



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 1. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Mag. Alexandra Son, vom 21. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird – im Umfang des Vorlageantrags - Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren nur mehr, ob dem Berufungswerber (Bw) das „große“ oder das „kleine“ Pendlerpauschale für einen 60 km übersteigenden Arbeitsweg zusteht.

Aus dem vorgelegten Finanzamtsakt ergibt sich, dass der Bw im Jahr 2011 (nur) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte.

Der Bw pendelte regelmäßig von seiner Wohnung in St. Pölten zu seiner Arbeitsstätte in Wien. Bei ausschließlicher Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel beträgt die Dauer für den Arbeitsweg in eine Richtung rund 110 Minuten, bei ausschließlicher Verwendung eines PKW rund 60 Minuten, bei Verwendung von Park & Ride (Hauptbahnhof St. Pölten) und unter

Berücksichtigung von Umstiegs- und Wartezeiten zwischen 90 und 96 Minuten. Der Bw hat einen 8-Stunden-Arbeitstag und offenkundig Gleitzeit. Der Arbeitgeber berücksichtigte im Jahr 2011 bei der Lohnverrechnung ein Pendlerpauschale von 2.016 €.

Wie sich aus den aktenkundigen Dokumenten zweier Krankenanstalten ergibt, leidet der Bw an chronischer myeloischer Leukämie (CML) und steht in ständiger medizinischer Behandlung. Der behandelnde Arzt bestätigte am 26. 3. 2010, dass dem Bw auf Grund seiner Erkrankung und dem damit verbundenen erhöhten Infektionsrisiko die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aus medizinischer Sicht nicht zumutbar sei.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

Das Finanzamt gewährte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 21. 2. 2012 entgegen der am 2. 2. 2012 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung nur das „kleine“ Pendlerpauschale, da seiner Ansicht nach eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel durch das Bundessozialamt festzustellen sei und eine derartige Bestätigung nicht vorliege.

Der Bw führte in seiner dagegen erhobenen Berufung vom 1. 3. 2012 diesbezüglich ins Treffen, dass die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln mindestens 1 Stunde 45 Minuten in eine Richtung betrage und daher die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel schon deswegen unzumutbar sei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 13. 3. 2012 vertrat das Finanzamt die Ansicht, die Verwendung von Massenförmungsmitteln sei zumutbar, wenn die Wegzeit mehr als 90 Minuten betrage, aber höchstens dreimal so lange dauere als die Fahrzeit mit einem PKW, oder wenn die Wegzeit weniger als 2 1/2 Stunden betrage.

Im Vorlageantrag vom 21. 3. 2012 hält der Bw eine näher präzierte Fahrzeit von 105 Minuten bzw. 107 Minuten in eine Richtung für unzumutbar.

Das Finanzamt verweist in seinem Vorlagebericht vom 25. 3. 2012 darauf, dass seiner Ansicht die Verwendung von Park & Ride zumutbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#)) abgegolten.

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 bestimmte Pauschbeträge als („kleines“) Pendlerpauschale berücksichtigt. Diese betrugen im Jahr 2011 bei einer Fahrtstrecke von über 60 km 2.016 € jährlich.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden höhere Pauschbeträge als („großes“) Pendlerpauschale berücksichtigt, und zwar im Jahr 2011 bei einer Fahrtstrecke von über 60 km 3.672 € jährlich.

Der UFS geht in seinen jüngeren Entscheidungen bei der Beurteilung einer Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln infolge langer Wegzeit von einer typisierenden Betrachtungsweise aus: So kommt es nach den überwiegenden Entscheidungen des UFS für das „große“ Pendlerpauschale einerseits nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige tatsächlich einen PKW verwendet, andererseits ist auf die Wegzeit unter Verwendung von „Park and ride“ auch dann abzustellen, wenn der Steuerpflichtige über keinen PKW verfügt (vgl. UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10; UFS 21. 6. 2011, RV/0920-W/11; u.v.a.). Eine durchschnittliche Wegzeit von bis zu 90 Minuten in eine Richtung sei jedenfalls zumutbar (für viele: UFS 17. 2. 2011, RV/3236-W/10).

