



GZ. RV/0360-K/12,
miterledigt RV/0356-K/12,
RV/0357-K/12, RV/0358-K/12,
RV/0359-K/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, Richter, geb. xy, St., vom 10. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vom 12. April 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 bis 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch beim Finanzamt am 29. Dezember 2011 und 2. Jänner 2012 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 bzw. 2008, 2009 und 2010 beantragte Berufungswerber (in der Folge Bw.) ua. die Berücksichtigung von Pendlerpauschalen (Werbungskosten) in der Höhe von € 1.071,00/2006, € 1.179,00/2007, € 1.267,50/2008, € 1.356,00/2009 und € 1.356,00/2010 sowie von Begräbniskosten (außergewöhnliche Belastung) von € 3.557,27/2008.

In den jeweils am 12. April 2012 vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre erfolgten hinsichtlich der Pendlerpauschalen Kürzungen auf € 495,00/2006, € 520,50/2007, € 588,00/2008, € 630,00/2009 und 2010; die für das Jahr 2008 beantragten Begräbniskosten wurden vom Finanzamt nicht berücksichtigt. Hinsichtlich Pendlerpauschale wurden die in Streit stehenden Einkommensteuerbescheide damit begründet, dass für die Fahrten Wohnung St.-Arbeitsstätte Klagenfurt das kleine Pendlerpauschale für 20 bis 40

Kilometer anerkannt wurde, weil die Benützung des öffentlichen Beförderungsmittels möglich war und die Wegzeit unter zwei Stunden lag. Hinsichtlich Begräbniskosten wurde im Einkommensteuerbescheid 2008 darauf verwiesen, dass die Begräbniskosten im Übergabsvertrag im Jahr 2005 Deckung fanden.

Mit jeweils beim Finanzamt am 11. Mai 2012 eingelangten Eingaben des Bw. vom 10. Mai 2012 erhob der Bw. Berufungen gegen die angeführten Bescheide.

Darin führte er hinsichtlich Pendlerpauschale übereinstimmend jeweils wörtlich Folgendes aus:
„Die große Pendlerpauschale wurde mir mit einer Scheinbegründung nicht anerkannt. Dem Bescheid vom 12.4.2012 ist nicht zu entnehmen, weshalb mir die Benützung welcher öffentlichen Verkehrsmittel möglich war und die Wegzeit unter zwei Stunden gelegen sein soll, zumal das mir zumutbare öffentliche Verkehrsmittel um 6.13 Uhr abfährt (der Gehweg hin ist gar nicht berechnet) und mein Dienstbeginn um 8.30 Uhr ist. In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass ich als Richter eine freie Dienstzeit – keine Gleitzeit – habe, die von nicht in meiner Sphäre gelegenen Gegebenheiten beeinflusst ist, sodass ich den Dienstbeginn nicht so gestalten kann, um mit dem mir zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmitteln innerhalb von zwei Stunden zum Dienstort gelangen kann. Ich verhandle viermal in der Woche, wobei es sich gezeigt hat, dass die Anberaumung von Verhandlungen vor 9.00 Uhr nicht tunlich ist, zumal Anwälte in diesem Fall immer wieder um Terminverlegung ersuchen, sodass Verhandlungstermine frustriert sind. Etwa eine halbe Stunde bereite ich mich auf Verhandlungen vor. Am ab ist mein Sohn L geboren, meine Lebensgefährtin war bis Dezember 2007 in Karenz, um ihn zu betreuen, sodass ich täglich unseren Sohn Le, geboren c, um 7.30 Uhr in den Kindergarten bringen musste. Im Herbst 2006 wurde Le eingeschult, ich musste ihn daher täglich zur Schule bringen, schon allein deshalb war mit die Benützung des öffentlichen Beförderungsmittels nicht zumutbar, weil mir ein solches mit einer Wegzeit von unter zwei Stunden nicht zur Verfügung stand. Darüber hinaus hatte ich immer wieder Verhandlungen bis in die Abendstunden zu verrichten, sodass ich innerhalb von zwei Stunden mit einem öffentlichen Beförderungsmittel gar nicht nach Hause kommen konnte. Der Umstand, dass ich regelmäßig als zuständiger Richter für S Erstanhörungen an Wohnorten der Betroffenen, die mit öffentlichen Beförderungsmitteln gar nicht erreichbar sind, machen musste, blieb bei der Bescheiderlassung zur Gänze unberücksichtigt. Sollte in meinem Fall die Anerkennung des großen Pendlerpauschales nicht möglich sein, wäre davon auszugehen, dass keine Fälle mehr denkbar sind, in denen das große Pendlerpauschale anerkannt wird. In diesem Fall müsste von totem Recht ausgegangen werden und der Gesetzgeber wäre gefordert. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass mir in den Vorjahren die große Pendlerpauschale anstandslos anerkannt worden. Bei der gegebenen Sachlage ist mir daher die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar. Selbst wenn mir die

Benützung eines solchen, aus welchen Gründen immer (die ich aber nicht anerkennen kann) zugemutet werden soll, würde ich in jedem Fall die nach der Judikatur des UFS maximal zumutbare Wegzeit von drei Stunden für die Hin- und Rückfahrt überschreiten.“

Zu den Begräbniskosten des Jahres 2008 führte der Bw. wie folgt aus: „Weiters wurden mir Begräbniskosten unter Hinweis auf den Übergabsvertrag vom 7. September 2005 nicht anerkannt. Im genannten Vertrag ist mit keinem Wort erwähnt, dass ich zur Tragung von Begräbniskosten rechtlich verpflichtet bin (im Gegensatz zu den Verpflichtungen, die ich zu Lebzeiten meiner Eltern eingegangen bin). Das Verlassverfahren nach meinem verstorbenen Vater fand mangels kostendeckenden Vermögens nicht statt. Allein meine Mutter hat eine Erbserklärung abgegeben und wäre sie alleinige Erbin gewesen. Aufgrund des geringen Einkommens meiner Mutter habe ich aus sittlichen Gründen und aus einer tiefen Verbundenheit zu meinem verstorbenen Vater und nicht aus rechtlicher Verpflichtung heraus die Begräbniskosten getragen. Ich beantrage die Kosten wie geltend gemacht anzuerkennen.“

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat erging an den Bw. am 21. Jänner 2013 ein Schreiben folgenden Inhaltes:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführten Berufungen wird Ihnen Folgendes zur Kenntnis gebracht:

1. Pendlerpauschale/Werbungskosten (für die Jahre 2006 bis 2010)

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales 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 Weges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Was unter dem Begriff „Zumutbarkeit“ iS der angeführten Gesetzesstelle zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Unzumutbarkeit ist jedenfalls (auch und vor Allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, vgl. VwGH vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319).

