Finanzierung einer zweckentsprechenden Wohnung noch für ein Hotelzimmer. Völlig unklar bliebe, weshalb das Finanzamt bei dem von ihm zu Grunde gelegten Immobilienpreisspiegel von einem Wert für „YYY.“ ausginge, obwohl sich das Mietobjekt in „YYY“ befände und weshalb es nur von einem „guten Wohnwert“ ausginge.

Hinsichtlich der Kürzung der unter der Position „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ geltend gemachten Werbungskosten wurde ausgeführt, dass Kosten der Haushaltsführung ihrer Art nach immer und ausnahmslos Kosten der Lebensführung seien. Daran ließe § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 keinen Zweifel. Die Besonderheit der Anerkennung der Mehraufwendungen durch die doppelte Haushaltsführung bestünde eben gerade darin, dass – unter der Bedingung beruflicher Veranlassung – Auslagen zum Abzug als Werbungskosten zugelassen würden, für die ein solcher Abzug sonst wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung grundsätzlich nicht in Betracht käme. Lägen die Voraussetzungen einer beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung vor, dann könnten die aus einer solchen Haushaltsführung erwachsenen Auslagen mit der Begründung ihres Charakters als Aufwendungen der Lebensführung vom Werbungskostenabzug nicht ausgeschlossen werden (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241). Nur Aufwendungen, die die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes überschreiten würden und der Sache nach Repräsentationsaufwendungen seien, dürften nicht abgezogen werden (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241).

Für den Bw. sei nicht nachvollziehbar, weshalb gerade die in der Berufungsentscheidung aufgezählten Gegenstände im Gesamtwert von 878,33 € die Grenzen der gewöhnlichen Haushaltsführung überschreiten würden. Weder ein Tafelbesteck noch ein Gartentisch könnten als Repräsentationsaufwendungen bezeichnet werden, vielmehr würden diese Gegenstände zum gewöhnlichen Haushaltsbedarf gehören.

Bezüglich der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter des Bw. wurde ergänzend ausgeführt, diese habe im Wintersemester 2003/2004 an der Universität Z. ihr Medizinstudium begonnen. Der Bw. sei zu dieser Zeit befristet in Z. tätig gewesen und habe dort einen Beschäftigungswohnsitz unterhalten. Mit dem Ende seiner Tätigkeit in Z. am 31.12.2004 und

seiner gänzlichen Rückkehr an den Familienwohnsitz in X. habe auch die Tochter des Bw. ihr Medizinstudium in X. fortsetzen wollen. Ein Wechsel an die Medizinische Universität X. sei ihr zwar nicht gänzlich verwehrt worden, dieser wäre aber nur mit einem erheblichen Risiko und einem Zeitverlust möglich und mit einem Studienneubeginn vergleichbar gewesen.

Zugangsbeschränkungen in Form des EMS-Tests habe es richtigerweise an der Medizinischen Universität X. erst seit 2006 gegeben, eine gegenteilige Behauptung habe der Bw. auch nicht aufgestellt. Mit Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 und des neuen Studienplans 2002 sei zwar nicht eine allgemeine Zugangsbeschränkung für das Medizinstudium eingeführt worden, dennoch seien die Ausbildungsplätze im klinischen Bereich beschränkt worden. Das heißt, nach zwei Vorbereitungssemestern (1. Studienabschnitt) und erfolgreicher Ablegung der SIP 1, seien die beschränkten Studienplätze im klinischen Bereich entsprechend der bei der Prüfung erreichten Punktzahl vergeben worden. Die Punktzahl der SIP 1 in Z. und der SIP 1 in X. hätten sich nicht entsprochen und auch die Prüfungen seien nicht identisch gewesen. Die erfolgreiche Ablegung der Prüfung wäre also nicht automatisch mit einem Studienplatz im 2. Studienabschnitt verbunden gewesen, sondern habe sich nach den beschränkt vorhandenen Studienplätzen gerichtet. In der Folge sei es auch zu Wartelisten für den 2. Studienabschnitt gekommen. Die Tochter des Bw. habe sich nach erfolgreicher Ablegung der SIP 1 Prüfung in Wien um einen Studienplatz an der Medizinischen Universität X. bemüht, da aber die für den 2. Studienabschnitt beschränkten Studienplätze nicht einmal für diejenigen gereicht hätten, die in X. die SIP 1 erfolgreich bestanden hätten, sei ihr nur ein Wartelistenplatz angeboten worden und sie hätte damit ein Studienjahr verloren. Beiliegend werde ein Beitrag aus „Wikipedia“ über SIP, über beschränkte Studienplätze und über Wartelisten sowie ein Artikel betreffend die medizinische Fakultät X. übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit stehen die Höhe der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennenden Werbungskosten sowie die Zwangsläufigkeit einer auswärtigen Berufsausbildung.

