



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Rudolf Lick, Steuerberater, 3203 Rabenstein an der Pielach, St. Pöltner Straße 57, vom 9. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Mag. Alexandra Son und Mag. Elisabeth Weigand, vom 1. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 nach der am 17. August 2011 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in Lilienfeld durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), A B, wurde vom Finanzamt Lilienfeld St. Pölten mit Bescheid vom 1. März 2011 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt, woraus eine Gutschrift von 1.026,00 € resultierte.

In ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhobenen Berufung vom 9. März 2011 beantragte die Bw. unter Beifügung eines finanzamtsinternen Formulars zur „Berechnung der

Pendlerpauschale“ die Berücksichtigung eines „großen“ Pendlerpauschales. Ihre Arbeitsstätte in der Marktgemeinde X sei von ihrer Wohnung in der Gemeinde Y 23 km entfernt. Ihre Arbeitszeit sei von 7:00 bis 15:00 Uhr, am Mittwoch von 7:00 bis 12:00 Uhr sowie von 15:00 bis 20:00 Uhr. „Von meinem Wohnort bis zum nächsten öffentlichen Verkehrsmittel müsste ich ca. 8 km zu Fuß gehen und dann eine halbe Stunde mit dem Zug fahren.“

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw. bekannt, dass sie mit öffentlichen Verkehrsmitteln rund 2,5 Stunden bis zur Arbeit benötigen würde. Sie habe keine gleitende Dienstzeit, ihre Amtsstunden als Gemeindebedienstete seien fix vorgegeben: „Mo – Fr 07:00 – 12:00 und 13:00 – 15:00 Uhr, zusätzlich Mi. 15:00 – 20:00 Uhr.“

Zu weiteren Werbungskosten gab die Bw. an:

„Rhetorik Akademie (2100 Euro):

Ich bin im Bürgerservicebüro tätig.

Über Empfehlung meines Dienstgebers (Marktgemeinde X) habe ich diesen Kurs absolviert.

Vom Dienstgeber habe ich dafür keine Ersätze erhalten.

Fahrtkosten (Rhetorik Akademie):

[Wohnadresse] - Schwaighof, Landsbergerstraße 11,3100 St. Pölten (43,30km)

Hin und retour: 86,60 km

Gesamt $19 \times 86,60 = 1645,40$ km

Kosten $1645,40 \text{ km} \times 0,42 \text{ Cent} = 691,70 \text{ Euro}$

Kurstermine:

Fr. 12.2.2010	18:00
Sa. 13.2.2010	09:00
Fr. 26.2.2010	18:00
Sa. 27.2.2010	09:00
Mo. 15.3.2010	18:30
Fr. 19.3.2010	18:00
Sa. 20.3.2010	09:00
Fr. 26.3.2010	18:00
Sa. 27.3.2010	09:00
Mi. 31.3.2010	18:30
Fr. 09.4.2010	18:00
Sa. 10.4.2010	09:00
Fr. 23.4.2010	18:00
Sa. 24.4.2010	09:00
Mi. 5.5.2010	18:30
Sa. 8.5.2010	09:00
Sa. 15.5.2010	09:00
Fr. 21.5.2010	18:00
Sa. 22.5.2010	09:00

Managementkurs (€ 70):

Über Empfehlung meines Dienstgebers (Marktgemeinde X) habe ich diesen Kurs absolviert.

Vom Dienstgeber habe ich dafür keine Ersätze erhalten."

Zu den außergewöhnlichen Belastungen wurde bekannt gegeben:

Aufstellung Außergewöhnliche Belastungen:

Haarentfernung	9 x 180 €uro	€uro 1620	/
Untersuchungskosten Niere (Gynäkologe, Urologe, Nieren CD, BVA)		€uro 400	/

Ich habe keine Kostenersätze von der BVA erhalten. Und eine Krankenversicherung hatte ich im Jahr 2010 keine.

Der Amtsleiter der Marktgemeinde X bestätigte am 6. April 2011, dass die Bw. die Rhetorik-Akademie und das Managementseminar auf Grund seiner Empfehlung absolviert habe und die dort erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten bei ihrer täglichen Arbeit benötige.

Laut Kontoauszug hat das Land Niederösterreich eine Bildungsförderung von 1.050,00 € gewährt.

