



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den Berufungsjahren 2000 und 2001 aus seiner Tätigkeit als Gendarmeriebeamter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom 4. September 2000 bis 22. Juni 2001 wurde er der Gendarmeriezentalschule Mödling zur Teilnahme an dem Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte dienstzugeteilt.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 beantragte der Bw für die Fahrten zwischen seinem Wohnort und der Gendarmeriezentalschule Kilometergeld.

Im Zuge der Veranlagungen wurde anstelle des beantragten Kilometergeldes das Pendlerpauschale für die Strecke Wohnort – Gendarmeriezentalschule gewährt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 erhob der Bw fristgerecht Berufung und beantragte darin die Berücksichtigung der in den Steuererklärungen 2000 und 2001 ausgewiesenen Werbungskosten, die im Zusammenhang mit seiner beruflichen Fortbildung stünden.

In der Begründung führte der Bw aus, dass er im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für die beiden Jahre die Berücksichtigung der Fahrtkosten (Kilometergelder) zwischen seinem Kursort

und seinem Wohnort beantragt habe. Das Finanzamt habe jedoch lediglich das Pendlerpauschale für diese Fahrten als Werbungskosten anerkannt.

Weiters führte der Bw wie folgt aus:

*"Die Lohnsteuerrichtlinien sehen jedoch vor, dass bei Fortbildungen Fahrtkosten in tatsächlich angefallenem Ausmaß (auch Kilometergelder) als Werbungskosten absetzbar sind. Eine höhenmäßige Begrenzung der aus diesem Titel erwachsenen Kosten durch das Pendlerpauschale käme nur dann in Betracht, wenn es sich um Familienheimfahrten handeln würde, die jedoch die Begründung eines Wohnsitzes am Ort der Dienstverrichtung zur Voraussetzung hätte. Da jedoch für die Zeit der Fortbildung kein Wohnsitz in Mödling im Sinne des § 26 (1) BAO vorlag, ist die Kürzung der geltend gemachten Werbungskosten nicht zulässig."*

*In diesem Zusammenhang hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.1.1990, Zl.: 89/14/0227 zu Recht erkannt, dass ein Grundausbildungslehrgang für höhere Verwendungsgruppen von Beamten als Fortbildungskosten anzusehen sind. (vergl. Einkommensteuerkommentar Doralt, Tz. 203/6 zu § 16 EStG)."*

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. Jänner 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte in der zu diesen Bescheiden gesondert ergangenen Begründung wie folgt aus:

*"Gemäß § 16 Einkommensteuergesetz 1988 stellen die Kosten für den Grundausbildungslehrgang Fortbildungskosten dar.*

*Die Kosten für die Fahrten zum Kursort sind nach den Bestimmungen des § 16 Einkommensteuergesetz zu beurteilen.*

*Wird ein Arbeitnehmer für die Dauer des Kurses vom Arbeitgeber an den Kursort dienstzugeleitet und steht von vornherein fest, dass diese Zuteilung länger als einen Monat dauert, so wird der Kursort zum neuen Mittelpunkt der Tätigkeit und somit neuer Dienstort. (Arbeitstätte).*

*Aus der Dienstzuteilung geht hervor, dass der Kursbesuch zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers gehört, sodass im Hinblick auf die durchgehende Dauer von mehr als einem Kalendermonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen.*

*Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte gemäß § 16 Abs 1 Ziffer Einkommensteuergesetz 1988 steht nur der Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale zu."*

Gegen diese Bescheide brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin wie folgt aus:

*"Von 3. September 2000 bis 22. Juni 2001 habe ich den Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte an der Gendarmeriezentalschule in Mödling besucht. Für die täglichen Fahrten zwischen meinem Wohnort und meinem Ausbildungsort, habe ich für die Jahre 2000 und 2001 die Berücksichtigung von Kilometergeldern als Werbungskosten beantragt.*

*Das Finanzamt hat anstelle der geltend gemachten Kilometergelder nur das Pendlerpauschale anerkannt.*

*Gegen diese Entscheidung wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt die Begründung, dass bei einer Dienstzuteilung bei der von vornherein feststeht, dass diese Dienstzuteilung länger als ein Kalendermonat dauern wird, der Zuteilungsort als neuer Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist, und*

daher Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen würden, die durch das Pendlerpauschale abgegolten wären.

