

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 des Finanzamtes A vom 12.5.2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 10.6.2011 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist in B wohnhaft und hat im strittigen Jahr ihren Dienstort in C. Laut einer Abfrage bei Google Maps entspricht dies einer Entfernung vom 112 km und einer Reisedauer mit dem Pkw von ca. 75 Minuten. Die Beschwerdeführerin beantragte neben anderen Werbungskosten das große Pendlerpauschale in Höhe von Euro 3.372 und führte erklärend hiezu aus, dass sie ihren Dienstort täglich anfahren würde, ausgenommen seien die Tage der Dienstreisen. Die Dienstzeit unterliege einer Gleitzeitregelung. Die Kernarbeitszeiten seien wie folgt geregelt: Montag bis Donnerstag von 6 Uhr bis 14 Uhr, Freitag von 9 Uhr bis 12:30 Uhr. Das große Pendlerpauschale werde aufgrund der Unzumutbarkeit der Wegzeit beantragt.

Das Finanzamt wies dieses Begehren mit der Begründung ab, dass im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit sich die Wegstrecke nach der optimalen möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels berechnen würde. Laut den von der Beschwerdeführerin angegebenen Dienstzeiten werde bei optimaler Kombination zwischen Massenbeförderungs- und

Individualverkehrsmittel die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden (für mehr als 60 km einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) nicht überschritten. Es sei daher das bereits vom Dienstgeber berücksichtigte kleine Pendlerpauschale bei der Arbeitnehmerveranlagung berechnet worden.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin täglich zwischen ihrem Wohnsitz und ihrer Arbeitsstätte pendeln würde. Eine Benützung von Massenverkehrsmitteln sei aufgrund der Wegzeit unzumutbar. Wie anhand der beiliegenden Verbindungsübersichten der ÖBB zu ersehen sei, würden die Wegzeiten bei der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln bei der Hinfahrt mehr als 2,5 Stunden betragen; bei der Rückfahrt bestenfalls 2 Stunden 24 Minuten. Die Wegzeit je Fahrtrichtung verkürze sich durch die Benützung des eigenen Kfz bis zum Bahnhof H auf bestenfalls 2 Stunden 20 Minuten, wobei die günstigste Nutzung der Verkehrsmittel angenommen werde. Wie daraus ersichtlich, belaufe sich ihr täglicher Arbeitsweg je Fahrtrichtung auf mindestens 2 Stunden 20 Minuten, insgesamt 4 Stunden und 40 Minuten und dies bei einer täglichen (Normal)Arbeitszeit von 8 Stunden. In diesem Zusammenhang argumentiert die Beschwerdeführerin mit der Berufungsentscheidung des UFS, GZ RV/1060-W/10: Der UFS verstehe die in den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG angeführte Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung in Bezug auf Vollbeschäftigung als Richtwert für eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze bei der täglichen/regelmäßigen Wegzeit zum/vom Dienstort. Überschreite die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, sei die Benützung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und daher stehe das große Pendlerpauschale zu.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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 über 60 km zusätzlich 1.857 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 über 60 km ein Pauschbetrag von 3.372 Euro jährlich berücksichtigt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0156) 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 der Verwaltungspraxis ist Unzumutbarkeit gegeben, wenn für die Hinfahrt oder die Rückfahrt bei einfacher Wegstrecke unter 20 Kilometer 1,5 Stunden, bei einfacher Wegstrecke ab 20 Kilometer 2,0 Stunden und bei einfacher Wegstrecke ab 40 Kilometer 2,5 Stunden überschritten werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 1).

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).

Die Beschwerdeführerin gibt in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.5.2011 an, dass ihre Dienstzeit der Gleitzeitregelung unterliegen würde. Die Kernarbeitszeit sei Montag bis Donnerstag 9 bis 14 Uhr, Freitag 9 bis 12:30 Uhr. In der Beschwerde bringt sie ergänzend vor, anhand der beiliegenden Verbindungsübersichten der ÖBB sei zu ersehen, dass die Wegzeiten bei der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln bei der Hinfahrt mehr als 2,5 Stunden betragen würden; bei der Rückfahrt bestenfalls 2 Stunden 24 Minuten. Die Wegzeit je Fahrtrichtung verkürze sich durch die Benützung des eigenen Kfz bis zum Bahnhof H auf bestenfalls 2 Stunden 20 Minuten, wobei die günstigste Nutzung der Verkehrsmittel angenommen werde.

Nach den nachfolgenden Verbindungsübersichten der ÖBB kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden unter Berücksichtigung der optimalen Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel nicht überschritten werde:

Hinfahrt

D-E	Fußweg 25 Min, mit Pkw 6 Min
-----	------------------------------

E-F	ÖBB, 06:36-08:36 Uhr (120 Min)
F-G	Fußweg 10 Min
Gesamte Wegzeit	136 Min

Rückfahrt:

G-F	Fußweg 10 Min
F-E	ÖBB, 17:43-19:44 Uhr (121 Min)
E-D	Fußweg 6 Min
Gesamte Wegzeit	147 Min

Unter Berücksichtigung dieser Fahrzeiten des öffentlichen Verkehrsmittels ist es der Beschwerdeführerin möglich, die Kernarbeitszeiten und einen 8-Stunden Arbeitstag einzuhalten. Es ist demnach nicht davon auszugehen, dass Massenbeförderungsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Nach den Angaben der Beschwerdeführerin verkürzt sich ihre Wegzeit je Fahrtrichtung durch die Benützung des Kfz für die Strecke von der Wohnung bis zum Bahnhof H auf bestenfalls 2 Stunden 20 Minuten (140 Minuten), wobei die günstigste Nutzung der Verkehrsmittel angenommen worden sei. 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 eindeutig unter der oben genannten Grenze von 2,5 Stunden (150 Minuten).

Zum Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Entscheidung des UFS vom 24.6.2010, GZ RV/1060-W/10, und die weiteren dort zitierten Entscheidungen des UFS, in denen unter anderem zusammengefasst die Ansicht vertreten wird, dass bereits nach einer Gesamtwegzeit von 90 Minuten in eine Richtung die Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzunehmen sei, ist anzumerken, dass es sich dabei offensichtlich um Einzelentscheidungen handelt, weil diese Entscheidungen von der weitaus überwiegenden übrigen Spruchpraxis des UFS abweichen. Auch der Verwaltungsgerichtshof tritt einer derartigen Interpretation der Unzumutbarkeit, wie im Folgenden ausgeführt, entgegen:

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. 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 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."

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 der Beschwerdeführerin mit dem Pkw für die 112 km lange Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. zurück dauert jeweils ca. 75 Minuten. Wie oben dargestellt benötigt die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben 140 Minuten und nach den Darstellungen der ÖBB-Verbindungsübersicht für die Hinfahrt 136 Minuten und für die Rückfahrt 147 Minuten unter Berücksichtigung der optimalen Kombination von Massen- und Individualverkehrsmittel. Damit beträgt die Wegzeit mit den

Massenbeförderungsmitteln nicht einmal das Zweifache der Wegzeit mit dem Kfz und liegt deutlich unter der dreimal so langen Fahrzeit mit dem Individualverkehrsmittel, weswegen nicht von der Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel gesprochen werden kann.

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 ungeklärten 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, ist unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur von der Unzulässigkeit der Revision auszugehen.

Graz, am 20.8.2014