



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 29. April 2005 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird Folge gegeben.  
Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen.  
Diese Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden – wie in den Berufungsvorentscheidungen – abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2001 beträgt 610.644 S (44.377,23 €).

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit 17.042,00 S (1.238,49 €).

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2004 beträgt 50.093,18 €.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit 910,99 €.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist Ärztin.

Mit Bescheiden vom 29. April 2005 berichtigte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Berufungswerberin für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 nach § 293b BAO in folgenden Punkten:

Die bei der Lohnverrechnung vom Arbeitgeber größtenteils bereits in Abzug gebrachten Ärztekammer- und Gewerkschaftsbeiträge waren (entgegen dem diesbezüglichen Hinweis in den Erklärungsdruckdrucken) in den Steuererklärungen eingetragen und wurden in den Einkommensteuerbescheiden als zusätzliche Werbungskosten erfasst. Die sich daraus ergebende Doppelberücksichtigung der Aufwendungen wurde korrigiert.

Die in den Steuererklärungen von der Berufungswerberin als sonstige Einkünfte ausgewiesenen und in den Einkommensteuerbescheiden als solche berücksichtigten Sondergebühren und Honorare für Anästhesie wurden (in unveränderter Höhe) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst.

Die als Werbungskosten in Abzug gebrachten Parkplatzgebühren am Dienort (Krankenhaus K) wurden mit dem Hinweis, sie seien durch Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten, außer Ansatz gelassen.

Mit einem weiteren Bescheid (Erstbescheid) vom 29. April 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2004 fest, wobei die oben angeführten Korrekturen gegenüber der Steuererklärung für 2004 (Korrekturen bei den Ärztekammer- und Gewerkschaftsbeiträgen, bei der Einstufung der Einkünfte und bei den Parkplatzgebühren) ebenfalls vorgenommen wurden.

Die Höhe der abzugsfähigen Werbungskosten wurde hierbei vom Finanzamt wie folgt berechnet:

<b>1998:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 1.740 S; laut Steuererklärungsbeilage)	19.064 S
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 5.148 S und Ärztekammerbeitrag 60.672 S; laut Steuererklärungsbeilage)	65.820 S
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	58.828 S
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	19.064 S
abzüglich Parkplatzgebühr	- 1.740 S
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (65.820 S minus 58.828 S)	+ 6.992 S
	<b>24.316 S</b>

<b>1999:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 2.030 S; laut Steuererklärungsbeilage)	14.339 S
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 5.460 S und Ärztekammerbeitrag 60.132 S; laut Steuererklärungsbeilage)	65.592 S
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	65.457 S
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	14.339 S
abzüglich Parkplatzgebühr	- 2.030 S
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (65.592 S minus 65.457 S)	+ 135
	<b>12.444 S</b>
<b>2000:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 1.740 S; laut Steuererklärungsbeilage)	10.371 S
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 5.532 S und Ärztekammerbeitrag 73.536 S; laut Steuererklärungsbeilage)	79.068 S
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	74.019 S
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	10.371 S
abzüglich Parkplatzgebühr	- 1.740 S
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (79.068 S minus 74.019 S)	+ 5.049
	<b>13.680 S</b>
<b>2001:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 1.740 S; laut Steuererklärungsbeilage)	12.989 S
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 5.942 S und Ärztekammerbeitrag 70.104 S; laut Steuererklärungsbeilage)	76.046 S
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	72.975 S
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	12.989 S
abzüglich Parkplatzgebühr	- 1.740 S
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (76.046 S minus 72.975 S)	+ 3.071 S
	<b>14.320 S</b>
<b>2002:</b>	

