

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde des ***Bf1***, A, wohnhaft, k, vom 30.03.2020 gegen die Einkommensteuerbescheide für das Jahre 2015 und 2016 vom 12.12.2019 des Finanzamtes Waldviertel

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren 2015 und 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen. Im Jahr 2015 war er von 1. Jänner bis 30. September in einer Unternehmensberatungsgesellschaft angestellt und hatte er eine Nebenbeschäftigung als Universitätslektor an der Uni.

Vom 16. Juli bis 15. September 2015 befand sich der Beschwerdeführer in Väterkarenz auf Grund der Geburt seines dritten Kindes, des Sohnes K1, (X1 geboren). Die Familie des Bf. lebte in gemeinsamen Haushalt in einem Einfamilienhaus in Wo.. Die als Lehrerin berufstätige Ehegattin, E. war 2015 nach dem Mutterschutz in Mutterschaftskarenz bis einschließlich das gesamte Jahr 2016.

Der Beschwerdeführer (Bf.) nahm sich zur Fertigstellung seiner Dissertation Bildungskarenz betreffend sein Dienstverhältnis bei der Unternehmensberatungsgesellschaft vom 1. Oktober 2015 bis 30. September 2016.

Während des Karenzurlaubes übte er die Nebenbeschäftigung als Universitätslektor der Uni (Uni.) weiterhin aus. Für die Arbeiten an seiner Dissertation wurde ihm von dem das Doktoratsstudium betreuenden Institut, an welchem er früher als Assistent beschäftigt war, ein Büro zur Verfügung gestellt.

In den Arbeitnehmererklärungen 2015 und 2016 wurden vom Bf. verschiedene Werbungskosten, unter anderem das Pendlerpauschale und Fahrtkosten für die Fortbildung an der Uni. geltend gemacht.

In den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 wurde vom Finanzamt die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 Kilometer und der entsprechende Pendlereuro abweichend von der Erklärung des Bf. nur zum Teil berücksichtigt. Außerdem wurden die erklärten Werbungskosten für die regelmäßigen Fortbildungsfahrten zur Uni. ab 1.10.2015 bis 30.09.2016 zur Fertigstellung der Dissertation nicht anerkannt. Eine derart häufige Anwesenheit an der Universität (wie in den Aufzeichnungen des Bf. aufgelistet) sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht notwendig. Der Pkw der Familie sei auch auf die Gattin des Bf. angemeldet. Aus diesen Umstand sei zu schließen, dass es nicht glaubwürdig sei, dass der Bf. das einzige Familienauto für die Fahrten nach Wien zur Uni. verwendet habe.

Mit der gleichen Begründung wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2016 die Pendlerpauschale und der Pendlereuro lediglich für die Fahrten an die Uni. für die Abhaltung der Lehrveranstaltung (1/3-Pendlerpauschale für 6 Fahrten im April und 5 im Juni) anerkannt. Für die erklärten weiteren Fahrten mit dem Pkw zur Uni. für die Fertigstellung der wirtschaftswissenschaftlichen Dissertation seien keine Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gegen die ESt-Bescheide 2015 und 2016 erhob der Bf. – nach bewilligter Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31.03.2020 – mit Schriftsatz vom 30.03.2020 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde und brachte zur Begründung Folgendes vor:

Für 2015 stünde ihm zumindest für 9 Monate das volle Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu. Bei den Einkünften als Universitätslektor an der Uni. handle es sich um ein freies Dienstverhältnis. Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit auf Grund des freien Dienstvertrages mit der Uni. könne er in tatsächlicher Höhe geltend machen. Eine Pendlerpauschale gebe es bei Einkünften aus freien Dienstverträgen, so wie bei Werkverträgen nicht.

Der Beweiswürdigung des FA, dass nach den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ der Bf. für seine Dissertation nicht an die Uni. habe fahren müssen und die erklärten Fahrten – noch dazu

mit dem auf seine Ehegattin zugelassenen einzigen Familienauto - unglaublich seien, fehle die Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit. Nachweisbare Tatsache sei, dass der Bf. für seine Doktorratsarbeit häufig nicht entlehnbare Präsenzliteratur von der Hauptbibliothek und den unterschiedlichen Fachbibliotheken der Uni. benötigt habe und vor allem auf Softwareprodukte und Softwarelizenzen, die ausschließlich im Netzwerk der Universität genutzt werden konnten, angewiesen war. Darüber hinaus sei der intensive Fachaustausch mit Kolleg:innen und Betreuer:innen von enormer Bedeutung für den Arbeitsfortschritt gewesen.

