



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde H, F-Straße 3a, vom 21. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung war im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Im Hinblick auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 9. Januar 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der ledige Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit auf Grund seiner Beschäftigung bei der MPS AG.

Mit Erklärung vom 9. August 2007 beantragte der Bw. die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2006. Entsprechend dieser Erklärung (samt "Anlage zur Lohnsteuererklärung 06 - Aufwendung der Familien-Heimfahrten") machte der Bw. unter dem Titel "Pendlerpauschale" Aufwendungen in Höhe von 800,00 € und Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von 6.386,64 € (17.940 km x 0,356 €) als Werbungskosten geltend.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3. Oktober 2007 wurde der Bw. aufgefordert, bekannt zu geben, für welche Strecke er das Pendlerpauschale (genaue Adressangabe der Wohnanschrift in Österreich und der Arbeitsstätte) beantragt, ob er diese Arbeitsstätte täglich

mit seinem privaten Pkw angefahren hat und dann auf die diversen Baustellen mit einem Firmenauto mitgefahren ist. Sofern er mit seinem privaten Pkw täglich direkt auf die Baustellen gefahren sein sollte, wurde er weiters aufgefordert, eine detaillierte Einsatzliste für 2006 (genaue Adresse der Baustelle und genauen Zeitraum der Tätigkeit dort) beizulegen. Auch wurde er ersucht, seine täglichen Arbeitszeiten 2006 (Dienstbeginn/-ende) bekannt zu geben.

Nachdem dieser Vorhalt in weiterer Folge unbeantwortet blieb, erließ das Finanzamt am 6. Dezember 2007 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 und versagte die beantragten Werbungskosten unter Verweis auf die vorjährige Bescheidsbegründung (diese lautete wie folgt: *„Bei einem Alleinstehenden Steuerpflichtigen mit unbefristetem Dienstverhältnis können die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und damit auch für Familienheimfahrten nur für einen vorübergehenden Zeitraum von sechs Monaten als Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt werden. Danach gilt die Beibehaltung des Wohnsitzes in D als privat veranlasst“*) und den Umstand, dass der Bw. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht hat.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2007 Berufung. Dabei erklärte er unter Vorlage eines Beschlusses des Amtsgerichtes S betreffend Unterhalt Folgendes:

„Bei der Benachrichtigung durch das Finanzamt musste ich feststellen das sie mir die Familien-Heimfahrten nicht berücksichtigt haben. Die Begründung die sie anführen kann ich nicht akzeptieren da ich ein Unterhaltspflichtiges Kind habe und mein Besuchsrecht regelmäßig nachkommen muss. Zudem habe ich monatliche Überweisungen zu erledigen. Und mein Hauptwohnsitz in D ist möchte ich sie bitten die Veranlagung nochmals zu prüfen. Zur Pendler Pauschale möchte ich meine Angaben in der Arbeitnehmerveranlagung nochmals bestätigen. Mit dem privat Auto bin ich arbeitstäglich von R im Z. bis nach W (Parkplatz) gefahren, das sind circa 36 km. Dort wurde ich mit dem Betriebsauto abgeholt.“

Das Finanzamt erließ in der Folge die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2006 vom 9. Januar 2008, berücksichtigte dabei das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von jährlich 495,00 € und führte im Zusammenhang mit den unberücksichtigt gebliebenen, strittigen Kosten für Familienheimfahrten im Wesentlichen aus, dass minderjährige Kinder, für die eine Unterhaltspflicht bestehe, für die Beurteilung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung bei EU-Bürgern nichts änderten. Weiters sei dieses Kind beim Bw. nicht haushaltszugehörig. Besuchsfahrten zu diesem, dem Haushalt des Bw. nicht angehörigen Kind würden privat veranlasste Aufwendungen darstellen.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2008 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wiederholte der Bw. sein Berufungsvorbringen und brachte ergänzend vor, dass er als Leasingarbeiter tätig sei und daher sein Einsatzort nicht fest bestimmt sei bzw. jederzeit wechseln könne. Daher sei es ihm nicht möglich, seinen Wohnsitz dauerhaft an seinen Arbeitsort zu verlegen. Sein Hauptwohnsitz sei in D. Er müsse dort seine Post kontrollieren; seine Bankverbindung und Versicherungen seien ebenfalls dort. In seinem Betrieb würden sehr viele De arbeiten; alle erhielten ihre monatliche Heimfahrt erstattet. Er hoffe, dass das Steuergesetz für alle gleich sei. Er bitte, die Veranlagung nochmals zu prüfen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

1) Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 96 EStG 1988 genannten Pauschbeträge (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: **495,00 €**) zu berücksichtigen.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 96 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

| <i>EINFACHE WEGSTRECKE</i> | <i>PAUSCHBETRÄGE</i> |
|----------------------------|----------------------|
| 2 bis 20 km | 280,00 € |
| 20 bis 40 km | 1.071,00 € |
| 40 bis 60 km | 1.863,00 € |
| über 60 km | 2.664,00 € |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB bei Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn folgende Wegzeiten überschritten werden (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit)

| <i>EINFACHE WEGSTRECKE</i> | <i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i> |
|----------------------------|--------------------------|
| unter 20 km | 1,5 Stunden |
| ab 20 km | 2 Stunden |
| ab 40 km | 2,5 Stunden |

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 212 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Vorweg wird an dieser Stelle nochmals erwähnt, dass der Bw. in diesem Zusammenhang (lediglich) angegeben hat, dass er mit dem Privat-Pkw arbeitstäglich von R im Z. bis nach W (Parkplatz) gefahren (ca. 36 km) und dort vom Betriebsauto abgeholt worden sei. Seine (konkrete) Wohnanschrift in Österreich bzw. in R im Z., die genaue Adresse seiner Arbeitsstätte und seine täglichen Arbeitszeiten im Jahre 2006 (Dienstbeginn/-ende) hat der Bw. jedoch trotz entsprechenden Vorhaltes des Finanzamtes nicht bekannt gegeben.

Grundsätzlich ist zu bemerken, dass dann, wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr (im gegenständlichen Fall zwischen W (Parkplatz) und der Arbeitsstätte) keine Kosten erwachsen, auch kein Anspruch auf eine Pendlerpauschale besteht. Muss der Arbeitnehmer bestimmte Wegstrecken zwischen seiner Wohnung und der Einstiegsstelle des Werkverkehrs zurücklegen, so steht im gegebenenfalls für diese Wegstrecke eine Pendlerpauschale zu (vgl. dazu auch Doralt⁹, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 113 zu § 16 EStG 1988).

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob hinsichtlich der Wegstrecke Wohnung des Bw. in R im Z. und W (Parkplatz) und retour das sog. kleine Pendlerpauschale nach

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von unstrittig 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Im gegenständlichen Fall ist als optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof R im Z. ein Gehweg oder alternativ eine Fahrt mit dem Pkw (eine Bemessung dieser Wegstrecke war auf Grund der fehlenden Angaben des Bw. hinsichtlich seiner konkreten Wohnadresse nicht möglich) und eine Fahrtstrecke vom Bahnhof R im Z. nach Bahnhof J mit der ZB und vom Bahnhof J zur ÖBB-Bahnhaltestelle M-W mit dem Zug (gesamt: 20 Tarif km) zu unterstellen. Von der ÖBB-Bahnhaltestelle M-W bis W ist noch ein Gehweg von ca. 2,5 km (lt. Routenplaner "Via Michelin") zurückzulegen.

Angesichts der stündlich verkehrenden Züge zwischen R im Z. und M-W war gegenständlich nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz davon auszugehen, dass dem Bw. im Berufungsjahr 2006 überwiegend die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf mehr als dem halben Arbeitsweg tatsächlich möglich war, damit Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorlag.

Die abstrakte Möglichkeit, dass seine Arbeitszeiten so gestaltet waren, dass die jeweiligen Zugverbindungen nicht (mehr) erreichbar waren, reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, um von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgehen zu können. Notwendig wäre die Feststellung, dass regelmäßig tatsächlich die Arbeitszeit des Bw. so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich wurde vom Bw. jedoch in keiner Weise konkret behauptet bzw. nachgewiesen, dass ihm überwiegend die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels unmöglich gewesen wäre; vielmehr hat der Bw. trotz entsprechender Vorhaltung durch das Finanzamt nicht einmal seine täglichen Arbeitszeiten im Berufungsjahr bekannt gegeben.

