



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steurer und die weiteren Mitglieder Yvonne Primosch, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufung des Bw., Gmde., W., vertreten durch Mag. Martin Feurstein, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18c, vom 20. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 nach der am 6. Juni 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war bei der "PB aa", Str., Tr., als Bauleiter beschäftigt. Er machte ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € als Werbungskosten und aus dem Titel der Behinderung seiner Tochter R Ausgaben für Therapien und Fahrten zu Therapien (er hat für R erhöhte Familienbeihilfe und pflegebedingte Geldleistungen bezogen) als außergewöhnliche Belastung geltend. Weiters beharrte er, Einkünfte in Höhe von 53.643,71 € im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2011 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2010. Dabei behandelte das Finanzamt die liechtensteinischen Einkünfte des Berufungswerbers als voll steuerpflichtige Bezüge, berücksichtigte ein Pendlerpau-

schale in Höhe von nur 630,00 € und berücksichtigte Ausgaben für Therapien und Fahrten zu Therapien in Höhe von 744,64 € als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt (der Restbetrag in Höhe von 596,63 € wurde als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt; da diese anerkannten außergewöhnlichen Belastungen den Selbstbehalt jedoch nicht überstiegen, wurden sie im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27. Juli 2011 nicht einkommensmindernd berücksichtigt). Begründend führte das Finanzamt Folgendes aus:

Für Fahrten zwischen Wohnung (F, W.) und Arbeitsstätte (Tr., Str.) könne lediglich das kleine Pendlerpauschale anerkannt werden, da die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf dem überwiegenden Arbeitsweg möglich und zumutbar (dh. eine einfache Wegzeit betrage laut Online-Fahrplan weniger als zwei Stunden) gewesen sei. Die Therapiekosten und die damit zusammenhängenden Fahrtkosten, für den Sohn des Berufungswerbers (A), könnten nicht als außergewöhnliche Belastungen iZm der Behinderung von R anerkannt werden, sondern stellten vielmehr außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung eines Selbstbehaltes dar. Die Einkünfte von der Firma PB seien als steuerpflichtige Bezüge in Österreich zu erfassen, da der Berufungswerber im Streitjahr nur ausnahmsweise (dh. nicht mindestens einen Monat) außerhalb des Arbeitsortes tätig gewesen sei.

Mit Schreiben vom 20. August 2011 berief die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27. Juli 2011 und begehrte, das Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € zu berücksichtigen, die Kosten für die Therapien und für die damit zusammenhängenden Aufwendungen im Zusammenhang mit dem behinderten Kind als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzuerkennen und die vom Berufungswerber erzielten Einkünfte zur Gänze von der Steuer zu befreien. Begründend führte die steuerliche Vertretung Folgendes aus:

Hinsichtlich des Pendlerpauschales sei zu sagen, dass der Berufungswerber um 7.00 Uhr mit seiner Arbeit beginne. Zu dieser Uhrzeit verkehre kein öffentliches Verkehrsmittel, mit welchem er innerhalb von 90 Minuten seinen Arbeitsplatz erreichen könne.

Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 werde mit der Begründung verwehrt, dass der Berufungswerber nicht außerhalb des normalen Arbeitsortes eingesetzt worden sei. Der Berufungswerber sei im Streitjahr im Fürstentum Liechtenstein als Bauführer beschäftigt gewesen und habe mehrere Baustellen betreut, welche im Durchschnitt zwischen 2 und 10 Kilometer vom Dienstort entfernt gewesen seien. Das Fürstentum Liechtenstein habe eine Grundfläche von rund 160 km², es erstrecke sich in etwa auf eine Länge von 26 km und sei an der breitesten Stelle 12 km breit. Der Firmensitz des Arbeitgebers sei in Tr., Str.. Die Abgabenbehörde vertrete die Rechtsansicht, dass sich der im Ausland beschäftigte Abgabenpflichtige nicht in der gleichen Situation befindet wie ein im Inland beschäftigter Dienstnehmer und

