

GZ. RV/3824-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 und 2001 vom 24. April 2002 des Finanzamtes Eisenstadt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **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**

Die Berufungswerberin (i.d.F. Bw. genannt) bezog in den Berufungsjahren 2000 und 2001 aus ihrer Tätigkeit als Gendarmeriebeamtin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom 4. September 2000 bis 22. Juni 2001 wurde sie der Gendarmeriezentralschule Mödling zur

Teilnahme an dem Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte dienstzugeteilt.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 machte die Bw. Werbungskosten für die Fahrten mit ihrem Pkw zwischen ihrem Wohnort, Wulkaprodersdorf und der Gendarmeriezentralsschule Mödling geltend. Sie beanspruchte den Abzug dieser Fahrtkosten (2000: ATS 34.545,-- und 2001: ATS 53.429,--) im Rahmen der Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10. EStG in der Fassung BGBl. I 1999/106.

Vom Finanzamt Eisenstadt wurden im Einkommensteuerbescheid für 2000 und im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 24. April 2002, StNr. 808/2109 die Werbungskosten für die fortbildungsbedingten Fahrten zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte nicht in der beantragten Höhe gewährt. Das Finanzamt berücksichtigte diese Fahrtkosten durch Abzug des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6. lit. c EStG. Dieser Pauschbetrag war aber niedriger als die von der Bw. geltend gemachten tatsächlichen Fahrtkosten (Kilometergelder).

Die Bw. er hob gegen die Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 form- und fristgerecht Berufung und begehrte den Abzug der ausgewiesenen effektiven Fahrtkosten, die ihr durch die berufliche Fortbildung in Mödling entstanden seien. Sie begründete ihr Begehrn damit, dass die Lohnsteuerrichtlinien vorsehen würden, dass für Fortbildungsmaßnahmen Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe abzugsfähig seien. Eine Begrenzung mit dem Pendlerpauschale käme nur in Betracht, wenn Familienheimfahrten vorliegen würden. Das sei bei ihr aber nicht der Fall gewesen, weil sie während der gesamten Fortbildung keinen anderen Wohnsitz als jenen in Wulkaprodersdorf gehabt habe. Einen weiteren Wohnsitz am Dienstverrichtungsort in Mödling habe sie nicht begründet. Der bloße Abzug des Pendlerpauschales anstatt ihrer höheren tatsächlichen Fahrtkosten sei nicht zulässig.

Vom Finanzamt Eisenstadt wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2002, zugestellt am 24. Mai 2002 die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde angeführt, dass die Bw. für die Teilnahme an dem Grundausbildungslehrgang für dienstführende Wachebeamte von ihrer Dienstbehörde der Gendarmeriezentralsschule durchgehend für länger als einen Monat zur Ausbildung dienstzugeteilt worden sei. Die Fahrten zu ihrer neuen Dienststätte in Mödling würden mit Wirksamkeit der Dienstzuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG darstellen. Nach dieser Bestimmung seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale alle Ausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Die Bw. stellte mit Schriftsatz vom 21. Juni 2002, eingebraucht am 24. Juni 2002 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wandte die Bw. ein, dass der Umstand, dass nach den Bestimmungen des Beamten-Dienstrechtsgesetzes eine derartige Fortbildungsmaßnahme nur in Form einer Dienstzuteilung zur Ausbildungsstelle absolviert werden könne, für die steuerrechtliche Beurteilung nicht in den Vordergrund gerückt werden dürfe. Maßgebend sei nicht die Form der Dienstzuteilung sondern ihr Zweck, nämlich die Fortbildung. Während bei einer Dienstzuteilung zur Dienstleistung nur das Pendlerpauschale zusteünde, seien bei der Dienstzuteilung zur Ausbildung die gesamten Werbungskosten einschließlich der Fahrtausgaben gemäß § 16 Abs. 1 Z 10. EStG anzuerkennen. Ansonsten käme es zur Ungleichbehandlung mit jenen Steuerpflichtigen, bei denen die Fortbildung nicht im Zuge des Dienstverhältnisses erfolge. Im Unterschied zur einer Dienstzuteilung zur Dienstleistung gehöre das Absolvieren des Grundausbildungslehrganges für dienstführende Wachebeamte nicht zu den Dienstpflichten eines Exekutivbeamten. Die Dienstzuteilung zu diesem Grundausbildungslehrgang erfolge nur nach vorangegangener erfolgreicher Bewerbung.

Zur Bestärkung ihres Rechtsstandpunktes verwies die Bw. auf die Erkenntnisse des VwGH vom 3. April 1990, Zl. 89/14/0276 und vom 18. Dezember 1990, Zl. 87/14/0149.

### ***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 zusteht oder ob gemäß § 16 Abs. 1 Z 10. EStG 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 i.d.F. 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 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 erfüllen, bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind. § 16 Abs. 1 Z 6. EStG schließt als die spezieller Norm in diesem Fall die Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 10. EStG aus. Nur zusätzliche Fahrtkosten für Bildungsmaßnahmen, die nicht die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG betreffen, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10. EStG abzugsfähig.

Ein Verkehrsabsetzbetrag und 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).

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

Der Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH geht fehl, weil kein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegt. Im Erkenntnis vom 3. April 1999, 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 gerade nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber. Daraus ergibt sich aber im Umkehrschluss, dass der VwGH die Rechtsauffassung des angefochtenen Bescheides teilt. So argumentiert er, dass ein wesentliches Kriterium am Vorliegen einer Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG die Dienstleistungspflicht des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber im Besuch eines Kurses oder Lehrganges an einer bestimmten Bildungseinrichtung ist.

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 darstellt, weil sie zum Tätigkeitsmittelpunkt des Arbeitnehmers wird (ebenso Doralt, EStG-Komm.<sup>4</sup> § 16 TZ 183 und 203/6; zur Verwaltungspraxis BMF 30.7.1999, 07 0101/30-IV/7/99, ARD 5053/18/99, BMF vom 13.9.1994, SWK 35/94 A 751 sowie LStR 2002 RZ 291ff; zum UFS RV/0276-F/02 vom 10.3.2003).

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.

Der Einwand der 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 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, bei dem es nicht darauf ankommt, ob die dienstliche Tätigkeit in einer üblichen Dienstverrichtung oder einer Berufsfortbildung besteht, wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hergestellt.

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

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 18. Juli 2003