1) Doppelte Haushaltsführung

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung im Streitjahr gegeben sind und deshalb die unter diesem Titel geltend gemachten Kosten dem Grunde nach steuerlich zu berücksichtigen sind. Uneinigkeit besteht allerdings über das Ausmaß der anzuerkennenden Wohnungskosten und über die Abzugsfähigkeit von bestimmten, aus der Sicht des Bw. zum gewöhnlichen Haushaltsbedarf zu zählenden Wirtschaftsgütern.

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. am Beschäftigungsstandort einen Bungalow mit einer Gesamtnutzfläche von 135,00 m², einer Gartenfläche im Ausmaß von ca. 720 m² und einer Garage angemietet hat, wofür im Streitjahr Mietkosten in Höhe von 840,00 € monatlich bzw. 10.080,00 € jährlich anfielen. Für Kehrarbeiten, Wasser, Strom sowie Grund- und Hausabgaben wurde dem Bw. im Streitjahr ein Betrag von 3.765,00 € in Rechnung gestellt, die GIS-Gebühren betragen 258,00 €.

Der Bw. erachtet die Unterkunft am Beschäftigungsstandort, insbesondere wegen der Stadtrandlage und wegen des Fehlens einer Zentralheizung als zweckentsprechend und nicht luxuriös. Auch die dem Bw. erwachsenen Wohnkosten (Miete und Betriebskosten) werden als angemessen angesehen. Zur Begründung wird auf die zitierte Lehre und Rechtsprechung verwiesen, wonach nicht nur die billigste Wohnmöglichkeit oder eine Kleinwohnung als zweckentsprechend zu beurteilen ist, sondern vor allem auf die örtlichen Umstände am Wohnungsmarkt Bedacht zu nehmen ist. Die seitens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung als angemessen befundenen Miet- und Betriebskosten von insgesamt 450,00 € monatlich reichen aus der Sicht des Bw. jedenfalls weder zur Finanzierung einer zweckentsprechenden Wohnung noch eines Hotelzimmers aus. Zudem wird auf Rz 349 der LStR 2002 Bezug genommen, wonach als unvermeidbare Mehraufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (maximal 2.200,00 €) anzuerkennen sind. Verwiesen wird überdies darauf, dass auch der UFS (UFS 30.01.2007, RV/0204-G/06) als Maßstab für die Angemessenheit von Wohnkosten den in LStR 2002, Rz 1038e, genannten Richtsatz für nach Österreich entsandte Dienstnehmer in Höhe von 2.200,00 € monatlich herangezogen hat (siehe dazu auch Doralt, EStG, 7. Auflage, § 4 Tz 355).

Wie der Unabhängige Finanzsenat wiederholt entschieden hat (z.B. UFS 16.06.2011, RV/2881-W/10; UFS 28.06.2010, RV/1747-W/10; UFS 28.04.2010, RV/2882-W/09; anders UFS 30.01.2007, RV/0204-G/06: Dieser Entscheidung ist allerdings insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, als die Anwendbarkeit der „Expatriates-Regelung“ in Rz 1038e der LStR 2002 festgestellt wurde), sind lediglich nach objektiven Kriterien zu bemessende, unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als beruflich bzw. betrieblich bedingt anzusehen. Dazu gehören die Kosten, die der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich alleine aufwenden muss, die darauf entfallenden Betriebskosten sowie die Kosten der erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Als unvermeidbarer Wohnaufwand wird in Anlehnung an die

Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (siehe dazu insbesondere das Urteil des BHF 09.08.2007, VI R 10/06, mit dem hinsichtlich der mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage über die Angemessenheit von Wohnkosten bei einer doppelten Haushaltsführung abgesprochen wurde) jener angesehen, der für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei einem ortsüblichen Mietzins je m² für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) aufgebracht werden muss, weil dadurch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person jedenfalls zweckentsprechend erfüllt wird (in diesem Sinne auch VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, wonach Wohnungskosten nur in Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort berücksichtigt werden können).

