

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache VNA FNA, GasseA, PLZA OrtA , über die Beschwerde vom 07.06.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FAXYZ vom 04.06.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Frau FNA VNA, Beschwerdeführerin, ist Buchhalterin und reichte ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 elektronisch beim Finanzamt ein.

Sie machte unter anderem Reise- und Fortbildungskosten geltend.

Das Finanzamt erließ einen Erstbescheid, bei dem es diese Kosten nur insoweit mit der Begründung anerkannte, da die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, hätten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als die Beweismittel vorgelegen seien.

Frau FNA erhob Berufung und legte in den Beilagen die Belege vor.

Unter diesen Belegen befand sich eine Aufstellung, die die Anzahl der besuchten Fortbildungskurse darstellte:

Personalverrechnung:

Monat	Anzahl der Kurstage
September	6
Oktober	7

November	3
----------	---

Steuerrecht 1:

Monat	Anzahl der Kurstage
September	3
Oktober	4
November	4
Dezember	2

Das Finanzamt ersuchte die Beschwerdeführerin um folgende Ergänzungen.

*"Zwecks Bearbeitung der Berufung wird ersucht, einen Zahlungsnachweis für die PersonenversicherungA und Kirchensteuer nachzureichen.*

*Hinweis: Sollte die PersonenversicherungA bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sein, kann diese nicht mehr geltend gemacht werden. Warum wurde für das Modul Personalverrechnung 1 kein Ersatz vom Dienstgeber geleistet?*

*Wo befindet sich die Arbeitsstätte (genaue Anschrift) und welche konkreten Dienstzeiten haben Sie? Können Sie Gleitzeit in Anspruch nehmen?*

*Wieviel Kilometer beträgt die Entfernung Arbeitsstätte - Institut-Wien?*

*Haben bzw. hatten Sie am Arbeitsort eine Wohnmöglichkeit?"*

Die Beschwerdeführerin beantwortete das Ergänzungsersuchen wie folgt:

*"Bei den Werbungskosten wurden leider die falschen Kosten gemeldet. Die tatsächlich übernommenen Kosten sehen Sie in der Aufstellung. Werbungskosten gesamt € 2.944,06. Mein Arbeitgeber hat mir die anderen 50 Prozent bezahlt. Bestätigung, dass er sie übernommen hat.*

*Ebenfalls übermittle ich Ihnen meine Überweisungsbestätigungen der Bank, welchen Betrag ich bezahlt habe. Mir wurden keine Zuschüsse zu den Fahrtkosten bzw. Übernachtungsmöglichkeiten von meinem Arbeitsgeber gegeben. Die Berechnung über die gefahrenen Kilometer und das angefallene Taggeld schicke ich ebenfalls. Ich konnte keine öffentlichen Verkehrsmittel verwenden, da nach Kursende kein Zug mehr gefahren ist. Die Überweisung der Kirchensteuer und das Jahresblatt der Unfallversicherung wird geschickt. Ich habe nochmals zur Sicherheit bei meiner Lohnverrechnung nachgefragt, die Lebensversicherung wird bereits monatlich bei der Gehaltsabrechnung berücksichtigt. Diesen Betrag nehme ich aus meiner Berechnung. Sonderausgaben Gesamt 290,28."*

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung und änderte den Einkommensteuerbescheid 2011. In der Begründung führte es aus:

*"Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen € 81,05. Da dieser den Pauschbetrag für Werbungskosten nicht übersteigt, werden € 132,00 berücksichtigt.*

*Erfolgen Fahrten zur Bildungseinrichtung (die sich nicht im Betrieb befindet) gesondert von den Fahrten zur Arbeitsstätte, können die tatsächlichen Fahrtkosten berücksichtigt werden. An Tagen, an denen sowohl die Arbeitsstätte als auch die Bildungseinrichtung aufgesucht werden, ist nur dann von gesonderten Fahrten auszugehen, wenn die Zeit zwischen Dienstende und Kursbeginn ausreichend groß ist, um eine Heimfahrt durchzuführen. Da Sie in ArbeitsstätteOrt beschäftigt sind, sich die Bildungseinrichtung in BildungsstätteOrt befindet und die Fortbildung immer abends stattfindet (ab 16:00 bzw. 18:30) ist keine sinnvolle Rückfahrt zum Wohnort möglich. Es stehen daher nur für die Mehrkilometer (Arbeitsstätte - Institut - Arbeitsstätte) Kilometergelder zu. Die restliche Strecke ist mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Taggelder können nicht berücksichtigt werden, da sich die Fortbildungsstätte in Wien (= Arbeitsort) befindet. Von den beantragten Kursgebühren in Höhe von € 555,00 wurden die Ersätze vom Dienstgeber in Höhe von € 517,50 in Abzug gebracht."*

Die Beschwerdeführerin beantragte daraufhin telefonisch am 09.08.2013 eine Berichtigung der Höhe der anerkannten Kurskosten.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung) vom 08.08.2013 dann gemäß § 299 BAO alt auf.

