



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Plz. F, Adr., vom 25. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 11. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	1.890,57 € 18.566,35 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	24.495,45 € - 4.967,10 € - 132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.396,35 €
(Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag	- 730,00 € - 100,00 €
Einkommen	18.566,35 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (18.566,35 - 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00	3.283,77 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.283,77 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.938,77 €
Ausländische Steuer	- 1.048,20 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.890,57 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgängerin nach Liechtenstein. Sie wurde von ihrer liechtensteinischen Arbeitgeberin, der Fa. V (Unternehmen zur Vermittlung von Temporär- und Dauerstellen), von Jänner 2007 bis Juni 2007 bei der Fa. AG, Plz1 B, Adr1, konkret im Z im G (vormals: Fa. U), und vom 9. Juli 2007 bis 31. Dezember 2007 bei der Fa. D, Plz2 E, Adr2, eingesetzt. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Plz. F, Adr..

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 2. Mai 2008 begehrte die Berufungswerberin ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.125,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt veranlagte die Berufungswerberin mit Einkommensteuerbescheid vom 22. September 2008 antragsgemäß zu Einkommensteuer für das Jahr 2007.

Auf Ersuchen des Finanzamtes (vgl. Schreiben vom 9. Jänner 2009) gab die Berufungswerberin Folgendes bekannt:

Sie sei von Jänner 2007 bis Juli 2007 bei Fa. O in B und von 9. Juli 2007 bis Ende Dezember 2007 bei Fa. Pa in E beschäftigt gewesen. Die einfache Wegstrecke betrage nach B ca. 35 km und nach E ca. 10 km. Sie habe im Schichtbetrieb zu folgenden Zeiten gearbeitet:

1. Schicht von 5.00 Uhr bis 13.18 Uhr
2. Schicht von 13.00 Uhr bis 21.18 Uhr
3. Schicht von 21.00 Uhr bis 5.18 Uhr

Mit Bescheid vom 11. Februar 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 22. September 2008 gemäß § 299 BAO auf und erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 11. Februar 2009. Dabei berücksichtigte es für die Zeit von Jänner 2007 bis Juni 2007 (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem Pauschbetrag von 247,50 € (41,25 € x 6 Monate) als Werbungskosten mit der Begründung, dass bei bestmöglicher Kombination von Massenförderung und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung durchaus möglich und zumutbar gewesen sei; die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke von 20 bis 40 km betrage laut dem Gesetzgeber zwei Stunden. Für die Zeit von Juli bis Dezember stehe kein Pendlerpauschale zu.

Mit Schriftsatz vom 25. Februar 2009 erhob die Berufungswerberin gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2009 Berufung und führte aus, dass im Jahr 2007 keine Bus- oder Bahnverbindungen bestanden hätten, die es ihr ermöglicht hätten, zum Schichtbetrieb zu gelangen. Sie habe ja schon um 5 Uhr in B Arbeitsbeginn gehabt. Ebenso sei der Schichtbetrieb zu mehr als 2/3 in unerreichbaren Zeiten gelegen, sodass ihr nichts anderes übrig geblieben sei, als mit dem eigenen Fahrzeug die Arbeitsstelle aufzusuchen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

“In Ihrer Berufung beantragen Sie die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales von 20 km bis 40 km für die Zeit der Tätigkeit in B. Die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel nicht oder nicht zu der erforderlichen Zeit verkehrt. Desweiteren muss ein zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein. Bei Wechselschicht ist allerdings nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Daher kommt es nie zu einem "Überwiegen", da mittags und auch abends eine Möglichkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittel besteht.“

Mit Schreiben vom 17. März 2009, welches vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet worden ist, brachte die Berufungswerberin erneut vor, dass es kein öffentliches Verkehrsmittel gegeben habe, das sie während des Wochenendes, in der Früh und zur Spätschicht in irgendeiner Form zur Arbeit oder von der Arbeit nach Hause gebracht hätte.

