



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw, vertreten durch vt, vom 17. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes fa vom 10. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. April 2008 wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. September 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und damit verbunden ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen, in welchem lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten (132 €) anstelle der ursprünglich berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von 6.644,58 € zum Ansatz gebracht wurde. Die Berufungswerberin habe nämlich trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht, und es konnten somit die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als Beweismittel vorlagen.

Gegen obgenannten Bescheid berief der steuerrechtliche Vertreter der Bw rechtzeitig und beantragte folgende Posten, welche mittels Beleg nachgewiesen werden, bei der Erklärung 2006 zu berücksichtigen: Mitgliedsbeiträge 145 €, Fachliteratur 124,35 €, Reisekosten 6.127,66 €, sonstige Werbungskosten 392,57 €, 6 % Pauschale gem. § 17 EStG und TGKK Beitrag 42,12 €, Versicherungen 910,27 €, Wohnraumschaffung 1.955,47 €.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 23. April 2008 wurde die Bw gebeten, eine Kopie der KFZ-Zulassung, die Gutachten nach § 57 a KFG der Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie das Fahrtenbuch und/oder die originalen Grundaufzeichnungen über ihre beruflichen Reisebewegungen vorzulegen. Andernfalls müsste über die Berufung laut Aktenlage entschieden werden.

Mit Schriftsatz vom 30. Mai 2008 übermittelte der steuerrechtliche Vertreter die KFZ-Zulassung und die Gutachten nach § 57 a KFG für die Jahre 2004 und 2006. Für das Jahr 2005 habe keine Notwendigkeit für die Erstellung eines Gutachtens nach § 57 a KFG bestanden. Die der Behörde vorliegende Aufstellung sei die Grundaufzeichnung. Seine Klientin habe für Fahrten nach o1 aus Gründen der Fahrsicherheit und des Fahrkomforts öfters die KFZ ihrer Schwester bzw. Schwägerin in Anspruch genommen. Abgerechnet worden sei mit dem amtlichen Kilometergeld.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 wurde die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2006 erneut berechnet und Werbungskosten in Höhe von 2.871,98 € sowie Sonderausgaben in Höhe von 716,44 € berücksichtigt. In der zusätzlich ergangenen Bescheidsbegründung wurde wie folgt ausgeführt:

„1) Reisekosten: Fahrtenbücher haben nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen, wenn sie für den Nachweis von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geeignet sein sollen (siehe dazu §§ 126, 131 und 163 BAO). Die Aufzeichnungen müssen jedenfalls vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Rechtsprechung und Lehre haben zudem Grundsätze entwickelt, welche Eintragungen ein Fahrtenbuch zu enthalten hat, um als ordnungsgemäß zu gelten. Danach hat ein Fahrtenbuch Eintragungen über den Tag der betrieblichen Fahrt, die Uhrzeit, den Ort, den Zweck jeder einzelnen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und auch allfällig privat gefahrene Kilometer zu enthalten.

Ein Fahrtenbuch, das nicht alle genannten Voraussetzungen enthält oder ein Fahrtenbuch, das vor allem "nachgeschrieben" und nicht zeitnah erstellt worden ist, erfüllt jedenfalls nicht das Kriterium des eindeutigen Nachweises von Werbungskosten oder Betriebsausgaben.

