

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2012 gegen den Bescheid des FA Waldviertel vom 22. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte am 29.7.2012 seine Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2008 bis 2011 elektronisch über Finanzonline ein.

Der Bf. beantragt die Berücksichtigung von Werbungskosten unter dem Punkt Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage.

Unter den Punkt Pendlerpauschale beantragte der Bf. in den einzelnen Jahren das große Pendlerpauschale für über 60 Kilometer.

Im Zuge der Bearbeitung der Anträge wurde den Bf. am 15.10.2012 ein Ersuchen um Ergänzung zugesendet. In diesem Schreiben wurde der Bf. um Mitteilung folgender Angaben gebeten, damit die Voraussetzungen für die Anerkennung des großen Pendlerpauschales überprüft werden können:

- genauen Anschrift der Arbeitsstätte/n;
- genaue Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung;
- Bekanntgabe der kürzest befahrbaren Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km
- Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Gehweg, Bus, ÖBB etc.).

Weiters wurde der Bf. gebeten, sollte die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, die entsprechenden Gründe (unter Angabe der Normalarbeitszeiten) anzugeben bzw. die unzumutbare Wegzeit aufzuschlüsseln.

Der Bf. wurde auch darauf hingewiesen, dass sollten im jeweiligen Veranlagungsjahr verschiedene Arbeitsstätten aufgesucht worden sein, so sind die Angaben für jede Arbeitsstätte und jeden Arbeitszeitraum gesondert anzuführen, und dass ein Pendlerpauschale nur insoweit berücksichtigt werden könne, als auch tatsächlich Aufwendungen für die Fahrten "Wohnungs-Arbeitsstätte" angefallen sind.

Das Finanzamt erließ am 22.10.2012 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 ohne die Gewährung des großen Pendlerpauschales und Nichtanerkennung der Werbungskosten, welcher unter dem Punkt Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage, beantragt wurden.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass das große Pendlerpauschale dann zustehe, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Bei einer einfachen Wegstrecke über 60 Kilometer Wegstrecke ist eine Wegzeit bis 2,5 Stunden zumutbar. Aufgrund der Verkehrsverbindungen der ÖBB und der öffentlichen Verkehrsmittel in Wien ist die Unzumutbarkeit der öffentlichen Verkehrsmittel nicht gegeben. Das große Pendlerpauschale konnte nicht anerkannt werden.

Das kleine Pendlerpauschale über 60 Kilometer wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung (steuerfrei) berücksichtigt (§ 62 EStG 1988).

Betreffend die Werbungskosten unter dem Punkt Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage wurden keine Ermittlungen durchgeführt, sondern diese

Aufwendungen in den einzelnen Jahren gestrichen und in den Bescheiden ausgeführt, dass die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z.B. Gewerkschaftsbeiträge) bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 Abs.2 Z.1 EStG 1988) werden. Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2008 bis 2011 brachte der Bf. am 21.11.2012 eine Beschwerde ein, in der er wie folgt ausführte:

„Die u.a. Begründung wurde für die Jahre 2005-2007 vollinhaltlich in meinem Einspruch anerkannt!

Bei der elektronischen Einreichung ist es leider nicht möglich besondere Umstände (Änderung der Tätigkeit, des Dienstortes,...) darzustellen, die eine Zuerkennuzng der große Pendlerpauschale bedingen:

*Seit dem 1. Jänner 2005 bin ich obwohl noch Angestellter der ***A***, als Bereichsleiter (Leitender Angestellter nach dem Arbeitnehmergesetz) an die ***B*** überlassen.*

Diese berufliche Herausforderung und Veränderung, erforderte meinen Dienstortwechsel von St. Pölten nach Wien mit allen daraus erwachsenden Aufwänden (Reisezeiten mit meinem Privaten-KFZ von rund 1:40 / Tag, rund 176+ Tageskilometer für die Strecke Wohnort nach Dienstort,...) und einen rund 10 Stunden Arbeitstag (oft auch länger) ohne planbares Dienstzeitenende in Wien.

Die Zumutbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln, eine Arbeitsstätte zu erreichen ist jedoch wie aus der u.a. ÖBB-Aufstellung der Bahnverbindungen ersichtlich ist nicht gegeben.