begründete dies damit, dass der im Inland beschäftigte Dienstnehmer immer eine Ortsgrenze überschreiten müsse, wenn er in das Ausland entsendet werde. Im gegenständlichen Fall habe der Abgabepflichtige mehrere im Gemeindegebiet von Tr. gelegene Baustellen betreut, welche im Schnitt zwischen 2,5 und 10 Kilometer vom Firmensitz (Str.) entfernt gewesen seien - in diesen Fällen habe der Berufungswerber die Gemeindegrenze von Tr. nicht überschritten müssen. Der bei einem Unternehmen in Lustenau beschäftigte Dienstnehmer verlasse hingegen das Ortsgebiet von Lustenau, wenn er in das nur wenige Kilometer entfernte Widnau oder Au entsendet werde. Indem die Abgabenbehörde die Feststellung des Verfassungsgerichtshofes, dass der im Ausland beschäftigte Grenzgänger an einen Ort außerhalb des normalen Einsatzortes entsendet werden müsse, falsch interpretierte, habe sie den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Die Feststellung des Verfassungsgerichtshofes könne nur so interpretiert werden, dass er offensichtlich die Rechtsansicht vertrete, dass Tätigkeiten am Betriebsstandort (zB Vormontage am Betriebsstandort) nicht als begünstigungsfähig anzusehen seien. Jede andere Interpretation führe zu noch absurderen Ergebnissen, als dies aufgrund der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen ohnedies schon der Fall sei. Der gegenständliche Bescheid verstöße gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und sei daher als gesetzwidrig aufzuheben.

Gleichzeitig begehrte die steuerliche Vertretung die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In seiner Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt Folgendes aus: Die Wegzeit von der Wohnung zum Arbeitsplatz betrage im gegenständlichen Fall eine Stunde und acht Minuten (15 Minuten Fußweg von der Wohnung zur Bushaltestelle O, 46 Minuten Fahrtzeit Bus nach Tr./G, 7 Minuten Fußweg zum Arbeitsplatz, Ankunft 6.56 Uhr), sodass das große Pendlerpauschale nicht zustehe.

Ein Selbstbehalt sei lediglich bei den Aufwendungen für die Therapien des nicht behinderten Kindes (A) angesetzt worden.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sei auch auf Grenzgänger anwendbar, welche vom ausländischen Arbeitgeber für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland außerhalb des normalen Einsatzortes eingesetzt würden (VfGH 30.9.10, G 29/10). § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dürfe im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit aber nicht in einer Weise ausgelegt werden, die zu einer Besserstellung gegenüber Arbeitnehmern inländischer Betriebe führe. Ein Verlassen des normalen Einsatzortes in diesem Sinne bedeute somit ungeachtet des Vorliegens eines in- oder ausländischen Arbeitgebers, dass der Einsatz außerhalb der Gemeinde erfolgen müsse, in welcher sich der Sitz des Arbeitgebers befindet.

Mit Schreiben vom 25. September 2011 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass es gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 2011/76 lediglich erforderlich sei, dass die Entsendung nicht in eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. a und b BAO erfolge und die Entsendung zu Baustellenbetriebsstätten aufgrund der neuen Regelung in jedem Fall unschädlich sei.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Schreiben vom 20. Jänner 2012; E-Mail vom 26. Jänner 2012) ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber (bezugnehmend auf das Schreiben seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin vom 27. März 2011), seine Tätigkeit als Bauleiter im Zusammenhang mit der Erstellung, dem Innenausbau und dem Umbau von Ein- und Mehrfamilienhäusern, dem Umbau eines Büros und der Erstellung von Umgebungsarbeiten bei einem Ferienhaus konkret zu beschreiben und anhand von Unterlagen zu belegen, wann er auf welcher Baustelle gewesen ist (Baustellenprotokolle, Arbeitsrapporte usw.).

Mit Schreiben vom 10. Februar 2012 nahm der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück. Gleichzeitig legte er die Projektbeschreibungen hinsichtlich der vom Berufungswerber betreuten Baustellen vor.

Am 15. März 2011 (vgl. E-Mail vom 15. März 2012) wurde der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers gebeten, anhand von Unterlagen zu belegen, wann der Berufungswerber auf welcher Baustelle gewesen ist und bekannt zu geben, ob die Fahrten laut der Zusammenstellung der Geschäftsfahrten Fahrten zu den jeweiligen Baustellen darstellen und gegebenenfalls die Eintragungen in dieser genannten Zusammenstellung zu erklären.

Mit E-Mail vom 20. März 2012 führte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ua. aus, dass es sich bei den Fahrten laut der Zusammenstellung der Geschäftsfahrten um Fahrten handle, die zwischen dem Betriebsstandort (Tr.) und der jeweiligen Baustelle durchgeführt worden seien.