In Ihrer Berufung machen Sie unter anderem Kilometergelder für insgesamt 33 Fahrten von o2 nach o1 und retour (jeweils 360km) für die Teilnahme an einem Osteopathiekurs als Werbungskosten geltend. Das "Fahrtenbuch" besteht aus zwei einzelnen Blättern mit Angabe des Datums, des Reisebeginnes, Reiseziels und -zwecks, des Reiseendes und der KM, und zwar offensichtlich in Form eines Computerausdruckes. Laut Ergänzung der Berufung vom 30.05.2008 handelt es sich bei diesen Blättern um die Grundaufzeichnung. Für die Geltendmachung der Tagesdiäten wurde ein weiteres einzelnes Blatt vorgelegt, das nur die Fahrten nach o1 unter Angabe des Datums, der Dauer der Reise, des Reisezieles und -zweckes, der Anzahl der Tage und der Angabe des Taggeldes enthält. Dieses Blatt kann als Ergänzung des "Fahrtenbuches" hinsichtlich der Reisezeiten gesehen werden. Diese Art der Führung des Fahrtenbuches ist jedenfalls formell nicht ordnungsgemäß, da weder eine Beurteilung möglich ist, ob die Aufzeichnungen zeitnah und fortlaufend geführt wurden und keinesfalls ausgeschlossen werden kann, dass nachträglich Änderungen, Ergänzungen oder Streichungen an zu früheren Zeitpunkten vorgenommenen Eintragungen erfolgten. Zudem wird vom Finanzamt fa auch die inhaltliche Richtigkeit in Zweifel gezogen. So widerspricht es jeder Lebenserfahrung, dass bei 33 Fahrten auf einer - noch dazu langen - Strecke regelmäßig genau dieselbe Entfernung, nämlich 360 km, zurückgelegt wurden. Weiters unterblieb die fortlaufende Angabe der Kilometerstände, sodass eine Überprüfung der insgesamt gefahrenen Kilometer ebenso nicht möglich ist wie eine Feststellung, ob mit dem Fahrzeug auch – wie gemeinhin üblich - private Fahrten durchgeführt wurden. Ebenso unglaubwürdig sind die Daten bezüglich Beginn und Ende der Fahrten. Wenn es unter Umständen noch denkbar erscheint, dass die Abfahrt jeweils genau zum selben Zeitpunkt, nämlich um 06.30 Uhr erfolgte, so widerspricht es wohl jeder Logik, dass an 33 Tagen genau dieselben Verkehrs- und Wetterverhältnisse geherrscht und immer auf derselben Strecke dasselbe Tempo eingehalten wurde und somit regelmäßig die Rückkehr zum selben Zeitpunkt, nämlich an 7 Tagen um 20.00 und ansonsten um 21.00 Uhr erfolgte. Ebenso wenig glaubhaft und der Lebenserfahrung folgend erscheint die Behauptung, dass trotz Vorhandensein eines eigenen Kfz die Fahrten teilweise mit dem Fahrzeug der Schwester bzw. Schwägerin erfolgten und diese Fahrten noch dazu unter Verwandten in beiden Fällen genau mit dem amtlichen Kilometergeld abgerechnet wurden. Vielmehr erscheint es wahrscheinlich, dass es sich hier um eine Schutzbehauptung handelt, um allfällige Ungereimtheiten zwischen den Kilometerständen und der angegebenen Fahrleistung des eigenen KFZ zu verdecken.

Da das vorliegende "Fahrtenbuch" - wie ausführlich dargelegt - sowohl formell als auch inhaltlich nicht den Erfordernissen ordnungsgemäßer Aufzeichnungen entspricht, Werbungskosten im Zusammenhang mit den Kursbesuchen in o1 dem Grunde nach jedoch jedenfalls angefallen sind, waren diese Aufwendungen zu schätzen. Das Finanzamt geht dabei

davon aus, dass in o1 selbst eine unentgeltliche Übernachtungsmöglichkeit (bei Freunden oder Verwandten) bestanden hat - Nächtigungskosten wurden schließlich auch nicht beantragt - und dass jeweils zu Beginn bzw. Ende einer Kurswoche eine Fahrt nach bzw. von o1 nach o2 erfolgte und die durchschnittliche Entfernung einer Hin- und Rückfahrt 360 km betragen hat. Da insgesamt 7 Kurswochen besucht wurden, ergibt das eine Kilometeranzahl von 2.520, verbunden mit 46 Fahrten zwischen den zwei Arbeitsstätten fa und o3 jeweils 62 km Hin- und retour) eine Fahrleistung von 5.372 km, somit ein Kilomatergeld von insgesamt 2.041,36.

Als Reisekosten beantragen Sie weiters Taggelder von insgesamt 529,5 €. Dieser Betrag ergibt sich aus der Multiplikation eines Taggeldes von 35,50 € mit einer Anzahl von 15 Tagen.

Der VwGH hat sich in einer Vielzahl von Erkenntnissen mit dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG auseinander gesetzt und darin festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund eines längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gem. § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind.

Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrende Tätigkeit am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen hat. Von einem solchen längeren Aufenthalt und damit vom Bestand eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist unter anderem jedenfalls dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Sie haben sich bereits im Januar 2006, und zwar von 11.01. bis 15.01. an fünf Tagen durchgehend in o1 aufgehalten und damit bereits einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sodass ab dem sechsten Tag kein Verpflegungsmehraufwand mehr berücksichtigt werden kann. Hinzu

kommt noch, dass Sie sich bereits im Jahr 2005 mehrmals in o1 aufgehalten haben, zuletzt an 4 Tagen hintereinander im Dezember, wodurch Ihnen eigentlich die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten noch bekannt gewesen sein mussten. Taggelder können daher nur in Höhe von 177,50 € berücksichtigt werden.

