



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 1. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	898,95 €
Werbungskosten (Bühne)	410,32 €
Werbungskosten (PP)	496,80 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.484,48 €
Einkommen	14.047,76 €
Einkommensteuer	1.296,49 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 1.489,37 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 begründete der Berufungswerber die Beantragung folgender Werbungskosten:

KZ 724 Sonstige Werbungskosten:

Der Berufungswerber sei ab 2.9.2005 als professioneller Sänger beim Hauschor des Landestheaters Linz angestellt. Die gewöhnliche Dienstzeit würde am Vormittag zwischen 10.00 Uhr und 13.00 Uhr und am Nachmittag zwischen 18.00 Uhr und 23.00 Uhr liegen. Da es dem Berufungswerber nicht möglich bzw. zuzumuten sei, zwischen dem Vormittags- und Nachmittagsdienst am Dienstort zu verweilen, würden zusätzliche Werbungskosten in Form von Kilometergeldern, die für zusätzliche Fahrten zwischen Arbeitsort und Wohnort anfallen und nicht durch das Pendlerpauschale bzw. den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien, geltend gemacht.

19 Fahrten á 52km x 0,356 € = 351,73 €

24 Fahrten á 52km x 0,376 € = 469,25 €

Summe: 820,98 €

KZ 718 Pendlerpauschale:

Der Berufungswerber hätte im Zeitraum Jänner bis Juli 2005 von zwei bezugsauszahlenden Stellen steuerpflichtige Bezüge erhalten, nämlich vom Land Oberösterreich als Lehrer in P und vom Landestheater Linz als Sänger. Für die Fahrten nach Linz werde das große Pendlerpauschale beantragt, da dem Berufungswerber die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei.

Großes Pendlerpauschale von Jänner bis Juli 2005: 81,00 € x 7 Monate = 567,00 €.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1. September 2006 setzte das zuständige Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 abweichend von der eingereichten Erklärung fest. Begründend wurde angeführt, dass zusätzliche Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nicht anzuerkennen seien, da diese mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten seien. Dies würde auch dann gelten, wenn zusätzliche Fahrten aufgrund von ungewöhnlichen Dienstzeiten anfallen. Da vom Arbeitgeber bereits 313,20 € als Pendlerpauschale berücksichtigt worden sei, hätte nur mehr die Differenz anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 3. Oktober 2006 wurde **Berufung** gegen diesen Bescheid erhoben.

a) Pendlerpauschale für September bis Dezember 2005:

Der Berufungswerber sei hauptberuflich Sänger und seit 5. September 2005 beim Landestheater als Chormitglied angestellt. Laut Bühnendienstvertrag in Verbindung mit der Betriebsvereinbarung über Probenabkommen würden Proben von Chormitgliedern in der Zeit

von 9.30 Uhr bis 13.45 Uhr sowie von 17.00 Uhr und 22.30 Uhr abgehalten werden können. Aufgrund der vorliegenden – täglichen – Probenpläne würde sich dadurch zwischen der Arbeitszeit am Vormittag und jener am Abend eine berufsbedingte Ruhezeit von drei bzw. vier Stunden, in welcher der Berufungswerber nach Hause fährt, ergeben.

Ein Verweilen am Arbeitsplatz sei dem Berufungswerber nicht möglich und aufgrund der Dauer auch nicht zumutbar.

Die Arbeitszeit am Abend würde an mehr als der Hälfte der Arbeitstage regelmäßig um 19.30 Uhr beginnen und bis ca. 22.30 Uhr dauern.

Die letzte Verkehrsverbindung von Linz nach H sei um 22.00 Uhr (Abfahrtsort: Hauptbahnhof Linz) mit einer Ankunftszeit um 4.30 Uhr des nächsten Tages in H. Die Fahrtdauer würde somit rund 6,5 Stunden betragen.

Mit dem Kraftfahrzeug würde die Fahrtstrecke zwischen H und Linz rund 26 km betragen. Mit dem öffentlichen Verkehrsmittel seien folgende Wege zurückzulegen:

- L bis H
- H bis Haupt(bus)bahnhof
- Haupt(bus)bahnhof bis Promenade

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG würden für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte folgende Aufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden können:

a) Bei einer Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km sind diese Ausgaben mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

b) Beträgt die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

20 km bis 40 km: 450,00 €

40 km bis 60 km: 891,00 €; etc.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

2 km bis 20 km: 243,00 €

20 km bis 40 km: 972,00 €

40 km bis 60 km; 1.692,00 €; etc.

