

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 6.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 6.10.2010 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der in BC wohnhafte Beschwerdeführer beantragt im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 das große Pendlerpauschale in Höhe von Euro 2.361,- für seinen Weg zum Arbeitsort in D. In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes gibt er bekannt, dass die einfache Wegstrecke 47 km betragen würde, die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich und die Normaldienstzeit zwischen 08:00 und 17:00 Uhr sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid begründete das Finanzamt anstatt des beantragten großen die Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales für 40-60 km in Höhe von Euro 1.242,- damit, dass auf Grund der durchgeföhrten Überprüfung und dem Vergleich mit Fahrplänen festgestellt worden sei, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels – entgegen der Angaben des Beschwerdeführers in der Erklärung - auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar sei:

*"Anfahrt mit eigenem Pkw zum Bahnhof E, Abfahrt Bus Bahnhof E 06:45 mit Umsteigen auf Zug in F, Ankunft G 07:27, anschließend Fußweg ca. 1 km.*

*Heimfahrt: Abfahrt Zug Bahnhof G um 18:46, Ankunft Zug Bahnhof E um 19:36, Rückfahrt mit eigenem Pkw nach Hause (Fahrzeit ca. 14 Minuten). Die zumutbare Wegzeit beträgt bei einer Entfernung von 40-60 km 2 Stunden je Richtung, welche mit der oben angeführten Kombination nicht überschritten wird."*

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde wiederum das große Pendlerpauschale in Höhe von Euro 2.361,- beantragt: Dienstende 17 Uhr, Ankunft zu Hause 19:50 Uhr; zumutbar seien 2,5 Stunden.

Mit Schreiben vom 7.10.2010 erläuterte das Finanzamt ergänzend, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels innerhalb der zumutbaren Wegzeit von 2,5 Stunden je Richtung möglich und zumutbar sei. Es sei lediglich in der Bescheidbegründung die falsche Zugverbindung angeführt worden. Bei Dienstende 17 Uhr sei die Benützung des Zuges um 18:05 ab G mit Ankunft um 18:44 in E und Weiterfahrt mit eigenem PKW nach Hause (Dauer ca. 14 Minuten) möglich. Ankunft zu Hause daher ca. um 19 Uhr und daher Wegzeit deutlich(!) unter 2 Stunden. Es werde daher beabsichtigt, die Berufung abzuweisen. Um Stellungnahme bis zur oben angeführten Frist werde ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.11.2010 wies das Finanzamt das Begehr als unbegründet ab, da auf das Ergänzungsansuchen keine fristgerechte Reaktion erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 8.12.2010 stellte der Beschwerdeführer den Vorlageantrag und übermittelte eine Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Abweichung seiner Arbeitszeit zur Normaldienstzeit und weiters die Stundenaufzeichnungen für das Jahr 2009.

Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers, der sich laut Homepage mit der Instandhaltung von Hubschraubern und einmotorigen Flächenflugzeugen beschäftigt, bestätigte in diesem Schreiben, dass es dem Beschwerdeführer aufgrund der Art seiner Dienstverrichtung praktisch nicht möglich sei, die Normalarbeitszeiten einzuhalten, und daraus resultierend auch nicht auf öffentliche Verkehrsmittel zurückgreifen könne. Wegen der allgemeinen Auftragslage und der generell in der Fliegerei üblichen, sehr kurzfristigen Terminvorgaben, seien sie nicht in der Lage, die tägliche Arbeitszeit vorherzusehen. Häufig sei auch mit Nacharbeitsstunden zu rechnen, um die vereinbarten Termine einhalten zu können.

Die daraus entstandenen Überstunden würden in Form von Zeitausgleich, je nach Auftragslage, in einem nicht planbaren Rhythmus wieder abgebaut werden. Hierzu würden die Mitarbeiter bei geringerer Auftragsauslastung oder wetterbedingten Ausfällen (bei Schlechtwetter könne der Flugplatz nicht angeflogen werden) kurzfristig nach Hause geschickt werden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit a EStG 1988 sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

Beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 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 bei einer Fahrtstrecke von 40 bis 60 km 1.242,- Euro jährlich als Pauschbeträge berücksichtigt. Ist dem Arbeitnehmer gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 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 bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 bis 60 km ein Pauschbetrag von 2.361,- Euro jährlich berücksichtigt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0156, und die dortigen Ausführungen) wird eine "Unzumutbarkeit" im Sinne der lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.4.2014, 2012/15/0149, handelt der Begriff der Unzumutbarkeit nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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 (vgl. weiters das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132). Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus. Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Erkenntnis weiters klarstellend aus, dass die Spruchpraxis der Verwaltungsübung, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, nicht dem Gesetz entspricht. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre. Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV 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 Fahrtzeit 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 benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."*

Auch nach den Gesetzesmaterialien 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.

