

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., vom 15.7.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 02.7.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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 in den Jahren 2011 und 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bediensteter bei den ÖBB. Am 28.3.2013 brachte der Bf. die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt ein und machte in diesen jeweils das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit b für eine Fahrtstrecke von über 60 km geltend.

Mittels Vorhaltes vom 8.5.2013 forderte das Finanzamt den Bf. um Vorlage von vollständig ausgefüllten Formularen (L34) betreffend des Pendlerpauschales sowie bezüglich Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel um detaillierte Angaben, welche Verkehrsmittel benutzt werden hätten können sowie um Angabe der jeweiligen Tarifikilometer sowie der einzelnen Geh-, Fahrt- und Wartezeiten auf.

Da Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nur dann gegeben sei, wenn zumindestens auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehre, ersuchte das Finanzamt weiters um Bekanntgabe, auf welcher Strecke kein Verkehrsmittel verkehre.

Außerdem wurde der Bf. in diesem Vorhalt um Vorlage einer Bestätigung von dessen Dienstgeber betreffend dessen Dienstzeiten für die Jahre 2010-2012 aufgefordert.

In der Folge legte der Bf. die abgeforderten Formulare L 34 für die Jahre 2010 bis 2012 vor. In diesen vermerkte er, dass kein arbeitgebereigenes Kfz für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt werde und dass er die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zurücklege. Die Wegstrecke berechne sich wie folgt:

Wegstrecke von der Wohnung zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrs: 0,6 km,

öffentliches Verkehrsmittel: S 50 16 km, A - B

öffentliches Verkehrsmittel: S 45 14 km, B - C

öffentliches Verkehrsmittel: REX 33 km, C - D

und

Wegstrecke von der Aussteigestelle zur Arbeitsstätte: 0,4 km.

Somit betrage die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte insgesamt 64 km.

Weiters legte der Bf. seiner Vorhaltsbeantwortung eine am 23.5.2013 ausgestellte Bestätigung seines Dienstgebers, in der dieser ausführte, dass der Bf. seit dem 1.1.2009 Mitarbeiter am ÖBB-Standort D., sei, bei.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2011 und 2012 am 2.7.2013 und brachte in diesen das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit b für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zum Ansatz wobei es begründend ausführte, dass die Entfernung A.-D. laut Google Maps 29 km und nicht wie vom Bf. mittels Formular L 34 angegeben 64 km betrage. Da der Bf. trotz Aufforderung die Bestätigung über die Arbeitszeiten nicht vorgelegt habe, habe lediglich das kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20-40 km berücksichtigt werden können.

Der Bf. erhob gegen diese beiden Bescheide mittels Schreibens vom 15.7.2013 das Rechtsmittel der Berufung, nunmehr Beschwerde, und führte in diesem aus, dass für die An- und Abreise zu seinem Dienstort zu den vorgegebenen Dienstschichten bis Dezember 2012 lediglich die Eisenbahnverbindung über C. bzw. F möglich gewesen sei. Daraus hätten sich die 64 km ergeben. Für die Entfernung stehe laut Google Maps kein brauchbares öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung. Der Bf. legte diesem Schreiben eine Fahrplanauskunft, aus der hervorgeht, dass die reine Fahrtzeit von der Wohnung des Bf. zu dessen Dienstort eine Stunde und 25 Minuten beträgt, wiederum das o. a. Formular L 34 für das Jahr 2011 sowie eine am 12.7.2013 ausgestellte Dienstschichtenbestätigung seines Dienstgebers bei. In dieser wurden wörtlich folgende Dienstschichten bestätigt:

"07:00 bis 15:30 normale Tagschicht

07:00 bis 17:30 lange Tagschicht

20:00 bis 06:00 normale Nachtschicht

10:00 bis 20:30 verschobene Schicht

Fallweise auch unregelmäßige, kurzfristige, nicht planbare Einsätze bei zum Beispiel Kupferdiebstählen und Störungen

Nicht planbare Bereitschaftsdienste"

Das Finanzamt erließ am 1.10.2013 abweisende Berufungsvorentscheidungen mit der Begründung, dass für den Fall, dass einem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten entstünden, kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestehe. Dies gelte analog für Fälle, in denen der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung gem. §3 Abs 1 Z 21 EStG von der Einkommensteuer befreit sei. Wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer ausschließlich auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. retour mit einem öffentl. Verkehrsmittel befördern lasse, liege ein "Werkverkehr mit Massenbeförderungsmittel" vor. Für ÖBB-Bedienstete stehe daher kein Pendlerpauschale zu.

