

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterinnen Mag. Ulrike Stephan sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Michael Hinterreiter LLB in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Daniela Peter zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf.) reichte am 11.05.2018 die Arbeitnehmerveranlagung 2017 ein und begehrte unter anderem Reisekosten als Werbungskosten im Rahmen ihrer Tätigkeit als Trainerin am ***X*** iHv € 4.385,37 (ausbezahlte Fahrtspesen ***X***).

Im Einkommensteuerbescheid 2017 gewährte die belangte Behörde anstelle der beantragten Reisekosten das Pendlerpauschale iHv € 1.684,67 und den Pendlereuro iHv € 70,29. In der Begründung wird auf eine telefonische Besprechung verwiesen.

Dagegen erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde und begründete diese wie folgt:

*„Bei Berechnung der Einkommensteuer wurden im Kalenderjahr 2017 meine beruflich gefahrenen Kilometer in Höhe von € 4.354,57 nicht als Werbungskosten sondern mit dem Pendlerpauschale berücksichtigt und weiters wurden mir die geltend gemachten Diäten gestrichen, da das ***X*** erstmalig für 2017 einen Lohnzettel für mich übermittelte. Die Jahre davor wurde immer eine §109a Meldung- Werkvertrag gemeldet. [...]*

Weiters entsteht mir ein weiterer Nachteil in diesem Zusammenhang, da ich ja als Selbständige Anspruch auf den Freibetrag investierter Gewinne (Grundfreibetrag) habe.

Ich bin nach wie vor der Meinung, dass es äußerst ungerecht ist, wenn mir das vom ***X*** abgegoltene Kilometergeld zu den Veranstaltungsorten als steuerpflichtig behandelt wird und im Gegensatz nur das anteilige Pendlerpauschale abgegolten wird. Immerhin bin ich selbständig, trage das volle Risiko eines Unternehmers und habe nicht die Begünstigungen eines Dienstnehmers mit einem echten Dienstverhältnis wie: keine Sonderzahlungen, keinen Urlaubsanspruch, bei Krankheit keine Bezahlung, Risiko der Kursabsage, Weisungsfreiheit, Vertretungsmöglichkeit, kein Kollektivvertrag.

In diesem Zusammenhang verweise ich auf die Werkvertragsbedingungen des ***X*** s, welche zwischen ***X*** und mir für jeden Kurs einzeln abgeschlossen werden und insbesondere auf Punkt 7, der enthält auszugsweise den eindeutigen Hinweis darauf, dass es sich bei der von mir durchgeführten Tätigkeit um kein Dienstverhältnis handelt.

Ich bekomme für jeden Kurs einen eigenen Werkvertrag gemäß §1151 ABGB darin ist die Dauer, das Pauschalhonorar mir Korrekturpauschale und Reisekosten (= anfallendes Kilometergeld) zu den Veranstaltungsorten festgehalten.

Der Werkvertrag beinhaltet keinerlei Hinweise, dass dies ein echtes Dienstverhältnis wäre und somit ein Lohnzettel beim Finanzamt abgegeben wird und ich zu den Begünstigungen eines echten Dienstnehmers komme (wie bereits oben angeführt).

Das ***X*** bestätigt, dass ich im ***X*** als „Hauptberuflicher freier Dienstnehmer“ erfasst und tätig bin.

Ich habe kein „echtes Dienstverhältnis“, sondern ich bin ein freier Dienstnehmer!

Bei einem freien Dienstvertrag sind alle betrieblich veranlassten Fahrtkosten - KM Geld lt Aufzeichnung als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. [...]

Die Beweggründe des §25 Abs 1 Z 5 EkstG sind für mich nicht nachvollziehbar.

Eine weitere Ungereimtheit ist die Berechnung der Lohnsteuer des ***X***. Laut Lohnzettel 2017 hatte ich einen Brutto Bezug in Höhe von € 36.592,07, einbehaltene SV-Beiträge in Höhe von € 5.578,92 und somit eine steuerliche BMG (KZ 245) in Höhe von € 31.013,15 und für diese BMG wurde mir eine Lohnsteuer in Höhe von 2.026,34 abgezogen! Bei Durchrechnung ergebe dies ungefähr eine Lohnsteuer in Höhe von 5.800,00 und somit errechnet sich da schon eine Nachzahlung von ca. € 3.800,00. [...]

Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, mit der beantragten Änderung meine Tätigkeit als Selbständige zu bewerten

und meine angefallenen Km Gelder und Diäten als Werbungskosten und die Gewährung des Freibetrages für investierter Gewinne zu berücksichtigen.“

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung teilweise stattgegeben und, im Wesentlichen, nach Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesstellen, wie folgt begründet:

*„[...] Das ***X*** hat auf Grund der Bestimmung des § 25 Absatz 1 Ziffer 5 EStG 1988, mag auch das Vertragsverhältnis in anderen Rechtsgebieten als freies Dienstverhältnis einzustufen sein, zu Recht Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug behandelt. Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind nach den gleichen Grundsätzen wie Einkünfte aus einem Dienstverhältnis nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln, weswegen dafür auch die Regelung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 betreffend die Fahrten zwischen Wohnort und Kursort zur Anwendung kommt (vgl. UFS 12.11.2013, RV/0191-I/11).*

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a besagt, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten sind. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (in Ihrem Fall Fahrten zu verschiedenen Kursorten) abgegolten.

Zum beantragten Freibetrag für investierte Gewinne (gemeint ist hier der Gewinnfreibetrag bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro) wird festgehalten, dass ein solcher nur bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes nach Maßgabe der Bestimmungen des § 10 Absatz 1 Ziffer 1 bis 3 EStG 1988 geltend gemacht werden kann.