Die Fahrt des Beschwerdeführers mit dem Pkw für die 46,6 km lange Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. zurück dauert nach dem Routenplaner [www.anachb.at](http://www.anachb.at) jeweils 42 Minuten. Die dreifache Fahrzeit beträgt 126 Minuten (2 Stunden 6 Minuten). Entgegen der vom Finanzamt laut LStR vertretenen Ansicht darf die maximale Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwischen der Wohnung und dem Arbeitsplatz des Beschwerdeführers nicht 2,5 Stunden sondern lediglich 2 Stunden 6 Minuten (3 mal 42 Minuten) betragen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene gleichermaßen geeignete öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz 53; sowie zB die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319).

Der Arbeitsweg des Beschwerdeführers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und zurück setzt sich bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel aus einer 14 Minuten andauernden Fahrt für die ca. 11 km lange Strecke zwischen seiner Wohnung bis zum Bahnhof E H, einer maximal 45 Minuten dauernden Fahrt mit der Bahn zum Bahnhof G und einem 11 Minuten dauernden Fußmarsch für die ca. 1 km lange Strecke vom Bahnhof G zu seinem Arbeitsplatz zusammen.

Aus den vorgelegten Arbeitszeiterfassungsblättern ist zu ersehen, dass der Beschwerdeführer unterschiedliche Arbeitsbeginn- und Beendigungszeiten hatte. Dies erfordert eine Überprüfung, ob er zu den individuellen Beginn- bzw. Beendigungszeiten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel in optimaler Kombination mit dem Individualverkehrsmittel seinen Arbeitsweg innerhalb der ihm zumutbaren Wegzeit von 126 Minuten zurücklegen konnte.

Ausgehend von den verschiedenen Abfahrtszeiten für die Hinfahrt vom Bahnhof E H und für die Rückfahrt vom Bahnhof G ergeben sich unter Berücksichtigung der 14 Minuten dauernden Anfahrt mit dem Pkw von der Wohnung zum Bahnhof E H bzw. umgekehrt, weiters der unterschiedlich lang dauernden Fahrt mit der Bahn zwischen den Bahnhöfen E H und G und dem anschließenden 11 Minuten dauernden Fußmarsch vom Bahnhof G zum Arbeitsplatz des Beschwerdeführers bzw. zurück, Zeitfenster, in denen die maximale Wegzeit von 126 Minuten für die Beginn- bzw. Beendigungszeiten nicht überschritten wird.

Für die Hinfahrt muss der Beschwerdeführer beispielsweise bei der durch den Fahrplan der ÖBB vorgegebenen Abfahrtszeit um 04:27 Uhr für die 14 Minuten dauernde Fahrt zum Bahnhof E H um 04:13 Uhr von seiner Wohnung abfahren. Nach der 38 Minuten dauernden Bahnfahrt bis zum Bahnhof G kommt er nach einem 11 Minuten dauernden Fußmarsch an seinem Arbeitsplatz um 05:16 Uhr an. Insgesamt dauert sein Arbeitsweg somit 63 Minuten. Seine Wegzeit könnte jedoch bis zu 126 Minuten dauern, weswegen ein Zeitrahmen von 63 Minuten zur Ankunftszeit um 05:16 Uhr hinzugerechnet werden kann. Die Bahnlinie mit der Abfahrtszeit um 04:27 Uhr ist daher für eine Arbeitsbeginnzeit zwischen 05:16 Uhr und 06:19 Uhr geeignet. Für die angeführten möglichen Abfahrtszeiten ergeben sich zusammengefasst folgende für die Arbeitsbeginnzeiten geeignete Zeitfenster, innerhalb deren der Beschwerdeführer seinen Arbeitsort in der für ihn zumutbaren Wegzeit von 126 Minuten erreichen kann:

Abfahrtszeit der Bahn laut Fahrplanauskunft ÖBB	Zeitfenster für die Beginnzeiten
04:27 Uhr	05:16-06:19 Uhr
05:41 Uhr	06:31-07:33 Uhr
06:45 Uhr	07:38-08:37 Uhr
07:10 Uhr	08:06-09:02 Uhr
09:12 Uhr	10:03-11:04 Uhr
11:12 Uhr	12:03-13:04 Uhr
13:12 Uhr	14:03-15:04 Uhr

Aus dieser Übersicht ist zu ersehen, dass der Beschwerdeführer grundsätzlich seinen Arbeitsplatz innerhalb der zumutbaren Wegzeit von 126 Minuten erreichen kann, außer wenn er seine Tätigkeit um 09:15, 09:45, 10:00, 11:15 bzw. 11:30 Uhr beginnt.

