

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch W. GmbH, Adresse , über die Beschwerde vom 24.01.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 13.01.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im eingeschränkten Umfange gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift sind 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

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) besuchte im Zeitraum **03. November 2014 bis 04. März 2015** die **Meisterschule in L** und machte dazu **Fahrtkosten** geltend (Wohnsitz/Lebenspartnerin in Vorarlberg) . Während des Besuches der Meisterschule wurde **sein Dienstverhältnis ruhend gestellt** (d.h. er erhielt von seinem Dienstgeber keinen nsa.Bezug für diesen Zeitraum). Der **Bf. hat Weiterbildungsgeld vom AMS** erhalten.

### Kostendarstellung:

lt. Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung	Werbungskosten in €
Pendlerpauschale lt. LZ	0,00
Arbeitsmittel /EDV Zubehör	7,99

<b>Fortbildungs,- Ausbildungs,- und Umschulungskosten gesamt</b>	9.107,04
und zwar: <b>Fahrtkosten:</b> 0000 Ort (Vb) - 0000 L(NÖ) -lt. handschriftlichen Aufzeichnungen (Anmerkung BFG:: ohne genaue Aufzeichnungen über Beginn u. Ende jeder einzelnen Fahrt) <b>629 km x 28 Fahrten</b> x <b>0,42 €</b>	7.397,04
<b>Nächtigung+Verpflegung</b> p.M. 340,00 x 4	1.360,00
<b>Ausbildungskosten</b>	350,00

#### **Ermittlungsverfahren des Finanzamtes:**

#### **KOSTENBESTÄTIGUNG der Schule in L v.20.04.2015**

*Die Direktion bestätigt, dass Herr Bf., geb. 1111, Adresse, von **03. November 2014 bis 04. März 2015** die **Meisterklasse 1 (LA14-MS1)** mit je 38 Wochenstunden besuchte und für diese Zeit folgende Kosten entstanden sind.*

Nächtigung + Verpflegung - 4 Monate x 340	€ 1.360
Ausbildungskosten 1. Semester	€ 750

Im **Schriftsatz der stl.Vertretung v. 09. Jänner 2017** wurde Folgendes ausgeführt:

*"Laut unserem Klient liegen ihm bedauerlicherweise keine weiteren Unterlagen vor. Es wurde Ihnen jedoch bereits die Bestätigung der Schule zugeschickt, in der hervorgeht, dass Herr Bf. die Schule von **Jänner bis Anfang März 2015 und von November bis Dezember 2014** besucht hat. Da seine Freundin in Vorarlberg lebt, ist er **jedes Wochenende** nach Hause gefahren (lt. Vorgelegter KM-Aufstellung). Wir bitten Sie die beantragten Aufwendungen zu berücksichtigen."*

Im **Einkommensteuerbescheid 2015 v.13.01.2017** wurden die geltende gemachten Fahrtkosten nicht zur Gänze gewährt, sondern lediglich das max. Pendlerpauschale (€ 304 x 5 (richtig: für 4 Monate) anerkannt.

Die rechtzeitige **Beschwerde** v. 24.01.2017 *richtet sich gegen die Ermittlung der Hochrechnung der Einkünfte und um Abrechnung der Tagesgelder als weitere Werbungskosten. Es wird beantragt, die steuerfreien Tage mit 59 (01.01.2015-28.02.2015) anzusetzen, Tagesgelder in Höhe von 3.273,60 als*

Werbungskosten anzurechnen und einen neuen Bescheid zu erlassen. Begründung: Herr Bf. hatte steuerpflichtige Bezüge vom 01.03.2015 bis zum 31.12.2015. Daneben bezog er vom 01.01.2015 bis zum 07.03.2015 und vom 01.11.2015 bis zum 31.12.2015 Weiterbildungsunterstützung vom AMS. Im Zeitraum des Arbeitslosengeldes Weiterbildungsunterstützung) bezogene Einkünfte (hier ab 01.03.2015) sind nicht hochzurechnen, (siehe UFS 7.3.06, RV/0402-S/05; UFS 16.4.12, RV/0200-W/12) Damit sind nur 59 (anstatt 127) steuerfreien Tag anzusetzen. Weiteres wird beantragt, folgende Tagesgelder als Werbungskosten in Abzug zu bringen.  $01.01.2015-04.03.2015=63\text{Tage}$   $01.11.2015-31.12.2015=61\text{Tage}$  Gesamt 124 Tage je 26,40=3.273,60 Tagesgelder bei Dienstreisen außerhalb des Nahbereiches (keine tägliche Rückkehr) sind bis zu sechs Monaten abzugsfähig. Wir bitten der Beschwerde statt zu geben.