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für

die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua. mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 107; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert wie die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f.).

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 grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff]. Bei der Berechnung der Wegzeiten ist von objektiven Verhältnissen auszugehen, persönliche Umstände haben dabei außer Betracht zu bleiben.

Laut Michelin-Routenplaner beträgt die Entfernung zwischen Ihrer Wohnung und Ihrer Arbeitsstätte 36 Kilometer und ist in 38 Minuten mit dem Kraftfahrzeug zu bewältigen.

Die Verhältnisse bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel einschließlich der sich daraus ergebenden Wegzeiten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Hinweg) sowie Arbeitsstätte und-Wohnung (Rückweg) stellen sich wie folgt dar.

Wohnung-Arbeitsstätte

Fußweg Wohnung bis Haltestelle (SR/Hauptplatz) .	600 m/9 Minuten (in der Folge Min.)
Bus/Zug Ankunftstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstraße/St. Veiter Ring/1a,2a,2b Hauptbahnhof/2,5,3b,3c Hasnerschule/4c Heiligengeistplatz/3a,5b,6 Paulitschgasse/1,3,4,4a Schmelzhütte/4b	1. 5.32 Uhr bis 6.27 Uhr/56 Min./2006,2007 1a. 5.32 Uhr bis 6.41 Uhr/1 Std. 9 Min./2007* 2. 5.55 Uhr bis 6.46 Uhr/51 Min./2006,2007 2a. 5.55 Uhr bis 7.14 Uhr/1 Std. 19 Min./2007* 2b. 5.55 Uhr bis 7.13 Uhr/1 Std. 18 Min./2008 3. 6.24 Uhr bis 7.36 Uhr/72 Min./2006,2007 3a. 6.19 Uhr bis 7.33 Uhr/1 Std. 14 Min./2008 3b. 6.14 Uhr bis 7.16 Uhr/1 Std. 2 Min./2009 3c. 6.19 Uhr bis 7.12 Uhr/53 Min./2009,2010 4. 7.35 Uhr bis 8.33 Uhr/58 Min./2006 4a. 7.35 Uhr bis 8.38 Uhr/1 Std. 3 Min./2007 4b. 7.35 Uhr bis 8.26 Uhr/51 Min./2007,2008, 2009 ,2010 4c. 7.35 Uhr bis 8.40 Uhr/1 Std. 5 Min. 5. 7.50 Uhr bis 8.46 Uhr/56 Min./2006,2007, 5b. 7.50 Uhr bis 9.05 Uhr/1 Std.14 Min./2008 6. 8.05 Uhr bis 9.04 Uhr/59 Min./2010
Bus Klagenfurt/Bus/Zug Ankunfts-/Abfahrtsstellen Klagenfurt: Hauptbahnhof/2,3c,5,5a,5b Heiligengeistplatz/3a,6 Paulitschgasse/1,3,4,4a Schmelzhütte/4b Ankunftsstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstr./St. Veiter Ring*/3a,3b,3c,4b,4c,5a,5b,6 Heuplatz*/1,2,3,4,4a,5	1. 6.28 Uhr bis 6.38 Uhr/10 Min./2006,2007 2. 6.46 Uhr bis 7.01 Uhr/15 Min./2006,2007 3. 7.36 Uhr bis 7.46 Uhr/10 Min./2006,2007 3a. 7.33 Uhr bis 7.42 Uhr/9 Min./2008 3b. 7.16 Uhr bis 7.47 Uhr/31 Min./Fußweg/2009** 3c. 7.12 Uhr bis 7.32 Uhr/20 Min./2010 4. 8.33 Uhr bis 8.46 Uhr/13 Min./2006 4a. 8.38 Uhr bis 8.46 Uhr/8 Min./2007 4b. 8.26 Uhr bis 8.52 Uhr/26 Min./2007*,2008,2009,2010 4c. 8.40 Uhr bis 9.00 Uhr/20 Min./Fußweg/2009** 5. 8.46 Uhr bis 9.01 Uhr/15 Min./2006,2007 5a. 8.46 Uhr bis 9.12 Uhr/26 Min./2007* 5b. 9.05 Uhr bis 9.12 Uhr/8 Min./2008

	6. 9.04 bis 9.12 Uhr/8 Min./2010
Summen/Wegzeiten/Hinweg	<p>1/1 Std. 15 Min. 1a/1 Std. 18 Min. 2/1 Std. 15 Min. 2a/1 Std. 19 Min. 2b/1 Std. 18 Min. 3/1 Std. 31 Min. 3a/1 Std. 32 Min. 3b/1 Std. 42 Min. 3c/1 Std. 22 Min. 4/1 Std. 20 Min. 4a/1 Std. 20 Min. 4b/1 Std. 26 Min. 4c/1 Std. 34 Min. 5/1 Std. 20 Min. 5a/1 Std. 31 Min. 5b/1 Std. 31 Min. 6/1 Std. 16 Min.</p>

* Siedlung von Straße1 nach Straße2 am 16. August 2007

** Wegzeit/Michelin-Routenplaner

Arbeitsstätte-Wohnung

Bus Klagenfurt/Bus/Zug Abfahrtsstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstr./St. Veiter Ring/4,5,6,7,8,9 Heuplatz/1,2,3 Hasnerschule Ankunfts-/Abfahrtsstellen Klagenfurt: Busbahnhof/1,5,8,9 Hauptbahnhof/2 Heiligengeistplatz/6, Lend Paulitschgasse Schmelzhütte/7 Ankunftstelle: St./3,4	1. 16.20 Uhr bis 16.30 Uhr/10 Minuten/2006 2. 17.06 Uhr/2006/17.01 Uhr/2007/2008 bis 17.18 Uhr/12/17 Minuten/2006, 2007, 2008 3. 18.16 Uhr bis 19.15 Uhr/59 Min./2006 4. 16.21 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std.15 Min./2007 5. 16.57 Uhr bis 17.05 Uhr/8 Min./2007 6. 18.01 Uhr bis 18.04 Uhr/3 Min./2007,2008 7. 16.21 Uhr bis 16.39 Uhr/8 Min./2008 8. 16.57 Uhr bis 17.05 Uhr/8 Min./2008 9. 16.07 Uhr bis 16.15 Uhr/8 Min./2009, 2010
Bus/Zug Abfahrtsstellen bis Haltestelle St./Hauptplatz	1. 16.30 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std. 6 Min./2006 2. 17.18 Uhr bis 18.10 Uhr/52 Minuten/2006, 2007, 2008 5. 17.05 Uhr bis 18.10 Uhr/1 Std. 5 Min./2007 6. 18.04 Uhr bis 19.15 Uhr/1 Std. 9 Min./2007, 2008 7. 16.39 Uhr bis 17.36 Uhr/57 Min./2008 8. 17.05 Uhr bis 18.10 Uhr/1 Std. 5 Min./2008 9. 16.15 Uhr bis 17.27 Uhr/1 Std. 12 Min./2009, 2010
Fußweg Haltestelle (St./Hauptplatz)	600m/9 Min.

