



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., xx, xxx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) wohnt im G.. Ihr Dienstort ist A.. Sie arbeitet als Bewährungshelferin und machte in diesem Zusammenhang in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 diverse Werbungskosten geltend. Weiters machte sie unter dem Punkt „Außergewöhnliche Belastungen für Kinder“ unter der Kennziffer 429 tatsächlich entstandene Kosten in Höhe von € 2.400,00 geltend. Im Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2008 wurden folgende Werbungskosten lt. Begründung nicht anerkannt: Arbeitsmittel, Parkschaden Kfz, Diebstahl Autoradio. Weiters wurden die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für den Sohn nicht berücksichtigt. Laut dem beiliegenden Lohnzettel wurde das sogenannte Pendlerpauschale berücksichtigt. Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 29. Februar 2008 fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes vorgebracht:

1. Außergewöhnliche Belastung

Die Aufwendungen für ihren Sohn D., geb. am x. Monat 1975, setzten sich aus Unterhaltsleistungen, Aufwendungen, die ihr selbst aufgrund von Angelegenheiten, die sie für ihren Sohn erledigen musste, entstanden seien, ähnlich einem Sachwalter, sowie aus direkter finanzieller Hilfestellung, etwa Abstättung offener Zahlungen zur Vermeidung von Exekutionen, zusammen. Ihr Sohn habe seit dem Jahr 2002 an einer, allerdings erst später diagnostizierten, lebensbedrohenden Krankheit gelitten. In den Monaten Februar, sowie April bis Oktober 2002 habe er über keine Einkünfte verfügt. Durch den Verlust seiner Selbsterhaltungsfähigkeit sei ihre gesetzliche Unterhaltpflicht wieder aufgelebt, sodass sie sich dieser Verpflichtung aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen habe können. Jedenfalls beantrage sie, zu prüfen, ob nicht die Voraussetzungen für die Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages nach § 33 EStG vorliegen. Da ihr Sohn schon im Jahr 2002 aufgrund seiner psychischen Verfassung über weite Strecken nicht mehr in der Lage gewesen sei, bestimmte Angelegenheiten ohne die Gefahr eines schweren Nachteils für sich selbst zu besorgen, habe sie deren Regelung übernommen. Durch zahlreiche notwendige Kontakte persönlicher, telefonischer und schriftlicher Art etwa mit Versicherungen, entstanden ihr dadurch Kosten von mindestens € 1.000,00. Da Kosten einer Sachwalterschaft eine außergewöhnliche Belastung darstellten, ersuche sie um deren Anerkennung. An Kosten für Unterhalt mache sie € 4.500,00 geltend. Ihre finanziellen Hilfestellungen hätten mindestens € 2.000,00 betragen.

## 2. Werbungskosten

Da der Berufung diesbezüglich mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben wurde, waren im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz zunächst nur mehr die Kosten für einen Autoeinbruchsdiebstahl strittig. Diese seien laut Bw. dadurch entstanden, dass sie am 26. Februar 2002 nach Dienstschluss das Auto vor dem Dienstort stehen lassen habe müssen, weil sie aufgrund einer Migräneattacke nicht die Heimfahrt antreten habe können. Sie habe daher notdürftig am Dienstort übernachtet und am 27. Februar 2002 ihren Dienst fortgesetzt. In der Nacht sei in das Auto eingebrochen und das Autoradio gestohlen worden. Der entstandene Schaden sei als Werbungskosten anzuerkennen, da sie an dessen Zustandekommen nicht das geringste Verschulden treffe. Der Schaden stehe ausschließlich in kausalem Zusammenhang mit der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit, welche die unumgängliche Nutzung des Autos zum Erreichen des Dienstortes notwendig mache.

Das Berufungsbegehren wurde hinsichtlich dieses Punktes mit Schriftsatz vom 23. Februar 2009 insoweit eingeschränkt, als die Bw. bekannt gab, „diesen Punkt aus ihrem Berufungsbegehren zurückzuziehen“.

---

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2008 wurden die im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigten Werbungskosten für Arbeitsmittel, Fachliteratur, das Studium der Rechtswissenschaften sowie Kosten für Dienstreisen schließlich anerkannt. Weiterhin nicht berücksichtigt wurden die Kosten für den Einbruchsdiebstahl in den Pkw. Die durch Zahlungen an den Sohn bzw. durch Regelung von Angelegenheiten für diesen entstandenen Kosten wurden nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Hingegen wurde erstmals anstelle des bisherigen großen Pendlerpauschales für Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwischen 40 km und 60 km nur mehr jenes für Entfernung von 20 km bis 40 km gewährt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der Vorlageantrag vom 6. August 2008, in dem als Begründung folgendes vorgebracht wurde:

Bei den Zahlungen für ihren Sohn handle es sich nicht um normale bzw. gewöhnliche Unterhaltszahlungen, die gemäß § 34 Abs. 7 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien. Ihr Sohn sei im Jahr 2002 an einem Gehirntumor erkrankt, der jedoch erst im Sommer 2003 diagnostiziert worden sei. Bereits im Jahr 2002 habe er seinen Lebensunterhalt nicht aus eigener Kraft bestreiten können und sei auf Unterstützung angewiesen gewesen. In den Monaten Februar und April bis Oktober habe er praktisch über kein Einkommen verfügt, in den anderen Zeiten haben Ansprüche des AMS bestanden. Es habe eine sittliche Verpflichtung bestanden, wie auch der VwGH im Erkenntnis vom 18.10.1988, Zl. 87/14/0182 ausgesprochen habe.

Hinsichtlich der Versagung des großen Pendlerpauschales führte die Bw. aus:

Die übliche Strecke von ihrem Wohnsitz an ihren Dienstort umfasse rund 43 km und führe vom G. nach A. über Gr., R., S. bis zum Kreisverkehr auf die B1 und auf dieser weiter nach A. zum Dienstort. Alle Fahrstrecke die kürzer als 40 km seien, führten entweder über den H., eine bei schlechter Witterung und im Winter aufgrund erhöhter Unfallgefahr nicht gefahrlos befahrbaren, eher abgelegenen Strecke und eigne sich daher nicht zur täglichen Nutzung durch einen Pendler. Eine weitere ebenfalls kürzere Fahrtstrecke als 40 km führe über den B. nach Rb., über den E. nach W. dann weiter nach S., für die dasselbe gelte. Beide Strecken führten über bergige, recht kurvenreiche, abgelegene, kleine Landstrassen, die im Winter und bei Schlechtwetter problematisch seien und sicher nicht die kürzeste Strecke seien, die ein Arbeitnehmer vernünftigerweise wählen würde, um täglich seinen Dienstort zu erreichen.

Hinsichtlich des Pendlerpauschales führte die Bw. in einem ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 2008 folgendes aus:

Richtig ist, dass die Strecke über den H. die kürzeste nach A. sei. Richtig sei weiters, dass auch der H. im Winter im Räumungsplan enthalten sei. Dies sei jedoch frühmorgens, abends und nachts problematisch. Auch sei die Strecke aus ihrer Sicht nicht so gut ausgebaut, wie dies das Finanzamt behauptete. Es handle sich um eine recht kurvenreiche, kleine Landstrasse mit fünf Metern Breite, sodass zwei Pkw aneinander vorbeifahren könnten. Bestimmte Streckenabschnitte seien dazu noch sehr steil (14 %). Auch seien die bergigen Streckenabschnitte nicht kurz, sondern betragen rund ein Viertel bis ein Drittel der Gesamtstrecke. Die vom Routenplaner via-michelin ([www.via-michelin.at](http://www.via-michelin.at)) vorgegebene kürzeste Strecke führe über kleine Landstrassen und völlig abgelegene Gebiete, die kaum beschildert seien. Die Wegweiser – sofern überhaupt vorhanden – weisen zum Teil in ganz andere Richtungen, als die Route vorgebe. Sie habe selbst an einem schönen Tag versucht, diese von Michelin vorgegebene Route bis A. zu fahren, es sei ihr jedoch nicht wirklich gelungen. Die ländlichen Gebietsbezeichnungen seien nicht überall ausgeschildert, sodass nur durch Nachfragen bei der ortsansässigen Bevölkerung die richtige Strecke zu finden sei. Von einer ganzjährigen gefahrlosen Nutzbarkeit der Strecke könne schon allein wegen der im Winter widrigen Verhältnisse nicht ausgegangen werden. Ein täglicher Pendler würde aus ihrer Sicht nicht die Strecke über den H. wählen, um täglich nach A. zu gelangen und schon gar nicht im Winter. Auch außerhalb des Winters sei die Strecke bei schlechten Sicht- bzw. Witterungsverhältnissen nicht gefahrlos befahrbar, insbesondere auch weil es dort häufig neblig und nass sei. Da sie oft spät ihren Dienst beende und dann nachts heimfahren müsse, wäre das Risiko für sie viel zu groß. Wenn das Finanzamt im Vorlagebericht ausführe, dass die Strecke täglich von vielen Fahrzeugen benutzt werde, so könne das nur für die Sommersaison gelten und nicht für Pendler. Der H. sei nämlich auch ein sehr beliebtes Ausflugsziel und sie benutze eine Teilstrecke dieser Route gelegentlich. Die Strecke eigne sich aus ihrer Sicht nicht für den permanenten Pendlerverkehr. Sie benutze daher seit dem Beginn ihrer Tätigkeit in A. als übliche Pendlerroute die im Vorlageantrag beschriebene Strecke G. – Gr. – R. – S. – B1 – A..