Für die Rückfahrt ist umgekehrt vorzugehen: Bezuglich der Abfahrtszeit beispielsweise um 18:05 Uhr muss der Beschwerdeführer beginnend um 17:54 Uhr 11 Minuten lang zu Fuß zum Bahnhof G gehen, Fahrzeit mit der Bahn 39 Minuten bis 18:44 Uhr, danach Fahrt mit dem Pkw 14 Minuten lang zu seiner Wohnung mit der Ankunftszeit um 18:58 Uhr, Fahrzeit insgesamt 64 Minuten. Von der Ankunftszeit 18:58 Uhr sind 126 Minuten abzuziehen, um das für diese Abfahrtszeit der Bahn geeignete Zeitfenster bezüglich der Beendigung der Tätigkeit zu errechnen. Somit ist es dem Beschwerdeführer zumutbar, bei einer Beendigungszeit zwischen 16:52 und 17:54 Uhr das Massenverkehrsmittel zu benützen. Für die Rückfahrt ergeben sich bezüglich der einzelnen Abfahrtszeiten vom Bahnhof G folgende Zeitfenster für die Beendigungszeiten:

Abfahrtszeit Bahn laut Fahrplanauskunft ÖBB	Zeitfenster für die Beendigungszeiten
12:05 Uhr	10:52-11:54 Uhr
12:16 Uhr	11:44-12:05 Uhr
14:05 Uhr	12:52-13:54 Uhr
14:20 Uhr	13:44-14:09 Uhr
16:05 Uhr	14:52-15:54 Uhr
16:44 Uhr	15:44-16:33 Uhr
18:05 Uhr	16:52-17:54 Uhr
18:46 Uhr	17:44-18:35 Uhr
20:05 Uhr	18:52-19:54 Uhr
22:05 Uhr	20:52-21:54 Uhr

Daraus ist zu ersehen, dass der Beschwerdeführer zu folgenden in den Stundenübersichten aufgezeichneten Beendigungszeiten keine Möglichkeit hat, innerhalb der maximalen Zeit von 126 Minuten seine Wohnung mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen: 10:00, 10:30, 12:45, 14:30, 14:45, 16:45, 18:45, 20.00, 20:15, 20:30, 22:00, 22.15, 22.30, 23.00, 23.30, 00:00, 00:30, 01:00, 01:30 Uhr.

In der folgenden Darstellung werden die Tage pro Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat), an denen dem Beschwerdeführer die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar ist, unter Aufzählung der jeweiligen Beginn- bzw. Beendigungszeiten aufgelistet:

Jänner: 1 Tag (Beendigungszeit 20:30 Uhr)

Feber: 3 Tage (Beendigungszeiten 14:30, 20:15 und 01:30 Uhr)

März: 3 Tage (Beendigungszeiten 20:15 und 01:00 Uhr)

April: 6 Tage (Beginnzeiten 10:00 und 12:45 Uhr; Beendigungszeiten 20:15, 22:00, 00:00 und 00:30 Uhr)

Mai: 9 Tage (Beginnzeit 10:00 Uhr; Beendigungszeiten 16:45, 20:00, 20:30, 22:00, 22:30, 23:00 und 23:30 Uhr)

Juni: 7 Tage (Beginnzeit 09:45 Uhr; Beendigungszeiten 18:45, 20:00, 20:30, 22:00 und 23:00 Uhr)

Juli: 2 Tage (Beendigungszeit 20:30 und 23:30 Uhr)

August: 7 Tage (Beginnzeit 11:15 Uhr; Beendigungszeiten 20:15, 20:30, 22:30 und 23:15 Uhr)

September: 6 Tage (Beendigungszeiten 20:00, 20:30, 22:00 und 22:30 Uhr)

Oktober: 5 Tage (Beginnzeit 09:15 Uhr; Beendigungszeiten 10:30, 20:00, 20:30 und 22:00 Uhr)

November: 1 Tage (Beendigungszeit 20:45 Uhr)

Dezember: 6 Tage (Beendigungszeiten 14:30, 18:45, 20:00, 20:15, 22:15 und 01:30 Uhr)

Der Gesetzgeber fordert in diesem Zusammenhang gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 im Lohnzahlungszeitraum ein Überwiegen der Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels. Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988, wonach die Pauschbeträge auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen sind, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet, sind konsequenterweise alle Arbeitstage eines Lohnzahlungszeitraumes (Krankenstands-, Urlaubs- und Zeitausgleichstage) für die Beurteilung der überwiegenden Unzumutbarkeit heranzuziehen. Wie zu ersehen ist, liegt in keinem Monat des strittigen Jahres überwiegend die Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln vor (maximal an 9 Tagen im Monat Mai).

Es ist somit auf Grund dieser Ausführungen nicht davon auszugehen, dass Massenbeförderungsmittel für die Fahrten des Beschwerdeführers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend in den Lohnzahlungszeiträumen entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung gestanden sind. Unter Berücksichtigung der oben zitierten Judikatur des VwGH, wonach bei der Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen ist und

darüber hinaus eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen ist, liegt die gesamte Wegzeit überwiegend unter der maximalen Fahrtzeit von 126 Minuten.

Das Finanzamt hat daher in gesetzeskonformer Weise die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales verweigert. Es war somit aus den vorgenannten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war der klaren und eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Jänner 2015