Den Fahrtzeiten der Aufstellung habe ich um die tatsächliche Reisezeit zu ermitteln folgende Zeiten zugerechnet:

<i>Fußweg 1 km Wohnstätte –Bahnhof Wohnort + Wartezeit</i>	<i>0:15</i>
<i>Umstiegs und Wartezeit BHF Krems</i>	<i>0:05</i>
<i>Umstiegs und Wartezeit BHF Spittelau – U4</i>	<i>0:07</i>
<i>Umstiegs und Wartezeit U4 Schottenringt – U2</i>	<i>0:07</i>
<i>Wegzeit U2 – Dienstort</i>	<i>0:07</i>
<i>Summe Hinzurechnungen</i>	<i>0:41</i>

Im Fahrplan unten eingefügt und die Summe gebildet!

Am Abend kann es bei längerer Taktung der U-Bahn zu weiteren Verzögerungen kommen bzw sind Sicherheitsreserven noch dazuzurechnen da für mich sonst keine Möglichkeit mehr von Wien nach Hause zu kommen besteht und Nächtigungskosten anfallen würden.

[...]

Unabhängig der o.a. Argumentaion würden Wegzeiten von rund 5:00 / Tag bei einer Normalarbeitszeit von 8:15 rund 60 % der Arbeitszeit betragen, bei einem 10 Stundenarbeitstag noch immer 50 % ausmachen was ebenfalls als unzumutbar einzustufen ist. Mit meinem KFZ erreiche ich meine Arbeitsstätte in rund 0:50 Minuten.

UFS Anmerkung dazu:

Der UFS hat nun kürzlich entschieden, dass es für die Zumutbarkeit einer Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auch relevant ist, wie das Verhältnis der Wegzeit und der Normalarbeitszeit ist.

Als entfernungsunabhängigen Richtwert für Dienstnehmer in Vollbeschäftigung sieht der UFS eine tägliche Wegzeit von drei Stunden pro Tag (90 Minuten je Fahrtrichtung) als Obergrenze der Zumutbarkeit an. Für Vollzeitbeschäftigte ist die zumutbare Wegzeit mit 2 Stunden (also einem Viertel der Normalarbeitszeit) gesetzlich festgelegt; für Teilzeitbeschäftigte beträgt die jedenfalls zumutbare Wegzeit eineinhalb Stunden pro Tag, die in jenen Fällen überschritten werden darf, in denen Personen in Gemeinden mit hohem Pendleranteil und üblicherweise längeren Wegzeiten wohnen. Der Verwaltungsgerichtshof hat entschieden, dass die eineinhalb Stunden bei teilzeitbeschäftigten Personen mit mindestens 20 Wochenstunden in solchen Fällen überschritten werden dürfen, und dass eine Wegzeit bis zu höchstens eine Stunde pro Weg, also 2 Stunden pro Tag (also bis zum Ausmaß der Wegzeit Vollzeitbeschäftigter) zumutbar ist. Weiters wurde klargestellt, dass als Wegzeit die Zeit von Haus zu Haus, also einschließlich von Fußwegen bis zum und vom öffentlichen Verkehrsmittel gilt.

Der angefochtene Bescheid wurde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, weil die Behörde nur die reinen Fahrzeiten (ohne Parkplatzsuche bzw. Fußwege) als Wegzeit betrachtet hatte und überdies auf Einwände, dass die tatsächliche Wegzeit das von der Behörde mit einem "Routenplaner" errechnete bei Weitem übersteigt, nicht eingegangen ist.

An rund 2/3 meiner Arbeitstage in Wien liegt das Dienstzeitende nach 19 Uhr 15.

Aus Datenschutzgründen kann ich keine Ausdrucke meiner Terminverwaltung beilegen, gebe aber gerne Einsicht bei einem Gesprächstermin am FA Krems.

Ich ersuche um Zuerkennung der großen Pendlerpauschale.“

Handschriftlich war am Ende des Schreibens noch vermerkt, dass der Bf. um Berücksichtigung der Betriebsratsumlage für die berufsgegenständlichen Jahre ersuche. Die Belege dazu würden nachgereicht werden.

Am 26.11.2012 überreichte der Bf. persönlich die Bestätigung für die Betriebsratsumlage für die Jahre 2008, 2009 und 2011. Auf der Bestätigung für das Kalenderjahr 2009 vermerkte der Bf., dass er die Bestätigung für 2010 nicht finde und ersuchte für 2010 den gleichen Betrag wie für 2009 zu berücksichtigen. Bei den Beträgen handelte es sich um jene, die der Bf. unter dem Punkt Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge (z.B. SVdGW), ausgenommen Betriebsratsumlage, in der Erklärung angeführt hatte.

