

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 wurde der Beschwerdeführer, ein in einer Einsatzgruppe zur Bekämpfung der Straßensriminalität tätiger Polizist, erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Mit am 13. Juni 2023 bei der belangten Behörde über das FinanzOnline Portal eingelangtem Anbringen erhob der Beschwerdeführer gegen den oa Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte er die Berücksichtigung von Aufwendungen für Fachliteratur iHv 133,00 Euro und die Berücksichtigung von beruflich veranlassten Reisekosten iHv 1.216,24 Euro als Werbungskosten. Begründend führte der Beschwerdeführer dazu aus, dass er vergessen habe, die ihm entstandenen Werbungskosten „im Steuerakt anzuführen“.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens legte der Beschwerdeführer dar, dass die geltend gemachten beruflich veranlassten Reiskosten die Differenzbeträge zwischen den ihm vom Dienstgeber ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgeldsätzen für Inlandsdienstreisen nach der Reisegebührenvorschrift und den Sätzen nach § 26 Z 4 EStG 1988 beinhalten würden (Differenzbetrag der Tagesgebühren: 619,54 Euro; Differenzbetrag der Nächtigungsgebühren: 532,50 Euro). Betreffend die Tagesgelder legte der Beschwerdeführer einen vom Dienstgeber erstellten „Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge“ in Zusammenhang mit den im Jahr 2022 erfolgten Reisen des Beschwerdeführers vor. Betreffend die Nächtigungsgelder legte der Beschwerdeführer eine selbst erstellte Zusammenstellung der im Jahr 2022 angefallenen „Nächtigungen“ (Anzahl der „Nächtigungen“: 71) vor. Zudem legte der Beschwerdeführer eine Bestätigung seines Dienstgebers vor, der zufolge der Beschwerdeführer seit 1. November 2018 einer Einsatzgruppe zur Bekämpfung der Straßensriminalität dienstzugeteilt sei und die Dienstzeit in diesem Tätigkeitsbereich sehr variabel sei und zu großen Teilen in der Nacht geleistet werde. Weiters legte der Beschwerdeführer Fahrkostenbelege für mehrere Wochenkarten der ÖBB für die Fahrtstrecke Wr. Neustadt Hbf - Meidling (Wien) sowie Rechnungen betreffend den Erwerb eines Serbisch-Lehrbuchs und von zwei Serbisch-Übungsbüchern vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 25. Jänner 2024 wurde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass zwar die Nächtigungsgelder (Differenzbetrag) im Betrag von 532,50 Euro als Werbungskosten berücksichtigt wurden, anstelle des vom Dienstgeber laut Lohnzettel berücksichtigten Pendlerpauschales iHv 1.968,00 Euro wurde jedoch nur ein Pendlerpauschale iHv 1.205,33 Euro berücksichtigt, weil (nur) *„das kleine Pendlerpauschale für 8-10 Fahrten pro Monat zu berücksichtigen“* sei. Weiters führte die belangte Behörde aus, dass Tagesgelder nicht anzuerkennen seien, da ein neuer Dienstort begründet worden sei. Bei den Kosten für das Lernen einer Fremdsprache bzw den dazugehörigen Unterlagen würden keine Werbungskosten vorliegen, da diese Ausgaben unter nicht abzugsfähige Aufwendungen gem § 20 EStG fallen würden.

Am 5. Februar 2024 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag über FinanzOnline ein. Darin verwies der Beschwerdeführer auf ein über die FinanzOnline Hotline geführtes Telefonat und führte begründend aus, dass er im Jahr 2022 keinen Arbeitsplatzwechsel gehabt habe, sondern seit November 2018 am selben Arbeitsplatz zugeteilt sei. Bei den von ihm eingereichten Beilagen handle es sich nur um Reiserechnungen.

Am 1. September 2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde und die Akten dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde dabei *„die Abweisung der Beschwerde und die Abänderungen wie in der BVE vom 25.4.2025 zu gewähren“* (sic!). Betreffend das Pendlerpauschale führte die belangte Behörde aus, dass die Annahme von 8-10 Fahrten pro Monat *„auf Grund der 12- und auch tw. 24-Stunden-Dienste [...]*

plausibel“ sei und dass ein Nachweis über häufigere Fahrten dem Vorlageantrag nicht beigelegt worden sei.

