



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde K, A 27b, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2006 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erzielte im Berufungsjahr (15. Juni 2005 bis 31. Dezember 2005) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit auf Grund seiner Beschäftigung beim L F. Außerdem bezog er im Jahre 2005 einerseits Arbeitslosengeld (1. Jänner 2005 bis 15. Jänner 2005) und andererseits Notstandshilfe (16. Jänner 2005 bis 14. Juni 2005). Mit einer am 27. Juni 2006 beim Finanzamt eingelangten Erklärung beantragte der Bw. die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005. Entsprechend dieser Erklärung ist der Bw. ledig, hat keine Kinder und hat weder den Alleinverdiener- noch den Alleinerzieherabsetzbetrag geltend gemacht. Weiters besteht keine eigene Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) bzw. auch keine solche eines (Ehe)Partners.

Die Arbeitnehmerveranlagung wurde mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 5. Juli 2006 durchgeführt; dabei anerkannte das Finanzamt unter dem Titel "Arbeitsmittel, Fachliteratur und sonstige Werbungskosten" geltend gemachte Aufwendungen in Höhe von 927,63 € als

Werbungskosten; als Werbungskosten geltend gemachte Beiträge zu Berufsverbänden im Betrage von 2.597,28 € blieben unberücksichtigt, zumal diese bereits bei der laufenden Lohnverrechnung Berücksichtigung fanden.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2005 mit am 2. August 2006 beim Finanzamt eingebrachten Schriftsatz erhobenen Berufung begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Werbungskosten", zusätzlich das (große) Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km in Höhe von jährlich 972,00 €, Arbeitsmittelkosten mit 299,00 € statt mit 179,40 € sowie außerdem Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten in Höhe von 350,00 € zu berücksichtigen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 13. Oktober 2006) führte der Bw. mit Schreiben vom 18. Oktober 2006 ua. aus, dass sich seine überwiegenden Arbeitszeiten wie folgt darstellten:

Im Rahmen seiner Ausbildung arbeite er auf diversen Stationen (für 2005: zB Urologie). Arbeitsbeginn sei 6.45 Uhr und Arbeitsende ca. 17.00 Uhr. An Samstagen, Sonntagen und Feiertagen beginne er um 8.00 Uhr. Zu bedenken sei, dass man sich vor Arbeitsbeginn noch umzuziehen habe. Nächstes öffentliches Verkehrsmittel sei eine Busverbindung ab Gasthof S, K, zum Bahnhof KI (Montag bis Freitag: ab 6.41 Uhr; Samstag: ab 7.41 Uhr; Sonntag und Feiertag: keine Verbindung); vom Bahnhof KI bis zum Bahnhof F und weiter mit dem Bus zum L F. Öffentliche Verkehrsmittel seien für diese Strecke unter den derzeitigen Arbeitsbedingungen nicht "machbar".

Das Finanzamt erließ in der Folge die Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2006 (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung vom 23. Oktober 2006). Darin berücksichtigte es - den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der obgenannten Vorlagebeantwortung folgend - nur noch Aufwendungen in Höhe von 550,35 € als Werbungskosten.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2006 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 führte der Bw. wie folgt aus:

1) Als nichtselbständiger Arbeitnehmer in Österreich sei er doch nicht lohnsteuerpflichtig, weshalb ihm der Einkommensteuerbescheid nicht verständlich sei. Als er im Finanzamt vorgesprochen habe und eine Erklärung betreffend "Lohnsteuerausgleich" bzw. Arbeitnehmerveranlagung abgeholt habe, sei im wohl versehentlich ein Formular für die Einkommensteuerveranlagung ausgehändigt worden, welches er dann in Ermangelung ausreichender Kenntnis ausgefüllt und abgegeben habe. Er bitte daher um Richtigstellung.