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung wurde der Bf. am 11.2.2013 aufgefordert die Arbeitszeitaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz für den Zeitraum 01.01.2008 - 31.12.2011 vorzulegen. Gleichzeitig wurde er ersucht, bekanntzugeben, ob er in diesem Zeitraum eine Gleitzeitregelung in Anspruch nehmen konnte und wenn ja, wie diese gestaltet war.

Im Aktenvermerk über die persönliche Vorsprache des Bf. am 12.04.2013 im Finanzamt Waldviertel (STO Krems) wurde festgehalten, dass der Bf. als leitender Angestellter keine Arbeitszeitaufzeichnungen zu führen habe. Seine tägliche Arbeitszeit begann meist um ca. 10.00 Uhr und endete dementsprechend erst spät am Abend. Der Bf. gab an, dass es für ihn nicht zumutbar sei, spätabends Massenverkehrsmittel zu verwenden. Über Nachfrage gab der Bf. an, dass er seine Arbeitszeit - abgesehen von allfälligen Terminen, die von seinem Vorgesetzten vorgegeben werden - frei einteilen konnte.

Dem Bf. wurde nochmals erklärt, dass nach der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung bei der Ermittlung der Wegzeit die günstigste Kombination zwischen Massenverkehrsmittel und Individualverkehrsmittel zu unterstellen sei. Vom Bahnhof Krems zur Arbeitsstätte in Wien stehen ganztägig Verbindungen zur Verfügung bei denen die Wegzeit rd. 90 Minuten beträgt. Es wurde dem Bf. eine Abfrage von der ÖBB Fahrplanauskunft ausgehändigt. Die Fahrzeit vom Wohnsitz in Mühlviertel zum Bahnhof Krems beträgt laut Angaben des Bf. rd. 15 Minuten.

Der Bf. wendete daraufhin ein, dass auch eine Gesamtwegzeit von 105 Minuten nach einigen Entscheidungen des UFS unzumutbar wäre. Durch das Finanzamt wurde nochmals auf die Ausführungen in der Rz 255 hingewiesen, wonach eine Gesamtwegzeit von 2,5 Stunden zumutbar wäre und die Gesamtwegzeit von 105 Minuten auch nicht mehr als das Dreifache der Fahrzeit mit dem Kfz beträgt. (Nach Angabe des Bf. beträgt die Fahrtzeit mit dem PKW rund 50 Minuten.) Eine dieser Rechtsansicht widersprechende Entscheidung durch das Finanzamt wäre nicht möglich. Es wurde daher vereinbart, die Berufung, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, vorzulegen.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurden die im Akt des Finanzamtes enthaltenen Fahrplanausdrucke ausgewertet.

Für die Hinfahrt zum Dienstort ergeben sich von Krems an der Donau nach Wien Donaumarina (U2) folgende Fahrtmöglichkeiten:

Krems an der Donau	5:21	5:43	6:01	6:14	6:20	6:44	7:26	7:41	7:54
Wien Donaumarina (U2)	6:38	7:13	7:30	7:46	8:02	8:22	8:50	9:10	9:30
Fahrtdauer in Minuten	1:19	1:32	1:31	1:34	1:44	1:40	1:26	1:31	1:38

Fahrtmöglichkeiten für die Rückfahrt:

Wien Donaumarina (U2)	17:09	17:29	18:04	18:29	18:49	18:54	19:29	20:24
Krems an der Donau	18:33	18:54	19:38	19:54	20:18	20:40	20:54	22:03
Fahrtdauer in Minuten	1:26	1:27	1:36	1:27	1:31	1:48	1:27	1:41

Für eine optimale Kombination Individualverkehr – öffentliche Verkehrsmittel wurde auch die Fahrtzeit von der Wohnung bis zum Bahnhof in Krems an der Donau erhoben. Laut Michelin Routenplaner beträgt die Fahrtzeit für die 11 km lange Strecke 15 Minuten.

Weiters wurde die Fahrtzeit bei Verwendung des KFZ für die Strecke Wohnung - Dienstort erhoben. Laut Michelin Routenplaner beträgt die Fahrtzeit für die 85 km lange Strecke 58 Minuten.