Mit Beschluss des BFG vom 10. März 2026 wurde der Beschwerdeführer zur Beantwortung mehrerer sein Beschwerdevorbringen betreffende Fragen aufgefordert. Dieser Aufforderung entsprechend legte der Beschwerdeführer mit am 18. März 2026 beim BFG eingelangtem Schreiben vom 16. März 2026 dar, dass Ziel seiner Reisen unterschiedliche Einsätze gewesen seien, welche der Beschwerdeführer im Zuge seiner Dienstzuteilung beim LKA *****Bundesland*****, Einsatzgruppe zur Bekämpfung der Straßenkriminalität durchführen habe müssen (meist Observationen oder Zugriffe im Suchtmittel- oder Eigentumsbereich). Eine Nächtigungsmöglichkeit habe nicht bestanden, da gearbeitet habe werden müssen. Verpflegung sei nicht zur Verfügung gestellt worden. Der Beschwerdeführer sei zu jedem Dienstantritt mit seinem Privat PKW von seiner damaligen Wohnadresse zur Dienststelle nach Mödling gefahren. Auch wenn aufgrund der zahlreichen Überstunden nur wenige Stunden bis zum nächsten Dienstantritt gelegen seien, sei der Beschwerdeführer nach Hause gefahren. Die berufliche Notwendigkeit für die Anschaffung der vom Beschwerdeführer angeschafften Fachliteratur bestehe aufgrund der dienstlichen Einberufung zu einem Sprachkurs, welcher auch in der Dienstzeit stattgefunden habe. Diese Fachliteratur sei dem Beschwerdeführer von seinem Dienstgeber nicht rückerstattet worden. Die vorgelegten Fahrtkostenbelege der ÖBB stünden in Zusammenhang mit der An- und Abreise zu dem Sprachkurs. Als Beilagen zum vorgenannten Schreiben übermittelte der Beschwerdeführer unter anderem einen Ausdruck seines Dienstplanes für das Jahr 2022 und ein Schreiben der Sicherheitsakademie des Bundesministeriums für Inneres betreffend die Einberufung des Beschwerdeführers zu einem Serbischkurs am Sprachinstitut des Bundesheeres.

Am 19. März 2026 wurden der belangten Behörde vom BFG das Schreiben des Beschwerdeführers vom 16. März 2026, die diesem Schreiben beigelegten Beweismittel und der Beschluss des BFG vom 10. März 2026 übermittelt. Der Behördenvertreter teilte dem BFG darauf hin am 31. März 2026 mit, dass *„keine weitere Stellungnahme seitens des FAÖ notwendig“* sei.

Mit Beschluss des BFG vom 10. April 2026 wurde der Beschwerdeführer– sofern zutreffend – um Vorlage einer schriftlichen Bestätigung seines Dienstgebers, dass die Reiskosten für die Teilnahme am Serbischkurs *****1***** beim Sprachinstitut des Bundesheeres vom Dienstgeber nicht ersetzt wurden, ersucht. Diesem Ersuchen wurde vom Beschwerdeführer am 24. April 2026 entsprochen. Mit Beschluss des BFG vom 27. April 2026 wurde der belangten Behörde die vom Beschwerdeführer übermittelte Bestätigung der Landespolizeidirektion *****Bundesland***** zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2022 als Polizist einer Einsatzgruppe zur Bekämpfung der Straßensriminalität des Landeskriminalamtes ***Bundesland***, Standort ***Adresse Arbeitsort*** dienstzugeteilt. Sein Tätigkeitsbereich war dabei die Bekämpfung der Straßensriminalität (hauptsächlich Suchtmittel- und Eigentumsdelikte), wobei oftmals Einsätze außerhalb seines Dienstortes erfolgten (Observationen oder Zugriffe). Im Rahmen dieser Tätigkeit wurden vom Beschwerdeführer oftmals Nachtdienste geleistet. Eine Nächtigungsmöglichkeit bestand dabei nicht; vielmehr ist der Beschwerdeführer im Anschluss an seine Dienstverrichtung stets in seine Wohnung zurückgekehrt.

1.2 In den Zeiträumen von 9.5.2022 bis 27.5.2022 (14 Kurstage), von 5.9.2022 bis 23.9.2022 (15 Kurstage) und von 7.11.2022 bis 25.11.2022 (15 Kurstage) besuchte der Beschwerdeführer einen Serbischkurs ***1*** beim Sprachinstitut des Bundesheeres an der Adresse ***Adresse Kursort***. Zu diesem Kurs war der Beschwerdeführer von der Sicherheitsakademie des Bundesministeriums für Inneres einberufen worden. Die Teilnahme am Kurs erfolgte in der Dienstzeit (8 Stunden/Tag). Der Beschwerdeführer fuhr an jedem Kurstag mit öffentlichen Verkehrsmitteln von seiner damaligen Wohnadresse in ***Wohnadresse Bf1*** zum Kursort (***)Adresse Kursort***) und wieder zurück.

1.3 Im Rahmen des bei Punkt 1.2 angeführten Serbischkurses wurden Lehr- und Übungsbücher verwendet, für deren Anschaffung dem Beschwerdeführer vom Arbeitgeber nicht refundierte Kosten iHv 133,00 Euro erwachsen sind.

