

Urteil vom 16. November 2011, VI R 46/10

Keine Berücksichtigung einer tatsächlich nicht benutzten Verbindung als "offensichtlich verkehrsgünstigere" Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - Pauschalierung dient der Vereinfachung

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 4

vorgehend FG Düsseldorf, 31. August 2009, Az: 11 K 242/08 E

Leitsätze

1. "Offensichtlich" verkehrsgünstiger i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG ist die vom Arbeitnehmer gewählte Straßenverbindung, wenn sich jeder unvoreingenommene, verständige Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte .
2. Zu vergleichen sind die kürzeste und die vom Arbeitnehmer regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzte längere Straßenverbindung. Weitere mögliche, vom Arbeitnehmer tatsächlich aber nicht benutzte Fahrtstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bleiben dagegen unberücksichtigt .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie wohnten in A und erzielten im Streitjahr beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für 229 Tage geltend. Die einfache Wegstrecke zu seinem Arbeitsplatz in B setzte er mit 56 km an. Die Klägerin machte Fahrten zu ihrem Arbeitsplatz in C für 220 Tage mit 54 km geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit lediglich Fahrtkosten auf der Grundlage einer einfachen Entfernung von 44 km.
- 3 Die hiergegen erhobene Klage hatte z.T. Erfolg. Das Finanzgericht (FG) erkannte für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine einfache Entfernung von 49 km an. Weil es die Strecke bis zur Abfahrt 16 (Bovert) auf der A 57 für offensichtlich verkehrsgünstiger hielt als die vom FA ermittelte Verbindung über die A 40, legte es seiner Berechnung zunächst diesen Streckenanteil zugrunde. Weiter führte es aus, nach den vom Kläger im Klageverfahren eingereichten vergleichenden Fahrtstrecken betrage die restliche Fahrtstrecke bis zur Arbeitsstätte bei Verlassen der A 57 schon an der Ausfahrt 16 (Bovert) nur 5,1 km bei einer Fahrtdauer von ca. 6 Minuten, während die vom Kläger tatsächlich gefahrene Route an der Ausfahrt 16 vorbei weiter auf der A 57 und dann über die A 52 10,1 km lang sei und ca. 7 Minuten Fahrtdauer erfordere. Da die vom Kläger gewählte Route danach nur bis zur Ausfahrt 16 (Bovert) als "offensichtlich verkehrsgünstiger" erscheine, könne die bis zum Arbeitsplatz weiter zurückzulegende Strecke nur teilweise berücksichtigt werden.
- 4 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 5 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 31. August 2009 11 K 242/08 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 1. Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 2. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) können Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 € anzusetzen. Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG).
- 8 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, ist eine Straßenverbindung dann als verkehrsgünstiger als die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen, wenn der Arbeitnehmer eine andere --längere-- Straßenverbindung nutzt und die Arbeitsstätte auf diese Weise trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1975 VI R 33/74, BFHE 117, 70, BStBl II 1975, 852; BFH-Beschluss vom 10. April 2007 VI B 134/06, BFH/NV 2007, 1309; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Dezember 2001 IV C 5-S 2351-300/01, BStBl I 2001, 994). "Offensichtlich" verkehrsgünstiger ist die vom Arbeitnehmer gewählte Straßenverbindung dann, wenn ihre Vorteilhaftigkeit so auf der Hand liegt, dass sich auch ein unvoreingenommener, verständiger Verkehrsteilnehmer unter den gegebenen Verkehrsverhältnissen für die Benutzung der Strecke entschieden hätte.
- 9 b) Zu vergleichen sind die kürzeste und die vom Arbeitnehmer regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzte längere Straßenverbindung. Weitere mögliche, tatsächlich aber nicht benutzte Fahrtstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bleiben dagegen unberücksichtigt.
- 10 Dies folgt zunächst aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG. Der Gesetzeswortlaut benennt für die Berücksichtigung einer "anderen als der kürzesten Straßenverbindung" zwei Voraussetzungen: Sie muss offensichtlich verkehrsgünstiger als die kürzeste Straßenverbindung und vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt worden sein.
- 11 Deshalb ist die vom Arbeitnehmer benutzte Verbindung mit der nach dem Gesetz grundsätzlich als maßgeblich angesehenen kürzesten Verbindung zu vergleichen. Ist sie im angeführten Sinne "offensichtlich verkehrsgünstiger", ist sie der Besteuerung zugrunde zu legen. Der Gesetzeswortlaut sieht hingegen nicht vor, dass die vom Arbeitnehmer gefahrene Strecke verkehrsgünstiger als alle übrigen möglichen Verbindungen zwischen Wohn- und Arbeitsort sein muss, d.h. dass es sich um die verkehrsgünstigste Strecke überhaupt handeln muss.
- 12 c) Diese Auslegung des Gesetzes nach dem Wortlaut wird durch die Entstehungsgeschichte der Norm und die Gesetzesmaterialien bestätigt. Der in Streit stehende zweite Halbsatz des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG wurde durch Art. 1 Nr. 8 Buchst. b des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) nachträglich angefügt. Nach den Gesetzesmaterialien sollte für die Bestimmung der maßgeblichen Entfernung die kürzeste (benutzbare) Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde zu legen sein (Gesetzesentwurf vom 10. Oktober 2000, BTDrucks 14/4242, S. 6). Da der Gesetzeswortlaut von der "kürzesten Straßenverbindung" und nicht mehr wie zuvor von der "kürzesten benutzbaren Straßenverbindung" sprach, kamen Zweifel auf, ob diese Formulierung eine längere Strecke noch zum Abzug zugelassen hätte. Da der Gesetzgeber eine solche Verschlechterung für Kraftfahrzeugbenutzer nicht beabsichtigte, stellte er mit der Ergänzung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG um dessen zweiten Halbsatz klar, dass die bis 2000 geltende Rechtslage weiter fortbestehen sollte (Bericht des Finanzausschusses vom 8. November 2001, BTDrucks 14/7341, S. 10). Diese Rechtslage wiederum gründete sich wesentlich auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats (BFH-Urteil in BFHE 117, 70, BStBl II 1975, 852), die in Fällen, in denen zur Ableitung der Verkehrsströme längere, aber zeitlich günstigere Verkehrsverbindungen durch Schnell- oder Ringstraßen geschaffen worden waren, denjenigen Arbeitnehmern, die solche Verkehrsadern auch tatsächlich regelmäßig nutzten, den Abzug der hierdurch entstehenden höheren Aufwendungen ermöglichen wollte. Diese Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4