2) Fachliteratur:

Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden. Die Kosten für den Titel "The devils wears Prada" von 8,80 € stellen jedenfalls keine Aufwendungen für Fachliteratur dar und können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Ihrer Berufung wird daher insoweit stattgegeben, als anstelle der beantragten Reisekosten von 6.127,66 € Aufwendungen von 2.218,86 € und an Ausgaben für Fachliteratur 93,89 € anstatt der beantragten 102,69 € anerkannt werden. In allen übrigen Punkten erfolgt eine vollinhaltliche Stattgabe."

Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2008 gab der steuerrechtliche Vertreter wie folgt an:

„1. Reisekosten

1.1. Formelle Richtigkeit Fahrtenbuch

Die Behörde beruft sich auf die §§ 126, 131, und 163 BAO und führt aus, dass Aufzeichnung vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden müssen. Mit Berufung auf Rechtsprechung und Lehre zählt die Behörde taxativ auf, welche Informationen ein Fahrtenbuch herzugeben hat. In weiterer Folge meint die Behörde, dass bei Fehlen der von ihr taxativ aufgezählten Inhalte des Fahrtenbuches bzw. wenn dieses nachgeschrieben worden ist, das Fahrtenbuch nicht als Nachweis von Werbungskosten taugt. Schlussendlich beschreibt die Behörde das Fahrtenbuch und urteilt und folgert, dass dieses formell nicht ordnungsgemäß sei.

Offensichtlich übersieht die Behörde, dass der erforderliche Nachweis einer beruflich veranlassten Reise nicht ausschließlich mit einem Fahrtenbuch zu erbringen ist. Vielmehr genügt es, wenn die Dienstreise dem Grunde nach jederzeit dem Finanzamt nachgewiesen werden kann¹.

Der erforderliche Nachweis des Vorliegens einer Dienstreise und der Anzahl der dabei zurückgelegten Kilometer kann nämlich nicht nur durch ordnungsgemäße Führung und Vorlage eines Fahrtenbuches, sondern auch durch andere Aufzeichnungen erbracht werden².

§ 166 BAO lautet: Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Es kann sofort und jederzeit eine Bestätigung von der Ausbildungsstätte vorgelegt werden, aus der hervorgeht, dass mein Klientin tatsächlich zu den angegebenen Zeiten in o1 war.

1.2. Inhaltliche Richtigkeit Fahrtenbuch

Die inhaltliche Richtigkeit wird vom FA in folgenden Punkten in Zweifel gezogen:

33 Fahrten und jeweils immer 360 km zurückgelegt

keine fortlaufende Angabe von Kilometerständen

Unglaublichkeit bezüglich Beginn und Ende der Fahrten

teilweise Verwendung der Fahrzeuge von Schwester und Schwägerin und Verrechnung des amtlichen KM-Geldes;

Die inhaltliche Richtigkeit kann nicht daran scheitern, dass stets 360 km zurückgelegt worden sind. Meine Klientin hat ihre Reise immer von ihrer Wohnung aus begonnen. Das Ziel war stets das "Zentrum für Naturheilkunde" in o1. Sowohl Wohnadresse und Adresse der Ausbildungsstätte haben sich im betreffenden Jahr nicht geändert. Somit muss zwingend bei jeglicher Fahrt die gleiche Anzahl an Kilometern zurückgelegt werden.

Der Reisebeginn ist bestimmt durch den Kursbeginn. Auch bei einem starken Verkehrsaufkommen hält meine Mandantin an ihrem geplanten Abfahrtszeitpunkt fest, da sie bei der Abfahrt von normalen Verhältnissen ausgeht.

Das Reisende (Ankunft am Wohnort) ist bestimmt durch das Ende des Kurses (17.30), Nachbesprechung mit Kolleginnen nach dem Unterricht (mind. 1.00) und Verkehr. Somit müsste meine Klientin die Distanz o1 - fa in weniger als 30 min schaffen, dass ihr nicht der volle Tagsatz zustünde.

Zusammenfassend erlaube ich mir, festzuhalten, dass der Informationsgehalt der Aufzeichnungen in keiner Weise größer ist, wenn statt einer gerundeten Stunde die Ankunft mit 20.25 angegeben wird - die 12 h sind jedenfalls überschritten.

