



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0290-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des f, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18c, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuer 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) und Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 entschieden:

1) Der Berufung betreff Einkommensteuer 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Im Übrigen wird die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 als unbegründet abgewiesen.

2) Der Berufung betreff Einkommensteuer 2007 wird Folge gegeben.

3) Der Berufung betreff Einkommensteuervorauszahlung 2010 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen wie folgt:

Einkommensteuer 2006:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	16.970,01 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 1.525,52 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 3.568,00 €	

Gesamtbetrag der Einkünfte		11.876,49 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
Einkommen		11.816,49 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		11.816,49 €
ausländische Einkünfte		15.359,19 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		27.175,68 €
Durchschnittssteuersatz	24,65 % von € 11.816,49	2.912,76 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		2.567,76 €
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988	6,00 % von 1.746,66 €	104,79 €
Einkommensteuer		2.672,55 €
Ausländische Steuer		- 2.672,55 €
Einkommensteuer 2006		0,00 €

Einkommensteuer 2007:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug		
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 2.305,07 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 2.305,06 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
Einkommen		- 2.305,06 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der		

ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		- 2.305,06 €
ausländische Einkünfte		32.836,49 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		30.471,43 €
Durchschnittssteuersatz	26,70 % von 2.365,06 €	- 631,47 €
Steuer nach Abzug der Absatzbeträge		0,00 €
Einkommensteuer 2006		0,00 €

Einkommensteuervorauszahlungen 2010:

Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010	1.000,00 €
---	------------

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Berufungswerber (Bw.) war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen im Auftrag seines Schweizer Arbeitgebers, der Firma b, CH-9444 Diepoldsau, als Monteur für die Aufstellung von neuen Stickmaschinen im Ausland tätig. Er stellte im Zuge seiner Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für das Kalenderjahr 2006 und 2007 neben Werbungskosten, der Antrag betreff SEG-Zulagen für 2006 wurde im Laufe des Berufungsverfahrens zurückgezogen, und einem Antrag für 2006 auf Gewährung der großen Pendlerpauschale den Antrag seine vom Dienstgeber erhaltenen Bezüge von August bis Dezember 2006 sowie von Jänner bis Dezember 2007 steuerfrei zu stellen.

Das Finanzamt verneinte die Steuerbefreiung unter Hinweis auf das Nichtvorliegen eines inländischen Arbeitgebers. Weiters wurde das für 2006 geltend gemachte Kilometergeld für die Werkmeisterausbildung gekürzt und die große Pendlerpauschale nicht gewährt, da der Arbeitsort innerhalb von zwei Stunden erreichbar sei.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die gegenständlichen Bescheide gemeinschaftswidrig seien und die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, soweit darin das Vorliegen eines inländischen Betriebes verlangt werde, der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EGV (nunmehr Art. 45 AEUV) entgegenstehen würde. Zudem wurde gegen die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2010 berufen und beantragt, diese mit € 1.000,00 festzusetzen.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsverentscheidungen der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung stellte Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, steuerfrei, wobei

- a) inländische Betriebe Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebe von im Ausland ansässigen Arbeitgebern sind und
- b) begünstigte Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland sind.

Unstrittig ist, dass die Tätigkeit des Bw (abgesehen vom Tatbestandsmerkmal der Entsendung durch einen "inländischen Betrieb") alle Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erfüllt. Strittig ist nur, ob dem Bw. hinsichtlich der Einkünfte, die er 2006 für Arbeiten in Mexiko, Indien und China, sowie 2007 in China, Deutschland und der Türkei erhielt, ungeachtet des ausländischen Arbeitgebers die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG zusteht.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsbürgerschaft. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG sieht eine inländische Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern inländischer Betriebe vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland in Zusammenhang stehen und deren Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Da in den Genuss der Steuerfreiheit jeder Arbeitnehmer unabhängig von seiner Herkunft und seinem Wohnsitz kommt, scheint diese gesetzliche Regelung zunächst nicht gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu verstößen.

Der EuGH betrachtet steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die

Gleichbehandlung verbieten daher auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. z.B. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker, Rn 26).

Mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen) ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Es ist damit eine Gleichstellung mit der Schweiz hinsichtlich der Grundfreiheiten gewährleistet worden. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher des weiteren in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe auch gegenüber Arbeitnehmern, die bei einem Schweizer Betrieb beschäftigt sind, eine Ungleichbehandlung darstellt (z.B. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 22.6.2006, RV/1007-W/06; UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07).

Im vorliegenden Fall wurde dem Berufungswerber die Steuerbefreiung im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nur deshalb versagt, weil er mit seiner ansonsten begünstigten Auslandstätigkeit für ein Schweizer Unternehmen tätig geworden ist.

Wie aus dem o.a. erhellt, stellt eine Einschränkung der in Rede stehenden Befreiung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößende Diskriminierung dar, die vom Gemeinschafts- bzw. Abkommensrecht verdrängt bzw. derogiert wird. Die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten steht für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum daher auch Arbeitnehmern zu, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im EWR oder aufgrund des mit der Schweiz bestehenden Freizügigkeitsabkommens in der Schweiz beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind.

Finalisierend merkt der Unabhängige Finanzsenat an, dass der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen mehrerer Beschwerden im Zusammenhang mit dieser Problematik die Bedenken betreffend Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geteilt und aus diesem Grund an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Aufhebung der Norm gestellt hat. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Entscheidung vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit 31. Dezember 2010 in Kraft. Dies hat gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG zur Folge, dass auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme der Anlassfälle das Gesetz weiterhin anzuwenden ist. Damit ist auch im vorliegenden Fall die gesetzliche Regelung – unter Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen – noch anzuwenden (UFS 14.1.2011, RV/0418-L/09).

Zur Problematik der Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich - soweit nicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes "kleines" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Folgende Pauschbeträge waren für 2006 heranzuziehen:

Pauschbeträge 2006

20 bis 495 € jährlich

40 km

40 bis 981 € jährlich

60 km

über 60 km 1.467 € jährlich

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

2 bis 20 km 270 € jährlich

20 km bis 40 km 1.071 € jährlich

40 km bis 60 km 1.863 € jährlich

über 60 km 2.664 € jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und der Pendlerpauschale sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Wie oben ausgeführt, steht die große Pendlerpauschale zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Fahrtstrecke zumindest 2 km beträgt ("Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar...").

Unzumutbarkeit - weil Unmöglichkeit - liegt jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (etwa während der Nacht) verkehrt.

Ferner vertreten Verwaltungspraxis, Lehre und Entscheidungspraxis des UFS die Ansicht, dass auch eine lange Anfahrtszeit, eine körperlichen Behinderung oder eine Krankheit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen können. Im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls unzumutbar, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gem § 29b der Straßenverkehrsordnung besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 80).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 255) sowie der überwiegenden Spruchpraxis des UFS (zuletzt UFS 22. 1. 2010, RV/0424-F/09) jedenfalls nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

- Wegstrecke unter 20 km: eineinhalb Stunden,
- Wegstrecke ab 20 km: zwei Stunden,
- Wegstrecke ab 40 km: zweieinhalb Stunden.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001) und Teilen der Entscheidungspraxis des UFS (zuletzt UFS 28. 4. 2010, RV/0702-W/10) ist - unter Hinweis auf Doralt, EStG § 16 Tz. 105, und die Gesetzesmaterialien - die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Nach UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, ist – mit ausführlicher Begründung – hingegen eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen.

Laut Auskunft der Firma c beträgt die Arbeitszeit 41,75 Arbeitstunden pro Woche. Die Kernarbeitszeit beginnt um 08.00 Uhr und endet um 12.00 Uhr. Von 12.00 Uhr bis 12.45 Uhr gibt es eine obligatorische Mittagspause. Am Nachmittag ist von 12.45 Uhr bis 17.06 Uhr Arbeitszeit.

Dies bedeutet, dass der Bw. folgende Zeiten bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel in Kauf nehmen müsste, wobei der Unabhängige Finanzsenat von dem im Akt befindlichen Routenplaner (Die ÖAMTC-Routenempfehlung) betreff PKW und Abfrage der öffentlichen Verkehrsmittel, welche das Finanzamt gewählt und als Grundlage genommen hat, ausgeht:

Betreff Hinfahrt: 5 Minuten Gehzeit zur Bushaltestelle in Langen bei Bregenz, Busabfahrt um 06.11 Uhr, Ankunft Diepoldsau 07.50 Uhr = 99 Minuten, 5 Minuten Gehweg zur Firma c.