1.4 Der Beschwerdeführer ist – abgesehen von den bei Punkt 1.2 angeführten Kursteilnahmen – zu jedem Dienstantritt mit seinem Privat-PKW von seiner damaligen Wohnadresse in ***Wohnadresse Bf1*** zum Dienstort nach ***Adresse Arbeitsort*** gefahren.

1.5 Der Beschwerdeführer ist in den Monaten Jänner bis Dezember 2022 jeweils zumindest an 11 Tagen von seiner Wohnung (***)Wohnadresse Bf1***) zur Arbeitsstätte (entweder ***Adresse Arbeitsort*** oder ***Adresse Kursort***) gefahren bzw. beträgt die Summe jener Tage, an denen er von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist, und jener Tage, an denen er üblicherweise von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren wäre, auf die jedoch ein gesetzlicher Feiertag fiel oder an dem der Beschwerdeführer Urlaub hatte, zumindest 11.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen bei Punkt 1.1 gründen sich auf die aktenkundige Kopie der Bestätigung des Arbeitgebers vom 24.10.2023 betreffend „Bestätigung über Dienstzuteilung“ sowie auf das glaubhafte Vorbringen des Beschwerdeführers, an dessen Richtigkeit sich weder aus dem Akteninhalt noch im Lichte der allgemeinen Lebenserfahrung Anhaltspunkte für begründete Zweifel ergeben und dem auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2 gründen sich auf die aktenkundige Kopie des Schreibens der Sicherheitsakademie des BMI betreffend die Einberufung der Teilnehmerinnen und Teilnehmer zu einem Serbischkurs beim Sprachinstitut des Bundesheeres sowie – betreffend die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Kursort – auf das durch den aktenkundigen Dienstplan des Beschwerdeführers und die aktenkundigen Zugtickets untermauerte glaubhafte Vorbringen des Beschwerdeführers.

Die Feststellungen bei Punkt 1.3 gründen sich auf die aktenkundigen Rechnungskopien über die Anschaffung der angeführten Bücher sowie auf das glaubhafte Vorbringen des Beschwerdeführers, an dessen Richtigkeit sich weder aus dem Akteninhalt noch im Lichte der allgemeinen Lebenserfahrung Anhaltspunkte für begründete Zweifel ergeben und dem auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen bei den Punkten 1.4 und 1.5 gründen sich auf den aktenkundigen Dienstplan des Beschwerdeführers sowie auf das glaubhafte Vorbringen des Beschwerdeführers, an dessen Richtigkeit sich weder aus dem Akteninhalt noch im Lichte der allgemeinen Lebenserfahrung Anhaltspunkte für begründete Zweifel ergeben. Der von der belangten Behörde getroffenen Annahme, der Beschwerdeführer sei an weniger als 11 Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren, ist entgegenzuhalten, dass es sich dabei um eine bloße Vermutung handelt, der keine erkennbare Ermittlungstätigkeit zugrunde liegt und die sich insbesondere nicht mit dem vom Beschwerdeführer im Verfahren vor dem BFG vorgelegten Dienstplan in Einklang bringen lässt. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde in einem Verfahren gem § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen darf, wenn sie davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). „Beweisen“ heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (die „Überzeugung“ hievon) herbeizuführen. Eine bloße Vermutung reicht hiezu nicht aus (VwGH 14.12.1989, 89/16/0177; 13.11.1986, 85/16/0109).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung grundsätzlich nicht abgezogen werden.

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

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die pauschale Berücksichtigung von Reisekosten nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 nur dann Platz greift, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen der abzugeltenden Art überhaupt (dem Grunde nach) zu tragen hatte (vgl VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; 6.2.1990, 89/14/0031, mwN). Insbesondere hat der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass das Nächtigungsgeld dann nicht zum Zuge kommt, wenn Aufwendungen der pauschal (typisiert) abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für eine Unterkunft (ein Nächtigungsquartier) überhaupt nicht angefallen sind (vgl etwa VwGH 27.5.1989, 88/13/0066; 11.6.1991, 90/14/0182; 15.11.1994, 90/14/0216; 28.1.1997, 95/14/0156).

Im Beschwerdefall sind dem Beschwerdeführer keine Nächtigungsaufwendungen entstanden, weil er entweder Nachtdienst versehen oder zu Hause genächtigt hat. Entgegen dem Beschwerdevorbringen sind daher Differenzwerbungskosten zum Nächtigungspauschale nicht in Abzug zu bringen.

Betreffend das Tagesgeld hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch – unter Umständen auch mit

Unterbrechungen – länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl zB VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119; 26.7.2007, 2005/15/0133; 28.1.1997, 95/14/0156; 29.5.1996, 93/13/0013).

