



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. XX.XX.XXXX, Adresse, vom 25. April 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 26. März 2009 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Polizeibeamter bei der Polizeidirektion Wien beschäftigt. Im Streitjahr 2008 versah er uniformierten Exekutivdienst. Seine Dienststelle war von Jänner bis Mai das Wachzimmer A. und von Juni bis Dezember das Wachzimmer B. (Nr. 18 - 20). Durch den Dienststellenwechsel trat eine Verlängerung seines Arbeitsweges ein. Die Entfernung von seiner Wohnung zur neuen Arbeitsstelle, Wachzimmer B., beträgt rund 56 km, wofür mit dem Pkw eine Fahrtzeit von 45 Minuten benötigt wird (Routenangaben von „AnachB“ und „Harold.at“ sowie Erklärung des Bw.).

Der Bw. verrichtete Schichtdienst. Die Tagdienste begannen an der Dienststelle um 06.00 Uhr und enden um 18.00 Uhr, sodass die Nachtdienste um 18.00 Uhr begannen und um 06.00 Uhr endeten. Zur Herstellung der Dienstbereitschaft des Exekutivorganes (z.B. Uniformierung und Bewaffnung, usw.) ist eine ausreichende Vorbereitungszeit vor dem

Schichtwechsel erforderlich. In einem Kalendermonat sind zwischen 14 und 16 reguläre Dienste und jeweils mehrere Überstundendienste zu leisten.

In der Arbeitnehmerveranlagung 2008 beantragt der Bw. ab Juni die große Pendlerpauschale für Wegstrecken von 40 bis 60 km, weil ihm durch den Dienststellenwechsel die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht mehr möglich oder zumutbar sei. Bei den Tagdiensten käme er unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel etwa erst um 05.58 Uhr an der Arbeitsstelle an (Abfahrt Mistelbach um 04.35 Uhr, Ankunft Wien, Praterstern 05.39 Uhr und 18 Minuten Wegzeit bis zur Dienststelle). Dies sei aber zu spät, für den Schichtwechsel um 06.00 Uhr. Bereits mit „gesunden Menschenverstand“ sei zu erkennen, dass für die Herstellung der „vollen exekutiven Einsatzbereitschaft“ eine Vorbereitungszeit von zwei oder fünf Minuten nicht ausreiche.

Vom Finanzamt wurde im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 26.03.2008 nur die so genannte kleine Pendlerpauschale, nicht aber die verlangte große Pendlerpauschale anerkannt, weil dem Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der überwiegenden Strecke überwiegend im Lohnzahlungszeitraum möglich und zumutbar sei.

Dagegen erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung und begehrte die erklärungskonforme Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale für die Lohnzahlungszeiträume Juni bis Dezember.

Vom Finanzamt wurde durch elektronische Fahrplanabfrage bei der ÖBB erhoben, dass die Wegzeit innerhalb Wiens vom Bahnhof Praterstern bis zur Arbeitsstätte (Wachzimmer B.) 8 Minuten betrage. Die U-Bahnlinie U2 fahre vom Praterstern im 5-Minuten-Takt (05:30, 05:35 usw.) zur Station Taborstraße, von der es noch rund 400 Meter bis zur Arbeitsstelle des Bw. seien. Die gesamte Wegzeit vom Bahnhof Praterstern bis zur B. 18 betrage mit öffentlichen Verkehrsmitteln (U2) nach Auskunft des ÖBB-Fahrplanes 8 Minuten. Für die insgesamt 1,4 km lange Wegstrecke werde eine Gehzeit von 17 Minuten benötigt. Das entspricht der durchschnittlichen Gehgeschwindigkeit von 5 km/h.

Weiters sind folgende Feststellungen des Finanzamtes aktenkundig: Der Bw. könne montags bis freitags mit dem Zug (RSB9) von Mistelbach (Abfahrt 04:28 Fahrzeit 61 Minuten) nach Wien fahren und treffe fahrplanmäßig um 05:29 Uhr am Bahnhof Praterstern ein. Wenn der Bw. vom Praterstern zur Arbeitsstätte zu Fuß gehe (17 Minuten) sei er um 05.46 Uhr und wenn er die U-Bahn benütze (Abfahrt 05.35 Uhr, Fahr- und Gehzeit 8 Minuten) sei er um 05.43 Uhr in seiner Dienststelle. Eine ausreichende Vorbereitungszeit von rund 15 Minuten vor dem Schichtwechsel um 06:00 Uhr sei daher gewährleistet. Für die Tagdienste an den Samstagen, Sonntagen und Feiertagen sei zwar die Hinfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln

nicht zeitgerecht möglich. Der Bw. habe in den Lohnzahlungszeiträumen Juni bis Dezember jedoch niemals überwiegend an solchen Tagen Dienst versehen.