Dem Dienstvertrag zufolge ist die Bw. seit 1. Juni 2007 als Bedienstete im mittleren Verwaltungs- und Kanzleidienst im Dienstzweig 85 vollbeschäftigt mit 40 Wochenstunden auf unbestimmte Zeit angestellt und in die Entlohnungsgruppe 4 eingereiht, wobei Vordienstzeiten als Lehrling bei der Marktgemeinde X ab 1. Jänner 2006 berücksichtigt wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2011 änderte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die bisherige Gutschrift auf 542,81 € gekürzt wurde.

Das Pendlerpauschale wurde nicht gewährt. Die Werbungskosten wurden infolge Berücksichtigung der Förderung des Landes Niederösterreich sowie auf Grund der detaillierten Angaben in der Vorhaltsbeantwortung gekürzt, Aufwendungen für Haarentfernung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt:

„Für die Abzugsfähigkeit einer außergewöhnlichen Belastung ist unter anderem erforderlich, dass die Aufwendung zwangsläufig erwachsen ist. Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn man sich ihr aus rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Kosten für die Haarentfernung sind daher mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.“

Die beantragten Aus- und Fortbildungskosten von 2.170,00 wurden um die erhaltene Bildungsförderung vom Land NÖ in Höhe von 1.050,00 gekürzt. Die beantragten Fahrtkosten wurden mit 691,70 (laut Aufstellung in der Vorhaltsbeantwortung) anerkannt (bisher 800,00).

Das große Pendlerpauschale steht zu, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Die Gesamtwegstrecke beträgt laut ihren Angaben 23 km. Davon kann auf einer Strecke von 8 km ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzt werden, weil keines vorhanden ist. Da auf mehr als der Hälfte der Wegstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel fährt, ist die Benützung möglich.

Für eine Wegstrecke von 23 km ist eine Wegzeit von 2 Stunden zumutbar. Laut Ihren Angaben benötigen Sie für das öffentliche Verkehrsmittel 30 Minuten. Der Ansatz einer Wegzeit von 2 Stunden für die 8 Kilometer, die nicht mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurückgelegt werden können, ist nur zulässig, wenn diese Strecke auf tatsächlich zu Fuß bewältigt wird. Ansonsten kann nur die Fahrzeit des PKW (geschätzt circa 10 Minuten) berücksichtigt werden.“

In ihrem dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 23. Mai 2011 führt die Bw. aus:

„Das Finanzamt hat meine Berufung bezüglich der beantragten erhöhten Pendlerpauschale im Jahre 2010 mit der Begründung abgewiesen, dass an mehr als der Hälfte der Wegstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt und daher die Benützung möglich ist.“

Die erhöhte Pendlerpauschale steht jedoch It. LStRI RZ 257 bei Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit zu. Lt. RZ 257 umfasst die Wegzeit die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn. In meinem Fall habe ich in der Berufung schon dargelegt, dass die Wegzeit

zum öffentlichen Verkehrsmittel für 8 Kilometer 2 Stunden beträgt, und 30 Minuten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurückgelegt werden. Es ergibt sich somit eine Wegzeit von 2,5 Stunden was über der Grenze der Zumutbarkeit von 2 Stunden lt. RZ 255 LStRI liegt. Mir steht daher aufgrund der Lohnsteuerrichtlinien die große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 23 Kilometern zu.

Ich ersuche auch um Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale aufgrund meiner Anregung für eine Wiederaufnahme meiner Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2009 aufgrund der obigen Begründung...."

Das Finanzamt erhab hierauf am 8. Juli 2011 anhand des Fahrplans und eines Routenplaners, dass zwischen Y und X regelmäßig Züge mit einer Fahrzeit zwischen 24 und 32 Minuten verkehren und die Strecke zwischen der Wohnung und dem Bahnhof in Y (rund 8 km) mit dem Auto in 9 Minuten zurücklegbar ist.

Der für einen Arbeitsbeginn um 7:00 Uhr relevante Zug (Fahrzeit 27 Minuten) käme um 6:17 Uhr in X an.

Mit Bericht vom 8. Juli 2001 legte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Die Berufungsbehörde ermittelte zusätzlich an Hand des Sommerfahrplans der ÖBB 2010, dass bei einem Arbeitsende um 15:00 Uhr ein um 15:20 Uhr fahrender Zug (Fahrzeit 20 Minuten) und bei einem Arbeitsende um 20:00 Uhr ein um 20:51 Uhr fahrender Zug (Fahrzeit 25 Minuten) verwendet werden könnte.

