



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/0645-L/10,
miterledigt GZ. RV/0666-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch G., vom 9. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 27. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 und 2006 sowie vom 12. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 5. März 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004, 2005 und 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	16.594,05 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	2.702,21 € - 3.028,79 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				-326,58 €
2004	Einkommen	17.459,14 €	Einkommensteuer - anrechenbare	2.927,58 € - 2.933,98 €

			Lohnsteuer	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				-6,40 €
2005	Einkommen	19.521,85 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	3.456,68 € - 3.101,94 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				354,74 €
2006	Einkommen	20.578,53 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	3.869,48 € - 3.492,78 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				376,70 €
2007	Einkommen	23.183,24 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	4.883,58 € - 3.990,73 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				892,85 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer GPLA-Prüfung bei der P., nunmehr B. GmbH, wurde unter anderem festgestellt, dass die Berufungswerberin in den Jahren 2003 bis 2007 im Fitness-Center der GmbH als Sporttrainerin tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hatte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden war. Daraus wurde der Schluss gezogen, dass die Berufungswerberin mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur P. stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und nahm die Verfahren betreffend Arbeitnehmerveranlagung für diese Jahre wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide, in die die Vergütungen für diese Trainertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen wurden.

In den gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen wandte die Berufungswerberin sinngemäß ein:

Sie sei Vereinsmitglied des X-Vereins und dort ehrenamtlich als Sportlehrerin tätig gewesen. Alle Beträge, die sie erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gewesen und es sei kein Dienstverhältnis vorgelegen.

Der X-Verein sei 1998 gegründet worden, Vereinszweck sei die Ausbildung- und Unterrichtserteilung im Aerobicbereich. Der Hintergrund sei gewesen, dass in den Vereinen durch die Konkurrenz der Fitness-Studios das herkömmliche Training wie Schigymnastik und Zirkeltraining abgenommen habe und die neuen Trainingsarten unter dem Sammelbegriff „Aerobic“ nicht angeboten worden seien. Der Verein habe nun Trainer ausgebildet, um Unterricht in Schulen, Altenheimen und anderen X-Vereinen durchzuführen. Schließlich sei der Verein dazu gewonnen worden, Unterricht auch im gegenständlichen Fitness-Studio anzubieten.

Die GmbH habe für die übrigen Bereiche (Kraft-, Ausdauertraining, Squash, Badminton) eigene hauptberufliche Trainer angestellt, daneben Verwaltungsmitarbeiter und Reinigungskräfte. Die Trainer des Vereins seien im Aerobicbereich etwa 20 Stunden wöchentlich ehrenamtlich tätig gewesen und deren Vergütung habe lediglich aus Spesenersätzen im Sinn der Vereinsrichtlinien (RZ 763 bis 767) bestanden. Die Spesenvergütungen seien vom Verein ausbezahlt worden.

Diese Gegebenheiten seien der Gebietskrankenkasse seit Anbeginn bekannt gewesen. Bei der Prüfung sei sie mit der Behauptung, dass die Vereinstätigkeit nur Schwindel sei (Scheingründung), dazu übergegangen, die Tätigkeiten beim Studio der Beitragspflicht zu unterwerfen. Der Verein habe in diesem Verfahren keine Parteistellung gehabt und daher auch nicht darlegen können, dass erstens die Vereinstätigkeit als solche gemeinnützig sei und zweitens auch kein Dienstverhältnis vorliege. Dem Verein sei das Parteiengehör verweigert worden.

Erst der VwGH habe die Existenz des Vereins neben der GmbH anerkannt und damit den behaupteten Schwindel entkräftet. Die Vereinstätigkeit als solche sei jedoch nicht aktenkundig gewesen, der VwGH habe nur aufgrund des geschilderten Sachverhaltes entschieden, welcher geprägt gewesen sei von der Darstellung der Gebietskrankenkasse, und sei damit zum Ergebnis gekommen, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliege. Die Gebietskrankenkasse habe sich mit dem Verein überhaupt nicht beschäftigt und die Trainertätigkeit so dargestellt, als ob alles im Studio passiert sei. Der VwGH sei daher davon ausgegangen, dass die GmbH Dienstgeberin sei, was theoretisch möglich sei, da bei einer GesbR beide Gesellschafter dafür in Frage kommen würden. Wenn jedoch nun eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliege, sollten auch die Vorschriften des bürgerlichen

Rechts bei der Beurteilung angewendet werden, und es müsse daher die tatsächliche Abwicklung Gegenstand der Beurteilung sein. „Entscheidend sind immer die primär getroffene Vereinbarung und der daraus abzuleitende übereinstimmende Wille der Vertragspartner, somit die vertragliche Gestaltung der Innenbeziehung“ (Strasser, Erwerbsgesellschaft § 1175, Seite 25). Es könne nur aufgrund eines festgestellten Sachverhaltes eine Rechtsfolge abgeleitet werden. Die erfolgten Vorschriften seien jedoch rechtswidrig und würden von einem Sachverhalt ausgehen, der nicht stattgefunden habe.