Es erließ am 12.08.2013 einen neuen Einkommensteuerbescheid, Berufungsvorentscheidung, und anerkannte Werbungskosten in der Höhe von € 612,76 mit folgender Begründung.

*"In der Berufungsvorentscheidung wurden jene Kurskosten, die der Arbeitgeber bezahlt, von den selbst bezahlten Kosten abgezogen. Im Telefonat vom 9. August 2013 wurde mitgeteilt, dass jene 50% der Kurskosten, die der Dienstgeber getragen hat, zusätzlich zu den eigenen, bezahlten Kosten angefallen sind und somit nicht den eigenen Aufwand kürzen. Der Bescheid wurde daher berichtigt."*

Die Beschwerdeführerin beantragte daraufhin die Vorlage an die 2. Instanz und führte aus:

*"Im Steuerbescheid wurden die geltend gemachten Kilometergelder für die Fahrten nach Wien im Rahmen des Abendkurses zur Gänze gestrichen mit der Begründung, dass diese durch das Pendlerpauschale bereits abgegolten sind.*

*Der Arbeitgeber berücksichtigt jedoch nur das kleine Pendlerpauschale (über 60 km) iHv € 2.016,00 da während den normalen Arbeitszeiten eine Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln möglich und zumutbar ist.*

*An den Kurstagen war es mir jedoch nicht möglich mit einem öffentlichen Verkehrsmittel nach Hause zu fahren. Ich musste daher mit dem privaten Pkw nach Wien fahren um nach Kursende am Abend wieder zu meinem Wohnort WohnortBf fahren zu können.*

*Mit der Bitte um positiver Erledigung"*

In seinem Vorlagebericht führte das Finanzamt aus:

*"Bezug habende Norm: § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988*

*Streitpunkte: Höhe der abzugsfähigen Fahrtkosten, wenn die Fortbildungsstätte (Institut Wien) nicht vom Wohnsitz im FAXX, sondern von der Arbeitsstätte in Wien aus aufgesucht wird*

*Antrag: Abweisung*

*Begründung: Nach den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2000 (1766 BlgNR XX.GP) sind fortbildungsbedingte Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. das Pendlerpauschale abgegolten sind (Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken). Aufgrund der pauschalen Abgeltung der Ausgaben für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte kommt dem Umstand, dass für diese Wegstrecke nur das kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit.b EStG 1988 zustand, die Fahrten an Arbeitstagen mit anschließender Fortbildung aber mit dem Kfz durchgeführt werden mussten, keine Bedeutung zu. Fakt ist, dass die Fahrtkosten für die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte mit dem Pendlerpauschale abgegolten wurden und nur für die Fahrtkosten für die (zusätzliche) Wegstrecke von der Arbeitsstätte zur Fortbildungsstätte als (zusätzliche) Werbungskosten berücksichtigt werden können."*

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt:**

Fest steht folgender Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin arbeitete im Jahr 2011 in Wien als Buchhalterin. Nach der Arbeit nahm sie an einem Fortbildungskurs, der auch von ihrem Arbeitgeber gefördert wurde, teil. Dieser Kurs fand in einem weiteren Bezirk Wiens statt.

Für die Fahrten von ihrem Wohnort zur Arbeitsstätte und direkt von der Arbeitsstätte retour zu ihrem Wohnort konnte die Beschwerdeführerin öffentliche Verkehrsmittel benutzen und wurde in der Lohnverrechnung durch ihren Arbeitgeber dafür das kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten berücksichtigt.

Der Kursbeginn war entweder 16:00 oder 18:30. Eine Rückkehr nach der Dienstzeit von der Arbeitsstätte zum Wohnort und vom Wohnort zum Kursort war sinnvollerweise nicht möglich.

Nach dem Besuch der Kursstunden, deren Ende entweder 20:30 oder 21 Uhr war, war eine Rückkehr mit öffentlichen Verkehrsmittel an den Wohnort nicht möglich.

Die Beschwerdeführerin war auf die Benützung eines Pkws angewiesen.

Dies steht aufgrund des bisherigen Verfahrens und der vorgelegten Belege fest.

Strittig ist vor dem Bundesfinanzgericht nur mehr die Höhe der anzuerkennenden Fahrtkosten im Rahmen der Fortbildung.