Der UFS hat zuletzt entschieden, dass innerhalb einer (hier unstrittig gegebenen) Zeitspanne für den gesamten Tagesarbeitsweg einschließlich Wartezeiten (hin und zurück) zwischen drei und vier Stunden die Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln individuell an Hand der Umstände des Einzelfalles zu prüfen sei (UFS 13. 3. 2012, RV/2234-W/11, siehe dazu *Wanke/Borgmann*, UFS und „großes“ Pendlerpauschale: *Iudex non calculat*, UFSjournal 2012, 140; UFS 21. 6. 2012, RV/0665-W/12). Andere neuere Entscheidungen gehen von einer generellen Zumutbarkeitsgrenze hinsichtlich der Gesamttagesarbeitswegzeit bereits von mehr als drei Stunden aus (etwa UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 24. 8. 2010, RV/3242-W/09; UFS 28. 12. 2010, RV/0147-S/10; UFS 21. 7. 2011, RV/3401-W/09; UFS 19. 6. 2012, RV/1068-W/07).

Die typisierende Betrachtungsweise bezieht sich auf die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel infolge zu langer Wegzeit. Diese Umstände sind einer abstrakten Prüfung zugänglich. Wenn das „große“ Pendlerpauschale (nach überwiegender Auffassung) zusteht, wenn kein Auto für den Arbeitsweg verwendet wird, kann es auch bei der theoretischen Nutzbarkeit einer Kombination von Individual- und Massenverkehr keinen

Unterschied machen, ob für die Fahrt zum „Park and Ride“ überhaupt ein Auto zur Verfügung steht.

Das Gesetz beschränkt die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel aber nicht auf Fälle langer Wegzeit, sondern es sind auch andere, individuell zu prüfende Umstände, die der Verwendung von Massenverkehrsmitteln entgegen stehen, denkbar, etwa wenn die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels im Hinblick auf die konkreten Arbeitszeiten (z. B. Nacharbeit) mangels fahrplanmäßiger Fahrten überhaupt nicht möglich ist.

In der Literatur wird einhellig die Auffassung vertreten, neben einer langen Anfahrtszeit können auch eine körperliche Behinderung (vgl. *Herzog*, Handbuch Einkommensteuer, 734) oder eine Krankheit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 14. EL § 16 Anm. 80). Als Beispiel hierfür wird in der Literatur eine dauernde starke Gehbehinderung genannt, die durch eine Bescheinigung nach § 29b StVO oder eine behinderungsbedingte Befreiung von der Kfz-Steuer, aber auch auf andere Weise nachgewiesen werden könne (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz. 118, unter Hinweis auf LStR 2002 Rz 254, *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz. 51 oder *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar²⁷, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, S 2, jeweils unter Hinweis auf LStR 1999 Rz 254), ferner etwa Blindheit (vgl. *Jakom/Lenneis* EStG, 2012, § 16 Rz. 28).

Das Abgabenverfahrensrecht ist vom Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel ([§ 166 BAO](#): „Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“) und der Freiheit der Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#): „Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“) geprägt. Nur wenn Materiengesetze eine bestimmte Nachweisführung als materiell-rechtliche Voraussetzung vorsehen, etwa in [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) oder in [§ 8 Abs. 6 FLAG 1967](#), ist der Beweis auf die im Materiengesetz ausdrücklich vorgesehene Weise zu führen und eine andere Beweisführung unzulässig (vgl. *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, § 8 Rz. 29 ff.).

Eine bestimmte Nachweisführung der Unzumutbarkeit bei Behinderung oder Krankheit sieht das Gesetz in [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) nicht vor. Die in der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 254) genannte Möglichkeit der Nachweisführung im Wege einer Bescheinigung nach § 29b StVO betrifft gehbehinderte Personen. Eine Befassung des Bundessozialamtes mit der Feststellung einer Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln ist –

anders als im Verfahren nach [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) in Zusammenhang mit der allgemeinen steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Behinderungen – gesetzlich nicht vorgesehen.