bis Wohnung	
Summen/Wegzeiten/Rückweg	1/1 Stunde, 25 Minuten 2/73 bzw. 78 Minuten 3/68 Minuten 4/1 Stunde, 24 Minuten 5/1 Stunde, 22 Minuten 6/1 Stunde, 21 Minuten 7/1 Stunde, 14 Minuten 8/1 Stunde, 22 Minuten 9/1 Stunde 29 Minuten

Bei der Heranziehung der öffentlichen Beförderungsmittel war in Betracht zu ziehen, dass Ihnen als Richter keine Dienstzeit vorgeschrieben ist. Für die Beurteilung, ob Ihnen Verkehrsmittel für die Erreichung der Arbeitsstätte bzw. des Wohnortes zur Verfügung stehen, war der Unabhängige Finanzsenat somit an keine zeitlichen Vorgaben gebunden, hat aber die Verkehrsmittel in der Früh und am Nachmittag herangezogen (Quellen: Fahrpläne Winter 2005/2006/gültig vom 11.12.2005 bis 10.6.2006, Sommer 2006/gültig vom 11.6. bis 9.12.2006, Winter 2006/2007/gültig vom 10.12.2006 bis 9.7.2007, Sommer 2007/gültig vom 10.7. bis 8.12.2007, Winter 2007/2008/gültig vom 9.12.2007 bis 7.6.2008, Sommer 2008/gültig vom 8.6. bis 13.12.2008, Winter 2008/2009/gültig vom 14.12.2008 bis 14.6.2009, Sommer 2009/gültig vom 14.6. bis 12.12.2009, Winter 2009/2010/gültig vom 13.12.2009 bis 12.6.2010, Sommer 2010/gültig vom 13.6. bis 11.12.2010 und Winter 2010 bis 2011/gültig vom 12.12.2010 bis 11.6.2011).

Weiters ist auszuführen, dass die Berechnung der Wegzeiten an Hand objektiver Verhältnisse zu erfolgen hat. Ihre Einwendungen hinsichtlich Arbeitseinteilung (z.B. Vorbereitung auf Verhandlungstermine), Terminplanung (Verhandlungszeiten) und ihre persönlichen Verhältnisse (Kinderbetreuung) waren dabei außer Betracht zu lassen. Nicht relevant waren auch die von Ihnen angeführten auswärtigen Dienstverrichtungen, zumal es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt.

Angesichts der geschilderten Verkehrsverbindungen steht fest, dass ein Großteil der errechneten Wegzeiten unter 90 Minuten liegen, die einzelnen Überschreitungen hingegen lediglich geringfügig sind. Die Wegzeiten überschreiten einerseits jedoch in keinem Fall 2,5 Stunden (150 Minuten), andererseits erreichen diese in keinem Fall die dreifache Fahrzeit mit dem eigenen KFZ, die mit 1 Stunde und 54 Minuten (114 Minuten.s.o.) zu Buche schlägt.

Damit sind in Ihrem Fall jedoch jene Bedingungen nicht gegeben, die für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschale erforderlich wären.

Ihren Berufungen kommt in diesem Punkt somit keine Berechtigung zu; die Ihnen gebührenden Pendlerpauschalen wurden vom Finanzamt bereits in richtiger Höhe in den Erstbescheiden berücksichtigt.

2. Begräbniskosten/außergewöhnliche Belastung (für das Jahr 2008)

Zu derartigen Kosten ist in Randzahl 890 der Lohnsteuerrichtlinien Folgendes festgehalten:

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.“

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

In Anbetracht dessen, dass Ihnen von Ihrem im Juni 2008 verstorbenen Vater ein Grundstück in St. mit Übergabsvertrag vom 7. September 2005 übergeben wurde, dessen Einheitswert von rund € 21.000,00 ein Vielfaches der nunmehr von Ihnen als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten (rund € 3.550,00) überschreitet, und sie zusätzlich diese Kosten aus Eigenem und nicht aus einer vertraglichen Verpflichtung heraus übernommen haben, fehlt den von Ihnen geltend gemachten Kosten das für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderliche Merkmal der Zwangsläufigkeit i.S. des § 34 EStG.

Somit hat das Finanzamt auch diesen Kosten zu Recht die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung versagt (vgl. auch UFS RV/0219-I/04 vom 1. Juni 2005), weshalb die Berufung des Jahres 2008 auch in diesem Punkt nicht berechtigt ist.

Sie werden um allfällige Stellungnahme zu diesen Ausführungen bis spätestens 13. Februar 2013 ersucht.“

In der Eingabe vom 11. Februar 2013, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 13. Februar 2013, führte der Bw. wie folgt aus:

„Die rechtliche Situation nehme ich zur Kenntnis, vertrete jedoch aus folgenden Gründen den Standpunkt, dass die Geltendmachung des großen Pendlerpauschales durch mich zu Recht erfolgte. Die Zutrittsmöglichkeit für Parteien zum BG in den Jahren 2006 bis 2010 war ab 8.00 Uhr in der Früh möglich, sodass dies der frühestmögliche Zeitpunkt für mich war, eine Verhandlung anzuberaumen. Laut Google Maps beträgt die kürzeste Wegstrecke zwischen meiner Wohnung und meinem Arbeitsplatz 31,6 Kilometer durch das Rosental über die B91 und die B85, die Fahrzeit beträgt 30 Minuten. Die zweitkürzeste Strecke über die A2 beträgt 36,6 Kilometer bei einer Fahrzeit von 31 Minuten. Aus Zweckmäßigkeitsgründen und wegen der morgendlichen Verkehrssituation benütze ich seit Jahren die Strecke über die A2 und benötige (unter Einhaltung sämtlicher Geschwindigkeitsbeschränkungen!) von Tür zu Tür 29 bis 30 Minuten, sodass die mir zumutbare Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel 87 bis 90 Minuten beträgt (das dreifache der Fahrzeit mit dem PKW) und in Ihrem Schreiben vom 21. Jänner 2013 herangezogene Routenplaner nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Jedenfalls würde ich jedoch auch bei Benutzung der Strecke über die B91 und die

