



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/1407-L/10,
miterledigt RV/1408-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 8. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. August 2010 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist Pflegeberuf und arbeitet im Krankenhaus R .

Am **20. April 2010** brachte die Bw beim Finanzamt die **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung** für die Jahre **2008** und **2009** ein.

Mit **Schreiben** vom **4. August 2010** forderte das Finanzamt die Bw zur Vorlage näher bezeichneter Unterlagen betreffend die geltend gemachten Sonderausgaben und Werbungskosten auf und forderte dabei betreffend die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten sowie Reisekosten Folgendes:

Aus- und Fortbildungskosten 2008 und 2009:

Rechnungen, Zahlungsbelege, Anwesenheitsbestätigungen, Aufstellung mit Nummerierung der Belege (Pkt.4)

Bekanntgabe des vom Dienstgeber erhaltenen Ersatzes. Bildungskontos, ... (Pkt.5) und des

Zusammenhangen der Aus- und Fortbildung mit der beruflichen Tätigkeit der Bw (Pkt. 7)

Reisekosten 2008 und 2009: Vorlage einer Aufstellung

Am **9. August 2010** legte die Bw umfangreiche Unterlagen vor und teilte mit, die Ausbildung sei von einer Pharmafirma bezahlt worden. Die Bw sei für die Ausbildung freigestellt worden oder habe sich Urlaub genommen. Quartier und Kilometergelder hätten selber bezahlt werden müssen.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009** vom **9. August 2010** reduzierte das Finanzamt mit nachstehender Begründung das vom Arbeitgeber berücksichtigte Pendlerpauschale 2008 von 1.267,50 € auf 319,50 € und 2009 von 1.356,00 € auf 342,00 € und kürzte die von der Bw in der Erklärung geltend gemachten Werbungskosten wie folgt:

		2008		2009	
	Kennzahl	erklärt	anerkannt	erklärt	anerkannt
Reisekosten	721	1.203,72	576,24	809,76	761,88
Aus- und Fortbildung	722	937,00	616,90	1.616,00	848,30

Begründung:

Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen.

Beim Besuch eines Fortbildungskurses können für die Anfangsphase von fünf Tagen nur dann Verpflegungsmehrkosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 anerkannt werden, wenn die Entfernung zum Kursort mindestens 25 km beträgt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 kommen Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings kommt es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder für G stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zu.

Lt. ho. Erhebungen beträgt die kürzeste zumutbare Wegstrecke zwischen Wohnung und Dienstort unter 20 km. Es konnte somit das große Pendlerpauschale zwischen 2 und 20 km berücksichtigt werden. Sie werden ersucht, eine Kürzung des Pendlerpauschales beim Dienstgeber anzuregen.

Mit **Schriftsätzen** vom **8. September 2010** erob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen die Bescheide betreffend die **Einkommensteuer 2008 und 2009** vom 9. August 2010 und beantragte mit folgender Begründung sinngemäß die Anerkennung der erklärten Werbungskosten für Aus- und Weiterbildung und des großen Pendlerpauschales für über 20 km:

Die Bw habe sehr wohl alle geforderten Unterlagen persönlich vorgelegt und erläutert. Es sei für die Bw verwunderlich, dass ihr im persönlichen Gespräch gesagt werde, es sei alles in Ordnung, und im Bescheid stehe dann genau das Gegenteil.

Bei der Veranlagung dürfte ein weiterer Fehler unterlaufen sein, weil die Bw zwar in der Gemeinde N , jedoch an der Gemeindegrenze zu B wohne und über 20 km zur Arbeit fahre. Die Bw habe ihre Ausbildung für das Krankenhaus in den letzten beiden Jahren überwiegend selbst bezahlen müssen. Die vielen Wochen Praktikum habe sie in ihrer Urlaubszeit absolviert. Die Bw könne deshalb nicht nachvollziehen, warum sie nicht einmal die ihr entstandenen Kosten absetzen könne, obwohl alle Belege und Auflistungen vorhanden seien.

