

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, Ort, über die Beschwerde vom 02.04.2013 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 28.03.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) zur Steuernummer 16 1**/**** 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/n sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem/n als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern 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

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

In der Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte der Beschwerdeführer unter anderem die Berücksichtigung der Kosten eines Sprachkurses, Kosten für Leihautos, die Kosten für ein Navigationsgerät und machte Aufwendungen für Personenversicherungen als Sonderausgaben geltend. Im Erstbescheid des Finanzamtes vom 28.3.2013 wurden zwar Aus- und Fortbildungskosten, die mit dem Studium an der Fachhochschule Eisenstadt zusammenhängen anerkannt, jedoch nicht die Kosten für den Sprachkurs und das Navigationsgerät. Darüber hinaus wurden Kilometergelder als Fahrtkosten anerkannt, nicht jedoch die tatsächlichen Kosten für die Leihwagen. Als Begründung führte die belannte Behörde unter anderem aus:

"Aufwendungen für einen Sprachkurs sind nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn hiedurch ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt werden. Die Erwerbung von Sprachkenntnissen,

die allgemein von Interesse und Nutzen sind, weil sie die Allgemeinbildung erhöhen, ist der privaten Lebensführung zuzurechnen. Von den geltend gemachten Werbungskosten für Computer u. dgl. wurden Privatanteile im Betrag von 206,93 € (zusätzlich) ausgeschieden. Mit dem amtlichen Kilometergeld sind sämtliche mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges zusammenhängende Aufwendungen einschließlich Autobahnvignette, Navigationsgeräte, Leihwagengebühr sowie Maut- und Parkgebühren abgegolten. "

Der Beschwerdeführer er hob gegen den Einkommensteuerbescheid fristgerecht das damalige Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Anerkennung des Sprachkurses, der Leihwagenkosten und des Navigationsgerätes als weitere Werbungskosten.

Begründend brachte der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Sprachreise vor, dass er als Produktmanager für Grund- und Qualitätsstahl in Österreich auch noch für die Länder Ungarn, Slowenien, Kroatien und Serbien für den Vertrieb verantwortlich sei und für diese Position verhandlungssicheres Englisch eine Voraussetzung sei. Darüber hinaus gab der Beschwerdeführer an, dass er sein berufsbegleitendes Studium an der Fachhochschule in Eisenstadt teilweise in englischer Sprache zu absolvieren hatte und auch seine Diplomprüfung zum Teil auf Englisch stattfand.

Zu den geltend gemachten Leihwagenkosten führte der Beschwerdeführer aus, dass er im Jahr 2012 einige Zeit ohne Auto bzw. Beschäftigung gewesen sei und ein Leihfahrzeug mieten musste, um seinen diversen Verpflichtungen an der Fachhochschule nachkommen zu können. Hinsichtlich der Leihwagenkosten ersuchte der Beschwerdeführer „gegebenenfalls einen Teil der Kosten anzuerkennen“.

In einem Ersuchen um Ergänzung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer zur Vorlage bestimmter Unterlagen wie folgt auf:

*** Leihwagengebühr/Experteninterviews/Fahrten zur Fachhochschule: Fahrtenbuch, aus welchen sämtliche erfolgte Fahrten (Privatfahrten/berufliche Fahrten) ersichtlich sind. Angabe des Datums/der Dauer jeder einzelnen Reise, Reisebeginn/-ende (Uhrzeit und Örtlichkeit), Zweck jeder einzelnen Reise, km-Stand. Bitte dies auch mit geeigneten Nachweisen (Einladungen, Anwesenheitsnachweise usw. belegen. Anwesenheit betr.Fachhochschule bereits ha. vorhanden)*

** Sprachkurs in Malta: bitte um Aufteilung der Kosten in Kursgebühr - Unterkunft - Verpflegung - Nebenkosten, z.B. Freizeitgestaltung usw. und dies ebenfalls mittels geeigneter Unterlagen zu belegen*

** Personenversicherung Wüstenrot: Vorlage der Finanzamtsbestätigung, Zahlungsnachweise bzw. Polizzen sind als Nachweis nicht geeignet. Persönliche/ Telefonische Vorsprache hierzu ist nicht erforderlich."*

