



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GW, A, Astraße, vertreten durch RPW Wirtschaftstreuhand GmbH, 3500 Krems, Roseggerstraße 2/6, vom 15. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr als Angestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In seiner am 30. Dezember 2005 eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte er unter anderem das sog. große Pendlerpauschale für eine Strecke von über 60 Kilometern als Werbungskosten und Ausgaben für seine Mutter in Höhe von € 4.989,64 (S 68.645,18) als laut Erklärungsvordruck „außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt“ geltend. Als Wohnanschrift gab der Bw. die Adresse A, Astraße und als bezugsauszahlende Stelle die Fa. X, 1121 Wien, Bgasse an. In

einer Beilage wurde erläuternd ausgeführt, dass die Mutter psychisch schwer angeschlagen („eigentlich eine Alkoholikerin“), völlig mittellos und vom Bw. abhängig sei. Eine staatliche oder sonstige Unterstützung von dritter Seite gebe es nicht. Er komme für sämtliche Kosten seiner Mutter auf also insbesondere für den laufenden Unterhalt, Wohnung und Krankenbehandlungskosten. Er lebe daher noch mit seiner Mutter im selben Haushalt in Niederösterreich und pendle berufsbedingt zwischen Wien und Niederösterreich hin und her. Seine finanzielle Belastung sei zwangsläufig, weil er seine Mutter unterstützen müsse, da es sonst niemand tue. Die Belastung sei außergewöhnlich, weil die geschilderte Situation wohl nicht „normal“ sei, und werde dadurch auch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt.

Im Zuge der Veranlagung stellte das Finanzamt fest, dass der Bw. seit 27. Juni 1991 auch in 1170 Wien, Cgasse behördlich gemeldet sei.

Das Finanzamt erließ für das Jahr 2000 einen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) und berücksichtigte dabei weder das beantragte Pendlerpauschale als Werbungskosten noch die finanzielle Unterstützung der Mutter als außergewöhnliche Belastung. Begründend wurde ausgeführt, dass das Pendlerpauschale nicht zustehe, weil der Bw. in Wien einen zweiten Wohnsitz unterhalte. Die Unterstützung der Mutter sei vom Abzug ausgeschlossen, weil es sich dabei um laufende Unterhaltsaufwendungen handle, die auch bei einer Notsituation nicht berücksichtigt werden könnten.

In der dagegen erhobenen Berufung wird die Lebenssituation des Bw. und seiner Mutter eingehend geschildert und insbesondere vorgebracht, dass der Bw., obwohl er in Wien beruflich Fuß gefasst habe, jedes Wochenende und ein bis zweimal unter der Woche zu seiner Mutter gefahren sei. Die Wohnung in Wien diene nur als Schlafstelle, wenn er bis spät in die Nacht arbeiten müsse und kein öffentliches Verkehrsmittel mehr verkehre. Der Bw. besitze kein Auto. Es seien daher sowohl das große Pendlerpauschale als auch die begehrte außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Anlässlich eines Erörterungsgespräches wurde von Seiten des Finanzamtes eingewendet, dass Aufwendungen in Höhe von rund € 5.000,-- für die Unterstützung der Mutter nicht glaubhaft seien, wenn man bedenke, dass der Mutter des Bw. kaum Aufwendungen erwachsen seien. So müsse sie zum Beispiel keine Miete zahlen. Von Seiten des steuerlichen Vertreters wurde angeregt, von den Aufwendungen für die Mutter pauschal einen Anteil für Krankenbehandlungskosten zu schätzen. Es sei allerdings davon auszugehen, dass die Aufwendungen im Streitjahr unter dem Selbstbehalt lägen. Hinsichtlich des Pendlerpauschales

wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass mehr als die Hälfte der Fahrten zur Arbeitsstätte von Niederösterreich aus angetreten worden seien. Es würden ein Bescheid und Aktenteile aus den Akten der Wiener Wahlbehörde vorgelegt werden, aus denen hervorginge, dass der Lebensmittelpunkt des Bw. in Niederösterreich gelegen sei. Dazu führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass im Falle der Vorlage derartiger Unterlagen man von einem überwiegenden Antreten der Fahrten zur Arbeitsstätte von Niederösterreich aus ausgehen könne. In der Folge wurden die Fahrtstrecke und Fahrtzeiten für die Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Niederösterreich und der Arbeitsstätte in Wien erörtert.

Mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2006 legte der Bw. den Bescheid des Bundesministeriums für Inneres vom 29. Jänner 2002 samt Beilagen zum Beweis des Hauptwohnsitzes und Mittelpunktes der Lebensinteressen in A vor. Weiters wurde eine Wegzeitberechnung für die tägliche Fahrt von A , Astraße nach Wien, Bgasse mit öffentlichen Verkehrsmitteln vorgelegt. Dieser Berechnung zufolge ergebe sich für die Fahrt nach Wien in der Früh eine Gesamtzeit von 2 Stunden und 3 Minuten bei einer Strecke von 56 km. Davon entfielen auf die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels eine Zeit von 1 Stunde und 42 Minuten und eine Strecke von 52 km. Der Rest entfalle auf Gehzeit und Wartezeit bzw. auf Gehkilometer. Für die Rückfahrt von Wien am Abend ergebe sich eine Gesamtzeit von 1 Stunde und 57 Minuten bei einer Strecke von 71 km. Davon entfielen auf die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels eine Zeit von 1 Stunde und 23 Minuten und eine Strecke von 66 km. Der Rest entfalle auf Gehzeit und Wartezeit bzw. auf Gehkilometer. Bei dieser Sachlage begehrte der Bw. letztlich die Berücksichtigung des sog kleinen Pendlerpauschales für eine Strecke von mehr als 60 km. Auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde verzichtet.

Dazu gab das Finanzamt eine Stellungnahme ab. Die Rechtsmeinung, wonach der zweite Wohnsitz in Wien für die Zuerkennung des Pendlerpauschales jedenfalls schädlich sei, werde aufrecht erhalten. Dessen ungeachtet werde außer Streit gestellt, dass der Bw. die Fahrt zur Arbeitsstätte in Wien überwiegend von seinem Wohnsitz in Niederösterreich aus angetreten habe. Die Wegzeitberechnung des Bw. werde als richtig anerkannt und ebenfalls außer Streit gestellt.

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

#### **1. Pendlerpauschale:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3 leg. cit. abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit.a).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt (sog. kleines Pendlerpauschale): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km S 5.280 jährlich  
40 km bis 60 km S 10.650,--  
über 60 km S 15.840,-- (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lt. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt (sog. großes Pendlerpauschale): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km S 2.880,-- jährlich  
20 km bis 40 km S 11.520,-- jährlich  
40 km bis 60 km S 20.160,-- jährlich  
über 60 km S 28.800,-- jährlich (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c).

Im vorliegenden Fall ist unbetritten, dass der Bw. im Streitjahr neben seinem Wohnsitz in Niederleis auch einen Wohnsitz in Wien unterhielt. Außer Streit steht auch, dass der Bw. im Streitzeitraum (den Lohnzahlungszeiträumen) seine Fahrten zur Arbeitsstätte in Wien überwiegend von seinem Wohnsitz in Niederösterreich aus angetreten hat bzw. nach Niederösterreich zurückgekehrt ist. Fest steht weiters, dass sich bei Benützung des Massenbeförderungsmittels für die Fahrt nach Wien in der Früh eine Gesamtzeit von 2 Stunden und 3 Minuten bei einer Strecke von 56 km ergibt. Für die Rückfahrt von Wien am Abend ergibt sich eine Gesamtzeit von 1 Stunde und 57 Minuten bei einer Strecke von 71 km. Die Richtigkeit dieser Darstellung wurde vom Finanzamt anerkannt.

Das große Pendlerpauschale kommt in Betracht, wenn die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels unmöglich oder unzumutbar ist. Unzumutbarkeit ist bei einer einfachen Wegstrecke von mehr als 40 km gegeben, wenn für die Hinfahrt oder Rückfahrt eine Wegzeit von 2 ½ Stunden überschritten wird. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Die Wegzeit des Bw. betrug von und zu seinem Wohnsitz in Niederösterreich bei einer Strecke von mehr als 40 km jeweils weniger als 2 ½ Stunden. Folgerichtig begehrte der Bw. letztlich nur mehr das kleine Pendlerpauschale und zwar für eine Wegstrecke von

mehr als 60 km. Dieses Begehrn besteht zu Recht. Die längere der beiden Wegstrecken beträgt 71 km und liegt damit über der Grenze von 60 km. Was den rechtlichen Vorbehalt des Finanzamtes angeht, der weitere Wohnsitz des Bw. in Wien stehe der Gewährung des Pendlerpauschales entgegen, so ist dem entgegenzuhalten, dass bei Bestehen mehrerer Wohnsitze auf jenen Wohnsitz abzustellen ist, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist. Dazu wird auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. 2. 2006, RV/0872-W/05 verwiesen, wo sich der Unabhängige Finanzsenat im Detail mit dieser Frage unter Berücksichtigung und Abwägung seiner Vorjudikatur auseinandergesetzt hat. Der erkennende Referent teilt die dort vertretene Rechtsauffassung. Der Wohnsitz, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist, ist im vorliegenden Fall aber unbestrittenmaßen der Wohnsitz in Niederösterreich. Dem Bw. steht daher für das Jahr 2000 ein Pendlerpauschale von S 15.840,-- zu.