Unstrittig ist, dass der Bw im Jahr 2011 an chronischer myeloischer Leukämie (CML) gelitten hat. Diesbezüglich liegen auch ausführliche Dokumente zweiter Krankenanstalten vor.

Aktenkundig ist eine zeitnah zum Veranlagungszeitraum erstellte ärztliche Bestätigung, wonach der Berufungswerber auf Grund seiner Erkrankung ein erhöhtes Infektionsrisiko habe und deswegen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aus medizinischer Sicht nicht zumutbar sei.

Das Finanzamt hat die Richtigkeit dieser ärztlichen Bestätigung nicht bestritten.

Deren Aussage steht auch mit dem Stand der Wissenschaft im Einklang:

Leukämien sind Krebserkrankungen bestimmter Untergruppen der weißen Blutkörperchen, wobei zwischen akuten und chronischen Formen unterschieden wird. Es handelt sich um maligne Entartungen und Reifungsstörungen weißer Blutzellen (Leukozyten) mit Auftreten unreifer, von der Norm morphologisch und biochemisch unterscheidbarer Zelltypen vor allem im Blut und Organen der Blutbildung (vgl. Roche Lexikon Medizin³, „Leukämie“). Bei der Leukämie ist das Gleichgewicht von Blutzellen, die verbraucht werden und absterben, und solchen, die nachgebildet werden, gestört. Es kommt zu einer exzessiven Produktion von unnützen, nicht funktionsfähigen Zellen, den so genannten Blasten. Hierdurch werden zu wenig gesunde Zellen hergestellt, es kommt so zu unterschiedlichen Symptomen wie zur herabgesetzten Immunabwehr. Die massive Produktion untauglicher Blasten im Knochenmark führt zu einer Verdrängung der funktionstüchtigen Blutzellen vor allem bei den akuten Leukämieformen. Der folgende Mangel an gesunden weißen Blutkörperchen (Leukozyten) bewirkt eine erhöhte Anfälligkeit für Infekte und Entzündungen. Die roten Blutkörperchen (Erythrozyten), die für den Transport von Sauerstoff im Körper zuständig sind, werden ebenfalls verdrängt (vgl. <http://www.qualimed.de/leukaemie.html>).

Folge einer Leukämie ist somit, dass das Immunsystem stark angegriffen wird. Durch den funktionellen Ausfall von Blutzellen kommt es zur Insuffizienz der Abwehrfunktion und somit zur Infektneigung (vgl. *Zetkin/Schaldach*, Wörterbuch Medizin⁷, „Leukämie“). Es kommt zu vermehrten Infektionen durch Abwehrschwäche (vgl. Roche Lexikon Medizin³, „Leukämie“). Die Patienten sind daher äußerst anfällig für jegliche Art von Infekten, die dann das körpereigene Immunsystem weiter schwächen. Chronische Formen der Leukämie gehen mit einer verstärkten Anfälligkeit für wiederkehrende Infektionen, Erschöpfung und verschiedenen Anzeichen einer Immunschwäche einher (vgl. etwa EFPIA, Leukämien und Lymphome, Juni 2008, http://www.medicinesformankind.eu/upload/pdf/D_leukae.pdf;

DokCheck Flexikon „Chronische myeloische Leukämie, <http://flexikon.doccheck.com/CML>). Infekte können bei der CML gefährlich werden, da die Abwehrlage ohnehin schon angeschlagen ist (vgl. <http://www.leben-mit-cml.de/mein-leben/article-ernaehrung-beicml-27249.html>).

Der Unabhängige Finanzsenat hält es daher für nicht nur erwiesen, dass der Berufungswerber an CML leidet, sondern auch, dass auf Grund dieses Umstands die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist.

Die zum Beweis dieser Umstandes vorgelegte ärztliche Bestätigung ist, wie ausgeführt, schlüssig, und daher vom UFS seiner Entscheidung zugrunde zu legen.