Im am 13.10.2013 rechtzeitig eingebrachten, als Einspruch gegen die Berufungsentscheidung vom 1.10.2013 bezeichneten, Vorlageantrag führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass er auf Grund der unzumutbaren öffentlichen Verkehrsverbindung - er benötige mit den ÖBB 110 Minuten mit dem Auto jedoch maximal 30 Minuten - bzw. der nicht vorhandenen Verbindung bei verschobenen Dienstschichten wie beispielsweise Nachtschichten für die An- und Abreise zu seinem Dienstort ausschließlich das Auto benutze.

Mit Vorlagebericht vom 30.10.2013 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass dem Bf. irrtümlicherweise das kleine Pendlerpauschale zuerkannt worden sei. Dieser sei Bediensteter der ÖBB, daher sei für diesen die Benützung der von den ÖBB betriebenen Eisenbahnen für berufliche Zwecke mit keinen Kosten verbunden und somit als Werkverkehr zu werten. Für die Frage, ob bei Vorliegen eines Werkverkehrs ein Pendlerpauschale zustehe oder nicht, dürfe lediglich die Wegstrecke von der Wohnung bis zur Einstiegstelle des Werkverkehrs herangezogen werden. Diese betrage weniger als einen Kilometer, daher könne der Anspruch auf das Pendlerpauschale ausgeschlossen werden. Somit beantrage das Finanzamt die Berufung nicht nur abzuweisen, sondern die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011, gemeint wohl, 2011 und 2012, ohne Berücksichtigung des Pendlerpauschales nur zu berechnen.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 5.10.2017 forderte das BFG den Bf. u. a. auf, bekannt zu geben, ob dieser in den Jahren 2011 und 2012 als Bediensteter der ÖBB deren Massenverkehrsmittel unentgeltlich bzw. begünstigt unter Kostenbeteiligung benützen habe können. Für den Fall einer begünstigten Nutzung wurde der Bf. weiters ersucht, die Höhe der ihn in den Jahren 2011 und 2012 betreffenden Kostenbeteiligungen bekannt zu geben.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bf. mit Schreiben vom 22.10.2017 bekannt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf Grund der wechselnden Dienstschriften, des Tagdienstes, des Nachtdienstes sowie der verschobenen Dienste nur sehr eingeschränkt möglich sei.

Die Anreise von seiner Wohnadresse zur Dienststelle sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln sehr umständlich. Mittels PKW ergebe sich für eine Entfernung von 25 km eine Fahrtzeit von 30 Minuten, mittels öffentlichen Verkehrsmitteln eine solche von zwei Stunden und zehn Minuten für eine Strecke von 64 km.

Aus einer dieser Vorhaltsbeantwortung beigelegten Aufstellung der Kosten für die a.t. Fahrbegünstigung geht hervor, dass diese im Jahre 2011 Euro 75,63 und im Jahre 2012 Euro 84,96 betrug.

Vom BFG im Internet hinsichtlich des Arbeitsweges des Bf. angestellte Recherchen - Fahrplanauskunft der ÖBB, Goggle maps - ergaben Folgendes:

Dem Bf. stehen für die gesamte Fahrtstrecke zwischen dessen Wohnung und dessen Arbeitsplatz hinsichtlich des jeweiligen Schichtbeginnes bzw. des jeweiligen Schichtendes - auf die obigen Bezug habenden Ausführungen wird verwiesen - Massenbeförderungsmittel seines Arbeitgebers zur Verfügung. Die Dauer sämtlicher Fahrten, die der Bf. mit diesen zurücklegen muss, um von seinem Wohnort zu seinem Dienstort und um von diesem wiederum zu seinem Wohnort zu gelangen, beträgt rund 90 Minuten.

