

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nun Finanzamt Österreich) vom 16. Oktober 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen 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 Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Bf (im Folgenden: Beschwerdeführerin) beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 am 8. Juli 2019 insgesamt den Betrag von 7.627,50 Euro aufgrund von „Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten“ als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2019 versagte das Finanzamt Graz-Stadt (nun Finanzamt Österreich, im Folgenden: Finanzamt) die Zuerkennung der beantragten Fortbildungskosten, weil keine Belege vorgelegt worden seien. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2018 eine Gutschrift in Höhe von 52 Euro („festgesetzte Einkommensteuer -52,00 Euro“).

In ihrer Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen diesen Bescheid legte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung der ***Akademie*** vor, in welcher die einzelnen

Stationen des Grundausbildungslehrganges in der Zeit von 14. Mai 2018 bis 3. April 2019 angeführt seien. Der Startworkshop habe am 12. April stattgefunden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 24. April 2020 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt: *„Steht die Dauer einer Dienstzuteilung zu anderen Gerichten als dem ‚Stammgericht‘ von vornherein fest und umfasst diese zumindest fünf aufeinander folgende Arbeitstage, liegt bereits ab dem ersten Tag der Dienstzuteilung für deren Dauer eine neue Arbeitsstätte vor. Der Mittelpunkt am ‚Stammgericht‘ ist aufgegeben. Ausgaben eines Arbeitnehmers für Fahrten mit dem eigenen PkW zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können nur pauschaliert mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. bei Vorliegen der Voraussetzungen mit dem (kleinen oder großen) Pendlerpauschale und nicht in Form von Kilometergeldern abgegolten werden“.*

Mit Schreiben vom 28. Mai 2020 und vom 25. Juni 2020 beantragte die ehemalige steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin eine Fristverlängerung zur Einbringung des Vorlageantrages bis längstens 10. Juli 2020. Mit Eingabe vom 6. Juli 2020 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2018 sei die Anerkennung von Fortbildungskosten in Höhe von 7.627,50 Euro abzüglich der vom Arbeitgeber refundierten Aufwendungen in Höhe von 675,58 Euro begehrt worden. Die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 9. September 2019 sei mit Schreiben vom 25. September 2019 unter Vorlage einer umfangreichen Aufstellung der für die Fortbildung unternommenen Reisebewegungen erfolgt. Mit Bescheid vom 16. Oktober 2019 sei die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung von Reisekosten veranlagt worden, dies mit der Begründung, es seien keine Belege vorgelegt worden. In der Beschwerde vom 31. Oktober 2019 sei die Anerkennung der Reisekosten begehrt worden. Die Beschwerdeführerin sei am 17. Oktober 2016 in den Höheren Dienst beim ***Bundesministerium X***, eingetreten. Als Dienstort sei die ***JA*** angegeben. Sie habe am 24. Jänner 2018 den Antrag auf Zulassung zur Grundausbildung für den Zeitraum 14. Mai 2018 bis 1. März 2019 gestellt. Während der gesamten Dauer der Ausbildung sei der Wohnort in ***Wohnsitz1***, gewesen. Für die im Zuge der Grundausbildung erforderlichen Reisebewegungen sei die Anerkennung von Reisekostenvergütungen in Form von Kilometergeldern beantragt worden. Die Berücksichtigung von Tagesgeldern sei nicht beantragt worden, offenbar sei kein Verpflegungsmehraufwand entstanden. Der Vorlageantrag richte sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Reisekosten in Höhe von, nunmehr korrigiert, 6.920,22 Euro. Die Refundierungen durch die Dienstgeberin seien abgezogen. Dass die Festlegung von Ausbildungsorten automatisch einen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit begründe, sei mehr als zweifelhaft. Die nun vorgelegte Tabelle sei in Zusammenschau mit der Bestätigung der Dienstgeberin über die einzelnen Stationen der Grundausbildung zu sehen. Die Beschwerdeführerin beantrage die Anerkennung der Werbungskosten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt am 18. Dezember 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die Beschwerdeführerin sei im Zeitraum der Grundausbildung dreimal dienstzugeteilt worden und sei daher an jenen Orten regelmäßig für den Arbeitgeber tätig gewesen. Für die Fahrten zu den Seminaren könne das amtliche Kilometergeld in Höhe von 1.297,04 Euro als Werbungskosten angesetzt werden, weil es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle. Der Beschwerdeführerin stehe unbestritten der Verkehrsabsetzbetrag zu. Da sie die Strecke zwischen ihrer Wohnung und der jeweiligen Arbeitsstätte monatlich nicht an zumindest vier Tagen zurückgelegt habe, stehe das Pendlerpauschale und daher auch der Pendlereuro für den Zeitraum ab Mai 2018 nicht zu. Die Beschwerdeführerin sei bei ihrem Praktikum die Strecke zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und der Arbeitsstätte zwar mehr als zehn bzw. sieben Mal gefahren, allerdings sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar. Daher bestehe auch hier kein Anspruch auf das Pendlerpauschale.