Im Jahr 2005 sei er fast ein halbes Jahr arbeitslos gewesen und habe nur in der zweiten Hälfte des Jahres eine nichtselbständige Tätigkeit ausüben können. Er könne nicht verstehen,

dass Einkünfte dann hochgerechnet würden. Nach seinem Rechtsempfinden seien Ex-Arbeitslose wohl eher zu entlasten als zu belasten.

2) Zum Pendlerpauschale führt der Bw. weiters aus, dass es zwar für Montag bis Freitag stimme, dass es möglich sei, den Arbeitsweg auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewerkstelligen. Bei unregelmäßiger Dienstzeit, also auch an Sonn- und Feiertagen sei die bestehende Verkehrssituation die Folgende: Wie vom Finanzamt dargestellt: Auto bis zum Bahnhof Kl; Zug: Kl ab 6.49 Uhr, F an 7.02 Uhr; ab Bahnhof F mit dem Bus zum L F jedoch erst an um 8.05 Uhr. Ein Eintreffen sei auf Grund Umkleidung und Arbeitsweg im Hause aber bereits um 7.45 Uhr erforderlich.

3) Der Bw. ersucht, einen monatlichen Freibetrag von 51,00 € für Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) a) Grundsätzliches:

Arbeitnehmer zahlen - wie auch der Bw. im Hinblick auf seine Aktivbezüge vom L F - die Einkommensteuer für ihre Lohn- bzw. Gehaltsbezüge (ds. "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit"; vgl. § 25 Abs. 1 EStG 1988) grundsätzlich in Form der Lohnsteuer. Die Lohnsteuer ist (nur) eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer und wird vom Arbeitgeber durch Steuerabzug vom Arbeitslohn eingehoben (vgl. § 47 Abs. 1 EStG 1988).

Der Begriff "Arbeitslohn" ist sehr weit auszulegen und umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile (also auch Zuwendungen in Form von Sachleistungen; sog. "Sachbezüge"), die dem Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis zufließen.

Schuldner der Lohnsteuer ist zwar immer der Arbeitnehmer (die Lohnsteuer wird - wie auch auf dem Lohnzettel des Bw. ersichtlich - vom Bruttobezug abgezogen), die Verpflichtung zur Berechnung der Lohnsteuer und zur Abfuhr an das Finanzamt trifft jedoch den Arbeitgeber. Die gesetzlichen Vorschriften (Einkommensteuergesetz) und der Steuertarif sind gleich. Der Lohnsteuertarif stimmt hinsichtlich der Tarifstufen und der Steuersätze mit dem allgemeinen Einkommensteuertarif überein. Im Unterschied zur Einkommensteuer wird die Lohnsteuer jedoch nicht auf Basis des Jahreseinkommens, sondern auf Basis des monatlichen Arbeitslohnes ermittelt. Bei jeder monatlichen Abrechnung wird dabei für die Lohnsteuerberechnung unterstellt, dass der jeweils abgerechnete Monatsbezug das ganze Jahr über gilt.

Durch die Arbeitnehmerveranlagung (früher sog. Jahresausgleich) erfolgt eine Neuberechnung der Lohnsteuer unter Nivellierung über das ganze Kalenderjahr. Durch Vergleich der so berechneten mit der bereits einbehaltenen Lohnsteuer kann es zu einer Rückerstattung zuviel bezahlter Lohnsteuer oder zur Vorschreibung von noch zu bezahlender Lohnsteuer kommen. Unabhängig davon, ob die Einkommensteuer auf Grund einer beim Wohnsitzfinanzamt ab-

gegeben Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (so im gegenständlichen Fall) oder einer Einkommensteuererklärung berechnet wird, wird die entsprechende Steuer, zumal sich die Lohnsteuer von der Einkommensteuer eben nur in der Erhebungsform unterscheidet, in einem Einkommensteuerbescheid vorgeschrieben.

b) Hochrechnung bei Arbeitslosengeld:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe von der Einkommensteuer befreit. Diese steuerfreien Transferleistungen lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung aus (Hochrechnung).