Mit E-Mail vom 22. März 2012 übermittelte der steuerliche Vertreter der Berufungswerbers Sammelrapporte (Zeitaufzeichnungen) für die Monate Jänner 2010 bis Dezember 2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988:

Von folgendem Sachverhalt ist unstrittig auszugehen:

Der Berufungswerber war im Streitjahr Grenzgänger nach Liechtenstein. Es war in Liechten-

stein bei der Firma "PB aa" als Bauleiter beschäftigt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Der Firmensitz seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin war in Tr., Str.. Im Rahmen seiner Tätigkeit war er für die Vorbereitung verschiedener Bauprojekte bzw. für die Betreuung von in Bau befindlichen Projekten in Tr., S (S gehört zur Gemeinde Tr.), T, B, V und M zuständig (das Projekt in V war erst in Vorbereitung; er war dafür insgesamt nur drei Mal in V; das Projekt in M wurde bis dato nicht realisiert; vgl. die diesbezügliche Projektbeschreibung und die Zusammenstellung der Geschäftsfahrten).

Strittig ist, ob die liechtensteinischen Einkünfte des Berufungswerbers aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Berufsjahr anzuwendenden Fassung sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Arbeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Inländische Betriebe sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 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 Bodenschätzten im Ausland.

Die gesetzliche Voraussetzung eines inländischen Betriebes ist im Berufungsfall nicht gegeben.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder bei einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber beschäftigt seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH würden die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Unionsbürger in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Unionsgebiet benachteiligen könnten, verbieten. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausübten, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt seien, die durchaus geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Be-

trieb auszuüben. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstöße daher gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreiheit gemäß Art. 39 EGV (bzw. Art. 28 EWR-Abkommen und Art. 1 Freizügigkeitsabkommen Schweiz) und sei daher nicht anzuwenden. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes habe zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe (vgl. UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 16.08.2006, RV/0252-F/05).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. In mehreren Beschlüssen von 22. März 2010 (zB A 2010/0011-1) stellte er daher den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung

BGBI. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen. In Entsprechung des vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Gesetzesprüfungsantrages hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Berufungsfall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei einem Liechtensteiner Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

Als Anlagen gelten Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter den Begriff Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten (vgl. Jakom/Laudacher, 2010, § 3 Rz 35). Der Berufungswerber war im Streitjahr als Bauleiter und Baukoordinator bei der Errichtung von Gebäuden tätig. Es lag somit eine Bauausführung vor, die als begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beurteilen ist.

Es liegt grundsätzlich auch eine Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. In mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass "Ausland" jenes Gebiet ist, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.4.2008,

RV/0360-F/07). Die Steuerfreiheit stehe auch dann zu, wenn zB ein bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Schweiz ausübe. Der Begriff "Ausland" sei also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit sei die Schweiz "Ausland" und eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit eine "Auslandstätigkeit". Auf den Berufungsfall übertragen bedeutet dies, dass der bei einem liechtensteinischen Arbeitgeber beschäftigte Berufungswerber jedenfalls eine Auslandstätigkeit ausgeübt hat.

Allerdings ist zu beachten, dass die innerstaatliche Beschränkung der Steuerbegünstigung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebstätten nur insoweit verdrängt wird, als mit dieser Beschränkung eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern eintritt, die dieselbe Tätigkeit ausüben, aber bei einem ausländischen Betrieb beschäftigt sind. Eine solche Ungleichbehandlung ist im Berufungsfall jedenfalls in den Fällen, in denen der Berufungswerber auf Baustellen in Tr. gearbeitet hat, nicht zu erkennen. Auch wenn die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für begünstigte Auslandstätigkeiten keine Mindestentfernung der Entsendung vom Stammsitz des Arbeitgebers vorsieht (weil einer derartigen Auslegung der Zweck der Regelung - die Exportförderung - entgegensteht; vgl. Beschluss des VwGH Zl. A 2010/0011-1), so ist damit doch notwendig verbunden, dass die Entsendung nicht nur an Orte außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte, sondern an Orte außerhalb des Gemeindegebietes des Stammsitzes erfolgt. Selbst wenn ein Arbeitgeber seinen Sitz zB in Feldkirch in Vorarlberg hat und seinen Arbeitnehmer zur einer Auslandstätigkeit ins nur wenige Kilometer entfernte benachbarte Liechtenstein entsendet, so setzt dieser Arbeitseinsatz jedenfalls voraus, dass der Arbeitnehmer das Gemeindegebiet, in dem sein Arbeitgeber ansässig ist, verlässt. Würde somit ein bei einem inländischen Betrieb beschäftigter Arbeitnehmer innerhalb des Gemeindegebietes, in dem sich der Betrieb befindet, zu einer Montage entsendet werden, so würde die Steuerbegünstigung nie zustehen, weil die Tätigkeit nicht im Ausland ausgeübt würde. Wenn daher im Berufungsfall die Steuerfreiheit in jenen Fällen, in den der Berufungswerber für seine Tätigkeit das Gemeindegebiet, in dem die Arbeitgeberin ansässig ist, nicht verlassen hat, nicht gewährt wird, ist damit keine Ungleichbehandlung verbunden. Stünde dem Berufungswerber die Steuerfreiheit in diesen Fällen zu, nur weil er diese Tätigkeit im Ausland ausgeübt hat, würde insoweit eine Besserstellung gegenüber bei inländischen Betrieben beschäftigten Arbeitnehmern bewirkt. Eine Besserstellung bei ausländischen Betrieben beschäftigten (in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern gegenüber bei inländischen Betrieben Beschäftigten ist aber nicht Zweck der Arbeitnehmerfreizügigkeit (vgl. UFS 14.6.2012, RV/0391-F/11).

