



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 17

GZ. RV/2591-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., geb. XX.XX.19XX, B_whft., vertreten durch Stb.i, C_etabl., vom 10. August 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 25. Juni 2006 entschieden:

S p r u c h

Der Berufung wird keine Folge gegeben und das Berufungsbegehren als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2007 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw. genannt) erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) form- und fristgerecht Berufung, weil er die Berücksichtigung der so genannten großen Pendlerpauschale begehrte. Begründend führte er aus, dass ihm für die Wegstrecke von rund 34 km zwischen seiner Wohnung in B. und seiner Arbeitsstätte in XXXX Wien auf Grund der Besonderheiten seiner Arbeit die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar oder nicht möglich sei. Er versehe als Polizeioffizier in einer Spezialeinheit Schichtdienst (so genannten 6-Gruppen-Dienst), wobei die Tagdienste von 6.30 bis 18.30 Uhr und die Nachtdienste von 18.30 bis 06.30 Uhr dauerten. Bereits die Fahrten in

den Nachtdienst und die Heimfahrten nach den Nachtdiensten seien ihm mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar. Für die Heimfahrt nach den Nachtdiensten ging der nächste Autobus erst um 7.43 Uhr mit Ankunft am Wohnort um 10.00 Uhr, sodass die Reisezeit von Tür zu Tür deutlich mehr als zwei Stunden betrage. Ebenso bestehe von seinem Wohnort kein Autobusverbindung, mit welcher er rechtzeitig die Tagdienste um 06.30 Uhr antreten könne. Der Hauptgrund, weshalb er den eigenen Pkw für den Arbeitsweg benütze, liege in seiner Verpflichtung auf Anordnung - auch bei Spontanenlässen - Überstunden leisten zu müssen. Auf Grund seiner leitenden Tätigkeit in einer polizeilichen Sondereinheit müsse er immer damit rechnen, dass Amtshandlungen nach dem Ende des regulären Hauptdienstes nicht abgeschlossen seien (z.B. Fahndungen, Demonstrationen, Hausbesetzungen, große Veranstaltungen, Terroranschläge) und er spontan von nicht absehbarer Dauer Überstunden leisten müsse. Nach Beendigung dieser Überstundenleistungen wäre ein Heimfahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel dann nicht mehr möglich.

Das Finanzamt richtete an den Bw. folgenden Vorhalt:

"Die große Pendlerpauschale stehe nur zu, wenn die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist. In zeitlicher Hinsicht müssen diese unmöglichen oder unzumutbaren Verhältnisse an mehr als 10 Tagen (überwiegend) im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein.

Sie werden daher aufgefordert, für das gesamte Kalenderjahr durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, dass in den Lohnzahlungszeiträumen überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zumindest auf der Hälfte der Wegstrecke unzumutbar oder unmöglich war."

Als Vorhaltsantwort übermittelte der Bw. einen Dienstplan, woraus zu ersehen ist, dass er jeden dritten Tag Tagdienst und jeden sechsten Tag Nachtdienst zu leisten habe. Wiederholend führte er aus, dass er als Kompaniekommendant einer polizeilichen Spezialeinheit immer wieder planmäßige und auch spontane Überstunden zu Zeiten leisten musste, an denen keine öffentlichen Verkehrsmittel verkehren (z.B. Dienstantritt wegen Hausdurchsuchung um 04.00 Uhr). Eine Heimfahrt mit dem Dienstfahrzeug sei nicht vorgesehen. Ein Verbleib am Dienstort aus dem Grund der Unmöglichkeit der Heimreise mangels öffentlicher Verkehrsmittel sei jedenfalls unzumutbar und würde eine unerträgliche Beeinträchtigung des Privatlebens darstellen. Er sei jedenfalls dienstrechlich verpflichtet, bei wichtigen Amtshandlungen spontan Überstunden mit unvorhersehbarem Ende zu leisten. Ein vorzeitiges Abtreten vom Dienst, weil er sonst keine Möglichkeit der Heimreise mit öffentlichen Verkehrsmittel habe, sei sicher nicht vorgesehen. Er habe daher im Vorfeld, durch die Anreise mit dem Pkw für die erforderliche Mobilität zu sorgen, um zu jeder Zeit nach spontanen Überstundenverrichtungen auch wieder die Heimreise antreten zu können.