Mit Schreiben vom 23. März 2009 ergänzte die Berufungswerberin unter Verweis auf eine Bestätigung der Fa. V betreffend die Gewährung einer Schmutz- und Erschwerniszulage ihr Berufsbegehren in der Weise, als sie *“die Berücksichtigung einer Schmutz- und Erschwerniszulage“* in Höhe von insgesamt 3.058,00 SFr beehrte.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

- Ablichtung des Arbeitsvertrages mit der Fa. V,
- Ablichtung des Überlassungsvertrages mit der Fa. O und der Fa. Pa,
- Beschreibung der Tätigkeit, die unter zulagenwürdigen Bedingungen verrichtet worden ist,
- die (innerbetriebliche) schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Bedingungen für das Gewähren von Schmutz- und Erschwerniszulagen bei der jeweiligen Arbeitgeberin,
- Aufzeichnungen betreffend Beginn- und Endzeiten der unter zulagenwürdigen Bedingungen verrichteten Tätigkeiten,

- Kopie des Lohnkontos ihrer Arbeitgeberin für das Jahr 2007,
- monatliche Lohnausweise für das Jahr 2007.

Am 16. November 2009 übermittelte die Berufungswerberin folgende Unterlagen:

- Verträge betreffend den Einsatz bei der Fa. U und der Fa. Pa AG,
- Stellenbeschreibung Fa. Pa AG,
- Arbeitsvertrag mit der Fa. Pa AG vom 16. Mai 2008,
- Lohnkonto von der Fa. V vom 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007
- monatliche Lohnausweise von der Fa. V für das Jahr 2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Bei Wechselschicht ist für die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der gesamte Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/16 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 262).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benutzung 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
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
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 Benutzung 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 €
ab 20 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €	1.179,00 €	98,25 €	3,28 €
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 Benutzung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuer-richtlinien 2002, Rz 253 ff) 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
ab 20 km	2 Stunden
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 Anschlüssen) 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. 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].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob wie die Berufungswerberin beantragt hat, das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache

Fahrtstrecke ab 20 km, oder wie das Finanzamt meint, hinsichtlich der Arbeitsstätte B (Jänner bis Juni 2007) *nur* das sog. kleine Pendlerpauschale ab 20 km und hinsichtlich der Arbeitsstätte E (Juli bis Dezember 2007) gar kein Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist.

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes *“der halben Fahrtstrecke“* nicht entgegen zu treten; die Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Berufungswerberin und ihrer Arbeitsstätte in B (Jänner 2007 bis Juni 2007) eine Fahrt mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung zur Bushaltestelle am Bahnhof F (vom Routenplaner “ViaMichelin“ empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 2,7 km, Zeit: ca. 6 Minuten), Busfahrten mit dem Liechtensteinbus vom Bahnhof F nach B Haltestelle R (ca. 24 km nach Routenplaner “ViaMichelin“, Zeit: zwischen 52 Minuten sowie 1 Stunde und 11 Minuten; teilweise mit Umsteigen in S P) sowie ein Fußweg zur Arbeitsstätte in B (ca. 0,5 km bzw. 10 Minuten; vgl. Ortsplan B unter <http://map.search.ch/>) zu unterstellen.

Für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Berufungswerberin und ihrer Arbeitsstätte in E (Juli 2007 bis Dezember 2007) ist von einer Fahrt mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung zur Bushaltestelle am Bahnhof F (vom Routenplaner “ViaMichelin“ empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 2,7 km, Zeit: ca. 6 Minuten) und einer Busfahrt (mit dem Liechtensteinbus Linie xx) vom Bahnhof F nach E Pa (Entfernung: ca. 8,7 km nach Routenplaner “ViaMichelin“, Fahrzeit: ca. 22 Minuten) auszugehen.

Alternativ wäre im Übrigen auch die Nutzung des Stadtbusses F (Ringlinien cc und dd) von T S-Gasse nach F Sz und ein Umsteigen in F Sz auf den Liechtensteinbus (Linie xx) nach B bzw. nach E möglich.

Bezogen auf die von der Berufungswerberin angegebenen Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn: 5.00 Uhr, 13.00 Uhr, 21.00 Uhr; Arbeitsende: 13.18 Uhr, 21.18 Uhr, 5.18 Uhr) war daher von

folgendem Arbeitsweg (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt sowie bei der Arbeitsstätte) auszugehen [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); HaCon Fahrplanauskunft, Fahrpläne: ÖBB 2007 sowie ÖBB 2007/2008]:

B (Jänner bis Juni 2007):

Arbeitsbeginn um 5.00 Uhr:

Täglich:

Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit zur Verfügung.

