



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., geb. XX.XX.XXXX, B\_whft., vom 30. Jänner 2005 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 (Arbeitnehmerveranlagungen) des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Jänner 2005 entschieden:

### S p r u c h

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Baden Mödling vom 18. Februar 2005 teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidungen vom 18. Februar 2005 unverändert und bilden ein Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw.) bezog in den Streitjahren als leitender Angestellter der Firma C GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er erhob gegen die, auf Grund einer Antragsveranlagung, ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 form- und fristgerecht Berufung, weil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur die kleine Pendlerpauschale anerkannt wurde.

In seinen Anbringen führte er Folgendes aus: "Die Entfernung zwischen seiner Wohnung (D./E., F.) und seiner Arbeitsstätte (G., H.) betrage rund 34 km. Sein Wohnort im Ortteil E.

sei 6 km vom Bahnhof D. entfernt. Der Autobus nach E. (556) fahre um 18.45 Uhr zum letzten Mal. Als Prokurist und Mitglied der Geschäftsleitung sei ein Arbeitstag von 11 bis 12 Stunden der Normalfall. Es sei ihm nicht möglich, seine Arbeit so früh zu beenden (ca. 17.50 Uhr) um dieses öffentliche Verkehrsmittel noch zu erreichen. Da eine Autobenutzung unabdingbar gewesen sei, habe er Anspruch auf die große Pendlerpauschale.

Gegen die eine große Pendlerpauschale abweisenden Berufungsvorentscheidungen brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Wiederholend argumentiert er, dass es ihm auf Grund der langen Arbeitszeiten nicht möglich sei, das letzte öffentlichen Verkehrsmittel vom Bahnhof in D. zu seinem Wohnhaus in E. (Entfernung 6 km) zu benutzen.

Der Arbeitsweg des Bw. liegt innerhalb des Verkehrsverbundes Ostregion und nach Fahrplanauskunft des VOR wird während der üblichen Arbeitszeiten eine Wegzeit von rund 75 Minuten benötigt. Die Wegstrecke zwischen der Arbeitsstätte (5 Gehminuten von der U6 Station Siebenhirten entfernt) und dem Ortzentrum der Wohnsitzgemeinde D. (Bahnhof) ist bis spät in den Abend (23.00 Uhr) in weniger als 45 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (U-Bahn, S-Bahn) zu bewältigen. Die Wegstrecke zwischen dem Bahnhof D. und dem Ortsteil E. kann mit einem Massenbeförderungsmittel letztmalig zurückgelegt werden, wenn die Arbeitsstätte um 18.20 Uhr verlassen wird. Für diese letzte Rückfahrtmöglichkeit – betreffend den Wegstreckenteil D. /Bahnhof – Wohnung/F. wird allerdings eine längere Wegzeit von 1 Stunde und 50 Minuten benötigt. Mit dem Pkw werden für den Arbeitsweg durchschnittlich 30 Minuten benötigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der vorstehende Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt und gründet sich auf das Parteilichvorbringen und die dem Veranlagungsakt zu entnehmenden Feststellungen sowie offenkundige Tatsachen aus allgemein zugänglichen Fahrplanauskünfte und Wegstreckenmessungen (z.B. VOR-Fahrplanauskunft, viamicheline, map24).

In Streit steht die Rechtsfrage, ob eine große Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist, weil bei der Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung bei einem Arbeitsende nach 17.50 Uhr (Fahrzeit 71 Minuten) bzw. Arbeitsende nach 18.20 Uhr (Rückfahrtzeit 110 Minuten) für die 6 km vom Bahnhof D. zur Wohnsiedlung E. kein öffentliches Verkehrsmittel mehr benützt werden kann.

Strittig ist ferner die Sachverhaltsfrage, ob der Bw. jeweils im Lohnzahlungszeitraum der Jahre 2000 bis 2003 überwiegend nicht seine Arbeit vor 17.50 Uhr oder 18.20 Uhr beendet hat und auch nicht früher beenden konnte.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 in der für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 geltenden Fassung, BGBl. 1995/297 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Im Unterschied zu den betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z.1 bis Z.3 EStG) sind die genannten Fahrtkosten im außerbetrieblichen Bereich nicht in tatsächlich nachgewiesener Höhe, sondern nur pauschaliert als Werbungskosten absetzbar. Nach Abs. 1 Z. 6 lit. a leg.cit. sind diese Kosten bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3 leg.cit.) in Höhe von S 4.000 (€ 291) abgegolten. Beträgt die genannte einfache Fahrtstrecke, die ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind nach lit. b der zitierten Bestimmung zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag folgende Pauschbeträge als Werbungskosten zu berücksichtigen (kleine Pendlerpauschale):

