

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 3. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 27. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkommen 2010: 27.424,88 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2010 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -1.028,24 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit der am 25. März 2011 (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 beantragte der Abgabepflichtige, ein ÖBB-Bediensteter, die Berücksichtigung der kleinen Pendlerpauschale von 1.857,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km). Am 27. Mai 2011 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2010, mit dem eine Pendlerpauschale nicht berücksichtigt wurde. Werde der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert, stünden ihm die Pauschbeträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 nicht zu.
2. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 3. Juni 2011 fristgerecht „*Berufung*“. Den „*Werkverkehr*“ als solchen gebe es nicht, da ein öffentlicher Verkehr bestehe, den jeder nutzen könne. Den „*Werkverkehr*“ der ÖBB könne er nur teilweise benutzen, weil er im Schichtdienst arbeite und beim Nachtdienst die Fahrzeit

unzumutbar sei. Nach Ende des Nachtdienstes müsse er in O über eine Stunde auf eine Zugverbindung warten, mit dem Auto sei er in dieser Zeit bereits zu Hause in P. Er habe eine Arbeitszeit von zwölf Stunden im Wechseldienst (06:30 Uhr bis 18:30 Uhr im Tagdienst; 18:30 Uhr bis 06:30 Uhr im Nachtdienst), gleitende Arbeitszeit sei bei diesem Beruf nicht möglich. Bei einer Fahrt mit dem eigenen PKW betrage die „*Arbeitszeit*“ samt Hin- und Rückfahrt 14 Stunden, bei einer Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel 17,5 Stunden, was sich auch bei der Erholung und Freizeit bemerkbar mache. Einige seiner Arbeitskollegen bekämen die Pendlerpauschale mit gleichem Wohnort (P bzw. Q) zuerkannt. Bei seinem Rechtsverständnis sollten eigentlich alle Staatsbürger gleich behandelt werden.

3. Am 12. Juli 2011 erließ das Finanzamt eine abweisende „*Berufungsvorentscheidung*“. Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, bestehe auch kein Anspruch auf eine Pendlerpauschale (Hinweis auf VwGH 9.5.1995, 92/14/0092, betreffend die Beförderung von ÖBB-Bediensteten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn). Im Hinblick auf die beantragte kleine Pendlerpauschale und die „*Berufungsausführungen*“ sei die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels möglich und zumutbar.

4. Am 11. August 2011 (Datum der Einbringung beim Finanzamt) stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er beantragte nunmehr die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km). Es sei ihm nicht möglich, das öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, weil er für eine einfache Fahrtstrecke 2,5 Stunden unterwegs sei.

5. Mit Vorlagebericht vom 17. Juni 2015 wurde die gegenständliche „*Berufung*“, die nunmehr als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist, vom Finanzamt zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. In seiner Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht führte das Finanzamt aus, dass dem Abgabepflichtigen der „*Werkverkehr*“ der ÖBB zur Verfügung stehe, weshalb sich die Frage nach der Wegzeit als Abgrenzungskriterium grundsätzlich nicht stelle. Für die Strecke, die im Werkverkehr (iSd § 26 Z 5 EStG 1988) zurückgelegt werden könne, schließe nämlich § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (bis auf einen etwaigen Kostenbeitrag, der gegenständlich nicht bekannt sei) eine Pendlerpauschale aus. Stehe der Werkverkehr nicht für den gesamten Arbeitsweg zur Verfügung, sei die Wegstrecke zwischen Wohnung und erster Einstiegstelle des Werkverkehrs isoliert zu betrachten. Für diese Teilstrecke stehe gegebenenfalls eine Pendlerpauschale nach den allgemeinen Kriterien zu.

Für die Strecke von der Wohnung in P, S-Weg, bis PP Bahnhof stehe dem Abgabepflichtigen kein Werkverkehr zur Verfügung, ebenso sei ihm für diese Strecke (8 km) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. unzumutbar, weshalb ihm dafür eine Pendlerpauschale zustehe. Für die Strecke PP Bahnhof bis zur Arbeitsstätte in O Bahnhof sei es dem Abgabepflichtigen demgegenüber möglich, öffentliche Verkehrsmittel („*Werkverkehr*“ der ÖBB) zu benützen. Das Finanzamt stellte

daher den Antrag, im Wege einer teilweisen Stattgabe der Beschwerde für die Strecke von der Wohnung in P, S-Weg, bis PP Bahnhof die große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) im Ausmaß von 342,00 € zu berücksichtigen.