Arbeitsbeginn um 13.00 Uhr:

Täglich:

Fahrt (ca. 6 Minuten) mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab ca. 11.20 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 11.30 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 4 Minuten), Liechtensteinbus xx F Bahnhof ab 11.35 Uhr, S P an 12.07 Uhr, Umsteigen (3 Minuten), Liechtensteinbus yy S P ab 12.10 Uhr, B R an 12.32 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 10 Minuten), Arbeitsstätte an 12.42 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn,

oder

Montag bis Freitag:

Fahrt (ca. 6 Minuten) mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab ca. 11.40 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 11.46 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 4 Minuten), Liechtensteinbus yz F Bahnhof ab 11.50 Uhr, S P an 12.14 Uhr, Umsteigen (6 Minuten), Liechtensteinbus xy S P ab 12.20 Uhr, B R an 12.42 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 10 Minuten), Arbeitsstätte an 12.52 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.

Arbeitsbeginn um 21.00 Uhr:

Montag bis Freitag:

Fahrt (ca. 6 Minuten) mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab ca. 19.40 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 19.46 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 4 Minuten), Liechtensteinbus yz F Bahnhof ab 19.50 Uhr, S P an 20.14 Uhr, Umsteigen (6 Minuten) Liechtensteinbus xy S P ab 20.20 Uhr, B R an 20.42 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 10 Minuten), Arbeitsstätte an 20.52 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.

Arbeitsende um 13.18 Uhr:

Täglich:

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle B R (ca. 10 Minuten), Wartezeit, Liechtensteinbus yy B R ab 13.53 Uhr, S P an 14.18 Uhr, Umsteigen (2 Minuten), Liechtensteinbus xx S P ab 14.20 Uhr, F Bahnhof an 14.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 14.58 Uhr, Wohnung an 15.04 Uhr.

Arbeitsende um 21.18 Uhr:

Täglich:

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle B R (ca. 10 Minuten), Wartezeit, Liechtensteinbus yy B R ab 21.53 Uhr, S P an 22.18 Uhr, Umsteigen (2 Minuten), Liechtensteinbus xx S P ab 22.20 Uhr, F Bahnhof an 22.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 22.58 Uhr, Wohnung an 23.04 Uhr.

Arbeitsende um 5.18 Uhr:

Montag bis Freitag:

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle B R (ca. 10 Minuten), Wartezeit, Liechtensteinbus xy B R ab 5.43 Uhr, F Bp an 6.39 Uhr, Umsteigen (3 Minuten), Stadtbus F (Linie zz) F Bp ab 6.42 Uhr, F Bahnhof an 6.45 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 6.49 Uhr, Wohnung an 6.55 Uhr,

oder

Täglich:

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle B R (ca. 10 Minuten), Wartezeit, Liechtensteinbus xy B R ab 5.43 Uhr, S P an 6.08 Uhr, Umsteigen (12 Minuten), Liechtensteinbus xx S P ab 6.20 Uhr, F Bahnhof an 6.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 6.58 Uhr, Wohnung an 7.04 Uhr.

E (Juli bis Dezember 2007):

Dienstbeginn um 5.00 Uhr:

Täglich:

Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit zur Verfügung.

Dienstbeginn um 13.00 Uhr:

Täglich:

Fahrt (ca. 6 Minuten) mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab ca. 12.25 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 12.31 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 4 Minuten), Liechtensteinbus xx F Bahnhof ab 12.35 Uhr, E Pa an 12.57 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.

Dienstbeginn um 21.00 Uhr:

Täglich:

Fahrt (ca. 6 Minuten) mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab ca. 19.55 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 20.01 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 4 Minuten), Liechtensteinbus xx F Bahnhof ab 20.05 Uhr, E Pa an 20.27 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.

Dienstende um 13.18 Uhr:

Täglich:

Liechtensteinbus (Linie xx) E Pa ab 13.30 Uhr, F Bahnhof an 13.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 13.58 Uhr, Wohnung an 14.04 Uhr.

Dienstende um 21.18 Uhr:

Täglich:

Liechtensteinbus (Linie xx) E Pa ab 21.30 Uhr, F Bahnhof an 21.54 Uhr, Umsteigezeit auf

Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 21.58 Uhr, Wohnung an 22.04 Uhr.

