



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde R, H-Straße xx, vom 2. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 1. Februar 2011 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach N. Er war dort ganzjährig bei der T P AG, Gd Y, E-Straße yy, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde R, H-Straße xx.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 vom 28. Juli 2010 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" einen jährlichen Pauschbetrag in Höhe von 342,00 € (sog. großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km) als Werbungskosten, weiters für seine nicht haushaltszugehörige Tochter Na, für die er im Berufungsjahr von Jänner bis April gesetzlichen Unterhalt (Alimente) in Höhe von insgesamt 620,00 € geleistet habe (vgl. beigelegtes Schreiben der BHK vom 26. Juli 2010), den Unterhaltsabsetzbetrag für vier Monate sowie für seinen Sohn Ns den Freibetrag wegen Behinderung eines Kindes gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (Grad

der Behinderung: 30%; vgl. vorgelegtes fachärztliches Sachverständigengutachten vom 13. Februar 2007).

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. Oktober 2010; dabei berücksichtigte es ua. das geltend gemachte sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km in Höhe von 342,00 €, den beantragten Unterhaltsabsetzbetrag für vier Monate mit einem Betrag von 116,80 € sowie den Freibetrag wegen Behinderung eines Kindes in Höhe von 75,00 €.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2010 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung und begehrte die Berücksichtigung des nicht beantragten Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung eines Kindes.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 16. November 2010, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, seine überwiegenden Arbeitszeiten im Jahr 2009 bekannt zu geben, und zu erklären, aus welchem Grund der pauschale Freibetrag wegen Behinderung eines Kindes trotz entsprechender Berücksichtigung im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. Oktober 2010 in der Berufung nochmals beantragt werde] gab der Bw. an, dass er im wöchentlichen Schichtwechsel arbeite (5.00 Uhr - 13.00 Uhr; 13.00 Uhr - 21.00 Uhr; 21.00 Uhr - 5.00 Uhr; auch an Samstagen und Sonntagen) und er den Pauschbetrag wegen Diätverpflegung beantrage.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 1. Februar 2011 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuer(erst)bescheid 2009 vom 21. Oktober 2010 insofern, als es ua. das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km in Höhe von 342,00 € nunmehr unberücksichtigt ließ und nur noch einen Unterhaltsabsetzbetrag für drei Monate mit einem Betrag von 87,60 € anerkannte; der nachträglich begehrte Pauschbetrag wegen Diätverpflegung blieb außer Ansatz. Es wird an dieser Stelle auf die zusätzliche Bescheidsbegründung (Verf67) vom 31. Jänner 2011 verwiesen.

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 10. Februar 2011 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Mit diesem Vorlageantrag legte der Bw. abermals das obgenannte fachärztliche Sachverständigengutachten vom 13. Februar 2007 sowie ein Schreiben der BHK vom 10. April 2009 vor und führte in Erwiderung auf die obgenannte Berufungsvorentscheidung Folgendes aus:

**"Position Pendlerpauschale (3er Schicht) inkl. Wochenende Sa/So**

*Meine Arbeitszeit ist von*

*5.00 Uhr - 13.00 Uhr 5 Tage Woche (nicht möglich)*

*13.00 Uhr - 21.00 Uhr 5 Tage Woche (möglich)*

*21.00 Uhr - 5.00 Uhr 5 Tage Woche (nicht möglich).*

*Wie sie in ihrem Bescheid selber festgestellt haben, steht um 5.00 Uhr Arbeitsende oder Beginn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung. Daraus ergibt sich zu zwei Drittel des Arbeitsweges keine Fahrtmöglichkeit, wobei Samstag und Sonntag noch gar nicht berücksichtigt sind. Die Pendlerpauschale ist daher zu gewähren.*

**Position Unterhaltsverpflichtung**

*Gemäß Beilage "BHK" bin ich meinen Unterhaltsverpflichtungen zur Gänze nachgekommen. Eine Kürzung ist aus diesem Grund nicht zu begründen.*

**Position pauschaler Freibetrag aufgrund einer Diätverpflegung**

*Wenn eine ärztliche Bestätigung über eine Erwerbsminderung von 30% und die Notwendigkeit einer Diätverpflegung (Kuhmilch, Weizenallergie) vorliegt, können tatsächliche Kosten oder der pauschale Freibetrag von monatlich 42 Euro beantragt werden.*