6. Mit Beschluss vom 4. August 2015, GZ. 1, hat das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde vom 3. Juni 2011 gegen den Bescheid vom 27. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2010 gemäß § 271 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2013/13/0088 schwebenden Verfahrens ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde war. Nachdem dieses Verfahren mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juli 2016 beendet wurde, wurde das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

7. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache vor dem Bundesfinanzgericht am 25. August 2016 schränkte der Abgabepflichtige sein Beschwerdebegehren - wie ursprünglich beantragt - auf die Berücksichtigung der kleinen Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von über 60 km) im Ausmaß von 1.857,00 € ein; dies vor dem Hintergrund, dass ihm die Benützung des Massenbeförderungsmittels in Kombination mit dem Individualverkehrsmittel (Park & Ride) im steuerlichen Sinne zumutbar gewesen wäre.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt als ÖBB-Bediensteter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Streitjahr 2010 war er im Rahmen einer Vollbeschäftigung ganzjährig als Mitarbeiter der ÖBB am Bahnhof O tätig, wobei er an jedem Arbeitstag zwischen dem Wohnort in P, S-Weg, und der Arbeitsstätte in O pendelte. Lohnzahlungszeitraum war der Kalendermonat. Der Bf. war abwechselnd im Tagdienst (von 06:30 Uhr bis 18:30 Uhr) und Nachtdienst (von 18:30 Uhr bis 06:30 Uhr) tätig. Im Streitjahr 2010 war der Bf. den vorgelegten Dienstplänen zufolge an 15 bis 18 Tagen/Monat am Bahnhof O tätig, wobei seine Tätigkeit überwiegend auf Nachtdienste entfiel. Konkret waren den Dienstplänen zufolge sechs bis zehn Tagdienste/Monat sowie sieben bis zehn Nachtdienste/Monat zu verrichten. Über das gesamte Streitjahr gesehen waren demnach durchschnittlich acht Tagdienste/Monat sowie 8,5 Nachtdienste/Monat zu verrichten.

Im Streitjahr waren ein Motorrad der Marke X und ein PKW der Marke Y auf den Namen des Bf. zugelassen. Bei der Verrichtung von Tagdiensten wurde (nahezu) immer das öffentliche Verkehrsmittel („Werkverkehr“ der ÖBB für die Strecke zwischen PP Bahnhof und O Bahnhof) in Kombination mit dem eigenen PKW bzw. Motorrad (Park & Ride; für die Strecke zwischen der Wohnung und PP Bahnhof) benutzt. Bei der Verrichtung von Nachtdiensten wurde demgegenüber (nahezu) nie das öffentliche Verkehrsmittel benutzt, sondern das eigene Fahrzeug bzw. bildeten sich Fahrgemeinschaften (mit durchschnittlich drei Personen), da andere ÖBB-Bedienstete aus dem Raum P denselben Nachdienstplan

hatten. Bei der Verrichtung von Nachtdiensten ist dabei von einem Verhältnis von etwa 1/3 (Verwendung des eigenen Fahrzeuges) zu 2/3 (Mitfahrgelegenheit im Rahmen von Fahrgemeinschaften) auszugehen. Solcherart wurde das eigene Fahrzeug - über das gesamte Jahr gesehen - durchschnittlich an drei Arbeitstagen/Monat (jeweils bei Nachtdiensten) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet. Bei Inanspruchnahme von Fahrgemeinschaften wurden von den Fahrern gegenseitig keine Kosten verrechnet, da sich diese im Laufe des Jahres ausgeglichen haben.

2. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen (insbesondere den Dienstplänen) sowie dem glaubhaften Vorbringen des Bf. gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Zu den konkret im Streitjahr verwendeten Beförderungsmitteln befragt, teilte er mit, dass er bei Tagdiensten (nahezu) immer das öffentliche Verkehrsmittel in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug (Park & Ride) benutzt habe. Die Zugverbindungen seien bei den Tagdiensten nicht derart schlecht gewesen, dass er auf die Benützung des eigenen PKW (bzw. Motorrades) für die Gesamtstrecke angewiesen gewesen wäre. Demgegenüber habe er bei Nachtdiensten (nahezu) nie das öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Dies aus folgenden anhand der ÖBB-Fahrpläne nachvollziehbaren Gründen: Dienstende war um 06:30 Uhr, der nächste Zug Richtung P fuhr in O Bahnhof erst um 07:38 Uhr ab. Der Bf. hätte daher über eine Stunde nach dem Ende des Nachtdienstes auf eine Zugverbindung warten müssen, zudem hätte er auf der Heimfahrt in T umsteigen müssen. Der Zug wäre sodann in PP Bahnhof um 08:35 Uhr angekommen. Bei Berücksichtigung der Variante Park & Ride wäre für die Strecke PP Bahnhof bis zur Wohnung mit dem eigenen PKW eine zusätzliche Fahrzeit von ca. 12 min zu veranschlagen gewesen (für 5,7 km lt. Routenplaner „Google Maps“). Die gesamte Wegzeit nach Ende des Nachtdienstes hätte daher bei Benützung des Massenbeförderungsmittels (in Kombination mit Park & Ride) 2 h 17 min (von 06:30 Uhr bis 08:47 Uhr) betragen. Demgegenüber betrug die Fahrzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen PKW lediglich ca. 57 min (für 85,6 km lt. Routenplaner „Google Maps“).

3. Somit ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass der Bf. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Streitjahr 2010 bei den Tagdiensten den „*Werkverkehr*“ der ÖBB in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug (Park & Ride) in Anspruch nahm. Bei den Nachtdiensten wurde zu etwa 1/3 (somit durchschnittlich an drei Arbeitstagen/Monat) das eigene Fahrzeug verwendet, zu etwa 2/3 konnte auf eine Mitfahrgelegenheit im Rahmen von Fahrgemeinschaften zurückgegriffen werden. Streit besteht nun darüber, ob dem Bf. infolge (teilweiser) Beförderung im „*Werkverkehr*“ der ÖBB die (kleine) Pendlerpauschale zusteht oder nicht.

III. Rechtslage

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 lautete in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, wie folgt:

„§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

Werbungskosten sind auch:

[...]

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

Bei einer Fahrtstrecke von

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>630 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1.242 Euro jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>1.857 Euro jährlich</i>

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

<i>2 km bis 20 km</i>	<i>342 Euro jährlich</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>1.356 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>2.361 Euro jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>3.372 Euro jährlich</i>

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates

melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. 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.“

IV. Erwägungen

1. Im Hinblick auf § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 wendete der Bf. ein, dass es den „Werkverkehr“ als solchen nicht gebe, da ein öffentlicher Verkehr (Bahn) bestehne, den jeder nutzen könne. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9.5.1995, 92/14/0092) ist dazu Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 gehört die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördern lässt. Nach § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen von der Einkommensteuer befreit.

Die Bedeutung der Bestimmung, dass dem Arbeitnehmer, der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert wird, die im § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 normierten Pauschbeträge nicht zustehen, ist darin zu sehen, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt ist, wenn - wie dies bei Werkverkehr typisch ist - dem betreffenden Arbeitnehmer keine (oder gegenüber Arbeitnehmern, die nicht im Werkverkehr befördert werden, erheblich geringere) Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil - wie dies § 26 Z 5 EStG 1988 normiert - nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört.

Wiewohl der Gesetzgeber nur im Fall des Werkverkehrs ausdrücklich normiert, dass diesfalls die Werbungskostenpauschalien nicht zustehen, erfordert die ratio legis in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgeanordnung, nämlich dass ein entsprechendes Pauschale grundsätzlich nicht zusteht, entstehende Kosten aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, auch auf den gegenständlichen Fall (Beförderung eines Bundesbahnenbediensteten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn). Diese Beurteilung ist im Beschwerdefall insbesondere auch deswegen geboten und gerechtfertigt, weil einerseits der aus der Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr resultierende Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, andererseits der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer

Angehörigen bei Beförderungsunternehmen gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit ist, somit in beiden Fällen kein Sachbezug zu versteuern ist. Auch im Fall der unentgeltlichen (oder verbilligten) Beförderung der eigenen Arbeitnehmer bei Beförderungsunternehmen gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 steht daher - wie beim Werkverkehr - eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 grundsätzlich nicht zu, entstehende Kosten sind aber bis zur Höhe der entsprechenden Pauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