Während das Vorbringen des Bw. - der Mietpreis für den Bungalow entspreche jenem für eine gut ausgestattete Zweizimmerwohnung in Innenstadtlage - durch keinerlei Unterlagen untermauert wurde, hat das Finanzamt die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung an Hand eines von der Wirtschaftskammer C. bezogenen Immobilienpreisspiegels ermittelt. Danach betrug der Mietzins für Mietwohnungen bis 60 m² am Beschäftigungsstandort (YYY) im Streitjahr zwischen 4,80 €/m² (mittlerer Wohnwert) und 7,00 €/m² (sehr guter Wohnwert). Somit kostete die Miete für eine rund 60 m² große Wohnung im Durchschnitt 354,00 € netto monatlich bzw. 4.248,00 € netto jährlich (Mietaufwand zwischen 288,00 € und 420,00 € ergibt Durchschnittswert von 354,00 €), das sind Bruttojahreskosten von 4.672,80 € (4.248,00 € netto plus 10% Umsatzsteuer (424,80 €) ergibt 4.672,80 €). Lediglich Wohnkosten in dieser Höhe sieht der Unabhängige Finanzsenat als beruflich bzw. betrieblich bedingten unvermeidbaren Mehraufwand an, nicht aber den darüber hinausgehenden Anteil der dem Bw. tatsächlich erwachsenen Wohnungskosten.

Die durchschnittlichen Betriebskosten im Bundesland C. betrugen im Jahr 2008 laut der Bundesanstalt Statistik Österreich („www.statistik.at“) 1,37 €/m². Im Schätzweg wird dieser Wert als Grundlage für die Berechnung der zu berücksichtigenden Betriebskosten herangezogen, obwohl davon auszugehen ist, dass der betreffende Wert im Streitjahr 2006 inflationsbedingt niedriger anzusetzen wäre. Da aber jeder Schätzung ein gewisser Unsicherheitsfaktor immanent ist, hat der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken, den genannten Betrag als Berechnungsbasis heranzuziehen. Als beruflich bzw. betrieblich bedingt werden daher Betriebskosten in Höhe von 986,40 € netto bzw. 1.183,68 € erachtet (1,37 x 60 x 12 = 986,40 € plus 20% Umsatzsteuer ergibt: 1.183,68 €).

Laut Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates beträgt der jährliche Stromverbrauch eines Ein-Personenhaushaltes zwischen 1.800 kWh und 2.500 kWh (siehe dazu „xxxxx“). Der Bruttopreis für Haushaltsstrom betrug im Jahr 2006 laut der Bundesanstalt Statistik Österreich

(„www.statistik.at“) 0,14 €/kWH, sodass sich bei Ansatz eines Mittelwertes für den Stromverbrauch (2.150 kWh) jährliche Kosten in Höhe von 301,00 € ergeben. Insgesamt werden daher Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsstandort im Gesamtbetrag von 6.415,48 € (Mietkosten in Höhe von 4.672,80 €, Betriebskosten in Höhe von 1.183,68 €, Stromkosten in Höhe von 301,00 € und GIS-Gebühren in Höhe von 258,00 €) als unvermeidbar und daher als steuerlich abzugsfähig erachtet.

Soweit sich der Bw. hinsichtlich der Höhe der abzugsfähigen Wohnkosten auf die Ausführungen in Rz 349 der LStR 2002 beruft, wird angemerkt, dass die LStR mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können und auch für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle darstellen (VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; UFS 16.06.2011, RV/2881-W/10; UFS 28.06.2010, RV/1747-W/10).