Bei den vom Bf. vorgelegten Fahrtmöglichkeiten wurde die Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsmittel nicht berücksichtigt. Weiters wurden Zeiten hinzugerechnet die im Fahrplan bereits enthalten sind [*Umstiegs- und Wartezeit BHF Krems (5 Min), Umstiegs*

und Wartezeit BHF Spittelau – U4 (7 Min) und Umstiegs und Wartezeit U4 Schottenringt – U2 (7 Min)].

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sogenannte große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 oder das kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusteht.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bf. hatte seinen Wohnsitz in Wohnort (NÖ), seine Arbeitsstätte befand sich in Wien. Er legte somit eine tägliche Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von rund 85 km zurück. Der Bf. gab bei der persönlichen Vorsprache am 12.3.2013 an, dass er seine Arbeitszeit, abgesehen von allfälligen Terminen, die von seinem Vorgesetzten vorgegeben werden, frei einteilen könne.

Im Beschwerdefall ergeben sich nach den Feststellungen der belangten Behörde folgende Fahrtmöglichkeiten:

- a) Laut dem Michelin-Routenplaner zufolge beträgt die Wegstrecke Wohnung - Dienstort 85 km und kann mit einem PKW in einer Fahrdauer von 58 Minuten zurückgelegt werden.
- b) Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde wurden die im Akt des Finanzamtes enthaltenen Fahrplanauskünfte nochmals überprüft und ausgewertet (siehe oben). Es ergibt sich folgendes Bild (bei Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsmittel) unter Berücksichtigung von Wartezeiten und Fußwegen:

Hinfahrt:

Auto Wohnung – Bahnhof Krems an der Donau (lt. Michelin-Routenplaner)	11 km	15 min
Fußweg und Wartezeit		5 min
Öffentliche Verkehrsmittel (wie oben ausgeführt ÖBB vom Bahnhof Krems an der Donau bis Wien Donaumarina (U2)) – es ergibt sich ein Fahrtzeit zwischen 79 und 104 Minuten – für die Berechnung wird die längste Fahrzeit verwendet		104 min

Fußweg – laut Angabe des Bf. in der Beschwerde U2 bis Arbeitsstelle		7 min
Gesamt		131 Minuten

Rückfahrt:

Fahrtzeit in Wien mit Wartezeiten und Fußweg		10 min
Fahrtzeit mit der ÖBB (siehe vorne) von Wien Donaumarina (U2) nach Krems an der Donau (Bahnhof) – es ergibt sich ein Fahrtzeit zwischen 86 und 108 Minuten – für die Berechnung wird die längste Fahrzeit verwendet		108 min
Fußweg		5 min
Auto Bahnhof Krems an der Donau - Wohnung (lt. Michelin - Routenplaner)	11 km	15 min
gesamt		138 Minuten

Weiters wurde die im Zuge der Veranlagung nicht gewährte Betriebsratsumlage, unter Vorlage von Bestätigungen nochmals beantragt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1) Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

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 Kilometer 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 Kilometer 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, mehr als 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.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden die gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Pauschbeträge (sog. *großes Pendlerpauschale*) berücksichtigt.

Die Z 6 des § 16 Abs. 1 EStG wurde hinsichtlich der Höhe der Pauschbeträge öfter geändert bzw. angepasst.

In der folgenden Übersicht werden die gültigen Pauschbeträge für die berufsgegenständlichen Jahre aufgelistet:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (kleines Pendlerpauschale)

Entfernung	ab 1.1.2007 bis 30.6.2008	ab 1.1.2008 bis 31.12.2010	ab 1.1.2011 bis 31.12.2014
ab 20 km	546,00 €	630,00 €	696,00 €
ab 40 km	1.080,00 €	1.242,00 €	1.356,00 €

ab 60 km	1.614,00 €	1.857,00 €	2.016,00 €
----------	------------	------------	------------

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (großes Pendlerpauschale)

Entfernung	ab 1.1.2007 bis 30.6.2008	ab 1.1.2008 bis 31.12.2010	ab 1.1.2011 bis 31.12.2014
ab 2 km	297,00 €	342,00 €	372,00 €
ab 20 km	1.179,00 €	1.356,00 €	1.476,00 €
ab 40 km	2.052,00 €	2.361,00 €	2.568,00 €
ab 60 km	2.931,00 €	3.372,00 €	3.672,00 €

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Nach der geltenden Verwaltungspraxis für die Streitzeiträume wird folgende Auslegung vertreten:

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 wie die Fahrzeit mit dem Kfz.