In einem an den Vorstand des Finanzamtes gerichteten **Schriftsatz** vom **10. Oktober 2010** führte der Ehegatte der **Bw** als deren Vertreter Folgendes aus:

"Als ich vor ca. 2 Monaten mit Ihnen gesprochen habe, war ich sehr enttäuscht darüber, wie die Bearbeitung der Arbeitnehmerveranlagung meiner Frau gehandhabt wurde. Zu diesem Zeitpunkt dachte ich noch, man sollte Missverständnisse doch in einem Gespräch aufklären können. Mittlerweile bin ich dreimal persönlich am Finanzamt gewesen, habe einige Telefongespräche geführt, und mehreren Personen wie auch Ihnen die Situation erklärt. In meinem letzten Gespräch mit Hr. K war dieser zwar sehr freundlich, nur ändert dies nichts an der Situation, dass auch er nicht auf den Gedanken kommt, dass ich eventuell doch Recht haben könnte. Bisher hatte ich nur das Gefühl, dass sich alle Ihre Beamten hinter irgendwelchen Gesetzen verstecken, und wie eine Dämpfwalze über die Rechte eines Bürgers hinwegfahren."

Wie ich Ihnen und den jeweiligen Bearbeitern erklärt habe, dass meine Frau direkt auf die Landesstrasse und weiters direkt über U auf die B xyz fährt. Diese Strecke ist sowohl als einziger Weg nach R beschildert, als auch in Bezug auf Sicherheit, Treibstoffverbrauch und Zeit die beste Fahrstrecke. Im Winter um 6 Uhr 45 oftmals auch die einzige Möglichkeit um mit einem „nicht Allrad“ nach R zu gelangen.

Meine Frau fährt mit einer 30 Stunden Anstellung diese 21km lange Strecke im Schnitt 20-mal im Monat. Des Weiteren muss sie auch als Angestellte noch Parkgebühren am Krankenhausparkplatz bezahlen. Sehen Sie sich bitte einmal die Fakten an, und Sie werden feststellen, dass meiner Frau mit Sicherheit diese Pauschale zusteht.

Meiner Überzeugung nach sollten Gesetze, Richtlinien und auch das Finanzamt dafür sorgen, dass die Steuerlast ausgeglichen verläuft, und nicht dazu missbraucht werden, um dem Bürger möglichst viele ihm zustehende Leistungen zu streichen.

Auch in Bezug auf die Tagesgelder bin ich verwundert, dass man meiner Frau nicht einmal die gesetzlich vorgesehene Anzahl von Tagen angerechnet hat. Wobei ich eigentlich erwartet habe, dass Sie das anerkennen würden, weil meine Frau enorme finanzielle Kosten und sehr viel Freizeit für ihre Aus- und Weiterbildung investiert hat, obwohl dies eigentlich Aufgabe des Arbeitgebers wäre.

Sie würden allen einen guten Dienst erweisen, wenn Sie sich darum kümmern könnten, dass diese Angelegenheit mit dem nötigen Verantwortungsbewusstsein behandelt wird."

Mit **Schreiben** vom **20. Oktober 2010** antwortete der **Vorstand des Finanzamtes** auf den Schriftsatz vom 10. Oktober 2010 wie folgt:

*"Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 kommen **Tagesgelder** als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs.1 Z. 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings kommt es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit.*

*Tagesgelder für G **und** Z stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zu. (2009 gar nicht, da It. § 16 EStG 1988 diese Orte mindestens 6 Monate nicht angefahren hätten werden dürfen, um sie für die ersten 5 Tage wieder gewähren zu können).*

Tagesgelder für D: Entfernung vom Dienstort unter 25 km, somit kein Anspruch auf

Tagesgelder gem. § 16 EStG 1988.

*Tagesgelder und km-Gelder A **und** BRD: Es wurden keine Anwesenheitsbestätigungen vorgelegt - somit ist kein Nachweis über berufliche Notwendigkeit (Inhalt?) und Anwesenheit gegeben.*

Tagesgelder und km-Gelder R : R ist Dienstort, somit kein Anspruch auf Tagesgelder da Kursort=Dienstort.