Abzugsfähig sind neben Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung auch die Kosten für die erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Zwischen den Verfahrensparteien besteht nun Uneinigkeit, ob auch die Aufwendungen für die folgenden, unter der Position „Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges“ geltend gemachten Wirtschaftsgüter im Gesamtwert 878,33 € als Werbungskosten zu berücksichtigen sind: Ein Bild, eine Gartenliege, Gartensessel, ein Tafelbesteck (30 teilig), ein Garteneisentisch, ein Sonnenschirm, Orchideen, ein Schweißgerät, eine „Digitale Schiebelehre“, ein „Modellbau Gravierset“, eine Getriebeastschere, ein Schraubstock und ein CD-Uhrenradio.

Wie obig aufgezeigt wurde, wird das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsstandort mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m² Wohnung zweckentsprechend erfüllt. Im Umkehrschluss ist somit davon auszugehen, dass ein Garten zur zweckentsprechenden Befriedigung des Wohnbedürfnisses nicht erforderlich ist. Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher die zur Gartenbenutzung üblichen Gegenstände (wie Gartensesseln, Gartenliege, Gartentisch, Sonnenschirm, etc.) nicht als beruflich bzw. betrieblich bedingt und deshalb deren Kosten im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht als abzugsfähig an. Dasselbe Schicksal teilen die Aufwendungen für das Schweißgerät, die „Digitale Schiebelehre“, das „Modellbau Gravierset“, die Getriebeastschere und für den Schraubstock, da diese Gegenstände ebenfalls nicht zur üblichen Wohnungsausstattung eines nur zu Berufszwecken dienenden Ein-Personen-Haushaltes gehören.

Blumen und Bilder sind nach objektiven Maßstäben weder Gebrauchsartikel noch „gewöhnlicher Haushaltsbedarf“, sondern in erster Linie Zierrat bzw. Zimmerschmuck, sodass eine berufliche bzw. betriebliche Bedingtheit zu verneinen ist. Daran ändert auch der Umstand

nichts, dass diese Gegenstände nach den subjektiven Vorstellungen vieler Steuerpflichtiger zur üblichen Wohnungsausstattung zählen.

Ein Tafelbesteck zählt ebenso wie ein CD-Uhrenradio zur üblichen Haushaltsausstattung, weshalb deren Anschaffungskosten abzugsfähig sind. Dass das Tafelbesteck dreißig Teile umfasst, wird deshalb nicht als schädlich erachtet, weil einerseits üblicherweise auch in einem Ein-Personen-Haushalt bei der Ausstattung Vorsorge für etwaige Besucher getroffen wird und zudem die Anzahl der Besteckteile den gewöhnlichen Rahmen eines Singlehaushaltes nicht überschreitet.

Gesamthaft konnten daher die folgenden unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden:

	Beantragt	Anerkannt mittels BVE	Anerkannt seitens des UFS
Aufwendungen für die Wohnung (inklusive Betriebskosten, Strom und GIS-Gebühren)	14.103,00 €	4.500,00 €	6.415,48 €
Einrichtungsgegenstände über 400,00 € (AfA)	1.093,00 €	1.093,00 €	1.093,00 €
Einrichtungsgegenstände unter 400,00 € und Sonstiges	3.390,90 €	2.512,57 €	2.681,56 €
Familienheimfahrten	7.527,36 €	2.664,00 €	2.664,00 €
Gesamtsumme	25.021,26 €	11.669,57 €	12.854,04 €

Der Berufung war somit in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

2) Auswärtige Berufsausbildung

Als Sachverhalt steht fest, dass die Tochter des Bw. im Wintersemester 2003/2004 ihr Medizinstudium an der Medizinischen Universität Z. begonnen hat, sich aber der Familienwohnsitz bereits zu diesem Zeitpunkt in Y. M., befunden hat.