Rückfahrt: Gehzeit zum Bus in Diepoldsau 5 Minuten, Rückfahrt um 17.17 Uhr, Ankunft Langen bei Bregenz 18:40 Uhr = 83 Minuten, 5 Minuten Gehzeit, ergibt insgesamt 202 Minuten: 2 = 101 Minuten, also mehr als 90 Minuten (was sich aber auch bereits durch die reine Fahrtzeit der öffentlichen Verkehrsmittel ergeben würde, nur wäre der Durchschnitt dann 91 Minuten). Eine Gesamtbetrachtung der Tageswegzeit gegenüber einer isolierten Betrachtungsweise des Hin- und Rückweges erscheint sachgerechter, da auf diese Weise ein allfälliger längerer Weg in eine Richtung durch einen allfällig kürzeren Weg in die andere Richtung ausgeglichen werden kann. Die PKW-Fahrtzeit beträgt laut Routenplaner Finanzamt 25 Minuten bei einer PKW-Fahrtstrecke von 26,17 Kilometer, also weniger als 1/3 der Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln.

Aus dem VwGH Erkenntnis vom 24.9.2008, GZ 2006/15/0001, erhellt jedoch eindeutig, dass zur Beurteilung der Voraussetzungen für die große Pendlerpauschale eine – falls möglich – Kombination zwischen Individual- und öffentlichem Verkehr heranzuziehen ist, was das Finanzamt allerdings unterlassen hat, da es davon ausgeht, dass die große Pendlerpauschale deswegen nicht zu stehe, da der Arbeitsort innerhalb von zwei Stunden mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen ist.

Geht man im gegenständlichen Fall nunmehr von einer Kombination Individual/Massenverkehr aus, so stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar: PKW-Fahrt um von Langen bei Bregenz bis Bregenz Bahnhof (dort parkieren), d.s. ca. 17 Minuten bei 12 Kilometer Fahrtstrecke. Von Bregenz Bahnhof mit ÖBB Regionalzug 06:16 Uhr nach Hohenems Bahnhof 06:40 Uhr. Mit der Buslinie 53 um 06:50 Uhr (Takt) zur Haltestelle Cineplexx 06:55 Uhr, dann mit der Buslinie 54 um 06:57 (Takt) Uhr vom Emspark nach Diepoldsau 07:03 Uhr. Das ergibt betreff öffentlicher Verkehrsmittel insgesamt eine Fahrtzeit von ca. 35 Minuten bei einer Tarifkilometerstrecke von rund 25 Kilometern. Geht man nunmehr davon aus, dass der Bw. um 05:55 Uhr von zu Hause mit dem PKW wegfährt, um nach Ankunft in Bregenz noch genug Zeit zum Parkieren zu

haben, dann beträgt seine PKW Fahrtzeit bis zum Eintreffen in Bregenz plus Wartezeit bis zur Abfahrt des Zuges 26 Minuten bei einer Wegstrecke von 12 Kilometern. Die restliche Fahrtstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt dann noch ca. 35 Minuten bei einer Tarifkilometerstrecke von rund 25 Kilometern. Wie ersichtlich beträgt die einfache Fahrtzeit (samt Wartezeit) daher eine gute Stunde (70 Minuten) bei einer Strecke von rund 37 Kilometern, wobei beim überwiegenden Teil davon, d.h. mehr als der halben Wegstrecke, die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist. Zudem beträgt die gesamte Fahrtzeit Wohnung bis Arbeitsstätte unter 90 Minuten.

Es ist somit für 2006 nur die "kleine" Pendlerpauschale, anteilig für sieben Monate, d.s. € 288,75, zu gewähren.

Im Übrigen ist den Berufungen sowohl betreff Einkommensteuer 2006 als auch Einkommensteuer 2007 aufgrund der o.a. Gründe statzugeben.

Der Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 sind antragsgemäß auf € 1.000,00 herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. März 2011