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Mit Erkenntnis vom 20. Juli 1999, GZ. 94/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) ausgeführt, dass § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen

wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll daher gerade Ungerechtigkeiten vermeiden.

Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Übrigen in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90, die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des Einkommensteuergesetzes 1972 bereits ausgesprochen (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 19 f zu § 3 EStG 1988; siehe auch Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Seiten 55 ff).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bw. im Kalenderjahr 2005 steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld und Notstandshilfe) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich für den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis zum 14. Juni 2005) bezogen hat.

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (also die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (die in der Zeit vom 15. Juni 2005 bis zum 31. Dezember 2005 bezogenen "Aktiveinkünfte", L F) für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind.

Die vom Finanzamt vorgenommene Hochrechnung entspricht daher eindeutig dem Gesetz.

2) Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Während die eine Art von Aufwendungen und Ausgaben nach dieser allgemeinen Begriffsbestimmung Werbungskosten sein können, sind bestimmte Aufwendungen oder Ausgaben gemäß Z 1 bis 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 ex lege Werbungskosten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsatzbetrag (§ 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 zusätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 km beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend (also an mehr als der Hälfte der Arbeitstage)** gegeben sein.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist entsprechend der Verwaltungsübung 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):

Einfache Wegstrecke:	Zumutbare Wegzeit:
unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit.

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern 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. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Im gegenständlichen Fall ist als optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof KI mit dem Pkw (2 km nach Routenplaner "ViaMichelin") und der Fahrtstrecke von Bahnhof KI nach Bahnhof F (10 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof F (Bahnhofsvorplatz) bis zur Haltestelle L (2,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt noch der Landbus (Linie 60/60E), alternativ auch der Stadtbus F (Ringlinie 1 bzw. 2).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist davon überzeugt, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Im Berufungsjahr verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (Mo bis Fr: Dienstbeginn: 6.45 Uhr, Dienstende: 17.00 Uhr; Sa, So u. Feiertage: Dienstbeginn: 8.00 Uhr, Dienstende: 17.00 Uhr) und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel sowie von entsprechenden Umkleide- sowie Gehzeiten im L wie folgt:

Montag bis Freitag:

Dienstbeginn um 6.45 Uhr:

Pkw bis Bahnhof KI, Regionalzug Bahnhof KI ab 5.49 Uhr/Bahnhof F an 6.02 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 6.06 Uhr/L an 6.14 Uhr;

Dienstende um 17.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 17.16 Uhr/Bahnhof F an 17.25 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 17.28 Uhr/Bahnhof KI an 17.39 Uhr, Pkw bis Wohnung.

Samstag, Sonntag, Feiertag:

Dienstbeginn um 8.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof KI, Regionalzug Bahnhof KI ab 6.49 Uhr oder (nur Sa) 7.24 Uhr/Bahnhof F an 7.02 Uhr oder (nur Sa) 7.37 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 7.06 Uhr bzw. 7.41 Uhr/L an 7.14 Uhr bzw. 7.49 Uhr;

Dienstende um 17.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 17.46 Uhr/Bahnhof F an 17.55 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 17.58 Uhr/Bahnhof KI an 18.09 Uhr, Pkw bis Wohnung.

Auf Grund dieser Überlegungen war im konkreten Fall davon auszugehen, dass dem Bw. im Berufungsjahr **überwiegend** die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf **mehr als dem halben Arbeitsweg** tatsächlich möglich war.

