

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., vom 13.3.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 5.3.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird zu Ungunsten des Bf. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Straßenbahnhuber und Fahrscheinprüfer bei den Wiener Linien. Am 3.3.2013 brachte er die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung dieses Jahres auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und machte in dieser ein Pendlerpauschale iHv Euro 1.395,00 sonstige Werbungskosten iHv Euro 1.100,00, Gewerkschaftsbeiträge iHv Euro 280,00, Krankheitskosten iHv Euro 244,00 sowie Aufwendungen für Personenversicherungen iHv Euro 12.606,00 und für Wohnraumschaffung/Sanierung iHv Euro 10.079,00 geltend.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 am 5.3.2013 und anerkannte in diesem die vom Bf. beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben. Außerdem brachte das Finanzamt in diesem Bescheid außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltens iHv Euro 709,00 sowie einen solchen in gleicher Höhe und Kinderbetreuungskosten iHv Euro 1.342,00 zum Ansatz.

Gegen diesen Bescheid ergriff der Bf. am 13.3.2013 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung, nunmehr Beschwerde, und begründete diese damit, dass er bei der Arbeitnehmerveranlagung 2012 den Kinderfreibetrag für seine beiden Söhne vergessen habe.

Mittels Vorhaltes vom 18.6.2013 forderte das Finanzamt den Bf. um Vorlage von Nachweisen hinsichtlich der begehrten Sonderausgaben und Werbungskosten sowie auf. Weiters erging in diesem Vorhalt die Aufforderung um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers über den Dienstort und die Dienstzeiten, um das Pendlerpauschale überprüfen zu können. Außerdem wurde der Bf. in diesem Vorhalt darauf aufmerksam gemacht, dass Gewerkschaftsbeiträge, die vom Arbeitgeber berücksichtigt worden seien, nicht als nochmals geltend gemacht werden könnten.

Der Bf. kam dieser Aufforderung des Finanzamtes nicht nach.

Am 26.9.2013 erließ das Finanzamt eine abändernde Berufungsverentscheidung, nunmehr Beschwerdevorentscheidung, in der es Kinderfreibeträge iHv Euro 440,00 für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs 1 EStG 1988 gewährte, jedoch den o.e. Werbungskosten, Sonderausgaben und Kinderbetreuungskosten die Anerkennung mit der Begründung, dass der Bf. der Aufforderung, diese zu belegen, nicht nachgekommen sei, versagte. Der o. e. Ansatz der außergewöhnlichen Belastungen blieb unverändert.

Im am 9.10.2013 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass er die in Rede stehenden Unterlagen nachreichen werde, dafür jedoch noch Zeit benötige.

Am 16.1.2014 brachte der Bf. folgende, das Jahr 2012 betreffende, Belege in Kopie beim Finanzamt ein:

zwölf Kontoauszüge betreffend Lastschriften der UPC-Austria iHv insgesamt Euro 307,54,  
zwölf Kontoauszüge betreffend Lastschriften der T-Mobile Austria GmbH iHv insgesamt Euro 411,62,

vier Finanzamtsbestätigungen des Magistrates der Stadt Wien, MA 6,  
Buchhaltungsabteilung, über im Jahre 2012 geleistete Essensbeiträge für den Kindergarten für die beiden Kinder des Bf. iHv insgesamt Euro 1.197,33,

zwei Belege über die Zahlung von Personenversicherungen iHv insgesamt Euro 939,36,  
drei Belege über die Zahlung von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung iHv insgesamt Euro 8.860,31

sowie

zwölf von den Wiener Linien unterschriebene Dienstpläne. Aus diesen geht hervor, dass die vom Bf. im Jahre 2012 absolvierten Dienste überwiegend zu Zeiten begannen oder endeten, an denen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt.