Einschließlich der Wartezeiten zwischen Dienstbeginn und Zugsankunft bzw. Dienstende und Zugsabfahrt ergäben sich somit Gesamtwegzeiten bei teilweiser Verwendung eines Autos und Parkplatzsuche in Y zwischen rund 80 Minuten (hin) und rund 50 Minuten (zurück) bzw. – nur am Mittwoch, also im Monat nicht überwiegend – rund 86 Minuten, alle jedenfalls unter 1 1/2 Stunde je Richtung gelegen.

Auf <http://www.noe.wifi.at/eShop/bbDetails.aspx/Rhetorik-Akademie/@/bbnr/121221/zg/Ba1/> wird die Rhetorik-Akademie des Wirtschaftsförderungsinstituts Niederösterreich wie folgt beschrieben:

„Die Rhetorik-Akademie bietet die Gelegenheit, die Fähigkeit Menschen im Gespräch und Vortrag zu begeistern und zu überzeugen, zu erwerben. Neben fachlicher Kompetenz zählen rhetorische Brillanz und kommunikative Kompetenz zu den Eckpfeilern des beruflichen Erfolgs. Daher wird in der Rhetorik-Akademie besonders auf die Optimierung des persönlichen Auftritts und der persönlichen Präsentation der Teilnehmer/innen eingegangen.“

Die Rhetorik-Akademie richtet sich an Führungskräfte, solche die es werden wollen, sowie an alle, die sich selbst weiterentwickeln und andere Menschen mit ihrer rhetorischen Stärke begeistern wollen.

Inhalte:

- Rednerische Selbstkompetenz und Selbstmanagement*
- Mission Statement*
- ganzheitliches Energie- und Entspannungstraining zur positiven Bewältigung von Stresssituationen und Lampenfieber*
- Stimm- und Sprechtraining*
- kommunikative Grundlagen der Rhetorik*
- Körpersprache*
- Rhetorik von der Stegreifrede bis zu abendfüllenden Motivations- und Informationsreden*

Den Abschluss der Ausbildung bildet eine Präsentation, nach der die Absolventinnen und Absolventen das WIFI-Diplom erhalten.

In acht Modulen, die jeweils Freitag abend und am Samstag stattfinden, werden folgende Inhalte gemeinsam mit einem kompetenten Referententeam erarbeitet:

- Rednerische Selbstkompetenz und Selbstmanagement*
- Charisma-Training*
- Ganzheitliches Energie- und Entspannungstraining zur positiven Bewältigung von Stresssituationen und Lampenfieber*
- Stimm- und Sprechtraining*
- Kommunikative Grundlagen der Rhetorik*
- Körpersprache*
- Präsenztraining*
- Visualisierung und Präsentationstechniken*
- Rhetorik: von der Stegreifrede bis zu abendfüllenden Motivations- und Informationsreden*

Für alle, die sich selbst weiterentwickeln wollen und wissen, dass neben der reinen Fachkompetenz rhetorische Brillanz und kommunikative Kompetenz zu den Eckpfeilern des beruflichen Erfolges zählen.

Mit der Rhetorik-Akademie bietet sich erstmals die Gelegenheit, die Fähigkeit, Menschen im Gespräch und Vortrag zu begeistern und zu überzeugen, in einer umfassenden Ausbildung zu erwerben. Nachdem immer mehr das Medium, also der Redner bzw. die Rednerin die Message, die Botschaft ist, wird in diesem Lehrgang besonders auf die Optimierung des persönlichen Auftritts und der persönlichen Präsentation der Teilnehmer/innen eingegangen."

Der Info-Mappe zufolge richtet sich der Lehrgang „an Personen mit Interesse an Rhetorik. Besonders eignet sich die Rhetorik-Akademie für Menschen, die andere überzeugen, führen und begeistern wollen: Führungskräfte und Unternehmer/innen, Juristinnen und Juristen, Verantwortliche im Marketing und Tourismus,...“.