Dieses Vorbringen wurde dem Finanzamt mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Das zuständige Finanzamt führte mit Schriftsatz vom 23. Jänner 2009 sinngemäß folgendes aus:

Aus eigener Erfahrung des Sachbearbeiters sowie allgemeinem Wissensgut der Ar. Autofahrer sei die sinnvollste vernünftigste Strecke um von A. nach Gr. und in weiterer Folge nach G. zu fahren, die Strecke über den H.. Lässt man die Strecke G. – A. vom Routenplaner map24 berechnen, werde automatisch die Route über den H. ausgegeben. Das Finanzamt gestehe

zwar zu, dass bei extremen Wettersituationen durch den Umstand, dass einige Streckenabschnitte über den H. relativ steil seien, aus Sicherheitsgründen der Berg von manchen Autofahrern umfahren werde, stelle jedoch fest, dass derartige Situationen nur an einigen wenigen Tagen im Jahr zutreffen. Es handle sich beim H. nämlich um kein Gebirge, sondern um einen Hügel im Alpenvorland, dessen Straße auf nicht einmal 700 m Seehöhe führe. Das Finanzamt gehe grundsätzlich davon aus, dass die Strecke über den H. für 95 % der Arbeitstage im Jahr die kürzeste sinnvollste Wegstrecke sei. Sollte der UFS die Strecke über den H. dennoch als nicht sinnvoll erachten, beantrage das Finanzamt, die Route G. – Gr. – R. – S. – Ef. – A. zur Berechnung der Wegstrecke für das Pendlerpauschale heranzuziehen. Der Umweg (bei Umfahrung des H.es) von S. über die B1 nach A. anstelle der Route über Ef. nach A. sei nicht zu rechtfertigen. Dass diese Strecke zumutbar, sinnvoll und vernünftig sei, könne auch dadurch belegt werden, dass auf dieser Strecke sogar ein öffentliches Verkehrsmittel verkehre.

Der Berufungswerberin wurde dieses Schreiben zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und um Äußerung dazu ersucht. Weiters wurde sie in diesem Zusammenhang hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung beantragten Unterhaltskosten für ihren Sohn auf die Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG hingewiesen, wonach Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt werde, grundsätzlich weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen seien. Hinsichtlich der als Werbungskosten beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Einbruchsdiebstahl in den Pkw wurde ihr zur Kenntnis gebracht, dass es sich dabei nicht um einen Schaden gehandelt habe, der im Rahmen der beruflichen Verwendung des Kraftfahrzeuges eingetreten sei, sodass die geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sein werden.

Wie bereits ausgeführt, schränkte die Bw. diesbezüglich ihr Berufungsbegehren ein. Im daraufhin am 23. Februar 2009 beim UFS eingelangten Schriftsatz führte die Bw. folgendes aus:

### 1. Pendlerpauschale

Das Finanzamt gestehe in seinem Schreiben vom 23. Jänner 2009 zu, dass bei extremen Wettersituationen einige Streckenabschnitte über den H. relativ steil seien und der Berg deshalb von manchen Autofahrern umfahren werde, dass dies aber nur an wenigen Tagen im Jahr der Fall wäre. Sie habe kürzlich versucht, auch zur Winterjahreszeit den H. bis zur Kreuzung F. zu befahren. Die Strecke sei nur teilweise eis- bzw. schneefrei gehalten. Einen Streckenabschnitt von rund 3 km über die Kuppe des H.es sei lediglich sandbestreut und ab F. eine Räumung offensichtlich überhaupt nicht mehr mit Sicherheit gewährleistet. Die Bw.

anerkenne den Antrag des Finanzamtes den Streckenverkauf G. – Gr. – R. – S. – Ef. – A. der Berechnung für das Pendlerpauschale zugrunde zu legen. Dem widerspreche jedoch die als Beilage angeführte Strecke, ausgedruckt aus dem via-michelin-Routenplaner, die über den B. nach Rb. und E. bis W. und in der Folge weiter nach S. , Ef. und A. führe. Diese sei nur 38 km lang. Auch diese Strecke führe über eine sehr wenig befahrene, sehr schmale bergige, noch kurvenreichere und teilweise sehr steile Strecke von G. über den B. nach Rb.. Auch diese Strecke sei absolut ungeeignet und für den täglichen Pendlerverkehr nicht zumutbar.

