

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.07.1996

Geschäftszahl

96/14/0002

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

96/14/0003

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerden des J in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in S, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Kärnten

1. vom 11. November 1994, Zl. 169/2-3/94, betreffend Jahresausgleich 1993 und 2. vom 25. August 1995, Zl. 101-5/95, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Jahresausgleich 1992) und Jahresausgleich 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 25.240 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Hauptmann des Österreichischen Bundesheeres und war in den Streitjahren einem Fliegerhorstbataillon in Zeltweg dienstzugehört. Sein Wohnsitz befand sich in Wolfsberg, K..straße. Von dort aus fuhr er an den Arbeitstagen mit dem Pkw zur Dienststelle in Zeltweg.

Im Jahresausgleichsbescheid für 1993 (Ausfertigungsdatum 5. Mai 1994) berücksichtigte das Finanzamt hinsichtlich eines Zeitraumes von 11 Monaten das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c (großes Pendlerpauschale) für Entfernungen von 40 km bis 60 km. Im Jänner 1993 war der Beschwerdeführer nach Wien dienstzugehört, weshalb für diesen Monat kein Pendlerpauschale in Abzug gebracht wurde.

In der Berufung begehrte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für Strecken über 60 km. Aus verkehrstechnischen Gründen wählte er für die Fahrt in die Arbeitsstätte die Route über die St. Johanner Straße, die St. Stefaner Straße, die Südtangente des Autobahnzubringers Wolfsberg Süd, die Autobahn A 2 bis zur Abfahrt Mauterndorf und sodann die Bundesstraße B 78 bis nach Zeltweg; die Länge dieser Strecke betrage 61 km bis 62 km. Die vom Finanzamt zugrundegelegte Strecke führe durch die Stadt Wolfsberg (K..straße - Altersheimstraße - Paul Hackhofer Straße - Jahnstraße) und sodann über die Bundesstraßen B 70 und B 78 nach Zeltweg (Streckenlänge 56,5 km); diese Route führe durch eine ca. 1000 m lange verkehrsberuhigte Zone mit einer Geschwindigkeitsbeschränkung von 30 km/h und passiere sodann - dies führe zu einer erheblichen Unfallgefahr - das Landeskrankenhaus, das Gesundheitszentrum und das Altersheim. Diese vom Finanzamt gewählte Variante entspreche nicht dem Verkehrskonzept der Stadtgemeinde Wolfsberg, nach welchem der Individualverkehr aus dem Stadtinneren weggeleitet werden solle. Auch auf der kurvenreichen B 70 sei erhöhte Unfallgefahr gegeben.

Im Berufungsverfahren wurden dem Beschwerdeführer zwei weitere Streckenvarianten vorgehalten: Beide Routen führen von der K..straße über die St. Johanner Straße, die St. Stefaner Straße, den Lobisserweg, die Redinger Straße, die Klagenfurter Straße zur Spanheimer Straße und Grazer Straße. Eine Route führt sodann

über die Auffahrt Wolfsberg-Nord auf die Autobahn A 2 bis zur Autobahnabfahrt Mauterndorf und über die Bundesstraße B 78 nach Zeltweg (Länge 59 km). Die andere Route führt weiter über die Bundesstraße B 70 durch den Twimberger Graben zur Bundesstraße 78 nach Zeltweg

(Länge 57 km). In einer Stellungnahme brachte der Beschwerdeführer im wesentlichen vor, die Routen führten durch das Stadtzentrum von Wolfsberg. Es müßte eine zusätzliche "30 km/h Verkehrsberuhigte Zone" passiert werden. Aufgrund der Staus und der Fahrbahnverengungen im Gebiet von Wolfsberg bringe diese Streckenführung eine erhöhte Unfallgefahr mit sich.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid (Ausfertigungsdatum 11. November 1994) wurde die Berufung betreffend Jahresausgleich 1993 als unbegründet abgewiesen. Beim "Unzumutbarkeitspauschale" sei für die Bemessung der Entfernung grundsätzlich auf die kilometermäßig kürzeste Straßenverbindung abzustellen, sofern diese Wegstrecke einem durchschnittlichen Verkehrsteilnehmer als befahrbar zugemutet werden könne. Die vom Finanzamt vorgeschlagenen Routen stellten mit 56,5 km, 57 km bzw. 59 km die kürzesten Verkehrsverbindungen dar; sämtliche dieser Varianten seien einem durchschnittlichen Verkehrsteilnehmer zumutbar. Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, eine Fahrt in das "Stadtinnere" sei wegen der erhöhten Unfallgefahr, der verstärkten Abgasemissionen und des Nichtkorrelierens mit dem Verkehrskonzept der Stadt Wolfsberg nicht tunlich bzw nicht zumutbar. "Die vorgebrachten Aspekte mögen aus verkehrstechnischer Sicht durchaus gegeben sein, jedoch bleibt eine solche bei der steuerlichen Betrachtung außer Ansatz." Dem Vorbringen betreffend die Bundesstraße B 70 werde entgegnet, daß diese eine gut ausgebaute Straßenverbindung darstelle.