Das Kfz sei nachweislich aus seinem Einkommen gekauft und der Betrieb mit seinem Geld finanziert worden. Auf wen von den beiden Ehegatten das Familienauto zugelassen wurde, sei für die Beweisüberlegung, ob es für die Fahrten an die Uni. verwendet wurde, vollkommen unbedeutend. Er sei auch nicht täglich – wie vom FA im Bescheid ausgeführt – sondern nur an den in den Reiseaufzeichnungen angeführten Tagen zur Uni. gefahren. Zudem sei seine Ehegattin während des gesamten Zeitraumes im Mutterschutzkarenz und daher auf ein Fahrzeug nicht angewiesen gewesen.

Mit Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 15.01.2021 wurde die Beschwerde bezüglich Pendlerpauschale und Pendlereuro abgewiesen. In der gesonderter Bescheidbegründung vom 19.01.2021 wird dazu Folgendes ausgeführt:

„Zum Pendlerpauschale und Pendlereuro

Der Bf. beantragte die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales von € 1.512,- und eines Pendlereuros von € 125,53. Im Erstbescheid wurde ein Pendlerpauschale von € 1.232,- und ein Pendlereuro von € 101,90 anerkannt.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Ein volles Pendlerpauschale steht im betreffenden Ausmaß dann zu, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat an mindestens elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Legt der Arbeitnehmer diese einfache Fahrstrecke an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Legt der Arbeitnehmer diese Entfernung an mindestens vier, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat zurück, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu.

Besteht Anspruch auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, dann steht gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein Pendlereuro zu. Dieser Absetzbetrag beträgt jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j EStG 1988 entsprechend.

Laut Sozialversicherungsdatenauszug war der Bf. im Zeitraum von 01.03.2012 bis 31.5.2015 bei der a1 GmbH beschäftigt. Mit Wirkung ab 01.06.2015 wurde das Dienstverhältnis von der a2 GmbH übernommen. In Folge war der Bf. von 1.6.2015 bis 15.7.2015 sowie von 16.9.2015 bis 30.9.2015 bei der a2 GmbH angestellt. In der Zeit von 16.07.2015 bis 15.09.2015 befand sich der Bf. in Väterkarenz, in der Zeit von 01.10.2015 bis 30.09.2016 in Bildungskarenz. Ab 01.03.2015 bis 31.08.2017 war der Bf. mit 38 Wochenstunden bei der a1 GmbH, bzw. später bei der a2 GmbH beschäftigt. Daneben war der Bf. im Jahr 2015 an der Uni. Wien angestellt (ab 1.10.2015 nur mehr als geringfügig Beschäftigter), wobei er im Mai sowie Dezember 2015 jeweils vier Fahrten zwischen Wohnung und Uni. Wien vornahm. Für den Zeitraum von 01.01.2015 bis 01.05.2015 wurde bereits vom Arbeitgeber (a1 GmbH) ein Pendlerpauschale von € 840,- und ein Pendlereuro von € 70,85 bei der Lohnsteuer abgezogen. Ebenso wurde für den Zeitraum von 01.06.2015 bis 15.07.2015 und 16.09.2015 bis 30.09.2015 bereits vom Arbeitgeber (a2 GmbH) ein Pendlerpauschale von € 504,- und ein Pendlereuro von € 41,49 berücksichtigt. Für die Monate Juli und September 2015 war angesichts der Teilzeitanstellung (siehe Antrag und Aktenvermerk betreffend Elternteilzeit) nicht eindeutig feststellbar, ob mindestens elf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorgenommen wurden und daher ein volles Pendlerpauschale und ein voller Pendlereuro zustehen. Angesichts dieses Umstandes war davon auszugehen, dass das Pendlerpauschale und der Pendlereuro vom Arbeitgeber im korrekter Höhe berücksichtigt wurden.

