



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RA gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 19. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zu Ungunsten der Berufungswerberin abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	231.878 S	16.851,23 €
--	------------------	--------------------

Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	19.907,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Bundesdienst:	238.968 S
Werbungskosten, die der Arbeitgeber	
nicht berücksichtigen konnte	221.818,00 S
- 17.150 S	
Veranlagungsfreibetrag gem § 41 (3) EStG 1988	- 93,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	241.632,00 S
(Topf-)Sonderausgaben	- 4.824,00 S
Steuerberatungskosten	- 3.930,00 S
Sonderausgaben: Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen	231.878,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	58.333,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	43.516,00 S
Gemäß § 33 EStG 1988	17,11% von 231.878
	39.674,33 S

S

Steuer auf sonstige Bezüge	1.894,56 S
Einkommensteuer	41.568,89 S
Anrechenbare Lohnsteuer	- 42.991,20 S
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.422,00 S

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift in Euro:

Festgesetzte Einkommensteuer	- 103,41 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	260,39 €
Abgabennachforderung:	156,98 €

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.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsberberin bezog im Berufungsjahr als Familienberaterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Jänner 2000 bis März 2000) sowie aus ihrer Tätigkeit beim AÖ solche aus nichtselbständiger Arbeit (Februar 2000 bis Dezember 2000). In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte sie in Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit u.a. nach Abzug der Kilometergeldervergütung ihrer Arbeitgeberin im Betrage von 21.737,50 S unter dem Titel "Fortsbildungskosten Grundausbildung AÖ" Aufwendungen für 17 Fahrten von R nach L und retour (gesamt: 16.660 km x 4,90 S) sowie für Maut (650,00 S) in Höhe von insgesamt 60.546,50 S als Werbungskosten geltend. Die gegenständliche Grundausbildung für Dienstnehmer der Gehaltsgruppen V und VI fand entsprechend dem vorgelegten Zeugnis bzw. den beigelegten

Bestätigungen vom 24. April 2000 bis zum 16. Juni 2000, vom 26. Juni 2000 bis zum 6. Oktober 2000 sowie vom 6. November 2000 bis zum 9. März 2001 statt.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 19. Dezember 2001 berücksichtigte das Finanzamt unter "Fortbildungskosten Grundausbildung AÖ" Aufwendungen in Höhe von 17.024,50 S (10 Familienheimfahrten á 2.400,00 S, drei Fahrten von R nach L und retour, 960 km x 4,90 S, sowie Mautkosten im Betrage von 650,00 S) als Werbungskosten. Begründend führte es dazu unter Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 aus, dass Kosten für Fahrten zwischen Wohnung am Arbeitsort und Familienwohnsitz nur insoweit Werbungskosten darstellten, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (jährlich 28.800,00 S) nicht überstiegen.

Die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin berief gegen diesen Bescheid und führte im Schreiben vom 9. Jänner 2002 im Wesentlichen aus, dass es sich bei den notwendig gewordenen Fahrtkosten um Aufwendungen handle, die im eindeutigen Zusammenhang mit Fortbildung stünden und nicht um solche einer Dienstortverlegung, welche letztendlich Familienheimfahrtskosten ausgelöst hätten.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2002 (Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2002), mit der das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern zu Ungunsten der Berufungswerberin abänderte, als unter "Fortbildungskosten Grundausbildung AÖ" (nur) noch 7.717,50 S als Werbungskosten berücksichtigt wurden, stellte die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 13. März 2002 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag weist die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin nochmals darauf hin, dass es sich gegenständlich um klassische Werbungskosten handle, und führte ergänzend aus, dass die Berufungswerberin insofern steuerlich diskriminiert werde, als das Finanzamt davon ausgehe, dass die "Fortbildungsstätte" zur zwischenzeitlichen "Arbeitsstätte" der Berufungswerberin werde. Lasse man den Werbungskostenbegriff außer Acht, möge dies vielleicht stimmen, doch liege dann eine steuerliche Ungleichbehandlung hinsichtlich Fortbildungen bei privaten bzw. nicht unternehmenseigenen Institutionen und solchen beim eigenen Unternehmen (wenn auch mehr als 120 km entfernt) vor. Im Übrigen sei auch zu bedenken, dass die gegenständlichen Fahrtkosten tatsächlich entstanden seien.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 22. November 2002) brachte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin mit Schreiben vom 13. Dezember 2002 zusätzlich vor, dass eine Arbeitsstätte jener Ort sei, an dem die betreffende Dienstnehmerin Dienstleistungen