Der Beschwerdeführer kam diesem Ergänzungsersuchen fristgerecht nach und legte – neben einer Kostenaufstellung mit der Bezeichnung „Berufung Arbeitnehmerveranlagung 2012“ eine Rechnung der Sprachreise_GmbH für eine Sprachreise in Malta vor. Aus dieser Rechnung ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer ein Pauschalpaket

(Sprachkurs und Hotelunterkunft) gebucht hatte. Der Sprachkurs („Starkurs Plus 10“) bestand aus 20 Lektionen Gruppenunterricht und 10 Lektionen Einzelunterricht pro Woche, einer Anreiseinformation, einem Zertifikat und aus leihweise überlassenem Lehrmaterial. Die reinen Kurskosten für diesen zweiwöchigen Sprachkurs betragen € 694. Daneben sind noch € 1.143 für die Unterkunft (Einzelzimmer mit Frühstück und Meerblick) sowie € 261 für den Flug angefallen. Ergänzend machte der Beschwerdeführer zur Sprachreise folgende Angaben:

„Die Sprachreise wurde als Pauschalreise gebucht (Sprachunterricht + Hotel). Anbei finden Sie eine detaillierte Auflistung meiner Kosten für die Sprachreise. Selbstverständlich beinhalten die angesetzten Kosten keine private Ausflüge, Besichtigungen bzw. andere Freizeitgestaltungen. Ergänzend möchte ich anführen, dass bei 30 Stunden Sprachunterricht in der Woche keine Zeit für Ausflüge ist.“

„Da ich in meiner neuen Tätigkeit sehr viel auf Reisen bin, war gutes Englisch um die Position überhaupt zu bekommen Voraussetzung. Malta ist eine der günstigsten Möglichkeiten und einen englisch Sprachkurs zu besuchen. Somit kann ich einen direkten Bezug von der Sprachreise und meiner beruflichen Position nachweisen.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.8.2013 gab die belangte Behörde dem Rechtsmittel des Beschwerdeführers teilweise statt. Aus der zusätzlichen Bescheidbegründung ist ersichtlich, dass als Aus- und Fortbildungskosten die reinen Kurskosten für den Englischkurs in Malta in Höhe von € 694 sowie die bereits im Erstbescheid anerkannten Kosten für Fachliteratur, ÖH-Beitrag und die Kosten im Zusammenhang mit dem Verfassen einer Diplomarbeit in Höhe von € 422,19 als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Als Reisekosten wurde das Kilometergeld für 18 Fahrten vom Wohnort des Beschwerdeführers zur Fachhochschule sowie tatsächliche KFZ-Kosten in jenem Ausmaß berücksichtigt, in dem die KFZ-Kosten auf Fahrten im Zusammenhang mit dem Fachhochschulstudium entfallen. Insgesamt wurden unter diesem Titel € 1.187,57 als Werbungskosten berücksichtigt. Darüber hinaus wurden – wie auch schon im Erstbescheid – € 310,40 für Arbeitsmittel (Computer, Internet, Drucker) als Werbungskosten angesetzt. In Summe betragen die Werbungskosten € 2.614,16.

Die Reisekosten für die Sprachreise (Flug und Hotel) wurden hingegen mit folgender Begründung weiterhin nicht anerkannt:

„Fortsbildungskosten sind steuerlich absetzbar, wenn die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden, um den Beruf besser ausüben zu können. Laut Literatur stellen allgemeine Fremdsprachkurse dann Werbungskosten dar, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit besteht, also auf

Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden. Sprachkurse im Ausland sind unter den gleichen Voraussetzungen abzugsfähig, unter denen Studienreisen steuerrechtlich Berücksichtigung finden: u.a. muss das Reiseprogramm und deren Durchführung derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehren, sowie dürfen andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Hierbei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen konnte nicht bewiesen werden, dass der Sprachkurs in Malta nur auf interessierte Teilnehmer Ihrer Berufsgruppe abgestellt war, bzw. hat der Sprachkurs jeweils nur 4,5 Std/Tag (Gruppenunterricht 20 x à 45min = 900min/Woche = 3 Std./Tag; Einzelunterricht 10x à 45min = 450min/Woche = 1,5 Std./Tag) gedauert, sodass andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen mehr Raum als jenen einnahmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zur Verfügung steht."

