



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., PlzGde, Str., vom 24. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 26. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 bis 2009 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen abgeändert.

Im Hinblick auf die Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 29. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 verwiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer nachträglichen Prüfung der Abgabenerklärungen wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 [vgl. die (Erst-)Bescheide vom 3. März 2006, 7. März 2007, 27. März 2008, 29. April 2009 und 7. April 2010)] mit Bescheiden vom 26. Jänner 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In den in diesen wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen (neuen) Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2009 vom 26. Jänner 2011 blieben die als Werbungskosten geltend gemachten großen Pendlerpauschale unberücksichtigt. Aufwendungen für Wohnraumschaffung in Höhe von 589,45 € (2005), 639,41 € (2006), 639,41 € (2007) bzw. 672,01 € (2009) und Aufwendungen für Personenversicherungen in Höhe von 507,22 € (2005), 554,64 € (2006) bzw. 555,06 € (2007) fanden als Sonderausgaben Berücksichtigung und die geltend gemachten Kirchenbeiträge für

die Jahre 2005 bis 2007 und 2009 wurden mangels Nachweis nicht anerkannt [auf die entsprechende zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) vom 26. Jänner 2011 wird verwiesen].

Mit Schreiben vom 24. Februar 2011 berief der Berufungswerber gegen diese Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 26. Jänner 2011 und beehrte wiederum, das sog. große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von zwei bis 20 Kilometer (2005: 243,00 €; 2006: 270,00 €; 2007: 283,50 €; 2008: 319,50 €; 2009: 342,00 €) zu berücksichtigen; dazu führte er Folgendes aus:

Die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei aufgrund seines Berufes als Polizeibeamter nicht möglich, da

- er verpflichtend eine Uniform tragen müsse (die Inanspruchnahme und Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durch einen uniformierten Polizeibeamten sei aus Sicherheitsgründen auszuschließen),
- er unregelmäßige Dienstzeiten habe ("Montag bis Sonntag, Feiertage, Tages- und Nachtdienste"),
- er Bereitschaftsdienste versehen müsse und
- er wechselnde Dienstorte habe (Posten D und E H).

Die "einfache und kürzeste" Route (mit fünf Ampeln) zwischen seinem Wohnort und dem Posten D betrage 1,8 Kilometer. Die "schnellere und wirtschaftliche ökonomische" Route via J (mit einer Ampel) betrage 2,2 Kilometer. Die "einfache und kürzeste" Route zwischen seiner Wohnung und dem E H betrage 4,2 Kilometer. Die Kilometerangaben seien dem Routenplaner "Michelin" entnommen worden.

Mit Vorhalt vom 25. März 2011 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, eine detaillierte Bestätigung des Arbeitgebers vorzulegen, aus welcher zum einen hervorgehe, dass es eine Dienstvorschrift gebe, dass es Polizeibediensteten untersagt sei, in Uniform öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, und zum anderen hervorgehe, in welchen Zeiträumen er im Streifen dienst und in welchen Jahren er im Innendienst im U tätig gewesen sei, in welchen Jahren er wie viele Tage pro Monat in H gearbeitet habe, wann die Beginn- und Endzeiten der unterschiedlichen Dienste gewesen seien und wie oft er im Monat Bereitschaftsdienst gehabt habe, der ein unverzügliches Einrücken vom Wohnort zum abberufenen Dienstort beinhaltet habe.