2. Im Übrigen ist es herrschende Lehre, dass einem Arbeitnehmer, der bestimmte Wegstrecken zwischen seiner Wohnung und der Einstiegstelle des Werkverkehrs zurücklegen muss, gegebenenfalls für diese Wegstrecke die Pendlerpauschale zusteht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 113). Der Verwaltungsgerichtshof schloss sich dieser Rechtsmeinung an, auch für den hier vorliegenden Fall einer Beförderung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0013). Muss daher ein Arbeitnehmer trotz bestehenden Werkverkehrs bestimmte Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs bzw. des öffentlichen Verkehrsmittels zurücklegen, ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle so zu behandeln wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange der Pendlerpauschale mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt (isolierte Betrachtung der einzelnen Teilstrecken). Die Höhe der Pendlerpauschale für die Teilstrecke ist jedoch mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke (inklusive Werkverkehr) begrenzt.

3. Das Finanzamt vertrat (zunächst) die Ansicht (vgl. die Stellungnahme im Vorlagebericht vom 17. Juni 2015), dass dem Bf. für die Strecke PP Bahnhof bis O Bahnhof die („kleine“ bzw. „große“) Pendlerpauschale nicht zustehe, weil ihm für diese Strecke der „Werkverkehr“ seines Arbeitgebers ÖBB zur Verfügung stehe (unabhängig davon, ob dieser tatsächlich benutzt worden sei oder nicht). Die Wegstrecke zwischen seiner Wohnung und der Einstiegstelle PP Bahnhof, für die ein Werkverkehr nicht zur Verfügung stehe, sei isoliert zu betrachten. Für diese Strecke stehe infolge Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels die „große“ Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) von 342,00 € zu (für das Jahr 2010).

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof mittlerweile klargestellt (vgl. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088), 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 den Werkverkehr nicht, sondern verwendet er den eigenen PKW, steht die bloße Möglichkeit zur Nutzung des Werkverkehrs der Geltendmachung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Benutzt daher ein Dienstnehmer (hier konkret: ein ÖBB-Bediensteter) 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 die „kleine“ Pendlerpauschale zu (vgl. auch UFS 9.7.2013, RV/3202-W/11).

4. Im Hinblick auf § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 ist somit auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, wobei entscheidend ist, ob der Bf. im Streitjahr im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im „Werkverkehr“ der ÖBB befördert wurde. Gemäß § 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum - wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber (wie hier) im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist - der Kalendermonat. Für den vollen Kalendermonat können aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 im Streitfall nur dann zum Tragen kommt, wenn der Bf. im Kalendermonat an mindestens 11 Tagen im „Werkverkehr“ der ÖBB befördert wurde (in diesem Sinne auch UFS 27.9.2006, RV/0249-I/05, wonach für die Berücksichtigung der Pendlerpauschale hinsichtlich des Überwiegens nicht auf die Anzahl der Arbeitstage des konkreten Arbeitsverhältnisses abzustellen ist, sondern auf die durchschnittlich 20 Arbeitstage eines Kalendermonats; vgl. auch VwGH 31.3.2011, 2007/15/0147; vgl. dazu auch die Ansicht der Finanzverwaltung lt. LStR 2002 Rz 250 aF). Davon kann für das Streitjahr 2010 nicht ausgegangen werden. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurde der „Werkverkehr“ der ÖBB (in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug; Park & Ride) vom Bf. lediglich an sechs bis zehn Tagen/Monat (jeweils bei der Verrichtung von Tagdiensten) in Anspruch genommen. Damit ist § 16 Abs. 1 Z 6 vorletzter Satz EStG 1988 im Streitfall nicht einschlägig.

5. Im Streitfall ist im Hinblick auf die 85,6 km lange einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vielmehr auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 („kleine“ Pendlerpauschale) abzustellen. Diese Fahrtstrecke muss vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt werden. Diesbezüglich ist - wiederum - vereinfachend davon auszugehen, dass die jeweilige Pendlerpauschale dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage (somit regelmäßig an mindestens 11 Tagen) die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 111, mwN; vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Als Mitarbeiter der ÖBB war der Bf. den vorgelegten Dienstplänen zufolge an 15 bis 18 Tagen/Monat am Bahnhof O tätig, wobei er an jedem Arbeitstag (unabhängig davon, ob

Tag- oder Nachtdienst verrichtet wurde) zwischen dem Wohnort in P, S-Weg, und der Arbeitsstätte in O pendelte.