Das Finanzamt Österreich trat im Zuge der Finanzorganisationsreform mit 1. Jänner 2021 an die Stelle des Finanzamtes Graz-Stadt (§ 323b Abs. 1 BAO).

Die vorliegende Beschwerdesache wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. April 2024 zum 10. April 2024 der Gerichtsabteilung 3012 zugeteilt.

Mit Ladungsschreiben vom 7. August 2026 wurden die Verfahrensparteien zur beantragten mündlichen Verhandlung geladen.

Mit Schreiben vom 24. August 2026 nahm die Beschwerdeführerin ihren Antrag vom 6. Juli 2020 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Das Finanzamt verzichtete mit Schreiben vom 7. September 2026 auf einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin trat am 17. Oktober 2016 in den Höheren Dienst beim ***Bundesministerium X***, ein. Dienort war die ***JA*** (BFG-Akt ON 7). Sie bezog im Streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, war ledig und hatte keine Kinder. Die Beschwerdeführerin wohnte im Jahr 2018 in einer Wohnung in der ***Wohnsitz1*** und war ebendort hauptwohnsitzlich gemeldet. Im Rahmen ihres Praktikums begründete sie von 20. August 2018 bis 24. September 2018 einen (Neben-)Wohnsitz an der Adresse ***Wohnsitz2***.

Die Beschwerdeführerin absolvierte von 14. Mai 2018 bis 3. April 2019 den v1-004 Grundausbildungslehrgang. Im Folgenden werden die einzelnen Stationen im streitgegenständlichen Jahr 2018 angeführt (BFG-Akt ON 1):

von	bis	Ort
12.4.2018	12.4.2018	Startworkshop (Seminar, ***Akademie***)
14.5.2018	18.5.2018	JBZ ***Ort9*** (Seminar)
21.5.2018	29.6.2018	Justizanstalt ***Ort5*** (Praxis)
2.7.2018	6.7.2018	FZ ***Ort11*** und ***Akademie*** (Seminare)
9.7.2018	13.7.2018	Justizanstalt ***Ort12*** (Seminar)
16.7.2018	20.7.2018	***Akademie*** (Seminar)
23.7.2018	17.8.2018	Justizanstalt ***Ort5*** (Praxis)
20.8.2018	14.9.2018	Externes Praktikum (***Klinik***)
17.9.2018	5.10.2018	***GD*** (Praxis)
8.10.2018	12.10.2018	Justizanstalt ***Ort12*** (Seminar)
15.10.2018	19.10.2018	JBZ ***Ort9*** (Seminar)
22.10.2018	26.10.2018	***Akademie*** (Seminar)
29.10.2018	2.11.2018	***GD*** (Praxis)
5.11.2018	16.11.2018	Justizanstalt ***Ort8*** (Praxis)
26.11.2018	7.12.2018	JBZ ***Ort9*** (Seminar)
10.12.2018	(31.12.2018)	Justizanstalt ***Ort8*** (Praxis)

Die Beschwerdeführerin war von 21. Mai 2018 bis 19. August 2018 der Justizanstalt ***I***, von 17. September 2018 bis 4. November 2018 der ***GD***, sowie von 5. November 2018 bis 17. Februar 2019 der Justizanstalt ***S***, dienstzugeteilt (BFG-Akt ON 19). An diesen Dienstorten war die Beschwerdeführerin im Zuge ihrer (Grund-)Ausbildung regelmäßig tätig.

