

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Mag. D, Adresse1, über die Beschwerde vom 14.1.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 des FA E vom 5.1.2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war Paketzusteller und machte in seiner Einkommensteuererklärung 2010 ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.967,50 € geltend.

Mit Schreiben vom 7.11.2011 forderte das Finanzamt den Bf auf, die Berechnung des beantragten Pendlerpauschales, die tägliche bzw. wöchentliche Normalarbeitszeit sowie die tägliche Fahrtstrecke bekannt zu geben.

Dieser antwortete durch seinen steuerlichen Vertreter, dass er das ganze Jahr über von der Adresse Adresse2, zum F in Adresse3, gefahren sei. Zu Dienstbeginn um 5:45 Uhr sei kein öffentliches Verkehrsmittel zum F gefahren, weshalb das große Pendlerpauschale für die Entfernung zwischen 40 und 60 km in einer Richtung zum Ansatz komme. Die Route habe den Bf von Adresse2 über O über die Donaubrücke zur Autobahn nach N und von dort nach Adresse3 geführt. Das seien 42 km; das Pendlerpauschale betrage daher  $12 \times 196,75 \text{ €} = 2.361,00 \text{ €}$ .

Der Einkommensteuerbescheid erging am 5.1.2012 unter Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von 1.356,00 €.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass das große Pendlerpauschale an Hand der kürzesten Strecke zu berechnen sei, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zulässig (gemeint offenbar: zumutbar) sei. Die kürzeste Wegstrecke sei über die Bundesstraße nach G und danach über die Unionstraße nach Adresse3. Dies ergebe eine Wegstrecke von 38 km, sodass das große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke ab 20 km angesetzt worden sei.

In der fristgerechten Berufung wandte sich der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die Anerkennung des großen Pendlerpauschales für eine Entfernung zwischen 20 und 40 km. Sowohl der VwGH als auch der UFS judizierten klar, dass die Benützung einer längeren, aber zweckmäßigeren Strecke möglich sei. Unter der Fahrtstrecke sei deshalb jene zu verstehen, deren Benützung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll sei; dies müsse nicht immer die kürzere Strecke sein. Die geringfügig längere Fahrtstrecke über die Autobahn sei deshalb gewählt worden, um dem Stau, der am Morgen bei der Ein- und Durchfahrt im Linzer Stadtgebiet bestehe, zu entkommen. Die zügigere Fahrt auf der Autobahn und die Vermeidung des Staus auf der B 3 seien der Grund, weshalb die Route über die Autobahn gewählt worden sei. Dies entspreche der Judikatur von UFS und VwGH. Der Bf verwies dazu auf die Entscheidung des VwGH vom 16.7.1996, 96/14/0002.

Beantragt werde die Anerkennung des Pendlerpauschales für eine Entfernung von 40 bis 60 km in Höhe von 2.361,00 €.

Sollte die Berufung nicht durch Berufungsvorentscheidung erledigt werden, werde im Falle der Vorlage an den UFS die Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 282 BAO) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 BAO) beantragt. Es werde beantragt, aus berücksichtigungswürdigen Gründen (Wahrung des Steuergeheimnisses) die Öffentlichkeit gemäß § 285 Abs. 3 BAO von der Verhandlung auszuschließen.

Ein telefonisches Ersuchen des Finanzamtssachbearbeiters,

- 1) mit welchem Kfz der Bf zur Arbeit gefahren sei,
  - 2) wann Dienstschluss gewesen sei,
  - 3) welches Kennzeichen der Pkw, mit dem der Bf zur Arbeit gefahren sei, gehabt habe,
- beantwortete der steuerliche Vertreter dahin gehend, dass

- 1) der Bf mit dem Privat-Pkw zum F gefahren sei, dort seinen Dienst mit dem Lkw begonnen habe und mit dem Privat-Pkw wieder nach Hause gefahren sei,
- 2) Dienstschluss meist zwischen 18:30 Uhr und 19:00 Uhr gewesen sei und
- 2) der Pkw das Kennzeichen X gehabt habe.