## 2. Zuwendungen/Unterhaltskosten für den Sohn

Ihr Sohn beziehe nunmehr seit dem Jahr 2004 eine Invaliditätspension. Vom Bundessozialamt sei eine Behinderung mit 70 % ab dem Jahr 2003 festgestellt worden. Eine solche sei jedoch auch im bereits im Jahr 2002 vorgelegen. Auch wenn die Zuwendungen von ihr freiwillig erbracht worden seien, habe es dazu doch eine gesetzliche Verpflichtung gegeben, weil es zu einem Wiederaufleben der gesetzlichen Unterhaltspflicht aufgrund der Erkrankung des Kindes gekommen sei. Es seien somit zwar freiwillig erbrachte Leistungen ihrerseits gewesen, für welche jedoch zweifelsohne auch eine gesetzliche Verpflichtung bestanden habe. Sie habe daher auch – freilich auch auf freiwilliger Basis – ähnliche Tätigkeiten wie ein Sachwalter übernommen. Es sei daher zu prüfen, ob nicht analog zur fehlenden Möglichkeit im Jahr 2002 Familienbeihilfe und einen Pauschalbetrag wegen Behinderung eines Kindes geltend zu machen, ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus der Bestimmung „Außergewöhnliche Belastung für behinderte Kinder“ anzuerkennen seien, auch wenn diese in ihrem Ausmaß und in ihrer Form nur vorübergehender Natur gewesen seien, weil ab November 2002 ihr Sohn wieder eigene Ansprüche, nämlich solche auf Arbeitslosengeld gehabt habe. Dies müsse analog auch dann möglich sein, wenn ein Kind bereits volljährig und selbsterhaltungsfähig sei und kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr bestehe, jedoch aufgrund einer Erkrankung eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung mangels anderer Einkommen zwangsläufig gegeben sei, denn eine außergewöhnliche Belastung sei derartiges in jedem Fall. Sollte eine außergewöhnliche Belastung nicht vorliegen, so ersuche sie neuerlich den nachträglichen Anspruch auf Absetzbeträge bzw. den entsprechenden Pauschalbetrag aufgrund der vorliegenden Behinderung zu prüfen. Beigelegt wurde eine Bestätigung des Bundessozialamtes Landesstelle Niederösterreich, wonach der festgestellte Grad der Behinderung ihres Sohnes in Höhe von 70 % bereits seit dem Jahr 2003 bestehe.

Das Finanzamt führte im Schreiben vom 13.3.2009 sinngemäß aus, dass es nach wie vor die Strecke über den H. als die vernünftigste ansehe und die Route über den E. nach W. und weiter nach S. nur für den Fall angeregt habe, dass der UFS die Strecke über den H. als nicht die vernünftigste ansehe. Das Finanzamt verwies auf die Befragung eines Dienstnehmers mit

Wohnort in Ef. und Beschäftigungsstrecke in R. sowie einer Dienstnehmerin mit Wohnort in A. und Beschäftigungsstrecke in Gr., die beide grundsätzlich die Strecke über den H. wählten, außer bei extrem winterlichen Fahrbedingungen. Auch ein großes, international agierendes Unternehmen mit Betriebsstandort in Gr. (W.P.) verweise auf seiner Internetseite als Anfahrtsroute auf die Strecke über den H.; die man somit sogar einem Ortsfremden zumute. Das Finanzamt legte dazu eine aus dem Internet ausgedruckte Skizze der Anfahrtstrecke, die über Ef., den H. und R. nach Gr. führe bei. Umso mehr müsse dies daher auch für einen Pendler gelten, bei dem die Kenntnis der Besonderheiten und Eigenheiten der Route als bekannt vorausgesetzt werden könne. Es werde daher geschlossen, dass die Bw. nur aufgrund einer besonderen Vorliebe nicht die kürzeste über den H. wähle.

Im Schreiben vom 6.4.2009 erwiderte die Bw. dass sich auch die Strecke über Ef. und den H. nicht für den täglichen Pendlerverkehr eigne, da sie neben kurvigen Waldpassagen auch Steilstücke mit 14% Gefälle bzw. Steigung enthalte.

Sachverhalt bleibe, dass der H. nicht nur im Winter, sondern auch bei Nebel und Regen nicht gefahrlos befahrbar sei, wobei der Berg häufig im Nebel liege. Es gebe auf dieser Strecke weitgehend keine Straßenmarkierungen, geschweige denn eine Beleuchtung und die Wegweiser nach A. zeigten in andere Richtungen als die Strecke vorgäbe. Es komme dazu, dass sie recht häufig bei Dunkelheit fahre und sich vernünftigerweise einem solchen Risiko nicht aussetze. Wenn nun einzelne Anrainer über den H. fahren, so sei dies auf deren persönliche Vorliebe zurückzuführen. Ebenso kenne sie auch Pendler, die aus Vernunftgründen nicht über den H. fahren oder dort bereits verunfallt sind. Überdies sei die Route über den H. nur bei optimalen Fahrbedingungen schneller als die von ihr gewählte. Ihre Route sei zwar ein paar Kilometer länger, dafür habe sie zügige Freilandstraßen zur Verfügung, brauche keinen kurvigen, häufig nebligen und nassen Berg zu überfahren setze sich nicht dem erhöhten Risiko bei Nachtfahrten (welche bei ihr häufig anfalle) oder bei Schlechtwetter aus, brauche auch nicht länger und verbrauche auch nicht mehr Treibstoff, weil die Bergstrecken wegfallen. Die vernünftigste und daher von ihr täglich benutzt Strecke sei jene über Gr. -R. -S. -B1 nach A.. Die Bw. gab zu, dass eine Veranschaulichung auf Karten und Skizzen im Vergleich zum persönlichen Befahren der strittigen Strecke immer etwas unzureichend sei. Ein solches böte zweifellos eine bessere Möglichkeit, sich ein entsprechendes Bild zu machen.