Am 6.7.2015 legte das Finanzamt die Berufung, nunmehr Beschwerde, des Bf. dem BFG zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht führte das Finanzamt wörtlich aus wie folgt:

*"Herr Bf beantragte am 03.03.2013 elektronisch die Arbeitnehmerveranlagung für 2012. Diese wurde mit Bescheid vom 05.03.2013 antragsgemäß durchgeführt. Herr Bf brachte gegen den Bescheid rechtzeitig eine Beschwerde ein und beantragte zusätzlich die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen für 2 Kinder. Im Zuge des Rechtsmittels wurde festgestellt, dass die beantragten und auch gewährten Gewerkschaftsbeiträge bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt worden waren und daher nicht nochmals abzugsfähig sind. Darüber hinaus wurden sämtliche Kosten einer Prüfung unterzogen und von Herrn Bf die Nachrechnung der Unterlagen erbeten. Da Herr Bf der Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen nicht nachkam, konnten die Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen keine Berücksichtigung finden. Die Kinderfreibeträge wurden hingegen gewährt. Herr Bf brachte daraufhin einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde 2. Instanz ein und legte gleichzeitig diverse Nachweise in Kopien vor. Aufgrund dieser Unterlagen kann dem Begehren hinsichtlich des Pendlerpauschales, der Topf- Sonderausgaben sowie der Kinderbetreuungskosten entsprochen werden. Die Krankheitskosten wurden nicht belegt. Die sonstigen Werbungskosten betreffen die Telefonkosten sowie Internet (UPC). Von diesen Kosten wäre aber ein Privatanteil von zumindest 40% abzuziehen."*

Mittels Vorhaltes vom 24.8.2017 forderte das BFG den Bf. um Bekanntgabe von dessen bei den Wiener Linien ausgeübter Tätigkeit auf. Weiters erging in diesem Vorhalt die Aufforderung um Darstellung des beruflichen Zusammenhangs der o. e. und die Firmen UPC-Austria T-Mobile Austria GmbH betreffenden Aufwendungen sowie um Vorlage von Belegen hinsichtlich der o. e. Krankheitskosten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bf. bekannt, dass er Straßenbahnfahrer sowie Fahrscheinprüfer der Wiener Linien sei. Die betreffend UPC geltend gemachten Aufwendungen beträfen deren Intranet. In diesem erkundige er sich betreffend der Dienstvorschau und führe mittels diesem die Urlaubsansuchen sowie die Krankmeldungen durch. Die Aufwendungen für das Handy entstünden dadurch, dass der Bf. während der Vornahme von Fahrscheinprüfungen und während des Fahrdienstes diverse Dienstgespräche mit der Dienststelle führen müsse und dass er während seiner Dienste erreichbar sein müsse. Die Krankheitskosten könne der Bf. mangels auffindbarer diesbezüglicher Unterlagen nicht belegen.

Der Bf. legte dieser Vorhaltsbeantwortung ausgedruckte Intranetauszüge betreffend dessen dienstlicher Einsätze sowie dessen Inanspruchnahme von Urlauben und Pflegefreistellungen aus der Mitarbeiterdatei, ein Formular L 34, in dem er die schnellste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 22 km angab sowie wiederum von seinem Arbeitgeber bestätigte Dienstzeitangaben in Kopie bei. Angemerkt wird, dass die Handy-Nummer des Bf. in der vorerwähnten Mitarbeiterdatei aufscheint.

Vom BFG betreffend des Arbeitsweges des Bf. (Arbeitsweg) hinsichtlich der Nachtstunden beim ÖAMTC-Routenplaner durchgeführte Recherchen ergaben, dass dessen Entfernung auf der kürzesten diesbezüglichen Route 16,9 km beträgt und dass für diese eine Fahrzeit

von 26 Minuten benötigt wird. Die Standardroute beträgt 21,3 km bei einer Fahrtzeit von 24 Minuten. Angemerkt wird, dass sich beide Routen zur Gänze auf dem Gebiet der Stadt Wien befinden.