Vom Finanzamt wurde erhoben, dass die Wohnung des Bw. innerhalb der Bahnverkehrsknotenpunkte Tulln (9 km zum Bhf) und Stockerau (8 km zum Bhf) liegt. Es verkehren auf diesen Strecken mehrere Schnellbahn- und Regionalbahnenlinien. Die Bahnhöfe am Arbeitsort und Arbeitsstätte des Bw sind bestens durch das öffentliche Verkehrsnetz in Wien verbunden. Der Bw. habe daher die Möglichkeit einer optimale Kombination von Individualverkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel vom frühen Morgen bis spät am Abend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.12.2007 wurde der Berufung insofern teilweise stattgegeben als die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken bis 40 km (€ 495,--) als Werbungskosten angesetzt wurde. Dem Mehrbegehren des Bw. auf Anerkennung der großen Pendlerpauschale wurde aber keine Folge gegeben, weil die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG auch dann zumutbar sei, wenn der Steuerpflichtige einen Teil des Arbeitsweges (hier die Wegstrecke zwischen der Wohnung und dem Bahnhof Tulln oder Stockerau) mit dem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn der Anfahrtsweg mit dem Individualverkehrsmittel mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke betrage, sei die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar. Von Stockerau und auch von Tulln aus könne der Bw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstagen sowohl für die Hinfahrt als auch für die Heimfahrt innerhalb zumutbarer Wegzeiten Massenbeförderungsmittel verwenden. Die abstrakte Möglichkeit sowie die konkrete Ausnahmesituation, dass nach Dienstende keine Zugsverbindung mehr bestehe, reiche nicht aus, um den Unzumutbarkeitstatbestand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zu verwirklichen.

Der vorgelegte Dienstplan über die regulären Hauptdienste sei nicht geeignet gewesen, einen Anspruch auf die große Pendlerpauschale darzulegen, weil eine überwiegende Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel damit nicht nachgewiesen wurde. Dazu wären Unterlagen über die konkret geleisteten Überstunden (z.B. durch Vorlage der Arbeitszeitkartenaufzeichnungen) erforderlich.

Der Bw. hielt an seinem Berufungsbegehren fest und stellte fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin legte er nochmals die Sachlage und seinen Rechtsstandpunkt dar: "Meine Tätigkeit liegt im Interesse der öffentlichen Sicherheit. Er bin dienstrechtlich verpflichtet (§ 49 BDG), Überstunden zu leisten. In meiner Funktion muss ich immer wieder damit rechnen, dass wichtige Amtshandlungen über die Regeldienstzeit andauern und ich spontan Überstundenleistungen mit unvorhersehbarem Ende erbringen muss. Es ist zugegeben zwar eine abstrakte Möglichkeit, diese besteht aber bei jedem Tagdienst, den ich leiste. Im Jahr 2005 habe ich auch konkret derartige spontane Überstunden zu leisten gehabt.

Auf Grund der Unvorhersehbarkeit des konkreten Endes meiner Arbeitstage kann die vom Finanzamt angestellt ex-post-Betrachtung, ob die Unzumutbarkeit überwiegend im Lohnzahlungszeitraum bestanden habe, nicht maßgebend sein.“

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Sach- und Rechtsfrage, ob durch die dauerhafte Möglichkeit, dass auf Grund unvorhersehbar zu leistender Überstunden eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr zumutbar oder nicht mehr möglich ist, ein Anspruch auf eine große Pendlerpauschale begründet wird.

Der UFS hat Beweis erhoben durch Einsicht den Arbeitnehmerveranlagungsakt und die Anbringen des Berufungswerber und den, auf dieser Grundlage festgestellten Sachverhalt, der Entscheidung zu Grunde gelegt. Die Entscheidung beruht auf dem vorstehend dargelegten, unstrittigen Sachverhalt. Hinsichtlich der stritten Tatsachenfrage über die Häufigkeit unvorhergesehener lang andauernder Überstundenleistungen in den Lohnzahlungszeiträumen ergibt sich der festgestellte Sachverhalt aus den nachstehenden Ausführungen in Punkt 1.

1. Zur Tatfrage und Beweiswürdigung

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabenpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Es genügt nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von für Werbungskosten relevanten Umständen bloß behauptet, sondern er den Wahrheitsgehalt dieses Vorbringens durch geeignete Beweismittel darzulegen. Ein Sachverhalt ist nachgewiesen, wenn sein Vorliegen mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist. Eine Glaubhaftmachung liegt vor, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (Ritz, BAO, § 138 Tz. 5).

Der Bw. hat dieser Nachweisverpflichtung nicht entsprochen. Er hat die konkrete Anzahl der Arbeitstage, an denen er wegen Überstundenleistung gehindert war, den Heimweg in zumutbarer Weise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen – trotz ausdrücklichem Verlangen der Abgabenbehörde – nicht nachgewiesen. Mit der im Vorlageantrag erhobenen vagen Behauptung, dass im Jahr 2005 konkret derartig lang andauernde Überstunden zu leisten waren, entspricht der Bw. nicht seiner Mitwirkungs- und Beweisführungspflicht.