Bei einer Fahrtstrecke von

- 20 km bis 40 km 5.280,-- S (384,-- €) jährlich
- 40 km bis 60 km 10.560,-- S (768,-- €) jährlich
- über 60 km 15.840,-- S (1.152,-- €) jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann sind anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen (große Pendlerpauschale):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

- 2 km bis 20 km 2.880,-- S (210,-- €) jährlich
- 20 km bis 40 km 11.520,-- S (840,-- €) jährlich
- 40 km bis 60 km 20.160,-- S (1.470,-- €) jährlich
- über 60 km 28.800,-- S (2.100,-- €) jährlich.

Intention des Gesetzgebers 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 v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Diese gesetzgeberischen Motive liegen der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z.6 EStG 1988 zu Grunde und sind bei der Auslegung dieser Bestimmung zu bedenken.

Bei Entfernungen zwischen Wohnort und Arbeitsstätte von mehr als 20 km kommt danach, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich möglich und auch zumutbar ist, die kleine Pendlerpauschale (Entfernungspauschale) zur Anwendung. Damit sollen jene Mehraufwendungen abgegolten werden, die Arbeitnehmern auf Grund größerer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (im Vergleich zu Arbeitnehmern, die weniger als 20 km vom Arbeitsplatz entfernt wohnen) zwangsläufig erwachsen.

Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder zumutbar ist und der Arbeitsweg außerdem mindestens 2 km beträgt, sollen die durch Benützung des Kfz verursachten Mehrkosten im Wege der Gewährung der großen Pendlerpauschale (Zumutbarkeitspauschale) weiterhin steuerliche Berücksichtigung finden. In zeitlicher Hinsicht müssen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nach Abs. 1 Z.6 lit. b oder lit. c leg.cit. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Die Erstbehörde ist nach Sachverhaltsprüfung zur Überzeugung gelangt, dass dem Bw. bei Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte die Benützung von Massenbeförderungsmitteln im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG zumutbar war und abweichend zur ANV-Erklärung daher bloß Anspruch auf die kleine Pendlerpauschale gegeben war.

Der Bw. wendet ein, dass wegen seiner langen Arbeitszeiten bei der Heimfahrt für das letzte - 6 km lange - Teilstück zwischen dem Bahnhof Bad Vöslau und seiner Unterkunft im Ortsteil E. kein Massenbeförderungsmittel mehr verkehrt und ihm daher hinsichtlich der halben Fahrtstrecke (nämlich für die gesamte Rückfahrt) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder zumutbar gewesen sei.

Bei den Tatbestandsmerkmalen "zumutbar" (Z.6 lit. b leg.cit.) bzw. "nicht zumutbar" (Z. 6 lit. c leg.cit.) handelt es sich um unbestimmte auslegungsbedürftige Gesetzesbegriffe. Solche Begriffe implizieren naturgemäß schon deshalb eine gewisse Rechtsunsicherheit, weil es bei ihrer Deutung auf Grund unterschiedlicher Interpretationsansätze zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen kommen kann. Im Interesse einer einheitlichen Verwaltungsübung hat die Verwaltungspraxis daher in der Vergangenheit zur in Rede stehenden Norm Auslegungsansätze entwickelt, die in der Folge Aufnahme in den LStR fanden.

Die Benützung von Massenbeförderungsmitteln ist in folgenden Fällen unzumutbar:

Bei tatsächlicher Unmöglichkeit. Diese ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg - dieser umfasst die ein Hin- und Rückfahrt – ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt.

Bei nachweislich vorliegender dauernder starker Gebehinderung oder langer Anfahrtszeit (wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels mit Rücksichtnahme auf die Dauer nicht zumutbar ist).