Der Bf. beantragte mit der Abgabenerklärung ein Pendlerpauschale für 9 Monate in Höhe von € 1.512 und einen Pendlereuro in Höhe von € 125,53. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich der Bf. laut eigener Angaben im Zeitraum von 16.07.2015 bis 15.09.2015 in Väterkarenz befand. Bei Karenz jeglicher Art liegt kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, sodass eine pauschale Abgeltung eines derartigen Aufwandes im Wege des Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt. Für den Zeitraum von 16.07.2015 bis 15.09.2015 steht daher kein zusätzliches Pendlerpauschale und Pendlereuro zu. Da das Pendlerpauschale und der Pendlereuro bereits bei der Lohnverrechnung in richtiger Höhe berücksichtigt wurden, ist im Veranlagungsverfahren nicht noch einmal das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Tätigkeit bei der a1 GmbH bzw. a2 GmbH anzusetzen.

Die vier Fahrten zur Uni. Wien im Mai 2015 sind bereits mit dem vollen Pendlerpauschale aus dem Dienstverhältnis zur a1 GmbH abgegolten, da im Rahmen der Fahrten zur Uni. Wien keine überwiegenden zusätzlichen Wegstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt wurden (vgl. VwGH vom 31.3.2011, 2007/15/0147). Hingegen ist für die vier Fahrten zwischen

Wohnung und Uni. Wien im Dezember 2015 (1/3 PP) ein Pendlerpauschale von € 56,- sowie ein Pendlereuro von € 4,72 anzuerkennen. Für das Jahr 2015 waren daher das Pendlerpauschale von € 1.232 auf € 1.400,- und der Pendlereuro von € 101,90 auf € 117,06 zu berichtigen.

Der Bf. beantragte 2016 ein Pendlerpauschale von € 504,- und einen Pendlereuro von € 41,01. Im Erstbescheid wurde ein Pendlerpauschale von € 616,- und ein Pendlereuro von € 50,11 anerkannt. Unstrittig erfüllen die Ausgaben des Bf. für Fahrten zwischen seiner Wohnung und beiden Arbeitsstätten (a2 GmbH und Uni. Wien) grundsätzlich die Voraussetzungen für das kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km.

Vom Bf. wurde der Abzug des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros jedoch doppelt begehrt. Einerseits wurde durch Erklärung gegenüber dem Arbeitgeber (a2 GmbH) sogleich bei der Lohnsteuer das Pendlerpauschale und der Pendlereuro abgezogen, andererseits beantragte der Bf. nochmals in der Abgabenerklärung die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros. Dabei deckt sich der vom Bf. eingetragene Betrag für das Pendlerpauschale (€ 504) mit dem vom Arbeitgeber bereits bei der Lohnverrechnung abgezogenen Pendlerpauschale. Als Pendlereuro beantragte der Bf. € 41,01 und damit um € 0,48 weniger als vom Arbeitgeber berücksichtigt wurden. Da das Pendlerpauschale und der Pendlereuro bereits bei der Lohnverrechnung Berücksichtigung fanden, ist daher im Veranlagungsverfahren nicht noch einmal das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Tätigkeit bei der a2 GmbH anzusetzen. Hingegen ist für sechs Fahrten im April 2016 (1/3 PP) und fünf Fahrten im Juni 2016 (1/3 PP) zwischen Wohnung und Uni. Wien ein Pendlerpauschale von € 112,- sowie ein Pendlereuro von € 9,44 zusätzlich zu berücksichtigen. Der Pendlereuro war von insgesamt € 50,11 auf € 50,93 zu berichtigen.

Zu Fahrtkosten für Fortbildungszwecke an die Uni.:

Als Werbungskosten der Fortbildung sind neben den unmittelbaren Kosten auch Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang (z.B. Kilometergeld) absetzbar, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken – z.B. für die Entfernung Büro - WIFI). Davon wird dann auszugehen sein, wenn die Schulungsmaßnahme vom Arbeitgeber am Arbeitsort angeboten wird (auch an einem sonst arbeitsfreien Tag) oder die externe Bildungseinrichtung in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeitszeit besucht wird.