In der **Beschwerdevorentscheidung** v.01.06.2017 wurde ausgeführt:

"Bei der Hochrechnung der Bezüge gem. § 3(2) EStG 1988 ist nicht die Anzahl der Tage des steuerfreien Bezuges aus der Hochrechnung herauszurechnen, sondern die steuerpflichtigen Bezüge des Arbeitgebers, die während des Zeitraums des Bezuges der steuerfreien Bezügen(Weiterbildungsgeld), bezogen wurden. Laut Angaben Ihres Steuerberaters haben Sie in dieser Zeit jedoch keine Bezüge von Ihrem Dienstgeber erhalten. Daher ist die Hochrechnung im Einkommensteuerbescheid richtig berechnet worden. Wird ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet (gilt auch für den Fortbildungsort) und ist man an diesem Ort durchgehend tätig, so stehen gem. § 16 EStG die Diäten für die Anfangsphase von 5 Tagen zu. Wird der Fortbildungsort 6 Monate lang nicht aufgesucht, beginnt die Anfangsphase von 5 Tagen erneut. Während einer Fortbildung (Reise) stehen Diäten (Verpflegungsmehraufwand) allerdings nur dann zu, wenn Aufwendungen für einen Verpflegungsmehraufwand vorliegen. Laut vorgelegter Kostenbestätigung der Gartenbauschule L ist in den Kosten für die Schule Nächtigung und Verpflegung inkludiert. Diese Kosten wurden bereits im Erstbescheid geltend gemacht und gewährt. Zusätzlich zu diesen Kosten der Verpflegung kann daher kein Verpflegungsmehraufwand gewährt werden."

Im **Vorlageantrag** v. 30.06.2017 wurde Folgendes ausgeführt:

"Mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.06.2017 zum Einkommensteuerbescheid 2015 vom 13.01.2017 wurde die Beschwerde vom 24.01.2017 als unbegründet abgewiesen. Im Einkommensteuerbescheid 2015 wurden die in der Arbeitnehmerveranlagung und in der Beschwerde beantragten Werbungskosten nicht zur Gänze anerkannt. Herr Bf. hat im Jahr 2015 von 06.01.2015 bis 04.03.2015 und von 2.11.2015 - 18.12.2015 die Meisterschule in L besucht. Von 01.03.2015 bis 01.11.2015 war er im Dienstverhältnis bei einem Schweizer Unternehmen S GmbH. Während des Besuches der Meisterschule wurde sein Dienstverhältnis ruhend gestellt und Herr Bf. bezog Weiterbildungsgeld vom AMS vom 01.01.2015-07.03.2015 und vom 01.11.2015-31.12.2015. Herr Bf. war im Jahr 2015 in Vorarlberg (Adresse) wohnhaft und pendelte wöchentlich zur Berufsschule nach Niederösterreich. Es handelt sich beim Besuch der Meisterschule um eine beruflich veranlasste Reise gem. RZ 281 LStR. Bei einer beruflich veranlassten Reise können

die tatsächlich angefallenen Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die RZ 281 LStR verweist auf das ABC der Werbungskosten. In der RZ 358 LStR. ist festgehalten, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn es sich um Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung handelt. Diese Voraussetzung einer Ausbildung ist gegeben. Daher sind Reisekosten i.Z.m. einer Ausbildung gem. RZ 288 iVm. RZ 358 LStR in Höhe des tatsächlich angefallenen KM-Geldes als Werbungskosten absetzbar sind. **Im o.a. Einkommensteuerbescheid wurde das beantragte KM-Geld iHv. 7.397,04 EUR auf 1.520,00 EUR beschränkt** (großes Pendlerpauschale x 304,- EUR pro Monat \* 5 (richtig: 4) Monate), mit der Begründung, es würde ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden und die Fahrtkosten daher nur max. des höchsten Pendlerpauschales für 5 (richtig: 4) Monate vorliegen. **Da hier eine Ausbildung vorliegt, sind die Fahrtkosten in Höhe des amtlichen KM-Geldes absetzbar.** Die Hochrechnung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid ist korrekt, da **Herr Bf. nur im Zeitraum vom 1.3.2015 - 01.11.2015 in einem Dienstverhältnis bei der S GmbH stand, und nicht - wie auch am Lohnausweis vermerkt - bis zum 31.12.2015.**"