Lernziele seien:

- *Vermittlung von grundlegendem Basiswissen im Bereich Rhetorik und Kommunikation*
- *Präsentation von Anliegen und Themen jeglicher Art vor kleinem und großem Publikum*
- *Störungen im Publikum: Die Teilnehmer/innen lernen, gegenüber Störungen bzw. negativ eingestelltes Publikum kompetent und souverän zu reagieren*
- *Umgang mit Lampenfieber: Die Teilnehmer/innen lernen, Lampenfieber in positiven EU-Stress umzuwandeln bzw. konstruktiv mit auftretendem Lampenfieber umzugehen*

Kurstermine sind der Info-Mappe zufolge jeweils Freitag 18 bis 21.30 Uhr und Samstag 9 bis 17 Uhr.

In der am 17. August 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden die Ergebnisse der ergänzenden Ermittlungen durch die Berufungsbehörde vorgehalten.

Die Bw. gab zur Fahrzeit mit dem Auto von ihrer Wohnung zum Bahnhof an, dass diese im Sommer etwa 10 Minuten betrage, im Winter könne es auch eine ¼ bis ½ Stunde sein.

Richtig sei, dass die Kurszeiten der Rhetorik-Akademie am Freitag von 18 bis 21:30 Uhr und am Samstag von 9 bis 17 Uhr waren. An die genaue Kurszeit am Montag und am Mittwoch konnte sich die Bw. nicht mehr erinnern, es werden zwischen 3 ½ und 4 ½ Stunden gewesen sein.

Die Enthaarung sei nicht medizinisch indiziert gewesen; die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen wird daher auch nicht mehr beantragt.

Zum Pendlerpauschale verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass tatsächlich 8 km nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden können. Der Gesetzgeber könne nicht Fälle, in denen jemand neben dem Bahnhof wohnt, gleich behandeln wie den gegenständlichen Fall.

Frau Mag. Weigand verwies für das Finanzamt darauf, dass es sich beim Pendlerpauschale um eine Pauschalregelung handle und daher nicht auf sämtliche Einzelfälle Bedacht genommen werden könne. Darüber hinaus sei auf eine optimale Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel abzustellen.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass nach der Praxis der Finanzämter die Wegzeit so ermittelt werde, dass bei Fehlen eines öffentlichen Verkehrsmittels der Fußweg angesetzt werde.

Die Bw. erklärte, dass sie im Jahr 2010 mit dem eigenen PKW zur Arbeit gependelt sei.

Das Finanzamt vertrat weiterhin die Auffassung, dass nur das „kleine“ Pendlerpauschale zustehe.

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gingen davon aus, dass der Bw. ein Verpflegungsmehraufwand für die ersten fünf Tage in St. Pölten erwachsen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Pendlerpauschale:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich - soweit nicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#)) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes „kleines“ Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der

halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) höhere Pauschbeträge („großes“ Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Strittig ist, ob die Voraussetzungen für das „kleine“ oder für das „große“ Pendlerpauschale für einen Arbeitsweg von 20 km bis 40 km im Jahr 2010 gegeben sind, also 1.242 € jährlich oder 2.361 € jährlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Unstrittig ist, dass die Gesamtwegstrecke 23 km beträgt, wobei auf dem Weg von der Wohnung bis zum Bahnhof – 8 km – kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt, während hinsichtlich der restlichen – überwiegenden - Wegstrecke weitestgehend die Bahn mit einer Fahrzeit von rund 30 Minuten verwendet werden kann.

Die Bw. ermittelt eine Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 2 ½ Stunden in eine Richtung, wobei sie einen Fußweg von zu Hause bis zum Bahnhof mit 2 Stunden veranschlagt.

Das Finanzamt hält dagegen, dass der Weg von zu Hause bis zum Bahnhof mit dem Auto nur 9 Minuten dauere und eine Kombination aus Individual- und öffentlichem Verkehr eine zumutbare Gesamtwegzeit mit sich bringe, zumal die Bw. tatsächlich mit dem Auto pendle.

Die Berufungsbehörde hat einschließlich der Wartezeiten zwischen Dienstbeginn und Zugsankunft bzw. Dienstende und Zugsabfahrt Gesamtwegzeiten bei Verwendung eines Autos für den Weg zwischen Wohnung und Bahnhof sowie Parkplatzsuche in Y zwischen rund 80 Minuten (hin) und rund 50 Minuten (zurück) bzw. – nur am Mittwoch, also im Monat nicht überwiegend – rund 86 Minuten ermittelt. Diese Gesamtwegzeiten liegen alle unter 1 ½ Stunde je Richtung.

