



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 26. August 2012 elektronisch eingelangte Berufung des Bw., Gde X, W-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. August 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 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 2011 wird festgesetzt mit:	16.301,00 €
Das Einkommen im Jahr 2011 beträgt:	84.396,85 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	104.034,16 €
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	- 1.356,00 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 657,00 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 16.724,31 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	85.296,85 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Zuwendungen gemäß § 18 Abs.1 Z 7 EStG 1988	- 200,00 €
Kirchenbeitrag	- 200,00 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988	- 440,00 €
Einkommen	84.396,85 €
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (84.396,85 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	32.433,43 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	32.433,43 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 669,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	31.419,43 €
Gemäß § 67 Abs. 1 u. Abs. 2 EStG 1988 6,00% von 12.725,09	763,50 €
Einkommensteuer	32.182,93 €
Ausländische Steuer	- 15.881,79 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,14 €
Festgesetzte Einkommensteuer	16.301,00 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr bei der RG, Gd Y, R-Straße, als W beschäftigt. Aus dieser nichtselbständigen Tätigkeit bezog der Bw. ein (Brutto-)Jahreseinkommen in Höhe von 151.850,00 sFr, in welchem sonstige Bezüge (Bonus 2010: 16.500,00 sFr; 13./14. Monatslöhne: 18.360,00 sFr), eine Pikettvergütung in Höhe von 3.230,00 sFr sowie Pauschalspesen im Betrage von 3.600,00 sFr enthalten waren. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr unstrittig in Gde X, W-Straße xx.

Mit seiner am 14. Juli 2012 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 beantragte der Bw. - neben Kosten für Arbeitsmittel und sonstigen Kosten - unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" die Berücksichtigung von 2.361,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 26. Juli 2012) legte der Bw. betreffend das Berufungsjahr eine Werbungskostenaufstellung, eine Berechnung des Jahressechstels, eine Einkommensteuerberechnung, eine Bestätigung über Prämienvorschreibungen zur Krankenversicherung und einen Auslandslohnzettel vor.

Mit Bescheid vom 22. August 2012 wurde der Bw. in der Folge zur Einkommensteuer 2011 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt ua. (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.356,00 €.

Dagegen erhob der Bw. mit Anbringen vom 8. August 2012 Berufung, beantragte erneut, das geltend gemachte große Pendlerpauschale iHv 2.361,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen sowie außerdem die obgenannte Pikettvergütung in Höhe von 3.230,00 sFr (Überstundenzuschläge: 1.230,00 sFr; Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit: 2.000,00 sFr) gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, und brachte unter Vorlage einer Piketteinsatzübersicht samt Schreiben/Bestätigungen der Arbeitgeberin des Bw. betreffend Pikettentschädigung für die Monate Februar, April, November und Dezember 2011 begründend Folgendes vor:

"zu 1. Änderung: Pendlerpauschale auf 2.361,00 € erhöht, da eine Wegstrecke grösser 40 km beträgt. X über die Grenze nach XY und auf der Autobahn via YX nach Y, R-Straße ergibt 48 km pro Wegstrecke. Fahre diese Wegstrecke seit 1996 und es wurde immer das große Pendlerpauschale größer 40 km angerechnet, da auch kein öffentliches Verkehrsmittel benutzt werden kann. Über die Grenze fährt weder Bus noch Bahn.

zu 2. Änderung: Es wurden die Piketteinsätze, welche ich an Abenden und an Wochenenden zu leisten habe, nicht berücksichtigt. Total habe ich Pikettvergütung in Höhe von 3.230,00 SFr erhalten. Für die Abendeinsätze sind 1.230,00 SFr als Überstundenzuschläge zu berücksichtigen und 2.000,00 SFr an den Wochenenden als Sonntags-/Feiertags- und Nachtzuschläge. Zusammenfassung: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug 105.765,40 € minus Pikettvergütung in 2.581,17 € ergibt neu 103.184,23 €. Gesamtbetrag der Einkünfte 103.184,23 € minus Pendlerpauschale EUR 2.361,00 minus Werbungskosten 657,00 € minus sonst. WK EUR 16.724,31 ergibt neu 83.441,92 €."