Der Berufungswerber sei somit ausschließlich aus beruflichen Gründen gezwungen an fraglichen Arbeitstagen den Dienort zweimal aufzusuchen. Dadurch würden sich die doppelten Fahrten, nämlich zwei Hin- und zwei Rückfahrten ergeben. Da dem

Berufungswerber von September bis Dezember 2005 überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei, da diese Fahrtstrecke über zwei Stunden dauern würde bzw. überwiegend gar nicht möglich sei, sei im Rahmen der Lohnabrechnung des Dienstgebers bereits das große Pendlerpauschale für die Entfernung 20 km bis 40 km in Höhe von monatlich 81,00 € berücksichtigt worden.

Es werden nunmehr der Antrag gestellt, das große Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einer Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km in Höhe von monatlich 141,00 € zu gewähren, da die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für den Berufungswerber nicht 26 km betragen würde, sondern die doppelte Kilometeranzahl, 26 km mal zwei, somit 52 km.

großes Pendlerpauschale von 5.9. bis 30.9.2005: $141,00 \text{ €} : 30 \text{ Tage} \times 26 \text{ Tage} = 122,20 \text{ €}$

großes Pendlerpauschale von 1.10. bis 31.12.2005: $141,00 \text{ €} \times 3 \text{ Monat} = 423,00 \text{ €}$

Insgesamt also 545,00 €

b) Pendlerpauschale von Jänner bis Juli 2005:

Im Zeitraum Jänner bis Juli 2005 sei der Berufungswerber einerseits als Musiklehrer in P beschäftigt gewesen und andererseits als Chormitglied (Sänger) des Landestheaters in Linz. Für die Fahrten von seiner Wohnung zu seinen Arbeitsstätten, nämlich H nach P und H nach Linz sei lediglich der Verkehrsabsatzbetrag berücksichtigt worden, nicht jedoch das Pendlerpauschale für die Fahrten nach Linz. Die Aufstellung der einzelnen Fahrten nach Linz von Jänner bis Juli würde diesem Berufungsantrag beiliegen.

Für Fahrten zwischen H nach Linz seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG folgende Kosten als Werbungskosten zu berücksichtigen:

großes Pendlerpauschale von 1.1. bis 30.6.2005: $81,00 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 486,00 \text{ €}$

großes Pendlerpauschale von 1.7. bis 8.7.2005: $81,00 \text{ €} : 31 \text{ Tage} \times 8 \text{ Tage} = 20,90 \text{ €}$

Insgesamt also 506,90 €.

Darüberhinaus werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Dieser Berufung wurde folgende Beilagen beigelegt:

Bühnendienstvertrag:

Hierin verpflichtet sich der Berufungswerber für den Zeitraum 5. September 2005 bis 31. August 2006 als Sänger tätig zu werden.

Betriebsvereinbarung über ein Probenabkommen:

Dieses Abkommen gilt auch für Chormitglieder (also auch für den Berufungswerber). Unter § 5 III wird dargestellt, dass die Proben in der Zeit von 9.30 Uhr bis 13.45 Uhr sowie 17.00 Uhr bis 22.30 Uhr abgehalten werden können.

Aufgelistet wurden weiters die Fahrten von Hagenberg nach Linz und retour (Zeitraum 8. Jänner bis 8. Juli 2005).

Mit Datum 20. Oktober 2006 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dem Berufungswerber folgendes Schreiben übermittelt:

"Vorweg will ich Ihnen die rechtlichen Aspekte kurz darstellen:

Durch den Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale sind die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Im Gesetz (§16 Z 6 EStG) sind hinsichtlich der Pauschbeträge lediglich die Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angeführt.

Maßgeblich ist also die tatsächliche Entfernung und nicht wie oft diese Strecke gefahren wird.

Maßgeblich ist der Lohnzahlungszeitraum, also der Kalendermonat („...im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt.“).

Nach diesen gesetzlichen Bestimmungen steht Ihnen für die Monate Sept. bis Dez. 2005 jeweils der Pauschbetrag für die Entfernung H – Linz zu (jeweils 81,00 €). Glaubhaft ist, dass die Benützung einer öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar ist.

Auch wenn diese Strecke mehrmals am Tag zurückgelegt wird, so verändert sich dadurch die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte nicht (vgl. RdW 1995, 46; Heft 1 vom 1.1.1995: Fahrtkosten bei mehrmals täglich zurückgelegtem Arbeitsweg).