*Tagesgelder und km-Gelder S **15.10.2009:** Keine Anwesenheitsbestätigungen vorgelegt - somit kein Nachweis über berufliche Notwendigkeit (Inhalt?) und Anwesenheit.*

Pendlerpauschale:

Die Wegstrecke zwischen Wohnung und Dienstort liegt It. amtsinternen Erhebungen unter 20 km. Es wurde somit das große Pendlerpauschale zwischen 2 und 20 km berücksichtigt. Zur Fahrtstrecke (PLZ, Wohnadresse nach PLZ2, Krankenhaus) ist anzumerken, dass bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Fahrtstrecke" auch die öffentlichen Interessen (etwa nach Vermeidung von Lärm und Abgasbelastung für die Wohnbevölkerung) zu berücksichtigen sind. Unter "Fahrtstrecke" ist deshalb jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies die kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben. Demzufolge ist also die sinnvollerweise kürzeste benutzbare Verbindung maßgebend (UFS 27.08.2007, RV/0203-F/06), nicht jedoch die tatsächlich gewählte Route. Unter Betrachtung dieser Umstände ist sowohl die Fahrtstrecke über N als auch jene über H zumutbar (beide unter 20 km!). Für die Bemessung des Pendlerpauschales ist daher zu Recht von einer Fahrtstrecke von unter 20 km ausgegangen worden.

Im Ausdruck im Schriftsatz vom 10. Oktober 2010 wurde überdies bezüglich der Fahrtstrecke nicht vom Haus der Bw Wohnadresse , sondern von Ort gerechnet.

Die Arbeitnehmerveranlagung ist ausschließlich aufgrund der gegebenen Rechtslage und Verwaltungspraxis zu veranlassen. Dazu ist zu sagen, dass auch kein Fall bekannt ist, in dem ein Pendler von Umgebung nach R ein höheres Pendlerpauschale beziehen würde.

Das unterstellte "Drüberfahren" über die Rechte eines Bürgers ist somit nicht nachvollziehbar. Im Gegenteil wurden von der Behörde ausreichend lange Fristen zur Klärung strittiger Fragen gewährt, um sämtliche Bestätigungen und Nachweise vorlegen zu können.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 kann daher nicht entsprochen werden. Diesbezüglich ergeht eine gesonderte Erledigung."

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 22. Oktober 2010** wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2008 und 2009 unter Hinweis auf die detaillierte Begründung betreffend die Kürzung der Tagesgelder bei den Fortbildungen und des Pendlerpauschales im Schreiben des Vorstandes vom 20. Oktober 2010 ab.

Mit **Schriftsatz** vom **16. November 2011** stellte die Bw einen **Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, "Anerkennung von nachweislichen Ausgaben für Aus und Weiterbildung" und führte Folgendes aus:

"Ich möchte Ihnen auf diesem Wege mitteilen, dass mir sehr wohl bewusst ist, dass es nicht einfach ist, gewisse Entscheidungen zu treffen. Ich habe mir aber eine sehr kindliche Eigenschaft ins Erwachsenenleben mitgenommen. Ich stelle so lange Fragen, bis mir jemand eine ordentliche Antwort gibt. Ich bin es gewohnt, wie die meisten von Ihnen auch, seit über 25 Jahren meine Pflichten als Staatsbürger und im Besonderen als verantwortungsvoller

Mensch wahrzunehmen. Und genau als solcher möchte ich eben von allen anderen behandelt werden. Was mich etwas verwundert ist, dass obwohl wir beinahe jedes Jahr kontrolliert wurden, und bis auf unwesentliche Kleinigkeiten immer alles gestimmt hat, wir nicht auch dementsprechend behandelt werden.

Ich habe viele Stunden damit verbracht, alle Fortbildungsveranstaltungen nach Datum, Zeit und Entfernung aufzulisten. Ich habe zum Wohle unserer Patienten diese Ausbildung zum größten Teil selbst bezahlt, obwohl in allen anderen Krankenhäusern dies das Haus übernommen hat. Ich habe mit meiner Unterschrift für die Richtigkeit meiner Angaben gebürgt, und ich habe angenommen, dass dies einen gewissen Wert darstellt. Warum reicht es bei anderen Berufsgruppen, dass sie ein Fahrtenbuch führen oder eigene Aufzeichnungen machen, und bei uns wird alles nur Erdenkliche abgezogen, weil es eben keinen Beleg gegeben hat, oder vereinzelt nicht mehr aufzufinden ist. Mit meiner Unterschrift habe ich die Richtigkeit meiner Angaben bestätigt, und ich kann Ihnen mein Wort geben, dass ich nur tatsächliche Fortbildungen aufgelistet habe. Und ich denke, ein Arzt wird auch vom Patienten keine Bestätigung haben, dass er einen Hausbesuch absolviert hat.