Aber auch im Falle der Unkenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ist eine auf § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 gestützte Berücksichtigung von Tagesgeldern

(Verpflegungsmehraufwendungen) als Werbungskosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht möglich, wenn sich der Abgabepflichtige nur während des Tages an einem neuen Arbeitsort aufhält. Dies ist den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zufolge damit zu begründen, dass allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; 30.10.2001, 95/14/0013; 7.10.2003, 2000/15/0151).

Im gegenständlichen Fall scheitert eine Berücksichtigung von Tagesgeldern nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 im Lichte der oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits daran, dass sich der Beschwerdeführer nur tageweise an einem Arbeitsort außerhalb seines Dienstortes aufhielt, ohne dass dabei Nächtigungen erforderlich waren. Vielmehr ist der Beschwerdeführer täglich zu seinem Wohnort zurückgekehrt. Das Vorliegen eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist somit der oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge bereits dem Grunde nach ausgeschlossen (vgl nochmals VwGH 30.10.2001, 95/14/00139). Im Übrigen ist im Hinblick auf die Verrichtung von Nachtdiensten ergänzend darauf hinzuweisen, dass soweit in bestimmten Nachtstunden Verpflegungsmöglichkeiten überhaupt fehlen auch insoweit zwangsläufig jeder Verpflegungsmehraufwand entfällt (vgl VwGH 26.06.2002, 99/13/0001, zu einem Gendarmeriebeamten mit Nachtdiensten).

3.1.2. Fortbildungskosten

a) Fachliteratur

Gem § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten *„die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“* Dazu gehören gemäß gem § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 unter anderem *„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 § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen demgegenüber „*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*“, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 enthält nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241 mwN).

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096). Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl dazu auch VwGH 28.10.1998, 93/14/0195).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist insbesondere im Hinblick auf die erfolgte Einberufung des Beschwerdeführers durch die Sicherheitsakademie des BMI, die Tragung der Kursteilnahmekosten durch den Arbeitgeber und den erfolgten Besuch des Serbischkurses in der Dienstzeit von einer beruflichen Notwendigkeit der Kursteilnahme und damit auch der Anschaffung der für diesen Kurs verwendeten Lehr- und Übungsbücher auszugehen. Die insoweit vom Beschwerdeführer getragenen Aufwendungen sind daher entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

b) Fahrtkosten

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, enthält § 16 Abs 1 Z 6 leg cit für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen 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 (vgl VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104; 24.9.2007, 2006/15/0024).

Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104). Die Tätigkeit des Dienstnehmers kann dabei der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge auch darin bestehen, sich die für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen (vgl zB VwGH 18.12.1990, 90/14/0232, zur im Auftrag des Dienstgebers erfolgenden Teilnahme eines Offiziers des österreichischen Bundesheeres an Schulungen auf Luftwaffenstützpunkten in den USA zu Fortbildungszwecken; vgl weiters zB VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104 und VwGH 21.9.1993, 93/14/0136, jeweils zur Dienstzuteilung einer Gendarmeriebeamtin/eines Gendarmeriebeamten an die Gendarmeriezentralschule zwecks Teilnahme an dem Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte). Vorauszusetzen ist dabei, dass die Tätigkeit (Fortbildung) während der Arbeitszeit erfolgt bzw dass die Fortbildung im Rahmen der Pflichten aus dem Dienstverhältnis erfolgt (vgl VwGH 26.6.1990, 87/14/0024; 21.9.1993, 93/14/0136; 28.2.2007, 2003/13/0104).

Das Vorliegen eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit und somit einer neuen Arbeitsstätte ist allein nach einkommensteuerrechtlichen – und nicht etwa nicht nach dienstrechtlichen – Gesichtspunkten zu beurteilen (vgl VwGH 21.9.1993, 93/14/0136; 26.6.1990, 87/14/0024).

Im vorliegenden Fall ist angesichts der festgestellten Dauer der in der Dienstzeit ausgeübten Fortbildungstätigkeit des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass das Sprachinstitut des Bundesheeres (vorübergehend, dh für die Dauer der Fortbildung) als weitere Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 zu betrachten war (vgl zB VwGH 21.9.1993, 93/14/0136, wonach bei einer Dienstzuteilung für zumindest fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage von einem neuen Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen ist).

Es lagen somit entgegen dem Beschwerdevorbringen Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung vor und sind die dafür erfolgten Ausgaben des Beschwerdeführers gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 durch den dort genannten Pauschbetrag abgegolten.

3.1.3. Pendlerpauschale

Nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch:

„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.

[...]

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.

[...]

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

[...]“

Im vorliegenden Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, an wie vielen Tagen der Beschwerdeführer im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist. Insoweit genügt es, auf die obigen Feststellungen bei Punkt 1.5 und auf die zu diesen Feststellungen dargelegten Erwägungen unter Punkt 2 zu verweisen. Die in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde insoweit vorgenommene Abänderung des angefochtenen Bescheides erfolgte somit zu Unrecht.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 6. Juli 2026