Bezüglich der fortlaufenden Angabe von Kilometerständen ist festzuhalten, dass kein erhöhter Beweiswert gegeben wäre, wenn die Aufzeichnungen die Kilometerstände fortlaufend enthielten. Zumal meine Klientin teilweise Fahrzeuge von Verwandten verwendet hat.

Wieso die behauptete Verwendung von Fahrzeugen von Verwandten und die interne Verrechnung des amtlichen KM-Geldes eine reine Schutzbehauptung sein soll, kann nicht

nachvollzogen werden. Meine Klientin besitzt einen "VW-Polo" somit ein eher kleineres und bei eventuellen Unfällen weniger robustes KFZ. Dass meine Klientin von der Möglichkeit ein sicheres KFZ (u. a. Audi A6) für die Fahrten nach o1 zu verwenden, teilweise Gebrauch gemacht hat, ist absolut nachvollziehbar.

Die Verrechnung des amtlichen KM-Geldes wurde deswegen durchgeführt, weil der Fahrzeughalter fiktive KM-Gelder den erhaltenen KM-Geldern entgegenhalten kann und bei meiner Klientin die geleisteten KM-Gelder Werbungskosten darstellen.

1.3. Tages- und Nächtigungsgebühr

Die Behörde anerkennt grundsätzlich, dass durch den Kursbesuch Werbungskosten angefallen sind und ermittelt diese im Schätzungswege. Wobei Nachtgelder nicht anerkannt werden, weil die Behörde unterstellt, dass eine unentgeltliche Übernachtungsmöglichkeit bestanden hat und dass auch keine Nächtigungsgelder beantragt worden sind.

Es ist falsch, dass meine Klientin bei Freunden und/oder Verwandten übernachten hat können bzw. hätte können. Richtig ist, dass Nächtigungsgebühren mangels Übernachtungen nicht beantragt worden sind.

Bei den Tagesdiäten vertritt die Behörde die Auffassung, dass meine Klientin in o1 einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeiten begründet hat, weil sie in o1 durchgehend tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen überschritten hat. Demonstrativ führt die Behörde den Aufenthalt vom 11.01.2006 bis 15.01.2006 an und führt ergänzend aus, dass meine Klientin ja bereits im Dezember 2005 4 Tage in o1 war und daher die günstigeren Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten. Vielmehr führt erst eine längere Tätigkeit an einem Ort, nämlich erst eine Tätigkeit von zumindest einer Woche, zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeiten³.

Unter der Annahme, dass eine Woche mit 5 durchgehenden Arbeitstagen gleichgestellt wird, kann beim oben angeführten Aufenthalt vom 11.01.2006 bis 15.01.2006 insofern nicht von der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeiten gesprochen werden, da der fünfte Aufenthaltstag auf einen Sonntag gefallen ist und somit davon ausgegangen werden kann, dass an einem Sonntag in einer Großstadt mangels offener Geschäfte und Restaurants die Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten nicht vertieft werden konnten.

Die zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes an einem Ort auf ca. eine Woche hat ihre Begründung darin, dass dem Stpfl in der ersten Zeit an einem Ort typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand erwächst, weil er keine ausreichende Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat⁴.

Somit werden folgende Anträge gestellt:

1. Reisekosten

Die vollen Reisekosten in Höhe von € 6.127,66 anzuerkennen. In eventu wird beantragt, anstelle der KM-Gelder fiktive Aufwendungen für Zugtickets in Höhe von € 2.323,20 anzuerkennen (€ 70,40 * 33 Fahrten). Somit würden sich die auf Basis der Zugfahrten berechneten Reisekosten auf € 3.845,52 (KM-Geld str und zurück: € 989,52 Zugfahrten: € 2.323,20 und Tagelder € 532,50) belaufen."

Mit Schriftsatz vom 25. Mai 2012 wurde die Bw gebeten, die im Schriftsatz vom 16. Juli 2008 ins Treffen geführte Argumentation mittels entsprechender Belege, Aufzeichnungen und Unterlagen etc. nachzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2012 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung wie folgt ausgeführt:

„Mit Bezugnahme auf meinen Schriftsatz vom 16.07.2008 werden die beantragten Reisekosten wie folgt reduziert: volle Reisekosten von € 6.127,66 auf € 5.854,06 – also um zwei Hin- und Rückfahrten nämlich am 7.10.2006 und 08.10.2006" in eventu „fiktiven Aufwendungen für Zugtickets von € 3.845,22 auf € 3.704,42 (entspricht zwei Zugtickets)" und begründe dies damit, dass am 07.10.2006 und am 08.10.2006 tatsächlich kein Kurs und somit keine Reise nach o1 stattgefunden hat. Dieser Fehler ist passiert, weil die Reisedaten ursprünglich vom Lehrplan 2006 übernommen worden sind. Bei Einholung der Anwesenheitsbestätigung beim Lehrinstitut wurde der Fehler dann entdeckt. Der Preis für ein Zugticket wurde laut Aktennotiz bei der ÖBB am 16.07.2008 telefonisch erfragt. Beilagen: Schulbestätigung, Teilnahmebestätigung, Lehrplan für das Jahr 2006, Arbeitsaufzeichnung, aus denen hervorgeht, dass Frau n1 an den Kurstagen nicht an der Arbeitsstätte anwesend war, Bestätigung über die Überlassung von KFZ."

Laut Schulbestätigung vom 19. Juni 2012 besuchte die Bw die Ausbildung in Osteopathie (5-jährige Ausbildung) im Zeitraum Juni 2005 bis Mai 2010. Als Kursort wurde das adr angegeben. Eine Teilnahmebestätigung vom 18. April 2010 gibt an, dass die Bw die besagte Ausbildung besuchte. Laut Lehrplan 2006 fand der Unterricht von Montag bis Samstag von 9.00 bis 12.30 u. 14.00 bis 18.00 Uhr und am Sonntag von 9.00 bis 12.30 Uhr und 14.00 bis 17.00 Uhr statt. Außerdem wurden vom steuerrechtlichen Vertreter sechs Arbeitsaufzeichnungsblätter für das Jahr 2006 (9. bis 13.1., 13. bis 17.3., 1. bis 5.5., 12.6. bis 7.7., 2. bis 6.10., 11. bis 12.12.) und zwei Arbeitsaufzeichnungsblätter für das Jahr 2005 vorgelegt (6. bis 17.11.). Auf einem losen Blatt mit Eintragungen 15., 16., 17., 18. und 19.3. für Fahrten von o2 nach o1 und retour wurde angemerkt „PKW von mir n2 an meine

Schwester verliehen und Betrag erhalten". Es folgte eine handschriftliche Unterschrift. Dies trifft ebenso auf die Termine 3., 4., 5., 6. und 7. Mai sowie 6., 7., 8., und 9. Juli zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, inwiefern bzw. in welcher Höhe der Bw Werbungskosten für ihre Fahrten zwischen Wohnsitz und Ausbildungsstätte und retour sowie Taggelder für ihre angetretenen Reisen zustehen.

Taggelder:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung oder Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar und sind diese Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Unter dem Begriff "Reise" versteht die Judikatur - abweichend vom Begriff der Dienstreise in § 26 Z 4 EStG 1988 - ein zwecks Verrichtung betrieblicher Obliegenheiten Entfernen vom Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit, das über den Einzugsbereich des Betriebsortes hinausgeht. Hat ein Steuerpflichtige mehrere Mittelpunkte seiner betrieblichen Tätigkeit, also insbesondere mehrere Betriebsstätten oder sonstige betriebliche längerfristige - zumindest eine Woche währende - betriebliche Einsatzorte liegt nach ständiger Rechtsprechung keine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 vor.

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des StPfl. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von WK statt nicht abzugsfähiger (übl) Verpflegungsmehraufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.91, 91/14/0074). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der StPfl - wenn auch mit Unterbrechungen - länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.97, 93/14/0076, 0077). Gleiches gilt in allen anderen Fällen, in denen sich der StPfl mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (s zB VwGH 29.10.03, 2003/13/0033, zu den regelmäßigen Fahrtätigkeiten in einem Lokal eingegrenzten Bereich). Die Verwaltungspraxis (LStR 301) geht von einem längeren Zeitraum

dann aus, wenn der ArbN an einem Einsatzort durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (mind einmal wöchentl) tätig ist und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (Jakom/Lenneis, EStG 2011, § 16 Rz 44).