Dieser Anregung folgend befuhr die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates mit einem ortskundigen, nicht an dem Fall beteiligten, Fahrer des zuständigen Finanzamtes X die Strecke A. -Ef. -H. -R. -P. -W. -S. -Ef. -A. um sich selbst ein Bild vom H. zu machen. Hinzuzufügen ist, dass die Referentin selbst geübte Autofahrerin ist, sich jedoch deshalb eines Fahrers bediente,

---

da sie nicht ortskundig ist und als Beifahrerin dem Straßenverlauf folgen konnte, ohne auf den Straßenverkehr achten zu müssen.

Folgende Feststellungen wurden getroffen:

Die Fahrt beginnt mit km 0 an der Kreuzung W.straße mit Straße Richtung Bahnhof und **Richtung Ef.**.. Nach einer weiteren Kreuzung gelangt man in die Y.straße quert die XX.

Man gelangt nach 1,5 km nach dem Start nach Ad. Dort befindet sich das **Hinweisschild „Ef. 5 km“.**

Nach 7,7.km Fahrt auf einer gut ausgebauten 2-spurigen Landstraße (ca. 10 Min) :Ef. .

Nach der stellenweise etwas engen Ortsdurchfahrt zweigt rechts die **beschilderte** H.straße ab. An dieser Abzweigung befindet sich der Hinweispfeil „R. **12 km**“.

Nach dem Ortsende von Ef. führt eine gut ausgebauten, großteils neu asphaltierte 2-spurige Landstraße mit leichter Steigung bis nach ca. 14,3 km nach dem Start zu einer Kreuzung mit dem Hinweis „R. 8 km“. Die Straße führt leicht bergauf. Nach einer steilen Rechtskurve (Es gibt kein entsprechendes auf eine Steigung hinweisendes Straßenverkehrszeichen)

### **Hinweisschild ! Ende der Salzstreuung.**

Nach Auskunft des Fahrers wird die Straße von dort weg bis zum sog. Pst „gesandelt“. Unmittelbar nach der Steigung wird die Straße wieder eben und linker Hand befindet sich das „Pst“. Man hat **an diesem Punkt die höchste Stelle** der Straße, bevor man Richtung R. weiterfährt, erreicht. (16 km nach dem Start)

Hinweisschild R., die Straße führt nun bergab, wobei drei Kurven (gekennzeichnet durch rot-weiße Pfeile) zu passieren sind. Die Straße wird nun wieder eben. Bei km 17,6 kommt ein PKW entgegen, der problemlos passieren kann. Gefälle rechts der Straße zu einem Bach hin durch Leitschienen gesichert. Kommt nach nach Sch. Nach km 20,7 R. .

Kommt zur **Kreuzung Richtung S.**, Hinweisschild „9 km“.

Von R. **Rückfahrt** nach A. über S. -Ef. , km 0.

2-spurige Landstraße, Kreuzung mit Nebenbahn, erreicht P. .(großes Sägewerk, Fa. M. neben der Straße), Weiterfahrt nach W. . Erreicht nach 9 km S. . Kreuzung nach Ef. nach 11km. Etwas stärker befahren, vereinzelt LKW. Über Sf nach Ef. (**nach 20 km Fahrt**), noch 8 km bis A., Ortsdurchfahrt, Kreisverkehr, Ad, A. nach 27 km.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der Bw. die von der Referentin erstellte Wegbeschreibung zur Kenntnis gebracht.

In der mit Schriftsatz vom 31.5.2009 erstatteten Äußerung kam die Bw. im Wesentlichen zu dem Schluss, dass ein Streckenverlauf von 4,5, km über größerer Steigungen und Gefälle verläuft. In Richtung A. beginne die Steigung ca. 2 km vor dem „Pst“ und ende ca. 2 km danach. 1 km vor bzw. nach diesem höchsten Punkt sei die Strecke im Winter nicht salzgestreut und auch deswegen, insbesonders im Winter, für den täglichen Pendlerverkehr in beiden Richtungen unzumutbar. Nach dem Pst liege eine besonders gefährliche Kurve genannt „Er.“. Die Bw. führt auch aus, dass ab der Kreuzung F. Richtung A. die Straße etwa 500m leicht abfalle und dann über ein starkes Gefälle weiterführe, auf das mit dem Hinweisschild „14%“ hingewiesen werde. Wegen dieser Straßenverhältnisse und der unsicheren Wettersituation („es wäre nicht ratsam diese Strecke bei Schlechtwetter oder nachts oder auch nur bei Nebel oder geschlossener Wolkendecke (Hochnebel) im Winter selbstredend sowieso nicht (bei Regen herunter ist auf dem H. mit Schneefall zu rechnen) sei die Befahrung dieser Strecke mit einem hohen Unfallrisiko verbunden.“

