



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 vom 20. November 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **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**

Der in Wien wohnhafte Berufungswerber (Bw.) war in den Jahren 1999 und 2000 bei zwei Arbeitgebern nichtselbständig tätig. Die Anschrift des einen Arbeitgebers lag in Wien, jene des zweiten in G., Steiermark.

Betreffend den Bw. wurden von diesen zwei bezugsauszahlenden Stellen dem Finanzamt Bezüge gemeldet. Die steuerpflichtigen Bezüge von beiden Arbeitgebern betrugen jeweils über S 700.000,00.

An Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (Kennzahl 277), machte der Bw. in seinen Einkommensteuererklärungen S 136.570,00 (1999) bzw. S 127.743,00 (2000) "lt. beil. Aufstellungen" geltend.

Neben nicht berufungsgegenständlichen Werbungskosten weisen die Aufstellungen folgende Positionen aus:

1999:

Antrag auf Anerkennung erhöhter Werbungskosten zu den Einnahmen für die Lehrtätigkeit in O... "

"31 Fahrten	Wien - O... - Wien	1-12/1999	31 x 240 km á	S 4,90	= S	36.456,00
(4.1., 11.1., ... 18.12.)						
10 Fahrten	O... - B... - O	1-12/1999	10 x 5 km á	S 4,90	S	245,00"

2000:

Antrag auf Anerkennung erhöhter Werbungskosten zu den Einnahmen für die Lehrtätigkeit in O... "

"35 Fahrten	Wien - O... - Wien	1-12/2000	35 x 240 km á	S 4,90	= S	36.456,00
(14.1., 28.1., ... 22.12.00)						
5 Fahrten	O... - B... - O	1-12/2000	5 x 7 km á	S 4,90	S	171,50
Honorar Schreibbüro anteilig					S	3.000,00"
Antrag auf Anerkennung erhöhter Werbungskosten zu den Einnahmen als						
(Symphoniker in Wien)						
"Honorar Schreibbüro anteilig					S	2.940,00"

Aus den beigelegten Zusammenfassungen der lohnversteuerten Bezüge 1999 bzw. 2000 geht u.a. hervor: "Universität für Musik G... (Unterricht O...)"

Das Finanzamt ersuchte den Bw. betreffend seine Tätigkeit in O. u.a. folgende Unterlagen vorzulegen:

Terminplan der Unterrichtsstunden

Fahrtenbuch: Ausgangs- und Zielpunkte sind genau bekanntzugeben

In Beantwortung der Fragen teilte der Bw. Folgendes mit:

"Terminplan (Richtplan)

Im Wintersemester 1998/1999 + Sommersemester 1999:

Jänner 1999 / pro Unterrichtstag Unterricht von 9.30 Uhr bis 19 Uhr

(Abreise Wien 8 Uhr / Rückkehr frühestens 20.30 Uhr meistens noch Essen unterwegs)

März - Juni 1999 / Unterricht pro Unterrichtstag v. 9.30 Uhr - 18 Uhr

(Abreise Wien 8 Uhr / Rückkehr frühestens 19.30 Uhr meistens noch Essen unterwegs)

Im Wintersemester 1999/2000:

Unterricht von 10 - 17.30 Uhr (Abreise Wien 8.30 Uhr / Rückkehr frühestens 19 Uhr ohne Essen)

Normalerweise unterrichte ich Montag oder Freitag oder nach Vereinbarung, wenn der Unterricht wegen einer Dienstverpflichtung für (das Wiener Orchester) verschoben werden muss, oder ich einmal krank bin. Es gibt keinen Stundenplan. Der Unterricht wird mit den Schülern einzeln vereinbart. Ich muss die in den Studienordnungen und Studienplänen vorgeschriebenen Lehrveranstaltungen abhalten.

Kopien des Studienführers aus denen hervorgeht, dass ich in O... unterrichte, liegen bei. Ich habe nach dem Unterricht (immer Einzelunterricht) natürlich auch noch administrative Tätigkeiten, Besprechungen mit Kollegen etc.

Seit heuer bin ich auch Stellvertreter der Institutskonferenz.

Weiters wird auch noch eine Unterrichtseinheit (ca. 1,5 - 2 Stunden) hinten angereiht, wenn es zeitlich für mich oder den Studenten aufgrund anderer Verpflichtungen nicht anders möglich ist.

Weiters bin ich bei Sitzungen der Studienkommission in G... Sachverständiger.

Adressen für Ausgangs- und Zielpunkte:

Wohnung Wien: Wien, ...gasse

Institut O...: O...

Musikuniversität G...: G..., str..."