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 16.8.2013 mit dem Betreff „Berufung gegen Bescheidbegründung“, das vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet wurde, gab der Beschwerdeführer einerseits an, dass er eine Finanzamtsbestätigung der Versicherung1 nun zum wiederholten Male vorlege. Zur Sprachreise nach Malta finden sich folgende Ausführungen:

„Wie ich Ihnen bereits geschildert habe, sind gute Englischkenntnisse eine Voraussetzung dafür, dass ich meine jetzige Position im Unternehmen ausüben kann. Die Sprachreise verfolgte ausschließlich berufliche Interessen. Bei einer Sprachreise mit 30 Wochenstunden + Hausübungen bleibt keine Zeit für andere Aktivitäten wie Ausflüge, Besuch von Veranstaltungen etc. Also kann von keinem Mischprogramm aus beruflicher und privater Veranlassung gesprochen werden.“

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangerter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten, Fortbildungskosten (Sprachreise ins Ausland) und die Kosten für eine Personenversicherungen strittig wären; da kein Fahrtenbuch vorgelegt werden konnte und die beruflich gefahrenen Kilometer auch anders nicht glaubhaft gemacht werden konnten, erfolgte eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO. Die für eine Sprachreise ins Ausland erforderlichen steuerlichen Voraussetzungen liegen nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor, daher konnten nur die reinen Kurskosten anerkannt werden.

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Vorhalt

Durch das Bundesfinanzgericht wurde dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass der Sprachkurs, der mit 30 Wochenstunden angegeben wurde, tatsächlich nur eine reine Kurszeit von 22,5 Stunden aufwies (45 Minuten pro „Lektion“). Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, ein Kursprogramm (Stundenplan) vorzulegen und zu den Angaben, die sich auf der Homepage des Veranstalters finden, wonach der Urlaubscharakter einer vom Veranstalter angebotenen Sprachreise den Lernerfolg verstärkt und nach dem Kurs genügend Zeit bleibt, die Stadt zu erkunden, bezogen auf seine Sprachreise Stellung zu nehmen. Beigelegt waren Ausdrucke der Homepages des Anbieters. Der Vorhalt wurde durch Hinterlegung am 26.3.2018 zugestellt und blieb unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum 1.1.2012 bis 13.4.2012 für den Arbeitgeber Arbeitgeber1 tätig. Von 14.4.2012 bis 15.7.2012 hat er Arbeitslosengeld bezogen. Ab 16.7.2012 war der Beschwerdeführer für einen neuen Arbeitgeber, die Arbeitgeber2, als Prokurist tätig. Der Beschwerdeführer hat Versicherungsprämien für zwei Personenversicherungen (Versicherung1 und Versicherung2) bezahlt.

Nebenberuflich absolvierte der Beschwerdeführer ein Fachhochschulstudium an der Fachhochschule in Eisenstadt. Soweit es sich um Aufwendungen für Studienbeiträge, Studienliteratur oder Kosten der Diplomarbeit handelt, sind diese Aufwendungen unstrittig. Strittig ist hingegen die tatsächliche Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kosten der Leihautos, die im Zusammenhang mit dem Studium erwachsen sind. Einerseits handelt es sich dabei um Fahrten, um an der Fachhochschule an Lehrveranstaltungen teilzunehmen; andererseits handelt es sich dabei um Fahrten, um Interviews für die

Diplomarbeit durchführen zu können. Unstrittig sind hingegen jene Fahrten, die mit dem Kilometergeld abgegolten wurden.

In der Zeit der Arbeitslosigkeit hat der Beschwerdeführer eine Sprachreise nach Malta, nämlich von 28.4.2012 bis 12.5.2012, unternommen. Hinflug war am Samstag, 28.4.2012 (Ankunft in Malta um 12:50 Uhr), der Rückflug war am Samstag, 12.5.2012 (ABFLUG von Malta um 7:20 Uhr). Der Kurs begann am Montag, 30.4.2012 und dauerte bis Freitag 11.5.2012. Die reinen Kurskosten betrugen € 694; die Reisekosten (Flug und Hotel) betrugen € 1.404. Anbieter der Sprachreise war die Sprachreise_GmbH, die den Sprachkurs und die Aufenthalt organisiert hat. Gebucht waren 20 Lektionen Gruppenunterricht und 10 Lektionen Einzelunterricht pro Woche zu je 45 Minuten pro Einheit. Den Flug hat der Beschwerdeführer selbst gebucht. Die Sprachreise wurde jeder interessierten Person angeboten. Ein Kursprogramm, aus dem der Teilnehmerkreis oder die Inhalte der Sprachreise erkennbar wären, wurde nicht vorgelegt. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Sprachreise (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war.