*Ein Wikipedia-Nachschlag zur Beurteilung über das Krankheitsbild meines Kindes heranzuziehen, wird wohl meinen Kinderarzt und Andere in Erstaunen versetzen.*

*Der Pauschalbetrag wird wie in der ersten Berufung beantragt und ist zu gewähren. ""*

Im Rahmen eines neuerlichen Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10. März 2011, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem seiner Arbeitgeberin für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2009 nachzureichen bzw. weitere (über die bereits belegmäßig nachgewiesenen Alimentationszahlungen an seine Tochter Na von 620,00 € hinausgehende) Unterhaltszahlungen im Jahr 2009 entsprechend zu belegen] legte der Bw. Zeitnachweislisten seiner Arbeitgeberin für Oktober 2009 und November 2009 vor.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

**Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:****1) Pendlerpauschale:**

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

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von

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

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

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

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

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

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

| ENTFERNUNG | PAUSCHBETRÄGE<br>ab 1.7.2008 |           |         |
|------------|------------------------------|-----------|---------|
|            | 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   | 1.857,00 €                   | 154,75 €  | 5,16 €  |

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

| ENTFERNUNG     | PAUSCHBETRÄGE<br>ab 1.7.2008 |                |               |
|----------------|------------------------------|----------------|---------------|
|                | jährlich                     | monatlich      | täglich       |
| <b>ab 2 km</b> | <b>342,00 €</b>              | <b>28,50 €</b> | <b>0,95 €</b> |
| 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 €        |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

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

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

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw, Motorrad) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die **Unterstellung** einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit

Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde R, H-Straße xx) zur Bushaltestelle R F ein Fußweg (ca. 300 m, 5 min; vgl. dazu den Rer Ortsplan unter <http://gis.vkw.at/WebCity/synserver?&client=flex&project=RGd>), eine Fahrt mit dem Landbus (Linie zz) R F nach Y P (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 15 km, 25 min) sowie ein Fußweg (ca. 50 m, 1 min) von der Bushaltestelle Y P zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, E-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr (diesbezüglich gehen der Bw. wie auch das Finanzamt unstrittig von folgenden Arbeitszeiten bzw. von folgendem 3-Schichtbetrieb aus: 5.00 Uhr - 13.00 Uhr; 13.00 Uhr - 21.00 Uhr; 21.00 Uhr - 5.00 Uhr; er arbeitet - wie die vorgelegten Zeitrachweislisten seiner Arbeitgeberin für Oktober 2009 und November 2009 belegen - teilweise auch an Samstagen und Sonntagen) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

***Hinfahrt (Montag bis Freitag):***

***5.00 Uhr:***

*Gehweg (ca. 5 min) von der Wohnung in R zur Bushaltestelle R F ab ca. 4.10 Uhr, Wartezeit, Landbus (Linie zz) R F ab 4.16 Uhr/Y P an 4.41 Uhr, Fußweg (1 min) zur Arbeitsstätte, Wartezeit bis 5.00 Uhr.*

***13.00 Uhr:***

*Gehweg (ca. 5 min) von der Wohnung in R zur Bushaltestelle R F ab ca. 12.06 Uhr, Wartezeit, Landbus (Linie zz) R F ab 12.12 Uhr/Y P an 12.41 Uhr, Fußweg (1 min) zur Arbeitsstätte, Wartezeit bis 13.00 Uhr.*

***21.00 Uhr:***

*Gehweg (ca. 5 min) von der Wohnung in R zur Bushaltestelle R F ab ca. 20.10 Uhr, Wartezeit, Landbus (Linie zz) R F ab 20.16 Uhr/Y P an 20.41 Uhr, Fußweg (1 min) zur Arbeitsstätte, Wartezeit bis 21.00 Uhr.*

***Rückfahrt (Montag bis Freitag):***

***13.00 Uhr:***

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 13.00 Uhr) zur Bushaltestelle Y P, Wartezeit, Landbus (Linie zz) Y P*

ab 13.30 Uhr/R F an 13.59 Uhr, Fußweg (5 min) von der Bushaltestelle R F zur Wohnung des Bw., Wohnung in R an 14.04 Uhr. **21.00 Uhr:**

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 21.00 Uhr) zur Bushaltestelle Y P, Wartezeit, Landbus (Linie zz) Y P ab 21.30 Uhr/R F an 21.55 Uhr, Fußweg (5 min) von der Bushaltestelle R F zur Wohnung des Bw., Wohnung in R an 22.00 Uhr.

