

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 30.12.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 02.12.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 bis 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Wagenmeister bei den ÖBB und war von 2009 bis 2013 in A (B) tätig. Er beantragte in seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 bis 2012 die Gewährung der großen Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988, welche ihm in den erklärungsgemäß veranlagten Einkommensteuerbescheiden auch gewährt wurde.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde festgestellt, dass der Bf. sowohl in C, als auch (seit 31.10.2008) in D über einen Wohnsitz verfügte. Er wurde deshalb aufgefordert, Nachweise dafür zu erbringen, dass er die Strecke zu seinem Arbeitsort überwiegend vom weiter entfernten Wohnort aus angetreten habe; andernfalls sei der nächstgelegene Wohnort bei der Beurteilung der Pendlerpauschale maßgebend. Da der Bf. dieser Aufforderung nicht nachkam, wurde ihm in den angefochtenen Bescheiden die große Pendlerpauschale nachträglich aberkannt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde begehrte der Bf. weiterhin die große Pendlerpauschale und versuchte seinen Anspruch mithilfe einer fiktiven Berechnung des Pendlerrechners zu belegen. Er beharrte darauf, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde dem Bf. unter Verweis auf die ÖBB-Fahrplanabfrage nur die kleine Pendlerpauschale gewährt.

Im Vorlageantrag brachte der Bf. abermals vor, dass die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei. Außerdem wies er auf eine Gesamtwegzeit von über 2,5 Stunden hin.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wies im Vorlagebericht darauf hin, dass der Bf. seinen Dienst an der überwiegenden Anzahl der Tage von seinem Wohnort in [PLZ] D aus antrete. Wie die Recherchen ergeben hätten, betrage die Fahrzeit zu den vom Bf. bekanntgegebenen Dienstzeiten immer unter 2,5 Stunden. Es stehe daher nur die Pendlerpauschale mit Zumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zu. Aus diesem Grund werde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde durch die Einsichtnahme in die eingebrachten Schriftsätze, die Sachverhaltsdarstellung des Bf. und durch die Abfrage der Fahrplandaten bei den ÖBB aufgenommen.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. war in den Jahren 2009 bis 2012 bei den ÖBB als Wagenmeister in A (B) tätig. Er verfügte im Streitzeitraum über Wohnsitze in D, E, und in C ([Bezirk]).

Die Dienstzeiten des Bf. waren unterschiedlich (6:10 bis 18:10, 18:10 bis 6:10 und 6:10 bis 18:30). In der Regel fuhr er von seiner Wohnung in D zur Arbeit, lediglich die Fahrten in die Nachtdienste (ca. 7-8 mal im Monat) trat er von C aus an.

Die einfache Wegstrecke vom Wohnort des Bf. in D zu seinem Arbeitsort in A beträgt 79 km, von C aus 151 km. Von seinem Wohnort in D brauchte der Bf. keinesfalls länger als 87 Minuten, um mit öffentlichen Verkehrsmitteln an seinen Arbeitsort zu gelangen, mit dem Auto betrug die Fahrzeit rund eine Stunde. Von C aus betrug die Fahrzeit mit dem Auto rund 2 Stunden, eine taugliche Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln konnte nicht gefunden werden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den genannten Unterlagen sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der Bf. behauptete in seinen Anträgen, dass die Benützung der Massenverkehrsmittel auf überwiegender Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei und dass die Gesamtwegzeit mehr als 2,5 Stunden betrage. Als Beweis brachte er eine fiktive Berechnung der Fahrzeit durch den Pendlerrechner ein. Hier wurde allerdings als Arbeitsort F angegeben, welcher in keinem Zusammenhang mit der tatsächlichen Arbeitsstätte in A steht.

Eine Abfrage der Fahrplandaten bei den ÖBB ergab, dass die Fahrzeit derzeit zu keiner der angegebenen Dienstzeiten länger als 87 Minuten beträgt. Da der Bf. in seinem Vorlageantrag angab, dass sich die Fahrzeit im Vergleich zum Streitzeitraum verlängert habe, kann davon ausgegangen werden, dass die Fahrzeit im Streitzeitraum keinesfalls mehr als 87 Minuten überstieg.

Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

1. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten.
2. 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 als Pauschbeträge (für 2009 und 2010 sowie in Klammer für 2011 und 2012) berücksichtigt:
Bei einer Fahrtstrecke von
20 km bis 40 km.....630 (696) Euro jährlich
40 km bis 60 km.....1.242 (1.356) Euro jährlich
über 60 km.....1.857 (2.016) Euro jährlich
3. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge berücksichtigt:
Bei einer einfachen Fahrtstrecke von
2 km bis 20 km.....342 (372) Euro jährlich
20 km bis 40 km.....1.356 (1.476) Euro jährlich
40 km bis 60 km.....2.361 (2.568) Euro jährlich
über 60 km.....3.372 (3.672) Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c leg. cit. sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

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).

Im gegenständlichen Fall ist zunächst strittig, ob bei der Bemessung der zu berücksichtigenden Pendlerpauschale von der tatsächlich überwiegend zurückgelegten Fahrtstrecke zwischen dem Arbeitsort A und dem Hauptwohnsitz des Bf. in C auszugehen

war („große“ Pauschale iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988), oder ob sich der Bf. entgegenhalten lassen muss, dass er seine Arbeitsstätte im überwiegenden Fall von seiner Zweitwohnung in D aus anfuhr. Die Bestimmung spricht in lit. b von der *"Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt,"* und stellt damit auf die tatsächlichen Verhältnisse ab. Da es bei der Abgrenzung der "kleinen" Pauschale von der "großen" (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und d EStG 1988) nach der Anordnung des Gesetzgebers unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln auf ein Element der Notwendigkeit des Aufwands ankommt, kann sich der Bf. diesbezüglich nicht auf ihm zur Verfügung stehende Wohnmöglichkeiten berufen, von denen er überwiegend nicht Gebrauch gemacht hat. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze kommt es daher für Lohnfortzahlungszeiträume, die spätestens am 31.12.2012 enden (§ 124 Z 242 EStG 1988), im Hinblick auf das im Gesetz verankerten Kriterium der "überwiegend zurückgelegten" Fahrtstrecke auf die Wegstrecke zwischen der tatsächlich (überwiegend) benützten Wohnung und Arbeitsstätte an (vgl. *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 21; sowie VwGH 31.07.2012, 2008/13/0086).

Da der Bf. selbst angibt, nur 7 bis 8 mal im Monat seine Nachtdienste von C aus angetreten zu haben und ansonsten von seinem Wohnsitz in D zur Arbeitsstätte gefahren zu sein, ist somit der Wohnsitz in D (einfache Wegstrecke zum Arbeitsort von 79 km) für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln maßgebend, was vom Bf. auch nicht bestritten wird.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs 1 Z 6 leg.cit. zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine "Unzumutbarkeit" wird – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.2. 2009, 2007/15/0053, festhält - 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. Das Vorliegen eines derartigen Sachverhaltes ist aber nur hinsichtlich des Wohnortes C gegeben, hinsichtlich des Wohnsitzes in D konnte der Bf. derartige Umstände nicht belegen. Auch anhand der vorliegenden Fahrplanauskünfte konnte das dahingehende Vorbringen nicht verifiziert werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.04.2014, 2012/15/0149, festhält, ergibt sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988, 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. auch VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001; und VwGH 4.02.2009, 2007/15/0053).

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 (vgl. VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149, sowie VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus. Es entspricht daher nicht dem Gesetz, ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr anzunehmen. Dies 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. VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). 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 benützt 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.

Der Bf. benötigt für die 79 km lange Strecke von D nach A mit dem Kfz 60 Minuten. Die Fahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln dauert, laut ÖBB Fahrplanabfrage keinesfalls länger als 87 Minuten. Daraus folgt, dass die Fahrzeit mit den Massenbeförderungsmitteln ca. das 1,5fache der Fahrzeit mit dem Kfz beträgt.

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. Darüber hinaus beträgt die einfache Fahrzeit mit den Massenbeförderungsmitteln aber nicht einmal 90 Minuten.

Die Benützung der Massenverkehrsmittel ist daher jedenfalls zumutbar, weshalb lediglich die „kleine“ Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG berücksichtigt werden kann.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts 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.

Da über die zu beurteilende Rechtsfrage der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde und darüber hinaus lediglich Sachverhaltsfeststellungen getroffen wurden, hängt die gegenständliche Entscheidung von keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Juli 2017