Von der Polizeidirektion Wien wurden auf Grund eines Auskunftersuchens für die Monate Juni bis Dezember vollständige Arbeitszeitznachweise (Plandienste und Überstunden sowie Abwesenheiten durch Urlaub, Krankheit, Gleitzeit) übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.6.2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der ergänzenden Bescheidebegründung vom 4.6.2009, zugestellt am 9.6.2009 wurde dargelegt, dass eine Wegzeit von 2,5 Stunden für die einfache Wegstrecke für die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel als zumutbar zu erachtet sei. Dabei sei eine optimale Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel zu unterstellen (Park&Ride durch Fahrt von der Wohnung zum Bahnhof Mistelbach mit dem Pkw). Grundsätzlich stünden für den Arbeitsweg regelmäßig Massenbeförderungsmittel mit einer Gesamtwegzeit von weniger als 2,5 Stunden zur Verfügung.

Für den Antritt der Tagdienste könne der Bw. mit dem Zug um 05.29 Uhr in Wien, Bahnhof Praterstern sein und von dort in rund 8 Minuten an seiner Dienststelle sein. Es bliebe ihm daher die notwendige Vorbereitungszeit bis zum Dienstantritt (Schichtwechsel) um 06.00 Uhr.

An den Wochenenden hätte für den Dienstantritt um 06.00 Uhr zwar kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung gestanden, diese Dienstantritte seien aber in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen niemals überwiegend erfolgt (Juli 0 Tage, August 3 Tage, September 2 Tage, Oktober 3 Tage, November 3 Tage, Dezember 1 Tag).

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat ein (Schriftsatz vom 27.6.2009).

Der UFS hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsakt 2008 und durch nachprüfende Einholung von elektronischen Fahrplan- und Wegstreckenauskünften. Dabei wurde festgestellt, dass die Zugverbindung (RSB9, Abfahrt Mistelbach 04:28 – Ankunft Wien, Praterstern 05:29 Uhr), die das Finanzamt ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt hatte, auf Grund einer Fahrplanänderung mit Wirksamkeit vom 15.12.2008 nicht mehr bestand. Ab diesem Zeitpunkt konnte der Bw. an Tagdiensten erst mit dem Zug um 04.35 Uhr zur Arbeitsstelle fahren und kam frühestens erst um 05.39 Uhr in Wien, Praterstern an.

Festgestellt wurde auch, dass die Fahrplanauskunft der Wiener Linien und der ÖBB über die innerstädtische Wegzeit vom Praterstern zur B. 18 von einander abweichen. Während die ÖBB

eine Wegzeit von 8 Minuten angeben, weisen die Wiener Linien auf eine Wegzeit von 14 Minuten hin.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Tatsachenfrage und Rechtsfrage, ob dem Bw. im Hinblick auf seinen exekutiven Schichtdienst und die dabei regelmäßig zu leistenden Überstunden für die Zurücklegung seines Arbeitsweges die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zumutbar ist. Dabei ist zu beurteilen, ob für einen zeitgerechten Arbeitsantritt eine dem Schichtwechsel – mit dem der Arbeitsantritt erfolgt – vorgelagerte Vorbereitungszeit erforderlich ist und welcher Zeitraum dafür typischer Weise anzusetzen ist.

Der Entscheidung liegt der vorstehende dargelegte Sachverhalt zugrunde. Soweit entscheidungserhebliche Sachverhalte in Streit strittig sind, werden in der nachstehenden rechtlichen Beurteilung die maßgebenden Überlegungen der Beweiswürdigung und die erzielten Ergebnisse dargelegt.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG).

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung - berücksichtigt (kleine Pendlerpauschale nach lit. b).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b die höheren Pauschbeträge nach lit. c berücksichtigt.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen nach dieser Gesetzesstelle - vergleichbar mit den Betriebsausgaben - bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 26.6.1990,

87/14/0024). Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie jedoch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung pauschaliert (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16 Tz. 100).