Da der Bw. seiner gesetzlichen Offenlegungs- und Nachweisverpflichtung nicht entsprochen hat, trägt er die Beweislast.

Erwiesen ist daher lediglich die abstrakte rechtliche Möglichkeit, dass dem Bw. auf Grund von spontan angeordneten Überstunden - auch bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel - eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar war. Auf Grund der ausgezeichneten öffentlichen Verkehrsverbindungen innerhalb Wiens und der hervorragenden Zugsverbindungen (S3 S5 und Regionalzug R2270) beschränkt sich diese Unzumutbarkeit auf Fälle eines Dienstendes etwa zwischen 23.35 Uhr und vor 3.45 Uhr.

Der UFS geht in seiner Beweiswürdigung davon aus, dass der Bw. aus wohl erwogenen Gründen es unterlassen hat, die verlangten Arbeitszeitnachweise - die vorhanden sein müssen - vorzulegen. Dieses Unterlassen spricht für die Wahrscheinlichkeit, dass im Streitjahr kein einziger Fall oder nur sehr wenige derartige Fälle einer Unzumutbarkeit der Heimfahrt bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel vorgelegen sind.

2. Zur Regelung der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG

2.1. Allgemeine Rechtslage

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 (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 - analog zu den Betriebsausgaben - bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024). Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie jedoch hier pauschaliert (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16 Tz. 100).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn bei einer Wegstrecke zwischen 20 und 40 km eine Wegzeit von 2 Stunden überschritten wird oder die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem Kraftwagen.

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 (zur "Park and Ride-Variant, 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).

Die Wegzeit mit dem Pkw für die rund 34 km lange Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt bei günstiger Verkehrslage mindestens 30 Minuten, sodass bei einer Wegzeit bis 1,5 Stunden die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist. Die Gesamtwegzeit zwischen Arbeitsstätte und dem Bahnhof Stockerau beträgt im Regelfall unter 60 Minuten (VOR-Fahrplanauskunft). und die Wegzeit mit dem Pkw zwischen Wohnung und Bahnhof Stockerau maximal 15 Minuten. Dem Bw. war sowohl für die Anreise als auch für die Heimreise die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar.

2.2. Überwiegende Unzumutbarkeit

Strittig ist, ob für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsplatz deshalb Anspruch auf die große Pendlerpauschale besteht, weil wegen unvorhersehbarer Überstundenleistungen möglicher Weise eine Heimfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich werden kann.

Der Bw. vermeint, dass ihm die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel deshalb unzumutbar sei, weil er an Tagdiensten immer mit unvorhersehbar langen Arbeitszeiten rechnen müsse,

sodass ihm dann eine Heimfahrt mit Massenbeförderungsmittel nicht mehr möglich ist. Auf Grund der bei jedem Tagdienst bestehenden Möglichkeit lang andauernder Arbeitstage, sei eine ex-post-Betrachtung, ob in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen tatsächlich überwiegend (das ist öfter als 10 Mal im Kalendermonat) die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel wegen langer Arbeitszeiten unmöglich war, kein Kriterium für den Anspruch auf die große Pendlerpauschale. Oder anders gesagt: die dauerhafte und ernsthafte Möglichkeit einer Unmöglichkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel 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 Mal 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. Der Bw. hat im gesamten Streitzeitraum keine einzigen Fall einer Unzumutbarkeit der Heimreise mit öffentlichen Verkehrsmittel wegen Überstundenleistungen nachgewiesen und auch nicht behauptet, dass derartige Fälle der Unzumutbarkeit in den Lohnzahlungszeiträumen jemals überwiegend aufgetreten seien.

Das vereinzelte unvorhersehbare Auftreten der Unzumutbarkeit der Heimreise mit öffentlichen Verkehrsmittel auf Grund der jederzeit bestehenden Überstundenverpflichtung erfüllt aber nicht die Tatbestandmerkmale der „überwiegenden Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels“. Der Umstand, dass wegen unvorhersehbarer Überstundenleistungen die Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel unmöglich oder unzumutbar wird, führt eben nicht zum Anspruch auf eine große Pendlerpauschale. Gesondert zu berücksichtigende Werbungskosten (z.B. Nächtigungskosten), die dem Bw. durch die Unmöglichkeit der Heimreise wegen unvorhersehbar lang dauernden Überstundenleistungen entstanden seien, wurden von ihm nicht geltend gemacht. Für den Anspruch auf die kleine oder große Pendlerpauschale ist jedoch unerheblich, dass der Bw. - aus subjektiv empfundener Unzumutbarkeit – Werbungskosten solcher Art vermieden hat, indem er für den Arbeitsweg seinen Pkw verwendete.

Das Begehr des Bw. auf Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale war daher abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. April 2010