



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/0340-L/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., Beruf, Adresse, vom 17. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 23. Mai 2011 betreffend  
**Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010** entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bwin. genannt) ist Universitätsassistentin in Y. Sie war im Berufszeitraum ganzjährig nichtselbständig beschäftigt (lt. Lohnzettel der Universität Y :€ 19.381,60). Daneben erhielt sie für 5 Tage (27.12.2010- 31.12.2010 von ihrem weiteren Arbeitgeber 2 (= E.) ein geringfügiges Gehalt (lt. Lohnzettel € 169, 86). Weiters ist eine Mitteilung gem. § 109 a EStG 1988 von der Fa. B Center aktenkundig (Einnahmen aus einer **unterrichtenden** Tätigkeit in Höhe von **€ 743,32**).

Anlässlich der **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr **2010** wurde von der Bwin. das **große Pendlerpauschale** beantragt.

Im **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 23. Mai 2011 wurde für die Tätigkeit als Universitätsassistentin **nur das kleine Pendlerpauschale** gewährt .

In der dagegen erhobenen **Berufung** vom 15. Juni 2011 wurde ausgeführt:

„Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das **Kalenderjahr 2010** eine Lohnsteuergutschrift von € 451,14 zugesprochen. Bei der Berechnung dieses Betrages wurde allerdings **entgegen meines Antrages die Pendlerpauschale nicht in der mir zustehenden Höhe** berücksichtigt. Dies ist **mit fehlender Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel** begründet worden.

Dagegen (gegen den oa Bescheid) erhebe ich innerhalb offener Frist **Berufung** und begründe dies wie folgt (wörtliche Übernahme):

„Ich bin an der Universität Y für **30 Stunden** als wissenschaftliche Mitarbeiterin (Universitätsassistentin) beschäftigt. Meine Arbeitszeiten sind grundsätzlich **Montag bis Freitag 08:30- 15:30 Uhr** (abzüglich einer Stunde Mittagspause = **6 Stunden/Tag**). Zu meinen Aufgaben als Universitätsassistentin gehört aber auch die Abhaltung von Lehrveranstaltungen, die ich gegenüber den Studenten so anbieten muss, dass sie von Berufstätigen besucht werden können (zwischen 18:00 und 20:00 Uhr), sowie der Besuch von Forschungsseminaren und Fachvorträgen, die ebenfalls regelmäßig bis nach 20.00 Uhr dauern.

Mein **52,2 km langer** Arbeitsweg gestaltet sich folgendermaßen:

<b>Strecke Wohnort - Arbeitsstätte:</b>	
Verlassen des Wohnortes(Adresse1) um 6.47	10 Minuten Fußweg
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus: Haltestelle Adresse2	1 h 18 min
Öffentliches Verkehrsmittel Stadtbus: Adresse3	Ca. 7 min.
Fußweg Adresse4	Ca. 5 Min.
Arbeitsbeginn: 8.30 Uhr	
<b>Summe:</b>	<b>1 h 43 Min</b>
<b>Strecke Arbeitsstätte - Wohnort:</b>	
Verlassen des Arbeitsplatzes	15:30
Fußweg Adresse5	Zeit
Stadtbus: Adresse6	Zeit
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus:	1 h 18 Min

Adresse7	
Ankunft am Wohnort (Adresse1 ) um 17:47 Uhr	10 Minuten Fußweg
<b>Summe:</b>	<b>2 h 17 Min</b>

Mindestens 1x pro Woche kann ich den Arbeitsort erst um 20.10 verlassen (meist gibt es nach der Lehrveranstaltung mit den Studenten etwas zu besprechen), dann würde die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel so aussehen:

Verlassen des Arbeitsplatzes	20:10 Uhr
Fußweg Adresse8	Zeit
Stadtbus Adresse6	Zeit
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus: Haltestelle Adresse9	1 h 1 min
Ankunft am Wohnort (Adresse1 ) um <b>23.45 Uhr</b>	10 Minuten Fußweg
<b>Summe:</b>	<b>3 h 35 Min</b>

Die tägliche Wegzeit beträgt daher im besten Fall 4 Stunden (im schlechtesten 5 h 18 min) - 4 Stunden Wegzeit bei einer täglichen Arbeitszeit von 6 Stunden (= eine Wegzeit im Ausmaß von 2/3 der täglichen Arbeitszeit!) ist unzumutbar im Sinn des § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG und daher ist ein Pauschbetrag iHv € 2.361,- zu berücksichtigen („große Pendlerpauschale" für eine Wegstrecke von 52.2 km).