Da allgemein bekannt ist, dass sich UPC-Kosten in der Regel nicht nur auf das Internet sondern auch auf den Empfang von TV-Programmen sowie auf Telefonkosten beziehen, wurde der Bf. am 16.11.2017 vom Richter telefonisch befragt, ob dies auch hinsichtlich der von ihm diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen der Fall sei. Diese Frage wurde vom Bf. bejaht.

Der Bf. wurde abschließend vom Richter darauf aufmerksam gemacht, dass über dieses Telefonat ein Aktenvermerk erstellt werde.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **1.) Werbungskosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind steuerlich absetzbare Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

##### **a.) Pendlerpauschale:**

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch 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 km 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 km beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. 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, mindestens 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 (kleines Pendlerpauschale). Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale

- bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 696,00 Euro jährlich
- bei einer Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km 1.356,00 Euro jährlich

- bei einer Fahrtstrecke über 60 km jährlich 2.016,00 Euro jährlich.

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 des kleinen Pendlerpauschales folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 372,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 1.476,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km 2.568,00,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 3.672,00 Euro jährlich.

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

Eine nähere Definition, was unter "Zumutbarkeit" zu verstehen ist, enthält das Gesetz nicht. Zur Bestimmung der "Zumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG ist daher die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes heranzuziehen.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, 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 (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Im vorliegenden Fall steht in Ansehung des Umstandes, dass die vom Bf. im Jahre 2012 absolvierten Dienste überwiegend zu Zeiten begannen oder endeten, an denen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrte, außer Streit, dass dem Bf. iSd obigen Ausführungen das sogenannte große Pendlerpauschale zusteht.

Der Bf. gab im Formular L34 an, dass die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Kfz rund 22 km betrage. Vom Richter diesbezüglich unter Verwendung des Routenplaners des ÖAMTC angestellte Recherchen ergaben, dass die Strecke des Arbeitsweges des Bf. zur Nachtzeit auf der kürzesten Route bei einer Fahrtzeit von 26 Minuten 16,9 km beträgt und dass diese auf der Standardroute bei einer Fahrtzeit von 24 Minuten 21,3 km beträgt.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangte mit Erkenntnis vom 16.7.1996, 96/14/0002, zur Auffassung, dass unter Fahrtstrecke nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 jene zu verstehen sei, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender

Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll sei. Es sei dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wähle, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen sei. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben.

Stehen einem Abgabepflichtigen mehrere Fahrtrouten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung, ist somit in der Regel die kürzere Wegstrecke für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgebend. Entscheidet sich der Abgabepflichtige für eine längere Wegstrecke, ist diese für die Höhe des Pendlerpauschales nur dann entscheidend, wenn es sich dabei um die sinnvollste und zweckmäßigste Strecke handelt.

Die o. e. Standardroute weist gegenüber der o. e. kürzesten Route mit Ausnahme einer Zeitersparnis von zwei Minuten keine erkennbaren Vorteile auf, die geeignet wären, jene als die für das Pendlerpauschale relevante, sinnvollste Fahrtstrecke anzusehen. Daher, sowie in Anbetracht des Umstandes, dass auf der kürzesten Route 4,4 km weniger mit dem Auto zurückgelegt werden müssen als auf der Standardroute und sich somit auf jener eine jährliche Ersparnis von mindestens 1.267,2 km - 4,4 km x 2 für die Hin- und Rückfahrt x 12 monatliche Dienste zu deren Beginn oder Ende kein Massenverkehrsmittel verkehrt x 12 Monate - die für den Bf. eine nicht unerhebliche Kostenreduktion und für die Umwelt eine ebenfalls nicht unerhebliche Reduktion der Feinstaub- sowie der CO2-Belastung nach sich zieht, ergibt, ist diese zweifellos als die sinnvollste und zweckmäßigste im Sinne des oben diesbezüglich Gesagten zu betrachten.