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-Arbeitsstätte unter 20 km beträgt, dann stünden ihm entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt 1,5 Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer 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 ca. 2 km lange Strecke von der Wohnung des Bw. in K bis zum Bahnhof KI, einer ca. 15 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen Bahnhof KI mit dem Regionalzug zum Bahnhof F, einer ca. zehn Minuten dauernden Busfahrt mit dem Landbus der Linie 60/60E bzw. mit dem Stadtbus F (Ringlinie 1) vom Bahnhof F bis zur Haltestelle L, der Dauer eines Fußweges von der Bushaltestelle zur Arbeitsstätte (ca. fünf Minuten), sowie etwaiger (kurzer) Wartezeiten kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und in gleicher Weise auch jene zwischen Arbeitsstätte und Wohnung bleibt im konkreten Fall jedenfalls unter 1,5 Stunden.

Laut Aktenlage spricht im Übrigen auch nichts dafür, dass der Bw. dauernd stark gehbehindert ist und es hat dieser Derartiges auch nicht behauptet.

Angesichts dieser durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmittel auf der gegenständlichen Strecke sowie dem Umstand, dass dem Bw. - wie von ihm im Übrigen im gegenständlichen Vorlageantrag selbst bestätigt wurde - an der überwiegenden Zahl seiner Arbeitstage im fraglichen Zeitraum im Berufungsjahr (15. Juni bis 31. Dezember 2005) auch zur erforderlichen Zeit öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung standen und sich Wohnung und Arbeitsstätte auch innerhalb eines Verkehrsverbundes befanden, kann im Berufungsfall 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 Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen

Ein- und Ausstiegsstellen bemisst, war im konkreten Fall (einfache Wegstrecke ca. 15 km) auch nicht das sog. kleine Pendlerpauschale in Abzug zu bringen.

3) Diätverpflegung:

Im Vorlageantrag vom 29. Oktober 2006 hat der Bw. erstmalig einen monatlichen pauschalen Freibetrag in Höhe von 51,00 € für Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Nach § 2 Abs. 1 2. Teilstrich der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheiten 51,00 € pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Bei Beantragung von solchen Freibeträgen für bestimmte Krankheiten ist der Nachweis (ärztliche Bescheinigung) über die Krankheit als solche notwendig.

Diese Beträge werden somit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung auf Grund einer ärztlichen Bestätigung über die Art der Erkrankung anerkannt. Würden höhere Kosten geltend gemacht, wäre auch die Vorlage von Belegen über die gesamten Mehraufwendungen erforderlich.

In diesen Fällen können derartige Krankheitskosten (Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung) - der Höhe nach - jedoch nur dann zu einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung führen, wenn der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 überschritten wird (vgl. dazu Doralt⁴, a.a.O., Tz 13 zu § 35 EStG 1988; siehe auch Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 34/10, Seiten 618 f).

Die Gewährung des Pauschalbetrages wegen Krankendiätverpflegung **ohne** Kürzung um den Selbstbehalt würde eine Behinderung bzw. eine Erwerbsminderung von mehr als 25% voraussetzen. Gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Außerdem wäre auch in diesem Fall die Notwendigkeit von Diätverpflegung durch eine ärztliche Bescheinigung über die Krankheit als solche vorzulegen.

Angesichts dieser gesetzlichen Voraussetzungen und dem Umstand, dass der Bw. entsprechend seinen Ausführungen in der beim Finanzamt am 27. Juni 2006 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmersveranlagung für 2005 keine eigene Behinderung bzw. keine Minderung der Erwerbsfähigkeit angegeben hat, könnte gegenständlich - vorbehaltlich der Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung über die Krankheit als solche - gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, bei einer Minderung

der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% der beantragte Freibetrag ($51,00 \text{ €} \times 12 = 612,00 \text{ €}$ jährlich) wegen Krankendiätverpflegung zwar ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten, jedoch nur insoweit zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, als dieser den Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 übersteigt.

Im konkreten Fall wäre daher dem Pauschbetrag von jährlich 612,00 € ein Selbstbehalt in Höhe von 1.806,83 € (zur Berechnung des Selbstbehaltes siehe Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 34/7, Seiten 617 f) gegenüber zu stellen bzw. anzurechnen, was allerdings zu keiner zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastung führen würde.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Dezember 2006