Der UFS Wien und UFS Graz halten **bereits mehr als drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg als unzumutbar** (UFS Graz 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS Graz 14.4. 2010, RV/0311-G/08; UFS Wien 24.08.2010, RV/3242-W/09):

„Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage. Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3). Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren. Aber auch der Gesetzestext bzw. die -materialien zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass... Der erkennende Senat folgt grundsätzlich dieser

*Auffassung. Überschreitet die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, ist die Benutzung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und steht das "große" Pendlerpauschale zu." UFS Graz 23.12.2008, RV/0031-G/08.*

*Ich beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem meinem Berufungsvorbringen (Berücksichtigung des Pauschbetrages gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c anstelle jenes nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG) Rechnung getragen wird“.*

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 24. Oktober 2011 **wurde die Berufung vom 20.06.2011 gegen den Bescheid vom 23.05.2011 als unbegründet abgewiesen:**

*„Laut eingebrachter Berufung beträgt die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte im Regelfall 1h 43min und die Strecke Arbeitsstätte-Wohnung 2h 17min. 2,5 Stunden werden nur überschritten, wenn der Arbeitsort erst um 20:10 verlassen wird. Dies ist laut Sachverhalt ca. 1-mal pro Woche. Laut Lohnsteuerrichtlinien müsste die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels jedoch an mehr als zehn Tagen im Monat unzumutbar sein. Somit konnte Ihrer Berufung nicht stattgegeben werden“.*

Dagegen wurde rechtzeitig **der Vorlageantrag** eingebracht. Auf die Begründung, die sich im Wesentlichen mit den Berufungsausführungen deckt, wird verwiesen.

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

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

[§ 115 Abs. 1 BAO](#) normiert, dass die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Das Finanzamt hätte **im Zusammenhang mit der gemäß § 109 a EStG erfolgten Meldung** erkennen können, dass ein (bzw. auch mehrere) **Pflichtveranlagungstatbestand(e) ( je nach Einstufung der Bezüge aus der unterrichtenden Tätigkeit bei der B Center)** vorlagen. Dies hätte **zu Ermittlungen** - vor der Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat - führen müssen. Dies wurde jedoch unterlassen.

## Pflichtveranlagung/Antragsveranlagung?

Die Bwin. bezog gleichzeitig zwei Bezüge (wenngleich die Überschneidung für nur 5 Tage vorlag, nämlich von 27.12.2010 bis 31.12.2010).

	€
<b>Universität Y</b> (ganzjährig)	19.381,60
Arbeitgeber2 (Ehemann – für nur 5 Tage)	169,86

Schon allein dieser Umstand löst aber iSd **§ 41 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988** („im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind) eine

**Pflichtveranlagung** aus. Dies bedeutet, dass alle Umstände im betreffenden Veranlagungsjahr zu berücksichtigen sind. Eine Zurücknahme der Berufung ist bei solchen Fällen auch nicht möglich.

Im gegenständlichen Fall lag aber (*möglicherweise*) **noch aus einem anderen Grund** ein sogenannter **Pflichtveranlagungstatbestand** vor:

**Gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist , wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagern,**

**Z 1: er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag € 730 übersteigt ...**

Aufgrund der **Mitteilung gemäß § 109 a EStG 1988** wurden offenbar von der Bwin. zusätzlich noch **Einnahmen aus einer unterrichtenden Tätigkeit erzielt (B- Center)** in der Höhe von **€ 743,32** (Entgelt) erzielt.

Unter Berücksichtigung eines **Veranlagungsfreibetrages würden** sich daher **geringfügige andere Einkünfte** von **€ 26,64** ergeben. Dieser geringfügige Betrag wurde bislang keiner Besteuerung zugeführt.