**5.00 Uhr:**

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 5.00 Uhr) zur Bushaltestelle Y P, Wartezeit, Landbus (Linie zz) Y P ab 5.30 Uhr/R F an 5.55 Uhr, Fußweg (5 min) von der Bushaltestelle R F zur Wohnung des Bw., Wohnung in R an 6.00 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum *überwiegend* (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) *auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg* zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Entgegen der Auffassung der Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens stand - wie oben dargelegt - selbst bei Arbeitsbeginn bzw. Arbeitsende um 5.00 Uhr ein entsprechendes öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung. Dem Einwand des Bw., wonach er auch an Samstagen und Sonntagen zu arbeiten habe, ist zu entgegnen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels *auf mehr als der halben Fahrtstrecke* zu beurteilen.

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

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass die gegenständliche *einfache* Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 17 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (un-



ter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 64 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher das geltend gemachte, große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km in Höhe von Höhe von 342,00 € zu Recht nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

## **2) Pauschaler Freibetrag auf Grund einer Diätverpflegung:**

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 außergewöhnlich sein (Abs. 2); sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Alle diese Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (im Folgenden kurz Verordnung genannt), sieht ua. Folgendes vor:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, oder bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind nach § 1 Abs. 1 der Verordnung die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70,00 €
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51,00 €
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 €

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Das Erfordernis einer Einnahme von Diät bzw. das Vorliegen von diesbezüglichen Mehraufwendungen dem Grunde nach ist auf geeignete Weise (zB ärztliche Bestätigung der verordneten Diät) nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 35 Tz 12; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 35 Rz 23). Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt im Übrigen in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. zB VwGH 24.11.1999, 94/13/0255).

Der Bw. legte das obgenannte fachärztliche Sachverständigengutachten vor. Danach beträgt der beim Sohn des Bw. (Ns B) festgestellte Grad der Behinderung 30%. Weiters wurde das Vorliegen einer AD und einer Allergie auf M, Fr und I bestätigt. Unter Behandlung bzw. Therapie wurden Pflegesalben, Pa, Ne, Fe und Sy angeführt. Das Vorliegen einer notwendigen Diätverpflegung und - wie vom Finanzamt richtig ausgeführt - wohl auch einer der obgenannten Krankheiten wurde in diesem Gutachten jedoch *nicht* festgestellt. Angesichts der oben dargelegten rechtlichen Ausführungen konnte dem gegenständlichen Berufungspunkt kein Erfolg beschieden sein, zumal es eben an einer Bestätigung einer verordneten Diät wie auch einer obgenannten Krankheit fehlte und konnten damit der geltend gemachte Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung zu Recht nicht in Abzug gebracht werden.

### **3) Unterhaltsabsetzbetrag:**

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 (StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009) steht Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 € monatlich zu. Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 43,80 € und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 € monatlich zu. Erfüllen mehrer Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmalig zu.

Der (volle) Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des (vollen) Unterhaltes in Höhe der Unterhaltsverpflichtung geknüpft. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht demnach nur für jene Kalendermonate zu, in denen der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde. Werden unvollständige Zahlungen oder Zahlungen unter den Regelbedarfsätzen geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, als rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Es erfolgt somit behelfsmäßig eine Monatsumrechnung. Eine aliquote Zuerkennung für einen nicht voll durch die Zahlungen gedeckten Monat hat nicht zu erfolgen (vgl. Doralt/Herzog, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 44;

Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 33 Rzen 50 und 53; LStR 2002, Rz 797; siehe auch UFS 12.5.2010, RV/3109-W/07).

Nachdem der Bw., wie von der BHK mit Schreiben vom 10. April 2009 bzw. vom 26. Juli 2010 bestätigt, verpflichtet war, einen monatlichen Kostenersatz bzw. Unterhaltsbeitrag in Höhe von 200,00 € für seine Tochter Na zu bezahlen, und er im Jahr 2009 (für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 3. April 2009) Zahlungen von insgesamt 620,00 € geleistet hat, steht ihm entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen richtigerweise nur ein Unterhaltsabsetzbetrag für *drei* Monate in Höhe von 87,60 € (= 3 x 29,20 €) zu; eine aliquote Zuerkennung für April 2011 (der Bw. hat in diesem Monat nur für drei Tage Unterhalt geleistet) hatte nicht zu erfolgen und war daher der diesbezüglichen Vorgehensweise des Finanzamtes beizupflichten.

Gesamthaft war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. Mai 2011