



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die sich ergebende Gutschrift erhöht sich von 495,99 € (entspricht 6.825,00 S) um 495,34 € (entspricht 6.816,00 S) auf 991,33 € (entspricht 13.641,00 S).

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 beantragte der Bw. u.a. in einer Beilage näher dargestellte Werbungskosten in Höhe von 38.324,00 S.

Zu diesen Kosten führte der Bw. aus, dass er im April 2001 bei der Fa. H in P als Hilfsarbeiter zu arbeiten begonnen habe. Um in diesem Unternehmen bleiben zu können, sei ihm seitens seines Arbeitgebers die Absolvierung der Gesellenprüfung auferlegt worden. Er habe die Gesellenprüfung im April 2002 erfolgreich abgelegt und bei der Fa. H weiterhin als Geselle arbeiten können. Folgende, von niemandem ersetzte Aufwendungen seien ihm dadurch erwachsen:

Die 1. Klasse Berufsschule sei ihm angerechnet worden, sodass er diesbezüglich keinen Aufwand zu tragen gehabt habe.

Für die 2. Klasse Berufsschule sei von ihm ein Schulkostenbeitrag in Höhe von 3.170,00 S zu leisten gewesen, die Fahrtkosten seien mit 18.424,00 S (47 Schultage, die einfache Fahrtstrecke von seinem Wohnort in G zum Schulbesuch nach L betrage 40 Kilometer, daher $47 \times 40 \times 2 \times 4,90$) und die Diäten für die ersten fünf Tage, jeweils zwölf Stunden, mit 1.800,00 S zu berechnen.

Für die 3. Klasse Berufsschule hätten der Schulkostenbeitrag ebenfalls 3.170,00 S und die Fahrtkosten 11.760,00 S ($30 \text{ Schultage} \times 40 \text{ Kilometer} \times 2 \times 4,90 \text{ S}$) betragen.

Dieser Aufstellung fügte der Bw. Kopien der Jahreszeugnisse für die 2. und 3. Klasse der Berufsschule in L und der beiden Zahlungsbelege betreffend Entrichtung der Schulkosten bei sowie eine Ablichtung des Schreibens, welches die Zustimmung zu seiner Aufnahme als außerordentlicher Schüler in der Berufsschule 2 in L dokumentiert.

Der Schulbesuch erfolgte laut Angaben des Bw. ab 3. September 2001 an jeweils fünf Tagen pro Woche.

Als bezugsauszahlende Stellen wies der Bw. im Jahr 2001 von 1. Jänner bis 31. März die Tischlerei St, von 2. April bis 31. August die Fa. H und von 1. September bis 31. Dezember das Arbeitsmarktservice aus.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2002 versagte das Finanzamt den dargestellten Aufwendungen zur Gänze die Anerkennung als Werbungskosten, da es sich gegenständlich um nicht als Werbungskosten absetzbare Ausbildungskosten handle.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2002 brachte der Bw. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und führte zur Begründung aus, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten in Höhe von 38.324,00 S nicht um, wie irrtümlich bezeichnet, Ausbildungskosten, sondern um Fortbildungs- und somit Werbungskosten handle. Die Ausbildung zum Tischlergesellen (Lehre inklusive Lehrabschlussprüfung) habe er bei der Tischlerei St in G absolviert. Da er dort aber als Geselle nicht weiter arbeiten können, sei er gezwungen gewesen, sich einen neuen Arbeitsplatz zu suchen. Bei der Fa. H in P habe er unter der Auflage, die Gesellenprüfung für die Zimmerei im WIFI nachzuholen, eine Arbeitsstelle als Hilfsarbeiter gefunden. Er habe diese Prüfung im Frühjahr 2002 erfolgreich abgelegt und danach bei der Fa. H als Geselle arbeiten können. Seiner Meinung nach handle es sich dabei nicht um Ausbildungs-, sondern um Fort- bzw. Weiterbildungskosten und damit um vorweggenommene Werbungskosten. Er ersuche daher, seiner Berufung stattzugeben und die Schulkostenbeiträge, die Fahrtkosten und Diäten in der beantragten Höhe von insgesamt 38.324,00 S als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2003 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und anerkannte vom geltend gemachten Betrag von 38.324,00 S einen Betrag von 16.300,00 S als Werbungskosten. Während der Zeit der Fortbildung sei die Berufsschule der Mittelpunkt der Tätigkeit (die Arbeitsstätte) des Bw. gewesen. Unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien 1999 wurde dargelegt, dass Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allenfalls zu gewährenden Pendlerpauschale abgegolten seien. Für vier Monate sei daher das "große Pendlerpauschale" berücksichtigt worden. Neben diesem Pendlerpauschale erkannte das Finanzamt dem Schuldgeld sowie den Diäten in der beantragten Höhe Werbungskostencharakter zu.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2003 stellte der Bw. einen Vorlageantrag, da seines Erachtens an Stelle des gewährten Pendlerpauschales das tatsächliche Kilometergeld in Höhe von 30.184,00 S (2.193,56 €) zum Ansatz kommen müsse. Gegenständlich sei es nicht zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit in L gekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 4.000,00 S (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 Pendlerpauschales 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 Tischlergesellen bereits absolviert hat, als außerordentlicher Schüler im Lehrberuf Zimmerer diene der Berufsfortbildung, sodass die damit in Zusammenhang stehenden Kosten grundsätzlich als Werbungskosten in Betracht kommen, bestehen keine Bedenken.

Strittig ist jedoch, ob die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für Fahrten zwischen der Wohnung in G und der Berufsschule in L als Fahrtkosten zwischen Wohnung und (neuem) Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und damit durch die Gewährung des Pendlerpauschales abgegolten sind (Ansicht des Finanzamtes) oder ob durch diesen Schulbesuch in L kein Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist (Ansicht des Bw.).

Beruflich veranlasste Fahraufwendungen 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 Fahraufwendungen 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 Bw. vor und nach dem Besuch der Berufsschule bei der Fa. H in P beschäftigt. Während des Berufsschulbesuches war er beim Arbeitsmarktservice gemeldet und bezog Arbeitslosengeld. 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 – wenn auch noch zum Einkommensteuergesetz 1972 - 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 nichtselbstständigen 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 seiner Arbeitslosigkeit 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.

Darüber hinaus steht die Argumentation des Finanzamtes insofern mit sich selbst in Widerspruch, als für den Schulbesuch einerseits die beantragten Verpflegungsmehraufwendungen für eine ausschließlich beruflich veranlasste Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG anerkannt wurden, andererseits aber den beantragten Fahrtkosten in Höhe des Kilometergeldes die Anerkennung mit der Begründung versagt wurde, dass es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle.

Der Routenplaner www.map24.de weist zwischen der Wohnung des Bw. und der besuchten Berufsschule eine Streckenlänge von 40,2 Kilometer aus, welche mit der vom Bw. angegebenen Entfernung von 40 Kilometer überein stimmt. Aus der Aufstellung des Bw. ergibt sich, dass er die Schule im Kalenderjahr 2001 an insgesamt 77 Tagen besucht hat. Es ergeben sich dadurch anzuerkennende Fahrtkosten in der beantragten Höhe von 30.184,00 S. Die insgesamt anzuerkennenden Werbungskosten betragen somit 38.324,00 S (2.785,11 €).

Der Berufung war daher antragsgemäß stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 2001 sowie eine Kontrollrechnung im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG

Linz, 28. Mai 2004