## Rechtsfrage:

In welcher Höhe stehen der Beschwerdeführerin Fahrtkosten im Rahmen ihrer Fortbildung zu.

## Rechtliche Bestimmungen:

### EStG 1988, Werbungskosten

**§ 16.** (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

.....

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

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro jährlich
-----------------	-------------------

40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich
über 60 km	2 016 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	372 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1 476 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2 568 Euro jährlich
über 60 km	3 672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

.....

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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen.

(2) ....

(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und

§ 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.

Die parlamentarischen Erläuterungen zur Änderung des § 16 Abs. 1 Z 10 durch das Steuerreformgesetz 2000 führen folgendes aus:

**Parlamentarische Materialien - Nationalrat zur GP XX RV 1766 AB 1858 S. 176**

*Besonderer Teil Artikel I, Änderung des Einkommensteuergesetzes*

*Zu Art. I Z 3 und Z 10 (§ 4 Abs. 4 Z 7 und § 16):*

*Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:*

- *Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zB Umschulung Friseur – Kosmetiker oder Taxichauffeur – zu LKW-Chauffeur).*
- *Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien).*

*Als Aus- und Fortbildungskosten sind insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen. Im Hinblick auf die im Überschneidungsbereich zur privaten Lebensführung vorzunehmende Angemessenheitsprüfung sind Aufwendungen für Nächtigungen höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe zu berücksichtigen. Dabei ist § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift sinngemäß anzuwenden, wonach bei Nachweisführung der Nächtigungskosten den Bundesbediensteten maximal ein Zuschlag von 350% zum “Grundbetrag” als*

*Nächtigungskostenersatz zusteht. **Fahrtkosten sind im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 durch Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten sind (Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken).***

*Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium), und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtenes Zweitstudium handelt. Aufwendungen für Fachhochschulstudien sowie für Universitätslehrgänge (einschließlich postgradualer Lehrgänge) sind hingegen abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen.*

*Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein ).*

**Judikatur und Literatur :**

**Bundesfinanzgericht:**

**BFG vom 17.01.2017** , RV/5101021/2016

*"Als Werbungskosten kommen neben den unmittelbaren Kosten der Fortbildungsmaßnahmen wie Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, usw. Fahrtkosten zur Fortbildungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang, gegebenenfalls in Form von Kilometergeldern, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind sowie Tagesgelder (Diäten), sofern eine Reise i. S. d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt, in Betracht (UFS 22.08.2011, RV/2002-W/11, unter Hinweis auf Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 135), wobei die Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 um allfällige erhaltene steuerfreie oder nicht steuerbare Ersätze - wie hier die Bildungsförderung durch das Land Oberösterreich - zu kürzen sind.*

*Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 28.03.2000, 97/14/0103 ) hat in einem gleichgelagerten Fall Folgendes erkannt (Fettdruck durch das erkennende Gericht): Aufwendungen, die der Steuerpflichtige deshalb tätigt, um seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, und dadurch seinen Beruf besser ausüben zu können, sind als Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig. Die Streitteile gehen übereinstimmend davon aus, dass der vom Beschwerdeführer besuchte Kurs der beruflichen Fortbildung diene und auch die damit in Zusammenhang stehenden Fahrtkosten grundsätzlich als Werbungskosten in Betracht kommen. Gegen diese Beurteilung hegt der Gerichtshof keine Bedenken.*



*Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 leg. cit. als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073).*

*Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, 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. Dies trifft auf die gegenständlichen Fahrten unstrittig nicht zu.*

*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. Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die Fahrten nicht von der Arbeitsstätte aus angetreten zu haben, schon im Hinblick auf die zeitliche Lagerung der Fortbildungskurse (z.B. an arbeitsfreien Samstagen) Glauben geschenkt. Auf Basis dieser Feststellungen sind die vom Beschwerdeführer unternommenen Fahrten auch nicht teilweise mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten."*

**BFG vom 17.05.2018** , RV/7100658/2014

*"Fahrtkosten:*

*Neben den unmittelbaren Kosten für die Fortbildungsmaßnahme (zB Kosten für Kursunterlagen) kommen auch Fahrtkosten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten in Betracht, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (zB BFG 17.01.2017, RV/5101021/2016). Kraftfahrzeugkosten können grundsätzlich nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Allenfalls können Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld geschätzt werden (VwGH 27.4.2017, Ra2016/15/0078 mwN)."*

**Verwaltungsgerichtshof:**

**VwGH** vom 16.02.2006, 2005/14/0108

*"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 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. 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."*

#### **Literatur:**

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG

"§ 16 Rz Rz 203/6

*Als abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten kommen in Betracht:*