Ob die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel als „zumutbar“ zu beurteilen ist, wird unterschiedlich ausgelegt: Der VwGH zieht zur Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes die Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH 28.10.2008, 2006/10.2008; 24.09.2008, 2006/15/0001; ebenso der UFS, z.B. 20.09.2006, RV/2256-W/05). Danach richtet sich die Zumutbarkeit nach dem Verhältnis der Fahrtdauer mit dem Massenbeförderungsmittel zur Fahrtdauer mit dem Pkw. Die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel ist unzumutbar, wenn sie dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz. Im Nahbereich von 25 km um den Wohnsitz ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Wegstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053 28.10.2008, 2006/15/0319; ebenso UFS 19.10.2009, RV/0185-F/09 sowie Doralt, EStG13 § 16 Tz. 105).

Die in den Lohnsteuerrichtlinien vertretene abweichende Rechtsauffassung (LStR 2002, Rz. 255: bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km betrage die zumutbare Wegzeit 2,5 Stunden) und die dieser Erlassregelung entsprechende Verwaltungspraxis der Abgabenbehörden erster Instanz entfaltet für die Rechtsprechung des UFS und VwGH keine normative Wirkung.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung. Dazu gehören die Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der 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 zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (so genannte "Park&Ride-Variante", VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0319; 24.09.2008, 2006/15/001") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz. 108).

Der UFS erachtet es als erwiesen, dass die durchschnittliche Wegzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Pkw 45 Minuten beträgt. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist somit zumutbar, als für den Arbeitsweg die Wegzeit weniger 135 Minuten (2 Stunden 15 Minuten) beträgt.

Der UFS legt seiner Entscheidung über das Zeiterfordernis für Wegstrecken innerhalb Wiens die Fahrplanauskünfte der Wiener Linien zu Grunde. Danach beträgt die Wegzeit von der Schnellbahnstation am Praterstern zur B. unter Verwendung der U-Bahn „Linie 2“ 14 Minuten.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei Arbeiten, die nicht in bürgerlicher Kleidung zu verrichten sind (z.B. aus Hygienegründen wie in Spitälern oder in Nahrungsmittel verarbeitenden Branchen oder bei Tätigkeiten, bei denen aus Sicherheitsgründen besondere Schutzkleidung zu tragen ist) für den rechtzeitigen Arbeitsantritt eine Vorbereitungszeit vor dem Arbeitsbeginn notwendig ist. Diese ist entsprechend dem, mit der Pendlerpauschalregelung beabsichtigten Gesetzeszweck der Verwaltungsvereinfachung nach berufstypischen Merkmalen zu beurteilen. Bei Exekutivdienstorganen, bei denen vor allem die Uniformierung und Herstellung der Einsatzfähigkeit im Zentrum steht, ist eine Vorbereitungszeit von 15 Minuten als notwendig und ausreichend anzunehmen.

Die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist daher nur dann möglich, wenn damit die Arbeitsstelle 15 Minuten vor Schichtwechsel erreicht wird. An der Dienststelle des Bw. erfolgt der Schichtwechsel jeweils um 06:00 Uhr und 18:00 Uhr. Die arbeitsrechtlich nicht als Arbeitszeit qualifizierte Vorbereitungszeit von 15 Minuten vor Dienstantritt dient der Schichtablöse, die verschiedene Übergabehandlungen umfasst sowie der Herstellung der exekutiven Einsatzfähigkeit der Sicherheitswacheorgane.

Im gegenständlichen Fall war dem Bw. an den Tagdiensten (ausgenommen samstags, sonntags und feiertags), welche die überwiegende Anzahl der Dienstverrichtungen im Kalendermonat bilden, eine zeitgerechte Anreise mit dem öffentlichen Verkehrsmittel möglich. Der Bw. kam mit dem Zug, RSB9 um 05:29 Uhr in Wien, Praterstern an und war um 05:43 Uhr (Fahrzeit lt. Wr. Linien 14 Min.) an seiner Arbeitsstelle.

Die Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmittel beträgt bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück im Regelfall weniger als 135 Minuten, weshalb dem Bw. die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zumutbar war.

Der Fahrplan wurde allerdings mit Wirksamkeit vom 15.12.2008 so geändert, dass ab diesem Zeitpunkt an den Tagdiensten dem Bw. die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht mehr möglich war. Der früheste Zug fuhr dann erst um 04:35 Uhr von Mistelbach ab und kam planmäßig um 05:39 Uhr in Wien, Praterstern an. Sowohl bei einem innerstädtischen Wegzeiterfordernis von 14 Minuten, die der UFS seiner Entscheidung zu Grunde legt, als auch bei einer Reisezeit von 8 Minuten, die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes herangezogen wurde, ist ein rechtzeitiges Eintreffen an der Arbeitsstelle 15 Minuten vor

Dienstbeginn nicht mehr gegeben. Die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist somit ab dem 15. Dezember 2008 für alle vom Bw. zu verrichtenden Tagdienste zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht mehr möglich und das Zumutbarkeitskriterium damit nicht mehr erfüllt.