Im Falle der Benützung eines Kfz beträgt die Länge der kürzesten Fahrtstrecke 28,7 km und die dafür notwendige Fahrtzeit 35 Minuten.

Eine vom BFG hinsichtlich der Länge der Wegstrecke, die der Bf. mit Massenbeförderungsmitteln zurücklegen muss, im Pendlerrechner des BMF zwecks Überprüfung von dessen im Formular L 34 erstellten diesbezüglichen Angaben - Entfernung Wohnung Arbeitsstätte 64 km, siehe oben - getätigte Anfrage ergab Folgendes:

Die öffentliche Verbindung beträgt laut dem Pendlerrechner des BMF rund 81 km, die diesbezügliche Fahrdauer 120 Minuten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

Der Bf. war in den Jahren 2011 und 2012 Bediensteter der ÖBB und konnte in diesen deren Massenbeförderungsmittel unter geringer Kostenbeteiligung begünstigt nutzen. Diese standen ihm für sämtliche Fahrten, die dieser hinsichtlich der normalen Tagschichten, der langen Tagschichten, der Nachtschichten sowie der verschobenen Schichten unternehmen musste, zur Verfügung. Deren Dauer betrug rund 90 Minuten. Die Wegstrecke von der Wohnung des Bf. zur Haltestelle des Bahnhofes A betrug 0,6 km, jene von der Aussteigstelle des Bahnhofes D zur Arbeitsstätte 0,4 km. Der Bf. benötigte für die Bewältigung seines Arbeitsweges mit den Massenbeförderungsmitteln der ÖBB rund 100 Minuten in eine Richtung. Die Fahrtstrecke mit diesen überschreitet 60 km. Für die Bewältigung seines Arbeitsweges mit dem Kfz benötigte der Bf. rund 40 Minuten in eine Richtung.

Der Bf. legte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte und von dort wiederum zu seiner Wohnung an mindestens elf Tagen im Kalendermonat ausschließlich mit dem Kfz zurück.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich, soweit dies die Länge des Arbeitsweges des Bf. sowie den Umstand, dass dieser an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von diesem zurückgelegt wurde, betrifft, aus dem Akteninhalt, den o. e. Recherchen des BFG und den als glaubhaft - siehe die obigen Ausführungen betreffend des Formulars L 34 sowie des Pendlerrechners - zu beurteilenden Angaben des Bf. Hinsichtlich des diesbezüglichen Zeitaufwandes im Falle der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel wird wiederum auf die Bezug habenden obigen Recherchen des BFG sowie darauf, dass allgemein bekannt ist, dass für die Bewältigung eines Fußweges von einem km in etwa zehn Minuten benötigt werden, verwiesen. Im Falle der Benutzung des Kfz erschien dem erkennenden Gericht der Ansatz einer Dauer von fünf Minuten für die Parkplatzsuche als naheliegend und angemessen.

Hinsichtlich der Feststellung, wonach der Bf. ausschließlich das Kfz verwendete, um zu seiner Arbeitsstätte und von dort wieder zu seiner Wohnung zu gelangen, wurde folgende Beweiswürdigung angestellt:

Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) beherrscht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Im vorliegenden Fall war in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise VwGH 25.4.1996, 95/16/0244, 19.2.2002,

98/14/0213 und 9.9.2004, 99/15/0250) im Hinblick auf die Erfahrungen des täglichen Lebens, wonach bei Bestehen einer Möglichkeit, die Fahrtdauer des Arbeitsweges von rund 100 Minuten mittels Massenbeförderungsmittel auf rund 40 Minuten mittels Kfz zu reduzieren, im Allgemeinen von dieser Gebrauch gemacht wird, davon auszugehen, dass der Bf. seinen Arbeitsweg ausschließlich mit dem Kfz zurücklegte.