Der Dienstort sei durchgängig – und daher alle Lohnzettel betreffend - in Adresse3 gewesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2012 verwies das Finanzamt begründend darauf, dass zu den bekannt gegebenen Zeiten (Dienstbeginn: 5:45 Uhr, Dienstende: 18:30 Uhr) üblicherweise kein Stau auf Grund erhöhten Verkehrsaufkommens herrsche.

Am 1.2.2012 beantragte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage seiner Berufung an den UFS; ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Schreiben vom 24.10.2016 ersuchte die Richterin die Abgabenbehörde unter Anschluss der Ausdrucke der abgefragten Routenplaner und eines Ausdrucks des Pendlerrechners um Stellungnahme zu nachstehendem Sachverhalt:

*„Im Hinblick auf das in Streit stehende Pendlerpauschale ergibt sich zur Wahl der „sinnvollsten“ Fahrtstrecke unter Verwendung unterschiedlicher Routenplaner (www.viamichelin.at , https://maps.google.at , http://map.every.de , www.herold.at , http://routenplaner.oemtc.at ) folgendes Bild:*

Routenplaner	Fahrtstrecke	km	Fahrzeit
https://maps.google.at	Autobahn A 1	41,3	41 min
https://maps.google.at	Donau Bundesstraße B 3	40,6	43 min
www.viamichelin.at	Schnellste Strecke A 1	41	41 min
www.viamichelin.at	B 3	39	48 min
http://routenplaner.oemtc.at	Routenempfehlung: A 1	41,4	40 min
http://map.every.de	Vorgeschlagene Route: A 1	41,3	39 min
http://map.every.de	Donau Bundesstraße B 3	40,6	41 min
www.herold.at	A 1	41,7	39 min
www.herold.at	B 3	39,2	41 min

*Von vier Routenplanern weisen zwei für die vom Finanzamt favorisierte Fahrtroute über die Donau Bundesstraße B 3 eine Wegstrecke von weniger als 40 km aus, zwei eine solche von mehr als 40 km. Der Routenplaner des ÖAMTC zeigt nur die Route über die A 1 als Standardroute an.*

*Via Michelin und map.every.de empfehlen die Route über die Autobahn A 1.*

*Im Vergleich zur Route über die Donau Bundesstraße B 3 ist die Route über die Autobahn A 1 etwas länger und die Fahrzeit etwas kürzer.*

*Da die Unterschiede geringfügig sind und, wie das Finanzamt in der BVE zutreffend angemerkt hat, der in der Beschwerde eingewendete Stau auf Grund der Arbeitszeit eher unwahrscheinlich ist, wäre der Berechnung des Pendlerpauschales grundsätzlich die kürzere Fahrtstrecke zu Grunde zu legen.*

*Meiner Meinung nach sprechen aber dennoch insbesondere zwei Überlegungen für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales für eine Strecke von 40 bis 60 km (über die Autobahn A 1):*

*1) Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 26.6.2013, 2009/13/0151, ist sowohl auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs als auch auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen. Einer nur unwesentlich längeren Fahrtstrecke ist als Pendlerroute der Vorzug zu geben, wenn diese besser ausgebaut und aus Sicherheitsgründen vorteilhaft ist.*

*Während bei Benützung der A 1 knapp 13 km auf der Autobahn zurückgelegt werden können, führt die Route über die B 3 verhältnismäßig lange durch das Linzer Stadtgebiet (erkennbar in Google Earth). Die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet und die Benützung einer besser ausgebauten Strecke treffen daher bei Befahren der Autobahn A 1 eher zu; diese Strecke ist bei allen Routenplanern mehr als 40 km lang.*

*Kann bei Routenplanern nach der „schnellsten“ oder „empfohlenen“ Fahrtstrecke gesucht werden, hat diese Recherche ausnahmslos die Route über die Autobahn A 1 ergeben.*