Im Lohnzahlungszeitraum Dezember 2008 bleibt diese Fahrplanänderung ohne Auswirkung für den Anspruch auf die große Pendlerpauschale, weil urlaubsbedingt lediglich der Tagdienste (17., 20. und 29.) davon betroffen waren und dem Bw. insgesamt in diesem Monat noch überwiegend die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels für die Zurücklegung seines Arbeitsweges möglich und zumutbar war (7x möglich und 3 x unmöglich).

Fraglich ist, ob an den Tagdiensten die die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel schon deshalb unzumutbar sein könne, weil der Bw. als Exekutivorgan immer mit einer unvorhersehbar langen Arbeitszeiten rechnen müsse, sodass ihm dann eine Heimfahrt mit Massenbeförderungsmittel nicht mehr möglich ist.

Daran knüpft sich der Einwand, dass auf Grund der unvorhersehbaren Möglichkeit lang andauernder Arbeitstage eine ex-post-Betrachtung, ob in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen tatsächlich überwiegend die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel wegen langer Arbeitszeiten, kein Kriterium für den Anspruch auf die große Pendlerpauschale sei. Anders gesagt: die permanente und ernsthafte Möglichkeit einer Unmöglichkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für die Heimreise sei der tatsächlichen Unmöglichkeit gleichzuhalten.

Nach dem Gesetzeswortlaut besteht dann Anspruch auf eine große Pendlerpauschale, wenn überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Der reine Gesetzeswortlaut stellt auf das objektive Ergebnis einer tatsächlich bestehenden überwiegenden Unzumutbarkeit ab, die für jeden Lohnzahlungszeitraum vorliegen muss und daher auch mittels einer ex-post-Betrachtung feststellbar sein muss.

Das Argument, es sei einem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, ein öffentliches Verkehrsmittel zu verwenden, wenn er regelmäßig (z.B. 5 bis 10 x im Monat) damit rechnen müsse, aus unvorhersehbaren Gründen so lange Überstunden zu leisten, sodass er nicht mehr mit öffentlichen Verkehrsmittel heimfahren könne, hält einem Größenschluss nicht stand.

Wenn die tatsächliche Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit mangels Überwiegens (weniger als 11 Mal im Monat) nicht den Anspruch auf eine große Pendlerpauschale vermittelt, so kann für

eine mögliche (hypothetische) Unzumutbarkeit im nicht überwiegenden Ausmaß nichts anderes gelten.

Entscheidend für den Anspruch auf die große Pendlerpauschale ist daher nicht die an jedem Arbeitstag bestehende abstrakte Möglichkeit wegen verpflichtender Überstundenleistungen nicht mehr mit öffentlichen Verkehrsmittel heimfahren zu können, sondern die hohe Wahrscheinlichkeit das diese Unmöglichkeit (Unzumutbarkeit) in einem Monat überwiegend besteht.

Im gegenständlichen Fall liegt aber weder eine hohe Wahrscheinlichkeit einer überwiegenden Unzumutbarkeit der Heimreise (mit öffentlichen Verkehrsmittel) noch eine tatsächlich überwiegende Unzumutbarkeit der Heimreise vor.

Das vereinzelte unvorhersehbare Auftreten der Unzumutbarkeit der Heimreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln auf Grund der jederzeit bestehenden Überstundenverpflichtung erfüllt aber nicht die Tatbestandsmerkmale der „überwiegenden Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels“. Der Umstand, dass wegen unvorhersehbarer Überstundenleistungen die Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich oder unzumutbar wird, führt eben nicht zum Anspruch auf eine große Pendlerpauschale.

Allerdings stellen jene Ausgaben, die durch die unvorhersehbare Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Heimreise beruflich verursacht werden (z.B. Nächtigungskosten), Werbungskosten dar. Derartige Kosten wurden vom Bw. jedoch nicht geltend gemacht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in den Lohnzahlungszeiträumen des Veranlagungsjahres 2008 dem Bw. überwiegend die Benutzung des Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke zumutbar war und daher lediglich Anspruch auf die so genannte kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken von 40 bis 60 km bestand. Das Begehren des Bw. war daher abzuweisen. Der angefochtene Bescheid war rechtmäßig.

Wien, am 20. Mai 2010