gegenüber dem Dienstgeber erbringe. Dies sei im gegenständlichen Fall unzweifelhaft die AÖ-Stelle in F und nicht das Schulungszentrum des AÖ in L. Weiters verweist die steuerliche Vertretung erneut auf den allgemeinen Werbungskostenbegriff und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. April 1990, 89/14/0276, dem ein ähnlich gelagerter Fall zu Grunde liege, der jedoch zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden worden sei.

Abschließend erklärte die steuerliche Vertreterin, dass - wenn auch ohne rechtsbegründende Wirkung - die gewerkschaftlichen Vertreter des AÖ auf die steuerliche Geltendmachung der Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beschriebenen Fortbildung konkret hinweisen würden und dass außerdem die Fahrtkosten von anderen Steuerpflichtigen in vergleichbaren Fällen steuerlich Anerkennung gefunden hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welcher Höhe Aufwendungen der Berufungswerberin in Zusammenhang mit ihrer Grundausbildung beim AÖ in L als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Ab 1. Jänner 2000 sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie in Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen, abzugsfähig.

Als Werbungskosten in diesem Zusammenhang kommen neben unmittelbaren Kosten der Ausbildungs- bzw. Fortbildungsmaßnahmen (zB Kursgebühren, Kosten von Skripten) grundsätzlich auch Fahrtkosten zur Fortbildungsstätte im tatsächlichen angefallenen Umfang in Betracht, **sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind** (abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken).

Erfolgt die Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme an der Arbeitsstätte des Arbeitnehmers, stellen Fahrtaufwendungen zum Besuch der Fortbildungsstätte Aufwendungen dar, die vom Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst sind, sodass die **spezielle** Norm des

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch derartige Aufwendungen umfasst. Ein gesonderter Abzug von Fahrtkosten als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind beruflich veranlasst und stellen zwar grundsätzlich Werbungskosten dar, sind jedoch in pauschalierter Form durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Wie aus dem Gesetzeswortlaut unzweifelhaft hervorgeht, umfasst die Pauschalierung sämtliche Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Eine teilweise Berücksichtigung derartiger Aufwendungen in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten (zB Kilometergeld, Mautgebühren) findet daher im Gesetz keine Deckung.

Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird; dabei kann es nicht darauf ankommen, ob die dienstliche Tätigkeit in der üblichen Tätigkeit besteht oder in einer Berufsfortbildung.

Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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 durchgehende Tätigkeit in diesem Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an diesem Ort kurzfristig (zB an einem Tag pro Woche) unterbrochen wird.

Entsprechend der Verwaltungspraxis liegt eine Arbeitsstätte im obigen Sinne auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsfortbildung) während der Arbeitszeit erfolgt.

Es ist unbestritten, dass die von der Berufungswerberin besuchte Grundausbildung im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf steht bzw. der beruflichen Ausbildung diente und daher auch ein Abzug der damit in Verbindung stehenden Fahrtkosten als Werbungskosten grundsätzlich in Betracht kommt. 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. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernung noch das

Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält – wie oben bereits ausführlich dargelegt - § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; alle durch die Benützung des Pkws zur Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstandenen Mehraufwendungen sind dabei mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. 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.