#### **Emailverkehr im Wege des BFG:**

Die stl. Vertretung gab weiters noch bekannt (**Schriftsatz v. 08.08.2017**) :

"Herr Bf. hat in Niederösterreich den Meisterschul-Lehrgang der weiterführenden landwirtschaftlichen Fachschule (Meisterschule) als Vorbereitung auf die Landwirtschaftliche Gärtnermeisterprüfung (Hauptfach Baumschule) sowie Meisterprüfung im Handwerk der Gärtner (Landschaftsgärtner, Friedhofsgärtner) besucht. Gem. RZ 358 LStR ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, sofern die Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit steht. Herr Bf. war bereits vor und während der Ausbildung zum Meister im Bereich der Landschaftsgärtnerei/Gartenbau tätig."

#### **Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:**

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 291,00 € zu.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind damit bei allen aktiven Arbeitnehmern - unabhängig von den tatsächlichen Kosten - grundsätzlich abgegolten.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des *Pendlerpauschale* s gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines *Pendlerpauschale* ") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes *Pendlerpauschale* ").

Gegen die übereinstimmende Ansicht der Parteien, der Besuch der *Berufsschule* des Bw., der seine Ausbildung zum Landschaftsgärtner bereits absolviert hat, sodass die damit in Zusammenhang stehenden Kosten grundsätzlich als Werbungskosten in Betracht kommen, bestehen keine Bedenken.

Im Zeitraum von 03.11.2014 bis 04.03.2015 besuchte der Bf. den Meisterschul-Lehrgang der weiterführenden landwirtschaftlichen Fachschule (Meisterschule) als Vorbereitung auf die Landwirtschaftliche Gärtnermeisterprüfung (Hauptfach Baumschule) sowie Meisterprüfung im Handwerk der Gärtner (Landschaftsgärtner, Friedhofsgärtner). Es wurden laut gesetzlich vorgeschriebener Stundentafel 38 Unterrichtsstunden pro Woche eingehalten. Unterrichtszeit war von Mo-Fr zwischen 7.50 und 17.00 Uhr. Die Kosten für die 4-monatige Ausbildung wurden bezahlt. Für die Vollpension im Gästezimmer der Gartenbauschule wurden die Beträge vom angegebenen Konto eingehoben.

Nach der **Einschränkung des Beschwerdebegehrens v. 25.08.2017** auf den **Beschwerdepunkt Fahrtkosten** (Aufgabe der bisherigen Beschwerdepunkte Hochrechnung Weiterbildungsgeld AMS u. Diäten) wird Folgendes festgehalten:

Nur mehr strittig ist daher, ob die vom Bf. geltend gemachten Ausgaben für Fahrten zwischen der Wohnung seiner Freundin in Vorarlberg und der *Berufsschule* in L als *Fahrtkosten* zwischen Wohnung und (neuem) Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und damit durch die Gewährung des *Pendlerpauschale* s abgegolten sind (Ansicht des Finanzamtes) oder ob **durch diesen Schulbesuch in L kein Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden** ist (Ansicht des Bw.).

**Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen** sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - **stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten anzusetzen, wobei in der Regel eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld erfolgt** und dies mehrheitlich auch zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Eine Ausnahme von dem 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 mit dem *Pendlerpauschale* abgegolten.

Als Arbeitsstätte bzw. Dienstort ist jener Ort anzusehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Verlagert sich dieses regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte, sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu berücksichtigen.

Wird ein Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Eine Arbeitsstätte im o.a. Sinn liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden

auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber an einem Fortbildungsinstitut erfolgt.

Gegenständlich war der Bf. vor und nach dem Besuch der *Berufsschule* bei der Fa. S1 beschäftigt. Während des Berufsschulbesuches war er beim Arbeitsmarktservice gemeldet und bezog Weiterbildungsgeld.

