

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Astrid Binder in der Beschwerdesache A., vertreten durch Mag. Gottfried Ofner, Mitterweg 1, 8561 Söding gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Dezember 2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 gerichteten Beschwerde vom 30. Dezember 2010 die Anerkennung von nachstehenden Werbungskosten geltend:

Fachliteratur 405,80 Euro

Reisekosten 1.753,26 Euro

Fortbildungskosten 1.090 Euro

Kosten der doppelten Haushaltsführung 3.833,94 Euro

und

Sonstige Werbungskosten 697,51 Euro.

Die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten schlüsselte die Bf. wie folgt auf:

Kilometergeld 115 km pro Strecke x 4 x 45 = 3.151,50 Euro

Miete Wohnung X 56,87 x 12 = 682,44 Euro.

In der in der Folge ergangenen Berufungsvorentscheidung kürzte das Finanzamt die beantragten sonstigen Werbungskosten um den als Ärztebedarf ausgewiesenen Anteil von 297,34 Euro für Kompressionsstrümpfe, weiße T-Shirts etc. und die beantragten Reise- und Fortbildungskosten um die steuerfreien Kostenersätze des Dienstgebers iHv 800 Euro. Die beantragten Aufwendungen für Fachliteratur wurden bereits im Bescheid vom 3. Oktober 2010 berücksichtigt.

Die beantragten Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung wurden auf 1.841,64 Euro gekürzt, mit der Begründung, dass bei einer alleinstehenden Steuerpflichtigen das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sei.

In dem dagegen gerichteten Vorlageantrag beantragte der steuerliche Vertreter neuerlich die Anerkennung der gesamten doppelten Haushaltskosten in Höhe von 3.833,94 Euro. Begründend führte er aus, dass seine Klientin im Jahr 1997 eine Turnusstelle am LKH X angenommen hätte. Seit Anfang 2010 sei sie dort Oberärztin.

Ihre Arbeitszeiten würden wie folgt aussehen: 1 x pro Woche Tag- und Nachtdienst von 28 Stunden durchgehend, 1 x pro Monat einen Wochenenddienst mit 50 Stunden durchgehend und die restlichen Arbeitszeiten 8 Stunden pro Tag. Die Bf. habe von ihrem Dienstgeber ein Dienstzimmer in der Größe von 14 m<sup>2</sup> erhalten, wofür sie 56,87 Euro pro Monat an Miete zahle. Seine Klientin benötige diese Schlafmöglichkeit, da die Rückkehr an den Wohnsitz nach einem Nachtdienst oder einem Wochenenddienst nur unter stark erhöhtem Risiko (wegen Übermüdung) möglich sei. Der Raum verfüge über kein eigenes Bad, WC oder Küche.

Darüberhinaus werde darauf hingewiesen, dass die Bf. einen Lebensgefährten habe und die Pflege ihrer Mutter an ihrem Wohnsitz übernommen habe.

Vom Bundesfinanzgericht wurde die Bf. eingeladen, an Hand von Dienstplänen die Anzahl ihrer Fahrten zwischen ihrer Wohnung in Graz und ihrer Arbeitsstätte in X bekannt zu geben.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde vom steuerlichen Vertreter ein Dienstplan vorgelegt und die Zahl der Fahrten von der Arbeitsstätte zur Wohnung mit durchschnittlich 15 bis 20 Fahrten pro Monat angegeben. Die Arbeitszeit beginne um 7:30 Uhr und ende um 15:30 Uhr. Wenn Dienste eingetragen sind ende die Dienstzeit um 8:00 Uhr (bei Beginn Freitag), um 9:30 Uhr (bei Beginn Samstag) und sonst um 14:30 Uhr.

In einem weiteren Vorhalt wurde der Bf. bekannt gegeben, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass der Wohnort mehr als 60 km von der Arbeitsstätte entfernt ist und gegebenenfalls nicht von einer Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels wegen tatsächlicher Unzumutbarkeit ausgegangen werden könne.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass für die Prüfung der Zumutbarkeit der Arbeitsbeginn oder das Arbeitsende heranzuziehen seien. Der Dienstbeginn der Bf. sei um 7:30 Uhr. Es sei aber nicht möglich, mit der