Verwendet der Steuerpflichtige den eigenen PKW für berufsbedingte Fahrten, so kann er die tatsächlich dadurch entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Das amtliche Kilometergeld kann in diesem Fall als Schätzungshilfe herangezogen werden. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für diese Möglichkeit, so hat nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH, 23.5.1990, 86/13/0181) der Nachweis hierfür in der Regel durch ein Fahrtenbuch zu erfolgen, das die beruflichen und

privaten Fahrten zu enthalten hat, fortlaufend und übersichtlich geführt sein muss und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder Fahrt zweifelsfrei erkennen lässt. Ein Fahrtenbuch ist dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird. Hierzu eignen sich insbesondere Reisekostenabrechnungen, oder der Nachweis auswärtiger Veranstaltungsorte (UFSL 6.11.2003, RV/1344-L/02).

Bei der vom Bf. vorgelegten Aufstellung handelt es sich nicht um ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Weder sind daraus Anfangs- und Endkilometerstände noch die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern bzw. zu Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte ersichtlich. Andere Nachweise für die angeführten Fahrten wurden vom Bf. ebenfalls nicht erbracht. Überdies ist festzuhalten, dass sich sowohl der Wohnsitz des Bf. in Wo., als auch die Arbeitsstätte bzw. Fortbildungsstätte in Wien in unmittelbarer Nähe der jeweiligen Bahnstation (Bahnhof Wo. bzw. Bahnhof Wien) befinden. Die Fahrzeit mit der Bahn und dem Kfz ist nahezu ident (rund eine Stunde). Die Kosten für eine Monatskarte für die Bahnfahrt von Wo. nach Wien Bahnhof Wien betragen laut aktueller Erhebungen im Internet € 147,10. Die vom Bf. mit dem amtlichen Kilometergeld geschätzten Fahrtkosten mit dem Kfz belaufen sich laut vorgelegter Kostenaufstellung auf insgesamt € 3.150 (exklusive Stundensatz und Taggeld). Zu berücksichtigen wären zusätzliche (wenngleich steuerlich mit dem Kilometergeld abgegolten) zu entrichtenden Parkgebühren. Die Verwendung des eigenen Kfz für die behaupteten Fahrten zur Uni. Wien wäre bei diesem Sachverhalt unverständlich.

Wie schon im Einkommensteuerbescheid 2015 begründend aufgeführt, entspricht es auch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass nahezu täglich Wienfahrten mit dem einzigen Familienauto unternommen werden (01.10.2015 bis 29.09.2016). Auch wenn die Ehegattin des Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum karenziert und damit beruflich nicht auf ein Fahrzeug angewiesen war, wird doch für private Fahrten (z.B. Einkäufe, Kindergarten, Musikunterricht und Handballtraining der Kinder etc.) regelmäßig ein Fahrzeug benötigt worden sein. In Zusammenschau all dieser Umstände stellen sich die Behauptungen des Bf. daher nicht glaubwürdig dar. Da die geltend gemachten Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Fortbildung somit weder nachgewiesen noch in einem hinreichenden Ausmaß glaubhaft gemacht wurden, war die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Die geltend gemachten Fahrten zwischen Wo. (Wohnort) und Uni. Wien (Arbeitsort) stellen keine Reisen iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sowie dem Pendlereuro abgegolten (siehe 1.4.). Bezugnehmend auf das Vorbringen des Bf., bei den von der Uni. Wien bezogenen Einkünften handle es sich um solche aus einem freien Dienstverhältnis, ist Folgendes festzuhalten: Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden,

sind gemäß § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der zweite Satz der Z 5 wurde vom VfGH mit E 20. 6. 2006, G 9/06-7 mit Wirkung ab 1.1.2007 aufgehoben. Vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sind daher vor allem solche, die nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen erstellt wurden (das sind z.B. das Universitäts-StudienG, Universitäts-OrganisationsG, BG über Fachhochschulstudiengänge, SchulorganisationsG). Nichtselbständige Einkünfte liegen auch dann vor, wenn die Lehrveranstaltung (die lehrplanmäßigen Semesterstunden) zu einer Blockveranstaltung zusammengefasst wird.