Das Finanzamt berücksichtigte bei der Bescheiderlassung für die Jahre 1999 und 2000 diese als Werbungskosten geltend gemachten Beträge mit nachstehender Begründung nicht:

"Die beantragten Fahrtkosten zu Ihrer Arbeitsstätte in O... konnten nicht berücksichtigt werden, weil gem. § 16 (1) EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale sämtliche Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten werden. Ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß steht jedoch nur dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird. Wie aus ihren beigelegten Aufzeichnungen hervorgeht, trifft dies nicht zu.

Da Sie offensichtlich nicht aus beruflichen Gründen B... als Nächtigungsort gewählt haben, konnten die Fahrten O... – B... ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

(Ausführungen betreffend nicht berufsgegenständliche Punkte)

Da die Tätigkeit als darstellender Künstler ebenfalls schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers liegt, ist die mit der Tätigkeit auch verbundene Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Die Kosten für das Schreibbüro im Kalenderjahr 2000 konnten daher nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden."

Das vom steuerlichen Vertreter des Bw. eingebrachte Rechtsmittel der Berufung wurde folgendermaßen begründet:

Im Rahmen des Dienstverhältnisses des Bw. bei einem Wiener Orchester sei ein Wohnort in Wien für ihn verpflichtend. Als dem Bw. eine Professur an der Universität in G. angeboten wurde, habe er erklärt, auf Grund seines Dienstverhältnisses beim Wiener Orchester den Wohnort Wien beibehalten zu müssen. Dies sei vom zuständigen Ministerium zur Kenntnis genommen und gebilligt worden. Der Dienort des Bw. im Rahmen seiner Professur sei also in G. gelegen. Im Rahmen seiner Professur sei der Bw. verpflichtet, mehrmals jährlich in O. Lehrvorträge zu halten. Für diese Fahrten, welche im Jahre 1999 31mal und im Jahre 2000 35mal stattgefunden hätten, habe der Bw. im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen Km-Gelder geltend gemacht. Dabei sei festzustellen, dass es sich bei den Fahrten von Wien nach O... nicht um Fahrten zwischen Wohnort und Dienort (Verkehrsabsetzbetrag) handle, sondern um vom Dienstgeber angeordnete Dienstreisen für welche dem Bw. keine Entschädigung seitens des Dienstgebers gewährt werde.

Die damit zusammenhängenden Fahrtspesen in Höhe der amtlichen km-Gelder stellten also eindeutig Werbungskosten dar und wären steuerlich anzuerkennen. Auch die Fahrten zwischen O... und B..., für welche ebenfalls Km-Gelder geltend gemacht worden seien, stellten Werbungskosten dar, da in O... keine passende Übernachtungsgelegenheit gefunden werden habe können.

Im Jahre 2000 seien weiters Kosten des Bw., welche als Honorar Schreibbüro anteilig in Höhe von S 3.000,000 geltend gemacht worden seien, unter Hinweis auf die Nichtabsetzbarkeit von Kosten eines Arbeitszimmers nicht anerkannt worden. Dagegen wende der Bw. ein, dass es sich bei diesen Kosten um eine missverständliche Formulierung des Bw. gehandelt habe und diese nicht das Arbeitszimmer des Bw., sondern das Honorar für seine steuerliche Betreuung durch eine gewerbliche Buchhalterin beträfen. Diese Kosten seien daher als Rechts- und Beratungskosten zu qualifizieren und wären steuerlich absetzbar.

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

#### **1.) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:**

Strittig ist, ob die vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fahrten durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind (Standpunkt des Finanzamtes) oder nicht (Standpunkt des Bw.). Bei Nichtabgeltung durch den Absetzbetrag ist weiters zu beurteilen, in welchem Ausmaß die in Höhe von S 36.701,00 (1999) bzw. S 36.627,00 (2000) geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wien - O. - Wien anzuerkennen sind.

Der Bw. bezog in den Jahren 1999 und 2000 – wie auch schon in den Vorjahren – (neben Einkünften aus selbständiger Arbeit) aufgrund von zwei Dienstverhältnissen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Eine Tätigkeit wurde vom Bw. in Wien - wo sich auch seine Wohnung befand - ausgeübt und erzielte er steuerpflichtige Bezüge von über S 700.000,00.