B95 nicht mehr als 30 Minuten Fahrzeit (eher weniger) benötigen. Ergänzend sei angemerkt, dass die Dienstorte Straße1 und Straße2 vom Wohnort etwa gleich weit entfernt sind. Berücksichtigt man nun den Umstand, dass ich aus dienstlichen Erfordernissen bei Öffnung des Hauses um 8.00 Uhr anwesend bin, zeigt sich, dass die Mehrzahl jener öffentlichen Massenbeförderungsmittel, deren Benützung mir im Schreiben vom 21. Jänner 2013 zugemutet wird, mehr als 87 bzw. 90 Minuten Fahrzeit in Anspruch nimmt (Zahl 3, 3a,3b). Dabei ist gar nicht berücksichtigt, dass in vielen Fällen die Ankunftszeit des Massenbeförderungsmittels in Klagenfurt sich mit der Abfahrtszeit des Busses der Klagenfurter Stadtwerke deckt und daher ein rechtzeitiges Erreichen desselben in vielen Fällen gar nicht möglich ist und erst der nächste Bus genommen werden kann, was die Fahrzeit entsprechend verlängert (z.B. B 3, 3a, 3b) oder der Fußweg von 31 Minuten (z.B. B 3b) der Berechnung zu Grunde zu legen ist. Die Benützung der Massenbeförderungsmittel 1, 1a, 2, 2a und 2b ist untrüglich, weil die Wartezeit ab seiner Ankunft am Arbeitsort bis Öffnung des Hauses teilweise mehr als 1 Stunde beträgt und ich auf Grund meiner Arbeitsweise – ich arbeite tagaktuell, das heißt bei Verlassen des Büros sind alle angefallenen Akten erledigt – mir nicht zugemutet werden kann, dass ich diese Wartezeit konsumiere, bevor die ersten Parteien ins Haus kommen, die mir ein Weiterarbeiten ermöglichen. Neue Akten werden von meiner Kanzlei auf Grund des Umstandes, dass diese vorzubereiten sind, ab etwa 8.15 Uhr zur Bearbeitung vorgelegt. Diese dienstlichen Erfordernisse sind durchaus als jene objektiven Verhältnisse zu betrachten, die im Schreiben vom 21.1.2013 angeführt sind. Die Benützung jener Massenbeförderungsmittel, die unter der Zahl 4, 4a, 4b, 4c, 5, 5a, 5b und 6 angeführt sind, ist mir nicht zumutbar, zumal ich bei Ankunft derselben aus dienstlichen Gründen längst im Haus sein sollte. Für die Fahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung ist zu berücksichtigen, dass ich diese Strecke nachmittags befahre und daher Einschränkungen durch das Verkehrsaufkommen nicht gegeben sind. Unter Einhaltung aller Geschwindigkeitsbeschränkungen benötige ich durchschnittlich 25 Minuten. Die einfache Zeit (75 Minuten) wird von der weit überwiegenden Anzahl der unter 1 bis 9 angeführten Massenbeförderungsmittel überschritten, wobei der Umstand, dass sich neuerlich die Ankunftszeiten des Stadtwerkebusses und die Abfahrtszeiten des Zuges oder des Busses in einigen Fällen überschneiden, nicht berücksichtigt ist. Auf den Umstand, dass ich immer wieder Verhandlungen bis in die Abendstunden zu verrichten habe, sodass ich innerhalb von eineinhalb Stunden mit einem öffentlichen Verkehrsmittel gar nicht mehr nach Hause kommen kann, wird im Schreiben vom 21. Jänner 2013 gar nicht eingegangen. Vorhalt es Unabhängigen Finanzsenates überhaupt nicht eingegangen. Ich bin daher der Ansicht, dass mir bei der gegebenen Sachlage die Benützung des öffentlichen Beförderungsmittels nicht

zumutbar ist und beantrage Bescheidausfertigung unter Berücksichtigung des nunmehr vorgebrachten.“

Weiters erging am 10. April 2013 folgendes Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an den Bw.:

„Zu Ihnen in der Eingabe vom 13. Februar 2013 enthaltenen Ausführungen wird Ihnen noch Folgendes zur Kenntnis gebracht:

In Ihrer Eingabe auf Seite 2 zweiter Absatz geben Sie an, dass bei der vom Unabhängigen Finanzsenat in seinem Schreiben vom 21. Jänner 2013 erfolgten Aufstellung die Umsteigezeit zwischen Bus/Zug und innerstädtischem Beförderungsmittel jeweils nicht berücksichtigt sei und sich daraus längere Wegzeiten ergeben würden.

Dies entspricht deshalb nicht den Tatsachen, weil sämtliche vorgenommenen Fahrplanabfragen – soferne nicht Direktverbindungen bestanden (vgl. 1a, 2a und 2b/(Hinfahrt) – jeweils an Hand der Einstiegstellen St./Hinfahrt sowie Platz/Straße2/Rückfahrt und der Ausstiegstellen in umgekehrter Reihenfolge vorgenommen wurden und die Umsteigezeiten in diesen Abfragen bereits berücksichtigt sind (vgl. beispielsweise Abfragen zu 1, 2, 3a, 4, 5 für 2006, Abfragen zu 3b, 4a und 5 für 2008 (Hinfahrt), Abfragen zu 1, 2, 3 für 2006 sowie Abfragen 4, 5, 6 für 2008 (Rückfahrt)). Eine Verlängerung der Fahrzeiten ist damit in keiner der in der Aufstellung angeführten Verkehrsverbindung gegeben.
Sie werden um Stellungnahme bis 13. Mai 2013 ersucht.“

Mit Eingabe vom 13. Mai 2013, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 14. Mai 2013, führte der Bw. wie folgt aus:

.... Trotz freier Dienstzeit bin ich an objektive Vorgaben durch meinen Dienstgeber gebunden. Eine der Vorgaben ist, dass das Gerichtsgebäude für Parteien ab 8.00 Uhr geöffnet ist und ich ab diesem Zeitpunkt für Parteien erreichbar sein sollte. Darüber hinaus habe ich in der fraglichen Zeit jeden Dienstag ab 8.00 Uhr in der Früh den Amtstag verrichtet, bei dem meine Anwesenheit erforderlich war. Zumutbar sind mir daher für die Anfahrt zum Dienstort die in Ihrem Schreiben vom 21. Jänner 2013 (Seite 4) angeführten Verbindungen 3, 3a, 3b und 3c. Rechnet man bei den genannten Verbindungen die Wartezeit bis zur Öffnung des Gerichtsgebäudes hinzu – wie bereits ausgeführt, arbeite ich tagaktuell und hätte daher bis zur Öffnung des Gerichtsgebäudes nichts zu tun, - zeigt sich, dass bei allen Verbindungen die mir zumutbare Wegzeit überschritten wird.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Pendlerpauschale/Streitjahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010

An Sachverhalt ergibt sich Folgendes:

Der Bw. ist als Richter beim BG mit Standort Straße1 bis 15. August 2007 und seit 16. August 2007 Straße2 beschäftigt. Er unterliegt in dienstlicher Hinsicht dem RStDG und hat nach dem Wortlaut des § 60 leg.cit. „seine Anwesenheit im Amt so einzurichten dass er seinen

Dienstpflichten ordnungsgemäß nachkommen kann“, somit freie Dienstzeit. Dem Bw. war bzw. ist der jederzeitige Zugang in das jeweilige Gerichtsgebäude möglich.

Der Bw. ist in St. wohnhaft.

Fest steht im vorliegenden Fall, dass zwischen dem Wohnort des Bw. und dessen Arbeitsstätte in Klagenfurt mit den o.a. Adressen Verkehrsverbindungen bestehen, die dem Bw. grundsätzlich die Möglichkeit eröffnen, seinen Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewältigen.

Die Entfernung der Wohnung des Bw. zur nächsten Haltestelle beträgt 600 Meter und ist für den Fußweg eine Zeit von 9 Minuten zu veranschlagen.

Dem Bw. stehen für die Zurücklegung seines Arbeitsweges (Hinfahrt und Rückfahrt) u.a. folgende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung und ergeben sich aus der Benützung derselben (unter Einrechnung der vorangeführten 9 Minuten) in den Jahren 2006 bis 2010 folgende Zeiten:

Wohnung-Arbeitsstätte

Fußweg Wohnung bis Haltestelle (St./Hauptplatz) .	600 m/9 Minuten (in der Folge Min.)
Bus/Zug Ankunftsstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstraße/St. Veiter Ring/1a,2a,2b Hauptbahnhof/2,5,3b,3c Hasnerschule/4c Heiligengeistplatz/3a,5b,6 Paulitschgasse/1,3,4,4a Schmelzhütte/4b	<p>1. 5.32 Uhr bis 6.27 Uhr/56 Min./2006,2007 1a. 5.32 Uhr bis 6.41 Uhr/1 Std. 9 Min./2007*</p> <p>2. 5.55 Uhr bis 6.46 Uhr/51 Min./2006,2007 2a. 5.55 Uhr bis 7.14 Uhr/1 Std. 19 Min./2007*</p> <p>2b. 5.55 Uhr bis 7.13 Uhr/1 Std. 18 Min./2008</p> <p>3. 6.24 Uhr bis 7.36 Uhr/72 Min./2006,2007</p> <p>3a. 6.19 Uhr bis 7.33 Uhr/1 Std. 14 Min./2008</p> <p>3b. 6.14 Uhr bis 7.16 Uhr/1 Std. 2 Min./2009</p> <p>3c. 6.19 Uhr bis 7.12 Uhr/53 Min./2009,2010</p> <p>4. 7.35 Uhr bis 8.33 Uhr/58 Min./2006</p> <p>4a. 7.35 Uhr bis 8.38 Uhr/1 Std. 3 Min./2007</p> <p>4b. 7.35 Uhr bis 8.26 Uhr/51 Min./2007,2008, 2009 ,2010</p> <p>4c. 7.35 Uhr bis 8.40 Uhr/1 Std. 5 Min.</p> <p>5. 7.50 Uhr bis 8.46 Uhr/56 Min./2006,2007, 5b. 7.50 Uhr bis 9.05 Uhr/1 Std.14 Min./2008</p> <p>6. 8.05 Uhr bis 9.04 Uhr/59 Min./2010</p>
Bus Klagenfurt/Bus/Zug Ankunfts-/Abfahrtsstellen Klagenfurt: Hauptbahnhof/2,3c,5,5a,5b Heiligengeistplatz/3a,6 Paulitschgasse/1,3,4,4a Schmelzhütte/4b	<p>1. 6.28 Uhr bis 6.38 Uhr/10 Min./2006,2007</p> <p>2. 6.46 Uhr bis 7.01 Uhr/15 Min./2006,2007</p> <p>3. 7.36 Uhr bis 7.46 Uhr/10 Min./2006,2007</p> <p>3a. 7.33 Uhr bis 7.42 Uhr/9 Min./2008</p> <p>3b. 7.16 Uhr bis 7.47 Uhr/31 Min./Fußweg/2009**</p> <p>3c. 7.12 Uhr bis 7.32 Uhr/20 Min./2010</p>

Ankunftsstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstr./St. Veiter Ring*/3a,3b,3c,4b,4c,5a,5b,6 Heuplatz*/1,2,3,4,4a,5	4. 8.33 Uhr bis 8.46 Uhr/13 Min./2006 4a. 8.38 Uhr bis 8.46 Uhr/8 Min./2007 4b. 8.26 Uhr bis 8.52 Uhr/26 Min./2007*,2008,2009,2010 4c. 8.40 Uhr bis 9.00 Uhr/20 Min./Fußweg/2009** 5. 8.46 Uhr bis 9.01 Uhr/15 Min./2006,2007 5a. 8.46 Uhr bis 9.12 Uhr/26 Min./2007* 5b. 9.05 Uhr bis 9.12 Uhr/8 Min./2008 6. 9.04 bis 9.12 Uhr/8 Min./2010
Summen/Wegzeiten/Hinweg	1/1 Std. 16 Min. 1a/1 Std. 18 Min. 2/1 Std. 15 Min. 2a/1 Std. 19 Min. 2b/1 Std. 18 Min. 3/1 Std. 31 Min. 3a/1 Std. 32 Min. 3b/1 Std. 42 Min. 3c/1 Std. 22 Min. 4/1 Std. 20 Min. 4a/1 Std. 20 Min. 4b/1 Std. 26 Min. 4c/1 Std. 34 Min. 5/1 Std. 20 Min. 5a/1 Std. 31 Min. 5b/1 Std. 31 Min. 6/1 Std. 16 Min.