*2) Die unterschiedlichen Streckenlängen der verschiedenen Routenplaner zeigen, dass diese nicht gänzlich fehlerfrei sind. Selbst wenn die Fahrtstrecke über die Donau Bundesstraße als die sinnvollste angesehen würde, wäre diese nicht zweifelsfrei kürzer als 40 km.*

*3) Wenn auch der Pendlerrechner des BMF für das Beschwerdejahr noch nicht anwendbar gewesen ist, ergibt auch diese zur Kontrolle herangezogene Berechnung eine Fahrtstrecke von mehr als 40 km (nämlich 42 km).*

*Auf Grund dieser Überlegungen ist beabsichtigt, der Beschwerde statzugeben und das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 – 60 km anzuerkennen.“*

Das Finanzamt teilte dazu mit, dass aus seiner Sicht keine Bedenken bestünden, der Beschwerde dahingehend statzugeben, dass das große Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km gewährt werde, und zwar deswegen, weil die unterschiedlichen Routenplaner für die kürzere Fahrtstrecke (über die B 3) nicht allesamt eine Entfernung von bis zu 40 km ausweisen (auch der Pendlerrechner, der zwar für das beschwerdegegenständliche Jahr nicht anwendbar ist, weise eine Strecke von 42 km aus). Das Argument, dass bei der Wahl der Route auch die Vermeidung von Lärm und Abgasen (Umweltschutzaspekte) zu berücksichtigen sei, erscheine dem Finanzamt hingegen auf Grund der Kürze der Autobahnstrecke zur Gesamtstrecke (nicht einmal ein Drittel der Strecke von 12,8 km zu 41,3 km) bzw. des Umstandes, dass auch bei einem Befahren der B 3 eine — wenn auch kürzere Autobahnstrecke — zu befahren sei, nicht plausibel.

Mit Eingabe vom 24.11.2016 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

## **Erwägungen**

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt.

## **Rechtslage:**

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBI. I Nr. 85/2008) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

Lit. 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 die im Gesetz angeführten Pauschbeträge berücksichtigt.

Lit. c: Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b die im Gesetz angeführten Pauschbeträge berücksichtigt (bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 1.356,00 € jährlich und bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 bis 60 km 2.361,00 € jährlich).

Nach den Gesetzesmaterialien (621 BlgNR XVII. GP, 75) richtet sich der in Betracht kommende Freibetrag nach der auf der Straße zurückzulegenden Entfernung, wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich ist. „Umwegstrecken“ sind in der Regel nicht zu berücksichtigen.

In dem vom Bf in der Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) angeführten Erkenntnis vom 16.7.1996, 96/14/0002, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

*„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 Benützung 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.“*

Diese Ansicht bekräftigte der VwGH im Erkenntnis vom 26.6.2013, 2009/13/0151. Er wies insbesondere darauf hin, dass Sicherheitsüberlegungen bei der Wahl der Fahrtstrecke ein hoher Stellenwert zukomme und diese Überlegungen keine bloßen persönlichen Vorlieben darstellten. So könne nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ein Pendler „vernünftigerweise“ durchaus einer nur unwesentlich längeren Fahrtstrecke als Pendlerroute den Vorzug geben, wenn diese besser ausgebaut und aus Sicherheitsgründen vorteilhaft sei.

#### **Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:**

Im vorliegenden Fall bestand Uneinigkeit darüber, ob die für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 maßgebliche Fahrtstrecke mehr oder weniger als 40 Kilometer beträgt.

Das Finanzamt stellte nicht infrage, dass dem Bf auf Grund seines Dienstbeginns und der zwischen seiner Wohnung und Arbeitsstätte verkehrenden öffentlichen Verkehrsmittel deren Benützung nicht möglich war. Für das Bundesfinanzgericht bestand keine Veranlassung, diese Beurteilung des Finanzamtes anzuzweifeln.