Mit Schreiben vom 7. April 2011 führte der Berufungswerber dazu Folgendes aus:

In den Streitjahren sei er beim U für Q im Innendienst tätig gewesen. Er sei dort aber auch als Innendienstbeamter für Objektschutzdienste herangezogen worden. Diese Dienste habe er wochentags und auch am Wochenende verrichtet. Die Dienstdauer habe für Wochenenddienste 24 Stunden und wochentags zwischen 24 und 31 Stunden betragen. Für diese "JD-Dienste" seien immer zwei Beamte eingeteilt gewesen. So sei es ihm möglich gewesen, im Zuge von

kurzen Pausen, die nicht immer zum selben Zeitpunkt und gegen Abend abgewickelt worden seien, für ca. eine Stunde nach Hause essen zu gehen. Bei dringenden Anlassfällen habe er aber so rasch als möglich zum U "einrücken" müssen, weshalb er dafür sein Privatfahrzeug benutzt habe. Solche "JD- Dienste" habe er durchschnittlich vier bis fünf Mal im Monat verrichten müssen. Bei diesen Diensten handle es sich um Wachdienste, die wie Außendienste bewertet seien und für die auch eine Verrechnung der vollen Gefahrenzulage (Patrouillendienst 66%) gestattet gewesen sei. Bei Notwendigkeit sei es fallweise vorgekommen, dass er auch zu Wachdiensten beim Gs in D, Str.3, eingeteilt worden sei und somit Außendiensttätigkeiten verrichtet habe. Für diese Dienstzeit sei eine Zuteilung zum Bezirkspolizeikommando D und in weiterer Folge zum "PI D" erfolgt, der für die Sicherheit des Gss verantwortlich sei. Es sei nur im Jahre 2003 für die Monate August und September der Sp in H zugeteilt gewesen. Dort habe er im August 13 und im September 19 Tage Dienst verrichtet. Dieser Dienst habe zu unterschiedlichen Zeiten begonnen und geendet. Es sei nicht immer vorhersehbar gewesen, wann Dienstschluss gewesen sei. Es habe vorkommen können, dass sich bei dementsprechenden Vorfällen der Dienst überraschend verlängert habe. Während der Zeit dieser Zuteilung sei er dem Bezirkspolizeikommando D und damit auch dem "PI H" unterstellt gewesen, da die Stammdienststelle des Sd der "PI H" gewesen sei. Im Zuge des Sd seien auch Patrouillendienste am O von D, L, H, F, Ht und G vorgeschrieben gewesen, die er vom La aus durchgeführt habe. Er könne keine detaillierte Bestätigung des Arbeitgebers vorlegen, woraus ersichtlich sei bzw. hervorgehe, wann die Dienste begonnen und geendet hätten. Dazu seien Kopien von Dienstplänen und Dienstvorschreibungen nötig. Diese Pläne (Kopien) weiterzugeben, würde aber eine Verletzung des Datenschutzes bedeuten, weil dort auch Daten anderer Beamten vermerkt seien. Auch aus dienstrechtlichen Gründen sei eine Weitergabe solcher Schriftstücke (Pläne) strengstens untersagt. Die Behörde könne sich allerdings beim U für Q dahingehend informieren, ob er solche Dienste verrichten habe müssen. Eine Dienstvorschrift über Tragen einer Uniform in öffentlichen Verkehrsmitteln gebe es im Übrigen nicht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Februar 2012 gab das Finanzamt den Berufungen hinsichtlich der Jahre 2005, 2006 und 2007 teilweise insofern statt, als es Aufwendungen für Personenversicherungen und Wohnraumsanierung in Höhe von 1.048,78 € bzw. 1.312,34 € (2005), in Höhe von 1.096,20 € bzw. 1.393,58 € (2006) und in Höhe von 1.096,62 € bzw. 1.008,18 € (2007) als Sonderausgaben berücksichtigte; die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 26. Jänner 2011 änderte es insoweit ab, als es den im Jahr 2008 geltend gemachten Kirchenbeitrag mangels Nachweis nicht als Sonderausgaben anerkannte und Krankheitskosten (2009) in Höhe von 324,91 € (statt 434,74 €) als außergewöhnliche Belastungen anerkannte (aufgrund des Selbstbehaltes blieben die anerkannten Krankheitskosten jedoch ohne steuerliche Auswirkung).