Wie oben bereits ausgeführt wurde die Fahrzeit mit dem PKW (58 Minuten) für die Strecke Wohnung - Dienstort erhoben. Die dreifache Fahrdauer würde 174 Minuten betragen.

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 - im öffentlichen Interesse - 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 04.02.2009, 2007/15/0053).

Nach den Gesetzesmaterialien (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) ist die Zumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen: Unzumutbar seien im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Eine Gesamtwegzeit (in einer Richtung) von eineinhalb Stunden wird aber nicht nur im Nahbereich, sondern allgemein als zumutbar anzusehen sein (UFS 6.12.12, RV/0399-I/12).

Unzumutbarkeit liegt beispielsweise bei tatsächlicher Unmöglichkeit vor, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt. Unzumutbarkeit liegt auch wegen langer Anfahrtszeit vor. Wird bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km eine Wegzeit von 2,5 Stunden überschritten ist die Unzumutbarkeit gegeben. Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel liegt aber auch dann vor, wenn die Fahrt zur Arbeitsstätte und retour mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als drei Mal so lange dauert wie mit dem privaten Pkw.

Nach UFS 4.11.03, RV/2083-L/02 steht der Umstand, dass ein Teil der Gesamtwegstrecke nicht an das öffentliche Verkehrsnetz angebunden und die Benützung eines Individualverkehrsmittels deshalb unerlässlich ist, der Annahme der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel so lange nicht entgegen, als der Anfahrtsweg bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zuzüglich sonstiger erforderlicher Gehwege bei ansonsten aber gegebener Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz weniger als die Hälfte der Gesamtwegstrecke beträgt. Bei Ermittlung der Gesamtwegzeit ist vom schnellsten verfügbaren öffentlichen Verkehrsmittel auszugehen und eine optimale Kombination von Massen- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen ("park and ride"; VwGH 24.9.08, 2006/15/0001; UFS 16.9.08, RV/2403- W/08).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 4.9.2014, 2011/15/0132 auf das Erkenntnis VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149, verwiesen. Darin führt der Verwaltungsgerichtshof zur Zumutbarkeit der Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln für den täglichen Arbeitsweg aus:

„Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz - wie die belangte Behörde zutreffend

festgestellt hat - nicht zu entnehmen (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offenkundigen Annahme der belangten Behörde und der Mitbeteiligten - nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132).

Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus.

Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre.

Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit 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 Fahrdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff ("im Vergleich zu einem Kfz"), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu ("aber auch dann zumutbar, wenn ..."). Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein "Umkehrschluss", wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von vornherein unzumutbar sei.

Im Beschwerdefall ergibt sich nach den Feststellungen der belangten Behörde an vier von fünf Arbeitstagen der Mitbeteiligten nur eine Differenz der Gesamtfahrdauer zwischen Massenbeförderungsmittel (3 Stunden 25 oder 22 Minuten) und Individualverkehr (3 Stunden) von 25 oder 22 Minuten. Damit beträgt die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel, wie das beschwerdeführende Finanzamt zu Recht herausstreicht, lediglich das 1,2fache der Wegzeit mit dem Kfz.

Gerade in solchen Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Die Mitbeteiligte räumt im Übrigen auch ein, dass sie tatsächlich nicht mit dem Pkw, sondern mit den öffentlichen Verkehrsmitteln anreist.

Dass ein tägliches Pendeln von rund 3 Stunden sowohl mit dem Pkw als auch mit dem Massenbeförderungsmittel an sich belastend ist, ist unzweifelhaft. Insoweit finden auch in anderen Rechtsbereichen - wie etwa in dem von der Mitbeteiligten vorgebrachten Arbeitslosenversicherungsrecht oder bei der Berücksichtigung von Aufwendungen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung - andere Unzumutbarkeitsbegriffe Anwendung. Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig.

Indem die belangte Behörde ohne das Anstellen eines solchen Vergleichs allein aufgrund einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausgegangen ist und bereits deshalb eine Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet."