Seit der „Zusammenarbeit“ gebe es eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, weil sich zwei juristische Personen, ein Verein und eine GmbH, zum gemeinsamen Nutzen zusammen getan haben. Die Vermögenseinlage sei durch die GmbH erfolgt, die Einlage des Vereins bestehe in der Arbeitsleistung. Der am Hauptstamm beteiligte Gesellschafter, die GmbH, habe einmal im Monat eine erfolgsabhängige Zahlung für die vom Verein abgehaltenen Unterrichtseinheiten an den Verein als Vorweggewinn geleistet. Der Verein habe einen Teil dieser Gewinnanteile als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinn des § 45 BAO bezogen und teils für Aus- und Fortbildung, den größeren Teil als Spesenersätze an die ehrenamtlich Tätigen ausbezahlt. Diese seien aktive oder auch nicht aktive Vereinsmitglieder gewesen und hätten ihre Leistungen teils im Studio, teils für Verwaltungstätigkeiten erbracht. Sie hätten kein Dienstverhältnis gehabt und hätten auch nicht die SV-Beitragshöhe nach dem Hostasch-Erlass überschritten.

Da eine GesbR keine juristische Person sei, könne sie mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht Arbeitgeber sein. Arbeitgeber sei hier grundsätzlich derjenige, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stelle. Für den Trainer habe es nur den Verein als Auftraggeber gegeben. Der Verein habe nach außen hin die Auftraggeberfunktion wahrgenommen, Reklamationen seien nur dem Verein gegenüber gemacht worden, ebenso wie es auch der Verein übernommen habe, die Qualität der Leistungserbringung zu überwachen. Im konkreten Fall hätten das Innenverhältnis zwischen Verein und GmbH und das Außenverhältnis zwischen Trainer und Verein dasselbe arbeitsrechtliche Bild ergeben. Mit Wissen um die rechtlichen Gegebenheiten und die Abwicklung sei es denkunmöglich und rechtlich nicht begründbar, dass die ehrenamtlichen Vereinsmitglieder Dienstnehmer bei der GmbH gewesen seien. Da im VwGH-Verfahren auf die Tätigkeit des Vereins nicht eingegangen worden sei, sei auch nicht zu erkennen gewesen, dass der Verein schon immer „Dienstgeber“ der Trainer gewesen sei. Bei Kenntnis von diesem Sachverhalt hätte jedoch das Erkenntnis anders lauten müssen. Es sei auch nicht bedacht worden, dass für die Begründung einer GesbR eine leitende Tätigkeit erforderlich sei. Da eine solche Tätigkeit nach Aussage des Vereinsobmannes von niemandem ausgeübt worden sei, seien auch die rechtlichen Voraussetzungen einer GesbR gar nicht gegeben gewesen. Dieser Umstand sei bisher nicht einmal angedacht worden. Dies

sei ein Beweis dafür, dass die Sachverhaltsermittlung fahrlässig erfolgt und daher die rechtliche Beurteilung unrichtig sei. Der von der Behörde angenommene Sachverhalt habe sich nicht auf den Verein bezogen, habe daher ohne Parteiengehör nicht in die rechtlichen Erwägungen einfließen können.

Wenn überhaupt, seien die Trainer durch den Verein der GmbH und anderen Vereinen zur Erbringung von Arbeitsleistungen überlassen worden. Die GmbH sei Beschäftigter gewesen, der Verein Überlasser, somit der Auftraggeber.

Überdies sei bei genauer Betrachtung festzustellen, dass nicht ein Dienst-, sondern ein Werkvertrag vorliege, da der Leistungserfolg vergütet worden sei (keine vom Ausfall von Stunden unabhängige Vergütung). Dienstnehmer seien Personen, die sich zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten und diese persönlich erbringen. Im Vereinsleben gebe es keine Verpflichtung für ehrenamtlich Tätige und die Trainer hätten sich im konkreten Fall gegenseitig vertreten. Es gebe auch keine Sanktionen bei Fernbleiben. Darüber hinaus sei die Leistung gefragt, die der Trainer aufgrund seiner Spezialisierung selbst definiere. Auch diese Tatsache habe im bisherigen Verfahren mangels Parteiengehörs keine Rolle gespielt. Auch aus diesen Gründen sei der Bescheid rechtswidrig.