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahren (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 6. September 2012) legte der Bw. ein Schreiben der RI AG samt Dienstjahre-Inventar, eine Bestätigung betreffend Telearbeit und Arbeitszeugnis der b ag, eine Piketteinsatzübersicht (mit Auszahlungen 2011 von insgesamt 2.985,00 sFr statt bisher 3.230,00 sFr) samt entsprechenden Schreiben/Bestätigungen der Arbeitgeberin des Bw. betreffend Pikettentschädigung für die Monate Jänner, Februar, April, Mai, Juli, September, November und Dezember 2011, eine Einkommensteuerberechnung 2011, eine Aufstellung seiner Dienstzeiten bzw. seine Stempeluhraufzeichnung 2011 und Beilagen betreffend Familienbeihilfe vor und führte mit Begleitschreiben vom 22. September 2012 im Wesentlichen Folgendes ergänzend aus:

""- Aufgrund der Tatsache, dass ich Kadermitglied bin und damit nicht verpflichtet bin Stempeluhraufzeichnungen zu führen, steht es jedem frei dies freiwillig zu tun. Warum ist es ratsam die Zeiten trotz Freiwilligkeit aufzuzeichnen? Die IT-Mitarbeiter müssen die Arbeitszeit pro Tag zwecks interner Leistungsverrechnung im OPX2-Aufwandrapportierungstool erfassen.

- Die Arbeitszeiten an den Abenden und Wochenenden dürfen Kadermitglieder an den Wochentagen kompensieren (Jahresarbeitszeitmodell, siehe Beilage). Als IT-AV mache ich zu 90% Piketteinsätze und nur in etwa 10% Pikettdienste (Rufbereitschaft).

- Die zustehenden Überstunden- und Wochenendzulagen werden in Form von Piketteinsatz Vergütungen dem Arbeitgeber mtl. ausbezahlt (siehe Beilagen).

- Pendlerpauschale - Zeitraum: **01.01.2011 bis 31.12.2012**, einfache Wegstrecke: **48 km**, überwiegende Arbeitszeiten: Dienstbeginn morgens 08.00 Uhr, Dienstende abends **17.30 Uhr** (Nachweis der tatsächlichen Dienstzeiten siehe Beilage "Stempeluhraufzeichnung_2011_SIER.pdf").

- Pendlerpauschale - Warum ist aus Ihrer Sicht die Nutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich und zumutbar? Nicht möglich ist es, da von X nach XY über die Grenze weder Bus noch Bahn verkehrt. Nicht zumutbar ist es, da ich als Alternative **4-6 mal umsteigen** müsste und pro **Weg weit mehr als 2 Stunden unterwegs** wäre: Bus X nach R, Zug R nach Z, Zug Z nach SM, Zug SM nach Y. ""

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 7. Dezember 2012 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22. August 2012 insofern ab, als es einerseits überobligatorische Beiträge im Rahmen der beruflichen Pensionsvorsorge (BVG, 2. PK-Säule) iHv 5.933,70 sFr nur noch als

Topf-Sonderausgaben (statt bisher als werbungskostenabzugsfähige Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988) berücksichtigte und gleichzeitig ident hohe überobligatorische Arbeitgeberbeiträge (abzüglich 300,00 € gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttolohn hinzurechnete [vgl. dazu auch die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf67) vom 5. Dezember 2012] und andererseits betreffend die strittige Pikettvergütung - unter Verweis auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 - Zuschläge für Sonntags- und Feiertagsarbeit iHv 875,00 sFr und Überstundenzuschläge iHv 1.291,41 sFr steuerfrei beließ; gleichzeitig bestätigte das Finanzamt im Übrigen auch den Ansatz der sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km iHv 1.356,00 € (auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung wird verwiesen).

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 9. Dezember 2012 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und begehrte in Erwiderung auf die Berufungsvorentscheidung, folgende Änderungen vorzunehmen:

"1. Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug von 107.735,63 € auf 105.765,40 € herabsetzen; Begründung: Bruttolohn 2011 151.850,00 sFr mal Wechselkurs 0,799124 ergibt 121.347 € abzüglich 13. Bezug 7.791,00 € und 14. Bezug 7.791,00 € ergibt TOTAL 105.765,00 €. Siehe auch ESt-Bescheid vom 22. August 2012.