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof deutlich gemacht, dass für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr

ausschlaggebend ist und eine Fahrzeit von 90 Minuten für die einfache Strecke unter Zugrundelegung einer Kombination von Massenbeförderungsmitteln und PKW jedenfalls zumutbar ist. Die Heranziehung von Unzumutbarkeitsbegriffen aus anderen Rechtsbereichen wie zB dem Arbeitslosenversicherungsrecht hat der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt.

Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Stand 1.6.2013], § 16 Anm 81).

Bei Feststellung der für die Zumutbarkeit maßgeblichen Fahrtdauer mit Massenbeförderungsmitteln ist im gegenständlichen Fall von den vom Bundesfinanzgericht ermittelten Verkehrsverbindung auszugehen.

Wie oben bereits dargestellt ergibt sich bei Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsmittel für die Hinfahrt eine Fahrzeit von 131 Minuten und für die Rückfahrt eine Fahrzeit von 138 Minuten. Dies ist somit eine Gesamtfahrzeit pro Tag von 269 Minuten (4 Stunden 29 Minute).

Die Fahrzeit für die Strecke Wohnung - Dienstort mit dem PKW beträgt, wie bereits ausgeführt, laut Michelin-Routenplaner 58 Minuten, somit pro Tag 116 Minuten (1 Stunden 56 Minuten).

Die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel beträgt somit das 2,32 fache der Wegzeit mit dem PKW.

Ausschlaggebend ist, ob das öffentliche Verkehrsnetz benützt werden konnte, nicht von Bedeutung ist, ob es auch tatsächlich verwendet wurde.

Dem Bf. ist einzuräumen, dass die Abhängigkeit von den Fahrzeiten öffentlicher Verkehrsmittel aus Sicht des jeweiligen Arbeitnehmers unbefriedigend sein kann, doch liegt dies im - dem Gesetzgeber bekannten - Wesen öffentlicher Verkehrsmittel und führt diese Abhängigkeit allein noch nicht zur Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

Maßgebend ist, ob bei einer zumutbaren Gestaltung der Arbeitszeiten öffentliche Verkehrsmittel mit einer zumutbaren Gesamtwegzeit verwendet werden können (UFS 6.10.08, RV/2394-W/08).

Nach den obigen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (*„Unzumutbar“ sind im Vergleich zu einem KFZ jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrtzeiten*) steht somit das große Pendlerpauschale nicht zu.

Das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 für eine Wegstrecke über 60 km wurde bei der Lohnverrechnung bereits berücksichtigt.

2) Betriebsratsumlage

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 die Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen. Erwachsen bei nichtselbständigen Einkünften Werbungskosten, so ist ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich für diese Kosten ohne besonderen Nachweis gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 abzusetzen. Sind Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen, so sind Betriebsratsumlagen auf den Pauschbetrag anzurechnen.

Nach Jakom/Lenneis, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 16, Rz 14, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen Pflichtbeiträge im Sinne dieser Bestimmung vor, wenn sie aufgrund einer Zwangsmitgliedschaft zu gesetzlichen Interessenvertretungen zu entrichten sind, wie etwa Kammerumlagen. Die Interessenvertretungen müssen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen, weshalb nur Pflichtbeiträge an Körperschaften öffentlichen Rechts abzugsfähig sind.

Die Betriebsratsumlage (§ 73 ArbVG) gehört nicht zu den Pflichtbeiträgen zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, weil die Betriebsversammlung, in deren Belieben die Einhebung liegt, keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist (VwGH 15.04.1975, 0724/74). Auch die Betriebsratsumlage ist in lit. a ausdrücklich angeführt, jedoch - im Gegensatz zu den Pflichtbeiträgen zu gesetzlichen Interessenvertretungen - nur unter Anrechnung auf den Werbungskostenpauschbetrag abzugsfähig.

Aus den vorgelegten, für das Finanzamt bestimmten, Bestätigungsschreibens der Personalabteilung des Dienstgebers des Bf. wird die Einbehaltung der Betriebsratsumlage für die berufsgegenständlichen Jahre bestätigt.

Dem Antrag des Bf. auf Anerkennung der Betriebsratsumlage für die Jahre 2008 bis 2011 in der, in der Beschwerde, beantragten Höhe war somit, gemäß § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 aufgrund der Bestätigung des Dienstgebers, stattzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren folgt die getroffene Entscheidung über die zu beurteilenden Rechtsfragen der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Nachdem die Beschwerde keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufgeworfen hat, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist unter Hinweis auf die eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 26. November 2021