Im Zeitraum der Grundausbildung nahm die Beschwerdeführerin an folgenden Seminaren teil:

14.5.2018	18.5.2018	Strafrecht und Admin, ***Adr1***
-----------	-----------	----------------------------------

2.7.2018	4.7.2018	Spezifische Vollzugsformen, ***Adr2***
16.7.2018	20.7.2018	Personalbezogene Rechtsanwendungen, ***Adr3***
4.10.2018	5.10.2018	Standardisierte Risikoeinschätzung beim jugendlichen Straftäter, ***Adr1***
18.10.2018	19.10.2018	Personalbez. RA 2. Teil, ***Adr1***
22.10.2018	25.10.2018	Psychologische Diagnostik im Strafvollzug, ***Adr3***
27.11.2018	29.11.2018	Insassenbezogene Rechtsanwendungen 1, ***Adr1***
3.12.2018	6.12.2018	Behandlung und Betreuung spez. Insassengruppen, ***Adr1***

Zusätzlich nahm die Beschwerdeführerin an der folgenden Tagung teil:

11.6.2018	13.6.2018	Fachtagung der Psychologinnen und der Sozialarbeiter/innen an Justizanstalten, ***Ort10***, ***Hotel***
-----------	-----------	---

Ebenso absolvierte die Beschwerdeführerin ein externes Praktikum:

20.8.2018	12.9.2018	Externes Praktikum ***Klinik***, ***Adr-Klinik***
-----------	-----------	---

Die Beschwerdeführerin führte, mit Ausnahme des Starterworkshops, wo sie mit dem Zug anreiste, die Dienstreisen mit ihrem Privat-Kraftfahrzeug durch. Sie bekam von der Dienstgeberin dafür einen so genannten „Beförderungszuschuss“.

Die einfachen Wegstrecken von ihrer Wohnung in ***Ort1*** zu den Seminarorten betragen 195 km (***Ort7***), 196 km (***Ort9***), sowie 220 km (***Ort11***). Die einfache Wegstrecke vom Dienstort ***Ort5*** bis zum Fachtagungsort ***Ort10*** beträgt 333 km. Die einfache Wegstrecke vom Dienstort ***Ort4*** bis nach ***Ort9*** beträgt 65 km. Die einfache Wegstrecke von der Wohnung der Beschwerdeführerin bis zum (Neben-)Wohnsitz in der ***Wohnsitz2*** (externes Praktikum) beträgt 226 km. Die einfache Wegstrecke vom (Neben-)Wohnsitz in ***Ort2*** zur Ausbildungsstätte in ***Ort3*** (externes Praktikum) beträgt 10 km (BFG-Akt ON 35).

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurden ein Pendlerpauschale für fünf Monate (Jänner bis Mai 2018) in Höhe von 1.530 Euro sowie ein Pendlereuro in Höhe von 120,83 Euro berücksichtigt (BFG-Akt ON 2, 16).

Von der Dienstgeberin wurden im Jahr 2018 insgesamt 675,58 Euro an Fahrtkosten erstattet (BFG-Akt ON 7).

Die Entfernung zwischen der Ausbildungsstätte in ***Ort3*** und dem (Haupt-)Wohnsitz war so groß, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar war.

Im Juni 2018 fuhr die Beschwerdeführerin die Strecke zwischen ***Ort6*** und ***Ort5*** insgesamt je vier Mal (von ***Ort6*** nach ***Ort5*** am 3., 13., 17. und 24.; von ***Ort5*** nach ***Ort6*** am 8., 15., 22. und 29.; BFG-Akt ON 7).

