

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde F, F-Weg 34, vom 2. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2008 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgängerin nach der Schweiz. Sie war dort ganzjährig bei der D AG in Gd B, H-Straße 66, beschäftigt. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde F, V 18/5 bzw. (ab 27. Juni 2007) F-Weg 34.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 10. April 2008 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendler-Pauschale" die Berücksichtigung von 1.179,00 € [= ab 1.7.2007 anzuwendender jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km] und führte diesbezüglich aus, dass die kürzeste Straßenverbindung (Autokilometerangabe) zwischen Ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 22 km betrage und sie ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen könne, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre.

---

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. Juni 2008. Begründend führte es dabei unter Verweis auf §§ 33 Abs. 5 und 57 Abs. 3 EStG aus, dass das beantragte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt worden sei, weil diese Ausgaben für Fahrten des Steuerpflichtigen bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2008 erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung, sprach sich gegen die Höhe des vom Finanzamt vorgenommenen Ansatzes "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" (Kinderbeihilfe sei steuerfrei; Sonderzahlungen seien innerhalb des Jahressechstels) aus und wiederholte hinsichtlich des beantragten großen Pendlerpauschales im Wesentlichen das oben dargestellte Vorbringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2008 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt; dabei führte es begründend Folgendes aus:

*"Die Kinderzulagen wurden bereits im Erstbescheid als steuerfrei berücksichtigt. Die Sonderzahlungen betragen laut vorgelegtem Jahreslohnzettel sfr. 10.475,-. Das Jahressechstel beträgt sfr. 9.143,83, der übersteigende Betrag der Sonderzahlungen wurde daher zum laufenden Einkommen hinzugerechnet.*

*Laut ha. Erhebungen arbeiten Sie weder in Wechselschicht noch in Nachschicht. Bei einem Arbeitsbeginn von 7 Uhr 30 und einem Arbeitsende von späteren Nachmittag ist Ihnen bei bestmöglichster Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar, Daher wurde das kleine Pendlerpauschale in Höhe von € 520,50 gewährt."*

Mit Schreiben vom 4. August 2008 beantragte die Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag sprach sich die Bw. erneut gegen die Nichtanerkennung des sog. großen Pendlerpauschales aus und erklärte unter Verweis auf das Berufungsvorbringen ergänzend, dass die vom Finanzamt vorgeschlagene ("Park and Ride") Lösung von F ins Ausland nicht verwirklicht werden könne.

Weiters brachte die Bw. noch vor, dass dem Finanzamt beim Verrechnungsosten "Ausländische Steuer" ein Rechenfehler unterlaufen sei. 9.282,00 sFr seien umgerechnet (bei einem Umrechnungskurs von 0,60 €) 5.569,20 € und nicht wie vom Finanzamt errechnet 5.238,11 €.

---

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall (noch) darüber, ob das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist oder nicht und weiters über die Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuer.

**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

iVm § 124b Z 126 bzw. Z 138 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2006 bis 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
<b>ab 20 km</b>	<b>495,00 €</b>	<b>41,25 €</b>	<b>1,38 €</b>	<b>546,00 €</b>	<b>45,50 €</b>	<b>1,52 €</b>
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	1.467,00 €	122,75 €	4,08 €	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

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 iVm § 124b Z 126 bzw. Z 138 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2006 bis 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €	297,00 €	24,75 €	0,83 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.071,00 €</b>	<b>89,25 €</b>	<b>2,98 €</b>	<b>1.179,00 €</b>	<b>98,25 €</b>	<b>3,28 €</b>
ab 40 km	1.863,00 €	155,25 €	5,18 €	2.052,00 €	171,00 €	5,70 €
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

EINFACHE WEGSTRECKE	ZUMUTBARE WEGZEIT
---------------------	-------------------

unter 20 km	1,5 Stunden
<b>ab 20 km</b>	<b>2 Stunden</b>
ab 40 km	2,5 Stunden

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

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlässen) usw. 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. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 153 und 202 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der jeweiligen Wohnung der Bw. (Gde F, V 18/5 bzw. F-Weg 34) und der Bushaltestelle F L bzw. T L-Straße jeweils ein Gehweg (ca. 0,3 km bzw. 0,7 km nach Routenplaner "ViaMichelin"), die Nutzung des L-Busses (Linie XXX) von F L bzw. T L-Straße nach BS Bahnhof (ca. 18 bzw. 17 km nach Routenplaner "ViaMichelin") und ein zusätzlicher Gehweg von BS Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 0,6 km nach Routenplaner "ViaMichelin") zu unterstellen. Alternativ könnte der Arbeitsweg der Bw. im Übrigen auch durch die Verwendung des S-Busses F (RL YYY und ZZZ; Bushaltestellen F L bzw. T Z-Weg) sowie der Bahn (BF - BS; 19 Tarif km) bewältigt werden.