Die Prüfung ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes zu sagen:

Geht man davon aus, dass für den Bw. die *einfache* Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie oben dargelegt - ca. 23 km beträgt, dann stünden ihm entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt zwei Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer fiktiv angenommenen, ca. fünf Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw - wie oben bereits erwähnt, ist nach der Verwaltungspraxis eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen - für die Strecke von der Wohnung des Bw. bis zum Bahnhof R im Z., einer ca. 30 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen dem Bahnhof R im Z. und Bahnhof J, einer ca. 5 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen Bahnhof J und der Bahnhaltestelle M-W, der Dauer eines Fußweges nach W (ca. 30 Minuten) sowie von etwaigen Wartezeiten kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel auf der fraglichen Wegstrecke bleibt im konkreten Fall jedenfalls unter zwei Stunden.

Im Berufungsfall kann damit von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein. Da sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen bemisst war im konkreten Fall (einfache Wegstrecke ca. 23 km) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von jährlich **495,00 €** in Abzug zu bringen (bei Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit" wäre im Übrigen die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen; danach wäre für die *einfache* Fahrtstrecke von R im Z. nach W lt. Routenplaner "Via Michelin" von 14 km auszugehen und ergäbe sich daher ein zu berücksichtigendes Pendlerpauschale von 280,00 €).

Der Berufung war daher in diesem Punkt im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise statt zu geben.

2) Kosten für Familienheimfahrten:

Kosten für Familienheimfahrten sind nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn die Voraussetzungen einer **beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung** vorliegen, und nur insoweit, als dem Abgabepflichtigen überhaupt ein Mehraufwand entsteht und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Grenze (höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) nicht überschritten wird.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen und allein stehenden Steuerpflichtigen (der Familienstand des Bw. ergibt sich aus seinen eigenen Angaben in seiner Erklärung zur

Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung; die diesbezügliche Aussage des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Bescheides blieb im Übrigen auch unbestritten) vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort (Zweitwohnsitz) bzw. in dessen Nähe wohnt und auch dort einen Haushalt führt.

Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt festgestellt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung eines Wohnsitzes kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen; ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht.

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 (vgl. VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; siehe auch Lenneis, in: Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marscher¹, Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 56 zu EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 178 ff; Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Im Hinblick auf die hier nun strittige Frage, ob im Berufungsfall die Verlegung des (Heimat)Wohnsitzes in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit zugemutet werden kann, ist Folgendes zu sagen:

Aktenkundig ist, dass der ledige und allein stehende Bw. seit 23. August 2004 in einem unbe-

fristeten (die diesbezügliche Aussage des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Bescheides blieb unbestritten) Dienstverhältnis zur MPS AG steht und seit diesem Zeitpunkt auch in R im Z. wohnt. Der Aufforderung des Finanzamtes, seine genaue Wohnanschrift in Österreich sowie die konkreten Adresse der Arbeitsstätte bekannt zu geben und eine detaillierte Einsatzliste für 2006 (genaue Adresse der Baustelle und genauer Zeitraum der Tätigkeit) beizulegen, kam der Bw. nicht nach.

Voraussetzung für den Ansatz der Kosten aus doppelter Haushaltsführung ist ua. das tatsächliche Vorliegen von zwei Wohnsitzen. Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Miete und familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Die polizeiliche An- und Abmeldung ist nicht entscheidend.

Mangels entsprechender Angaben durch den Bw. konnte das tatsächliche Vorliegen von zwei Wohnsitzen im obgenannten Sinne bzw. von zwei eigenen Haushalten gegenständlich nicht entsprechend überprüft werden.

Unbestritten ist im vorliegenden Berufungsfall, dass der Beschäftigungsort des Bw. (eine konkrete Adresse der Arbeitsstätte bzw. der Baustelle wurde vom Bw. zwar nicht angegeben; es ist aber davon auszugehen, dass sich diese in üblicher Entfernung von R im Z. befand) vom Hauptwohnsitz in H so weit entfernt war, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann. Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. selbst an beiden Wohnsitzen eine unselbständige Tätigkeit ausübte und sich daraus die Notwendigkeit eines Doppelwohnsitzes ergab (berufsbedingter Doppelwohnsitz), lagen gegenständlich nicht vor.