*Der Bf. übte seine Tätigkeit als Lektor für das Studienfach „***Studienfach***“ im Rahmen eines von der Uni. Wien vorgegebenen Studienplanes aus. Dabei schadet es auch nicht, dass die Lehrveranstaltung geblockt stattfand. Der Bf. hat somit durch seine Lehrtätigkeit an der Uni. Wien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag sowie einem allfälligen Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten.“*

Mit Vorlagebericht vom 9.06.2021 wurden die Bescheidbeschwerden mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Erörterungsgespräch vom 8.4.2022 wurde mit den Parteien Einvernehmen erzielt. Vom Beschwerdeführer wurde die Bescheidbeschwerde auf das Begehren betreffend die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros eingeschränkt und die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Zum maßgebenden Sachverhalt wurde übereinstimmend festgestellt, dass unter Berücksichtigung der dargelegten Umstände für glaubhaft erachtet wird, dass der Bf. entsprechend seinen Fahrtaufzeichnungen während seines unterjährigen Karenzurlaubes 2015 bis 2016 – mit Ausnahme im August 2015 – in jedem Kalendermonat zur Fertigstellung der Dissertation regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte an der Uni gefahren ist.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der vorstehende Sachverhalt ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen [...]. Werbungskosten sind auch:

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

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33

Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

- Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,*
- bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,*
- bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich. [...]*

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.*
- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.*

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet. [...]

Z. 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. [...]"

Gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

„Z. 1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro jährlich. [...]"

Z. 4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

Nach § 25 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 sind Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Außer Streit steht, dass der Bf. während seiner Bildungskarenz weiterhin ein aufrechtes Dienstverhältnis zur Uni. Wien hatte. Er hat diese Arbeitsstätte – wo ihm ein eigenes Büro für die Ausarbeitung seiner Dissertation zur Verfügung gestellt wurde – für seine freiwillige Fortbildung und nicht für die Berufsausübung als Lektor regelmäßig aufgesucht. Die Fortbildung erfolgte ohne Anordnung eines Arbeitgebers und ohne eine arbeitsrechtliche Verpflichtung.

Einigkeit besteht, dass der Bf. in den Lohnzahlungszeiträumen zwischen Jänner bis Juli 2015 und im September 2015 noch für seine Tätigkeit bei der Unternehmensberatungsgesellschaft überwiegend die Wegstrecke zwischen seiner Wohnung und der dortigen Arbeitsstätte in Wien zurückgelegt hat. Ebenso ist erwiesen, dass der Bf. im August 2015 (Väterkarenz) keine beruflich veranlassten Fahrten erklärt und vorgenommen hat.

Zu lösen ist die Rechtsfrage, ob die Fahrtkosten des Steuerpflichtigen für seine Fortbildung während der Bildungskarenz zwischen Oktober 2015 und September 2016 – die zufällig an seinem Arbeitsplatz an der Uni. stattgefunden hat – in tatsächlicher Höhe oder mit dem Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen sind oder hierfür kein Werbungskostenabzug zusteht.

Die Ausarbeitung der Dissertation stellt für den als Betriebswirt ausgebildeten und betriebswirtschaftlich berufstätigen Steuerpflichtigen eine Fortbildungsmaßnahme gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 dar. Sie dient sowohl der höheren Qualifikation bei der karenzierten Berufsaustätigkeit in der Unternehmensberatungsagentur als auch für die Berufsausübung an der Universität.

Diese Fortbildung fand während der Bildungskarenz an der nebenberuflichen Arbeitsstätte des Bf. (Uni.) statt. Wäre die Fortbildungsmaßnahme nicht an einem Ort, der zugleich auch die Arbeitsstätte des Stpfl. ist, erfolgt, sind völlig eindeutig die Fahrtkosten im nachgewiesenen tatsächlichen Ausmaß als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG anzusetzen. Der Umstand, dass die Fortbildung an der nebenberuflichen Arbeitsstätte des Bf. stattfand, beruht

zwar gewiss auf der Zufälligkeit, dass der Bf. eine Nebenbeschäftigung als Lektor an dieser Universität ausübte, dies ändert aber nichts an der möglichen steuerlichen Relevanz dieser Tatsache.