Wird ein Arbeitnehmer für die Dauer eines Kurses vom Arbeitgeber an den Kursort dienstzugeteilt, geht aus der Dienstzuteilung (eine solche liegt dann vor, wenn der Beamte vorübergehend einer anderen Dienststelle zur Dienstleistung zugewiesen wird und für die Dauer dieser Zuweisung mit der Wahrnehmung von Aufgaben eines in dieser Dienststelle vorgesehenen Arbeitsplatzes betraut ist) hervor, dass der Kursbesuch zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers gehört (die Dienstzuteilung zum Zwecke der Fortbildung erfolgt im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis), 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.

Der Hinweis der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin im Schriftsatz vom 13. Dezember 2002 auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. April 1990, 89/14/0276, geht insofern fehl, zumal dieser Entscheidung kein gleich gelagerter Sachverhalt zu Grunde liegt; im Gegensatz zum gegenständlichen Berufungsfall liegt im Beschwerdefall nicht eine Dienstzuteilung, sondern eine Beurlaubung bzw. Dienstfreistellung des Beschwerdeführers (wenn auch bei Fortzahlung der Bezüge) vor. Beim Besuch des Kurses des Beschwerdeführers handelt es sich nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber.

Im konkreten Fall war nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - davon auszugehen, dass die gegenständliche Ausbildungsstätte, nämlich der Sitz der Akademie in L, für die Dauer der Grundausbildungslehrgänge als Arbeitsstätte der Berufungswerberin gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen war. Sämtliche tatsächlich angefallenen Kosten der Berufungswerberin für ihre Fahrten zwischen ihrer Wohnung in R und der Arbeitsstätte in L (zB Kilometergeld, Mautgebühren) sind damit durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steht mangels überwiegender Zurücklegung der gegenständlichen Strecke im Kalendermonat nicht zu.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten ist Folgendes zu sagen:

Derartige Aufwendungen eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen (dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988, somit monatlich 2.400,00 S) Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Aufwendungen für Heimfahrten sind im Übrigen auch bei einem allein stehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort zu berücksichtigen, weil diesem zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen (etwa monatlich) in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Die jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB Dienstreiseersätze, Durchzahlerregelung) kürzen den abzugsfähigen, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag.

Nachdem die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung im Berufungsfall unstrittig vorliegen, waren - entsprechend den obigen Ausführungen - im Berufungsjahr folgende Aufwendungen für Familienheimfahrten zu berücksichtigen:

neun Familienheimfahrten für die Monate April 2002 bis Dezember 2000, á 2.400,00 S	21.600,00	S
abzüglich KM-Geld-Vergütung für neun Fahrten, á 1.295,50 S (laut RG-Nachweis)	11.659,50	S
gesamt:	9.940,50	S

Im Hinblick auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin, die gegenständliche rechtliche Problematik sei in Verfahren anderer Steuerpflichtiger stattgebend erledigt worden, ist für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen, weil nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten unrichtigen Vorgangsweise abzuleiten ist. Es müssten schon besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise durch die Abgabenbehörde als unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, was aber nach der Aktenlage gegenständlich nicht der Fall war. Die Abgabenbehörde ist in Durchsetzung der Rechtsordnung (Legalitätsgebot) nicht nur berechtigt, sondern ist - insbesondere auch zur Wahrung des

Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - geradezu verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen.

Eine Aussendung der Gewerkschaft betreffend die Geltendmachung von Reisekosten stellt im Übrigen keine beachtliche Rechtsquelle dar.

Gesamthaft waren im Berufungsjahr damit folgende Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig:

Fachliteratur/Büromaterial (bisher unstrittig):	4.836,00	S
Fortbildungskosten (bisher unstrittig):	2.373,40	S
Fortbildungskosten Grundausbildung AÖ:	9.940,50	S
gesamt:	17.149,90	S

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen. Gleichzeitig war der angefochtene Bescheid zu Ungunsten der Berufungswerberin abzuändern. Feldkirch, am 10. März 2003