Im Winter kann die Fahrzeit zwar fallweise um 5 bis 20 Minuten länger sein, doch steht nicht fest, dass dies jeweils überwiegend an den Arbeitstagen des Lohnzahlungszeitraumes ist.

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 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 von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB „Park and Ride“) auszugehen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 81*).

VwGH und UFS haben schon wiederholt entschieden, dass die Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel bei der Prüfung der Zumutbarkeit der

Verwendung von Massenverkehrsmitteln mit einzubeziehen ist (vgl. etwa VwGH 28. 10. 2008, [2006/15/0319](#); UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10).

So hat der VwGH in seiner – auf Grund einer Amtsbeschwerde ergangenen – Entscheidung vom 28. 10. 2008 – unter anderem ausgeführt:

„Aus [§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988](#) ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach [§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988](#) Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0001).

Die belangte Behörde hat die vom Finanzamt im Verwaltungsverfahren aufgezeigte Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel (so genannte "Park & Ride-Variante") mit der Begründung abgelehnt, es sei unzumutbar, dem Steuerpflichtigen eine zusätzliche Fahrzeit von rund einer Stunde mit dem Zug und der U-Bahn "aufzuerlegen", wenn er diese zusätzliche Strecke mit einer zusätzlichen Fahrzeit von fünf bis zehn Minuten mit dem Auto zurücklegen könne.

Die Bestimmung des [§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988](#) fordert, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der „halben“ Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Angesichts der unstrittigen Streckenverhältnisse ist im Beschwerdefall die Benützung von Massenbeförderungsmitteln auf dem überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich, beträgt doch die Strecke zwischen der Wohnung der Mitbeteiligten und dem Bahnhof (Park & Ride-Abstellplatz) lediglich 9 km. Die Benützung privater Verkehrsmittel im ersten Streckenteil führt dazu, dass die Gesamtfahrzeit zur Erreichung der Arbeitsstätte rund 70 bis 75 Minuten beträgt.

Eine derartige Anfahrtsdauer ist nach den von der belangten Behörde zur Gesetzesauslegung herangezogenen Gesetzesmaterialien nicht als unzumutbar anzusehen. Dies entspricht auch der eingangs dargestellten Verwaltungspraxis. Selbst nach der in Literatur vertretenen Ansicht, wonach die Frage der Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer gleich - unabhängig von der Entfernung - auszulegen sei, wird eine Fahrtzeit von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke als zumutbar angesehen (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG⁹, § 16 Tz. 107). Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist die hier in Rede stehende Anfahrtszeit von 75

Minuten bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel jedenfalls zumutbar.“

Da die Bw. über einen eigenen PKW verfügt, stellt sich auch nicht die – im UFS unterschiedlich gesehene – Frage, ob es reicht, auf die hypothetische Möglichkeit einer Nutzung von „Park and Ride“ abzustellen (vgl. zum Meinungsstand UFS 21. 6. 2011, RV/0920-W/11).

Eine Gesamtwegzeit von weniger als 1 ½ Stunden je Richtung ist aber zumutbar (siehe abermals UFS 21. 6. 2011, RV/0920-W/11). Die fallweisen Überschreitungen dieser Wegzeit im Winter bei Eis und Schnee erfolgen nicht an – vereinfacht – mehr als 10 Arbeitstagen im Monat und sind daher bei der hier anzustellenden Durchschnittsbetrachtung außer Ansatz zu lassen.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, dass die Finanzämter in der Praxis beim Pendlerpauschale für den Weg zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels den Fußweg ansetzen, ist zu sagen, dass der Berufungsbehörde eine Praxis, in allen Fällen eines Fehlens von öffentlichen Verkehrsmitteln mit dem Fußweg zu rechnen, nicht bekannt ist.

Gäbe es eine derartige Praxis, folgt zwar aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz, dass alle geltenden Rechtsvorschriften in gleicher Weise angewendet werden müssen, allerdings hat niemand einen Anspruch darauf, dass eine Behörde, die sich in einem anderen Fall rechtswidrig verhält, sich auch ihm gegenüber rechtswidrig verhalte (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 39 Anm. 9 unter Hinweis auf UFS 13. 4. 2010, RV/0527-W/08).