Bekanntermaßen ist die Infektionsgefahr bei regelmäßigem Kontakt mit einer Vielzahl von Menschen auf engem Raum in Massenverkehrsmitteln und Warteräumen gegenüber der Infektionsgefahr bei Verwendung eines eigenen PKW wesentlich höher. Gerade bei einem längeren Aufenthalt in Bahn, Bus, Straßenbahn oder U-Bahn, wie hier bei Nutzung von Massenbeförderungsmitteln der Fall, ist das Infektionsrisiko evident. Dieses erhöhte Infektionsrisiko wird bei ansonsten gesunden Menschen als typisches Risiko der Verwendung von Massenverkehrsmitteln vom Gesetzgeber in Kauf genommen, da eine gelegentliche Ansteckung zum Leben in der Gesellschaft gehört und die Folgen eines sporadischen üblichen Infekts in aller Regel nicht gravierend sind.

Allerdings kann nach Ansicht der Berufsbehörde nicht gesagt werden, dass dies auch für kranke Menschen mit einem gegenüber der Allgemeinheit deutlich erhöhtem Risiko, sich mit (weiteren) Erkrankungen anzustecken und damit einher gehend einer weiteren Schwächung ihres ohnehin schon reduzierten Immunsystems ausgesetzt zu sein, gilt. Hier ist die Möglichkeit einer Ansteckung weitaus höher als bei ansonsten gesunden Menschen, auch die Folgen weiterer Erkrankungen können unter Umständen gravierender sein. In diesen (wenigen) Ausnahmefällen ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf Grund einer Erkrankung unzumutbar.

Da es sich bei der CML um eine chronische Erkrankung handelt, die während des gesamten Jahres 2011 bestand, war eine Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln während sämtlicher Lohnzahlungszeiträume ([§ 77 EStG 1988](#): I. d. R. Kalendermonate) des Veranlagungsjahres gegeben.

Dem Berufungswerber stand daher für das Jahr 2011 das „große“ Pendlerpauschale zu.

Bemerkt wird, dass die Frage, ob die chronische Erkrankung des Berufungswerbers einer Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel entgegen steht, bereits Gegenstand des

erstinstanzlichen Verfahrens war, wenngleich im Berufungsverfahren vor dem Finanzamt nur mehr die Wegzeit diskutiert wurde. Da die maßgebenden Sachverhaltselemente den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens bekannt waren und der Berufungswerber ursprünglich seinen Anspruch auf seine Erkrankung gestützt hat, verstößt eine gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz andere rechtliche Beurteilung dieser Sachverhaltselemente durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht gegen das Überraschungsverbot (vgl. Ritz, BAO⁴, § 115 Tz. 16 m. w. N.).

Abhängig vom Allgemeinzustand, Krankheitssymptomen und der Art der Therapie führte eine chronisch-myeloische Leukämie nach der Anlage zur Verordnung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz betreffend nähere Bestimmungen über die Feststellung des Grades der Behinderung (Einschätzungsverordnung) [BGBl. II Nr. 261/2010](#) in der für den Berufszeitraum maßgebend gewesenen Stammfassung (Richtsatzposition 10.03.05 alt) zu einer Einschätzung des Grades der Behinderung zwischen 50% und 100%; die Anlage i. d. F. Novelle [BGBl. II Nr. 251/2012](#) sieht in Positionsnummer 10.03 neu bei myeloproliferativen Erkrankungen eine Bandbreite von 30% bis 100% vor.

Mangels Vorliegens eines Gutachtens des Bundessozialamts kann diesem Umstand jedoch nicht von Amts wegen nach [§ 35 EStG 1988](#) Rechnung getragen werden.

Wird infolge eines diesbezüglichen Anbringens des Berufungswerbers ein derartiges Gutachten vom Finanzamt eingeholt, kann das Finanzamt in weiterer Folge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten – die Erkrankung ist hinsichtlich mehrerer Veranlagungszeiträume dokumentiert – eine Berücksichtigung dieses Umstandes vornehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. August 2012