Demgegenüber enthalten die Lohnsteuerrichtlinien jedoch die Bestimmung, dass bei Fortbildungen, die Fahrtkosten in tatsächlich angefallenem Umfang (km-Geld), als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Dadurch, dass aufgrund der Bestimmungen des Beamten Dienststrechts eine derartige Berufsförderung nur dann absolviert werden kann, wenn der Beamte zum Ausbildungsort dienstzugeteilt wird, kann meines Erachtens nicht abgeleitet werden, dass der Tatbestand der Dienstzuteilung in den Vordergrund zurücken ist, der Zweck der Dienstzuteilung, die Fortbildung jedoch nicht beachtet wird. Dies führt nämlich zu einer eklatanten Ungleichbehandlung von jenen Steuerpflichtigen, die eine Fortbildung im Zuge des Dienstverhältnisses absolvieren, zu jenen, denen derartige Kosten außerhalb eines bestehenden Dienstverhältnisses erwachsen.

**Bsp.:** Ein Geselle besucht einen Vorbereitungskurs für die Meisterprüfung in seinem erlernten und ausgeübten Beruf. Neben den Kursgebühren, Skripten etc. sind nach den Lohnsteuerrichtlinien auch die Fahrtkosten absetzbar.

Der Unterschied zu einer Dienstzuteilung zur Dienstleistung, die zweifelsfrei nur die steuerliche Anerkennung eines Pendlerpauschales auslösen würde, ergibt sich aus folgenden Gründen:

- Die Absolvierung des Grundausbildungslehrganges für **dienstführende** Wachebeamte (2. Stufe) zählt **nicht** zu den Dienstpflichten des Exekutivbeamten. Nach der Absolvierung des **Grundausbildungslehrganges für Wachebeamte** (1. Stufe) ist dem Beamten keine weitere Ausbildung vorgeschrieben. Die Besetzung der Dienstführendenausbildungslehrgänge erfolgt aufgrund von schriftlichen Bewerbungen der Interessenten nach der Durchführung einer Aufnahmeprüfung.
- Während nach einer absolvierten Dienstzuteilung zur Dienstleistung im Regelfall die Laufbahn eines Bediensteten nicht beeinflusst werden wird, ist nach erfolgreicher Absolvierung des Dienstführendenlehrganges wohl eine Veränderung im Einkommen des Beamten zu bemerken. Mit der Umstufung von der Verwendungsgruppe E2b in E2a ist auch ein höheres Gehalt verbunden.

So hat beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, GZ: 87/14/0149, die Absetzbarkeit von Fahrtkosten die im Zuge einer Fortbildung entstanden sind, als zulässig erachtet.

Ein meiner Situation ähnlicher Sachverhalt liegt auch dem Erkenntnis des VwGH vom 3. April 1990, GZ.: 89/14/0276 zugrunde:

Die Bildungsstätte (Berufspädagogische Akademie des Bundes) ist während des Sonderurlaubs (§ 4 LandesvertragslehrerG 1966, § 29a VBG) eines Vertragslehrers einer Berufsschule zur Ausbildung zum Zwecke der Ablegung der Lehramtsprüfung – diese Ausbildung ist als Berufsförderung anzusehen – nicht Arbeitstätte iSd § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1972. Diese Vorschrift ist daher kein Hindernis für die Berücksichtigung von Fahrtkosten mit dem eigenen Kfz zur Berufsförderungsstätte als Werbungskosten.

(Anm.: Die Bezüge wurden während des Sonderurlaubes weiterbezahlt)

Mit Bericht vom Februar 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

Berufungsgegenstand ist die Rechtsfrage, ob für Fahrten eines Arbeitnehmers zwischen seiner Wohnung und einer Bildungsanstalt, zu der er von seinem Arbeitgeber zum Besuch eines mehrmonatigen Fortbildungslehrganges dienstzugeteilt wurde, nur das Pendlerpauschale

gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zusteht oder ob gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die höheren tatsächlichen Fahrtkosten absetzbar sind.