Beweiswürdigung

Sonderausgaben:

Der Nachweis der Sonderausgaben wurde durch die Vorlage von "Finanzamts-Bestätigungen" der beiden Versicherungen erbracht.

Fahrtkosten

Die Höhe der Kosten wurde durch Rechnungen der Mietautofirmen sowie durch Tankbelege nachgewiesen. Da im Beschwerdeverfahren kein Fahrtenbuch vorgelegt wurde, konnten die beruflich gefahrenen Kilometer nur im Schätzungswege ermittelt werden. Zur Durchführung einer solchen Schätzung wurde bereits dem Finanzamt ein Stundenplan sowie eine Aufstellung über ein Diplomandenseminar vorgelegt. Allerdings konnte der Beschwerdeführer nicht an allen Lehrveranstaltungen, die in seinem Stundenplan angeführt waren, teilnehmen, weil er sich an zumindest zwei Terminen im Ausland zur Absolvierung der Sprachreise befand. Die Beantwortung des Vorhaltes, in dem auch diesbezügliche Sachverhaltsfragen gestellt wurden, unterblieb.

Das Finanzamt ist in seiner Beschwerdeentscheidung stets davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer den Weg zur Fachhochschule von seinem Wohnsitz aus angetreten hat; dies ist grundsätzlich glaubhaft und entspricht auch den Angaben des Beschwerdeführers hinsichtlich der nicht strittigen Fahrten, die mit dem Kilometergeld abgegolten wurden. Hinsichtlich der Fahrten, die mit Leihautos zurückgelegt wurden, ergibt sich sowohl aus dem vorgelegten Stundenplan als auch aus den vorgelegten Rechnungen der A_GmbH (Europcar), dass die Fahrt am 12.5.2012 zur Fachhochschule vom Flughafen Wien - und nicht vom Wohnsitz aus - angetreten wurde, zumal der Beschwerdeführer laut Flugplan um 9:35 Uhr von Malta kommend am Flughafen Wien

gelandet ist und um 9:52 Uhr den Mietwagen übernommen hatte. Während die einfache Strecke vom Wohnsitz des Beschwerdeführers zur Fachhochschule 37,3 km betrug, beträgt die Entfernung vom Flughafen zur Fachhochschule 62,4 km. Somit erhöhen sich die vom Finanzamt geschätzten beruflich gefahrenen Kilometer um 25,1 km.

Unberücksichtigt blieben in der Schätzung des Finanzamtes offenbar Fahrten am 3.2. (Workshop EVASYS) und 21.3. (Empirie-Präsentation VZ), die nicht im beigelegten Stundenplan, sondern in der Beilage „Diplomandenseminar“ enthalten sind. Dafür wurde für zwei Fahrten im Mai, nämlich am 5.5.2012 und am 11.5.2012 das amtliche Kilometergeld für die Strecke Wohnort-Eisenstadt-Wohnort in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes antragskonform anerkannt, die der Beschwerdeführer nicht getätigten haben kann, weil er an diesen Tagen in Malta war. Insgesamt gleicht sich dies aus.

Sprachreise

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer einen Sprachkurs in Malta absolviert hat und die Kosten dafür getragen hat. Dies ergibt sich auf Grund des Akteninhaltes. Auch die Aufteilung der Kosten in reine Kurskosten sowie Flug- und Unterkunftskosten ist durch Rechnungen der verschiedenen Dienstleister nachgewiesen.

Aus den Aussagen des Anbieters der Sprachreise auf seinen Homepages (www.homepage.at und www.homepage.de) geht hervor, dass nicht nur berufliche Gründe für die Absolvierung seiner Sprachkurse im Ausland sprechen. So findet sich auf der Homepage etwa eine Darstellung, wie ein Sprachkurs dieses Anbieters typischerweise abläuft:

- *Freundlicher Empfang am Flughafen*
- *Transfer zur Unterkunft*
- *Ankommen und Ausschlafen*
- *Treffen an der Sprachschule*
- *Freundliches Kennenlernen*
- *Sprachtest*
- *Einteilung in den passenden Sprachkurs*
- *Englisch lernen*
- *Urlaub machen*
- *Letzter Schultag*
- *Packen und Ausschlafen*
- *Abreise am nächsten Tag*

[...]

