

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin S in den Beschwerdesachen Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark je vom 29.7.2011, betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2005,
- 2) Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren für die Jahre 2006 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Vom zuständigen Betriebsfinanzamt des Arbeitgebers wurden für die Jahre 2005 bis 2009 berichtigte Jahreslohnzettel wegen Korrektur des großen Pendlerpauschales auf das kleine Pendlerpauschale an das Wohnsitzfinanzamt der Frau W (Bf.) übermittelt. Dies führte zur Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheiden jeweils vom 29.7.2011.

Gegen den

- 1) Wiederaufnahmebescheid betreffend ESt 2005, sowie gegen die
- 2) Einkommensteuerbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Jahre 2006 bis 2009

wurden rechtzeitig Berufungen eingebracht.

ad 1)

In der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wird ausgeführt, dass gemäß § 207 BAO der Anspruch bereits verjährt sei.

Am 13.9.2011 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung. Daraufhin wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht mit der weiteren Begründung, dass ihre Wegzeit vom Verlassen der Wohnung um 5.15 Uhr bis zum Eintreffen im Büro um ca. 7.30 Uhr mehr als 2,5 Stunden betrage. Das Büro müsse auf jeden Fall von 7.30

Uhr bis mindestens 16 Uhr besetzt sein. Auf Grund arbeitsrechtlicher Bestimmungen müsse sie eine halbe Stunde Pause machen. Da ihre Kollegin Teilzeitkraft sei, wäre sie alleine im Büro und könne dadurch nicht früher weg. Ihr erster Bus nach Hause gehe um 16.32 Uhr und komme in P um 18.38 Uhr an. Bis zu ihrer Wohnung benötige sie dann noch 25 Minuten Wegzeit. Demnach betrage ihre Wegzeit vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung mehr als 2,5 Stunden.

ad 2)

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren wird ausgeführt, dass die Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte mehr als 60 km betrage und die Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als 2,5 Stunden betrage. Ihre Arbeitszeit ende um 16 Uhr. Mit dem Bus fahre sie bis J, um den Bus um 16.49 Uhr von J nach P, über H, mit Ankunft in P um 18.38 Uhr, zu erreichen. Sollte sie aus dienstlichen Gründen diesen Bus nicht erreichen, ginge der nächste Bus erst um 17.32 Uhr ab J und der Ankunft in P um 19 Uhr. In beiden Fällen sei die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar.

Jeweils am 13.9.2011 ergingen die abweislichen Berufungsvorentscheidungen. Begründend wurde vor allem ausgeführt, dass die Wegzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 1.45 Stunden betrage. Unter Berücksichtigung der bestehenden gleitenden Arbeitszeit sei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar. Daraufhin wurden rechtzeitig die jeweiligen Vorlageanträge eingebracht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

ad 1)

Gemäß § 207 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach 5 Jahren. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen - wie z.B. ein Einkommensteuerbescheid - zur Geltendmachung des Abgabeananspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 BAO um ein Jahr. Der Einkommensteuererstbescheid ist am 20.3.2006 ergangen. Somit läuft die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2011. Der Wiederaufnahmebescheid ist am 29.7.2011 - somit innerhalb der Verjährungsfrist - ergangen, weshalb die diesbezügliche Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

ad 2)

Die Bf. hatte in den Jahren 2006 bis 2009 ihren Wohnsitz in WP, ihre Arbeitsstätte befindet sich in G. Sie legte somit eine tägliche Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 62,6 km zurück. Die Bf. nimmt ein Gleitzeitmodell in Anspruch, auch bei spätem Diensten stehen Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung. Mit dem Kfz benötigt die Bf. lt. diversen Routenplanern 65 Minuten (ohne Verkehr).

Eine Überprüfung der von der Bf. benötigten Wegzeit anhand Google maps und weiteren Routenplanern ergab unter Zugrundelegung einer Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel folgendes:

PKW Wohnung – K inklusive Park- und Wartezeit, laut Google maps	20 min
K (zB Abfahrt 5:40 Uhr) – Büro (Ankunft 7:10), Routenplaner inkl Fußwege und Wartezeiten	1 Std 30 min

Büro (zB Verlassen des Büros 16:15 Uhr, Bus 16:47 Uhr) - K (Ankunft 18:01) , laut Routenplaner inkl Fußwege und Wartezeiten	1 Std 46 min
PKW K – Wohnung, laut Google maps	16 min

Festzustellen ist somit in den Jahren 2006 bis 2009 eine Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke von 110 bzw. 122 Minuten.

Strittig ist, ob der Bf. die Benützung von Massenverkehrsmitteln für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz unzumutbar ist und daher das „große“ Pendlerpauschale zu gewähren ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gelten als Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b. 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 berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von über 60 km:

bis 31.12.2005 1.332,-- €

von 1.1.2006 bis 30.6. 2007 1.467,-- €

von 1.7.2007 bis 30.6.2008 1.614,-- €

von 1.7.2008 bis 31.12.2009 1.857,-- € jährlich

- c. 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von über 60 km:

bis 31.12.2005 2.421,-- €

von 1.1.2006 bis 30.6.2007 2.664,-- €

von 1.7.2007 bis 30.6.2008 2.931,-- €

von 1.7.2008 bis 31.12.2009 3.372,-- € jährlich

Die Verordnung 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).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 24.4.2014, 2012/15/0149, zur Zumutbarkeit der Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln für den täglichen Arbeitsweg folgendes aus:

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 Recht-

sprechung 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.

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof deutlich gemacht, dass für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr ausschlaggebend ist und eine Fahrzeit von 90 Minuten für die einfache Strecke unter Zugrundelegung einer Kombination von Massenbeförderungsmitteln und PKW jedenfalls zumutbar ist. Die Heranziehung von Unzumutbarkeitsbegriffen aus anderen Rechtsbereichen wie zB dem Arbeitslosenversicherungsrecht hat der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt.

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 (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 16 Anm 81).

Bei Feststellung der für die Zumutbarkeit maßgeblichen Fahrtdauer mit Massenbeförderungsmitteln ist im gegenständlichen Fall somit von der vom Bundesfinanzgericht ermittelten Verkehrsverbindung auszugehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Bf. Gleitzeit in Anspruch nimmt und so die Arbeitszeit an Ankunfts- und Abfahrtszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel anpassen kann.

Obwohl man den Angaben der Bf. sowie den Ermittlungen des BFG folgend für die einfache Wegstrecke 110 bzw. 122 Minuten benötigt, verhilft dies der Beschwerde jedoch nicht zum Erfolg. Denn es ist bei einer Fahrzeit über 90 Minuten die Benützung von Massenbeförderungsmitteln nicht von vornherein unzumutbar. Nach VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149, ist auch ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmitteln und Individualverkehr vorzunehmen, wobei nach den Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung herangezogen hat, als unzumutbar mehr als dreimal so lange Fahrzeiten mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz angesehen werden.

Ausgehend von der Fahrzeit von 65 Minuten (ohne Verkehr) mit dem eigenen PKW ist dies hier nicht der Fall.

Das bedeutet, dass unter diesem Aspekt der Bf. auch bei einer Überschreitung der 90-Minuten-Grenze die Benutzung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist.

Der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 kann somit nicht zur Anwendung gelangen und war den Berufungen aus den oa. Gründen ein Erfolg zu versagen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149) folgt.

Graz, am 24. Februar 2016