2. Pendlerpauschale von 1.356,00 € auf 2.568,00 € erhöhen; Begründung: Da im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels überwiegend NICHT unzumutbar ist. Bei einer Fahrtdauer mit dem ÖV von mehr als 2,5 Stunden (einfache Fahrt) steht das große Pendlerpauschale jedenfalls zu, es ist kein Vergleich mit einer PKW-Fahrt notwendig. Die schnellste Wegstrecke von X nach Y beträgt 48 Autokilometer. Seit 1996 steht mir das große Pendlerpauschale zu und in dieser Zeit hat sich auch das öffentliche Verkehrsnetz zwischen X und Y nicht spürbar verbessert bzw. verändert.

3. Sonstige Werbungskosten von 12.529,57 € auf 19.113,00 € erhöhen; Begründung: Siehe auch ESt-Bescheid vom 22. August 2012. Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Üst-Zulagen 982,00 € zuzüglich

Sonntags-/Feiertags-/Nachtzulagen 1.599,00 € zuzüglich

AHV/IV/ALV/NBUV-Beiträge 6.763,00 € zuzüglich

Berufliche Vorsorge 7.813,00 € zuzüglich

VGKK/private Krankenversicherung 1.956,00 €

TOTAL 19.113,00 €.

4. Berücksichtigung der Piketteinsätze in Höhe von 3.230,00 sFr aufgeteilt auf Üst- und Sonntags-/Feiertags-/Nachtzulagen; Begründung: Die Piketteinsätze finden an den Abend- und Nachtstunden statt. Weiters ist ein Großteil der Piketteinsätze an Feiertagen und Wochenenden zu leisten. Gemäß Releaseplanung habe ich 2 Haupt-Releaseeinführungen (jeweils an Wochenenden mehrere zusammenhängende Stunden) sowie bis zu 3 Probe-Cutover (auch an Wochenenden), zw. 6-8 Service-Releases und 2-8 Patches wochentags Abends/Nacht."

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 10. Dezember 2012 legte das Finanzamt die Berufung schließlich der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

1) Beiträge im Rahmen der beruflichen Pensionsvorsorge (11.406,00 sFr):

Wenn der Bw. die Ansätze des Finanzamtes in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung betreffend *"Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug"* und *"Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag"* bekämpft, dann besteht damit Streit im Konkreten darüber, ob die Vorgangsweise des Finanzamtes in der obgenannten Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2012, wonach es überobligatorische Beiträge im Rahmen der beruflichen Pensionsvorsorge iHv 5.933,70 sFr nur noch als Topf-Sonderausgaben (statt wie bisher als werbungskostenabzugsfähige Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988) berücksichtigte und gleichzeitig ident hohe überobligatorische Arbeitgeberbeiträge (abzüglich 300,00 € gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttolohn hinzurechnete, rechtmäßig war oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich mit Berufungsentscheidung vom 27. Februar 2013, RV/0437-F/10, mit dieser Frage auseinandergesetzt und hat nach umfangreichen Erhebungen ua. - auch für den Bereich des Überobligatoriums - festgestellt, dass alle Schweizer Arbeitnehmer (so auch Grenzgänger) und auch die Arbeitgeber seit dem Jahre 1985 nicht nur arbeitsvertraglich bzw. obligationenrechtlich (ZGB, OR), sondern letztlich auch öffentlich rechtlich verpflichtet seien, die im Reglement vorgesehenen Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung zu bezahlen (Art. 66 BVG; BVV 2). Diese faktische, obligationenrechtliche und durch öffentliches Recht rahmengesetzlich geregelte und kontrollierte Verpflichtung zur Beitragsleistung gehe über eine rein dienstvertragliche, aber auch über eine kollektivvertragliche Verpflichtung in ihrer Intensität und allgemeinen Breitenwirkung weit hinaus, sodass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Nichtanerkennung kollektivvertraglich verpflichtender Beiträge (VwGH 17.1.1995, 94/14/0069; VwGH 23.9.2010, 2007/15/0206) einer Auslegung im dargelegten Sinn nicht entgegenstehe.