Laut Vorbringen des Bw. war Ursache für die Wahl des Studienortes Z. seine dortige befristete Tätigkeit vom 01.08.2000 bis zum 31.12.2004 und der dadurch bedingte Unterhalt eines Beschäftigungswohnsitzes. In Streit steht somit, ob die Wahl des Studienortes Z. bzw. die Aufrechterhaltung dieser Wahl trotz einer bestehenden gleichwertigen Ausbildungsmöglichkeit in X. als zwangsläufig anzusehen ist.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst

(Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die außergewöhnliche Belastung ist zwar von Amts wegen zu berücksichtigen, die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen. Vielmehr obliegt der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung in erster Linie der Partei.

Der Bw. begründet die Zwangsläufigkeit einer Ausbildung außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes damit, dass der Ende 2004 angestrebte Wechsel an die Medizinische Universität X. nur unter Inkaufnahme eines mit einem Studienneubeginn vergleichbaren Zeitverlustes möglich gewesen wäre. So seien mit Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 und des neuen Studienplans 2002 die Ausbildungsplätze im klinischen Bereich insofern beschränkt worden, als nach zwei Vorbereitungssemestern (1. Studienabschnitt) und erfolgreicher Ablegung der „Summativ Integrativen Prüfung“ (SIP 1) die gemessen an der Anzahl der Studierenden nicht ausreichend vorhandenen Studienplätze im klinischen Bereich entsprechend der bei der Prüfung erreichten Punktzahl vergeben worden wären. Die Punktzahl der SIP 1 in Z. und jene der SIP 1 in X. hätten sich nicht entsprochen und auch die Prüfungen seien nicht identisch gewesen. Die Tochter des Bw. habe sich nach erfolgreicher Ablegung der SIP 1 Prüfung in Z. um einen Studienplatz an der Medizinischen Universität X. bemüht, da aber die für den 2. Studienabschnitt beschränkten Studienplätze nicht einmal für diejenigen gereicht hätten, die in X. die SIP 1 erfolgreich bestanden hätten, wäre ihr nur ein Wartelistenplatz angeboten worden und sie hätte somit bei einem Studienwechsel ein Studienjahr verloren.

Dass - gemessen an der Anzahl der Studierenden - im Jahr des behaupteten angestrebten Studienwechsels, also Ende 2004, nicht ausreichend Studienplätze im klinischen Bereich an den Medizinischen Universitäten X. und Z. vorhanden waren und deshalb an beiden Universitäten Wartelisten bestanden, wird durch die übermittelten Unterlagen (Beitrag aus „Wikipedia“ über SIP, über beschränkte Studienplätze und über Wartelisten sowie ein Artikel betreffend die medizinische Fakultät X.) belegt. Der Bw. hat allerdings keinen Nachweis erbracht, dass sich seine Tochter tatsächlich ernsthaft um eine Aufnahme an der

medizinischen Universität X. bemüht hat bzw., dass ihr - anders als bei einem Weiterstudium an der Medizinischen Universität Z. - die Medizinische Universität X. lediglich einen Warteplatz angeboten hat. Auf Anfrage des Finanzamtes hat nun die Abteilung für Lehre und Studienangelegenheiten der Medizinischen Universität X. mit Schreiben vom 16. Jänner 2008 bestätigt, dass die Tochter des Bw. nie für ein Studium an der Medizinischen Universität X. zugelassen war und auch keine Bewerbung für einen Studienplatz vorliegt. Weiters wurde mitgeteilt, dass ein Quereinstieg bis zum Sommersemester 2006 möglich gewesen wäre und ein solches Ansuchen in der Datenbank aufscheinen würde. Hätte sich die Tochter somit offiziell um einen Studienplatz beworben, würde sie in der Datenbank aufscheinen.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass bereits die Wahl des Studienortes Z. im Wintersemester 2003/2004 in erster Linie auf einer persönlichen Vorliebe für diesen Standort beruhte. Denn bereits damals war der Familienwohnsitz in X., wo eine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit bestand, und auch das Ende der lediglich vorübergehenden, am 31.12.2004 beendeten, vierjährigen Tätigkeit des Bw. in Z. war absehbar. Zudem konnte der Bw. auch nicht glaubhaft machen, dass sich seine Tochter tatsächlich ernsthaft um einen Studienwechsel bemüht hat. Mangels Nachweises der Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter des Bw. sind die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht gegeben, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Gesamthaft war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. November 2011