- *die unmittelbaren Kosten der Fortbildungsmaßnahme (Kursgebühr, Skripten, Kosten für sonstige Lehrbehelfe, Studienbeitrag und ÖH-Beitrag);*
- *Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß, sofern sie nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind (zur Fortbildung an der Arbeitsstätte siehe BMF, SWK 1994, A 751; danach müssen Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken vorliegen; ebenso LStR 2002 Rz 365; vgl auch E 28.3.2000, 97/14/0103, 2000, 419 sowie UFS 6.11.2003, UFS 2004, 67); ist die Fortbildungsstätte nicht am selben Ort wie die Arbeitsstätte, wurde der Arbeitnehmer jedoch zur Ausbildung dienstzugeteilt oder entsendet, stellt die Fortbildungsstätte eine Arbeitsstätte iSd § 16 Abs 1 Z 6 dar; die Aufwendungen sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten (LStR 2002 Rz 293);"*

Angewandt auf den streitgegenständlichen Fall bedeutet dies, dass für die Beschwerdeführerin nur zusätzliche Fahrtkosten zu der Wegstrecke Wohnort - Arbeitsort(Dienststelle) und retour anerkannt werden können, da die grundsätzliche Wegstrecke Wohnort - Arbeitsort - retour mit dem (kleinen) Pendlerpauschale abgegolten ist.

Nun stellt sich auf Grund des Sachverhaltes die Frage in welchem Ausmaß die Fahrtkosten durch das kleine Pendlerpauschale abgedeckt sind.

Inwieweit das kleine Pendlerpauschale die Fahrtkosten für die Fortbildung abgelten ist im Rahmen der Beweiswürdigung - **VwGH** vom 16.02.2006, 2005/14/0108 - zu prüfen.

Prüfung der Abgeltung durch das kleine Pendlerpauschale:

Als Beilage zu ihrer Berufung gab die Beschwerdeführerin folgendes bekannt:

Personalverrechnung:

Monat	Anzahl der Kurstage von 18:00 bis 20:30
September	6

Oktober	7
November	3

Steuerrecht 1:

Monat	Anzahl der Kurstage von 16:00 bis 21:00
September	3
Oktober	4
November	4
Dezember	2

Dies wird auch vom Finanzamt anerkannt.

Zusammenfassend ergibt sich für die angeführten Monate folgendes:

Monat	Anzahl der Kurstage	Summe
September	6 + 3	9
Oktober	7 + 4	11
November	3 + 4	7
Dezember	2	2

Ein großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG steht einem Arbeitnehmer nur zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke überwiegend im Lohnzahlungszeitraum nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b Pauschbeträge nach lit. c berücksichtigt.

Die pauschale Abgeltung gilt für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte und retour. Es bedeutet, dass zumindest entweder die Strecke zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmittel zurückzulegen nicht zumutbar oder gar nicht möglich ist oder auf dem Heimweg von der Arbeitsstätte zur Wohnung nicht zumutbar oder nicht möglich ist.

Fortbildungskosten, die wie Ausbildungskosten auch die private Lebensführung betreffen, sind bei einem Arbeitnehmer nur im Rahmen des § 16 Abs. Z 10 EStG abzugsfähig.

Die Begrenzung für mit grundsätzlich anzuerkennenden Fortbildungskosten in Zusammenhang stehenden Fahrtkosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG ergibt sich laut Judikatur und Literatur sowie aus den Erläuternden Bemerkungen zur Gesetzesvorlage mit den tatsächlichen Fahrtkosten, die jedoch **zusätzlich** zu den Fahrtkosten Wohnung - Arbeitsstätte und retour anfallen müssen. Andernfalls sind diese Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten.

Dies bedeutet, dass grundsätzlich tatsächliche Fahrtkosten zwischen Arbeitsstätte und Kursort und retour anzuerkennen sind - wie es das Finanzamt getan hat.

Nun ist zu hinterfragen, ob an den Kurstagen die Kosten für die Fahrt vom Kurs zum Wohnort tatsächlich durch ein Pendlerpauschale abgedeckt sind.

Herrschende Auffassung ist, dass ein großes Pendlerpauschale nur zusteht, wenn an mehr als der Hälfte der Arbeitsstage des Lohnzahlungszeitraumes - ein Kalendermonat wird mit 20 Arbeitstagen angenommen - die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Unbestritten ist, dass an den Kurstagen die Rückkehr zum Wohnort für die Beschwerdeführerin nicht mehr möglich war.