Wie bereits vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 ausgeführt, hat sich die Bw vom 11. bis 15. Jänner 2006 in o1 durchgehend aufgehalten und wurde laut obstehender Ausführungen somit ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, welcher es nicht mehr zulässt, dass darüber hinaus Taggelder im beantragten Ausmaß Berücksichtigung finden konnten. Der Hinweis des steuerrechtlichen Vertreters, erst eine längere Tätigkeit an einem Ort, nämlich erst eine Tätigkeit von zumindest einer Woche, führe zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, lässt sich insoweit deuten, als eine Woche normalerweise 5 Arbeitstage beinhaltet und daher auch im vorliegenden Fall aufgrund der Kursdauer von fünf zusammenhängenden Tagen ein längerer Zeitraum, welcher zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit führt, vorliegt. Auch der Einwand, der fünfte Aufenthaltstag würde auf einen Sonntag gefallen sein, wo in einer Großstadt mangels offener Geschäfte und Restaurants die Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten nicht vertieft werden konnten, geht ins Leere. Gerade in einer Großstadt gibt es entgegen der vorgebrachten Meinung eine derartige Vielfalt an Verpflegungsmöglichkeiten, dass schon alleine deshalb die Kenntnis über günstige Verpflegungsmöglichkeiten ebenso wie an sogenannten „Werktagen“ vertieft werden hätte können und die Bw dadurch nicht beschwert sein kann.

Die vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung diesbezüglich zugrunde gelegte Begründung wird daher aufrecht erhalten und zum Inhalt dieser Entscheidung erhoben. Das geltend gemachte Taggeld war daher mit 176,50 € (35,30 € x 5 Tage) begrenzt.

Nächtigungsgelder:

Der Umstand, dass der Bw die Kosten für die täglichen Fahrten nach o1 und retour nicht als Werbungskosten gewährt wurden, bedingt in konsequenter Weise, dass die Bw dort genächtigt haben muss und ihr daher Aufwendungen entstanden sein müssen, die mangels Nachweis in pauschalierter Form zu je 27,90 € pro Nächtigung als Werbungskosten für 4 Nächte in Höhe von insgesamt 111,60 € zu berücksichtigen sind. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Annahme, dass in o1 eine unentgeltliche Übernachtungsmöglichkeit bei Freunden oder Verwandten bestanden habe, ist nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht haltbar.

Fahrtkosten:

Der Nachweis der Fahrtkosten (tatsächliche Aufwendungen, Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten

Fahrten zu enthalten (VwGH 28.2.1964, 2176/63). Wie das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, wurde in den vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen weder irgendwo ein Kilometerstand noch irgendwelche Privatfahrten ausgewiesen. Weisen die Aufzeichnungen – wie im vorliegenden Fall – weder die jeweiligen Anfangs- und Endkilometerstände noch die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern auf, können diese nach dem VwGH Erk. 23.5.1990, 86/13/0181 nicht als ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch anerkannt werden.

Die Bw hat lediglich einen Computerausdruck vorgelegt, wo pauschal ohne Angabe von Kilometerständen, Anfang- und Endzeiten sowie Ortsangaben etc. eine aufgerundete Kilometeranzahl angegeben wurde. Als Ergänzung hiezu sind die Aufzeichnungen zu den Taggeldern zu sehen, wo Anfangszeiten durchwegs mit 06.30 und Endzeiten durchwegs mit 21.00 bzw. 20.00 Uhr angegeben wurden.

Laut Bestätigung zur Ausgabe einer Ersatzplakette vom 6. April 2004 wurde ein KM-Stand in Höhe von 17.183 ausgewiesen. Im Gutachten gemäß § 57 a Abs. 4 KFG 1967 vom 14. September 2006 wurde ein solcher in Höhe von 52.633 ausgewiesen. Dies entspricht einem Zeitraum von 2 Jahren und etwas mehr als 5 Monaten. Das heisst bei einer durchschnittlichen Jahreskilometeranzahl von 17.183 würde sich in drei Jahren (April/Mai 2006) bei gleichbleibender Verwendung des PKWs ohne Einrechnung zusätzlicher Kilometern betreffend einer Ausbildung in weiter Entfernung zum Wohnsitz zumindest ein Ansatz von 51.549 ergeben. Der PKW hat aber trotz der von der Bw geltend gemachten Fahrten nach o1 und retour am 14. September 2006 lediglich einen Kilometerstand von 52.633 ausgewiesen.

Wie das Finanzamt auch ins Treffen führt, widerspricht es jeglicher Lebenserfahrung, dass bei 33 Fahrten auf einer langen Strecke regelmäßig genau dieselben Kilometer und Zeiten zurückgelegt würden. Auch der Hinweis, dass fortlaufende Angaben der Kilometerstände zwecks Überprüfung der insgesamt gefahrenen Kilometer sowie der Abgrenzung zwischen privater und beruflich veranlasster Fahrten gefehlt haben, darf hier zusätzlich aufgegriffen werden. Auf die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung darf verwiesen werden.