Dass die Finanzämter bei kurzen Strecken zwischen Wohnung und Haltestelle, die üblicherweise zu Fuß zurückgelegt werden, bei der Wegzeitenermittlung aus Vereinfachungsgründen rund ¼ Stunde je Fußkilometer ansetzen, bedeutet nicht, dass in Fällen wie dem gegenständlichen ebenfalls die Wegzeit für Fußkilometer heranzuziehen ist.

Zur Fortbildung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch „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.“

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22. 11. 1995, [95/15/0161](#)).

Als Werbungskosten kommen neben den unmittelbaren Kosten der Aus- und Fortbildungsmaßnahmen oder Umschulungsmaßnahme wie Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, usw. Fahrkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang, gegebenenfalls in Form von Kilometergeldern, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind sowie Tagesgelder, sofern eine Reise i. S. d. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) vorliegt, in Betracht (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 135), wobei die Aufwendungen gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) um allfällige erhaltene steuerfreie oder nicht steuerbare Ersätze – wie hier die Bildungsförderung durch das Land Niederösterreich – zu kürzen sind.

Nach herrschender Auffassung sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, A- und B-Führerschein) nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 139).

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist demzufolge zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 140).

Auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hat die Berufungsbehörde – wie bereits das Finanzamt – keine Bedenken, von einer beruflichen Veranlassung des Besuchs der Rhetorik-Akademie und des Managementkurses auszugehen, da es sich bei ersterer zwar um Maßnahmen zur Persönlichkeitsentwicklung handelt, aber in beiden Fällen der konkrete berufliche Bezug gegeben war.

Die Bw. ist im Bürgerbüro der Gemeinde beschäftigt, hat daher unmittelbaren Kontakt zu den Bürgern als Parteien bzw. „Kunden“ und benötigt hierfür ein entsprechendes Auftreten. Die Fortbildungskurse wurden vom WIFO NÖ veranstaltet, dem – so dessen Internetauftritt –

„Marktführer in der berufsbezogenen Erwachsenenbildung und wichtigsten Qualifizierungspartner für die Mitgliedsbetriebe der Wirtschaftskammer NÖ“. Schließlich hat der Dienstgeber – schlüssig – die Notwendigkeit der Fortbildungsmaßnahmen bestätigt.

Lag nun eine steuerlich anzuerkennende Fortbildung vor, sind – siehe oben – nicht nur die Fahrtkosten zum und vom Fortbildungsort abzugsfähig, sondern auch ein allfälliger Verpflegungsmehraufwand.

Kurstermine waren jeweils Freitag 18 bis 21.30 Uhr und Samstag 9 bis 17 Uhr, d. h. unter Berücksichtigung einer etwa jeweils $\frac{3}{4}$ Stunde Autofahrt zu der über 40 km entfernten Fortbildungsstätte hin und zurück eine Reisezeit am Freitag von 5 Stunden und am Samstag von $9 \frac{1}{2}$ Stunden. Für die Kurstermine an Montagen und Mittwochen wird wahrscheinlich – die Bw. konnte hier keine näheren Angaben mehr machen – von einer Reisezeit von 5 Stunden auszugehen sein.

Gem [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) beträgt der Werbungskostenpauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand 26,40 € jeweils für 24 Stunden, allerdings steht der volle Satz bereits bei 12 Reisestunden an einem Reisetag zu. Dauert eine Reise länger als 3 Stunden, so kann für jede angefangene Stunde $1/12$ (2,20 €) gerechnet werden (vgl. *Braunsteiner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL [in Druck] § 26 Anm. 60).

Für Montage, Mittwoche und Freitage wären daher an Verpflegungsmehraufwand pauschal 11,00 € und für Samstage 22,00 € zu berücksichtigen.

Allerdings ist bei längeren Aufenthalten in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29. 5. 1996, [93/13/0013](#); VwGH 5. 10. 1994, [92/15/0225](#)). Ein Verpflegungsmehraufwand besteht daher nur für eine – je nach Art der Reise unterschiedlich lange – Anfangsdauer (zur unterschiedlichen Entscheidungspraxis des UFS, die teilweise einen Mehraufwand bei Reisen ohne Nächtigung überhaupt verneint, siehe *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 119).

Von einem längeren Zeitraum ist nach LStR 2002 Rz 301 in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von 5 Tagen neu zu beginnen;

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; VwGH 2. 8. 1995, [93/13/0099](#)) tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der „Anfangsphase“ von 5 Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers erfolgt (VwGH 26. 6. 1990, [87/14/0024](#)).