Mit Schreiben vom 27. März 2012 beehrte der Berufungswerber, die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag führte er Folgendes aus:

Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre würden hinsichtlich des Punktes "Sonderausgaben" nicht mehr angefochten. Strittig sei nach wie vor der Punkt "Pendlerpauschale". Das Pendlerpauschale sei aus seiner Sicht zu Recht beantragt worden. Das Finanzamt habe das Pendlerpauschale deshalb abgewiesen, da er überwiegend Innendienst verrichtet und Aufzeichnungen (Kopien von Dienstplänen) über den strittigen Zeitraum 2005 bis 2009 nicht vorgelegt habe. Das Finanzamt habe sich vermutlich nicht die Mühe gemacht, eine Durchsicht der ausbezahlten steuerfreien Bezüge auf seinen Jahreslohnausweisen 2003 bis 2009 (Kennzahl 215) vorzunehmen. Hierzu sei anzumerken, dass kein Dienstgeber (schon gar nicht der Bund) für einen Verwaltungsbeamten steuerfreie Gefahrenzulagen ausbezahlt hätte, wenn die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben gewesen wären. Ab dem Jahr 2003 bis zum Jahr 2009 seien Gefahrenzulagen aufgrund seiner Dienstverrichtung im Sicherheitsdienst ausbezahlt worden. Er habe dem Finanzamt bereits schriftlich mitgeteilt, dass er Kopien von Dienstplänen nicht beibringen könne. Eine Weitergabe von Dienstplänen würde eine Verletzung des Datenschutzes nach sich ziehen, da dort Personendaten anderer Beamten angeführt seien. Weiters würden sie eine strikte Vorgehensweise und Weisung (zB bei gezielten Schwerpunktkontrollen im Straßenverkehr) beinhalten, womit eine Weitergabe gleichfalls aus dienstrechtlichen Gründen strengstens untersagt sei. Aus diesen Gründen habe er damals dieser Aufforderung nicht nachkommen können. Als Alternative habe er dem Finanzamt die Möglichkeit einer Auskunftserteilung hinsichtlich seiner verrichteten Außendienste beim U für Q eingeräumt. Anhand der beiliegenden, von den Medien veröffentlichten Statistik von Einsätzen der Sp (für jene er auch tätig gewesen sei) für das Jahr 2010 wolle er deutlich machen, dass die Dauer der zu verrichtenden Dienstzeit unvorhersehbar gewesen sei. Es mache sich wohl niemand die Mühe, bei einem Aufruf zu solchen Einsätzen zu schauen, wie er am schnellsten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zum Sammelort gelange. Er verweise weiters auf die Begründung in seinem Vorlageantrag vom 6. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004. Weiters sei zum Pendlerpauschale für die Jahre 2005 bis 2009 zu sagen, dass er in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Polizeibeamter in Uniform bei einem "24 Stunden Unternehmen" das eigene Kfz zwecks Wahrnehmung der öffentlichen Sicherheit von Montag bis Sonntag und an Feiertagen zwangsläufig nutzen habe müssen. Regelmäßige Dienstzeiten seien von vornherein ausgeschlossen gewesen. Eine Dienstverrichtung sei aufgrund wöchentlich erstellter Dienstpläne erfolgt. Die jeweils diensthabenden Personen für Tages- bzw. Nachtdienste seien darin namhaft gemacht worden. Zusätzliche Dienste und deren Verrichtung zu nicht vorhersehbaren Zeiten seien in der Ausübung von Bereitschaftsdiensten begründet. Bei Ge-

fahr der öffentlichen Sicherheit und unplanmäßigen Schwerpunktkontrollen sei ein unverzügliches Einrücken zur abberufenen Dienststelle (auch in der Freizeit) von oberster Priorität gewesen. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels könne wegen Gefahr in Verzug in diesem Fall ausgeschlossen werden. Unabhängig von den Dienstzeiten sei fraglich, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durch einen uniformierten Polizeibeamten rein aus Sicherheitsgründen zumutbar sei.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Strittig ist allein, ob in den Streitjahren (2005 bis 2009) das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von zwei bis 20 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) und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist 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.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),

- bei Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, bei Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) oder bei Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung (Unzumutbarkeit wegen Behinderung) sowie

- wenn Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt; dabei gilt Folgendes:

Die Benützung des Massenbeförderungsmittel 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 Fahrzeit mit dem Kfz [vgl. dazu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16].