In den Monaten Juli bis Dezember 2018 ist die Beschwerdeführerin nicht zumindest an vier Tagen von ihrer Wohnung zu den jeweiligen Arbeitsstätten in ***Ort4***, ***Ort5***, ***Ort7*** oder ***Ort8***, gefahren (BFG-Akt ON 7).

Im Vorlageantrag schränkte die Beschwerdeführerin ihr Beschwerdebegehren, nach Abzug der Ersätze der Dienstgeberin in Höhe von 675,58 Euro, auf 6.920,22 Euro ein.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsaktes.

Der Dienstort und der Dienstbeginn ergeben sich aus dem Dienstvertrag vom 17. Oktober 2016.

Die Feststellung zu den einzelnen Stationen des Grundausbildungslehrganges ergibt sich aus der Bestätigung der ***Akademie*** vom 28. Oktober 2019.

Die Feststellungen zu den Dienstzuteilungen sind dem Schreiben der ***GD*** vom 28. August 2020 entnehmbar.

Die Feststellungen zu den Seminaren, zur Tagung und zum externen Praktikum ergeben sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin und ihrer Dienstgeberin.

Die Meldedaten ergeben sich aus dem Zentralen Melderegister, in welches das Bundesfinanzgericht Einsicht nahm.

Den Entfernungen liegen die Angaben der Beschwerdeführerin und Abfragen von Routenplanern bzw. Berechnungen des Pendlerrechners zugrunde.

Die von der Beschwerdeführerin zurückgelegten Strecken und die Reisetage ergeben sich aus deren Aufstellung der Dienstreisen für das Jahr 2018. Dass die Strecken mit dem Auto zurückgelegt wurden, ergibt sich einerseits aus den glaubhaften Angaben und Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin und andererseits aus den Kostenersätzen der Dienstgeberin.

Die Ersätze der Dienstgeberin zu den Fahrtkosten ergeben sich aus den vorgelegten Reisekostennachweisen.

Dass die Beschwerdeführerin zum Startworkshop mit dem Zug anreiste, ergibt sich aus dem vorgelegten Reisekostennachweis, wo unter „Einzelnachweis“ die Kosten für „Bahn“ und „Öffentliche Verkehrsmittel“ erstattet wurden.

Das Bundesfinanzgericht nimmt daher die Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fahrtkosten von ihren Wohnsitzen zu den jeweiligen Dienst-, Seminar- und Praktikumsorten als (Differenz-)Werbungskosten anzuerkennen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu.

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: [...]

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber nicht an 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 EStG 1988) zur Arbeitsstätte zu (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988).

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) und Aufwendungen für die berufliche Nutzung eines Kraftfahrzeuges [...] für Fahrten, die nicht die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betreffen (§ 16 Abs. 1 Z 11 EStG 1988), sind Werbungskosten.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG

1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Der Nachweis der Fahrtkosten erfolgt grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es soll fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. VwGH 23.5.1990, 86/13/0181). Ein Fahrtenbuch ist allerdings dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird, wie z.B. durch Reisekostenabrechnungen (siehe VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073, ebenso VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238). Die entsprechenden Aufzeichnungen müssen zumindest das Datum, den Beginn, das Ende, die Dauer, das Ziel und den Zweck jeder einzelnen Reise enthalten (siehe *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁶ § 16 Rz 220 [Stand 1.1.2026, rdb.at], mwN).

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 und Pendlereuro abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (siehe dazu VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024).

Eine „Wohnung“ im Sinne des § 16 EStG 1988 ist jener Ort, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begibt. Arbeitsstätte ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig (vgl. wiederum VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024, mwN).

