



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/1660-W/12,  
miterledigt RV/1659-W/12

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 17. November 2011 und 2. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. November 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 und vom 28. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist Bundesbedienstete. Sie beantragte in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. November 2011 die Berücksichtigung der von ihr in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 irrtümlich nicht geltend gemachten Kirchenbeitragskosten in Höhe von 107,14 € als Sonderausgaben und Reisekosten in Höhe von 3.850,89 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Berufungswerberin führte dazu ergänzend aus, die Reisekosten seien ihr daraus entstanden, dass sie seit Jahresbeginn 2009 berufsbegleitend die E1 Offiziersausbildung der Bundespolizei in der Fachhochschule Wiener Neustadt (Bachelor-Studiengang "Polizeiliche Führung") absolviere. Die Einberufung seitens des BM für Inneres sei im September 2008

erfolgt. Das Studium in Wiener Neustadt habe am 23. Februar 2009 begonnen und am 31. August 2011 geendet.

In der beiliegenden Excel Datei seien sowohl die Anwesenheitstage bzw. Anwesenheitsphasen der beiden Semester 2009 als auch die zurückgelegten Kilometer (Wohnadresse - Fachhochschule Wiener Neustadt: 67,5 Kilometer) ersichtlich. Die zurückgelegte Gesamtstrecke belaufe sich auf 9.168,8 Kilometer. Multipliziert mit dem Kilometergeld (0,42 €) ergäbe sich daraus eine Summe von 3.850,89 €.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte die Berufungswerberin dem Finanzamt ein Schreiben des BM für Inneres - Sicherheitsakademie (vom 9. Dezember 2008) betreffend die Einberufung der TeilnehmerInnen zum Grundausbildungslehrgang GAL E1 2008 (FH-Studiengang BPF 2008) vor. Nach diesem Schreiben ist die Entsendung der TeilnehmerInnen zur Absolvierung des Studienganges "Polizeiliche Führung" an der Fachhochschule Wiener Neustadt im Rahmen des GAL E1 2008 dienstrechtlich als Dienstzuteilung gemäß [§ 39a Abs. 1 Z 3 BDG 1979](#) mit Dienstort Wiener Neustadt (Dienststelle: Fachhochschule Wiener Neustadt) zu werten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2012 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 insoweit ab, als der Kirchenbeitrag in Höhe von 107,14 € antragsgemäß als Sonderausgabe in Abzug gebracht wurde. Nicht berücksichtigt wurden hingegen die Reisekosten (Kilometergeld) in Höhe von 3.850,89 €. Das Finanzamt führte in der Begründung dazu Folgendes aus:

Stehe die Dauer einer Dienstzuteilung von vornherein fest und umfasse diese zumindest fünf aufeinander folgende Arbeitstage, liege bereits ab dem ersten Tag der Dienstzuteilung für deren Dauer eine neue Arbeitsstätte vor. Der Mittelpunkt am "Stammarbeitsplatz" sei aufgegeben. Ausgaben eines Arbeitnehmers für Fahrten mit dem eigenen PKW zwischen Wohnung und Arbeitsstätte könnten nur pauschaliert mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. – bei Vorliegen der Voraussetzungen – mit dem (kleinen oder großen) Pendlerpauschale und nicht in Form von Kilometergeldern abgegolten werden.

Das Pendlerpauschale stehe zu, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege. Überwiegend heiße, dass derartige Fahrten im Lohnzahlungszeitraum an mehr als 50 % der tatsächlichen Arbeitstage, zumindest aber mehr als zehn Tage im Kalendermonat, anfallen müssten. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales sei aus diesem Grund nicht möglich gewesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte die Berufungswerberin eine – als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertende – Eingabe ("Berufung") beim Finanzamt ein, in welcher sie Folgendes ausführte:

Sie wisse aus Kollegenkreisen, dass für gleichartige Fahrten (Fahrten aus dem gleichen Grund und an den gleichen Dienstort) seitens des Finanzamtes Kilometergeld in dem auch von ihr beantragten Ausmaß gewährt worden sei.

Sie nehme an, dass der im B-VG verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung auch im Einkommensteuergesetz Anwendung finde.

Sie habe die tatsächliche Durchführung der Fahrten hinlänglich begründet und belegt. Die Fahrten seien notwendig gewesen und im Jahr 2009 an 68 Tagen durchgeführt worden.

Sie beantrage daher, das von ihr geltend gemachte Kilometergeld im Einkommensteuerbescheid 2009 zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2010 fest, wobei (mit der gleichen Begründung wie für das Vorjahr 2009) das geltend gemachte Kilometergeld nicht in Abzug gebracht wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhob die Berufungswerberin Berufung, in welcher sie (mit der gleichen Begründung wie für das Vorjahr 2009) die Berücksichtigung des geltend gemachten Kilometergeldes als Werbungskosten beantragte.