Wie nachstehend aufgezeigt wird, lagen im Hinblick auf die vom Bw. aufgezeigten privaten Umstände, keine hinreichende Gründe vor, die für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung bzw. in dessen Nähe (R im Z.) sprechen würden.

Dem Berufungsvorbringen, wonach der Hauptwohnsitz in H beibehalten werden müsse, weil er ein unterhaltspflichtiges Kind habe und seinem Besuchsrecht regelmäßig nachkommen müsse, ist zu entgegnen, dass von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in diesem Zusammenhang nur dann gesprochen werden könnte, wenn *im gemeinsamen Haushalt* am Familienwohnsitz des Bw. unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und damit eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleini-

ges Kriterium - so auch im konkreten Fall - nicht aus (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 179; siehe auch UFS 11.1.2008, RV/0486-L/06). Eine entsprechende Ortsgebundenheit bestünde nur hinsichtlich des haushaltsführenden Elternteiles (gegenständlich bezüglich der Kindesmutter).

Zum Einwand des Bw. im Vorlageantrag, dass er als Leasingarbeiter tätig sei, daher sein Einsatzort nicht fest bestimmt sei bzw. jederzeit wechseln könne und es ihm somit nicht möglich sei, seinen Wohnsitz dauerhaft an seinen Arbeitsort zu verlegen, ist zu sagen, dass bei ständig wechselnder Arbeitsstätte bzw. bei häufiger Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegebenenfalls von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gesprochen werden könnte, im konkreten Fall jedoch - gerade auf Grund der Aufstellungen des Bw. betreffend Familienheimfahrten - davon auszugehen war, dass sich der Beschäftigungsort des Bw. im Berufungsjahr (wie auch schon in den Vorjahren) in üblicher Entfernung von R im Z. befunden hat und daher von einer ständig wechselnden Arbeitsstätte gegenständlich nicht gesprochen werden kann. Die rein abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht nicht aus (vgl. dazu auch Doralt¹¹, a.a.O., Tz 354 zu § 4 EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 179).

Im Hinblick auf das Vorbringen des Bw., die gegenständliche rechtliche Problematik sei in Verfahren anderer Steuerpflichtiger stattgebend erledigt worden, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, weil nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde mit unter geübten unrichtigen Vorgangsweise abzuleiten ist. Es müssten schon besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise durch die Abgabenbehörde als unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, was aber nach der Aktenlage gegenständlich nicht der Fall war. Die Abgabenbehörde ist in Durchsetzung der Rechtsordnung (Legalitätsgebot) nicht nur berechtigt, sondern ist - insbesondere auch zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - geradezu verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können bei einem ledigen und allein stehenden Arbeitnehmer mit eigenen Haushalten "für eine gewisse Übergangszeit" ua. auch Fahrtkosten zum Aufsuchen des Haushaltes am Familien- oder Hauptwohnsitz als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht

schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen. Im Allgemeinen wird aber für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 180).

Das Finanzamt durfte zu Recht davon ausgehen, dass die Unterlassung der (zumutbaren) Verlegung des (Heimat-)Wohnsitzes in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit und damit die doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten bzw. das Beibehalten eines Doppelwohnsitzes nicht durch die Erwerbstätigkeit des Bw veranlasst, sondern ausschließlich durch Gesichtspunkte der Gestaltung der privaten Lebensführung motiviert war. Momente bloß persönlicher Vorliebe (so auch das Belassen der Postadresse, der Bankverbindung und der Versicherungen in H) reichen, wie oben bereits ausgeführt, für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht aus. Für eine beruflich bedingte Übersiedelung (Verwirklichung der Umzugsbereitschaft) eines Alleinstehenden wird jedenfalls ein befristeter Zeitraum von sechs Monaten als ausreichend angesehen (dieser Zeitraum ist bereits im Jahr 2005 abgelaufen; diesbezügliche Kosten für Familienheimfahrten wurden bereits in den Vorjahren als Werbungskosten berücksichtigt). Mangels beruflicher Veranlassung waren die geltend gemachten Fahrtkosten im Berufungsjahr nicht abzugsfähig (Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988) und war daher der Berufung in diesem Punkt nicht Folge zu geben. Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Juni 2008