Die geltend gemachten Tagesgelder (Diäten) in der Höhe von € 30,80 wurden als Werbungskosten auf Grund der geringen steuerlichen Auswirkung ungeprüft berücksichtigt.“

Mit Vorlageantrag vom 14. November 2019 wurde beantragt die Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vorzulegen und ergänzend wie folgt begründet:

„[...] Im österreichischen Verfassungsrecht ist der Gleichheitssatz in Art. 7 des Bundesverfassungsgesetzes (BVG) und Art. 2 des Staatsgrundgesetz 1867 als Staatsbürgerrecht verankert. Er verpflichtet den Staat grobgesprochen „gleiches gleich, ungleiches ungleich“ zu behandeln.

Die Beschwerdeverentscheidung führt allerdings zu einer Schlechterstellung gegenüber einem Steuerpflichtigen der ein Dienstverhältnis, sprich nichtselbständige Einkünfte, hat und daraus Anspruch auf alle Ansprüche laut Kollektivvertrag hat (wie bereits bei der Beschwerde angeführt wurde - wie Sonderzahlungen, Urlaubsanspruch, Weiterzahlung bei 1/3 Krankheit gesichertes regelmäßiges Einkommen, usw.). Diese Schlechterstellung erfolgt ebenso

gegenüber einem selbstständigen Erwerbstätigen, der sein KM-Geld als Werbungskosten absetzen kann und in den Genuss des Grundfreibetrages kommt. Hier wird gleiches mit ungleichem vermischt! [...]

Im Übrigen verweise ich auf die Gleichstellungspolitik der Europäischen Union wo es heißt: Ziel ist die Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Menschen und Geschlechter hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsausbildung und zum beruflichen Aufstieg sowie in Bezug auf die Arbeitsbedingungen und die betrieblichen Systeme der sozialen Sicherheit.

Weiters steht im Art. 14 der MRK – Diskriminierungsverbot wie folgt: Der Genuss der in dieser, Konvention anerkannten. Rechte und Freiheiten ist ohne Diskriminierung insbesondere wegen des Geschlechtes, der Rasse, der Hautfarbe: der Sprache, der Religion, der politischen oder sonstigen Anschauung, der nationalen oder Sozialen Herkunft, der Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, des Vermögens, der Geburt oder eines sonstigen Status zu gewährleisten. [...]"

Mit Vorlagebericht vom 08.01.2020 wurde der Akte dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und mit Verfügung vom 30.04.2021 meiner Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist als hauptberufliche Trainerin im Rahmen mehrerer Kurse für die ***X*** tätig. Für jeden Kurs wird ein eigener Werkvertrag abgeschlossen. Das ***X*** hat für das Jahr 2017 einen Lohnzettel übermittelt und die Einkünfte gem. § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug unterworfen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Bf. ist als hauptberufliche Trainerin für die ***X*** tätig. Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob die Einkünfte aus dieser Tätigkeit als selbständige oder als nichtselbständige Einkünfte zu beurteilen sind.

§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 normiert, dass Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Der Verfassungsgerichtshof hat sich mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG bereits in seinem Erkenntnis vom 20.6.2006, G9/06 auseinandergesetzt.

„Zur Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist grundsätzlich festzuhalten, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, die Bezüge von Personen, die bei einer Bildungseinrichtung eine unterrichtende Tätigkeit im Rahmen eines von der jeweiligen Bildungseinrichtung vorgegebenen Lehr-, Studien- oder Stundenplanes ausüben, generell als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzuordnen, auch wenn ohne eine solche Regelung im Einzelfall nach den von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit überwiegen sollten. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang der Lehrplanbindung die entscheidende Bedeutung für die Einkünftezuordnung zukommen lässt, kann dem nicht entgegengetreten werden. Es bestehen keine Bedenken, dass Bildungseinrichtungen durch die Regelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gleichsam automatisch die Funktion eines Arbeitgebers erhalten und für das betroffene Lehrpersonal die Einkommensteuer im Abzugsweg einzubehalten und abzuführen haben.“

Die Bf. übt ihre Tätigkeit auf Grund vorgegebener Lehr- und Stundenpläne aus. Für solche Fälle fingiert der Gesetzgeber, dass die dafür erhaltenen Entgelte lohnsteuerpflichtig zu behandeln

sind. Bei den Entgelten für ihre Vortragstätigkeit, handelte es sich daher um Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

Das ***X*** hat aufgrund der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, mag auch das Vertragsverhältnis in anderen Rechtsgebieten als freies Dienstverhältnis einzustufen sein, zu Recht Ihre Einkünfte aus unselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug behandelt. Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind nach den gleichen Grundsätzen wie Einkünfte aus einem Dienstverhältnis nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind 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. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs 1 Z 6 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten.

Diese Bestimmung ist ausschließlich bei Activeinkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuwenden. Während andere Steuerpflichtige ihre tatsächlichen Fahrtaufwendungen geltend machen können, sind durch Z 6 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abpauschaliert. (*Ebner* in Jakom EStG¹⁶, § 16 Rz 25). Mit Beschluss v 28.11.95, B 21/95 und B 3056/95 hat der VfGH die Behandlung einer die Verfassungswidrigkeit der Z 6 behauptenden Beschwerde abgelehnt. Er verwies dabei auf seine ständige Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen und zur Zulässigkeit unterschiedlicher Behandlung von selbständigen und unselbständigen Einkommen.

Die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung - ***X*** - Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegoltene Ausgaben, wenn sie mit Einnahmen aus einer Betätigung im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 stehende Fahrtkosten sind.

Aus diesen Gründen war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes. Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 14. September 2023