Wenn wo ein Kongress oder Fachvortrag stattfindet, wird nicht jedem Teilnehmer eine Bestätigung ausgestellt.

Warum wird mir nicht einmal das Kilometergeld angerechnet, wenn ich in meiner Urlaubszeit (nicht bezahlte Dienstzeit) mein Praktikum verrichte, nur weil es mein Dienstort ist.

Ich habe alle relevanten Fakten mehrmals sowohl mündlich als auch schriftlich beim zuständigen Finanzamt und verschiedenen Mitarbeitern deponiert.

Warum kriege ich dann ein Antwortschreiben, wo Sätze wie "Schulungsort hätte mindestens 6 Monate nicht angefahren werden dürfen" oder „kein Nachweis über berufliche Notwendigkeit“ oder "Tatbestandmerkmale" als Antwort.

Warum wird um Millionen Euro eine Landesstrasse, eine Bundesstraße, eine Umfahrung gebaut, wenn ich und ca. 90% aller anderen Bürger diese aus genau diesen Gründen benützen, im Einkommenssteuerbescheid als Begründung steht es wäre zumutbar eine Gemeindestraße zu benützen, und durch Ortschaften zu fahren. Genau dies ist es, was mir noch niemand wirklich erklären konnte. Für mein besonderes Engagement für unsere Patienten, wodurch mir in den letzten beiden Jahren sehr hohe Kosten entstanden sind, erhalte ich als Antwort vom Finanzamt eine bedenkliche Antwort, und genau das ist es, wogegen ich Berufung einlege. Auch wenn ich die Gesetzestexte nicht kenne, so weiß ich doch, dass dies nicht der Sinne eines "Ausgleiches" sein kann."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Werbungskosten sind in **§ 16 Einkommensteuergesetz**, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 (EStG 1988) wie folgt geregelt:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als

Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karezurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988** in der ab dem Veranlagungsjahr 2002 geltenden Fassung

BGBI. I Nr. 100/2002 ist das Tagesgeld wie folgt geregt:

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß **§ 20. Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988** idF BGBI. I Nr. 52/2009 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauflassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

Im gegenständlichen Fall ist die Anerkennung von Werbungskosten, insbesondere

Tagesgeldern im Zusammenhang mit Fortbildungsveranstaltungen und des großen Pendlerpauschales über 20 km strittig.

Die Abgabenbehörde hat gemäß **§ 161 Abs. 1 BAO** die Abgabenerklärungen zu prüfen und soweit nötig durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen.

Hinsichtlich der steuerlichen **Berücksichtigung** eines **Verpflegungsmehraufwandes** vertritt der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsauffassung (**VwGH 30.10.2001, 95/14/0013**):

Mit dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinander gesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise führt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (vgl. VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. VwGH 29.05.1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Werden verschiedene berufliche Tätigkeiten im selben Ort im örtlichen Nahebereich ausgeübt, führt dies nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen (VwGH 28.01.1997, 95/14/0156).

Da sich der von der Beschwerdeführerin besuchte Kursort im örtlichen Nahebereich ihrer Arbeitsstätte befindet, sind die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Überdies wären die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Tagesgelder selbst dann nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sich der Kursort nicht im örtlichen Nahebereich ihrer Arbeitsstätte befunden hätte.

Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich auch dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur

wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl. das bereits erwähnte hg Erkenntnis VwGH 28.01.1997, 95/14/0156).

Da sich die Beschwerdeführerin nur an Samstagen am Kursort aufgehalten hat, wobei sie täglich zu ihrem Wohnort zurückgekehrt ist, wären auch aus diesem Grund die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Aus der von der Beschwerdeführerin behaupteten - allenfalls - rechtswidrigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde gegenüber Dritten kann sie für sich keinen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten.