Dass die Tätigkeit des Dienstnehmers auch darin bestehen kann, sich die für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 18.12.1990, 90/14/0232, ausgesprochen (vgl. dazu z.B. VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104, mwN, betreffend die Dienstzuteilung einer Gendarmeriebeamten an die Gendarmeriezentralschule zur Teilnahme am Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte). Dem Umstand, dass eine Dienstzuteilung zum Zwecke der Aus- und Fortbildung erfolgt, kommt für die Werbungkosteneigenschaft keine eigenständige Bedeutung zu, weil diesfalls die Ausbildung im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stattfindet. Für die Frage des Vorliegens einer Arbeitsstätte ist nicht von Relevanz, ob die Dienstzuteilung auf Antrag des Beamten oder aus dienstlichen Erfordernissen erfolgt. In allen Fällen führt die Erteilung eines dienstlichen Auftrages dazu, dass sich der Beamte in Erfüllung seiner Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis an den mitgeteilten Ort zu begeben hat (vgl. ebenfalls VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104).

Es gilt daher Folgendes:

Die Beschwerdeführerin wurde, wie im Sachverhalt festgestellt, während ihrer Grundausbildung, beginnend mit 21. Mai 2018, drei Mal dienstzugeteilt. Daraus geht hervor, dass der Grundausbildungslehrgang zu den Dienstpflichten der Beschwerdeführerin gehört. Im Hinblick auf die durchgehende Dauer von je mehr als einem Monat führen die Dienstzuteilungen dadurch, dass die Beschwerdeführerin für ihre Dienstgeberin dort regelmäßig tätig wurde, jeweils zu einem neuen Mittelpunkt der Tätigkeit und zu neuen Arbeitsstätten. Daher liegen Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der jeweiligen Arbeitsstätte und umgekehrt vor. Nur zusätzliche Fahrtkosten für Bildungsmaßnahmen können gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 als Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit bzw. Aufwendungen für die berufliche Nutzung eines Kraftfahrzeuges als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Für die Dienstzuteilungen:

Im Hinblick auf die festgestellte Dauer der von der Beschwerdeführerin in der Dienstzeit absolvierten Ausbildungsmaßnahmen sind die jeweiligen dienstzugeteilten Dienstorte, an die sie sich in Erfüllung ihrer Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis begeben hat und dadurch ebendort regelmäßig tätig wurde, vorübergehend für die Dauer der (Grund-)Ausbildung als weitere Arbeitsstätten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen. Die Berücksichtigung der Fahraufwendungen in Form von Kilometergeldern ist somit nicht möglich.

Die Fahrten zwischen der Wohnung in ***Ort1*** und den jeweiligen Arbeitsstätten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro abgegolten. Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurden von Jänner bis Mai 2018 in den jeweiligen Monatsabrechnungen von der Dienstgeberin berücksichtigt. Da die Beschwerdeführerin im Juni 2018 die Strecke zwischen ***Ort6*** und ***Ort5*** insgesamt je vier Mal (von ***Ort6*** nach ***Ort5*** am 3., 13., 17. und 24. sowie von ***Ort5*** nach ***Ort6*** am 8., 15., 22. und 29.) fuhr, stehen für dieses Monat das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu einem Drittel zu. In den Monaten Juli 2018 bis Dezember 2018 legte die Beschwerdeführerin die Wege zwischen ihrer Wohnung und den Dienstorten nicht an zumindest vier Tagen pro Monat zurück, daher stehen kein Pendlerpauschale und folglich auch kein Pendlereuro zu. Dies gilt für die Dienstzuteilungen bzw. Fahrten nach ***Ort5*** (im Juli von ***Ort6*** nach ***Ort5*** am 22. und am 29. und von ***Ort5*** nach ***Ort6*** am 27. sowie am 3. August von ***Ort5*** nach ***Ort6***), nach ***Ort7*** (im September von ***Ort6*** nach ***Ort7*** am 16., 23. und am 30. sowie von ***Ort7*** nach ***Ort6*** am 21. und am 28. sowie am 28. Oktober von ***Ort6*** nach ***Ort7*** und am 31. zurück) und nach ***Ort8*** (im November von

Ort6 nach ***Ort8*** am 7. und am 11. sowie von ***Ort8*** nach ***Ort6*** am 9. und am 16. sowie im Dezember von ***Ort6*** nach ***Ort8*** am 9. und am 16. und von ***Ort8*** nach ***Ort6*** am 14. und am 21.).