Im Berufungsjahr verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die vom Finanzamt ermittelten Dienstzeiten der Bw. (lt. Aktenvermerk vom 14. Juli 2008, Dienstbeginn: 7.30 Uhr, Dienstende: 17.00 Uhr) wie folgt [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) sowie Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008); Abfrage unter <http://www.vmobil.at/>]:

*Dienstbeginn um 7.30 Uhr:*

Gehweg von der jeweiligen Wohnung zur Bushaltestelle F L bzw. T L-Straße, L-Bus (Linie XXX) F L bzw. T L-Straße ab 6.39 bzw. 6.42 Uhr/BS Bahnhof an 7.15 Uhr, Gehweg zur Arbeitsstätte;

*Dienstende um 17.00 Uhr:*

Gehweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle BS Bahnhof, L-Bus (Linie XXX) BS Bahnhof ab 17.13 Uhr/T L-Straße bzw. F L an 17.46 bzw. 17.49 Uhr, Gehweg bis zur Wohnung.

Auf Grund dieser durchaus günstigen Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Überzeugung, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum nicht überwiegend (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - je nach Wohnungsstandort ca. 20 bzw. 21 Kilometer beträgt (an dieser Stelle sei erwähnt, dass von beiden Parteien unstrittig von einer einfachen Fahrtstrecke von 20 bis 40 km ausgegangen wird), dann stünde der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann unter Berücksichtigung eines ca. fünf bzw. 15 Minuten dauernden Gehweges von der jeweiligen Wohnung der Bw. zur Bushaltestelle (F L bzw. T L-Straße), einer Busfahrt mit dem L-Bus von der Bushaltestelle (F L bzw. T L-Straße) nach BS Bahnhof von 36 bzw. 33 Minuten sowie einer Gehzeit von ca. 15 Minuten zur Arbeitsstätte (Gleiches gilt im Übrigen für die Rückfahrt) sowie entsprechender (kurzer) Wartezeiten nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter zwei Stunden.

Angesichts der durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw. kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Abschließend erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat noch darauf hinzuweisen, dass sich die Bw. gerade im Hinblick auf ihre Wohnung in F, F-Weg 34, mit der Gewährung des jährlichen Pauschbetrages in Höhe von 520,50 € (sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km) nicht als beschwert erachten kann, stünde der Bw. für diesen Wohnungsstandort doch auch eine auf kürzerem Wege verkehrende Zugverbindung [T (F) - BS und retour] zur Verfügung.

## ***2) Anrechnung der ausländischen Steuer:***

Bei der Anrechnungsmethode, die dem im Berufungsfall anzuwendenden Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) zu Grunde liegt, kann die ausländische Steuer nur bis zur Höhe des "Anrechnungshöchstbetrages" angerechnet werden. Danach ist die Anrechnung mit der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden österreichischen Einkommensteuer begrenzt (siehe dazu die diesbezügliche ausdrückliche Regelung in Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz; vgl. auch Doralt<sup>11</sup>, EStG, Tz 4 zu § 46 EStG 1988; UFS 4.2.2004, RV/0567-W/02; EStR 2000, Rz 7583 ff.).

Eine "Negativsteuer" kennt das österreichische Einkommensteuerrecht im Übrigen nur ausnahmsweise im Bereich der Erstattung von Absetzbeträgen.

Entsprechend diesen Ausführungen war daher im konkreten Fall die Anrechnung der ausländische Steuer in Höhe von 9,282,00 sFr (5.569,20 €) mit der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden österreichischen Einkommensteuer von 5.238,11 €

---

(vgl. Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2008) begrenzt und war daher hinsichtlich der diesbezüglichen Vorgehensweise des Finanzamtes keine Rechtswidrigkeit zu erkennen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Jänner 2009