Unsere Sprachreisen auf Malta sind für alle Niveaustufen von Anfänger (A1) bis Fortgeschritten (C1) geeignet. [...] Viele Freizeitmöglichkeiten und Ausflüge runden den Sprachurlaub auf Malta ab. Je nach Aktivität ist Malta ein perfekter Urlaub am Meer oder eine interessante bildende Studienreise oder eine Mischung aus beidem.

An anderer Stelle auf einer Homepage des Anbieters finden sich folgende Aussagen zu seinen Sprachkursen:

"Nach dem Kurs bleibt Ihnen genügend Zeit, die Stadt zu erkunden. Die Schule bietet mehrmals wöchentlich Aktivitäten an. Das Schulteam gibt gern Tipps, wo man Ausgehen und Shoppen kann, wo es den besten Kaffee gibt und welches Festival gerade stattfindet. Jeder kann den Urlaubsort auch auf eigene Faust erkunden. Es werden sich immer Gleichgesinnte finden, mit denen man auf Entdeckungsreise gehen kann. Auch um das Erlernte zu vertiefen und zu erproben, ist der Austausch mit den Einheimischen eine hervorragende Ergänzung zum Sprachunterricht.

[...]

Der Urlaubscharakter einer Sprachreise verstärkt den Lernerfolg. Positive Erlebnisse, wie Baden im Meer, Essen im Restaurant oder Kennenlernen neuer Menschen, führt zur automatischen Verknüpfung vieler englischer Worte und Sätze mit dem Erlebten und kann ohne nachzudenken wiedergegeben werden."

Daneben werden unter dem Titel „Nach dem Sprachkurs – Highlights auf Malta“ verschiedene Freizeitempfehlungen angeführt.

Es mag zwar sein, dass es sich dabei um allgemeine Aussagen handelt, zumal die Sprachreise _GmbH auch Kurse mit nur 10 Wochenstunden anbietet und sich damit zwangsläufig viel Freizeit ergibt. Allerdings finden sich keine Aussagen vom Anbieter, dass die Kursteilnehmer nach dem Sprachkurs noch stundenlang Hausaufgaben zu bearbeiten hätten. Der Beschwerdeführer wurde vom BFG aufgefordert, zu diesen Aussagen des Anbieters bezogen auf seine konkrete Sprachreise Stellung zu nehmen und insbesondere ein Kursprogramm vorzulegen. Er gab jedoch keine Stellungnahme ab.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Auf Grund der Dauer des Sprachkurses, der in zeitlicher Hinsicht weit unter 40 Wochenstunden dauerte und den Angaben des Anbieters zu seinen Sprachreisen im Internet, ist das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangt, dass keine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung für die Sprachreise gegeben war.

Rechtsgrundlagen

§ 16 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

§ 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: [...]

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 Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

§ 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 idF BGBI I 112/2001 lauten:

Sonderausgaben

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer - freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),
- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),
- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,
- Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,
- betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,
- ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr

vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien.

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich
- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: [...]

2. a) 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.

§ 184 BAO lautet:

3. Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung.

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Rechtliche Erwägungen

Sonderausgaben:

Gemäß § 18 Abs 3 EStG besteht für Personenversicherungen ein Höchstbetrag von € 2.920 jährlich, wobei letztlich nur ein Viertel als Sonderausgaben abgesetzt werden können. Bei geleisteten Sonderausgaben in Höhe von € 1.137,02 beträgt das Sonderausgabenviertel € 284,26. Obwohl die zusätzliche Begründung zur Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes anderes vermuten lässt, findet sich dieser Betrag sowohl am Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.3.2013 als auch in der Beschwerdevorentscheidung vom 2.8.2013 in der Berechnung über die Einschleifregelung, zumal bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr 36.400 Euro sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß vermindert, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro nur noch ein absetzbarer Betrag in Höhe des Sonderausgabenpauschales ergibt. Da beide Versicherungen bereits berücksichtigt wurden, bliebt der Ansatz der Sonderausgaben somit unverändert.