Für den Starterworkshop, die Seminare und die Fachtagung:

Für den Starterworkshop am 12. April 2018 steht kein amtliches Kilometergeld zu, weil die Beschwerdeführerin mit dem Zug reiste und die Ausgaben durch den Dienstgeber abgegolten wurden.

Für Mai und Juni 2018 wird der Pauschbetrag (Pendlerpauschale, Pendlereuro) gewährt. Für die Fahrten am 14. Mai und am 18. Mai 2018 steht das amtliche Kilometergeld von der Stammdienststelle ***Ort4*** bis zum Seminarort in ***Ort9*** zu. Bei der von 11. bis 13. Juni 2018 absolvierten Fachtagung steht das amtliche Kilometergeld für die Fahrt vom Dienstort ***Ort5*** bis zum Tagungsort und zurück zu.

Ab Juli 2018 steht mangels Zurücklegung von mindestens vier Fahrten im Monat vom und zum Dienstort kein Pauschbetrag mehr zu. Für das Seminar in ***Ort11*** (von 2. bis 4. Juli 2018) steht das amtliche Kilometergeld für die Fahrt vom Wohnort ***Ort6*** bis zum Seminarort und zurück zu.

Für das Seminar an der ***Akademie*** von 16.7. bis 20.7.2018 steht das amtliche Kilometergeld von ***Ort6*** bis ***Ort7*** und zurück zu.

Für die Fahrt zum Seminar am 4. Oktober und zurück am 5. Oktober 2018 steht das amtliche Kilometergeld von ***Ort6*** nach ***Ort9*** und zurück zu. Dasselbe gilt für die von 18. bis 19. Oktober 2018 in ***Ort9*** sowie von 22. bis 25. Oktober 2018 in ***Ort7*** absolvierten Seminare. Für die von 27. bis 29. November 2018 und von 3. bis 6. Dezember 2018 absolvierten Seminare steht ebenfalls das amtliche Kilometergeld von ***Ort6*** nach ***Ort9*** und zurück zu.

Externes Praktikum, Sonderurlaub:

Während der Absolvierung des externen Praktikums von 20. August bis 12. September 2018 wurde in der ***Wohnsitz2***, ein weiterer Wohnsitz begründet. Die Fahrt vom ***Wohnsitz2*** zum ***Campus*** dauert mit den öffentlichen Verkehrsmitteln etwa 50 Minuten und mit dem Auto etwa 20 Minuten. Es kann daher glaubhaft gemacht werden, dass die Beschwerdeführerin die Strecke mit ihrem Kraftfahrzeug zurücklegte. Die Tatsache des Sonderurlaubes zeigt, dass es sich bei diesem externen Praktikum nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Dienstgeberin handelt, sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbstständigen Arbeit der Beschwerdeführerin in Zusammenhang steht, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber der Dienstgeberin ist. Diese Ausbildungsstätte ist nicht als Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen (siehe dazu VwGH 3.4.1990,

89/14/0276). Für die Fahrten zwischen 20. August und 12. September 2018 vom (Neben-)Wohnsitz zur Ausbildungsstätte und zurück kann daher das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten in Anspruch genommen werden. Die Benützung eines Kraftfahrzeuges muss nicht unvermeidbar sein. Es steht einem Arbeitnehmer die Verwendung eines Kraftfahrzeuges auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (vgl. VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Für die Hinfahrt am 19. August 2018 nach ***Ort2*** sowie die Rückfahrt nach ***Ort6*** am 12. September 2018 steht das amtliche Kilometergeld zu. Grundsätzlich sind Familienheimfahrten nach der ständigen Rechtsprechung nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Fahrtstrecke nicht mehr zumutbar ist und somit ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr trifft im gegenständlichen Fall unbestritten zu. Die Ausbildungsstätte ist aber keine Arbeitsstätte. Durch den unmittelbaren Zusammenhang der dort ausgeübten Tätigkeit mit der nichtselbstständigen Arbeit der Beschwerdeführerin finden die Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten Berücksichtigung. Die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten ist gesetzlich nicht geregelt. Bei einer ledigen Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend angesehen (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066). Die Aufwendungen für Heimfahrten waren bei der Beschwerdeführerin daher insoweit zu berücksichtigen, als dieser zuzubilligen war, in gewissen Zeitabständen (etwa monatlich) in ihrer Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Rechnerisch bedeutet dies für die abzugsfähigen Werbungskosten Folgendes:

Datum	Autofahrt von bis	Weg- strecke	Amtliches Kilometer- geld	Ersatz durch Dienstgeber	Differenz- werbungs- kosten
14.5.2018	***Ort4*** nach ***Ort9***	65 km	27,30 €	11,50 €	15,80 €
18.5.2018	***Ort9*** nach ***Ort4***	65 km	27,30 €	11,60€	15,70 €
11.6.2018	***Ort5*** nach ***Ort10***	333 km	139,86 €	35,45 €	104,41 €
13.6.2018	***Ort10*** nach ***Ort5***	333 km	139,86 €	36,75 €	103,11 €
2.7.2018	***Ort6*** nach ***Ort11***	220 km	92,40 €	24,60 €	67,80 €
4.7.2018	***Ort11*** nach ***Ort6***	220 km	92,40 €	24,60 €	67,80 €
16.7.2018	***Ort6*** nach ***Ort7***	195 km	81,90 €	11,50 €	70,40 €
20.7.2018	***Ort7*** nach ***Ort6***	195 km	81,90 €	11,40 €	70,50 €
19.8.2018	***Ort6*** nach ***Ort2***	226 km	94,92 €	26,10 €	68,82 €
20.8.2018 – 31.8.2018	***Ort2*** nach ***Campus***	10 km x 18*	75,60 €	21,40 €	54,20 €
20.8.2018 – 31.8.2018	***Campus*** nach ***Ort2***	10 km x 18*	75,60 €	21,40 €	54,20 €
12.9.2018	***Ort2*** nach ***Ort6***	226 km	94,92 €	26,10 €	68,82 €
4.10.2018	***Ort6*** nach ***Ort9***	196 km	82,32 €	---**	82,32 €

5.10.2018	***Ort9*** nach ***Ort6***	196 km	82,32 €	11,60 €	70,72 €
18.10.2018	***Ort6*** nach ***Ort9***	196 km	82,32 €	11,50 €	70,82 €
19.10.2018	***Ort9*** nach ***Ort6***	196 km	82,32 €	11,60 €	70,72 €
22.10.2018	***Ort6*** nach ***Ort7***	195 km	81,90 €	11,00 €	70,90 €
25.10.2018	***Ort7*** nach ***Ort6***	195 km	81,90 €	11,40 €	70,50 €
27.11.2018	***Ort6*** nach ***Ort9***	196 km	82,32 €	11,50 €	70,82 €
29.11.2018	***Ort9*** nach ***Ort6***	196 km	82,32 €	11,60 €	70,72 €
3.12.2018	***Ort6*** nach ***Ort9***	196 km	82,32 €	11,50 €	70,82 €
6.12.2018	***Ort9*** nach ***Ort6***	196 km	82,32 €	11,60 €	70,72 €
Summe			1.846,32 €	365,70 €	1.480,62 €

*für jeweils 18 Fahrten (zehn im August, acht im September).

**wurde mit der Zuteilungsgebühr abgegolten.

Durch die Berechnung des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich eine geringe Abweichung zu den vom Finanzamt anerkannten Differenzwerbungskosten in Höhe von 1.297,04 Euro. Zusätzlich zu den als Werbungskosten anzuerkennenden Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten in Höhe von 1.480,62 Euro vermindert das Pendlerpauschale für Juni 2018 in Höhe von 102 Euro, das von der Dienstgeberin nicht berücksichtigt wurde, ebenfalls die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Pendlereuro für Juni 2018 als Absetzbetrag vermindert die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin (zusätzlich) um 25,83 Euro.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Fall waren im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind. Bei der rechtlichen Beurteilung orientiert sich das Bundesfinanzgericht an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Es wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018

Graz, am 17. September 2026