



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen, vom 21. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren 2003 (beginnend mit 1. April 2003) und 2004 aus seinem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (Bundesdienst) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Zeit vom 1. April 2003 bis 31. Dezember 2004 absolvierte er im Bildungszentrum der Sicherheitsexekutive in Großgmain/Salzburg den Grundausbildungslehrgang für "Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes" (Polizeibeamte).

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2003 und 2004 machte der Bw. für Fahrten zwischen seinem Wohnort und dem Bildungszentrum mit seinem eigenen Pkw Aufwendungen in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (0,356 €) als Werbungskosten geltend (2003: 3.537,22 € für 9.936 km und 2004: 5.310,10 € für 14.916 km).

Das Finanzamt hat jedoch im Zuge der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 die Fahrtkosten nicht in der beantragten Höhe als Werbungskosten anerkannt, sondern nur in Höhe des kleinen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 berücksichtigt (2003: 288 € und 2004: 450 €). Dies mit der Begründung, dass die

Fortbildungsstätte die Arbeitsstätte des Bw. darstelle und für Fahrten zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung die Berücksichtigung von Kilometergeldern nicht in Betracht komme. Seine dagegen gerichtete Berufung begründet der Bw. ua. damit, dass "mein Arbeitgeber, wie auch meine Arbeitsstätte seit Beginn meiner Ausbildung stets die Bundespolizeidirektion Salzburg war"; diese habe ihn zur Ausbildung dem Bildungszentrum dienstzugeteilt, weshalb auch das (im Übrigen der Sicherheitsdirektion Wien unterstehende) Bildungszentrum nicht seine Arbeitsstätte sein könne.

In der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus:

"Sie waren für die Dauer der Ausbildung dem Bildungszentrum dienstzugeteilt bzw. entsendet. Aus der Dienstzuteilung/Entsendung 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 (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) vorliegen. Für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung kann kein Kilometergeld berücksichtigt werden, sondern steht dafür der Verkehrsabsetzbetrag bzw. bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen allenfalls ein Pendlerpauschale zu. Das Pendlerpauschale wurde bereits in zutreffender Höhe beim Erstantrag berücksichtigt.

Die Berufung war daher abzuweisen."

Im dagegen gerichteten Vorlageantrag wies der Bw. ua. darauf hin, dass er in der Zeit seiner Ausbildung ein so genannter "E2c-Beamter" – das hieße Polizeischüler, gewesen wäre. Erst als er am 1. Jänner 2005 seinen Dienst bei der Bundespolizeidirektion Salzburg angetreten habe, wäre er zum "E2b-Beamten" (eingeteilter Beamter) ernannt worden und habe eine Planstelle erhalten. Erst "ab diesem Moment" wäre er "richtiger Arbeitnehmer der Bundespolizei".

Weiters merkte der Bw. an, dass er die "Entscheidung zur Umschulung" (iSd § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988) zum Polizeibeamten deswegen getroffen habe, weil eine weitere Einkünfteerzielung in seinem ursprünglichen Beruf (Lehrlingsausbilder) gefährdet gewesen wäre bzw. die Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets 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 § 16 Abs. 1 Z 6 leg. cit. jedoch 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 das Bildungszentrum Großmain für die Zeit der Dienstzuteilung zur Absolvierung der Grundausbildung zum Polizeibeamten als Arbeitsstätte des Bw. zu betrachten war. Der Bw. verneint dies mit dem Hinweis darauf, dass "sein Arbeitgeber wie auch seine Arbeitsstätte seit Beginn seiner Ausbildung stets die Bundespolizeidirektion Salzburg" gewesen sei.

Wie nun der Verwaltungsgerichtshof in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 28. Februar 2005, 2003/13/0104, zum Ausdruck gebracht hat, ist Arbeitsstätte jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Dass die Tätigkeit des Dienstnehmers auch darin bestehen könne, sich die *"für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzuzeigen"*, habe der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 90/14/0232, betreffend die Ausbildung eines österreichischen Heeresangehörigen, ausgesprochen. Ebenso finde sich – so der Verwaltungsgerichtshof weiter – im Erkenntnis vom 26. Juni 1990, 87/14/0024, die Aussage, dem Umstand, dass eine Dienstzuteilung zum Zwecke der Aus- oder Fortbildung erfolge, komme für die Werbungskosteneigenschaft keine eigenständige Bedeutung zu, weil in einem solchen Fall die Aus- bzw. Fortbildung im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stattdfinde.

Auch im Berufungsfall steht fest, dass sich der Bw. in Erfüllung seiner Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis ins Bildungszentrum Großmain zu begeben hatte und ist dieser Ort damit zweifelsohne während der Grundausbildung zur Arbeitsstätte des Bw. – mit den oben angeführten steuerlichen Konsequenzen - geworden.

Auch den weiteren Ausführungen des Bw., wonach die Grundausbildung eine "Umschulungsmaßnahme" (iSd § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988) darstelle, woraus sich die Berücksichtigung der höheren tatsächlichen Fahrtkosten (Kilometergelder) als Werbungskosten ableite, vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu folgen:

Dies deshalb, da 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 spezielle Norm in diesem Fall die Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (bezieht sich auf Aufwendungen für Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen) aus. Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe könnten nur insoweit zu berücksichtigt werden, als sie eben

nicht bereits gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten worden sind.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage vermochte schließlich auch der Hinweis des Bw. auf seinen Beamtenstatus - "E2c-Beamter" (Polizeischüler) während der Grundausbildung und erst danach "E2b-Beamten" (eingeteilter Beamter bzw. "richtiger" Beamter der Bundespolizei) der Berufung zu keinem Erfolg zu verhelfen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Mai 2007