Die Arbeitsstätte der zweiten Tätigkeit lag in O. im Südburgenland und erzielte der Bw. aus dieser Tätigkeit steuerpflichtige Bezüge ebenfalls von über S 700.000,00. Zur Arbeitsstätte in O. fuhr der Bw. 31 Mal (1999) bzw. 35 Mal (2000) und machte er hiefür (die vom Finanzamt nicht anerkannten) Fahrtkosten in der oben angeführten Höhe geltend. Im Jahr 1998 hatte die Anzahl der Fahrten Wien – O. – Wien im Übrigen 36 betragen.

Art und Umfang der vom Bw. in O. zu verrichtenden Tätigkeiten gestalteten sich wie folgt:

Unterricht von 9.30 Uhr bis 19.00 Uhr (im Sommersemester) bzw.

von 10.00 Uhr bis 17.30 Uhr (im Wintersemester)

Unterrichtseinheiten von ca. 1,5 Stunden

Administrative Tätigkeiten, Besprechungen mit Kollegen etc. nach Unterrichtsbeendigung

Anhängen einer Unterrichtseinheit bei Fällen von Verschiebungen und Ausfällen

Laut Fahrplanauskunft über die Zugverbindungen zwischen Wien und der von der Arbeitsstätte ca. 10 km entfernten Stadt erreicht die erste Verbindung diesen Ort (nach einer Fahrtzeit von rd. 2 Stunden) um 9.56 Uhr. Die Ankunft des Bw. in der Arbeitsstätte wäre daher um oder nach 10.30 Uhr.

Diese Ankunft des Bw. hätte zur Folge, dass vormittags anstatt zwei nur eine Unterrichtseinheit absolviert werden könnte.

Die Rückfahrt müsste vom Bw. vor 17.00 Uhr angetreten werden, die letzte Abfahrt nach Wien (wiederum 10 km entfernt) findet um 17.31 Uhr statt.

Führt die Dienstreise täglich an denselben Ort, dann kann sich je nach Dauer der Dienstreise ein **neuer (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit** neben dem bestehenden Dienstort ergeben. Der Arbeitnehmer ist dann nicht mehr auf Dienstreise, solange er an diesem neuen Mittelpunkt seiner Tätigkeit tätig ist. Ein neuer Mittelpunkt ist für den ersten Tatbestand (tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar) insbesondere nach einer Einsatzdauer von mehr als einer Woche anzunehmen. Für den zweiten Tatbestand (tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht zumutbar) ist davon auszugehen, dass - analog zu § 26 Abs. 2 BAO - der neue Arbeitsort nach sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird (Doralt, EStG-Kommentar, Bd. II, Tz. 49 zu § 26 mwN).

Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort kann dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen. Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Bd. III B, Tz. 2.1 zu § 26 Z 4 mwN).

Das EStG 1988 hat ebenso wie seine Vorgänger eine Abgeltungsregelung getroffen und sieht für die (aktiven) Arbeitnehmer erwachsenden Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zunächst eine Tarifiermäßigung vor – den Verkehrsabsatzbetrag des § 33 Abs. 5 Z. 1. Dieser Absatzbetrag steht allen aktiven Arbeitnehmern zu, unabhängig davon, ob ihnen tatsächlich Ausgaben erwachsen und wie hoch diese sind.

Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen als der Verkehrsabsatzbetrag berücksichtigt (über 20 km) oder denen die Benutzung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich ist oder nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag (Pendlerpauschale) vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (so genanntes kleines und großes Pendlerpauschale).

In quantitativer Hinsicht ist sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale auf das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das große Pendlerpauschale.

Benützt der Dienstnehmer (überwiegend im Lohnzahlungszeitraum) den unentgeltlichen Werkverkehr iSd § 26 Z 5, so besteht kein Anspruch auf Pendlerpauschale; hat der Dienstnehmer für den Werkverkehr einen Kostenbeitrag zu leisten, so führt dieser, allerdings höchstens bis zum Betrag des Pendlerpauschales, zu Werbungskosten. (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Bd. III B, Tz. 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6).

Beim Pendlerpauschale handelt es sich um keine steuerliche Begünstigungsvorschrift, da Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach dem objektiven Nettoprinzip auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten zählen (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024; Doralt, EStG, 5. Auflage, § 16 Tz 100); anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie hier jedoch abpauschaliert (kritisch zur Pauschalierung Beiser, ÖStZ 1990, 110 ff) (Pülzl Die Rolle des Arbeitgebers bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales, SWK 2001, S. 839

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.1996, Zl. 94/15/0109, lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die in S... wohnhafte Bf bezog im Streitjahr (neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) Einkünfte aus nichtselbständigen Tätigkeiten als Beamtin beim FA S... und aus einer Unterrichtstätigkeit an einer HBLA in B... . Ihre Lehrverpflichtung umfasste - ihren Angaben im Verwaltungsverfahren zufolge - 5 bzw 7 Wochenstunden. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1991 machte die Bf - unter Hinweis darauf, dass sie im Schuljahr 1990/91 jeweils ab Dienstag 14.00 Uhr und Samstag 7.50 Uhr, im Schuljahr 1991/92 jeweils Montag ab 14.25 Uhr und Freitag ab 15.15 Uhr unterrichtet habe - die Kosten von insgesamt von 87 Fahrten S... - B... - S... nach Abzug eines Fahrtkostenzuschusses als Werbungskosten im Betrag von 29.657 S geltend.

