

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die als Bescheidbeschwerde geltenden Berufung der Bf., A., B. whft., vom 10. Februar 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 01. Februar 2013 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 im Umfang der BVE vom 5. Juni 2013 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend die Einkommensteuer 2012 abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erhob mittels elektronischer Eingabe vom 10.02.2013 in FinanzOnline Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012, weil vom Finanzamt das vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte große Pendlerpauschale für Fahrtstrecken über 40 km (€ 2.568) geändert wurde. Im angefochtenen Bescheid wurde für das Pendlerpauschale ein Pauschbetrag von € 800 in Abzug gebracht.

Zur Beantwortung des Vorhaltes vom 26.2.2013 gab die Bf. mit Eingabe vom 21.5.2013 ihre Arbeitszeiten bekannt und reichte eine Erklärung (L34) zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1Z. 6 EStG ein.

Nach ihren Angaben betrage die kürzeste Fahrstrecke zwischen ihrer Wohnung in A., B. und ihrer Arbeitsstätte in C., D. 33 km. Die Bf. arbeite an vier Tagen und bei Bedarf fallweise an fünf Tagen in der Woche mit variablen Arbeitszeiten zwischen 07:00 Uhr und 20:00 Uhr. Alle zwei Woche habe sie Samstag Arbeit. Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehre an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel.

Von der Abgabenbehörde wurden ergänzende Ermittlungen angestellt und durch Abfrage der Fahrpläne festgestellt, dass die Erklärung der Bf. unzutreffend sei und an allen Arbeitstagen auf ihrem Arbeitsweg eine Verkehrsverbindung mit Massenbeförderungsmittel bestehe und die gesamte Wegzeit von Tür zu Tür in keinem Fall mehr als 75 Minuten betrage.

Mit BVE vom 5.6.2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 2012 zu Ungunsten der Bf. abgeändert, indem an Stelle des bisherigen Pauschbetrages von € 800 die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken bis 40 in Höhe von € 696 gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 idF BGBl. 111/2010 als Abzugspost angesetzt wurde.

Mit elektronischer Eingabe vom 13.6.2013 stellte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag, indem sie um weitere Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2012 im weiteren Rechtsmittelweg ersuchte. Ergänzend führte sie aus, dass ihre Wohnung in A, in der Nähe der Auffahrt auf die Autobahn A2 bei Wöllersdorf gelegen sei. Sie nehme daher nicht die kürzere direktere Verbindung zur Arbeitsstätte in Richtung Wiener Neustädter Bundesstraße (B17) mit späterer Auffahrt auf die A2 (z.B. Traiskirchen), sondern bevorzuge die von der Wohnung nächstgelegene (7 km entfernte) Auffahrt auf die Autobahn in Wöllersdorf. Diese Fahrtstrecke betrage aber etwas mehr als 40 km, weshalb ihr das Pendlerpauschale über 40 km zustehe.

Im Vorlagebericht vom 8.7.2013 – der auch der Bf. zugegangen ist – beantragte das Finanzamt die Berufung abzuweisen und das kleine Pendlerpauschale – so wie in der Berufungsvorentscheidung vom 9.6.2013 unverändert mit € 696 für 20 - 40 km - zu berücksichtigen.

Nach den durchgeführten Internetabfragen über die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel sei die Benützung der Massenverkehrsmittel jedenfalls zumutbar. Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln sei gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehre.

Laut ÖBB-Abfrage bestünden zu den maßgeblichen Zeiten sowohl Verbindungen mit der Schnellbahn, als auch mit Bus und Lokalbahn, die mehr als die Hälfte des Arbeitsweges abdecken und ergebe sich dabei eine einfache Wegzeit von beträchtlich weniger als 90 Minuten. Die Benützung des Massenbeförderungsmittels sei jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel 90 Minuten nicht überschreite. Da dies laut obigen Ausführungen der Fall sei und die einfache Wegstrecke (30 Tarifkilometer betreffend die Schnellbahn zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den Ein- und Ausstiegsstellen) zudem unter 40 km liege, sei das Begehren der Bf. abzuweisen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist die Tat- und Rechtsfrage, ob der Bf. für ihren Arbeitsweg die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist und die konkrete Entfernung des Arbeitsweges unter Verwendung des vom Steuergesetzgeber im § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dafür intendierten Verkehrsmittels.

Für diesen Rechtsstreit richtungsweisend sind die beiden Erkenntnissen des VwGH vom 24.4.2014, Zl. 2012/15/0149 (betreffend Zumutbarkeitsprüfung) und Zl. 2010/15/0156 (betreffend Wegzeitermittlung mittels typisierten Park&Ride-Pendeln):

Das Erkenntnis 2012/15/0149 lautet auszugsweise:

„Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II 276/2013 ist auf den Beschwerdefall nicht anwendbar (vgl. § 5 der Verordnung).

Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - nicht zu entnehmen (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offenbaren Annahme der belangten Behörde und der Mitbeteiligten - 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.

Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz. 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.