Laut den vorliegenden Unterlagen (vgl. die Übersicht über die für das Architekturbüro ausgeführten Arbeiten und die Zusammenstellung der Geschäftsfahrten) hat der Berufungswerber

das ganze Jahr 2010 über an Projekten in Tr. gearbeitet und insoweit nichtbegünstigte Tätigkeiten ausgeübt. Damit steht die Steuerfreiheit aber auch für die an sich begünstigten Tätigkeiten in T, B und V nicht zu. Denn eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist, dass die begünstigte Tätigkeit zumindest ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Die Monatsfrist ist nach Maßgabe des § 108 BAO zu ermitteln. Führt eine Person im Ausland sowohl begünstigte als auch nicht begünstigte Tätigkeiten aus, so muss die begünstigte Tätigkeit ohne Unterbrechung über einen Monat hinweg ausgeübt werden. Wird vor Erreichen der Monatsfrist neben der begünstigten Tätigkeit auch eine nichtbegünstigte Tätigkeit ausgeübt, so wird die begünstigte Tätigkeit dadurch unterbrochen und beginnt die Monatsfrist von neuem zu laufen (vgl. Walch, SWI 2008, S 454 und 457). Durch die ganzjährige Tätigkeit des Berufungswerbers in Tr. (vgl. die Übersicht über die für das Architekturbüro ausgeführten Arbeiten und die Zusammenstellung der Geschäftsfahrten) wird eine ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehende begünstigte Tätigkeit im Jahr 2010 nicht ausgeübt.

Hinzu kommt, dass der Berufungswerber im Streitjahr an jedem Arbeitstag an den Sitz der Arbeitgeberin zurückgekehrt ist (vgl. die Zusammenstellung der Geschäftsfahrten). Zwar sehen die Lohnsteuerrichtlinien vor, dass Dienstreisen zum inländischen Stammbetrieb von bis zu drei Tagen unschädlich sind, aber abgesehen davon, dass die Lohnsteuerrichtlinien für den Berufungssenat nicht verbindlich sind, ist es ein Unterschied, ob ein Arbeitnehmer, der im Ausland tätig ist, für drei Tage im Monat am Stammsitz im Inland weilt oder ob er an jedem Arbeitstag zum Stammsitz zurückkehrt. In letzterem Fall kann nicht mehr von einer ausnahmsweisen Rückkehr in den Stammbetrieb gesprochen werden. Vielmehr zählt in diesem Fall der Stammbetrieb neben der Baustelle zum gewöhnlichen Arbeitsort des Berufungswerbers. Aus diesem Grunde unterbrach auch die Rückkehr zum Stammsitz die begünstigte Tätigkeit und wurde auch aus diesem Grund die erforderliche Monatsfrist nicht erreicht.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Pendlerpauschale:

Strittig ist, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen sieht das Gesetz einerseits den Verkehrsabsetzbetrag, mit dem die Ausgaben für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 km grundsätzlich als abgegolten gelten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988), und andererseits, abgestuft nach Entfer-

nung und Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, zusätzliche Pauschbeträge (Pendlerpauschale) vor.

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 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

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

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
ab 20 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

Das Finanzamt hat das sog. "kleine" Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 berücksichtigt, da für Fahrten zwischen Wohnung (F, W.) und Arbeitsstätte (Tr., Str.) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf dem überwiegenden Arbeitsweg möglich und zumutbar gewesen sei. Ob das (kleine) Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das (große) Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zusteht, hängt nach dem Gesetzeswortlaut davon ab, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar ist oder nicht, wobei für das große Pendlerpauschale die Unzumutbarkeit in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum überwiegend, dh. an mehr als der Hälfte der tatsächlichen

Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001), gegeben sein muss.

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 (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

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 Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit 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 Fahrtzeit 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). 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) abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255).

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 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; in diesem Sinne auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 107).