Das FA berücksichtigte bei der Bemessung der Einkommensteuer das "große Pendlerpauschale" mit 12.600 S; die Berücksichtigung der über diesen Betrag hinaus aus dem Titel der Fahrtkosten geltend gemachten Werbungskosten lehnte es ab.

Die Bf erhob Berufung mit dem Antrag, das geltend gemachte Kilometergeld in der Höhe von 29.657 S anzuerkennen, zumindest jedoch die 65 Fahrten zwischen der Arbeitsstätte in S... und der Arbeitsstätte in B... . Sie machte ua geltend, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sei auf ihren Fall nicht anzuwenden, weil nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten seien. Darum handle es sich aber in ihrem Fall (überwiegend) nicht; bei 65 Fahrten handle es sich vielmehr um solche zwischen der Dienststelle in S... und der Schule in B..., also zwischen Arbeitsstätte in S... und Arbeitsstätte in B... . Hilfsweise machte die Bf unter Hinweis auf Literatur (Doralt, Pendlerpauschale: Was ist "zumutbar"? RdW 1988, 460; Beiser, Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale - verfassungswidrig? ÖStZ 1990, 110; Wieser, Gleichheitswidrige Pendlerregelung? FJ 1989, 14) Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 unter den Gesichtspunkten einer Ungleichbehandlung von Selbständigen und Unselbständigen und eines Missverhältnisses zwischen pauschalisiertem und tatsächlichem Aufwand geltend.

Die belangte Behörde wies die Berufung der Bf im Umfang der Entscheidung über die Werbungskosten als unbegründet ab.

Die Entscheidungsgründe des Gerichtshofes lauten wie folgt:

Die Parteien des Beschwerdeverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Bf aufgrund von zwei Dienstverhältnissen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Strittig ist, ob die von der Bf als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fahrten durch den Pauschbetrag von 12.600 S jährlich (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 in der Stammfassung) abgegolten sind.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 9.11.1994, 92/13/0281, ÖStZB 1995, 341, das einen ganz ähnlich gelagerten Sachverhalt betraf (zwei Dienstverhältnisse des Bf, Aufwendungen für die Fahrten von einer Arbeitsstätte zur anderen), folgendes dargelegt:

"Es war unzutreffend, die Fahrten des Bf von der einen zur anderen seiner Dienststellen als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu behandeln. Dass der Beschwerdeführer zwischen der Beendigung der Dienstverrichtung beim ersten Dienstgeber und dem Dienstantritt beim zweiten Dienstgeber seine Wohnung aufgesucht hätte, hat die belangte Behörde nicht unterstellt und war auch



sachverhaltsbezogen nicht anzunehmen. Zur Fiktion eines solchen Sachverhaltes bestand aber kein rechtlicher Grund. Es stellen sich die Fahrten des Bf zwischen seinen beiden Dienststellen nämlich als Aufwand dar, der ihm zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwuchs. Dass dieser Aufwand darauf zurückzuführen ist, dass der Beschwerdeführer ein zweites Dienstverhältnis eingegangen ist, ändert nichts daran, dass das Aufsuchen seiner jeweiligen Dienststellen zur Erhaltung des Flusses dieser Einkunftsquellen erforderlich war. Der damit verbundene Aufwand begründete absetzbare Werbungskosten auch dann, wenn diese Fahrten keinem der in den Einzeltatbeständen des § 16 Abs. 1 EStG 1988 typisierten Fahrtmodellen zu unterstellen waren; ist doch der Werbungskostenkatalog der Einzeltatbestände des § 16 Abs. 1 EStG 1988, wie sich dies aus dem letzten Satz des Einleitungsabsatzes zweifelsfrei ergibt, nicht taxativ. Für seine Prüfung der Erforderlichkeit der Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges anstelle vorhandener Massenbeförderungsmittel unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten aber fehlt es außerhalb des Anwendungsbereiches der im Beschwerdefall nicht anwendbaren Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 an einer gesetzlichen Grundlage."