Im Beschwerdefall ergibt sich nach den Feststellungen der belangten Behörde an vier von fünf Arbeitstagen der Mitbeteiligten nur eine Differenz der Gesamtfahrtdauer zwischen Massenbeförderungsmittel (3 Stunden 25 oder 22 Minuten) und Individualverkehr (3 Stunden) von 25 oder 22 Minuten. Damit beträgt die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel, wie das beschwerdeführende Finanzamt zu Recht herausstreicht, lediglich das 1,2fache der Wegzeit mit dem Kfz.

Gerade in solchen Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Die Mitbeteiligte räumt im Übrigen auch ein, dass sie tatsächlich nicht mit dem Pkw, sondern mit den öffentlichen Verkehrsmitteln anreist.

Dass ein tägliches Pendeln von rund 3 Stunden sowohl mit dem Pkw als auch mit dem Massenbeförderungsmittel an sich belastend ist, ist unzweifelhaft. Insoweit finden auch in anderen Rechtsbereichen - wie etwa in dem von der Mitbeteiligten vorgebrachten Arbeitslosenversicherungsrecht oder bei der Berücksichtigung von Aufwendungen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung - andere Unzumutbarkeitsbegriffe Anwendung. Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig.

Indem die belangte Behörde ohne das Anstellen eines solchen Vergleichs allein aufgrund einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausgegangen ist und bereits deshalb eine Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Das Erkenntnis 2010/15/0156 lautet auszugsweise:

„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, VwSlg 8365 F, und vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319).

Die einfache Fahrtstrecke des Mitbeteiligten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt rund 74 Kilometer. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist auf dem weitaus überwiegenden Teil der Fahrtstrecke möglich, weil die Strecke zwischen Wohnung und Bahnhof nur drei Kilometer und die Strecke von der Bahnhaltestelle S zum Arbeitsplatz nur 400 Meter beträgt. Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass der Mitbeteiligte bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") die Arbeitsstätte von seinem Wohnort in weniger als zwei Stunden erreichen könne. Abweichend dazu ging die belangte Behörde von einer Wegzeit über zweieinhalb Stunden aus, weil sie die Auffassung vertrat, dem Mitbeteiligten sei eine Kombination von privatem Verkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel nicht möglich, weil er kein Auto besitze.

Mit dieser Auffassung ist die belangte Behörde nicht im Recht.

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellen Werbungskosten dar, die grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Dieser steht allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zu. Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen oder denen die Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich ist bzw. nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag (Pendlerpauschale) vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (sogenanntes kleines und großes Pendlerpauschale).

Der besondere Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 2 Z 6 lit. c EStG 1988 steht Arbeitnehmern bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, somit auch zB bei Car-Sharing-Modellen oder dann, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benützt wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, 7. EL, § 16 Anm. 82; ebenso Quantschnigg/Schuch, aaO, Rz 50). Das Gesetz stellt nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab. Da es nicht darauf ankommt, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann auch die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") nicht davon abhängig sein, dass ein Arbeitnehmer über ein auf ihn zugelassenes Kraftfahrzeug verfügt. Anderenfalls käme es bei gleicher Wegstrecke und gleich gelagerten Arbeitszeiten zu dem vom Gesetzgeber wohl nicht gewollten Ergebnis, dass Arbeitnehmern, die über kein auf sie zugelassenes Kraftfahrzeug verfügen, das große Pendlerpauschale zuzuerkennen wäre, wohingegen Arbeitnehmern mit Kraftfahrzeug nur das kleine Pendlerpauschale zustünde. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.“

Im Lichte dieser Rechtsprechung steht die Lösung des gegenständlichen Rechtsstreites damit fest.

Die Fahrzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Bf. mit dem Pkw beträgt mindestens 30 Minuten (nach den Angaben aller gängigen Routenplaner). Diese Feststellung wurde von der Bf. im Übrigen auch nicht bestritten.

Unzumutbarkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG würde demnach dann vorliegen, wenn die Wegzeit unter Verwendung der Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten (mehr als die dreifache Zeit als die Fahrzeit mit dem Kfz) betragen würde. Bei der Ermittlung der Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf eine optimale Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel (Park&Ride) abzustellen, gleichgültig ob die Bf. davon Gebrauch macht oder nicht.

Unter diesen Prämissen ist durch die Fahrplanabfragen eindeutig erwiesen worden, dass eine Wegzeit für den Arbeitsweg der Bf. von mehr als 90 Minuten bei optimaler Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel nicht benötigt wird.

Damit steht fest, dass der Bf. nur die sogenannte kleine Pendlerpauschale für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gebührt.

Für die Beurteilung der Wegstreckenlänge ist – wie das Finanzamt im Vorlagebericht auch ausführt – auf die Fahrtstrecke unter Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel abzustellen. Diese Wegstrecke ist aber eindeutig kürzer als 40 km und wird beispielhaft durch den ab der Veranlagung 2014 rechtsverbindlichen Pendlerrechner mit 37 km ermittelt.

Einen Beweis, dass die bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zurückgelegte Wegstrecke mehr als 40 km beträgt, hat die Bf. in diesem Verfahren auch nicht erbracht.

Ihr Begehren war daher abzuweisen und dem Antrag des Finanzamtes zu bestätigen.

Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Lösung der strittigen Rechtsfragen ist durch die zitierten Erkenntnisse des VwGH bereits eindeutig erfolgt. Strittige Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Wien, am 28. Jänner 2015