Nach der Aktenlage war der Bf im Beschwerdejahr bei drei unterschiedlichen Arbeitgebern beschäftigt, wobei er das Pendlerpauschale - laut den aufliegenden Lohnzetteln - offenbar bei keinem dieser Arbeitgeber beantragt hatte.

In seiner Eingabe vom 4.1.2012 erklärte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter gegenüber dem Finanzamt, das gesamte Jahr über die gleiche Strecke von seinem Wohnsitz zum F gefahren zu sein.

Die Fahrtstrecke bemisst sich im Fall der Unzumutbarkeit bzw. Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich nach der kürzesten Fahrtstrecke.

Konkret standen zwei Strecken zur Auswahl: Zum einen die etwas längere, vom Bf favorisierte Strecke, die rund 12 Kilometer über die Autobahn A 1 führt und nach den oa Routenplanern eine etwas kürzere Fahrzeit erfordert, zum anderen die geringfügig kürzere, vom Finanzamt herangezogene Strecke über die Donau Bundesstraße B 3, die rund vier Kilometer über die Mühlkreisautobahn A 7 durch das Stadtgebiet von G führt und etwas länger dauert.

Nach Ansicht des Finanzamtes war das Argument der Richterin, der Strecke über die A 1 sei der Vorzug vor der Strecke über die B 3 zu geben, aus den im Schreiben vom 2.11.2016 angeführten Gründen nicht plausibel.

Im vorliegenden Fall konnte aber auf sich beruhen, ob der Umstand, dass auf der A 1 eine längere Distanz auf der Autobahn zurückgelegt werden konnte, (laut dem Routenplaner <https://maps.google.at> 12,8 km im Vergleich zu 4,2 km über die B 3), dass die Fahrzeit auf der A 1 im Vergleich zur B 3 nur um wenige Minuten kürzer war (laut den oa Routenplanern betrug die Zeitersparnis zwischen 2 und 7 Minuten) und dass die Routenplaner, bei denen diese Einstellung möglich war, stets die Strecke über die A 1 als „schnellste“ oder „empfohlene“ Fahrtstrecke auswiesen, ausreichte, um die Strecke über die A 1 als die „kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt“, anzusehen.

Entscheidend war nämlich, worin Übereinstimmung zwischen dem BFG und dem Finanzamt bestand, dass die adressgenaue Abfrage in unterschiedlichen Routenplanern verschiedene Streckenlängen ergab und daher eine gewisse Ungenauigkeit evident war.

Die Abfrage von vier Routenplanern ergab für die vom Finanzamt herangezogene (kürzere) Fahrtstrecke über die B 3 eine Streckenlänge zwischen 39 km und 40,6 km.

Selbst in der Annahme, dass die Strecke über die B 3, wie vom Finanzamt vertreten, als die kürzeste, sinnvolle Strecke anzusehen wäre, könnte für diese kürzere der beiden Routen auf Grund der vorliegenden Beweismittel die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales für eine Fahrtstrecke zwischen 40 und 60 km nicht mit ausreichender Sicherheit ausgeschlossen werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Im Übrigen ergab auch der – im Beschwerdejahr noch nicht anzuwendende – Pendlerrechner des BMF eine Entfernung von 42 km.

#### **Berechnung der Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		2.662,01 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
Insolvenz-Entgelt-Fonds	1.138,41 €	
P GmbH	11.426,43 €	

S	524,60 €	
T GmbH	1.197,20 €	
Pendlerpauschale	-2.361,00 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	11.793,64 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	14.455,65 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	14.395,65 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
(14.395,65 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000	1.239,41 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.239,41 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	894,41 €
Einkommensteuer	894,41 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-800,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer	94,22 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	94,22 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-461,00 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,22 €
Abgabengutschrift	367,00 €

### Zulässigkeit einer Revision

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.

Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 5. Jänner 2017