

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. Mai 2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Einkommensteuer 2011	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	769,93
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	11.999,49
Pendlerpauschale	-248,00
Pauschbetrag für Werbungskosten	-138,04
Veranlagungsfreibetrag	-690,07
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.693,31
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00
Einkommen	11.633,31
Einkommensteuer	231,16
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	231,16
Verkehrsabsetzbetrag	-117,16
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00
Steuer Sonstige Bezüge	54,02
Einkommensteuer	54,02
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.103,41
Rundung	0,39
Einkommensteuer 2011	-1.049,00

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 wurden die als Werbungskosten beantragten Reise(Fahrt)kosten des Bf., eines Xlehrlings, in Höhe von € 1.084,44 nicht anerkannt.

Der Bf. hat hiergegen Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben, in welcher er die in der Einkommensteuererklärung für 2011 geltend gemachten Werbungskosten, nämlich Fahrtkosten in Höhe von insgesamt € 1.084,44, im Detail aufgelistet hat: 50 Fahrten zur Berufsschule L: € 966,00; 2 Fahrten L (Vorbereitung Lehrabschlussprüfung): € 38,64; 1 Fahrt M (Lehrabschlussprüfung); 2 Fahrten L (Vorbereitung Lehrlingswettbewerb).

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2012 wird begründend ausgeführt, dass die Lehrlingsausbildung in einem dualen System erfolge, Ausbildung im Betrieb und in der Berufsschule. So lange sich ein Lehrling in Ausbildung befinde, könne nicht von einer Ausübung des Berufes gesprochen werden. Der Berufsschulbesuch führe daher nicht zu Werbungskosten, weshalb die geltend gemachten Fahrten zur Berufsschule und zur Lehrabschlussprüfung nicht gewährt werden könnten. Die für die Vorbereitung zum Lehrlingswettbewerb beantragten Fahrtspesen (€ 38,64) seien abzugsfähig.

Den dagegen erhobenen Vorlageantrag begründet der Bf. unter Hinweis auf § 16 EStG 1988 und Hinweis auf Rz 223 LStR damit, dass eine berufliche Veranlassung gegeben sei, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden. Der Besuch der Berufsschule diene jedenfalls der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung seiner Einnahmen. Rz 358 LStR besage, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen würden. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit vorliege. In seinem Fall stehe der Besuch der Berufsschule in direktem Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten Tätigkeit. Stehe eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit, sei eine Unterscheidung in Fort- und Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben sei. Weshalb in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausgeführt werde, dass von keiner Ausübung des Berufes gesprochen werden könne, solange sich ein Lehrling in Ausbildung befinde, sei ihm nicht nachvollziehbar. Gemäß Rz 1315a LStR seien begünstigte Bildungsmaßnahmen Ausgaben für die Berufsausbildung sowie die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Nebenkosten des

Steuerpflichtigen. Der Besuch der Berufsschule werde dezidiert als begünstigte Bildungsmaßnahme angeführt. Zu den Pflichten eines Lehrlings gehöre der Besuch der Berufsschule. Demgegenüber stehe die Pflicht des Lehrberechtigten, dem Lehrling die erforderliche Zeit freizugeben. Weiters hätten Lehrlinge an schulfreien Tagen, die betriebliche Arbeitstage seien, im Betrieb zu erscheinen. Daher könne keinesfalls von einer Nichtausübung des Berufes gesprochen werden. Er ersuche daher, die beantragten Fahrten als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Lehrlingsausbildung ist im Berufsausbildungsgesetz (BAG) geregelt. Gemäß § 1 BAG sind Lehrlinge Personen, die auf Grund eines Lehrvertrages zur Erlernung eines Lehrberufes bei einem Lehrberechtigten fachlich ausgebildet und im Rahmen dieser Ausbildung verwendet werden. Die Lehrlingsausbildung erfolgt in einem dualen Ausbildungssystem, bei dem die praktische Ausbildung im Lehrbetrieb und die theoretische Ausbildung in der Berufsschule erfolgt, wobei während der gesamten Ausbildungsphase der Lehrling zu Tätigkeiten, die mit dem Wesen der Ausbildung vereinbar sind, herangezogen werden darf (Erlernen im Job). Als Abgeltung für die Erfüllung der ihm im Rahmen seiner Ausbildung übertragenen innerbetrieblichen Aufgaben gebührt dem Lehrling einer Lehrlingsentschädigung (§ 10 Abs. 1 BAG), die steuerpflichtig ist, weil sie als Entlohnung im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließt.

Der Bf. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in c, abseits der Hauptverkehrsverbindung, wohnhaft und als Lehrling bei der d, beschäftigt, welche ca. 4,5 km entfernt ist. Seine Berufsschule war die e. Erreichbar war diese Schule mittels einer Kombination von Individualverkehr (zB PKW) und öffentlichen Verkehrsmitteln. Der Schulweg ist mit dem Bus g und Bus h bis L zu bewältigen, die Strecke Wohnort - Gemeindehaus i (Busstelle) alternativ mit PKW, Motorrad, Fahrrad oder zu Fuß zurückzulegen. Die Gesamtdauer PKW-Bus-Bus-Fußweg zur Schule beträgt laut Internetabfrage ca. 1 h 10 Minuten. Lehrlinge erhalten die Freifahrt (wie Schüler) gegen einen Selbstbehalt von € 19,60. Die Berufsschule fand von 7. Jänner bis 15. April 2011 in Blockform statt. Die Fahrtstrecke ausschließlich mit dem PKW beträgt laut Routenplaner 25,7 Kilometer, die Fahrzeit 34 Minuten. Laut Angaben des Bf. betrug die Route nur 23 Kilometer. Der Bf. hat für das gesamte Lehrverhältnis, also auch für die Schulzeit, eine Lehrlingsentschädigung erhalten.