Somit steht dem Bf. das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km - 372,00 Euro jährlich - zu.

Der angefochtene Bescheid war insofern zu Ungunsten des Bf. abzuändern.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden hat. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das bedeutet, dass für den Fall, dass ein Bescheid nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes abzuändern ist, die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes in jede Richtung besteht. Das Verwaltungsgericht ist im Anwendungsbereich der BAO somit nicht an das Beschwerdebegehren gebunden. Es darf auch zu Lasten des Beschwerdeführers verbösernde Entscheidungen treffen und hat auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihm zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen.

*b.) Internet- und Telefonkosten:*

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate und für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar.

Ist eine genaue Abgrenzung des beruflichen Teils der Kosten vom privaten Teil - wie im vorliegenden Fall - nicht möglich, hat eine Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 7. GL § 16 Anm 35, 8. EL § 16 Anm 28).

Hinsichtlich der Internetaufwendungen geht das BFG in Ansehung der vom Bf. diesbezüglich vorgelegten Unterlagen - aus diesen geht hervor, dass der Bf. gewisse dienstliche Angelegenheiten wie Urlaubsansuchen, Krankmeldungen, die Dienstvorschau etc. mittels des Internets abwickelt - davon aus, dass der Bf. das Internet im Ausmaß von 40% beruflich nutzte. Der Bf. leistete im Jahre 2012 an die Firma UPC Zahlungen iHv insgesamt Euro 307,54. Da sich diese nicht nur auf die Nutzung des Internets sondern auch auf den Empfang von TV-Programmen sowie auf Telefonkosten beziehen, ist weiters davon auszugehen, dass davon ein Drittel auf die Internetnutzung entfällt. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Internetkosten iHv Euro 41,01 (Euro 307,54 geteilt durch drei = Euro 102,51 x 40%) als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Hinsichtlich der vom Bf. für das Handy geltend gemachten Aufwendungen iHv Euro 411,62 geht das BFG in Ansehung des Umstandes, dass das Ausmaß der beruflichen Nutzung eines solchen für die Ausübung der Tätigkeit eines Straßenbahnhaftrers und Fahrscheinprüfers im Allgemeinen von untergeordneter Bedeutung ist, davon aus, dass der Privatanteil der dem Bf. für sein Mobiltelefon entstandenen Aufwendungen 80% beträgt und dass somit ein diesbezüglicher Anteil von 20%, somit Euro 82,32, Werbungskosten darstellen.

Angemerkt wird, dass die als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen für das Internet sowie das Mobiltelefon insgesamt Euro 123,33 betragen und somit im Pauschbetrag gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 iHv Euro 132,00 Deckung finden.

Der angefochtene Bescheid war insoferne zu Ungunsten des Bf. abzuändern. Es gilt wiederum das oben zu § 279 Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 Gesagte.

## **2.) Außergewöhnliche Belastungen:**

### **a) Kinderbetreuungskosten:**

Diesbezüglich ist unstrittig, dass die Kinderbetreuungskosten iHv Euro 1.197,33 gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 anzuerkennen sind. Näheres siehe oben.

### **b.) Krankheitskosten:**

Diese wurden seitens des Bf. nicht belegt. Da deren Höhe - Euro 709,00 - jedoch nicht den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 - im vorliegenden Fall Euro 4.249,99 - übersteigt, erübrigt sich wegen der mangelnden steuerlichen Auswirkung eine diesbezügliche Überprüfung.

### **3.) Sonderausgaben:**

Diesbezüglich ist ebenfalls unstrittig, dass diese in der nachgewiesenen Höhe iSd § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anzuerkennen sind. Näheres siehe oben.

### **4.) Kinderfreibeträge:**

Auch diesbezüglich ist unstrittig, dass diese für die beiden Kinder des Bf. zu gewähren waren. Näheres siehe wiederum oben.

### **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.

Diese Kriterien liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Ein Berechnungsblatt

Wien, am 21. November 2017