Das mit Bescheid vom 9. Juli 1993 abgeschlossene Verfahren betreffend Jahresausgleich 1992 nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Dezember 1994 wieder auf und erließ einen geänderten Jahresausgleichsbescheid, in welchem das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 nur für die Entfernung zwischen 40 km und 60 km anerkannt wurde; die Bescheide verweisen darauf, daß die Bescheidbegründung in einem gesonderten Schreiben bekanntgegeben werde. In dem gesonderten Schreiben des Finanzamtes wird ausgeführt, die Wiederaufnahme sei erforderlich gewesen, weil festgestellt worden sei, daß die Entfernung zwischen Wolfsberg und Zeltweg nicht mehr als 60 km betrage. Daher sei nur das Pendlerpauschale für Entfernungen zwischen 40 km und 60 km zu berücksichtigen.

In der Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, wegen der bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen dürfe die Wiederaufnahme nicht verfügt werden. Die Entfernung zwischen Wolfsberg-Süd und Zeltweg sei der belangten Behörde schon seit 1991 bekannt. Der Beschwerdeführer verwies weiters auf die Verkehrsbehinderungen auf den Wegstrecken durch Wolfsberg und auf der Bundesstraße B 70.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde aus, daß die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Jahresausgleich 1992) sowie gegen den Bescheid betreffend Jahresausgleich 1992 als unbegründet abgewiesen werde. Im Zuge der Ermittlungen betreffend Jahresausgleich 1993 habe das Finanzamt festgestellt, daß die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Beschwerdeführers weniger als 60 km betrage. Da dies im rechtskräftig abgeschlossenen Jahresausgleichsverfahren 1992 noch nicht bekannt gewesen sei, sei die Wiederaufnahme verfügt und ein neuer Jahresausgleichsbescheid erlassen worden, welcher als Pendlerpauschale an Stelle des vorher berücksichtigten Betrages von 24.000 S nur mehr 16.800 S in Abzug bringe. Die aus dem Jahresausgleich resultierende Gutschrift sei dadurch von 7.616 S auf 5.312 S reduziert worden, sodaß sich eine Nachforderung von 2.304 S ergebe. Zur Frage des Ermessens führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe selber durch die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales höchster Stufe gegenüber dem Arbeitgeber die unrichtige Berechnung der Lohnsteuer veranlaßt. In einem solchen Fall sei im Hinblick auf das Erfordernis der richtigen und gleichmäßigen Besteuerung eine Wiederaufnahme zu verfügen. Es treffe nicht zu, daß bloß eine geringfügige steuerliche Änderung eintrete; die Lohnsteuernachforderung betrage nämlich rund 30% der im Erstbescheid ausgewiesenen Gutschrift. Hinsichtlich der Entscheidung über Jahresausgleich 1992 verweist die belangte Behörde auf ihre Begründung in der Berufungsentscheidung vom 11. November 1994 betreffend Jahresausgleich 1993.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Verfassungsgerichtshofbeschwerde rügte der Beschwerdeführer im wesentlichen unter Hinweis auf die Ausführungen von Beiser, Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale

- verfassungswidrig ?, ÖStZ 1990, 110, die Benachteiligung von Dienstnehmern gegenüber selbständig Erwerbstätigen durch die Regelung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sowie die Einschränkung auf die "notwendigen" Fahraufwendungen durch das Abstellen auf die kürzestmögliche Fahrtstrecke. Mit Beschluß vom 28. November 1995, B 21/95 und B 3056/95 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden ab und trat sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung ab. Soweit die Beschwerden insofern verfassungsrechtliche Fragen berührten, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtenen Bescheide tragenden Rechtsvorschriften behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zur Zulässigkeit von Pauschalierungen z. B. VfSlg. 9119/1981, 9624/1983, 10.135/1984, 11.615/1988, zur Zulässigkeit unterschiedlicher Behandlung von selbständigen und unselbständigen Einkommen z.B. VfSlg. 7957/1976, 8487/1979, 10.424/1984) die Rechtsverletzung wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, daß sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hätten.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof hat der Beschwerdeführer seine Beschwerden ergänzt. Durch den erstangefochtenen Bescheid erachtet er sich im Recht verletzt, daß das große Pendlerpauschale für Strecken über 60 km zum Ansatz komme. Die belangte Behörde sei zu Unrecht nicht von der verkehrsgünstigen, regelmäßig zu benutzenden Wegstrecke, sondern von einer Route durch die Innenstadt von Wolfsberg ausgegangen, ohne aber auf die besonderen Verkehrsverhältnisse in diesem innerstädtischen Gebiet einzugehen. Durch den zweitangefochtenen Bescheid erachtet er sich darüber hinausgehend dadurch verletzt, daß eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden ist. Es läge kein Wiederaufnahmegrund vor, die Änderungen seien bloß geringfügig. Im übrigen seien der Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes unbegründet; die gesondert ergangene Begründung könne dem Bescheid nämlich nicht zugeordnet werden, weil sie eine andere Steuernummer trage als dieser.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung verbunden und über sie erwogen:

1. Erstangefochtener Bescheid:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, daß dem Beschwerdeführer die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels in den streitgegenständlichen Zeiträumen nicht zumutbar war. Angesichts der aktenkundigen Feststellung des Finanzamtes, daß bei Verwendung des öffentlichen Verkehrsmittels der Zeitaufwand für eine Wegstrecke 3 Stunden und 36 Minuten beträgt, hegt der Verwaltungsgerichtshof keine Bedenken gegen diese Auffassung.

§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung regelt, daß die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist, mit folgenden Pauschbeträgen berücksichtigt werden:

bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	2.400 S jährlich
20 km bis 40 km	9.600 S jährlich
40 km bis 60 km	16.800 S jährlich
über 60 km	24.000 S jährlich

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988 ist festgehalten, der Freibetrag richte sich, wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich ist, nach der auf der Straße zurückgelegten Strecke. "Umwegstrecken" seien in der Regel nicht zu berücksichtigen.

Im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1972 wurden Mehraufwendungen des Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen Kfz durch das Kfz-Pauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 leg. cit. abgegolten; dieses war in Abhängigkeit von der Fahrtstrecke unterschiedlich hoch. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Kfz-Pauschale mit Erkenntnis vom 21. September 1983, 81/13/0091, ausgesprochen, als für den Pauschbetrag maßgebende Wegstrecke werde die kilometermäßig kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen sein, vorausgesetzt, daß sie dem durchschnittlichen Verkehrsteilnehmer als befahrbar zugemutet werden könne. Diese Auslegung kann für die Frage nach der relevanten Kfz-Wegstrecke nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 allerdings nicht herangezogen werden:

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 ergibt sich, daß der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse - nicht den Individualverkehr unter Benützung des Kfz sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich bzw. nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Solcherart sind aber auch bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Fahrtstrecke" nach lit. c öffentliche Interessen (etwa nach Vermeidung von Lärm und Abgasbelastung für die Wohnbevölkerung) zu berücksichtigen. Der Verwaltungsgerichtshof gelangt daher zu der Auffassung, daß unter "Fahrtstrecke" nach lit. c jene zu verstehen ist, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben.

Die belangte Behörde hat sohin, weil sie allein darauf abgestellt hat, ob die Route dem Beschwerdeführer als befahrbar zugemutet werden kann, die Rechtslage verkannt.

2. Zweitangefochtener Bescheid:

Die Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO setzt voraus, daß die Kenntnis der Umstände (Wiederaufnahmegründe) allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Daß die Kenntnis der durch die Ermittlungen des Finanzamtes im Jahresausgleichsverfahren 1992 neu hervorgekommenen Fahrtrouten diesem Erfordernis entspricht, hat die belangte Behörde aufgrund der unrichtigen Rechtsauffassung, nach der es auf die kürzeste als befahrbar zumutbare Strecke ankomme, angenommen. Aus diesem Grunde erweist sich auch der zweitangefochtene Bescheid, und zwar sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch hinsichtlich des Jahresausgleiches, als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Die angefochtenen Bescheide waren sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994. Hinsichtlich der Stempelgebühren hat das verwaltungsgerichtliche Verfahren dadurch gegenüber dem Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zusätzliche Kosten verursacht, daß dritte Beschwerdeausfertigungen erforderlich waren.