Vom UFS wurde auf der Homepage der ÖBB beispielsweise die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln ab G. um 7 Uhr früh mit 2 Stunden und 40 Minuten sowie ab A. nach G. ab 16 Uhr mit 2 Stunden und 13 Minuten ermittelt. Nach diesem Zeitpunkt ist G. mit öffentlichen Verkehrsmitteln offensichtlich nicht mehr erreichbar, da erst wieder eine Abfahrtszeit für den nächsten Tag angegeben wird.

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

#### **Einbruchsdiebstahl PKW**

Das Berufungsbegehren hinsichtlich der Berücksichtigung von Werbungskosten, die durch den Einbruch in das von der Bw. für beruflich veranlasste Fahrten verwendete Fahrzeug entstanden sein sollen, ist, wie bereits in den Entscheidungsgründen dargestellt, nicht mehr aufrecht.

#### **Außergewöhnliche Belastung**

Der Sohn der Bw., geb. am x.x.1975, erkrankte im Jahr 2002 an einem Gehirntumor, der allerdings erst im Jahr 2003 diagnostiziert wurde. Bereits im Jahr 2002 machten sich jedoch bereits massive gesundheitliche Probleme bemerkbar, die zur völligen Arbeitsunfähigkeit führten. In den Monaten Februar und April bis Oktober bezog der Sohn keinerlei Einkünfte. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Bw., tatsächliche Aufwendungen aus der Behinderung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung i.H. von € 2.400.-. In der Berufung führte sie sodann aus, dass ihre tatsächlichen Kosten auf Grund von Unterhaltsleistungen i. H. von € 4.500.- und i.H. von € 1000.- dadurch entstanden seien, um

finanziellen Schaden abzuwenden. Dafür „veranschlage sie € 1000.-, könne sich aber an Details nicht mehr erinnern“.

Zusammengefasst beantragte die Bw. daher, die Berücksichtigung der entstandenen Kosten als **außergewöhnliche Belastung, auf Grund einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung**, alternativ als **außergewöhnliche Belastung auf Grund der Behinderung eines Kindes** oder einen **Unterhaltsabsetzbetrag**.

Dazu ist folgendes auszuführen:

**Außergewöhnliche Belastung auf Grund einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung:**

Grundsätzlich muss eine Belastung gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 um als einkommensmindernd anerkannt zu werden folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein

Sie muss zwangsläufig erwachsen

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Bw. stützt ihre Argumentation darauf, dass ihre Unterhaltpflicht gegenüber dem Sohn auf Grund dessen Krankheit aus tatsächlichen Gründen entstanden sei. Sie sei aber auch aus sittlichen Gründen und darüber hinaus aus rechtlichen Gründen entstanden, weil ihre gesetzliche Unterhaltpflicht auf Grund der Krankheit des Sohnes und der daraus resultierenden Erwerbsunfähigkeit wieder aufgelebt sei.

Es ist durchaus verständlich, dass sich die Bw. als Mutter verpflichtet fühlte, den erwerbsunfähigen Sohn finanziell zu unterstützen und auch dessen Angelegenheiten verschiedenster Art zu regeln, um Nachteile für den Sohn abzuwehren. Die Bw. übersieht aber dabei, dass auf Grund der Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z.5 EStG 1988 Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch ein außergewöhnlichen Belastung absetzbar sind. **Unterhaltsleistungen** sind nämlich gem. Z. 1 für Kinder durch die **Familienbeihilfe** und den **Kinderabsetzbetrag** abgegolten, gem. Z. 2 für Kinder, die nicht im gemeinsamen Haushalt leben und für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht, **Leistungen des gesetzlichen Unterhalts** durch den **Unterhaltsabsetzbetrag**. Nur im Fall der Z.4, also Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger, also dem Kind, selbst auch abzugsfähig wären, stellt sich die Frage, ob diese aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen

---

Gründen erwachsen sind (etwa Krankheitskosten des Kindes, Kosten eines Alters- oder Pflegeheimes). Nur solche Unterhaltsleistungen wären auch für volljährige Kinder als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Solche Aufwendungen liegen aber im gegenständlichen Fall nicht vor, da die von der Bw. nach ihren Angaben getätigten Aufwendungen, nämlich die finanzielle Unterstützung sowie Aufwendungen i.Z. mit der Regelung von z.B. finanziellen Angelegenheiten (Telefonate ...) bei ihrem Sohn, würde dieser die Kosten selbst tragen, nicht abzugsfähige Kosten für die Lebensführung i.S. des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 darstellten.