Straßenbahn um 5:26 Uhr rechtzeitig den Zug um 5:44 Uhr zu erreichen. Somit wäre die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln an den normalen Arbeitstagen nicht möglich. An Tagen mit Sonderdiensten gebe es zum Teil überhaupt keine passenden öffentlichen Verkehrsverbindungen. Für die Rückfahrt errechne sich eine Gesamtreisezeit von 3 Stunden und einer Minute, welche die zumutbare Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels übersteige.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Eingangs ist festzuhalten, dass die der Bf. erwachsenen Kosten nicht unter dem Gesichtspunkt der doppelte Haushaltsführung zu überprüfen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Das vom Arbeitgeber der Bf. zur Verfügung gestellte Dienstzimmer von 14m<sup>2</sup>, ohne Bad und WC begründet keinen Zweitwohnsitz am Arbeitsplatz im Sinne der Abgabevorschriften. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine Wohnung am Arbeitsplatz nicht allen Anforderungen genügen, die der Abgabepflichtige nach seinen persönlichen Verhältnissen an eine Wohnung stellt; in einer bloße Schlafstelle kann jedoch keine Wohnung erblickt werden (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145, VwGH 22.9.1981, 2287/80).

Die dafür erwachsenen Kosten (56,87Euro X 12 = 682,44Euro) stellen Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Absatz 1 EStG 1988 dar.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16, Tz 100).

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) 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 („kleines Pendlerpauschale“) gestaffelt nach der Entfernung berücksichtigt.
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird anstelle der Pauschbeträge nach lit.b das „große Pendlerpauschale“ - ebenfalls nach der Fahrtstrecke gestaffelt (bereits ab 2 Kilometer) - berücksichtigt.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass dem Gesetz keine nähere Bestimmung, was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, zu entnehmen ist. Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann. Dies setze allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149 und die dort zitierte Judikatur).

Dazu werden vom Verwaltungsgerichtshof im oben angeführten Erkenntnis die ErlRV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) zitiert:

*„Unzumutbar sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz.*

.....

*Auch nach den Gesetzesmaterialien – so der VwGH weiter – ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff („im Vergleich zu einem Kfz“), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu („aber auch dann zumutbar, wenn..“). Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein „Umkehrschluss“, wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von vornherein unzumutbar sei.“*

Im Beschwerdefall beträgt die Fahrtstrecke laut Routenplaner (viamichelin) 107 km bei 1 Stunde und 11 Minuten. Das Massenbeförderungsmittel benötigt laut Fahrplanabfrage ÖBB für die Strecke knapp zwei Stunden. Laut BusBahnBim-Auskunft beträgt die Fahrzeit von der Wohnung der Bf. bis zum Hauptbahnhof durchschnittlich 20 Minuten (Fußweg einberechnet).

Stellt man einen, wie im Erkenntnis vom 14. April 2014 als zwingend erachtet, Vergleich zwischen der Gesamtfahrdauer des Massenbeförderungsmittels und des Individualverkehrs an, so ergibt sich eine Differenz der Gesamtfahrdauer von rund einer Stunde.

Im Hinblick auf die eingangs zitierten ErlRV kann im Beschwerdefall nicht von einer Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittel ausgegangen werden.

Auch der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum noch nicht gültige „Pendlerrechner“ des Bundesministeriums für Finanzen kommt bei der Eingabe der Strecke Wohnung in Graz – Spital, X, zu dem Ergebnis dass das kleine Pendlerpauschale zusteht.

Die Behauptung der Bf., der Zug um 5:44 könne, bei Abfahrt der Straßenbahn um 5:26 Uhr nicht rechtzeitig erreicht werden, wird mit nachstehende BusBahnBim-Auskunft widerlegt;

1. Fahrt um 4:51 (Ankunft Hauptbahnhof 5:18)
2. Fahrt um 5:02 (Ankunft Hauptbahnhof 5:22)
3. Fahrt um 5:12 (Ankunft Hauptbahnhof 5:26)
4. Fahrt um 5:13 (Ankunft Hauptbahnhof 5:38)
5. Fahrt um 5:16 (Ankunft Hauptbahnhof um 5:38)

All diesen Fahrten ist gemeinsam, dass der Zug um 5:45 bei den gegebenen örtlichen Verhältnissen in Graz erreicht werden kann. Letztendlich vermag auch die Behauptung, die Bf. habe für die Heimfahrt kein passendes Massenbeförderungsmittel, da sie nicht immer pünktlich um 15:30 wegkomme nicht zu überzeugen, da der Zug in X auch um 15:45, 16:12, 17:45 abfährt. An den Tagen mit Diensten, stehen der Bf. am Vormittag auch zahlreiche Verbindungen in kurzen Intervallen zur Verfügung.

Aufgrund des angestellten Vergleichs zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Es war daher für das Streitjahr das kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Unter Bedachtnahme auf die Anhebung der Beträge im Juli 2008 ergibt das insgesamt einen Betrag in Höhe von 1.735,50 Euro (1. Jänner 2008 – 30. Juni 2008 mtl. 134,50 Euro; 1. Juli – 31. Dezember mtl. 154,75 Euro).

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149) folgt.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. Jänner 2015