Der den angefochtenen Bescheid tragende Standpunkt der belangten Behörde, Aufwendungen für Fahrten, die der Abgabepflichtige zwischen verschiedenen Dienstorten zurücklege, seien unter dem Gesichtspunkt des Bestehens mehrerer Dienstverhältnisse nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch Verkehrsabsetzbetrag bzw Pauschbeträge abgegolten, wird somit nicht geteilt. Der angefochtene Bescheid war daher - mangels Teilbarkeit des Abspruches ungeachtet der folgenden Darlegungen im Umfang der Anfechtung (Einkommensteuer 1991) zur Gänze - wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gem § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie sind folgende Bemerkungen geboten:

Die Bf hat im Verwaltungsverfahren die Auffassung vertreten, die Aufwendungen für 87 (hilfsweise: 65) Fahrten S... – B... – S... stellten allgemeine Werbungskosten dar. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit b und c alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Als allgemeine, von der Pauschalierungsvorschrift nicht betroffene und von der Abgeltungsregelung somit nicht umfasste Werbungskosten kommen im Beschwerdefall sachverhaltsbezogen somit nur jene Aufwendungen in Betracht, die der Bf für Fahrten von der einen zur anderen Arbeitsstätte entstanden sind. Nach den Darlegungen der Bf im Verwaltungsverfahren umfasst der als Werbungskosten geltend gemachte Betrag auch jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Fahrten von S... nach B... an Samstagen und mit

Fahrten von B... nach S... nach Unterrichtsende stehen, wobei sachverhaltsbezogen - insb im Zusammenhang mit den angegebenen Tageszeiten und bei Bedachtnahme auf die Arbeitszeitregelungen im öffentlichen Dienst - keine berufliche Veranlassung dafür ersichtlich ist, an Samstagen die Fahrt nach B... (Unterrichtsbeginn 7.50 Uhr) von der Arbeitsstätte aus anzutreten bzw nach Unterrichtsende am späten Nachmittag und Rückfahrt nach S... die dortige Dienststelle aufzusuchen. Auf der Grundlage des bisher vorgetragenen Sachverhaltes fallen die zuletzt erwähnten Fahrten somit unter den Begriff der "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte", die nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen abgegolten sind."

Nach dem oben Gesagten ist dem Bw. die Benützung des Massenverkehrsmittels nicht zumutbar. Übersteigen nun die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten den gesetzlich vorgesehenen zu berücksichtigenden Pauschbetrag, bewirkt dieser Pauschbetrag eine Begrenzung. Es gilt das Gleiche, wie bei einem Dienstnehmer, der für den Werkverkehr einen Kostenbeitrag zu leisten, so führt dieser – wie schon ausgeführt – höchstens bis zum Betrag des Pendlerpauschales, zu Werbungskosten.

Ein Arbeitnehmer, dem die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) unzumutbar ist (dem Bw.), kann nicht besser gestellt werden als ein Arbeitnehmer, dem die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) unzumutbar ist und dem auch nur der Pauschbetrag zusteht (Größenschluss).

Die geltend gemachten Aufwendungen waren somit in der durch den Pauschbetrag begrenzten Höhe – S 28.800,00 jährlich – zu berücksichtigen.

## 2.) Honorar "Schreibbüro":

Bei den mit der Bezeichnung "Honorar Schreibbüro anteilig" geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um Honorarzahungen des Bw. für seine steuerliche Betreuung durch eine gewerbliche Buchhalterin. Abgesehen von diesen Aufwendungen wurden Beratungskosten nicht geltend gemacht, eine entsprechende Position scheint weder in den Werbungkostenaufstellungen noch in den Einkommensteuererklärungen unter den Sonderausgaben (Kennzahl 460) auf.

Steuerberatungskosten sind dann Sonderausgaben, wenn sie

- weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen und

- an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Werden Steuerberatungskosten an einen Wirtschaftstreuhänder geleistet, dessen Tätigkeit schwerpunktmäßig die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft, so liegen zur Gänze Werbungskosten vor. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig die Abfassung der Einkommensteuererklärung, dann liegen zur Gänze Sonderausgaben vor (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, S. 285).

Die Beratungstätigkeit betraf im Hinblick darauf, dass die Erklärungen – abgesehen von den ermittelten Einkünften – ausschließlich Eintragungen zu den Kirchenbeiträgen ausweisen, eindeutig die Einkünfteermittlung, weshalb die Beratungskosten Werbungskosten darstellen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben und konnte der Berufung insgesamt gesehen teilweise stattgegeben werden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, 24. März 2003