* Siedlung von Straße1 nach Straße2 am 16. August 2007

** Wegzeit/Michelin-Routenplaner

Arbeitsstätte-Wohnung

Bus Klagenfurt/Bus/Zug Abfahrtsstellen Klagenfurt: Feldkirchnerstr./St. Veiter Ring/4,5,6,7,8,9 Heuplatz/1,2,3 Hasnerschule Ankunfts-/Abfahrtsstellen Klagenfurt: Busbahnhof/1,5,8,9 Hauptbahnhof/2 Heiligengeistplatz/6, Lend Paulitschgasse Schmelzhütte/7	1. 16.20 Uhr bis 16.30 Uhr/10 Minuten/2006 2. 17.06 Uhr/2006/17.01 Uhr/2007/2008 bis 17.18 Uhr/12/17 Minuten/2006, 2007, 2008 3. 18.16 Uhr bis 19.15 Uhr/59 Min./2006 4. 16.21 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std.15 Min./2007 5. 16.57 Uhr bis 17.05 Uhr/8 Min./2007 6. 18.01 Uhr bis 18.04 Uhr/3 Min./2007,2008 7. 16.21 Uhr bis 16.39 Uhr/8 Min./2008 8. 16.57 Uhr bis 17.05 Uhr/8 Min./2008 9. 16.07 Uhr bis 16.15 Uhr/8 Min./2009, 2010
Bus/Zug Abfahrtsstellen bis Haltestelle St./Hauptplatz	1. 16.30 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std. 6 Min./2006 2. 17.18 Uhr bis 18.10 Uhr/52 Minuten/2006, 2007, 2008

	5. 17.05 Uhr bis 18.10 Uhr/1 Std. 5 Min./2007 6. 18.04 Uhr bis 19.15 Uhr/1 Std. 9 Min./2007, 2008 7. 16.39 Uhr bis 17.36 Uhr/57 Min./2008 8. 17.05 Uhr bis 18.10 Uhr/1 Std. 5 Min./2008 9. 16.15 Uhr bis 17.27 Uhr/1 Std. 12 Min./2009, 2010
Fußweg Haltestelle (St./Hauptplatz) bis Wohnung	600m/9 Min.
Summen/Wegzeiten/Rückweg	1/1 Stunde, 25 Minuten 2/73 bzw. 78 Minuten 3/68 Minuten 4/1 Stunde, 24 Minuten 5/1 Stunde, 22 Minuten 6/1 Stunde, 21 Minuten 7/1 Stunde, 14 Minuten 8/1 Stunde, 22 Minuten 9/1 Stunde 29 Minuten

Strittig ist im vorliegenden Fall zum einen Teil die kilometermäßige Entfernung zwischen der Wohnung des Bw. und seiner Arbeitsstätte sowie die Zeit, die hierfür mit dem Kraftfahrzeug zurückzulegen ist, sowie zum anderen Teil, ob dem Bw. die Benützung öffentlicher Beförderungsmittel für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte zumutbar und somit das kleine Pendlerpauschale in Ansatz zu bringen ist (Auffassung des Finanzamtes) oder ob von einer Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist (Auffassung des Bw.) und somit die Voraussetzungen für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales gegeben sind.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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 vom 16. Juli 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 (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) 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 146 lit. b bzw. Z 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2006 bis 30.06.2007		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €
ab 60 km	1.467 €	122,25 €	4,07 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2007 bis 30.6.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	546,00 €	45,50 €	1,52 €
ab 40 km	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008 bis 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
ab 40 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

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 146 lit. b bzw. Z 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2006 bis 30.06.2007		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €
ab 20 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €
ab 40 km	1.863,00 €	155,25 €	5,18 €
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		

	ab 1.7.2007 bis 30.6.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	297,00 €	24,75 €	0,83 €
ab 20 km	1.179,00 €	98,25 €	3,28 €
ab 40 km	2.052,00 €	171,00 €	5,70 €
ab 60 km	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008 bis 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
ab 20 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
ab 20 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
ab 40 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
ab 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH vom 28.Oktober 2008,

2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua. mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 107; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als

Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert wie die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, *Die Lohnsteuer in Frage und Antwort*, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f.).

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 grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschläßen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Daraus ergeben sich folgende Schlüsse für den vorliegenden Fall:

Zu den vom Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2013 aufgelisteten Verkehrsverbindungen zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte hat der Bw. zunächst eingewendet, dass sich die Ankunftszeiten der Verkehrsmittel (nämlich Bus/Zug) in Klagenfurt mit den Abfahrtszeiten der innerstädtischen Beförderungsmittel in Klagenfurt decken würden. Diesem Einwand kommt keine Berechtigung zu, weil die dieser Aufstellung zu Grunde liegenden Fahrpläne (ausgenommen solche, wo eine Direktverbindung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte gegeben ist, vgl. 1a, 2a und 2b) jeweils Übergangszeiten (nämlich Umsteigezeiten) beinhalten, sodass keine zusätzlichen Wegzeiten zu berücksichtigen sind. Diesen Umstand hat der Bw. ohne weitere Einwendungen zum Vorhalt vom 10. April 2013 in seiner Eingabe vom 13. Mai 2013 zur Kenntnis genommen.

Was die Entfernung zwischen der Wohnung des Bw. und dessen Arbeitsstätte (an zwei Standorten s.o.) anbelangt, hat der Unabhängige Finanzsenat die aus dem Routenplaner Via Michelin sich ergebenen Daten für die Strecke St. und Klagenfurt, Straße2, herangezogen, was eine Entfernung von 36 Kilometern und eine Fahrtzeit von 38 Minuten ergab. Unter Berücksichtigung der dreifachen Fahrtzeit mit dem Kfz von 114 Minuten wurden vom Unabhängigen Finanzsenat die für den Bw. zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte in der Früh und am Nachmittag in Betracht kommenden öffentlichen Beförderungsmittel herausgefiltert und dem Bw. zur Kenntnis gebracht.