Im § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. h EStG wird ausdrücklich normiert, dass das Pendlerpauschale auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zur berücksichtigen ist, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

Über eine bestimmte Dauer der Abwesenheit von der Arbeitsstätte wegen Krankenstands oder Urlaubs sowie die Art desurlaubes (Erholungsurlaub, Mutter- und Väterkarenz, Bildungskarenz sonstige Karenzurlaube) wird vom Gesetzgeber nichts gesagt. Der VwGH (E. 16.02.2006, 2005/14/0108) vertritt hierzu die Rechtsmeinung, dass ein Anspruch auf Pendlerpauschale bei Krankenstand oder Urlaub seine Rechtfertigung in Vereinfachungsüberlegungen für jene Fälle hat, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahraufwendungen zur Arbeitsstätte ausfallen. Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten (Pendlerpauschale) ist bei Krankenstand und Urlaub aber dann nicht gerechtfertigt, wenn auszuschließen ist, dass dem Arbeitnehmer überhaupt Fahrtkosten erwachsen.

Entsprechend dieser Judikatur wurde in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, 263) angeordnet, dass bei Karenzurlaub jeglicher Art, einschließlich Zeiträume eines Beschäftigungsverbot (z.B. Mutterschutz) die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales nicht in Betracht kommt, weil dem Steuerpflichtigen (Stpfl.) kein Aufwand für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwächst. Erfolgt aber während einer Karenzierung eine Beschäftigung, kann bei Vorliegen der Voraussetzungen aufgrund dieser Beschäftigung ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale gegeben sein.

Übt ein Stpfl. am selben Ort eine nichtselbständige und eine selbständige Tätigkeit aus, kommt es hinsichtlich der Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale nach herrschender Rechtsmeinung darauf an, ob Ausgaben, die durch die selbständige Arbeit verursacht wurden, angefallen sind:

- Ist ein Arbeitnehmer bereits aufgrund seines Dienstverhältnisses an der Arbeitsstätte anwesend, wo er dann zusätzlich zur nichtselbständigen Tätigkeit einer selbständigen Tätigkeit nachgeht, fallen keine zusätzlichen Fahrtkosten an, die der selbständigen Tätigkeit zuzuordnen wären (z.B. selbständige Einkünfte des ohnedies bereits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Spitalsarztes aus Sondergebühren): die Fahrtkosten sind daher, unabhängig von der Höhe der jeweiligen Einkünfte, zur Gänze mit dem Pendlerpauschale (sowie Pendlereuro und Verkehrsabsetzbetrag) abgegolten (VwGH, E 31.3.2011, 2007/15/0144; E 21.12.2005, 2002/14/0148; E 27.11.2001, 2001/14/0092; E 30.10.2001, 97/14/0140, 2002, 747).

- Der Arbeitnehmer geht an jenem Ort, an dem sich seine Arbeitsstätte befindet, auch einer selbständigen Tätigkeit nach, und die selbständige Tätigkeit führt zu zusätzlichen Fahrten zwischen Wohnung und Ort der betrieblichen Tätigkeiten (z.B. an dienstfreien Tagen). Solche zusätzliche, nur den Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit zuordenbare Fahrtkosten sind nicht mit dem Pendlerpauschale abgegolten und sind in tatsächlicher Höhe bei den Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit in Abzug zu bringen (VwGH, E 31.3.2011, 2007/15/0144; E 21.12.2005, 2002/14/0148, 2006, 180 zu den Fahrten eines Spitalsarztes in das Spital außerhalb seiner Dienstzeiten; vgl auch UFS 15.10.2008, RV/2426-W/06).

Nach dieser Rechtsprechung ist kein Prüfkriterium, ob nicht auf Grund der Anzahl der Fahrten für die selbständige (z.B. 4) und nichtselbständige Tätigkeit (z.B. 12) bereits mit dem Pendlerpauschale die zusätzlichen tatsächlichen Fahrtkosten für die selbständige Tätigkeit des Stpfl. auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits in vollem Umfang berücksichtigt wurden.