In eventu beantragt die Bw. die Zuerkennung eines Unterhaltsabsetzbetrages. Dieser steht gem. § 33 Abs. 4 Z. § lit. b einem Steuerpflichtigen zu, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt angehört und für das keine Familienbeihilfe gewährt wird, den **gesetzlichen Unterhalt** leistet. Auch dieser Bestimmung geht jedoch jene des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 vor, wonach für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder auch kein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Bw. die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, die ihr auf Grund der Behinderung eines Kindes entstanden seien. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind **Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung eines Kindes** dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn zugleich Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag besteht und das Kind pflegebedingte Geldleistungen (etwa Pflegegeld) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Da weder ein Anspruch der Bw. auf einen Kinderabsetzbetrag (dieser wird zugleich mit der Familienbeihilfe ausbezahlt), noch auf einen Unterhaltsabsetzbetrag besteht noch ihr Sohn pflegebedingte Geldleistungen erhalten hat liegen die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit schon aus diesen Gründen nicht vor. Im Übrigen wurde die Behinderung des Sohnes erst ab dem Jahr 2003 festgestellt.

Die von der Bw. für ihren Sohn getätigten Ausgaben stellen Aufwendungen für den laufenden Lebensunterhalt mangels Erwerbsunfähigkeit dar, und sind somit kraft der ausdrücklichen verfassungsgesetzlichen Anordnung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG weder im Wege eines Kinderabsetzbetrages noch eines Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Die Verfassungsmäßigkeit von gesetzlichen Bestimmungen ist im Übrigen nicht vom Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, der die Gesetze im Sinne des Legalitätsprinzips gem. Art. 18 B-VG zu vollziehen hat, sondern ausschließlich vom Verfassungsgerichtshof.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

## Pendlerpauschale

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Demgemäß ist es zulässig die Frage der Höhe des bisher gewährten Pendlerpauschales im Zuge der Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 zu überprüfen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 in der zum 1.1.2002 geltenden Fassung sind Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Gemäß lit. c leg. cit. gilt folgendes: Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Wegstrecke nicht zumutbar, dann werden folgende Pausbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke

zwischen 20 und 40 km € 840.- jährlich

zwischen 40 und 60 km € 1.470.- jährlich

Lt. dem der Veranlagung zu Grunde gelegten Lohnzettel des Dienstgebers für den Zeitraum 1.1.2002 bis 30.9.2002 wurde der Bw. ein für diesen Zeitraum anteilmäßiges Pendlerpauschale in Höhe von € 1.201,50 gem. lit. c, und zwar für eine einfache Fahrtstrecke über 40 km, gewährt.

Die Bw. fährt täglich von ihrem Wohnort in G. zu ihrem Dienstort nach A.. Unbestritten ist, wie auch aus der Fahrplanauskunft der ÖBB ersichtlich, dass die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entweder auf Grund der Fahrdauer oder mangels Möglichkeit ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen, unzumutbar ist. Der Bw. steht daher grundsätzlich das „große“ Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 zu. Hinsichtlich der Höhe wird jedoch in dieser gesetzlichen Bestimmung unterschieden, ob die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 20 km bis 40 km oder 40 km bis 60 km beträgt.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales müssen im Lohnzahlungszeitraum (d.i. der Monat) überwiegend, d.h. mehr als 10 Tage vorliegen.

Unter „Fahrtstrecke“ ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt. Überflüssige Umwege oder bloß

---

aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben(vgl. VwGH vom 16.7.1996, Zl. 96/14/0002).

Die Bw. fährt lt. eigenen Angaben täglich von ihrem Wohnort in G. über R. und S. sowie Bm. auf die B1 und weiter nach A.. Die Fahrtstrecke beträgt bis zu ihrem Arbeitsort 42 km (www.via-michelin.at).

Eine kürzere Strecke führt von G. nach A. führt über R. und den H. weiter nach Ef. und von dort nach A. und beträgt 36 km (www.via-michelin.at).

Nun kommt es, wie bereits ausgeführt, für die Höhe des Pendlerpauschales nicht darauf an, welche Fahrtstrecke die kürzeste ist, sondern welche ein Pendler vernünftigerweise für seine täglichen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück wählen wird.