<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 199,51 €; laut Steuererklärungsbeilage)	840,58 €
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 464,51 € und Ärztekammerbeitrag 5.236,49 €; laut Steuererklärungsbeilage)	5.701,00 €
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	5.496,42 €
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	840,58 €
abzüglich Parkplatzgebühr	- 199,51 €
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (5.701,00 € minus 5.496,42 €)	+ 204,58 €
	<b>845,65 €</b>
<b>2003:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten bisher:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 216,00 €; laut Steuererklärungsbeilage)	1.760,13 €
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 612,04 € und Ärztekammerbeitrag 5.422,02 €; laut Steuererklärungsbeilage)	6.034,06 €
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	5.837,86 €
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Berichtigungsbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	1.760,13 €
abzüglich Parkplatzgebühr	- 216,00 €
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (6.034,06 € minus 5.837,86 €)	+ 196,20 €
	<b>1.740,13 €</b>
<b>2004:</b>	
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut Steuererklärungsbeilage bzw. Lohnzettel:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (u.a. Parkplatzgebühr 256,32 €; laut Steuererklärungsbeilage)	1.147,24 €
Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeitrag 609,54 € und Ärztekammerbeitrag 5.830,32 €; laut Steuererklärungsbeilage)	6.439,86 €
bei der Lohnverrechnung bereits in Abzug gebrachte Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (laut Lohnzettel)	6.292,24 €
<b>Abzugsfähige Werbungskosten laut ESt-Erstbescheid:</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher	1.147,24 €
abzüglich Parkplatzgebühr	- 256,32 €
zuzüglich Differenz zwischen vom Arbeitgeber bereits berücksichtigten und noch nicht berücksichtigten Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen (6.439,86 € minus 6.292,24 €)	+ 147,62 €
	<b>1.038,54 €</b>

Gegen die Bescheide vom 29. April 2005 erhob die Berufungswerberin Berufung mit der Begründung, die Bescheide widersprüchen sich selbst, wenn eine nochmalige Absetzung von Werbungskosten untersagt werde, wo doch festgestellt worden sei, dass es sich bei ihren Nebeneinkünften um solche aus selbständiger Arbeit handle.

Die Streichung der Parkplatzgebühren aus den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben erscheine ihr schon aus verfahrensrechtlichen Gründen bedenklich. Berichtigungen gemäß § 293b BAO lägen im Ermessen der Behörde, hätten aber im Hinblick auf steuerliche Geringfügigkeit zu unterbleiben.

Materiellrechtlich nehme sie dazu wie folgt Stellung: Sie sei im Krankenhaus K als Narkoseärztin tätig. Im Bereich rund um das Krankenhaus seien fast ausschließlich Kurzparkzonen. Es könne nicht Sinn einer steuerlichen Maßnahme sein, die Tätigkeit eines Arztes im OP-Saal in seiner Konzentration wegen ablaufender Kurzparkzeit zu stören. Hier seien ihres Erachtens auch grundsätzliche Unterscheidungen von beruflichen Tätigkeiten zu treffen. Überdies fühle sie sich auch ungleich gegenüber anderen Pendlern behandelt, weil in vielen Fällen Parkplätze von Firmen zur Verfügung gestellt würden bzw. in anderen Fällen die Möglichkeit, in der Nähe des Arbeitsplatzes kostenlos zu parken, gegeben sei.

Im Übrigen spräche das Gesetz nur von sämtlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die Gebühren für einen bezahlten Parkplatz beträfen aber eindeutig das stehende Fahrzeug.

Sie beantrage daher, die Kosten für den bezahlten Parkplatz im Verhältnis der Einnahmen auf die beiden Einkunftsarten zu verteilen.

Weiters ersuche sie, das Pendlerpauschale für das Jahr 2001 gemäß § 124b Z 52 EStG 1988 zu berichtigen.

Für das Jahr 2004 möchte sie nachträglich Kilometergeld geltend machen. Das Krankenhaus K bilde seit Mai 2003 mit dem Krankenhaus S das „Klinikum-O.“ Sie werde seit diesem Zeitpunkt aus dienstlichen Gründen fallweise in das Krankenhaus S beordert. Im Jahr 2004 habe sie an insgesamt 64 Tagen in S ihren Dienst versehen müssen. An 55 Tagen sei die Anreise dorthin direkt von ihrem Wohnort erfolgt, an 9 Tagen habe sie zuerst in K und dann in S ihren Dienst verrichtet.

Die Entfernung von ihrem Wohnort nach S betrage 33 Kilometer, die Entfernung zwischen den beiden Krankenhäusern 13,5 Kilometer.