Nach dem von der Berufungswerberin dem Finanzamt vorgelegten Fahrtenbuch ist sie im Jahr 2009 im Februar an 5 Tagen, im März an 10 Tagen, im April an 9 Tagen, im Mai an 5 Tagen, im Juni an 7 Tagen, im September an 3 Tagen, im Oktober an 14 Tagen, im November an 6 Tagen und im Dezember an 9 Tagen zur (67,5 Kilometer entfernten) Fachhochschule Wiener Neustadt gefahren.

Im Jahr 2010 ist die Berufungswerberin im März an 10 Tagen, im April an 10 Tagen, im Mai an 9 Tagen, im Juni an 5 Tagen, im Juli an 4 Tagen, im September an 12 Tagen, im Oktober an 11 Tagen, im November an 7 Tagen und im Dezember an 7 Tagen zu ihrer Ausbildungsstätte gefahren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 8.10.1998, [97/15/0073](#)).

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält jedoch [§ 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.

Im Berufungsfall ist somit entscheidend, ob die Fachhochschule Wiener Neustadt für die Zeit der Dienstzuteilung zur Absolvierung der Grundausbildung GAL E1 2008 (FH-Studiengang BPF 2008) als Arbeitsstätte der Berufungswerberin zu betrachten war.

Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Die Tätigkeit des Dienstnehmers kann dabei auch darin bestehen, sich die für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen (vgl. VwGH 18.12.1990, [90/14/0232](#)). Dem Umstand, dass eine Dienstzuteilung zum Zwecke der Fortbildung erfolgt, kommt für die Werbungkosteneigenschaft keine eigenständige Bedeutung zu, weil in einem solchen Fall die Fortbildung im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stattfindet (vgl. VwGH 26.6.1990, [87/14/0024](#)). Dies gilt unabhängig davon, ob die Dienstzuteilung auf Antrag des Beamten oder aus dienstlichen Erfordernissen erfolgt, weil in allen Fällen die Erteilung eines dienstlichen Auftrages dazu führt, dass sich der Beamte in Erfüllung seiner Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis an den mitgeteilten Ort zu begeben hat (vgl. VwGH 28.2.2007, [2003/13/0104](#)).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass sich die Berufungswerberin in Erfüllung ihrer Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis an die Fachhochschule Wiener Neustadt begeben hat. Die Fachhochschule Wiener Neustadt ist damit zur Arbeitsstätte der Berufungswerberin geworden. Die Berücksichtigung der Fahrtaufwendungen in Form von Kilometergeldern ist somit nicht möglich (vgl. auch UFS 22.5.2007, RV/0767-G/06; UFS 27.4.2011, RV/0100-F/09).

Der Hinweis in der Berufung, bei Kollegen der Berufungswerberin sei vom Finanzamt für gleichartige Fahrten Kilometergeld anerkannt worden, vermag daran nichts zu ändern. Aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabe-

pflichtigen) kann eine Partei keine Rechte für sich ableiten (VwGH 28.9.2000, [98/16/0085](#); VwGH 28.2.2008, [2007/17/0074](#); VwGH 24.6.2009, [2008/15/0035](#)).

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zählen zu den Werbungskosten auch 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

	jährlich
20 bis 40 km	630 Euro
40 bis 60 km	1.242 Euro
über 60 km	1.857 Euro

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

	jährlich
2 km bis 20 km	342 Euro
20 bis 40 km	1.356 Euro
40 bis 60 km	2.361 Euro
über 60 km	3.372 Euro

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Die Pauschbeträge sind auch für

Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind somit grundsätzlich durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales dann zu, wenn

- die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst ("kleines Pendlerpauschale" oder "Entfernungspauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte nicht möglich oder nicht zumutbar ist und diese Fahrtstrecke mindestens 2 km beträgt ("großes Pendlerpauschale" oder "Unzumutbarkeitspauschale");

(vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, § 16 Anm 67).

Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale müssen in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum ([§ 77 EStG 1988](#)) **überwiegend** vorliegen. Für den vollen Kalendermonat können aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mindestens 11 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (vgl. LStR 2002, Rz 250; *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, § 16 Anm 75).

Nach dem vorgelegten Fahrtenbuch ist die Berufungswerberin im Jahr 2009 nur im Monat Oktober an mehr als 10 Tagen zur (67,5 Kilometer entfernten) Fachhochschule Wiener Neustadt gefahren. Im Jahr 2010 ist die Berufungswerberin in den Monaten September und Oktober an mehr als 10 Tagen zu ihrer Ausbildungsstätte gefahren.

Der Berufungswerberin steht daher für das Jahr 2009 für einen Monat ein Pauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) in Höhe von 154,75 € (1.857,00 € geteilt durch 12) und für das Jahr 2010 für zwei Monate ein Pauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) in Höhe von 309,50 € (1.857,00 € geteilt durch 12 mal 2) zu.

Der Kirchenbeitrag wird in der Berufungsentscheidung für das Jahr 2009 – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung – antragsgemäß in Höhe von 107,14 € als Sonderausgabe in Abzug gebracht

Die angefochtenen Bescheide werden dementsprechend abgeändert.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 28. November 2013