Anders als beim Zusammentreffen von unselbständiger und selbständiger Arbeit an der Arbeitsstätte, sind im gegenständlichen Fall nicht Werbungskosten und Betriebsausgaben der jeweiligen Einkunftsart zuzuordnen, sondern stellt sich die Frage, ob die für Zwecke der Fortbildung erfolgten Fahrten – mit den tatsächlichen Kosten abzugsfähig sind oder wegen der Arbeitsstätte als Fortbildungsort – mit dem Pendlerpauschale zu berücksichtigen sind.

Zu Fahrten für Zwecke der Fortbildung auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird im Erkenntnis des VwGH, 16.02.2006, 2005/14/0108 folgende Rechtsmeinung geäußert:

„Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahraufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag, bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen, bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Dem Umstand, dass eine Fortbildungseinrichtung auf dem Weg zur Arbeitsstätte gelegen ist oder von der Arbeitsstätte aus in kürzerer Entfernung als vom Wohnort aus erreicht werden kann, kommt allenfalls im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Nämlich für die Frage, ob die Fahrten zusätzlich angefallen sind oder mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte, bzw. der Heimfahrt von dieser verbunden wurden.“

Der Bf. hat während seiner Bildungskarenz eine berufliche Fortbildung absolviert, sodass die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Fahrtkosten grundsätzlich nach § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 Werbungskosten sind. In seiner Freizeit – also nicht für seine Berufstätigkeit als Universitätslektor und nicht für die beurlaubte Berufstätigkeit bei der

Unternehmensberatungsagentur – ist der Bf. für Zwecke seiner freiwilligen Fortbildung an die Uni. gefahren. Vom Uni.-Institut, an dem er früher als Universitätsassistent beschäftigt war, ist ihm für die Fertigstellung der Dissertation ein Büro überlassen worden. Dies ist glaubhaft, weil es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass Lektoren für ihre Lehrtätigkeit an der Universität kein eigener Büroraum zur Verfügung gestellt wird.

Gleich zweimal wird im § 16 Abs. 1 Z. 6 lit a 1. Satz und 3. Satz EStG 1988 angeordnet, dass *„alle Ausgaben für Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind“*

Dieser weite Gesetzeswortlaut wird durch die Rechtsprechung des VwGH teleologisch reduziert.

Der Bf. hat die Fahrten für die Fortbildung (Ausarbeitung der Dissertation) unbestritten zusätzlich zu seinen Fahrten für seine Berufsausübung als Lektor an die Universität vorgenommen. Der Bf. hat bei seiner Fortbildung die Uni. nicht zur Berufsausübung aufgesucht. Er hat sich nicht an seinen Arbeitsplatz als Lektor, der typischer Weise im Hörsaal ist, begeben, sondern ist ausschließlich zum Zwecke der Fortbildung zur Uni. gefahren. Diese Fortbildungsfahrten wurden nicht mit dem Ziel unternommen, die Arbeitsstätte Uni. und den dortigen Arbeitsplatz für die Berufsausübung auszusuchen. Ähnlich dem angestellten Spitalsarzt der seine Arbeitsstätte im Krankenhaus nicht für seine unselbständige Berufsausübung, sondern für seine selbständige Tätigkeit aufsucht, kommt in diesen Fällen die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG nicht zur Anwendung.

Nach Auffassung des BFG erfüllen – entsprechend der Rechtsprechung des VwGH – die zufällig zum Ort der Arbeitsstätte, jedoch nicht zum Zweck der Arbeitsverrichtung, sondern zur freiwilligen Fortbildung, erfolgten Fahrten, nicht den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG. Diese zusätzlichen Fahrtkosten für die Fortbildung sind somit in ihrer tatsächlichen Höhe Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG (Aufwendungen für Aus- und Fortbildung).

Dieser Rechtsauffassung entsprechend wurden vom Finanzamt daher zutreffend, die Fortbildungsfahrten an die Uni. nicht bei der Ermittlung des von der Anzahl der Fahrten an die Arbeitsstätte abhängigen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. e EStG berücksichtigt. Im logischen Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Abgeltungswirkung des Pendlerpauschales die zusätzlichen Fortbildungsfahrten, auch wenn sie von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgten, nicht berührt.