Das Kilometergeld sei daher wie folgt zu ermitteln:

55 Tage Wohnort - Krankenhaus S und zurück:  $55 \text{ mal } 66 = 3.630 \text{ Km}$ ,

9 Tage Krankenhaus K - Krankenhaus S und zurück:  $9 \text{ mal } 27 = 243 \text{ Km}$ ,

zusammen: 3.873 Km.

Das Kilometergeld betrage daher 1.378,79 € ( $3.873 \text{ Km mal } 0,356$ ).

Diesen Betrag mache sie nachträglich als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Als Beweis bzw. als Ersatz für das fehlende Fahrtenbuch lege sie den Ausdruck der Anästhesiedienstpläne des Jahres 2004 bei, aus welchem ihre Angaben ersichtlich seien.

Durch die Geltendmachung des Kilometergeldes fiel ab dem Jahr 2004 der Streitpunkt Parkplatz weg.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. Juni 2005 wies das Finanzamt die gegen die Einkommensteuerbescheide für 1998, 1999, 2000, 2002 und 2003 eingebrachten Berufungen als unbegründet ab.

Der gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2005 insofern teilweise statt, als es das Pendlerpauschale gemäß § 124b Z 52 EStG 1988 von bisher 11.520 S auf 14.400 S erhöhte.

Der Einkommensteuerbescheid für 2004 wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2005 insoweit abgeändert, als die Kilometergelder für die zwischen den beiden Dienstorten zurückgelegten Fahrten, nicht jedoch jene für die von der Wohnung zum Krankenhaus S zurückgelegten Fahrten als Werbungskosten anerkannt wurden.

In der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt aus, im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – im gegenständlichen Fall die Fahrten von der Wohnung zu den Krankenhäusern K und S – mit der Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages abgegolten. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag seien aber nicht nur die Fahrtkosten, sondern ebenso Aufwendungen, die durch das Abstellen des Kfz verursacht würden, abgegolten. Eine Unterscheidung zwischen verschiedenen beruflichen Tätigkeiten sei in diesem Zusammenhang nicht vorzunehmen.

Dem Berufsbegehren, die Parkplatzgebühren teilweise als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen, könne aus folgendem Grund nicht entsprochen werden: Sonderklassegebühren gelten zwar als Einkünfte aus selbständiger Arbeit,

jedoch läge ihnen keine eigene Tätigkeit zugrunde. Sonderklassegebühren seien als Ausfluss der nichtselbständigen Tätigkeit zu betrachten und ohne diese nicht denkbar. Die Parkplatzgebühren seien daher auch unter diesem Blickwinkel durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Das in der Berufung vorgebrachte Argument, Berichtigungen gemäß § 293b BAO hätten bei steuerlicher Geringfügigkeit zu unterbleiben, sei nicht zutreffend. Überdies werde darauf hingewiesen, dass die für die betreffenden Zeiträume durchgeführten Berichtigungen insgesamt zu einer Nachforderung (inklusive Anspruchsverzinsung) in Höhe von 15.661 € geführt hätten, womit keinesfalls von geringfügigen Beträgen gesprochen werden könne.

Gegen die Berufungsvorentscheidungen stellte die Berufungswerberin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem sie insbesondere Folgendes ausführte:

Zum Verfahrensrecht:

Im Durchführungserlass zu Berichtigungen gemäß § 293b BAO hieße es im letzten Satz des Punktes 3. zum Ermessen: „Insbesondere in Fällen, in denen die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit bloß geringfügig sind, wird jedoch von Berichtigungen Abstand zu nehmen sein.“ Eine Zusammenrechnung mit anderen steuerlich relevanten – stets offen ausgewiesenen Aufwandskosten – dürfe wohl ausgeschlossen werden.