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, Ra 2016/15/0078 mwN).

Im beschwerdegegenständlichen Kalenderjahr wurden Fahrten zur Fachhochschule sowie zu Interviews für die Diplomarbeit teilweise mit Leihwagen durchgeführt. Die Kosten für alle Leihautos betragen insgesamt (inkl. Treibstoff) € 2.262,73, wobei nur für Leihautos mit Kosten von € 2.049,21 überhaupt eine mögliche berufliche Veranlassung vorliegt. Die anteiligen Werbungskosten für die Fahrten im Zusammenhang mit der Fortbildung mit den Leihautos betragen gemäß § 184 BAO somit € 648,13 (statt bisher € 623,59):

Auto	Vermieter	von	bis	Mietpreis	km gesamt	km beruflich	Anteil beruflich	Werbungskosten
VW	A_GmbH	16.04.2012	28.04.2012	€ 654,48				
	Tankst1		28.04.2012	€ 13,81				
	Tankst1		25.04.2012	€ 74,79				
				€ 743,08	1.106	444,9	40%	€ 298,91
Hyundai	A_GmbH	12.05.2012	04.06.2012	€ 1.138,68				
	Tankst2		15.05.2012	€ 50,59				
	Tankst2		22.05.2012	€ 55,79				
	Tankst2		04.06.2012	€ 61,07				
				€ 1.306,13	1.661	444,1	27%	€ 349,22
								€ 648,13
							bisher berücksichtigt	€ 623,59
							Differenz (zusätzlich)	€ 24,54

Der angefochtene Bescheid war in diesem Beschwerdepunkt abzuändern.

Sprachreise:

Die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG, wonach bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden dürfen, 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, enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzugs gemischt veranlasster

Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot – VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068). Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045 mwN). Diesem Aufteilungsverbot liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, 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 unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 17.6.2015, 2011/13/0048). Bei den Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (*Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 20 Anm 11), wobei bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung die typisierende Betrachtungsweise gilt (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119 mwN).

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn Abgabepflichtige ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessern, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Stehen Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit ist die Abzugsfähigkeit regelmäßig gegeben (Jakom/ *Lenneis* , EStG¹⁰, § 16 Rz 49).

Der in § 16 Abs 1 Z 10 EStG verwendete Begriff der Fortbildung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, stellt eine eingetretene Arbeitslosigkeit kein Hindernis für die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten dar (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (vgl VwGH 22.3.1991, 87/13/0074). Somit können auch in der Absolvierung einer Fortbildung während der Zeit der Arbeitslosigkeit Werbungskosten vorliegen.

Werden Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht, ist davon auszugehen, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art ist und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit eines Teilnehmers abstellt (vgl VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Ob eine auf die Berufsgruppe des Beschwerdeführers zugeschnittene Bildungsmaßnahme vorliegt, ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 Anm 140).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG liegen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden (vgl VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117).

Aufwendungen für Sprachkurse stellen auch dann abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten dar, wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden (JAKOM/Lenneis, EStG¹⁰, § 16 Rz 52; UFS Innsbruck 27.03.2003, RV/0060-I/03).

Da der Beschwerdeführer nicht für die Betreuung des deutschsprachigen Raumes zuständig ist, sondern auch für ost- und südosteuropäische Länder, wofür es nötig ist, mit Kunden oder Lieferanten in diesen Ländern in Kontakt treten zu können und (Liefer)Konditionen zu vereinbaren, können die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der beruflichen Tätigkeit verwertet werden. Infolgedessen ist von einer Fortbildungsmaßnahme auszugehen. Die Kosten für den reinen Sprachkurs sind deshalb in voller Höhe als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG abzugsfähig.