Der steuerrechtliche Vertreter wendet nun ein, dass der Reise- durch den Kursbeginn bestimmt worden sei und seine Mandantin an ihrem geplanten Abfahrtszeitpunkt deshalb festgehalten habe, weil sie bei der Abfahrt von normalen Verhältnissen ausging. Das Reiseende sei durch das Ende des Kurses und dem Verkehr bestimmt gewesen. Diese Argumentation kann jedenfalls die vom Finanzamt aufgeworfenen Ungereimtheiten (durchwegs gleiche Kilometeranzahl, gleiche Fahrzeiten etc.) nicht entkräften.

Entgegen der Meinung des steuerrechtlichen Vertreters geht es nicht lediglich um den Nachweis der Überschreitung der 12-Stunden-Grenze betreffend Taggeld, sondern um den Wahrheitsgehalt und die Beweiskraft vorgelegter Aufzeichnungen und Behauptungen. Die konkrete Angabe der Kilometerstände ließe nämlich die Beweiskraft vorgelegter „Aufzeichnungen“ und getätigter Behauptungen, sie sei mit dem Auto von Verwandten gefahren, durchaus erhöhen bzw. bestätigen. Dass seine Klientin von der Möglichkeit, ein sicheres KFZ für die Fahrten nach o1 zu verwenden, teilweise Gebrauch gemacht habe, kann aufgrund der vorgelegten Beweismittel und Aufzeichnungen jedenfalls nicht nachvollzogen werden und stellt diese Behauptung lediglich eine Zweckargumentation dar.

Nun zur Behauptung der Bw, sie habe sich die Autos ihrer Schwester bzw. Schwägerin ausgeliehen:

Diesbezüglich wurden als Beweis lediglich drei lose Blätter mit dem Hinweis „PKW von mir n2 an meine Schwester verliehen und Betrag erhalten“ mit handschriftlicher Unterschrift an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt. Die Schwester der Bw hätte dementsprechend einen Gesamtbetrag in Höhe von 1.915,20 € erhalten. Der im Schreiben vom 30. Mai 2008 angegebene Einwand, die Bw habe öfters die KFZ ihrer Schwester bzw. Schwägerin bzw. Verwandten in Anspruch genommen, stimmt jedenfalls nicht mit den vorgelegten Unterlagen überein, wo lediglich die Schwester der Bw als angebliche „Verleiherin“ aufschien. Alleine das Argument, die Verrechnung des amtlichen Kilometergeldes sei nur erfolgt, weil die von seiner Klientin geleisteten Kilometergelder Werbungskosten darstellten, lässt den Schluss zu, dass die „Verrechnung“ rein papiermäßig (mittels Unterschriftsbestätigung am Computerausdruck) – nämlich gar nicht – erfolgte und die Bw daher den konkreten Nachweis des tatsächlichen Geldflusses schuldig blieb.

In der dargestellten Form und Inhaltsweise kann die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den Wahrheitsgehalt der Behauptungen der Bw und ihrer steuerrechtlichen Vertretung jedenfalls nicht erkennen. Weitere Beweismittel wurden nicht vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat noch dazu Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Gemessen hieran entspricht die von der steuerrechtlichen Vertretung der Bw ins Treffen geführte Vorgangsweise jedenfalls keinem einzigen der angeführten Kriterien:

1. Publizität nach außen:

Es ist der Bw einzuräumen, dass die Schriftform des Vertrages nicht zwingend erforderlich ist, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Der Verwaltungsgerichtshof führt z. B. im Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, zu einem behaupteten Mietverhältnis Folgendes aus:

"Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen".

Die steuerrechtliche Vertretung der Bw hat sich in den Berufungsschriftsätzen allerdings im Wesentlichen darauf beschränkt, darauf hinzuweisen, dass die Bw mehrfach PKWs von Verwandten (Schwester, Schwägerin etc.) ausgeliehen hätte. Als einzige Unterlage wurden diesbezüglich drei lose Blätter mit handschriftlicher Unterschrift und Bestätigungsvermerk über den Erhalt des Betrages vorgelegt. Ob der Betrag tatsächlich geflossen ist sowie ein derartiges

„Vertragsverhältnis“ tatsächlich in der Realität vorgelegen hat bzw. zustande gekommen ist, wurde im gesamten Berufungsverfahren nicht stichhältig nachgewiesen.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass aufgrund des zwischen nahen Angehörigen fehlenden Interessengegensatzes diesbezüglich Vereinbarungen in Wahrheit nicht vorgelegen sind.