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 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 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. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seite 172; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Berufungswerbers (D, Str.) und der Bushaltestelle Str.4 ein Fussweg (Entfernung: ca. 320 m, Zeit: ca. 5 Minuten), eine Busfahrt (Landbuslinien: 11, 14, 15, 17) von der Bushaltestelle Str.4 zur Bushaltestelle Bahnhof D (Entfernung: 1,1 km, Fahrzeit: ca. 5 Minuten) sowie ein Fussweg zur Dienststelle des Berufungswerbers in D, Str.2 [Entfernung: ca. 100 m, Zeit: ca. 1 Minute; in den Streitjahren 2005 bis 2009 versah der Berufungswerber überwiegend seinen Dienst im U für Q (D, Str.2)]; vgl. dazu das Vorbringen des Berufungswerbers im Schriftsatz vom 7. April 2011, wonach er nur im Jahre 2003 in H Dienst versehen habe und er nur *fallweise* für Wachdienste beim Gs eingeteilt worden sei und in dieser Zeit dem Bezirkspolizeikommando D zugeteilt gewesen sei], zu unterstellen.

Der Berufungswerber hat trotz entsprechender Vorhaltungen seine Arbeitszeiten nicht bekannt gegeben. Soweit der Berufungswerber vorbringt, dass er die Dienstpläne aus Datenschutzgründen und dienstrechtlichen Gründen nicht vorlegen könne und deshalb dem Finanzamt die Möglichkeit einräume, bei seinem Dienstgeber die notwendigen Auskünfte einzuholen, ist darauf hinzuweisen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren in den Hintergrund tritt (vgl. zB VwGH 28.2.1995, 95/14/0016). Aus dem erstinstanzlichen Verfahren ist ersichtlich, dass der Berufungswerber jedenfalls über die Notwendigkeit der Vorlage von tauglichen Nachweisen seitens des Finanzamtes informiert war (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 25. März 2011). Letztendlich ist er diese aber schuldig geblieben. In diesem Zusammenhang ist auch zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltwirkung zukommt, sodass der gegenständlichen Entscheidung der Umstand des Fehlens von tauglichen Nachweisen unbedenklich zugrunde gelegt werden kann (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe des Beru-

fungswerbers gewesen, taugliche Nachweise vorzulegen. Der Hinweis des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 27. März 2012, wonach anhand des Umstandes, dass er Gefahrenzulagen erhalten habe, zu schließen sei, dass er nicht als Verwaltungsbeamter, sondern als Polizeibeamter im Sicherheitsdienst tätig gewesen sei, ersetzt einen solchen Nachweis der Dienstzeiten nicht. Außerdem ist allein aus dem Umstand, dass dem Berufungswerber steuerfreie Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 ausbezahlt worden sind (vgl. die diebezüglichen Lohnzetteln), nicht zwingend zu schließen, dass es sich dabei um steuerfreie Gefahrenzulagen handelt (steuerfreie Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 sind neben Gefahrenzulagen zB auch Überstundenzuschläge).

Im Übrigen hat der Berufungswerber im Schreiben vom 7. April 2010 selbst ausgeführt, dass er in den Streitjahren beim U für Q im Innendienst beschäftigt gewesen sei, woraus nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zumindest zu schließen ist, dass der Berufungswerber in den Streitjahren festgelegte Normalarbeitszeiten hatte.

