

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 4. März 2013 verwiesen.

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ungarische Staatsbürgerin und erzielt in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 erhobenen Beschwerde beantragte sie – unter Vorlage des Formulars L 34a – die Berücksichtigung des Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke von 58 km in Höhe von € 2.568,00 jährlich. In der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2014 gewährte das Finanzamt das Pendlerpauschale in Höhe von € 1.356,00 pro Jahr und verwies in der Begründung auf die von der Bf. übermittelte Beilage L 34a. Dagegen erhob die Bf. *„Beschwerde gemäß § 243 BAO“* ..... *„Bei der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2013 unter Punkt 10.1 fehlt die ausfüllung und unter 13.1 fehlt BIC...Bei der Pendlerpauschale 2.400 Euro.“*

In einem Ergänzungsersuchen vom 28. November 2014 führte das BFG aus, dass für die Anspruchsberechtigung auf ein großes Pendlerpauschale Voraussetzung sei, dass zumindest für die einfache Wegstrecke Wohnort-Dienstort entweder die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder aufgrund langer Fahrzeiten unzumutbar lang sei. Bei einer Fahrtdauer von 90 Minuten sei die Benützung eines auf dieser Wegstrecke verkehrenden öffentlichen Verkehrsmittels jedenfalls als zumutbar, ab einer

Fahrtdauer von 2,5 Stunden jedenfalls als unzumutbar anzusehen. Betrage die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, sei die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels noch zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel höchstens dreimal so lange dauern würde als die Fahrtzeit mit dem Kraftfahrzeug. Laut beiliegender Fahrplanabfrage VOR Verkehrsverbund Ost-Region und auch laut ÖBB sei die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels von frühmorgens bis spätabends möglich und auch zumutbar iSd EStG 1988. Es werde um Stellungnahme oder um Zurücknahme der Berufung gebeten. Dieses Ergänzungsersuchen ließ die Bf. unbeantwortet.

Es wurde erwogen:

Die in A. tätige Bf. war im Jahr 2013 in B. , Str. , wohnhaft und ist täglich gependelt. Die Wegstrecke von ihrer Wohnung in B. und ihrer Arbeitsstätte in A. hat nach den Angaben der Bf. ca. 58 Kilometer betragen, weshalb ihr entweder das kleine oder das große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 km zusteht.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale)

oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (d. h. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen 40 km und 60 Kilometer € 1.356,00 € (2013). Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. für eine Entfernung zwischen 40 km und 60 Kilometer ein großes Pendlerpauschale in Höhe von € 2.568,00 (2013) berücksichtigt.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel 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 Gesamtfahrtzeit 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 Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrtzeit mit

dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

Der VwGH führt in seiner Entscheidung vom 26. Mai 2014, 2010/15/0156, aus: *"Was unter dem Begriff der 'Zumutbarkeit' im Sinne der lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine 'Unzumutbarkeit' wird 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 Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw.. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen (vgl. dazu VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Bf. bestreitet nicht, dass öffentliche Verkehrsmittel für die von ihr befahrene Strecke zur Verfügung stehen. Laut Fahrplanabfrage und wie der Bf. vorgehalten und von dieser auch nicht bestritten, wird die betreffende Strecke (Erstfahrt ab ca. 04:16 Uhr von B. nach A. und Letztfahrt von A. nach B. ca. 22:46 Uhr) von frühmorgens bis spätabends durch öffentliche Verkehrsmittel bedient. Es liegt dabei eine nach oben gerundete durchschnittliche einfache Fahrtzeit (inklusive Gehzeit) von maximal rd. 96 Minuten

vor, weshalb jedenfalls nach der o. a. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zumutbarkeit der Benützung solcher Verkehrsmittel bestanden hat.

Laut Internetabfrage beträgt die einfache Fahrtzeit mit dem Pkw von der Wohnadresse in B. zur Arbeitsstätte nach A. ca. 50 Minuten (3fache Fahrtzeit mit PKW=150 Minuten, Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln inkl. Gehzeit ca. 96, Minuten), weshalb jedenfalls keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel besteht.

Dass die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Hinblick auf die Fahrtzeiten auf mehr als der halben Fahrtstrecke zumutbar ist, steht gegenständlich fest. Dass eine Unzumutbarkeit aufgrund anderer Umstände – etwa aufgrund einer unüblichen Dienstzeit vorliegt – hat die Bf. nicht behauptet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Die Erledigung basiert auf gesicherter Rechtsprechung. Die Abweichung vom Standpunkt der Beschwerdeführerin wurzelt in der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird nicht berührt.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 10. März 2015