Rechtliche Ausführungen:

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Pendlerpauschale):

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 ist erstmalig bei der Veranlagung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden.

Als Grundregel gilt, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, stehen – gestaffelt nach der Entfernung – zusätzliche Pauschbeträge zu - kleines Pendlerpauschale (lit. b).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 2 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, stehen anstelle der Pauschbeträge nach lit. b – wiederum gestaffelt nach der Entfernung – höhere Pauschbeträge zu - großes Pendlerpauschale (lit. c).

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen hinsichtlich des Begriffs der *Unzumutbarkeit* von öffentlichen Verkehrsmitteln Folgendes aus:

"Unzumutbar" sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 04.02.2009, 2007/15/0053, festhält, ergibt sich aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988, 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 ("großes Pendlerpauschale") Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen. Nach den Gesetzesmaterialien ist im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (vgl. VwGH 04.02.2009, 2007/15/0053 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Angewandt auf den vorliegenden Sachverhalt bedeutet das, dass für die Zeit des Schulbesuches bei Vorliegen einer Fahrtstrecke von knapp 26 Kilometer, was jedenfalls noch zum Nahbereich gehört (der Bf. gibt zudem selbst die Fahrtstrecke mit 23 Kilometer an) für die einfache Fahrtstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln (inkl. Fahrt Wohnort zu Bushaltestelle) von insgesamt maximal 1 1/4 Stunden auszugehen ist. Die (einfache) Gesamtfahrzeit liegt deutlich unter 90 Minuten und ist somit auch unter dem Aspekt des Nahbereiches als zumutbar einzustufen. Die Fahrzeit beträgt laut Routenplaner-Internetabfrage (V-Mobil, Google) mit dem PKW 34 Minuten. D.h. 75 Minuten Fahrzeit mit der Kombination PKW und öffentliches Verkehrsmittel gegenüber 34 Minuten PKW-Fahrt = $34 \times 3 = 102$ Minuten, womit auch die Fahrzeit mit der Kombination PKW und öffentliches Verkehrsmittel deutlich unter dem dreifachen mit dem PKW liegt.

Daraus folgt, dass dem Bf. für den Zeitraum Jänner bis April 2011 grundsätzlich das "kleine" Pendlerpauschale für über 20 (bis 40) Kilometer zu gewähren gewesen wäre (4 Monate \times € 58 = € 232,00), da die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar gewesen ist.

Das kleine Pendlerpauschale ist allerdings im konkreten Fall nicht zu gewähren, da dem Bf. gegen einen Selbstbehalt in Höhe von € 19,60 die Lehrlingsfreifahrt zu seiner Arbeitsstätte (Berufsschule) in L zur Verfügung gestanden hätte. Hierzu ist anzumerken, dass wenn dem Arbeitnehmer aus anderen Gründen erheblich geringere Kosten für die Fahrten zur Arbeitsstätte anfallen, dann - wie beim Werksverkehr - nur die tatsächlichen Ausgaben abzugsfähig sind, beschränkt auf die Höhe des entsprechenden Pauschales (VwGH 16.2.2006, 2005/14/0108). Das bedeutet gegenständlich, dass der Bf. für die Fahrten zur Berufsschule lediglich den Selbstbehalt in Höhe von € 19,60 geltend machen kann. Das Kilometergeld ist ihm ohnehin nicht zugestanden, da es sich bei der Berufsschule in der Zeit von Jänner bis April um seine Arbeitsstätte gehandelt hat. Dass er die Schulfahrten mit seinem Privat-PKW durchgeführt hat, ist demzufolge steuerlich nicht zu beachten.

Für die Monate Mai bis Dezember 2011 ist dem Bf. hingegen das große Pendlerpauschale für Strecken über 2 Kilometer zu gewähren, da für die Fahrten von seinem Wohnort in j zu seinem Lehrbetrieb in k für die Strecke von 4,5 km zu mehr als der Hälfte der Wegstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden ist, weshalb das große Pendlerpauschale ab 2 (bis 20) Kilometer ($8 \times € 31 = € 248,00$) zu gewähren war.

Zu den weiteren geltend gemachten Fahrtkosten:

Werden Bildungsveranstaltungen direkt von der Arbeitsstätte aus besucht mit anschließender Heimfahrt, stehen als Fahrtkosten nur die Mehrkosten zu, die durch den Umweg über die Bildungseinrichtung entstehen. Wird die Bildungseinrichtung jedoch vom Wohnort aus besucht, sind die gesamten Fahrtkosten als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 28.3.2000, 97/14/0103; UFS 9.5.2005, RV/0054-I/04). Das BFG anerkennt die im Zeitraum vom 18. Mai bis 15. Juni 2011 geltend gemachten Fahrtkosten zur Vorbereitung der Lehrabschlussprüfung, zur Lehrabschlussprüfung und zur Vorbereitung des Lehrlingswettbewerbes in Höhe von insgesamt € 118,44 als Werbungskosten demzufolge an. Zusammen mit dem o.a. Selbstbehalt für Lehrlingsfreifahrten in Höhe von € 19,60 ergibt dies € 138,04, was knapp über dem Werbungskostenpauschale von € 132,00 liegt.

Über die Beschwerde war aus den o.a. Gründen laut Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Die gegenständlichen Entscheidung hat keine über den Einzelfall hinausgehende grundsätzliche Bedeutung und hält sich an die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weshalb eine ordentliche Revision nicht zugelassen wird.

Feldkirch, am 12. Februar 2016