Wenn der Bw. in seiner Eingabe vom 13. Februar 2013 zunächst die Entfernung zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte mit 31,6 Kilometern und die Fahrtzeit mit dem Kfz mit 29 bis 30 Minuten (sowohl auf der Rückfahrt als auf der Hinfahrt) und die dreifache Fahrtzeit mit 87 bis 90 Minuten beziffert hat, so kann sich in der Beurteilung der gegenständlichen Angelegenheit deshalb keine Änderung ergeben, weil eine Reihe von Verkehrsverbindungen bestehen, bei denen die zu berücksichtigende Wegzeiten unter 90 Minuten liegen und somit der Vergleich zwischen Wegzeit und dreifacher Fahrtzeit mit dem Kfz nicht schlagend wird (vgl. eingangs dargestellte Auflistungen Wohnung-Arbeitsstätte 1, 1a, 2, 2a, 2b, 3c, 4, 4a, 4b, 5, 6 und Arbeitsstätte-Wohnung alle Verkehrsverbindungen). Wenn man weiters die dreifache Fahrtzeit mit dem Kfz an Hand der vom Bw. ins Treffen geführten Zeit (für die Rückfahrt) von 25 Minuten insgesamt zum Ansatz bringt, kann der Bw. selbst daraus nichts gewinnen, weil es auf die dreifache Fahrtzeit nur dort ankommt, wo eine Wegzeit von mehr als 90 Minuten gegeben ist. Es handelt sich dabei um die in der eingangs dargestellten Auflistung unter 3, 3a, 3b, 4c , 5a und 5b/Wohnung-Arbeitsstätte genannten Verkehrsverbindungen.

Wenn aus dem Vorbringen des Bw. sein Standpunkt herauszulesen ist, dass bei der gegenständlichen Beurteilung alle bestehenden Verkehrsverbindungen zwischen seiner Wohnung und seinem Arbeitsplatz die für das kleine Pendlerpauschale geforderten Bedingungen erfüllen müssen bzw. umgekehrt das große Pendlerpauschale bereits dann gebührt, wenn diese Bedingungen bei einigen Verkehrsverbindungen nicht erfüllt sind, so irrt er. Bei der gegenständlichen Beurteilung ist maßgebend, ob Verkehrsverbindungen gegeben sind, die – bei der einem konkreten Fall zu Grunde liegenden Arbeitszeit - als zumutbar anzusehen sind und daher für eine grundsätzliche Nutzung in Betracht kommen. Für die gegenständliche Beurteilung ist relevant, dass der Bw. mit freier Dienstzeit ausgestattet ist, was ihm rein objektiv die Anreise in seinen Dienstort und die Rückreise in seinen Wohnort zu jedem beliebigen Zeitpunkt ermöglicht. Damit unterliegt der Unabhängige Finanzsenat bei der Auswahl der Verkehrsverbindungen aber keinen Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht, weil durch den genannten Umstand eine Anpassung der Ankunfts- bzw. Abfahrtszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel an den Arbeitsbeginn und das Arbeitsende des Bw. entbehrlich ist. Dies wurde dem Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat auch in seinem Vorhalt von 21. Jänner 2013 bekanntgegeben; darüber hinaus wurden ihm auch die Erwägungen für die vorgenommene Auswahl (die im gegenständlichen Fall die Verkehrsmittel in der Früh und am Nachmittag umfasste) mitgeteilt.

In seinen Berufungen vom 11. Mai 2012 hat der Bw. zunächst vorgebracht, dass er als Richter zwar freie Dienstzeit habe; diese sei allerdings von nicht in seiner Sphäre gelegenen Gegebenheiten beeinflusst, so dass er seinen Dienstbeginn nicht so gestalten könne, dass er mit öffentlichen Verkehrsmitteln innerhalb von zwei Stunden zum Dienstort gelangen könne. Der Bw. hat dieses allgemein gehaltene Vorbringen darin dahin konkretisiert, dass er erst ab 9.00 Uhr in der Früh Verhandlungen anberaume (frühere Verhandlungen müssten nach Aussagen des Bw. oft vertagt werden), solche fallweise bis in die Abendstunden zu führen habe und er sich auf seine Fälle je ein halbe Stunde vorbereite. Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass die Berechnung der Wegzeiten als auch die Prüfung der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale ausschließlich nach objektiven Kriterien zu erfolgen hat (vgl. z.B. UFS vom 23.3.2010, RV/0404-F/09). Die vom Bw. vorgebrachten Umstände sind seiner persönlichen Arbeitsorganisation (Verhandlungspraxis und Arbeitsweise) zuzurechnen und somit unbeachtlich. Ebenso nicht relevant – weil durch die persönliche Lebensführung des Bw. bedingt – ist das weitere Argument des Bw., dass er sich gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin um die gemeinsamen Kinder kümmern müsse und auch aus diesem Grund eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Beförderungsmittel resultiere. Die in der Berufung ebenfalls ins Treffen geführten auswärtigen Dienstverrichtungen (Erstanhörungen an Wohnorten der Betroffenen in Sachwalterschaftsangelegenheiten)

betreffen nicht die Fahrten zwischen der Wohnung des Bw. und dessen Arbeitsplatz und brauchen daher auch nicht weiter beleuchtet zu werden.

Dem Bw. wurde der Umstand, dass die Berechnung der Wegzeiten an Hand objektiver Verhältnisse zu erfolgen hat und die in der Berufung vorgebrachten Argumente keinen Ausschlag geben können, im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2013 zur Kenntnis gebracht. Dem ist der Bw. insofern begegnet, als er in seiner Eingabe vom 13. Februar 2013 vorgebracht hat, dass die Zutrittsmöglichkeiten für Parteien an seiner Arbeitsstätte erst ab 8.00 Uhr in der Früh möglich und dies auch der frühestmögliche Termin für die Anberaumung von Verhandlungen sei. Weiters hat er darin seine Arbeitsweise (tagesaktuelle Erledigungen, Vorlage der Akten durch seine Kanzlei) geschildert und angeführt, dass ihm eine Wartezeit bei Verrichtung seiner Tätigkeiten nicht zumutbar sei. Auch dieses Vorbringen ist der persönlichen Arbeitsweise bzw. Arbeitsorganisation des Bw. zuzurechnen und daher irrelevant. Es handelt sich nicht um jene „objektive Verhältnisse“, auf die es hier ankommt. Nicht behauptet hat der Bw. hingegen, dass er nicht selbst jederzeit Zugang zu seinem Arbeitsplatz hat; vielmehr stand ihm ein solcher zum jeweiligen Gerichtsgebäude nach der Aktenlage jederzeit frei.