Da die Bw. regelmäßig wiederkehrend in St. Pölten tätig war, steht ihr nach der nicht zu beanstandenden Verwaltungspraxis ein Verpflegungsmehraufwand für die ersten fünf Tage zu. Darüber besteht mittlerweile auch Einvernehmen zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens.

Typischerweise sind die ersten fünf Tage in der Weise zu ermitteln, dass vom ersten Reisetag an einen bestimmten Reiseort an die Reisetage gezählt werden.

Nun entspricht es aber der Lebenserfahrung, dass ein tatsächlicher Verpflegungsmehraufwand an den Tagen, an denen die Rhetorik-Akademie nur 3 ½ Stunden am Abend gedauert hat, in der Regel nicht angefallen sein wird, während sich hingegen die Bw. an den Samstagen – Kursdauer 9 bis 17 Uhr – anders als an den anderen Kurstagen auswärts in St. Pölten verpflegen musste und daher nur an den Samstagen Gelegenheit hatte, günstige Verpflegungsmöglichkeiten zu erkunden.

Ausnahmsweise sind daher im gegenständlichen Fall unter Außerachtlassung der Kurzreisen Tagesgelder für die ersten fünf Samstage, also unter Berücksichtigung der An- und Abreisezeiten 5 x 22,00 €, zusammen 110,00 € zu berücksichtigen.

Da gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen, hat das Finanzamt im Berufungsverfahren zu Recht die vom Land Niederösterreich erhaltene Bildungsförderung mit den Kurskosten gegen verrechnet (siehe UFS 2. 2. 2010, RV/2158-W/09).

Zur außergewöhnlichen Belastung:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21. 5. 1956, 349/56).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 34 Anm. 78 „Krankheitskosten“*).

Nicht als Krankheitskosten abzugsfähig sind etwa medizinisch nicht indizierte kosmetische Behandlungen (vgl. BFH 24. 11. 2006, III B 57/06, BFH/NV 2007, 438 [283], und – zur Entscheidungspraxis des UFS – *G. Fellner*, UFS und medizinisch/kosmetisch bedingte Operationen, UFSjournal 2011, 174: UFS 11. 3. 2011, RV/0269-F/10; UFS 14. 6. 2006, RV/0287-F/05; UFS 30. 4. 2010, RV/0559-L/09; UFS 7. 8. 2007, RV/1001-W/05; UFS 19. 4. 2010, RV/2160-W/06).

Ausschlaggebend ist das Vorliegen eines behandlungsbedürftigen Leidens, wobei nicht nur die physische, sondern auch die psychische Unversehrtheit zu betrachten ist (vgl. *G. Fellner a. a. O.*).

Da die gegenständliche Haarentfernung nach dem Vorbringen der Bw. nicht medizinisch indiziert war, liegt eine außergewöhnliche Belastung nicht vor. Diese Ansicht wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung auch von der Bw. geteilt.

Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung:

Im Ergebnis waren daher gegenüber der Berufungsvorentscheidung die Werbungskosten um 110,00 € zu erhöhen.

Hieraus resultiert bei dem hier maßgebenden Grenzsteuersatz von 36,5% eine Verminderung der Abgabennachforderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung um – gerundet – 40,00 € (Arbeitgeber: Marktgemeinde X, YGmbH):

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit	-582,96 €
Bisher war vorgeschrieben	-542,81 €
Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt	16.645,24 €
<hr/>	
Berechnung der Einkommensteuer :	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Übermittelte Lohnzettel laut Anhang Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)	
MARKTGEMEINDE X 18.440,04 € Y GMBH 236,90 € Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte ... -1.921,70 €	16.755,24 €
-----	-----
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.755,24 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-50,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	-400,00 €
Selbstbehalt	400,00 €
-----	-----
Einkommen	16.645,24 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (16.645,24 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	2.060,51 €
-----	-----
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.060,51 €
-----	-----
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
-----	-----
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.715,51 €
-----	-----
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	128,06 €
-----	-----
Einkommensteuer	1.843,57 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-2.426,53 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-582,96 €
-----	-----
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-582,96 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	542,81 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,15 €
-----	-----
Abgabengutschrift	40,00 €
-----	-----

Wien, am 22. August 2011