Die Bw hat unbestritten und durch die Leitung am 25. September 2009 bestätigt in G an der Landesklinik jeweils einwöchige theoretische Ausbildungsblöcke zu folgenden Zeiten absolviert:

1. bis 5.9.2008; 17. bis 21.11.2008; 23. bis 27.2.2009; 30.3. bis 3.4.2009; 25. bis 29.5.2009;
- 29.6. bis 3.7.2009 und 21. bis 25.9.2009

Nach dem ersten einwöchigen Aufenthalt in G waren der Bw zweifellos die günstigen Verpflegsmöglichkeiten vor Ort bekannt. Das Finanzamt hat deshalb zu Recht für die nachfolgenden Aufenthalte ab 17. November 2008 keine Tagesgelder mehr anerkannt.

Gleiches gilt für Linz, wo das Finanzamt nach dem Fremdpraktikum vom 10. bis 14.11.2008, für den weiteren Aufenthalt am 27.1.2009 kein Tagesgeld mehr anerkannt hat.

Die Bw hat auch unbestritten in D vom 1. bis 5.12.2008 ein Fremdpraktikum absolviert. Die Bw bestreitet nicht, dass D von ihrem Dienstort weniger als 25 km entfernt ist. Diesfalls liegt daher keine den Anspruch auf ein Tagesgeld vermittelnde Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 11.06.1991, 91/14/0074; und 03.07.1990, 90/14/0069). Wegen der räumlichen Nähe, insbesondere zum Wohnort aber auch zum Dienstort der Bw ist auch hier zweifellos von einer Kenntnis der günstigen Verpflegsmöglichkeiten auszugehen.

Für ein Fremdpraktikum in R am 23.6.2009 hat das Finanzamt das von der Bw geltend gemachte Tagesgeld und Kilometergeld versagt. Dies entspricht ebenfalls der geltenden Rechtslage, weil in R die Arbeitsstätte bzw. der regelmäßige Dienstort der Bw ist und deshalb keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt und diese Fahrtkosten als durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) und das große Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) abgegolten gelten.

Das Finanzamt hat auch die von der Bw für eine Fortbildung am 21. und 22.1.2008 in BRD und am 27.10.2008 in A geltend gemachten Tagesgelder und Kilometergelder mit der Begründung, die Bw habe keine Anwesenheitsbestätigungen vorgelegt und somit sei kein Nachweis über berufliche Notwendigkeit und Inhalt erbracht worden, nicht anerkannt.

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde, soweit es sich nicht um offenkundige oder vom Gesetz vermutete Tatsachen iSd. Abs. 1 handelt, unter sorgfältiger Berücksichtigung

der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Es mag zutreffen, dass nicht lückenlos Teilnahmebestätigungen automatisch nach Fortbildungsveranstaltungen ausgefolgt werden. Die Bw hätte die vom Finanzamt verlangten Bestätigungen jedoch von den jeweiligen Veranstaltern anfordern können. Die Bw hat auch keinerlei sonstige Unterlagen betreffend die behaupteten Fortbildungsveranstaltungen in BRD und A vorgelegt und trotz der vom Finanzamt aufgeworfenen Zweifel, weder den Inhalt dieser strittigen Fortbildungsveranstaltungen genannt noch deren beruflichen Bezug dargelegt. Es ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt den unsubstantiierten Behauptungen der Bw keinen Glauben geschenkt und den Abzug der geltend gemachten Tagesgelder und Kilometergelder nicht zugelassen hat.

Gleiches gilt für die für den Besuch eines Vortrages zur Weiterbildung am 15.10.2009 in Wels geltend gemachten Tagesgelder und Kilometergelder, weil hier ebenfalls jegliche Unterlagen und Erläuterungen fehlen.

Die Berufungsbehörde sieht daher im Lichte der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund, die von der Bw. bekämpften Bescheide betreffend die Reisekosten (Tagesgeld und Kilometergeld) als rechtswidrig zu beurteilen. Dies entspricht auch der ständigen Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates (zB UFS 03.03.2009, RV/0316-L/08; 03.09.2008, RV/0690-I/07; 10.01.2006, RV/0520-L/03; 18.06.2004, RV/0561-I//02; 26.03.2004, RV/4358-W/02) und der Literatur (Zorn, in Hofstätter-Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 2).