Der Referent schließt sich diesen Überlegungen an und verweist auf die entsprechenden ausführlichen Überlegungen in der obgenannten Berufungsentscheidung (siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at>). Die strittigen Pensionskassenbeiträge sind demzufolge - wie bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22. August 2012 - zur Gänze, somit auch im Bereich des Überobligatoriums, als *Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen*

Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind (Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988), zum Werbungskostenabzug zuzulassen und diesbezügliche Arbeitgeberbeiträge fallen daher als *Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung* (Beiträge des Arbeitgebers iSd § 26 Z 7 lit. a EStG 1988) nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. sind nicht steuerbar; dies im Übrigen auch deshalb, weil von einem entsprechenden Zufluss beim Arbeitnehmer nicht auszugehen ist. Laut der genannten Berufungsentscheidung könne nicht davon die Rede sein, dass der Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Zahlungsflusses an die Pensionskasse Empfänger dieser Beträge sei und über diese rechtlich und wirtschaftlich im Sinne von Lehre und Rechtsprechung verfügen könne (vgl. dazu die entsprechenden Überlegungen in der genannten Berufungsentscheidung vom 27. Februar 2013).

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher Folge zu geben.

2) Pendlerpauschale:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. kleine oder das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist.

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 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
ab 40 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

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 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
ab 20 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
ab 40 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
ab 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur

Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen.

Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, *unabhängig von der Wegstrecke*, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 107; 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).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer*

Anfahrtszeit):

- 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 als die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

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

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen* (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn

dieser Anfahrtsweg (zB 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 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 der obigen rechtlichen Überlegungen sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges "Wohnung - Arbeitsstätte" (die Rückfahrt stellt sich im Übrigen gleich dar) eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw zwischen der Wohnung des Bw. (X, W-Straße xx) und dem Bahnhof A G (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: 11 km, 17 min), weiters eine Zugfahrt mit der SBB vom Bahnhof A G nach Bahnhof Y (39 Tarif km, 45 min mit der S-Bahn) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - zu Fuß: 0,4 km, 6 min; vgl. dazu auch unter <http://map.search.ch/>) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte des Bw. (Y, R-Straße) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. (entsprechend den vorgelegten Stempeluhraufzeichnung 2011 lagen die Arbeitsbeginnzeiten des Bw. überwiegend zwischen 8.00 Uhr und 9.00 Uhr und seine Arbeitsendzeiten überwiegend zwischen 17.00 Uhr und 18.00 Uhr; der Bw. hatte gleitende Arbeitszeit) war im konkreten Fall von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011) sowie Fahrplan 12 (gültig vom 11. Dezember 2011 bis 8. Dezember 2012); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/> sowie unter <http://fahrplan.oebb.at/bin/query.exe/dn>]:

Arbeitsbeginn: zB

- Pkw (ca. 17 min) von der Wohnung bis zum Bahnhof A ab 6.55 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), SBB-RE Bahnhof A G ab 7.17 Uhr/Bahnhof Y an 7.56 Uhr, Gehweg (ca. 6 min) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.02 Uhr;

- Pkw (ca. 17 min) von der Wohnung bis zum Bahnhof A ab 7.13 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), SBB-RE Bahnhof A G ab 7.35 Uhr/Bahnhof Y an 8.20 Uhr, Gehweg (ca. 6 min) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.26 Uhr;

- Pkw (ca. 17 min) von der Wohnung bis zum Rathaus A ab 7.18 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit

(ca. 5 min), Bus (Linie 301) A G Rathaus ab 7.40 Uhr/H Bahnhof an 7.56 Uhr, Umsteigezeit, SBB-S2 Bahnhof H ab 8.02 Uhr/Bahnhof Y an 8.38 Uhr, Gehweg (ca. 6 min) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.44 Uhr;

- Pkw (ca. 17 min) von der Wohnung bis zum Bahnhof A ab 7.55 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), SBB-RE Bahnhof A G ab 8.17 Uhr/Bahnhof Y an 8.56 Uhr, Gehweg (ca. 6 min) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 9.02 Uhr.