zweiter Halbsatz EStG ist mithin auch für die neu gefasste Regelung maßgeblich (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1309).

- 13** Danach hatte der Gesetzgeber bei der Einfügung des zweiten Halbsatzes der im Streitfall anzuwendenden Norm die tatsächliche Nutzung verkehrsgünstigerer Strecken durch Arbeitnehmer im Blick. Dies spricht für eine Auslegung des Gesetzes, die der kürzesten Straßenverbindung eine tatsächlich genutzte ggf. verkehrsgünstigere gegenüberstellt, nicht hingegen eine weitere, die vom Arbeitnehmer aber tatsächlich nicht genutzt wurde.
- 14** d) Diese Auslegung entspricht schließlich auch dem Vereinfachungsgedanken, der jeglicher Pauschalierung --so auch derjenigen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (vgl. Gesetzentwurf vom 10. Oktober 2000, BTDrucks 14/4242, S. 6 "Zu Buchstabe b")-- innewohnt. Nach der gesetzlichen Regelung der Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sollte grundsätzlich die kürzeste Verbindung zwischen beiden Orten maßgeblich sein. Aus den genannten Gründen ließ der Gesetzgeber eine Ausnahme für eine vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzte verkehrsgünstigere Verbindung zu. Würde man --wie die Vorentscheidung-- zusätzlich verlangen, dass die vom Arbeitnehmer tatsächlich benutzte Fahrtstrecke die verkehrsgünstigste überhaupt sein muss, so hätte dies die Notwendigkeit umfangreicher Ermittlungen durch die Finanzbehörden und ggf. die Finanzgerichte einschließlich etwaiger Beweiserhebungen zur Folge. In jedem Einzelfall müsste unter Einbeziehung sämtlicher Streckenvarianten geprüft werden, welche Verbindung als am verkehrsgünstigsten anzusehen ist. Vergleicht man demgegenüber lediglich die --leicht feststellbare-- kürzeste Verbindung mit der tatsächlich benutzten, hinsichtlich der der Steuerpflichtige Auskunft geben kann, so bleibt der Vereinfachungsgedanke der Norm erhalten.
- 15** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war danach aufzuheben. Die Sache wird zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Die Feststellungen des FG ermöglichen keine abschließende Entscheidung des Streitfalls.
- 16** Zum einen wird das FG feststellen, ob der Kläger die Verbindung, deren steuerliche Berücksichtigung er begehrt, tatsächlich regelmäßig zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt hat. Insbesondere ist festzustellen, ob er tatsächlich regelmäßig die längere Strecke bis Ausfahrt 17 gewählt hat oder ob dies nur gelegentlich, z.B. in Fahrgemeinschaft mit der in C tätigen Klägerin, der Fall war.
- 17** Sodann wird es unter Zugrundelegung der tatsächlich regelmäßig gefahrenen Strecke feststellen, ob die Verbindung im Sinne der angeführten Rechtsgrundsätze offensichtlich verkehrsgünstiger war als die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.
- 18** Sollte auch die für die Klägerin anzusetzende Entfernung weiterhin streitig bleiben, so wird das FG entsprechende Feststellungen hinsichtlich dieser Fahrtstrecken treffen und die kürzeste Straßenverbindung mit derjenigen vergleichen, die die Klägerin regelmäßig zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt hat.
- 19** 4. Angesichts dessen braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob dem FG die von der Revision gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind (Senatsurteil vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de