Daran vermag auch der seitens der Bw ins Treffen geführte – jedoch nicht belegte - Umstand, sie habe ihre in der Urlaubszeit absolvierte Ausbildung für das Krankenhaus in den letzten beiden Jahren überwiegend selbst bezahlt, nichts zu ändern, weil die Bezahlung bzw. Kostentragung Voraussetzung, aber nach obigen Ausführungen nicht hinreichend für den Werbungskostenabzug ist und die von der Bw offensichtlich intendierte Anrechnung freiwilliger anderer Leistungen nach geltender Rechtslage nicht berücksichtigt werden kann. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass im gegenständlichen Fall auch die oben angeführte Rechtsansicht, wonach Tagesgelder nur im Fall einer anschließenden Nächtigung zustünden, vom Finanzamt nicht vertreten wurde (vgl. LStR 2002, Rz 311).

Pendlerpauschale

Strittig ist im gegenständlichen Fall auch, ob der Bw das große Pendlerpauschale gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwischen 2 und 20 (Finanzamt) oder über 20 km (Bw)

zusteht. Es wird darauf hingewiesen, dass durch BGBl. I 85/2008 für den Zeitraum vom 1.7.2008 bis 31.12.2009 das große Pendlerpauschale von 2 bis 20 km von zuvor jährlich 297,00 € auf 342,00 € und von 20 bis 40 km von zuvor 1.179,00 € auf 1.356,00 € angehoben worden ist.

Unter "**Fahrtstrecke**" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 16.07.1996, 96/14/0002, 0003**) jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz 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 für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben.

Im Akt erliegen zwei mit Google maps erstellte Ausdrucke über zwei Fahrtstrecken von der Wohnung der Bw in PLZ N , Wohnadresse , zu ihrer Arbeitsstätte im Krankenhaus R – Name. Für die kürzere von 18,1 km über N werden ca. 24 Minuten benötigt, für die schnellere von 18,7 km über H hingegen 23 Minuten.

Beide Routen sind von Haus zu Haus berechnet.

Die seitens der Bw dem Schriftsatz vom 10. Oktober 2010 angeschlossene, mit ViaMicheline erstellte Route weist eine Fahrstrecke von 21 km aus. Der Vorstand des Finanzamtes hat im Schreiben vom 20. Oktober zutreffend darauf hingewiesen, dass in dieser seitens der Bw vorgelegten Route nicht von der Wohnung der Bw, sondern von der Ortsmitte gerechnet worden ist. Diesem Einwand hat die Bw im Vorlageantrag vom 16. November 2010 nichts entgegen gesetzt. Die Bw hat jedoch eine weitere, mit Allianz Routenplanung erstellte Reiseroute vorgelegt, die eine Fahrtstrecke von 21,1 km ausweist.

Auch diese Route ist jedoch nicht von Haus zu Haus, sondern überhaupt nur von Ort (Ort) zu Ort (R) gerechnet.

Die allgemeinen Ausführungen der Bw über Straßenbau und Umfahrung zeigen nicht auf, warum die Benutzung der vom Finanzamt aufgezeigten Routen konkret nicht zumutbar sein soll.

Bei der vom Finanzamt aufgezeigten schnelleren Route über H wird nach weniger als 6 km die Bundesstraße xyz erreicht. Bei den von der Bw ins Spiel gebrachten Routen ist dies nach 5 km (ViaMicheline) bzw. 4,4 km der Fall, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass die Routen der Bw nicht von ihrer Wohnung berechnet sind.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist es der Bw nicht gelungen, darzulegen, dass die Fahrtstrecke iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 im gegenständlichen Fall 20 km oder mehr beträgt. Das Finanzamt hat deshalb in den bekämpften Bescheiden zu Recht das große Pendlerpauschale nur für eine Fahrtstrecke von 2 bis 20 km berücksichtigt.

Deshalb konnte den Berufungen auch im zweiten Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 26. Juli 2013