Arbeitsende: zB

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 16.55 Uhr, Wartezeit, SBB-RE Bahnhof Y ab 17.03 Uhr/Bahnhof A G an 17.42 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Bahnhof A zur Wohnung ab 17.47 Uhr, Wohnung an 18.04 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 17.25 Uhr, Wartezeit, SBB-S Bahnhof Y ab 17.33 Uhr/Bahnhof A G an 18.04 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Bahnhof A zur Wohnung ab 18.09 Uhr, Wohnung an 18.26 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 17.30 Uhr, Wartezeit, SBB-S1 Bahnhof Y ab 17.38 Uhr/Bahnhof A G an 18.23 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Bahnhof A zur Wohnung ab 18.28 Uhr, Wohnung an 18.45 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 17.55 Uhr, Wartezeit, SBB-RE Bahnhof Y ab 18.03 Uhr/Bahnhof A G an 18.42 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Bahnhof A zur Wohnung ab 18.47 Uhr, Wohnung an 19.04 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 18.12 Uhr, Wartezeit, SBB-S2 Bahnhof Y ab 18.20 Uhr/Bahnhof H an 18.57 Uhr, Umsteigezeit, Bus (Linie 301) H Bahnhof ab 19.00 Uhr/A G Rathaus an 19.15 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Rathaus A zur Wohnung ab 19.20 Uhr, Wohnung an 19.37 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y ab 18.30 Uhr, Wartezeit, SBB-S1 Bahnhof Y ab 18.38 Uhr/Bahnhof A G an 19.23 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 17 min) vom Bahnhof A zur Wohnung ab 19.28 Uhr, Wohnung an 19.45 Uhr.

Auf Grund dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) **auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg** [Bahnhof A G nach Bahnhof Y; hin und retour] zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massentransportmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen. An dieser Stelle wird auch nochmals darauf hingewiesen, 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.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Behinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht behindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

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

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Park-, Umsteige- bzw. Wartezeiten während der Fahrt) bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - maximal 86 Minuten beträgt, kann - bezogen auf die oben dargestellte Rechtslage bzw. auf die der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis - von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht ausgegangen werden, zumal diese weder 90 Minuten überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrtdauer mit dem Pkw von 34 Minuten].

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes zuzustimmen (Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von **1.356,00 €**). Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

Mit dem Vorbringen des Bw., dass in den Vorjahren jeweils das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit 2.361,00 € Berücksichtigung gefunden habe, ist im Übrigen für den Bw. nichts zu gewinnen, weil nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten unrichtigen Vorgangsweise abzuleiten ist. Es müssten schon besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise durch die Abgabenbehörde als unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, was aber nach der Aktenlage gegenständlich nicht der Fall war. Die Abgabenbehörde ist in Durchsetzung der Rechtsordnung (Legalitätsgebot) nicht nur berechtigt, sondern ist - insbesondere auch zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - geradezu verpflich-

tet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen.

3) Pikettvergütung (3.230,00 sFr bzw. 2.581,17 €):

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, ob für Piketteinsätze ausbezahlte Entschädigungen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im Sinne des § 68 EStG 1988 erfüllt sind.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohns, insgesamt höchstens jedoch 86,00 € monatlich steuerfrei.

Soweit Zulagen und Zuschläge nicht im Freibetrag nach Abs. 1 oder in der Regelung betreffend die Überstundenzuschläge des Abs. 2 Deckung finden, sind sie gemäß Abs. 3 nach dem Tarif zu versteuern. Die nach § 68 EStG 1988 begünstigten Zulagen und Zuschläge müssen zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden. Als laufende Bezüge erhöhen sie damit das Jahressechstel.

Bei den in § 67 Abs. 11 EStG 1988 genannten Personen (insbesondere Grenzgänger) sind gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 die obgenannten Zulagen/Zuschläge im gleichen Ausmaß steuerfrei. Dies impliziert allerdings auch, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung wie bei im Inland tätigen Personen erfüllt sein müssen.