Dienstende um 5.18 Uhr:

Täglich:

Liechtensteinbus (Linie xx) E Pa ab 6.00 Uhr, F Bahnhof an 6.24 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 4 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 6.28 Uhr, Wohnung an 6.34 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die Berufungswerberin im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** (an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage; dh., der Umstand, dass allein bei Dienstbeginn um 5.00 Uhr oder teilweise an Samstagen und Sonntagen keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung standen, ist damit unerheblich) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Notwendig wäre die Feststellung gewesen, dass an **mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage** tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest *hinsichtlich der halben Fahrtstrecke* nicht möglich, somit nicht zumutbar war.

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

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

Nach der obigen Darstellung des Arbeitsweges der Berufungswerberin (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten, beträgt die einfache Fahrtzeit (Wegzeit) hinsichtlich der Arbeitsstätte B für die Hinfahrt 80 bzw. 100 Minuten und für die Rückfahrt 97 bzw. 106 Minuten sowie für die Arbeitsstätte E für die Hinfahrt 35 bzw. 65 Minuten und für die Rückfahrt 46 bzw. 76 Minuten. Bezogen auf die Verwaltungspraxis kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage aufgrund langer Anfahrtszeit unzumutbar gewesen ist, denn der Berufungswerberin stand nach der oben dargestellten Zeitstafel für die Zurücklegung des Arbeitsweges [der Arbeitsweg der Berufungswerberin beträgt nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) hinsichtlich der Arbeitsstätte B ca. 28 km sowie bezüglich der Arbeitsstätte E ca. 12 km] zur Arbeitsstätte B zwei Stunden (120 Minuten) und zur Arbeitsstätte E eineinhalb Stunden (90 Minuten) zur Verfügung. Die

Wegzeit liegt, wie die obigen Ausführungen zeigen, im Hinblick auf die Arbeitsstätte B unter zwei Stunden (120 Minuten) und im Hinblick auf die Arbeitsstätte E unter eineinhalb Stunden (90 Minuten).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist bei der Klärung der Frage, ob gegenständig von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, aber auch noch Folgendes zu berücksichtigen:

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der Interpretation zu lösen ist. In Übereinstimmung mit der Lehre wird - wie oben bereits dargelegt - in der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 255) seit jeher der unbestimmte Gesetzesbegriff der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit nach der obigen Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, geprüft (vgl. dazu Zorn, in: Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 52 zu § 16 EStG 1988). Auch Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 106 f, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "Unzumutbarkeit" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 gehen davon aus, dass die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benutzung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benutzung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benutzung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese

Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtdauer von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtdauer von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung gegründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto. Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren, dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem Pkw - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne (UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

Die von der Berufungswerberin im Zeitraum Jänner bis Juni 2007 zurückzulegende Pendlerstrecke zur Arbeitsstätte B beträgt mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke zwischen der Wohnung der Berufungswerberin und ihrer Arbeitsstätte in B

wurde - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer unter Benützung der Schweizer Autobahn herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 26 Minuten bei einer Entfernung von 30 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 78 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit hinsichtlich der Arbeitsstätte in B (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und an der Arbeitsstätte) bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - mindestens 80 Minuten und maximal 106 Minuten beträgt, kann, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden, von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen werden, zumal diese *überwiegend* 90 Minuten überschreitet bzw. mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw.

Angesichts dieser Ausführungen ist im Berufungsfall die Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, hinsichtlich der Arbeitsstätte B gegeben, weshalb das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem Pauschbetrag von **535,50 €** (89,25 € x 6 Monate) zu gewähren war.

Sowohl nach der oben dargestellten Verwaltungspraxis als auch nach den obgenannten Erläuterungen zur Regierungsvorlage kann aber hinsichtlich der Arbeitsstätte E von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit" keine Rede sein.

2) Schmutz- und Erschwerniszulage:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz- und Erschwerniszulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei. Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz- und Erschwerniszulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die deshalb gewährt werden, weil die von einem Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken und
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwerung darstellen.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 68, Tz 10 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, Tz 37 zu § 68 EStG 1988; siehe auch Müller, Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in: ecolex 1995, S 833) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz- und Erschwerniszulagen im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. Daraus ist zum einen abzuleiten, dass Zulagen nicht auf Kosten einer unzulässigen Kürzung des Grundlohnes gehen dürfen. Zum anderen bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Schon die Bedeutung des Begriffes "Zulagen und Zuschläge", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, macht deutlich, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Tätigkeit, die etwa mit einer Verschmutzung des Arbeitgebers verbunden ist, für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist (funktionelle Voraussetzung).