Legt man zugrunde, dass die Beschwerdeführerin nach Kursende an ihre Arbeitsstätte zurückgekehrt wäre, von der Arbeitsstätte zum Wohnort zurückgekehrt wäre, so würde sie in den Monaten September, November, Dezember weniger als 10 Tage keine öffentlichen Verkehrsmittel für die Rückkehr zur Verfügung haben. Für die Monate September, November, Dezember sind die Fahrtkosten daher mit dem kleinen Pendlerpauschale und den zusätzlich anzuerkennenden Kosten zwischen Arbeitsstätte und Kursort und retour abgedeckt.

Insoweit würde auch bei Rückkehr an den Wohnort vom Arbeitsplatz aus kein großes Pendlerpauschale zustehen.

Dies wäre lediglich im Oktober mit 11 Kurstagen der Fall.

Unbestritten ist, dass Fahrtkosten für die Fortbildungskosten gesetzlich gedeckt sind. Die Judikatur, Literatur und der Gesetzgeber beschränken die Höhe der Fahrtkosten aber insoweit, als Kosten durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgedeckt sind.

Mit dieser Auslegung - siehe die oben zitierte Judikatur etc. - wird der Spagat zwischen beruflicher Veranlassung und dem Nahebereich zur privaten Lebensführung vollzogen.

Im gegenständlichen Fall ist der enge berufliche Konnex schon dadurch gegeben, dass der Dienstgeber einen Teil der Kurskosten übernommen hat.

Insofern ist der Fortbildungskurs mit einem zweiten Dienstverhältnis vergleichbar.

Angewandt auf den Fall bedeutet dies, dass aufgrund der Anzahl der Kurstage die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale im Oktober gegeben sind und der Beschwerdeführerin für den Monat Oktober das große Pendlerpauschale zusteht.

Das bedeutet aber auch, dass damit für den Zeitraum Oktober die zusätzlichen Kosten nicht zustehen, sondern nur das große statt dem kleinen Pendlerpauschale.

An Fahrtkosten stehen der Beschwerdeführerin daher für den Zeitraum September bis Dezember zu:

Monat	kleines PP	großes PP	Zusätzliche Kosten, Dienstort - Kursort retour
September	ja		ja
Oktober		ja	nein
November	ja		ja
Dezember	ja		ja

Da die zusätzlichen Fahrtkosten vom Finanzamt im berechtigten Bescheid vom 12.08.2013 bereits berücksichtigt wurden, sind sie für den Monat Oktober auszuscheiden.

Anerkannte Werbungskosten im Betrag von 612,76.

Minus  $4,2 \text{ km} \times 2 = 8,4 \text{ km} \times 11 \text{ Tage} = 92,4 \text{ km} \times 0,42 \text{ € kmGeld} = 38,81$

$612,76 - 38,81 = 573,95$

Der Beschwerdeführerin stehen Werbungskosten im Betrag von **€ 573,95** zu.

Für Oktober 2011 steht der Beschwerdeführerin die große Pendlerpauschale zu.

Für die restlichen 11 Monate die kleine Pendlerpauschale.

Anerkannt wird für 11 Monate:  $\text{€ } 2.016 : 12 \times 11 = \text{€ } 1.848$

Anerkannt wird für 1 Monat:  $\text{€ } 3.672 : 12 = \text{€ } 306$

Insgesamt steht der Beschwerdeführerin daher eine Pendlerpauschale in der Gesamtsumme von  $\text{€ } 1.848 + \text{€ } 306 = \text{€ } 2.154$  zu.

Im Berechnungsblatt wird die Minderung und andererseits die höhere Pendlerpauschale durch eine Erhöhung der Werbungskosten auf € 711,95 berücksichtigt.

Der Beschwerde war daher teilweise im Sinne der berechtigten Berufungsvorentscheidung vom 12.03.2013 hinsichtlich der nicht mehr vor dem Bundesfinanzgericht strittigen Punkte sowie hinsichtlich der Fahrtkosten wie in der Entscheidung des BFG dargelegt teilweise Folge zu geben.

Hinsichtlich des Erstbescheides wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben.

Die Berechnung der Einkommensteuer siehe beiliegendes Berechnungsblatt.

### 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 festzustellende Frage, ob Fahrtkosten zusätzlich anfallen, hat der VwGH unter anderem in seiner Entscheidung **VwGH** vom 16.02.2006, 2005/14/0108 als geklärt. Die Frage, ob die Fahrtkosten zusätzlich angefallen sind oder ob sie durch das Pendlerpauschale gedeckt sind, ist im Rahmen der Beweiswürdigung eine Sachverhaltsfeststellung und keine Rechtsfrage. Eine ordentliche Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. März 2019