Schließlich lasse auch die Bescheidebegründung nicht erkennen, welcher Sachverhalt als erwiesen angenommen worden sei, und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die Denkmöglichkeit der Vorgangsweise lasse sich auch aus folgendem Umstand erkennen: Um die Beitragsvorschrift beim angenommenen Arbeitgeber durchzuführen, habe die Behörde die Grundlagen sogar beim auszahlenden Verein anfordern müssen. Es habe also der angenommene Arbeitgeber, die GmbH, nicht einmal gewusst, welche Beträge ausbezahlt worden seien. Es seien dann auch alle Auszahlungsbeträge des Vereins berücksichtigt worden, ohne Rücksichtnahme darauf, wo die Unterrichtserteilung erfolgt sei.

Nach sechs Jahren Beobachtungszeitraum sei nur eine Trainerin vorgeladen worden, die keine Vereinsfunktion ausgeübt habe. Deren Aussage habe der Gebietskrankenkasse genügt, um die von ihr vermutete Scheingründung zu bestätigen. Dennoch sei die Vorschrift nicht für alle Trainer erfolgt. Erst nach der VWGH-Entscheidung über die befragte Trainerin sei die Vorschrift für alle Trainer erfolgt. Eigentlich sei die VWGH-Entscheidung zu Gunsten des Vereins ausgegangen, da dessen Rechtmäßigkeit bestätigt worden sei. Im Sinn der Ausführungen könne Auftraggeber der Trainer nur der Verein gewesen sein, niemals die GmbH. Es werde daher um Aufhebung der angeführten Bescheide ersucht.

Im weiteren Berufungsverfahren gab der Unabhängigen Finanzsenat der Berufungswerberin nach Mitteilung der Rechtslage in einem Vorhalt die Möglichkeit, allfällige tatsächliche Aufwendungen bekanntzugeben, die die vereinnahmten Beträge kürzen könnten, sowie

konkrete Gründe vorzubringen, falls sie der Ansicht sei, dass die Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erfolgt sei.

In Beantwortung des Vorhalts übermittelte die Berufungswerberin eine Liste von Aufwendungen, die sie als Werbungskosten geltend macht, und zwar insbesondere Fortbildungskosten, Ausgaben für Arbeitsmittel (Arbeitskleidung, Aerobic-CDs, Fachliteratur) sowie Reisekosten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den gegenständlichen Einkommensteuerfestsetzungen ist unstrittig, dass die Berufungswerberin (Bw.) in den Jahren 2003 bis 2007 als Aerobic-Trainerin tätig war und in diesem Zusammenhang folgende Beträge erhielt: im Jahr 2003 insgesamt 526,63 Euro, im Jahr 2004 insgesamt 1.914,86 Euro, im Jahr 2005 insgesamt 2.485,62 Euro, im Jahr 2006 insgesamt 2.652,14 Euro und im Jahr 2007 insgesamt 2.843,70 Euro.

Während das Finanzamt davon ausging, dass es sich um Vergütungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur B. GmbH handelte, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Arbeitnehmerveranlagungen der betreffenden Jahre einzubeziehen waren, vertrat die Bw. die Ansicht, dass die Versteuerung dieser Einkünfte zu Unrecht erfolgte, da Auftraggeber und Zahler in Wahrheit der X-Verein war und es sich lediglich um Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien handelte.

Unter der Annahme, dass den diesbezüglichen Ausführungen der Bw. zu folgen sei, ergibt sich für die hier angefochtenen Bescheide Folgendes:

Die die Ansicht der Bw. unterstützenden Vereinsrichtlinien lauten in ihrer Rz 774 folgendermaßen:

„Erhalten die in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen - unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte - von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) Beträge, liegen, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontrollausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundessportförderungsmittel jeweils verrechneten Sätze nicht übersteigen, keine Einkünfte vor. Nach diesen Richtlinien dürfen für Verpflegungskosten nur mehr 26,40 Euro, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 13,20 Euro und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3,00 Euro (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden 1,50 Euro) verrechnet werden. Als Reise gilt dabei jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des

Vorliegens von Reisen und dgl. (z.B. Fahrten zu den Trainings- und Wettkampfstätten) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des Sportvereins ersichtlich sein."

Dem gegenüber gilt für „Reisen" nach dem Einkommensteuergesetz Folgendes:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten setzt überdies eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus. Dieser Reisebegriff entspricht auch dem Begriff der ausschließlich betrieblich veranlassten Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988.

Die "Reise" im Sinn des Einkommensteuergesetzes unterscheidet sich damit wesentlich von den oben zitierten Vereinsrichtlinien, die weder eine bestimmte Reisedauer noch eine bestimmte Mindestentfernung vom üblichen Tätigkeitsmittelpunkt erfordern. Es spielt nach den Vereinsrichtlinien auch keine Rolle, wenn durch wiederholte Reisebewegungen an ein und denselben Ort dort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Die Vereinsrichtlinien stellen lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen dar, der "im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise" mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien - wie diese im Übrigen selbst eingangs zum Ausdruck bringen - nicht abgeleitet werden. Sie stellen keine Rechtsquelle im Sinn des Art. 18 Abs. 1 B-VG dar. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide ist daher nur am Gesetz zu prüfen (vgl. auch VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; UFS 19.1.2007, RV/0641-I/06).

Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stellt, findet sich im Einkommensteuergesetz erst mit Wirksamkeit ab 31. Dezember 2009 (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) und ist für die Berufungsjahre nicht anwendbar. Eine "beruflich veranlasste Reise" im Sinn der Begriffsbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, die es rechtfertigen würde, die vereinnahmten Bezüge (zumindest zum Teil) als Werbungskosten zu berücksichtigen, liegt bei der Tätigkeit der Bw. offensichtlich nicht vor.

Bei dieser Sachlage sind die hier strittigen Bezüge grundsätzlich auch dann steuerpflichtig,

wenn sie die Bw., wie dies in ihrer Eingabe dargestellt wird, vom Verein als Auftraggeber erhalten hat.

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung über die Modalitäten und den Ablauf der Tätigkeit der „nebenberuflichen“ Trainerinnen (terminlich und örtlich fixierte Unterrichtsstunden, Einhaltung bestimmter organisatorischer Verpflichtungen, fehlende generelle Vertretungsmöglichkeit, Kontrollsystem und Sanktionsmechanismus, etc.) bestehen sohin auch bei der im Berufungsfall vorliegenden Sach- und Beweislage keine Anhaltspunkte, nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Zu den von der Bw. nachträglich geltend gemachten Werbungskosten ist Folgendes festzustellen:

Arbeitskleidung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

In diesem Sinn sind Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird.

Steuerliche Berücksichtigung können nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden, also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Bei typischer Berufskleidung handelt es sich um solche Kleidungsstücke, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Uniform erfüllen und deshalb bei Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Bei den von der Bw. unter dem Titel Arbeitskleidung geltend gemachten Anschaffungen handelt es sich jedoch um normale Sportbekleidung wie Sportschuhe, Hosen, Trainingsshirts etc., die sich ihrer objektiven Beschaffenheit nach nicht von solchen Kleidungsstücken unterscheiden, die üblicherweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finden. Derartige Aufwendungen können nicht zu Werbungskosten führen.

CDs und DVDs:

Auch für Tonträger gilt grundsätzlich das im oben zitierten § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierte "Aufteilungsverbot". Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits mehrfach festgestellt (z.B. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260), dass Tonträger als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß betreffen, und aus diesem Grund bestätigt, dass deren Anschaffung nicht abzugsfähige

Kosten der Lebensführung begründen.

Dass die CDs und DVDs durch die konkrete berufliche Nutzung nicht geeignet gewesen wären, der Bw. auch in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen, wurde nicht behauptet, sodass diese Aufwendungen nicht steuermindernd berücksichtigt werden konnten.

Fahrtkosten:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Weiters sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 die Ausgaben eines Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein bei Vorliegen von zusätzlichen Voraussetzungen zustehendes Pendlerpauschale abgegolten.

Aus den angeführten gesetzlichen Regelungen ergibt sich, dass das Gesetz zwischen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einerseits und sonstigen beruflich veranlassten Fahrten andererseits unterscheidet. Während bei einem Arbeitnehmer die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausschließlich in Form eines Absetzbetrages und (zutreffendenfalls) pauschalierter Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden, sind Ausgaben für andere beruflich veranlasste Fahrten in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten absetzbar. Bei Benützung eines privaten Kfz wird im letztgenannten Fall eine Schätzung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes im Regelfall zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind daher jene Aufwendungen für (in der Fahrtkostenaufstellung enthaltene) Fahrten zwischen Arbeitsstätte und der 2,2 km entfernten Wohnung der Bw. mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten und konnten somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die geltend gemachten Fortbildungskosten konnten insoweit anerkannt werden, als diese Kosten nicht ohnehin bereits in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigt wurden.

Zusammengefasst waren aus der von der Bw. vorgelegten Aufstellung ihrer Werbungskosten (zusätzlich zu den in den angefochtenen Bescheiden bereits berücksichtigten Aufwendungen) folgende Beträge anzuerkennen:

	2003	2004	2005	2006	2007
Fortbildung			87,30	90,00	

Nächtigungskosten				60,00	
Fahrtkosten	274,46	418,14	503,10	900,41	330,06
Diäten	93,90	93,90	93,90	245,70	
Summe	368,36	512,04	684,30	1.296,11	330,06

Die Neuberechnung der Einkommensteuer ist beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 25. Juni 2012