

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin Mag. Susanne Haim und die weiteren Senatsmitglieder Richterin Dr. Ingrid Hinterdorfer, Mag. Rudolf Lehner und Dr. Karl Penninger in der Beschwerdesache VN NN, Adr.1 Tür 1, 1234 Ort1, über die Beschwerde vom 03.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Ort2 vom 23.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 in der Sitzung vom 4. September 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

In der Arbeitnehmerveranlagung 2014 wurde das große Pendlerpauschale beantragt.

Mit Vorhalten vom 1. April 2015 und vom 10. April wurden dazu detaillierte Angaben angefordert (Adressen, km, Gründe der Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels und Ausdruck aus dem Pendlerrechner).

Mit Vorhaltsbeantwortungen vom 8. April 2015 und vom 12. April 2015 wurde ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorgelegt. Tag der Abfrage: 21.7.2014, Abgefragter Tag: 22.7.2014, Arbeitsbeginn: 11:00, Arbeitsende: 19:00. Aus ihm ergibt sich eine Pendlerpauschale von € 3672, und ist angegeben, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Der Bf. wohnt in Ort1, Adr.1 und arbeitet in Ort3, Weg2. Die Adresse wurde beim Pendlerrechner richtig eingegeben.

Zudem wurde in den Vorhaltsbeantwortungen angegeben, der Bf. habe Wechseldienst mit 8-16 Uhr, 9-17 Uhr und 11 bis 19 Uhr. Für die Aufteilung der Arbeitszeiten wurden beispielhaft die Monate Juli und September dargestellt, aus ihr ergibt sich, dass der Bf. im Juli an 5 Tagen und im September an 9 Tagen von 11 bis 19 Uhr Dienst hatte.

Von der Amtspartei wurden Abfragen aus dem Pendlerrechner mit den Arbeitszeiten 8-16 Uhr und 9-17 Uhr durchgeführt, bei beiden Arbeitszeiten ergab sich eine Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel.

Der streitgegenständliche Bescheid erging am 23. April 2015. Es wurde nur das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt.

Begründend wurde seitens der Amtspartei ausgeführt: "Aufgrund der Verkehrsanbindung Ort1 - Ort4 - Ort1 ist die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels aufgrund der Fahrzeit zumutbar. Es war daher das kleine Pendlerpauschale ab 60km in Höhe von € 2.016,- zu berücksichtigen."

In der Beschwerde vom 3. Mai 2015 wurde dagegen ausgeführt: Es werde das große Pendlerpauschale beantragt. Das Ergebnis des Pendlerrechners sei nicht zur Kenntnis genommen worden. Außerdem widerspreche das Ergebnis dem Gleichheitssatz. Während Unternehmer die Fahrtkosten als Betriebsausgaben geltend machen könnten, bleibe Arbeitnehmern nur die Pendlerpauschale. Dies widerspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil ein Einkommen besteuert werde, welches so nicht vorhanden ist, weil es für Arbeitswege aufgewendet werden müsse. Es komme damit nicht zu einer gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast.

Mit Beschwerdeverechtsentscheidung vom 2. Dezember 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: Maßgeblich für die Berechnung des Pendlerpauschales seien die im Kalendermonat überwiegend zutreffenden Gegebenheiten. Wenn an der Hälfte der Arbeitstage ein öffentliches Verkehrsmittel zumutbar sei, dann stehe für den ganzen Kalendermonat das kleine Pendlerpauschale zu. Aus den vorgelegten Arbeitsnachweisen ergebe sich die Zumutbarkeit. Die Pendlerverordnung sei derzeit gültiges Recht, weshalb der Einwand, dass die Bestimmungen dem Gleichheitssatz widersprechen würden, unbeachtlich sei.

Im Vorlageantrag vom 2.12.2015 wurde angeführt, es sei der Ausdruck des Pendlerrechners nicht akzeptiert worden. Zudem widerspreche die aktuelle Pendlerverordnung dem Gleichheitssatz. Er beantrage die Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichts.

Die Vorlage an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 11. Februar 2016.

Sachverhalt

Der Bf. wohnt in Ort1, Adr.1 und arbeitet in Ort3, Weg2.

Der Bf. arbeitet im Wechseldienst mit 8-16 Uhr, 9-17 Uhr und 11 bis 19 Uhr.

Laut den Ausdrucken aus dem Pendlerrechner ergibt sich lediglich für die Arbeitszeit von 11 bis 19 Uhr eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel.

Aus den vom Bf. als Beispiel vorgelegten Arbeitszeiten für Juli und September 2014 ergibt sich, dass im Juli an fünf Arbeitstagen von 11-19 Uhr Dienst war und im September an 9 Arbeitstagen.

Die Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte beträgt unstrittig mehr als 60 km.

Rechtslage

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

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 idgF gilt für diese Ausgaben, dass sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag iSd § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988 idgF abgegolten sind und dass sie mit dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten sind, wenn ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale iSd § 16 Abs 1 Z 6 lit b – lit f EStG 1988 idgF besteht.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 idgF beträgt das Pendlerpauschale bei mindestens 20 km bis 40 km EUR 696,00 jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km EUR 1.356,00 jährlich und bei mehr als 60 km EUR 2.016,00 jährlich, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 idgF beträgt das Pendlerpauschale abweichend von § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 idgF bei mindestens 2 km bis 20 km EUR 372,00 jährlich, bei mehr als 20 km bis 40 km EUR 1.476,00 jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km EUR 2.568,00 jährlich und bei mehr als 60 km EUR 3.672,00 jährlich, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist.