Ermittlung der Werbungskosten für Fortbildungsfahrten zur Uni.:

Für die Geltendmachung von Kilometergeld für die Fahrten mit dem Pkw bedarf es des Nachweises durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Diesen Nachweis hat die Abgabenbehörde verlangt und konnte der Bf. nicht erbringen. Aus seinen Aufschreibungen

konnte nicht mit der Plausibilität, wie es ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch ermöglicht (u.a. durch vollständige Aufzeichnung der privaten und beruflichen Fahrten unter Angabe der Kilometerstände des KfZ), die Richtigkeit und Glaubhaftigkeit der Angaben überprüft werden. Auch ergänzende Nachweise, aus denen auf die Pkw-Fahrten zur Uni. geschlossen werden könnte (z.B. Garagenplatz, Nachweis entrichteter Parkplatzgebühren u.ä.) wurden nicht vorgelegt.

Auf Grund der substantiierten und nachprüfbaren Sachverhaltsangaben wurde vom Bf. jedoch die Tatsache schlüssig dargelegt, dass er für die geschilderte Fortbildungsmaßnahme während seiner Bildungskarenz zwischen Oktober 2015 und September 2016 in jedem der Lohnzahlungszeiträume regelmäßig von seiner Wohnung in Wo. nach Wien zur Uni. gefahren ist. Seine der Abgabenerklärung angeschlossenen Reiseaufzeichnungen werden daher hinsichtlich der an den angeführten Reisetagen erfolgten Fortbildungsreisen für glaubhaft erachtet.

Damit steht aber fest, dass dem Bf. tatsächliche Fahrtkosten zumindest in Höhe des billigsten öffentlichen Verkehrsmittels durch die Fortbildung entstanden sind. Im Streitzeitraum kostete eine Monatskarte der ÖBB für die Zugsfahrten zwischen Wo. und Wien € 140 und die Monatskarte für die Wiener Linien für die innerstädtische Fahrt vom Bahnhof Wien in den xx. Bezirk zur Uni. € 48. Die Fahrtkosten für die sieben Einzelfahrten (im Jänner, März, April, Juni u. Sept. 2015) werden mit gesamt € 175 (a`25 pro Reisetag) angesetzt.

Somit ergeben sich für 2015 Werbungskosten für die Fortbildungsfahrten zur Uni. von € 739 (3 x 188 und 7 x 25). Im Jahr 2016 ist der Bf. von Jänner bis September regelmäßig zur Ausarbeitung der Dissertation zur Uni. gefahren und sind auf Basis der angeführten Preise für die Monatskarten die Fahrtkosten für die öffentlichen Verkehrsmittel mit insgesamt € 1.692 in Abzug zu bringen.

Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros

Das kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km betrug in den Veranlagungsjahren 2015 und 2016 monatlich € 168 und jährlich € 2.016.

Die Fahrten zur Uni. zum Zwecke der Fortbildung sind für die Pendlerpauschale nicht maßgebend. Die vom FA in der BVE vorgenommene Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros ist nach Auffassung des BFG zutreffend erfolgt. Auf die ausführlichen Ausführungen in der gesonderten Begründung der BVE wird daher verwiesen.

Im Jahr 2015 beträgt demnach die dem Bf. gebührende Pendlerpauschale € 1.400 (8x168 f. 1-5 u. 6-7 u. 9/2015 + 1x€ 56 [1/3-PP f. 12/2015]) und im Jahr 2016 € 616 (2x €56 1/3-PP f. 4 – 6 zur Uni. u. 10 -12/2016 3x€168).

Der Pendlereuro war 2015 mit € 117,06 und 2016 mit € 50,93 anzusetzen, wie in der im vorstehenden Sachverhalt wiedergegebenen BVE-Begründung im Detail dargelegt ist.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da bei der im Erkenntnis behandelten Rechtsfrage betreffend zusätzliche Fahrten zur Arbeitsstätte für eine Fortbildung der einheitlichen Rechtsprechung des VwGH gefolgt wurde, war die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Beilage: 2 Berechnungsblätter Est 2015 und Est 2016

Wien, am 4. Mai 2022