Wenn **auch die Überschreitung als geringfügig** zu betrachten ist, **übersteigt der gemäß § 109 a EStG 1988 gemeldete Betrag** dennoch die **€ 730 Grenze**. In den **Vorjahren** war dies **kein** Thema, weil die **Beträge (schon die Einnahmen) jeweils unter € 730** lagen.

Aus der **elektronisch** eingereichten **Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2010** wurden weder die **Einnahmen aus dieser unterrichtenden Tätigkeit** erklärt noch wurden **Werbungskosten** für diese **Tätigkeit (außerhalb der Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin)** bekannt gegeben (zB Fahrtkosten).

Die Einnahmen von € 743,32 stellen somit offenbar auch die Einkünfte dar (also nichtselbständige im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988, selbständige oder sogar sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG 1988).

Es erscheint daher **zweckmäßig**, den angefochtenen Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zur Klärung des **offenen Sachverhaltes im Hinblick auf die Einnahmen (=Einkünfte ?) bei der B. Center** zurückzuverweisen.

***Dabei wird auf folgende Umstände Bedacht zu nehmen sein :***

- a) Qualität der Bildungseinrichtung der B, Center (eigenständige Bildungseinrichtung oder zur Universität Y zählend)
- b) Kopie des Lehrauftrages (zwecks Feststellung, welche Verpflichtungen von der Bwin. übernommen wurden)
- c) Regelmäßigkeit des Abhaltens von Lehrveranstaltungen (wieviele Stunden im Semester zB pro Woche - nach den Angaben der Bwin. hält sie 1 x pro Woche Lehrveranstaltungen ab)
- d) selbständiges Unternehmerrisiko?
- e) wer beschließt von Semester zu Semester den Lehrplan? (Universität oder eigene Kommission oder die Lehrbeauftragten selbst ???)
- f) wer vereinbart Rahmen, Umfang und allgemeine Thematik der Vorlesungen und Übungen, wer bestimmt die inhaltliche Ausrichtung (die Verfassung sagt: Forschung und Lehre sind frei),
- g) Angaben über Zeitpunkt und Ort der Durchführung der Lehrveranstaltungen (in den Räumlichkeiten der Universität?)
- h) wer formuliert das Vorlesungsverzeichnis, wer übernimmt die Verlautbarung sowie die organisatorische Ausführung?
- i) wer überweist die Semesterremuneration (Universitätsquästur?)
- j) Bezug von Sonderzahlungen, Urlaubsabfindung etc.?
- k) wer trägt die Aufwendungen (Auftragnehmer selbst? - siehe Lohnsteuerrichtlinien RZ 937).
- l) Abhängigkeit des Entgeltes von der persönlichen Leistung?

Der **diesbezügliche Sachverhalt** ist **bislang also noch nicht** geklärt.

Die **Bescheidaufhebung** nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Billigkeitsgründe, die gegen eine Ermessenübung sprechen, liegen nach der Aktenlage nicht vor.

**Zum Hauptstreitpunkt [(Großes oder Kleines Pendlerpauschale?, der als solcher Gegenstand der Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat am 20. März 2012 war)],** wird angemerkt:

Die **Zumutbarkeitsgrenze** ist auslegungsbedürftig. Hierzu gibt es in der Verwaltungspraxis und Judikatur (UFS und VwGH) verschiedene Lösungsansätze.

**2/3 der täglichen Arbeitszeit** (4 von 6 Stunden) entfällt im konkreten Fall auf die „Anreisezeit“. Der **Umstand, dass ein Arbeitnehmer im Verhältnis zu seiner Normalarbeitszeit ein mehrstündiges „Tages-Anreise-Pensum“ zurücklegen muss, kann** zur Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels führen (zuletzt in der UFS - Judikatur (**RV/ 0920-W/11** - eine Wegzeit von etwa zwei Stunden wird danach allgemein als unzumutbar empfunden, auch wenn sie gelegentlich in Kauf genommen werden muss (unter Hinweis auf Doralt, EStG, 13.Lfg., § 16 Tz. 107) . Diese Entscheidung wurde beim Höchstgericht angefochten.

Im Hinblick auf die **Anhängigkeit der Hauptstreitfrage** empfiehlt es sich jedoch, bis zu einer Klärung **dieser Frage** durch das Höchstgericht noch **zuzuwarten**.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. März 2012