Seine Einwendungen hat der Bw. in seiner Eingabe vom 13. Mai 2013 noch dahin gehend erweitert, dass er jeden Dienstag ab 8.00 Uhr einen Amtstag abzuhalten habe. Auch dieser Einwand ist nicht beachtlich, weil derartige punktuell vorgegebene Termine nichts daran ändern, dass der Bw. durch die gesetzliche Einräumung der freien Dienstzeit seine Arbeit nach seinen Erfordernissen einzurichten in der Lage ist.

Der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann auch das Argument des Bw., dass ihm in den Vorjahren das große Pendlerpauschale anstandslos anerkannt worden sei. Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, ungeachtet erteilter Auskünfte oder rechtskräftiger Bescheide in dem von ihnen zu beurteilenden Zeitraum dem Recht im objektiven Sinn zum Durchbruch zu verhelfen. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf rechtswidrigen Vollzug wird vom Gesetz insofern nicht geschützt (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen des Bw. ergeben sich Umstände, die auf eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Beförderungsmittel wegen Gehbehinderung oder wegen sonstiger Gesundheitsgefährdung schließen lassen, sodass auch dieser Aspekt nicht beleuchtet werden muss.

Zusammen fassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall zwischen der Wohnung des Bw. und dessen Arbeitsstätte an allen Arbeitstagen Verkehrsverbindungen bestehen, bei deren Benützung die Wegzeit nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Damit ist dem Bw. die

Benützung der Massenbeförderungsmittel jedenfalls zumutbar. Ein Anspruch auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales besteht in den Berufsjahren nicht.

Die vom Finanzamt erfolgte Berücksichtigung der (kleinen) Pendlerpauschalen in den Berufsjahren 2006 bis 2010 geht mit der Rechtslage konform.

2. Begräbniskosten/Streitjahr 2008

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muss außergewöhnlich sein. 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen. 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass dem Bw. von seinem im Juni 2008 verstorbenen Vater mit Übergabsvertrag vom 7. September 2005 die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch 1 St. mit einem Einheitswert von € 20.857,10 übergeben wurde.

Streit besteht hingegen darüber, ob die vom Bw. im Jahre 2008 erfolgten Aufwendungen für das Begräbnis seines Vaters in der Höhe von € 3.557,27 als außergewöhnliche Belastung zum steuerlichen Abzug gelangen können.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2013 wurde dem Bw. unter Bekanntgabe der diesbezüglichen Rechtsgrundlagen zur Kenntnis gebracht, dass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates zwischen der Übergabe des genannten Grundstückes und der Bezahlung der Begräbniskosten durch den Bw. ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe, eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. somit nicht gegeben sei und die von ihm beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung somit nicht in Betracht kommen würden.

Zu den Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates hat sich der Bw. nicht mehr geäußert.

Begräbniskosten gehören nach § 549 ABGB zu den Verbindlichkeiten des Nachlasses und sind – als bevorrechtete Verbindlichkeit – aus den Aktiva desselben zu bestreiten. Reichen die Aktiva des Nachlasses nicht aus, um die Begräbniskosten zu begleichen, kann die Bestreitung der Begräbniskosten durch einen Erben oder durch eine andere Person bei diesem oder dieser zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich in diesen Fällen jedoch aus sittlichen Gründen, welche gebieten dem vermögenslos Verstorbenen ein einfaches aber würdiges und den Ortsgebrauch und dem Stand des Verstorbenen entsprechendes Begräbnis zukommen zu lassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat – im Zusammenhang mit als außergewöhnliche Belastung beantragten Pflegeaufwendungen und zuvor erfolgter Vermögensübertragung – in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201, ausgesprochen, dass von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dann nicht gesprochen werden kann, wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es nach dessen Auffassung gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als Nachlassverbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind. Selbst wenn daher ein Aufwand die Verlassenschaft rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Annahme der Erbschaft zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juni 1982, 3814/80, und vom 25. September 1984, 84/14/0040, m.w.N.).

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass es eine vertragliche Verpflichtung des Bw. zur Übernahme der in Rede stehenden Kosten nicht gibt, der Übergabsvertrag vom 7. September 2005 enthält keine diesbezügliche Regelung. Für den Standpunkt des Bw. ließe sich im Falle einer derartigen Bestimmung nichts gewinnen. Evident ist nämlich, dass die Übergabe der Liegenschaft an den Bw. von dessen Vater nicht einmal drei Jahre vor dessen Ableben erfolgte. Der Einheitswert der Liegenschaft ist im Übergabsvertrag mit € 20.857,10 ausgewiesen und beträgt damit ein Vielfaches dessen, was der Bw. im Jahr 2008 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will.

In Anbetracht der relativ kurzen Zeitspanne zwischen der Übergabe der Liegenschaft und dem Ableben des Übergebers liegt nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein ursächlicher Zusammenhang zwischen diesen beiden Vorgängen im Sinne der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. im Zusammenhang mit der Bezahlung der Begräbniskosten für seinen Vater ist nicht auszugehen, weil – wie bereits angeführt - das vom Bw. erworbene Vermögen ein Vielfaches dessen beträgt, was ihm an Aufwendungen für den Übergeber entstanden ist.

Es wäre auch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht in Einklang zu bringen, wenn die Anerkennung von Begräbnisaufwendungen als außergewöhnliche Belastung

davon abhängig gemacht werden könnte, ob tatsächlich vorhandene Vermögenswerte in den Nachlass fallen oder kurze Zeit vor dem Ableben an potenzielle Erben übertragen werden. Der eingenommene Standpunkt steht auch im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Schenkungen in höherem Alter des Geschenkgebers immer auch mit der Erwartung verknüpft sind, dass der Übernehmer nach dessen Ableben bei Fehlen eines ausreichenden Nachlasses für ein würdiges Begräbnis aufkommt.

Somit hat das Finanzamt auch diesen Kosten zu Recht die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung versagt. Der Berufung des Jahres 2008 kommt somit auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Mai 2013