Die Gendarmeriezentralschule Mödling ist eine arbeitgebereigene Bildungsstätte, die zudem mit Beginn einer mehrmonatigen Dienstzuteilung gegenüber den Lehrgangsteilnehmern die dienstrechtlichen Aufgaben der Dienststelle und Dienstbehörde erster Instanz wahrnimmt (Vorgesetzten- und Arbeitgeberfunktionen).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG idF des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I 1999/106 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

In den Erläuternden Bemerkungen (NR: GP XX RV 1766) zu obiger Bestimmung wird ausgeführt, dass als Aus- und Fortbildungskosten insbesondere Kurskosten, Kosten für Lernbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen sind. Fahrtkosten sind im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten sind (Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken).

Damit ist nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers klargestellt, dass Fahrtkosten für Bildungsmaßnahmen, die zugleich den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfüllen, bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 schließt als die spezieller Norm in diesem Fall die Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus. Nur zusätzliche Fahrtkosten für Bildungsmaßnahmen, die nicht die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 betreffen, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig.

Ein Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein zusätzliches Pendlerpauschale ist zu berücksichtigen für die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Eine Arbeitsstätte ist der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Dienstnehmers. Die Arbeitstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden des Dienstnehmers auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber an ein Fortbildungsinstitut oder in Räumlichkeiten eines Kunden während der Arbeitszeit erfolgt.

Für den Bw war auf Grund der Dienstzuteilung zur Gendarmeriezentralsschule Mödling zur Absolvierung eines mehrmonatigen Lehrganges, der Besuch dieser Bildungsveranstaltung ganztägige Arbeitspflicht. Die Gendarmeriezentralsschule übte zudem während der Dienstzuteilung gegenüber dem Bw die Vorgesetzten- und Dienstgeberfunktionen aus. Daraus folgt unzweifelhaft, dass die Gendarmeriezentralsschule Mödling für den Bw eine neue Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellt.

Der Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH geht fehl, weil kein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegt. Im Erkenntnis vom 3. April 1990, Zl. 89/14/0276 war der Beschwerdeführer nicht zu einer Bildungseinrichtung dienstzugeteilt. Das Gegenteil war der Fall; er war für die Bildungsmaßnahme beurlaubt. Bei diesen Kursbesuchen handelte es sich nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit des Beschwerdeführers im Zusammenhang stand jedoch keine Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber darstellte.

Eine Fortbildungsstätte stellt nach einhelliger Rechtsmeinung und ständiger Verwaltungspraxis dann eine Arbeitstätte dar, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu dieser Fortbildung dienstzugeteilt oder entsendet wird. Das tatbestandrelevante an der Dienstzuteilung zur Aus- oder Fortbildung ist nicht ihre Rechtsform, sondern ihr Inhalt. Sie stellt eine Arbeitgeberweisung dar, wodurch ein Kursbesuch zur Dienstleistungspflicht des Arbeitnehmers wird, der bei entsprechender Dauer dazu führt, dass die Ausbildungsstätte eine neue Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellt, weil sie zum Tätigkeitsmittelpunkt des Arbeitnehmers wird (ebenso Doralt, EStG<sup>4</sup> § 16 Tz 183 und Tz 203/6; LStR 2002 Rz 291ff).

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 sein wird, sind die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

Der Einwand des Bw, einer eklatanten Ungleichbehandlung zwischen jenen Steuerpflichtigen, die eine Fortbildung im Rahmen ihrer Dienstpflichten besuchen und jenen, welche die Fortbildung außerhalb einer unmittelbaren beruflichen Leistungspflicht absolvieren, ist gänzlich unberechtigt. Er steht zum einen im klaren Widerspruch mit den zitierten Erläuternden Bemerkungen zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und übersieht, dass gerade diese Unterscheidung die abweichenden Rechtsfolgen zur Erfüllung des Sachlichkeitsgebotes erfordert. Erst durch den umfassenden Arbeitsstättenbegriff des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, bei dem es nicht darauf

---

ankommt, ob die dienstliche Tätigkeit in einer üblichen Dienstverrichtung oder einer Berufsförderbildung besteht, wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hergestellt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden zu Recht für die Fahrten des Bw zwischen seinem Wohnsitz und der Gendarmeriezentralschule in Mödling, zu der er länger als einen Monat dienstzugeteilt war, das Pendlerpauschale berücksichtigt hat und den Abzug darüber hinausgehender fortbildungsbedingter Fahrtkosten versagte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. März 2005