Zusätzlich zur erstgenannten Voraussetzung ist für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen auch die Erfüllung einer weiteren, der so genannten materiellen Voraussetzung erforderlich. Der Arbeitnehmer muss auch tatsächlich Tätigkeiten verrichten, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Pauschalierte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen können ebenfalls begünstigt besteuert werden. Dafür müssen aber über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt werden, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Stunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter zuschlagswürdigen Umständen erfolgt, ergeben.

Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht weiters nur dann, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Die Bedingung ist aber auch dann erfüllt, wenn die Zulagen zumindest innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird (formelle Voraussetzung; vgl. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988).

Die Prüfung des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift bzw. die Prüfung der Frage, ob innerbetrieblich allen Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern Zulagen ausbezahlt werden, ist quasi als erster Schritt auf dem Weg zur Begünstigung zu qualifizieren. Durch die Bindung der Schmutz- und Erschwerniszulagen an lohngestaltende bzw. innerbetriebliche Vorschriften soll vermieden werden, dass Zulagen durch eine missbräuchliche Ges-

taltung von individuellen Dienstverträgen festgesetzt werden (vgl. Finanzjournal 3/2005, Seite 83).

Die vorliegenden Unterlagen der liechtensteinischen Arbeitgeberin (Fa. V) der Berufungswerberin stellen keine lohngestaltende Vorschrift bzw. innerbetriebliche Vereinbarung dar. Unter einer innerbetrieblichen Gewährung von Zulagen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entweder eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den in Betracht kommenden Arbeitnehmern oder eine autonome Festsetzung durch den Arbeitgeber zu verstehen (vgl. VwGH 17.1.1984, 83/14/0189). Das genannte Schreiben vom 16. März 2009 stellt lediglich eine nachträgliche, für steuerliche Zwecke erstellte Bestätigung über die behauptete Zusammensetzung des Bruttolohnes im Jahre 2007 dar.

Da die im Schreiben vom 16. März 2009 bestätigte Schmutz- und Erschwerniszulage nicht auf lohngestaltenden Vorschriften basieren, war die Voraussetzung formeller Art für die begünstigte Besteuerung der Schmutz- und Erschwerniszulage nicht erfüllt.

Es erübrigt sich daher die Überprüfung der weiteren - oben genannten - Voraussetzungen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind aber auch die weiteren Voraussetzungen, nämlich die funktionelle und die materielle Voraussetzung, nicht erfüllt. Wie oben bereits dargelegt, ergibt sich aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge", dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden. Dies bedeutet es, dass es unzulässig wäre, Zulagen lediglich rechnerisch aus dem Grundlohn herauszuschälen. Gegenständlich ist aber weder in den Einsatzverträgen noch im Lohnkonto noch in den monatlichen Lohnausweisen eine Schmutz- und Erschwerniszulage ersichtlich. Hätte die liechtensteinische Arbeitgeberin tatsächlich eine Schmutz- und Erschwerniszulage ausbezahlt, so wäre diese Zulage in den Einsatzverträgen, im Lohnkonto bzw. in den monatlichen Lohnausweisen ersichtlich gewesen. Für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist außerdem erforderlich, dass der Arbeitnehmer auch tatsächlich Tätigkeiten verrichtet, die nach ihrer Art und ihrem Ausmaß die gewährte Zulage dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen. Um das Vorliegen dieser dritten Voraussetzung prüfen zu können, ist die Kenntnis der Art und des Ausmaßes der Dienstpflichten und der Arbeitsbedingungen eines Arbeitnehmers erforderlich. Gegenständlich ist jedoch kein Nachweis erbracht worden, um welche zulagenwürdigen Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden.

Aus den genannten Gründen konnte die im Schreiben vom 16. März 2009 bestätigte Schmutz- und Erschwerniszulage nicht steuerfrei gemäß § 68 EStG 1988 behandelt werden.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. November 2009