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen 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, Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel sowie Wartezeiten (bei Anschläßen). Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der 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. Dabei entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Regelungsinhalt des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar ist und der Weg zum Abfahrtsort des öffentlichen Verkehrsmittels mit dem privaten Verkehrsmittel zurückgelegt wird (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319 und VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001). 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 (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seiten 172 und 226 f.).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke von der Wohnung des Berufungswerbers (F, W.) zur Bushaltestelle Nf/Kirche (Haltestelle von der Liechtensteinbus Linie a) eine Fahrt mit dem privaten PKW (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: 1,7 km, vier Minuten), von der Bushaltestelle Nf/Kirche nach V (Bushaltestelle Post) eine Fahrt mit der Liechtensteinbus Linie a (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 18 km; ca. 26 Minuten), von V/Post eine Fahrt nach Tr. (Bushaltestelle Post) mit der Liechtensteinbus Linie aaaa (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 7 km, ca. 13 Minuten) sowie von der Bushaltestelle Tr./Post zur Arbeitsstätte des Berufungswerbers (Tr., Str.) ein Fußweg (ca. 40 m, ca. 2 Minuten) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitsbeginnzeit des Berufungswerbers im Streitjahr (vgl. das Berufungsvorbringen vom 20. August 2011, wonach er um 7.00 Uhr mit der Arbeit beginne) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Berufungswerbers (Wohnung-Arbeitsstätte)

bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. den Fahrplan Liechtenstein Bus 2009/2010 (gültig ab 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) und den Fahrplan Liechtenstein Bus 2011 (gültig ab 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011)]:

Hinfahrt (Mo - Fr: jeweils 7.00 Uhr):

Privatfahrzeug von der Wohnung (F, W.) ab ca. 5.52 Uhr, Bushaltestelle Nf/Kirche an 5.56 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. fünf Minuten), Liechtensteinbus Linie a Nf/Kirche ab 6.01 Uhr, V/Post an 6.29 Uhr, Umsteigen auf Liechtensteinbus Linie aaaa, Wartezeit vier Minuten, Liechtensteinbus Linie aaaa V/Post ab 6.33 Uhr, Tr. /Post an 6.44 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (Gehzeit ca. zwei Minuten), Arbeitsstätte an 6.46 Uhr, Wartezeit bis 7.00 Uhr.

Zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und seiner Arbeitsstätte bestanden im Streitjahr - wie oben aufgezeigt - Busverbindungen und war damit die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls möglich. Die öffentlichen Verkehrsmittel standen zudem auch zur erforderlichen Zeit zur Verfügung. Folglich war von Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht auszugehen.

Gegenständlich war auch nicht von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen, denn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel lag gegenständlich jedenfalls unter 90 Minuten (gegenständlich ergibt sich für die einfache Wegstrecke eine Fahrtzeit von 68 Minuten).

Eine Unzumutbarkeit der (überwiegenden) Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der Strecke zwischen Wohnung (F, W.) und Arbeitsstätte (Tr., Str.) ist damit nicht erkennbar. Es war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes [Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages (sog. kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) in Höhe von 630,00 €] zuzustimmen.

Die Berufung war auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Außergewöhnliche Belastung:

Der Berufungswerber machte aus dem Titel der Behinderung seiner Tochter R außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes (Behandlungen durch eine Physiotherapeutin und Logopädin, Fahrtkosten zu den Behandlungen) in Höhe von 1.341,28 € geltend.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 leg. cit. idF des AbgÄG 1997, BGBl. I 1998/9, lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- ...

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind."

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 führt Aufwendungen an, die aus sozial- oder familienpolitischen Gründen ohne Kürzung um den Selbstbehalt des Abs. 4 leg. cit. vom Einkommen abgezogen werden können. § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst ua. Mehraufwendungen für *behinderte Kinder*.

Das Finanzamt hat zu Recht nur jene Mehraufwendungen (744,64 €) als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt, die die behinderte Tochter R des Berufungswerbers betreffen [d.s. die Kosten laut den Rechnungen vom 4. März 2010, vom 22. September 2010 und vom 30. April 2010 und die Kosten laut der Zusammenstellung der Fahrten zu den Therapien (633 km)]. Die übrigen Kosten (596,63 €) sind (für Therapien und Fahrten zu den Therapien) mit dem nicht behinderten Sohn A des Berufungswerbers (A ist am xxxx geboren und laut Ergebnis der Beihilfenverfahren-Abfrage nicht behindert; im Übrigen hat der Berufungswerber auch nicht vorgebracht, dass A behindert wäre) angefallen, welche den vorstehenden Ausführungen folgend nicht als außergewöhnliche Belastung ohne

Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt werden können (diese Kosten waren als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen).

Die Berufung war in diesem Punkt gleichfalls als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Juni 2012