Angesichts des Umstandes, dass sich für den Bf. durch die Benützung des Kfz für die Bewältigung seines Arbeitsweges eine tägliche Ersparnis von insgesamt zwei Stunden - täglicher Zeitaufwand mit den ÖBB 200 Minuten, täglicher Zeitaufwand mit dem Kfz 80 Minuten, siehe oben - ergab, erschien dem erkennenden Gericht jedenfalls diese Variante, wonach der Bf. für diesen ausschließlich das Kfz benützte, bei Weitem wahrscheinlicher, als jene, wonach dieser für seinen Arbeitsweg die Massenverkehrsmittel seines Arbeitgebers in Anspruch nahm.

Nach Feststellung des obigen Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind steuerlich absetzbare Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle 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 1356,00 Euro jährlich
- bei einer Fahrtstrecke über 40 km 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 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 3.672,00 Euro jährlich.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben. Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel 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 Gesamtfahrtzeit 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 Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen. Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen). Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, *unabhängig von der Wegstrecke*, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04. 2012 , RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 107; Wanke, " *Großes*" *Pendlerpauschale* , wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff). In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*): - Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt. - Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt. - Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich der Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Im vorliegenden Fall - Dauer der einfachen Wegestrecke im öffentlichen Verkehr ca. 100 Minuten und mit dem Kfz ca. 40 Minuten - ist davon auszugehen, dass dem Bf. die Benützung von Massenbeförderungsmittel für seinen Arbeitsweg zumutbar war. Dieser Umstand wurde von diesem auch nicht - der Bf. machte in seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung jeweils das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit b für eine Fahrtstrecke von über 60 km geltend - bestritten.

In Ansehung des festgestellten Sachverhaltes sowie der obigen rechtlichen Ausführungen stand dem Bf. in den Jahren 2011 und 2012 das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu.

Hinsichtlich der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, wonach dem Bf. irrtümlicherweise das kleine Pendlerpauschale zuerkannt worden sei und wonach dieser Bediensteter der ÖBB sei und wonach für diesen die Benützung der von den ÖBB betriebenen Eisenbahnen für berufliche Zwecke mit keinen Kosten verbunden und somit als Werkverkehr zu werten sei, ist Folgendes auszuführen:

§ 16 Abs 1 Z 6 vorletzter und letzter Satz EStG 1988 lauten: Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Erkenntnis vom 27.7.2016, 2013/13/0088, ergangen hinsichtlich des Pendlerpauschales eines Gleismeisters der ÖBB, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass die sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 ergebenden Pauschbeträge aufgrund des Wortlautes des Gesetzes nicht schon dann nicht zustehen, wenn der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre. Der vorletzte Satz des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stellt zur Beförderung im Werkverkehr sprachlich eindeutig auf die tatsächlichen Verhältnisse ab (vgl. in diesem Sinn auch *Doralt*, EStG⁷, § 26 Tz 123; *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, 58. Lfg, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Tz 37; *Jakom/Lenneis* EStG, 2016, § 26 Rz 22).

In Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit der Pendlerpauschale besteht somit keine Verpflichtung zur Nutzung des Werkverkehrs. Nutzt ein Dienstnehmer, wie im vorliegenden Fall, den Werkverkehr nicht, sondern verwendet er den eigenen PKW, steht die bloße Möglichkeit zur Nutzung des Werkverkehrs der Geltendmachung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Benützt daher ein Dienstnehmer für die Zurücklegung des gesamten Arbeitsweges seinen privaten PKW und nicht (auch) den Werkverkehr (bzw. die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung durch den Arbeitgeber), obwohl ihm die Benützung des Massenbeförderungsmittels in Kombination mit dem Auto (Park & Ride) zumutbar wäre, steht ihm für die gesamte Wegstrecke das "kleine" Pendlerpauschale zu (vgl. auch UFS 9.7.2013, RV/3202-W/11).

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Zum Verständnis des § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088) berufen. Diese Gesetzesbestimmung stellt zur Beförderung im Werkverkehr auf die tatsächlichen Verhältnisse ab. Nutzt daher ein Dienstnehmer den Werkverkehr nicht, sondern verwendet er den eigenen PKW, steht die bloße Möglichkeit zur Nutzung des Werkverkehrs der Geltendmachung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Die Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter.

Wien, am 14. November 2017