6. Einem Einwand des Finanzamtes zufolge stehe die „*kleine*“ Pendlerpauschale nicht zu, weil der Bf. die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht überwiegend (an mehr als zehn Arbeitstagen im Monat) **mit seinem eigenen Fahrzeug** zurückgelegt habe. Dazu ist festzuhalten, dass für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das eigene Fahrzeug tatsächlich durchschnittlich an lediglich drei Arbeitstagen/Monat verwendet wurde, im Übrigen konnte der Bf. auf eine - unentgeltliche - Mitfahrgelegenheit im Rahmen von Fahrgemeinschaften zurückgreifen (bei der Verrichtung von Nachtdiensten) bzw. nahm er den - unentgeltlichen bzw. verbilligten - „*Werkverkehr*“ der ÖBB in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug (Park & Ride) in Anspruch (bei der Verrichtung von Tagdiensten).

Mit diesem Einwand verkennt das Finanzamt die Rechtslage. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 stellt nicht darauf ab, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend mit dem eigenen Fahrzeug zurückgelegt werden muss. Es ist auch eine Beförderung mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Massenbeförderungsmittel) bzw. eine Mitfahrgelegenheit im Rahmen von Fahrgemeinschaften denkbar. Sollten dadurch keine oder erheblich geringere Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen, ist von diesen tatsächlichen Kosten auszugehen. Fallen dem Arbeitnehmer daher erheblich geringere Kosten für diese Fahrten an, dann sind - wie beim Werkverkehr - nur die tatsächlichen Ausgaben abzugsfähig, beschränkt auf die Höhe der entsprechenden Pauschale (VwGH 9.5.1995, 92/14/0092; VwGH 16.2.2006, 2005/14/0108; vgl. auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 113/1).

7. Im Streitfall ist somit entscheidend, welche Kosten dem Bf. für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - unabhängig vom konkret verwendeten Beförderungsmittel - tatsächlich erwachsen sind. Ausgehend von der Sachverhaltsfeststellung, dass vom Bf. durchschnittlich an drei Arbeitstagen/Monat das eigene Fahrzeug verwendet wurde, ergeben sich allein daraus folgende (im Schätzungswege zu ermittelnde) Jahreskosten:

85,6 km (einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) x 2 (Retourfahrt) x 3 (Fahrten/Monat) x 10 (Monate/Jahr abzüglich Urlaub, Krankenstand usw.) = 5.136 km/Jahr x 0,42 €/km (amtliches Kilometergeld) = 2.157,12 €

Allein dieser Betrag liegt über der „*kleinen*“ Pendlerpauschale von 1.857,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km). Zu berücksichtigen ist weiters, dass der Bf. bei den durchschnittlich acht Tagdiensten/Monat den „*Werkverkehr*“ der ÖBB in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug (Park & Ride) in Anspruch nahm. Für die dabei mit dem eigenen Fahrzeug zurückgelegte Strecke zwischen der Wohnung und PP Bahnhof und retour sind weitere Kosten angefallen wie folgt:

5,7 km (einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Bahnhof PP) x 2 (Retourfahrt) x 8 (Fahrten/Monat) x 10 (Monate/Jahr abzüglich Urlaub, Krankenstand usw.) = 912 km/Jahr x 0,42 €/km (amtliches Kilometergeld) = 383,05 €

Zu berücksichtigen sind zudem die tatsächlich im „*Werkverkehr*“ der ÖBB erwachsenen Kosten. So hatte der Bf. einen Selbstbehalt in Form eines Fahrbegünstigungskostenbeitrages zu leisten, wobei diese Pauschalgebühr monatlich (mit 6,71 € bis Oktober 2010 bzw. 6,76 € ab November 2010) vom Gehalt einbehalten wurde.

V. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes bestehen keine Bedenken, im Streitfall - dem (eingeschränkten) Begehr des Bf. folgend - die „*kleine*“ Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von über 60 km) im Ausmaß von 1.857,00 € anzuerkennen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

VI. 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 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, 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 unzulässig.

Innsbruck, am 14. November 2016