Die Steuerfreiheit im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der monatliche Freibetrag von 360,00 € setzt - bezogen auf den konkreten Fall - eine konkrete Zuordnung zu Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit voraus. Zuschläge für Samstagarbeit können im Übrigen grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG 1988 steuerfrei bleiben.

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden (sog. "Blockzeit"), die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19.00 Uhr und 7.00 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50% (Erhöhung auf 540,00 €).

Bei den Zuschlägen für Nacharbeit sieht das Gesetz eine Bindung an lohngestaltende Vorschriften nicht vor. Das Gesetz verlangt für die steuerliche Begünstigung auch nicht, dass diese Zuschläge stets für die Gesamtheit der Arbeitnehmer eines Betriebes oder für eine Gruppe

von Arbeitnehmern eines Betriebes gewährt werden. Es muss sich nur *nachweislich* um Zuschläge für Arbeiten zu den genannten besonderen Zeiten handeln. Auch für die zur Nachtzeit erbrachten Normalarbeitsstunden gilt, dass die Steuerfreiheit nur gewährt werden kann, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten (Anzahl und zeitliche Lagerung) exakt nachgewiesen wird wie auch das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten, zumal diese nicht willkürlich in die Nachtzeit verschoben werden dürfen (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁴, § 68 Rz 47; Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 68 Rz 15; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tzen 84, 92 zu § 68 EStG 1988; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seite 807, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2012 hat das Finanzamt einerseits bereits Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 (*normale* Überstunden zu Tageszeit an Werktagen samt Samstagen) im Höchstausmaß von monatlich 86,00 € ($86,00 \text{ €} \times 12 = 1.032,00 \text{ €}$; ds. **1.291,41 sFr**) steuerfrei belassen. Andererseits hat es in Ansehung der vom Bw. vorgelegten Unterlagen (vgl. die Schreiben/Bestätigungen der Arbeitgeberin des Bw. betreffend Pikettentschädigung für die Monate Jänner, Februar, April, Mai, Juli, September, November und Dezember 2011) ausgewiesenen Zuschlägen für Sonntags- und Feiertagsarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängenden Überstundenzuschlägen (*qualifizierte* Überstunden) iHv insgesamt **875,00 sFr** (699,23 €) im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 die Steuerfreiheit gewährt.

Auf Grund der vom Bw. vorgelegten Unterlagen erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als glaubhaft, dass der Bw. im Streitzeitraum Arbeiten an Sonn- und Feiertagen geleistet und für diese Arbeitszeiten tatsächlich auch entsprechende Zuschläge erhalten hat. Gleiches gilt auch für zur Tageszeit an Werktagen (samt Samstagen) geleistete Überstunden.

Im Hinblick auf die hier noch strittige Frage, ob darüber hinaus Zuschläge für Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei zu belassen sind, schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Vorgehensweise des Finanzamtes an, zumal der Bw. trotz entsprechender Vorhaltungen (in diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass auch den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung Vorhaltswirkung zukommt) keinen (exakten) Nachweis (durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen) erbracht hat, aus welchem hervorgeht, an welchen Tagen, in welchem Umfang bzw. zu welcher Nachtzeit tatsächlich Arbeitsstunden geleistet wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt hohe Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für Nachtarbeitszuschläge. Möchte ein Abgabepflichtiger eine Begünstigung in Anspruch nehmen, so muss er selbst einwandfrei und unter

Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darlegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0066; VwGH 30.4.2003, 99/13/0222; siehe dazu zB auch UFS 22.12.2009, RV/0313-F/09).

Da der Bw. die geforderten Unterlagen, anhand welcher einwandfrei geprüft hätte werden können, dass er zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19.00 Uhr und 7.00 Uhr erbringen hat müssen, nicht vorgelegt hat, können über die bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2012 gewährten steuerfreien Zuschläge hinaus keine weiteren (Nachtarbeits-)Zuschläge nach Maßgabe des § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen werden.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich folglich im Punkt "Pikettvergütung" im Ergebnis der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung an und war daher dem diesbezüglichen Begehren teilweise Folge zu geben.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. März 2013