Zum Kilometergeld:

Ihr **Dienstort** sei seit dem Jahr 1989 das Krankenhaus K. Nach dem klaren Wortlaut des § 26 EStG 1988 liege eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort verlasse. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus anträten, träte an Stelle des Dienstortes der Wohnort.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1. Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Einkommensteuer 1998**

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind – abgesehen von den hier nicht in Betracht kommenden Fällen des § 209a Abs. 2 BAO – Maßnahmen gemäß § 293b BAO nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Nach § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer nach fünf Jahren.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 BAO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Im vorliegenden Fall hat sich die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen der Abgabenbehörde (Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1998 vom 23. Juni 1999, Erlassung des Wiederaufnahms- und neuen Sachbescheides für 1998 vom 21. November 2001) gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr auf sechs Jahre verlängert.

Da im sechsten Jahr (2004) keine Unterbrechungshandlung erfolgte, ist die Verjährungsfrist Ende 2004 abgelaufen.

Der berufungsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1998 vom 29. April 2005 ist somit nach Eintritt der Verjährung ergangen und daher aufzuheben.

## **2. Berichtigung nach § 293b BAO für die Jahre 1999 bis 2003**

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl. zB VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049). Nicht offensichtlich ist eine Unrichtigkeit dann, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht (vgl. *Ritz*, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 zu Recht nach § 293b BAO dahingehend berichtigt wurden, dass zum einen die Doppelberücksichtigung der Ärztekammer- und Gewerkschaftsbeiträge rückgängig gemacht und zum anderen die Parkplatzgebühren am Dienstort außer Ansatz gelassen wurden.

Die Doppelerfassung der Ärztekammer- und Gewerkschaftsbeiträge war für das Finanzamt aus der Aktenlage ohne weitere Ermittlungen erkennbar und stellt somit zweifellos eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO dar.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO war aber auch der Abzug der Parkplatzgebühren am Dienstort als Werbungskosten, und zwar aus folgendem Grund:

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c Satz 2 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Die Abgeltungswirkung von Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale erfasst ausnahmslos alle mit Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben, einschließlich Garagierungskosten (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 124 zu § 16 EStG 1988; VwGH 25.10.2001, 99/15/0192; VwGH 24.4.2002, 96/13/0152; VwGH 25.4.2002, 2001/15/0225; VwGH 5.6.2003, 2002/15/0194; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Eine Berücksichtigung von Parkplatzgebühren zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale ist somit nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtlich nicht vertretbar.

Liegen – wie im gegenständlichen Fall – offensichtliche Unrichtigkeiten vor, so hat die Abgabenbehörde in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob eine Berichtigung nach § 293b BAO zu erfolgen hat.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).

Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071).

Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen spricht nicht gegen eine Berichtigung (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Tz 10 zu § 293b BAO).

Bei der Ermessensübung ist weiters auch das unter anderem aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten. Dies spricht bei Geringfügigkeit der Auswirkungen gegen die Durchführung von Berichtigungen nach § 293 BAO (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 9 zu § 20 EStG 1988).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Judikatur zu der – ebenfalls im Ermessen liegenden – amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO) zur Frage, wann die steuerlichen Auswirkungen als geringfügig anzusehen sind, Folgendes vertreten:

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 10.7.1996, 92/15/0101, sind Zahllasterhöhungen von 37 S, 903 S, 631 S und 1.053 S bei durchschnittlichen Umsätzen von 741.000 S geringfügig, hingegen Gewinnerhöhungen von 21.765 S bzw. 18.000 S (bei Gewinnen von durchschnittlich 253.000 S bzw. Einkommen von durchschnittlich 400.000 S) nicht geringfügig. Keine Geringfügigkeit liegt nach VwGH 31.3.1998, 93/13/0093, bei einer Umsatzsteuernachforderung (für 1988) von 32.224 S und einer Einkommensteuer nachforderung (für 1988) von 22.000 S vor. Im Erkenntnis vom 12.4.1994, 90/14/0044, hat der VwGH hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet. Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (zB Einkommensteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 40 - 41 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte weitere Judikatur).

Da die im vorliegenden Fall für die Jahre 1999 bis 2003 durchgeführten Berichtigungen insgesamt zu einer Nachforderung (inklusive Anspruchsverzinsung) in Höhe von 13.722 € geführt haben, kann von geringfügigen steuerlichen Auswirkungen nicht die Rede sein.