Feststeht, dass es sich beim H. um eine Erhebung von ca. 700 m handelt, für deren Überwindung naturgemäß, gleichgültig von welcher Fahrtrichtung aus betrachtet, eine Steigung zu überwinden ist. Diese stellt sich zwischen der Kuppe und R. in Form von drei Kurven und der Kuppe und der Kreuzung F. als eine Kurve („E.“) dar. Die Straße ist zweispurig ausgebaut, sodass zwei Pkw (und diese befahren den H. hauptsächlich) problemlos aneinander vorbeifahren können. Der Straßenbelag ist in gutem Zustand.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, die durch das persönlicher Befahren der Strecke (als Beifahrerin) durch die zuständige Referentin gestützt wird, hindert dieser Straßenverlauf über den H. einen Pendler nicht, diesen für seine täglichen Fahrten zu wählen. Die o.a. Kurven weisen zwar naturgemäß eine Steigung bzw. ein Gefälle auf, gerade bei einem Pendler, der täglich, jahraus-jahrein bei jedem Wetter auf der gleichen Strecke mit dem Pkw unterwegs ist, ist jedoch davon auszugehen, dass es sich um einen routinierten Fahrer handelt. Diesem kann auch zugemutet werden, Straßen zu befahren, die nicht nur einen ebenen Straßenverlauf aufweisen. Ohne Bedeutung muss es daher in diesem Zusammenhang auch sein, dass eine Strecke von ca. 2 km über die Kuppe im Winter nicht mit Salz sondern mit Splitt gestreut wird. Gleiches gilt für die Behauptung der Bw. bezüglich der besonderen Wetteranfälligkeit des H.es (Nebel, Schnee). Jedoch ist es auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens vorstellbar, dass auch auf einer Erhebung von „nur“ 700 m andere Wetterbedingungen herrschen können als an deren Fuße. Ein Pendler und damit ortskundiger Fahrer wird jedoch auch mit den dort herrschenden Wetterbedingungen vertraut sein, und kann ihm diesbezüglich soviel Flexibilität zugemutet werden, sein Fahrverhalten an geänderte Wetterverhältnisse anzupassen. Vernünftigerweise nicht befahren wird auch ein Pendler diese Strecke dann, wenn „extreme Wetterverhältnisse“ herrschen. Darunter wird nach dem Urteil eines billig und gerecht denkenden Menschen eine Situation sein, in der er sich oder andere

---

einer Gefahr für Leib oder Leben aussetzt. Vorstellbar wären etwa derart dichter Schneefall oder Glatteis, sodass damit zu rechnen ist, dass der Straßendienst mit der Streuung nicht rechtzeitig nachkommt oder sehr schlechte Sichtverhältnisse durch starken Regen oder Nebel. Die Bw. stellt in ihren Schriftsätzen die Wettersituation auf dem H. so dar, als ob diese in jedem Fall einen Pendler vernünftigerweise davon abhalten würde, diese Fahrtstrecke zu wählen. Diese Behauptung deckt sich jedoch weder mit der Lage des H.es aus eigener Anschauung der zuständigen Referentin noch mit der allgemeinen Lebenserfahrung bezüglich der durchschnittlichen Wetterlage in Österreich. Es mag sein, dass in einzelnen Lohnzahlungszeiträumen auch auf 700 Höhenmetern Wetterbedingungen herrschen, die einen vernünftig denkenden Pendler dazu veranlassen mögen, den H. zu umfahren. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass der H. grundsätzlich durchgängig als kürzeste, vernünftigerweise zu wählende Strecke, befahrbar ist. Ebenso ändern daran nichts die von der Bw. im Schriftsatz vom 6.4.2009 angeführten Umstände, nämlich, dass es auf dieser Strecke keine Straßenmarkierungen, keine Beleuchtung und keine Wegweiser gebe, da es solche üblicherweise auf Landstraßen nicht gibt und von einem ortskundigen Pendler angenommen werden kann, dass er dem Straßenverlauf auch ohne derartige Einrichtungen folgen kann. Demgemäß wird es für einen Pendler auch kein Problem darstellen, bei Dunkelheit über den H. zu fahren.

Zusammengefasst kommt der UFS daher zu dem Schluss, dass die Streckenwahl der Bw., nämlich von ihrem Wohnort in G. über S. und die B1 nach A. zu fahren, einem persönlichen Sicherheitsbedürfnis entspringt. Spricht doch die Bw. selbst im Schriftsatz vom 6.4.2009 davon, dass sich sie sich nicht auf Grund der örtlichen Gegebenheiten und der dort herrschenden Wettersituation sowie mangelnder Straßenbeleuchtung, Bodenmarkierungen und Wegweiser einem permanenten Risiko aussetzen wolle. Solche persönlichen Vorlieben haben allerdings, wie bereits ausgeführt, für die Frage, welche Strecke ein Pendler vernünftigerweise für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wählen wird, keine Bedeutung.

Der Bw. steht daher das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c nur in jenem Ausmaß zu, wie es sich für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausmaß von 20 km bis 40 km ergibt, zu.

Wien, am 24. Juni 2009