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben (§ 16 Abs 1 Z 6 lit g EStG 1988 idgF).

Um die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu ermitteln und um zu beurteilen, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder nicht zumutbar ist, ist innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) ins Internet gestellte Pendlerrechner zu verwenden. Das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners gilt als amtlicher Vordruck iSd § 16 Abs 1 Z 6 lit g EStG 1988 idgF.

Das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners ist grundsätzlich verpflichtend als Entscheidungsgrundlage zu verwenden. Da das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners nur dann gesetzeskonform ist, wenn die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Daten eingegeben werden, sind die in den Pendlerrechner eingegebenen Daten nach dem Ergebnis eines Beweisverfahrens darauf hin zu beurteilen, ob als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen ist, dass sie den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend und damit inhaltlich richtig eingegeben worden sind (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs 2 BAO idgF).

Nach § 1 Abs. 4 Pendlerverordnung (idF BGBl. II Nr. 154/2014) ist bei flexiblen Arbeitszeitmodellen ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu

Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.

Erwägungen

Da das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners nur dann gesetzeskonform ist, wenn die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Daten eingegeben werden, sind die in den Pendlerrechner eingegebenen Daten nach dem Ergebnis eines Beweisverfahrens darauf hin zu beurteilen, ob als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen ist, dass sie den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend und damit inhaltlich richtig eingegeben worden sind.

Im Gegensatz zum Vorbringen des Bf. wurde das Ergebnis des Pendlerrechners nicht negiert, die Eingaben des Bf. setzen allerdings voraus, dass die Arbeitszeit an den überwiegenden Arbeitstagen im Kalenderjahr der Zeit von 11-19 Uhr entspricht. Dies ist lt. den beispielhaft vorgelegten Monaten Juli und September 2014 nicht der Fall.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Unzumutbarkeit jedenfalls (auch und vor allem) dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Im Übrigen zieht der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner Judikatur zur Auslegung des Begriffs der Zumutbarkeit iSd. § 16 Abs.1 Z 6 lit. c EStG die Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH v. 28. 10. 2008, 2006/15/0319 und VwGH v. 24. 9. 2008, 2006/15/001).

Die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"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; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung des öffentlichen Verkehrs auszugestalten, ist somit eine spürbar längere Wegzeiten für die Fahrt zum/vom Dienort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen.

Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen Dienstverrichtung.

Der Gesetzgeber geht in den Amtlichen Erläuterungen auf zwei Zumutbarkeitskriterien näher ein. Dass es sich dabei nicht um eine abschließende Anführung der möglichen Kriterien handelt, ergibt sich allein aus dem Fehlen eines Hinweises auf gesundheitliche Beeinträchtigungen, etwa eine Gehbehinderung, als weiteren Anknüpfungspunkt bei einer Zumutbarkeitsbeurteilung.

Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und andererseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.

In der Literatur zum EStG 1988 wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist.

Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtdauer von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107).

Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis v. 4. 2. 2009, 2007/15/0053 aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen Niederschlag gefunden, z.B. UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09; UFS 21. 1. 2010, RV/0501-I/09; UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 20. 9. 2006 RV/2256-W/06).

Ab welchen (absoluten) Wegzeiten die Zurücklegung des täglichen/regelmäßigen Dienstweges - sei es im Individualverkehr oder mittels öffentlicher Verkehrsmittel und unabhängig von der Entfernung - für alle Dienstnehmer gleichermaßen unzumutbar erscheint, ist weder dem Gesetz noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen.

In der Entscheidung des UFS v. 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 hat sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausführlich mit den zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG auseinandergesetzt und ist - insbesondere aufgrund vergleichender Betrachtung mit anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsbereich - zum Ergebnis gekommen, dass eine Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung unabhängig von der Entfernung als allgemeine Zumutbarkeitsobergrenze anzunehmen ist.

Die angegebenen Fahrtzeiten liegen auf der Strecke Wohnung - Arbeitsstätte des Bf. jedenfalls unter 90 Minuten je Strecke und sind daher zumutbar.

Der Ausdruck des Pendlerrechners, welcher durch den Bf. vorgelegt wurde und von einer Unzumutbarkeit bei der Arbeitszeit von 11 bis 19 Uhr ausgeht, kann daher nicht der Entscheidung zugrundegelegt werden.

Es steht nur das kleine Pendlerpauschale zu.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken wird ausgeführt:

Der Verfassungsgerichtshof mit Beschlüssen vom 28. November 1995, B 21/95 und B 3056/95 und vom 9. Oktober 2002, B 1615/01, die Behandlung von die Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 behauptenden Beschwerden abgelehnt. Er hat dabei auf seine ständige Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen und zur Zulässigkeit unterschiedlicher Behandlung von selbständigen und unselbständigen Einkommen verwiesen. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung teilt der Senat die vom Bf. vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht.

Die Beschwerde war abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor, weil sich der Spruch des Erkenntnisses sowohl aus den Erläuterungen zu den Gesetzesmaterialien des § 16 Abs. Z 6 EStG 1988 selbst ergibt, als auch auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenbereich Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels basiert.

Linz, am 4. September 2017