Abgesehen davon, ist aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch mit den (glaubhaften) Ausführungen des Berufungswerbers im Schreiben vom 7. April 2010, wonach er als Innendienstbeamter auch zu Objektschutzdiensten herangezogen und er auch zu Wachdiensten beim Gs eingeteilt worden sei, wobei die Dienstdauer unterschiedlich bzw. unvorhersehbar gewesen sei, nichts zu gewinnen und zwar allein aufgrund des Überwiegensgrundsatzes (so.); so erklärte der Berufungswerber selbst, dass er nur vier bis fünf Mal im Monat zu Objektschutzdiensten bzw. nur fallweise zu Wachdiensten eingeteilt worden sei.

Im Berufungsjahr verkehrten auf weit mehr als der halben Fahrtstrecke (hin und retour), nämlich auf der Strecke "Str.4 - Bahnhof D" regelmäßig (im Taktverkehr) öffentliche Verkehrsmittel [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg; Fahrplan 04/05 (gültig für 12. Dezember 2004 bis 10. Dezember 2005); Fahrplan 05/06 (gültig vom 11. Dezember 2005 bis 9. Dezember 2006); Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007); Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008) sowie Fahrplan 08/09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009)]:

Auf Grund dieser Verkehrsverbindung gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Berufungswerber in den streitgegenständlichen Zeiträumen überwiegend (an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorlag.

Dem Einwand, wonach die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel aufgrund seines Berufes als Polizeibeamter nicht möglich gewesen sei, da er verpflichtend eine Uniform tragen habe müssen (vgl. das Vorbringen im Berufungsschriftsatz vom 24. Februar 2011), ist zu entgeg-

nen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist davon auszugehen, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

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

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

Bezogen auf die oben dargestellte, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Berufungswerbers - nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel liegt gegenständlich jedenfalls unter 90 Minuten (gegenständlich ergibt sich für die Hinfahrt eine solche Fahrtzeit von ca. 11 Minuten).

Angesichts dieser Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Ergänzend ist noch Folgendes zu sagen:

Selbst unter der Annahme, dass in den Streitjahren (2005 bis 2009) für den Berufungswerber die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich bzw. nicht zumutbar gewesen wäre, so würde dies der Berufung auch nicht zum Erfolg verhelfen, denn das sog. große Pendlerpauschale steht erst ab einer Fahrtstrecke von mindestens zwei Kilometern zu.

Wie bereits oben erwähnt worden ist, ist als Wegstrecke im Falle der Unzumutbarkeit die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen. Unter Fahrtstrecke nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jene Strecke zu verstehen, deren Benützung mit dem Kraftfahrzeug nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Ver-

kehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist (Berücksichtigung öffentlicher Interessen). Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten bleiben dabei außer Betracht (vgl. VwGH 16.7.1996, 96/14/0002; siehe auch Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16).

Hinsichtlich der Länge der Fahrtstrecke [Wohnung: D, Str., zur zeitlich überwiegenden Dienststelle: D, Str.2) wurde vom Unabhängigen Finanzsenates unter Verwendung eines Routenplaners (ViaMichelin) festgestellt, dass die **kürzeste**, schnellste, wirtschaftlichste und vom Routenplaner empfohlene Fahrtroute von der Wohnung des Berufungswerbers zur Dienststelle über die St.1 führt und nur 1,3 km beträgt; im Übrigen erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat angesichts der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien die vom Berufungswerber befahrene Route von seiner Wohnung zu seiner Dienststelle über die J (2,2 km) lediglich aus persönlicher Vorliebe gewählt.

Abschließend ist der Vollständigkeit halber noch zu sagen, dass auch das sog. kleine Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden konnte, denn für die Zuerkennung des sog. kleinen Pendlerpauschales ist (im Falle der Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) Voraussetzung, dass der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst. Unbestrittenermaßen beträgt der gegenständliche Arbeitsweg weit weniger als 20 Kilometer.

Im Übrigen (Wohnraumsanierung, Personenversicherungen, Krankheitskosten, Kirchenbeitrag) war wie in den Berufungsvorentscheidungen zu entscheiden.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. April 2012