Für den Zeitraum Jänner bis Juni ist ihren Aufzeichnungen (Fahrtenprotokoll) folgend, ebenfalls H – Linz als überwiegend zurückgelegte Strecke zu berücksichtigen (jeweils 81,00 €).

Unklar sind für mich noch die Fahrten nach P (Lehrer):

Falls sie auch diese Strecke im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt haben, wäre allenfalls auch für diese Strecke ein Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Hier stellt sich aber die Frage ob für diese Strecke ein öffentliches Verkehrsmittel zumutbar ist oder nicht.

Ich ersuche um genaue Darstellung der Unterrichtszeiten und Unterrichtstage. Weiters um Bekanntgabe von öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen H und P. Allenfalls Darstellung warum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar sein soll (Angabe der Tage an denen sie in P unterrichten; Stundenausmaß (Stundenplan)).

Angabe welche Strecken Sie tatsächlich zurückgelegt haben.

Wurden sämtliche Fahrten nach Linz von Ihrem Wohnort (H) aus begonnen oder auch vom Dienstort in P?"

Mit E-Mail vom 27. Februar 2002 ersuchte der steuerliche Vertreter um Verlängerung der Beantwortungsfrist und führte ergänzend aus:

Soweit aus dem Vorhalt hervorgeht, würden seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Bedenken hinsichtlich der Pendlerpauschale für die Fahrten H – Linz für September bis Dezember 2005 bestehen. Weiters werde auch das Pendlerpauschale für den Zeitraum Jänner bis Juni 2005 berücksichtigt.

Für die Fahrten H – P würden in der nächsten Woche Unterlagen übermittelt werden.

Nachtrag:

Aufgrund der VO zu § 17 Abs. 6 EStG (BGBl II 2002/382) könne für Bühnenangehörige ein Werbungskostenpauschale von 5% der in § 2 der VO angeführten Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden.

Hiermit werde beantragt, das Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen, da es sich beim Berufungswerber um einen beim Landestheater Linz angestellten Sänger handle.

Ergänzend werde noch auf das VwGH-Erkenntnis vom 7.4.1970, 1566/89 hingewiesen, worin die Auffassung vertreten werde, dass bei Künstlern und Artisten, die vormittags Probe und abends Auftritt hätten, zusätzlich Werbungskosten für die dazwischenliegenden Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte und retour geltend gemacht werden könnten. Falls jedoch das Werbungskostenpauschale Berücksichtigung finde, würden sich diese (zusätzlichen) Werbungskosten erübrigen.

Mit Eingabe vom 3. März 2008 wurden die Unterrichtszeiten und –tage hinsichtlich der Tätigkeit in H übermittelt. Weiters Fahrpläne öffentlicher Verkehrsmittel und ein Ausdruck über die täglich zurückgelegte Wegstrecke.

Die Fahrten nach Linz seien überwiegend vom Wohnort (H) aus begonnen worden.

Aufgrund des Ergänzungsansuchens vom 13. Februar 2008 werde davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Fahrten H – Linz von September bis Dezember 2005 und von Jänner bis Juni 2005 keine Fragen mehr offen seien.

Weiters wurde nochmals auf oben angeführte Verordnung (Werbungskostenpauschale von 5%) sowie auf das VwGH-Erkenntnis vom 7.4.1970 hingewiesen.

Mit Eingabe vom 20. März 2008 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitgegenständlich ist hier also die Berücksichtigung von Fahrtkosten zu verschiedenen Arbeitsstätten bzw. mehrmals (2x) tägliche Fahrten zu einer Arbeitsstätte. Hierzu sind folgende gesetzliche Bestimmungen maßgeblich:

§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988:

Für die Wegstrecke Wohnort – Arbeitsstätte steht bei einem bestehenden Dienstverhältnis grundsätzlich ein Verkehrsabsetzbetrag von „291 Euro“ jährlich zu.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988:

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind bei einer Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988:

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich Pauschbeträge berücksichtigt (erstmalig ab einer Entfernung von 20 km).

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988:

Ist beim Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km „243 Euro“ jährlich

20 km bis 40 km „972 Euro“ jährlich

40 km bis 60 km „1.692 Euro“ jährlich

über 60 km „2.421 Euro“ jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Fahrten H – P:

Laut vom Berufungswerber übermitteltem Kartenausdruck beträgt diese Fahrtstrecke rund 3 km. Diese Angaben wurden auch in der Abfrage des Routenplaners www.at.map24.com bestätigt (hier 2,7 km).