Während der Zeit der Berufsfortbildung stand der Bw. daher in keinem Dienstverhältnis, sodass der von der Rechtsprechung geformte Grundsatz, eine (neue) Arbeitsstätte könne auch am Berufsfortbildungsort begründet werden, wenn der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber zu einer Berufsfortbildung versetzt, zugeteilt oder entsendet werde, auf den vorliegenden Fall keine Anwendung finden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied bei einem Vertragslehrer, welchem von seinem Dienstgeber unter Fortzahlung der Bezüge für Zwecke des Besuches eines zweisemestrigen Vorbereitungslehrganges für die Lehramtsprüfung Sonderurlaub gewährt worden war, dass schon die Tatsache der Beurlaubung zeige, dass der Kursbesuch zwar mit der nichtselbständigen Arbeit in Zusammenhang stehe, dieser aber nicht als Erbringung einer Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber anzusehen sei. **Die Fortbildungsstätte sei daher nicht als Arbeitsstätte** anzusehen (vgl. VwGH 3.4.1990, 89/14/0276).

Wird die Begründung einer neuen Arbeitsstätte am Fortbildungsort schon im Falle der Dienstfreistellung unter Fortzahlung der Bezüge negiert, so kann eine neue Arbeitsstätte am Fortbildungsort erst recht nicht begründet werden, wenn der Bw. die Fortbildung während einer Zeit der Ruhendstellung des Dienstverhältnisses (Weiterbildungsgeld durch AMS) absolviert hat.

Aber auch in seinen neueren Erkenntnissen judiziert der Verwaltungsgerichtshof, dass *Fahrtkosten* im Zusammenhang mit Fortbildungskosten in tatsächlich angefallenem Umfang (z.B. als Kilometergeld) Berücksichtigung finden können, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes *Pendlerpauschale* abgegolten sind. Zu untersuchen sei daher, ob Fahrten zum Fortbildungsort zusätzlich angefallen seien oder mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Heimfahrt von dieser verbunden werden könnten. Kennzeichnend für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei, dass sie mit dem Ziel unternommen würden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Würden die Fahrten zum Fortbildungsort aber an arbeitsfreien Tagen oder auf Grund der zeitlichen Lagerung des Fortbildungskurses nicht von der Arbeitsstätte aus angetreten, seien diese Fahrten auch nicht teilweise mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem *Pendlerpauschale* abgegolten (vgl. VwGH 28.3.2000, 97/14/0103).

Arbeitsstätte bzw. Dienstort ist, wie bereits angeführt, jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Während der Zeit des Schulbesuches stand der Bw. aber in keinem aufrechten Dienstverhältnis und hatte somit keinen Arbeitgeber, für den er hätte tätig werden können.

Die Fortbildungsstätte war daher nicht Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, sodass die entstandenen *Fahrtkosten* nicht durch das *Pendlerpauschale* abgegolten sind, sondern im tatsächlich **angefallenen Umfang als Werbungskosten** Berücksichtigung finden können. Die Anzahl der Fahrten wurde dabei mit 2 x pro Monat (in Abweichung zu den beantragten 1x wöchentlichen Fahrten lt. Telefonat v. 25.08.17 mit der stl. Vertretung bzw. 28 Fahrten für 4 Monate lt. ANV-Beilage) geschätzt (**zusätzliche Werbungskosten** im Ausmaß von € 2.113,44). Nach den LStRI -Kommentar, 11. Auflage, zu § 16 EStG, Rz 290, S. 177, müssen auch der Beginn u. Ende jeder einzelnen Fahrt festgehalten werden (lt. Fahrtenbuch -VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

	629 KM x 0,42 x 2 (Hin-u. Retour) = € 528,36 (im Monat) x 4 = <b>2.113,44</b>	
--	--	--

Die vorgelegten handschriftlichen Aufzeichnungen genügen diesen Anforderungen nur teilweise.

Auf die Beilage (Berechnungsblatt) wird verwiesen.

Der Beschwerde war daher im eingeschränkten Umfang teilweise stattzugeben.

### **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.

Da nur Sachverhaltsfragen zu lösen waren (Fahrtkosten), lag eine grundsätzliche Rechtsfrage nicht vor, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 28. August 2017