Die erforderliche Publizität ist daher keineswegs gegeben.

2. Eindeutiger und klarer Inhalt

Das oben zu den fehlenden Vertragsbestandteilen Ausgeführte schlägt auch zu diesem Punkt durch:

Liegen bei Abschluss eines Miet- bzw. Leihvertrages übliche Vereinbarungen tatsächlich nicht vor, fehlen also unter Fremden wesentliche Vertragsbestandteile, kann von einem klaren und eindeutigen Inhalt nicht gesprochen werden.

Familienfremde hätten aber mit Gewissheit noch Vereinbarungen über wesentliche Vertragsbestandteile getroffen, die im oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 8.9.1992, 87/14/0186, wiedergegeben sind.

2. 3. Fremdvergleich

Unter Familienfremden ist es völlig unüblich, dass der Nutzer bzw. Leiher lediglich das amtliche Kilometergeld bezahlt, ohne für etwaige Risiken haften zu müssen bzw. genaue Vertragsmerkmale auszuarbeiten, welche dem Nutzer bzw. Leiher in die Pflicht genommen hätten. Eine Vereinbarung dieser Art wäre also unter Familienfremden sicherlich nicht zustande gekommen.

Es ist somit festzuhalten, dass das Vertragsverhältnis zwischen der Bw und ihrer Schwester in keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Die von der Bw behauptete Bezahlung von 1.915,20 € an ihre Schwester sowie die behauptete Verwendung des PKWs der Schwester konnte somit weder nachgewiesen noch in irgendeiner Form glaubhaft gemacht werden. Das von der Bw behauptete „Vertragsverhältnis“ blieb daher für diese Entscheidung unberücksichtigt. Auch die Behauptung, die Bw habe das Auto der Schwägerin bzw. Autos von Verwandten benützt, wurde nicht nachgewiesen bzw. irgendwelche Belege hiefür vorgelegt. Es handelte sich hierbei offensichtlich um eine reine Schutzbehauptung.

Abschließend ist noch wie folgt anzumerken:

Laut Routenplaner des ÖAMTC wird die von der Bw zwischen Wohnsitz und Ausbildungsstätte zurückzulegende Strecke mit einer Entfernung von 177,2 km und Dauer von 1 h 56 min ausgewiesen. Die Bw gibt an, diese Strecke an 7 Terminen des Kalenderjahres 2006 an vier bis fünf Tagen hintereinander jeweils hin und retour gefahren zu sein. Laut vorgelegtem Lehrplan haben die Kurse um 9.00 Uhr begonnen und um 17.00 (sonntags) bzw. 18.00 Uhr geendet. Aus der Kursdauer von 8 h (sonntags) bzw. 9 h (inklusive Pause von 12.30 bis 14.00 Uhr) und der Fahrzeit von insgesamt mindestens 4 h ergibt sich, dass die Bw insgesamt 12 bzw. 13 h unterwegs gewesen wäre bzw. war. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei den von der Bw besuchten Veranstaltungen bzw. bei der von ihr zu absolvierenden Ausbildung um die Ausbildung zur Osteopathin gehandelt hat, die nach dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut ein gewisses Maß an Konzentration und eine gewisse Zeit für die Wiederholung und das Erlernen der Materie verlangt, wenn sie zum Erfolg führen soll. Weiters wird anzumerken sein, dass die Bw realistischerweise mit der vom Routenplaner errechneten Zeit nicht ausgekommen sein wird, da sie zu den Stoßzeiten, jene Zeiten des höchsten Verkehrsaufkommens im Tagesablauf, unterwegs sein musste.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates kommt daher nach Maßgabe der bisher getroffenen Feststellungen und unter Berücksichtigung des Vorbringens der Bw und ihrer steuerrechtlichen Vertretung, sie sei täglich zu den Kurstagen angereist, zu dem Ergebnis, dass pro mehrtägigem Termin (3-5 Tage) eine Hinfahrt am ersten Tag und eine Rückfahrt am letzten Tag des Kurses zumutbar und durchführbar war. Eine tägliche Fahrt von o2 nach o1 und retour kann hingegen aus obangeführten Gründen und den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht als wahrscheinlich angesehen werden.

Im übrigen darf auf die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 verwiesen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 10. September 2012