Fraglich ist nunmehr, ob für diese Strecke die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist oder nicht.

Nach dem übermittelten Stundenplan und dem Fahrplan des sog. 3-Märktebus ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist.

Da die Wegstrecke von 20 km jedenfalls unterschritten wird, sind die diesbezüglichen Kosten durch die Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages abgegolten.

Fahrten H – Linz:

Der Berufungswerber war in den Zeiträumen Jänner bis Juli (8. Juli) und September bis Dezember beim Landestheater in Linz nichtselbständig als Sänger beschäftigt.

Nach den Berufungsausführungen ist aufgrund der unterschiedlichen Dauern von Proben und Aufführungen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar.

Der Berufungswerber gibt die Wegstrecke H - Linz mit rund 26 Kilometern an.

Da diese Wegstrecke allerdings größtenteils zweimal täglich zurückgelegt wird, wird beantragt, eine Fahrstrecke von 52 Kilometern zu berücksichtigen.

Hierzu sind folgende Ausführungen maßgeblich:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendlerpauschale alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Wie aus dem Gesetzeswortlaut unzweifelhaft hervorgeht, umfasst die Pauschalierung somit sämtliche – somit auch mehrmals täglich anfallende – Aufwendungen für Fahren zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Eine teilweise Berücksichtigung derartiger Aufwendungen in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten findet daher im Gesetz keine Deckung.

Auch die Entfernung ist im Gesetz eindeutig geregelt:

"... einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte."

Nach diesen eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen sind die Fahrten von der Wohnung in H zur Arbeitsstätte in Linz mit dem großen Pendlerpauschale (Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar) für die Entfernung zwischen 20 km und 40 km ausreichend berücksichtigt, auch dann, wenn diese Strecke mehrmals täglich zurückgelegt wird. Dies gilt sowohl für den Zeitraum Jänner bis Juni und September bis Dezember. Die Monate Juli und August sind nicht zu berücksichtigen, da in diesen Monaten (Lohnzahlungszeiträumen) diese Strecke nicht **überwiegend** zurückgelegt wurde (lediglich bis 8. Juli; an 6 Tagen).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 2008 wird ergänzend vorgebracht, dass dem Berufungswerber aufgrund der VO zu § 17 Abs. 6 für Bühnenangehörige ein Werbungskostenpauschale von 5% zu berücksichtigen sei.

Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten (BGBl 2001/382):

Aufgrund des § 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werde nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

2. Bühnenangehörige, soweit sie dem Schauspielgesetz unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen, Filmschauspieler

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich.

§ 2. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen

Lohnzettelvordruckes L 16). Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hierbei gelten angefangene Monate als volle Monate.

Wie aus dem vorgelegten Bühnendienstvertrag hervorgeht, ist der Berufungswerber als Bühnenmitglied verpflichtet, als Sänger für die Kunstgattung Oper, Operette Musical und Singspiel für das Kunstfach Chorbaß tätig zu werden.

Der Berufungswerber ist also als *andere auf Bühnen auftretende Personen* zu qualifizieren.

Das gemäß oben genannter Verordnung bestimmte Werbungskostenpauschale ist demnach für alle begonnenen Monate zu berücksichtigen (also für Jänner bis Juli und September bis Dezember; also für 11 Monate).

Bemessungsgrundlage:

Kennzahl	Lohnzettel 9-12	Lohnzettel 1-7
210	8.127,84	2.880,02
215	-969,06	0,00
220	-877,22	-209,22
Summe	6.281,56	2.670,80

Die gesamte Bemessungsgrundlage beträgt demnach 8.952,36 €.

Gemäß § 1 Z 2 der genannten Verordnung sind 5% der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Da dieser Betrag bei ganzjähriger Tätigkeit maßgebend ist, ist eine Berücksichtigung lediglich für die Monate Jänner bis Juli und September bis Dezember (11 Monate) zulässig (angefangene Monate gelten als volle Monate).

Demnach ist ein Betrag von 410,32 € zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Vom oben errechneten Pendlerpauschale (810,00 €; für 10 Monate) ist ein Betrag von 313,20 € in Abzug zu bringen, da dieser Betrag bereits bei der Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers (9-12/05) berücksichtigt wurde.

Kennzahl 724: Sonstige Werbungskosten: 410,32 €

Kennzahl 718: Pendlerpauschale: 496,80 €

In Anbetracht dieser Darstellungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. März 2008