Zum Unzumutbarkeitsgrund der langen Anfahrtszeit vertritt die Verwaltungspraxis die Ansicht, dass dieser dann vorliegt, wenn die Gesamtwegzeit bei Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz von weniger als 20 km mehr als 1,5 Stunden, bei Entfernung von 20 km bis 40 km mehr als 2 Stunden und bei Entfernung von über 40 km mehr als 2,5 Stunden ausmacht. Abweichend dazu ist den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 jedoch zu entnehmen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines KFZ erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit die maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Dass ein Teil der Gesamtwegstrecke nicht an das öffentliche Verkehrsnetz angebunden ist und die Benützung eines Individualverkehrsmittels deshalb unerlässlich ist, steht der Annahme der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel solange nicht entgegen, als der Anfahrtsweg bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zuzüglich sonstiger erforderlicher Gehwege bei ansonsten gegebener Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz weniger als die Hälfte der Gesamtwegstrecke beträgt (vgl. u.a. UFS RV/2083-L/02, RV/2403-W/08 sowie JAKOM, Lenneis, EStG 2009, § 16 Rz 28, sowie LStR 2002, Rz 253).

Diese Rechtsansicht berücksichtigt die Intention des Gesetzgebers den öffentlichen Berufsverkehr zu fördern und stellt auf typisches und in der Vernunft liegendes

Pendlerverhalten ab, dass der Teil des Arbeitsweges zwischen Wohnung und der Anbindung an die öffentlichen Hauptverkehrslinien, mit dem Individualverkehrsmittel zurückgelegt wird.

Die Wegstrecke zwischen dem Bahnhof der Wohnsitzgemeinde D. und der Arbeitsstätte in G. . ist vom frühen Arbeitsbeginn bis zum späten Arbeitsende innerhalb zumutbarer Wegzeiten (weniger als 45 Minuten) mit öffentlichen Verkehrsmitteln befahrbar. Dem Bw. ist es – dem typischen Pendlerhandeln entsprechend - zumutbar bei einer 34 km langen Gesamtwegstrecke das 6 km lange Anschlussstück zwischen seiner Wohnung und dem Bahnhof D. mit einem Individualverkehrsmittel zurückzulegen.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 18.2.2005 wurde die kleine Pendlerpauschale in Höhe von € 384 (ATS 5.280) für jene Jahre und in dem Umfang berücksichtigt als dies nicht bereits durch den Arbeitgeber geschehen ist.

### **Kleine Pendlerpauschale §16/1/6/b EStG**

	<b>Anzuerkennender (Teil-) Betrag</b>
2000	€ 34,88 (ATS 480)
2001	€ 384 (ATS 5.280)
2002	€ 384
2003	€ 384

Insoweit als in der BVE die kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten angesetzt wurde, war sie auch in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

Die Berufungsvorentscheidung hatte die Wirkung eines Vorhaltes. Es liegt im kontradiktorischen Abgabenrechtsmittelverfahren an dem Steuerpflichtigen ein entscheidungserhebliches Vorhalteverlangen zu beantworten und seinen Anspruch - hier auf eine kleine oder große Pendlerpauschale – durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Nachweise dem UFS darzulegen.

Der Bw. hat aber sowohl in der Berufung wie im Vorlageantrag lediglich die pauschale Behauptung aufgestellt, als leitender Angestellter und Mitglied der Geschäftsführung habe er in den Lohnzahlungszeiträumen der Jahre 2000 bis 2003 seine Arbeit überwiegend nicht so zeitig (um 17.50 bzw. um 18.20 Uhr - bei Zumutbarkeit von 110 Minuten Wegzeit) beenden können, um das Schlussstück zwischen dem Bahnhof D. und seiner Wohnung im Ortsteil E. mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurückzulegen.

Damit hat der Bw. der Offenlegungs- und Nachweisverpflichtung des § 138 BAO nicht entsprochen. Er hat weder durch eine detaillierte Sachverhaltsschilderung noch durch geeignete Unterlagen (z.B. Arbeitszeitaufzeichnung, Arbeitgeberbestätigung) bewiesen oder

glaubhaft gemacht, dass seine Arbeitszeit an mehr als der Hälfte der Tage eines Lohnzahlungszeitraum erst nach 17.50 Uhr beendet werden konnte.

Der UFS wertet die Ausführung des Bw. als eine typische Art pauschaler Schutz- oder Zweckbehauptung, der kein Glaube zu schenken ist. Der Berufung war somit auch auf Sachverhaltsebene keine Aussicht auf Erfolg beschieden.

Wien, am 23. Juni 2009