Da somit die oben angeführten gesetzlichen Voraussetzungen vorgelegen sind, erfolgten die Berichtigungen der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 nach § 293b BAO zu Recht.

Dem in der Berufung gestellten Antrag, die Kosten für den Parkplatz am Dienstort im Verhältnis der Einnahmen auf die beiden Einkunftsarten zu verteilen, kann aus folgendem Grund nicht entsprochen werden:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind in Fällen, in denen am selben Ort sowohl eine selbständige als auch eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt wird, Aufwendungen für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ausschließlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn die Veranlassung der Aufwendungen durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im

Vordergrund steht (vgl. VwGH 30.10.2001, 97/14/0140, betreffend einen Spitalsarzt, der einerseits aus seinem Dienstverhältnis zum Krankenhaus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und andererseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse bezog). Es sind daher auch in einem solchen Fall sämtliche Aufwendungen für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten.

Dem Berufungsbegehren, das Pendlerpauschale für das Jahr 2001 gemäß § 124b Z 52 EStG 1988 von bisher 11.520 S auf 14.400 S zu erhöhen, wird in der Berufungsentscheidung – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung – entsprochen.

### **3. Kilometergeld für das Jahr 2004**

Fahrtkosten stellen grundsätzlich, unabhängig davon, ob eine „Reise“ vorliegt, Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar. Handelt es sich jedoch um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so sind die betreffenden Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten.

Hat ein Arbeitnehmer zwei oder mehrere Arbeitsstätten (zwei oder mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit), so sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten in ihrer tatsächlichen Höhe bzw. in Höhe des Kilometergeldes als Werbungskosten abzugsfähig. Die Fahrten von der Wohnung zur ersten Arbeitsstätte und die Fahrten von der zweiten Arbeitsstätte zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten (vgl. VwGH 9.11.1994, 92/13/0281; VwGH 16.7.1996, 96/14/0033; *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 121, 121/1 zu § 16 EStG 1988).

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Steuerpflichtigen oder auf Grund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (vgl. VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

Der Verwaltungsgerichtshof nimmt bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche einen weiteren Mittelpunkt an. Der Aufenthalt an einem Ort während eines Teiles der Woche begründet dann einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn die Tätigkeit über einen längeren Zeitraum hinweg erfolgt (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 175 zu § 16 EStG 1988, sowie die dort angeführte Judikatur).

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, ist die Berufungswerberin als Ärztin im Krankenhaus K tätig. Sie hat jedoch fallweise (im Berufungsjahr 2004 waren es insgesamt 64 Tage) auch in einem anderen Krankenhaus (dem Krankenhaus S) ihren Dienst zu versehen. Im Berufungsjahr 2004 ist die Berufungswerberin an 55 Tagen von ihrem Wohnort direkt zum

Krankenhaus S gefahren, an 9 Tagen hatte sie zuerst im Krankenhaus K und dann anschließend im Krankenhaus S Dienst.

Der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH folgend, wurde das Krankenhaus S infolge des wiederkehrenden Einsatzes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit der Berufungswerberin. Dementsprechend hat es sich bei den Fahrten vom Wohnort zum Krankenhaus S und zurück um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehandelt, welche mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten sind.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 wurden somit zu Recht nur die Aufwendungen für die Fahrten zwischen den beiden Krankenhäusern (Kilometergeld für die Strecke Krankenhaus K - Krankenhaus S und zurück an 9 Tagen), nicht aber die Aufwendungen für die Fahrten vom Wohnort zum Krankenhaus S (Kilometergeld für die Strecke Wohnort - Krankenhaus S und zurück an 55 Tagen) als Werbungskosten berücksichtigt.

Auf Grund der obigen Ausführungen war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1998 Folge zu geben und der Bescheid aufzuheben.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999, 2000, 2002 und 2003 waren als unbegründet abzuweisen.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2004 war – wie bereits in den Berufungsvorentscheidungen – teilweise Folge zu geben. Diese Bescheide werden – wie in den Berufungsvorentscheidungen – abgeändert.

Wien, am 13. Dezember 2007