Der eingeschränkten Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben. Die für das Streitjahr zu berücksichtigenden Werbungskosten betragen somit insgesamt S 54.904,-- (bisher lt. FA S 39.064,-- zuzüglich Pendlerpauschale lt. BE von S 15.840,--), sodass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit S 848.202,-- (lt. LZ S 903.106,-- abzüglich Werbungskosten von S 54.904,--) in Ansatz zu bringen sind.

## 2. Außergewöhnliche Belastung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung außergewöhnlich ist, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Im § 34 Abs. 7 EStG 1988 ist festgelegt, unter welchen Voraussetzungen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können. Danach sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag (Z 1 leg. cit.) oder den Unterhaltsabsetzbetrag (Z 2 leg. cit.) abgegolten. Unterhaltsleistungen für den (Ehe) Partner sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten (Z 3 leg. cit.). Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Z 4 leg. cit.).

Somit sind Unterhaltsleistungen im Wesentlichen vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine

außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind beim Unterhaltsverpflichteten berücksichtigungswürdig. Dazu zählen insbesondere Krankheitskosten von nahen Angehörigen (Kinder, Ehegatten oder Eltern), zu deren Tragung der Steuerpflichtige rechtlich oder sittlich verpflichtet ist.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der Bw. rechtlich und sittlich verpflichtet ist, seine Mutter finanziell zu unterstützen. In der Beilage zur Steuererklärung werden die Aufwendungen von insgesamt € 4.989,64 (S 68.645,18) unterteilt in Barzuwendungen an die Mutter in Höhe von € 3.415,62 (S 47.000,--) und die Bezahlung von Rechnungen in Höhe von € 1.574,02 (S 21.659,--). Eine weitere Unterteilung der Ausgaben unterblieb. Vielmehr wurde im Zuge des abgehaltenen Erörterungsgespräches angeregt, aus dem Gesamtbetrag einen Anteil für Krankheitskosten zu schätzen. Dazu ist zu sagen, dass es in erster Linie Sache des Steuerpflichtigen ist, eine außergewöhnliche Belastung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Gegebenenfalls können außergewöhnliche Belastungen aber auch geschätzt werden. Bei Fehlen einer Nachweismöglichkeit oder der Möglichkeit der Glaubhaftmachung der Höhe der Aufwendungen käme nur eine Schätzung in Frage (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0138). Der erkennende Referent hätte im vorliegenden Fall grundsätzlich keine Bedenken, es als erwiesen anzusehen, dass der Bw. sämtliche Aufwendungen seiner Mutter getragen hat und nach der Schilderung der Lebenssituation der Mutter des Bw. auch davon auszugehen, dass in diesen Aufwendungen ein Anteil für Krankenbehandlungskosten enthalten ist, und bei Fehlen der Möglichkeit zum Nachweis oder der Glaubhaftmachung eine entsprechende Schätzung vorzunehmen. Der vorliegende Fall gibt aber keinen Anlass zur Schätzung. Denn es kann für das Streitjahr letztlich dahingestellt bleiben, in welcher Höhe Krankenbehandlungskosten in der Unterstützung enthalten sind, weil schon der insgesamt geltend gemachte Betrag den Selbstbehalt des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht übersteigt.

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines Sanierungsgewinnes zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Steuerpflichtigen ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder Alleinerzieherabsetzbetrag und ohne Kind bei einem Einkommen von mehr als S 500.000,-- 12%. Bei der Berechnung des Selbstbehaltes sind zufolge Abs. 5 leg. cit. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 anzusetzen. Bei dieser Berechnung ergibt sich im vorliegenden Fall ein Selbstbehalt von S 118.465,-- (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. BE von S 848.202,-- zuzüglich sonstige Bezüge von S 157.179,-- abzüglich der SV-Beiträge von den sonstigen Bezügen in Höhe von S 15.272,-- abzüglich der unstrittigen

Sonderausgaben von S 2.899,-- ergibt ein für die Berechnung des Selbstbehaltes maßgebliches Einkommen von S 987.210,-- und davon 12% = S 118.465,--). Die insgesamt geltend gemachte außergewöhnlichen Belastung von S 68.645,18 bleibt unter dem Selbstbehalt.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 27. Juli 2007