Sprachkurse im Ausland sind unter den gleichen Voraussetzungen abzugsfähig, unter denen Studienreisen steuerrechtlich berücksichtigt werden können. Die Kosten von Reisen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn die Reisen ausschließlich beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks (nahezu) auszuschließen ist. Spielen private Motive bei einer derartigen Reise eine Rolle, handelt es sich um gemischt veranlasste Aufwendungen, welche dem Abzugs- und Aufteilungsverbot unterliegen (vgl VwGH 31.5.2000, 97/13/0228; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217). Die Wahl, einen Sprachkurs auswärts zu besuchen, ist regelmäßig privat mitveranlasst (vgl BFH 24.2.2011, VI R 12/10). Hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlich beruflichen Anlasses ist ein strenger Maßstab anzulegen (vgl *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 20, Anm 33; VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0031; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032) sind solche Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen **kumulativ** vor:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrplanmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen

abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

4. Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jene einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Zu 1: Die Planung und Durchführung erfolgte durch die Sprachreise_GmbH, sofern es die Organisation des Sprachkurses und der Hotelunterkunft betraf. Den Flug hat der Beschwerdeführer selbst organisiert. Bei der Sprachreise_GmbH handelt es sich um eine Gesellschaft, die sich auf die Organisation von Schüler- und Erwachsenensprachreisen spezialisiert hat. Eine lehrgangsmäßige Organisation fand allenfalls insofern statt, als der Beginn des Sprachkurses vorgegeben war und am ersten Tag eine Einstufung hinsichtlich der Sprachkenntnisse (durch die Sprachschule) erfolgte. Ein eigenes Kursprogramm, das vor Beginn der Reise erstellt und an die Teilnehmer übermittelt wurde, lag nicht vor, zumal der tatsächliche Sprachkurs durch den Anbieter lediglich besorgt wurde. Die Durchführung fand in einer Sprachschule, bei der es sich offenbar um einen Vertragspartner des Veranstalters handelte, statt. Es lag keine Sprachreise vor, welche eine berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

Zu 2: Auch ein allgemeiner Sprachkurs bietet die Möglichkeit, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Im Hinblick auf 10 Einzelstunden/Woche zusätzlich zum Gruppenunterricht muss davon ausgegangen werden, dass sich die Möglichkeit ergab, Fremdsprachenkenntnisse zu erwerben, die eine konkrete berufliche Verwertung gestatten. Hinsichtlich der konkreten Verwertungsmöglichkeit der gesamten Reise ist jedoch festzuhalten, dass auch der Umstand, dass eine Reise aus der beruflichen Sicht eines Abgabepflichtigen von ganz besonderem Interesse ist und für seine Berufstätigkeit von Nutzen sein könnte, nicht genügt, um sie als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062 mwN).

Zu 3: Mit Erkenntnis vom 26.1.1993, 88/14/0108 hat der Verwaltungsgerichtshof bereits festgehalten, dass für eine steuerliche Absetzbarkeit das Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein müssen, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Weder das Reiseprogramm noch seine Durchführung waren derart einseitig gestaltet, dass es nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt war. Es handelte sich um eine Sprachreise, die jedem angeboten wurde.

Zu 4: Auch das Erfordernis, dass allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich nicht mehr Raum einnehmen dürfen, als während der Berufsausübung als Freizeit zur

Verfügung steht, ist nicht erfüllt. Die tatsächliche Wochenkursdauer beträgt 22,5 Stunden bzw. 30 Unterrichtsstunden zu 45 Minuten. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.10.1999, 99/14/0131 lag ein Sachverhalt zu Grunde, in dem ebenfalls ein Englischkurs in Malta absolviert wurde und im Kursarrangement neben 30 Lektionen pro Woche Minigruppen-Intensivkurs noch 10 Lektionen Einzelunterricht enthalten waren. Dazu ergibt sich aus der Entscheidung, dass selbst bei einer täglichen Kursdauer von 6 bis 7 Stunden das für die Anerkennung von Auslandsreisen erforderliche Penum von täglich 8 Stunden nicht erfüllt war und die Kosten daher keine absetzbaren Werbungskosten darstellten.

Im Fall untrennbarer Gemengelagen in einer Reise bzw einem Reiseabschnitt sind daher die gesamten Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig, es sei denn, der private Aspekt ist von untergeordneter Bedeutung (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183).

Die Reisekosten (Flug und Hotel) in Höhe von € 1.404 stellen daher keine Werbungskosten dar. Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

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 Sonderausgaben wurden letztlich bereits von der belangten Behörde berücksichtigt. Auch bei der Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Fahrtkosten und der Kosten für die Reise bzw. den Aufenthalt in Malta liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor. Darüber hinaus orientiert sich die Entscheidung an der einheitlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Mai 2018

