

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 15.12.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5.12.2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

In ihrer am 24.8.2022 im Wege von FinanzOnline eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 machte die Beschwerdeführerin (Bf), die als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** in ***Ort 1*** (***Bundesschule X***), sowie als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** in ***Ort 2*** (***PH Bundesland***), tätig ist, Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von 500,00 Euro, Kosten für Fachliteratur in Höhe von 98,32 Euro sowie Reisekosten in Höhe von 2.667,60 Euro als Werbungskosten geltend. Darüber hinaus beantragte sie die Pendlerpauschale in Höhe von 1.476,00 Euro sowie den Pendlereuro in Höhe von 52,00 Euro.

Mit Schreiben vom 24.8.2022 ersuchte das Finanzamt die Bf um Bekanntgabe ihres beruflichen Aufgabenbereiches sowie um Beibringung einer Kostenaufstellung samt Belegen.

Mit elektronischer Eingabe vom 7.11.2022 ließ die Bf dem Finanzamt eine Kostenaufstellung sowie ein Fahrtenbuch betreffend ihre Tätigkeit als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** zukommen.

Mit Bescheid vom 5.12.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2021 fest. An Werbungskosten berücksichtigte es (nur) das Pendlerpauschale in beantragter Höhe, das Homeoffice-Pauschale in Höhe von 72,00 Euro sowie den allgemeinen Pauschbetrag in Höhe von 132,00 Euro. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

„Da die angeforderten Unterlagen (Belege zu den beantragten Arbeitsmitteln + Fachliteratur) nicht beigebracht wurden, konnten die geltend gemachten Aufwendungen auch nicht berücksichtigt werden.

Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kraftfahrzeuges können dann steuerlich als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn Nachweise vorliegen, die eine Kontrolle dieser Fahrten erlauben. Zu diesem Zweck sind Aufzeichnungen (Fahrtenbuch) über Datum, Beginn und Ende, Ziel und Zweck der Reise, Kilometerstand und Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer zu führen. Die beantragten Reisekosten konnten daher gemäß § 16 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.“

In ihrer am 15.12.2022 im Wege von FinanzOnline eingebrachten Beschwerde führte die Bf aus, sie bitte um Berücksichtigung der Fahrtkosten, das korrigierte Fahrtenbuch werde nachgereicht.

Mit Schreiben vom 15.12.2022 ersuchte das Finanzamt die Bf – wie schon im Schreiben vom 24.8.2022 – um Bekanntgabe ihres beruflichen Aufgabenbereiches sowie um Beibringung einer Kostenaufstellung samt Belegen.

Am 19.12.2022 übermittelte die Bf dem Finanzamt im Wege von FinanzOnline mehrere Belege (betreffend Arbeitsmittel, Fachliteratur und ein Bücherregal) sowie ein Fahrtenbuch betreffend ihre Tätigkeit als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland***, in welchem Fahrtkosten (Kilometergeld) in Höhe von 2.154,60 Euro, Parkgebühren in Höhe von 114,00 Euro und Tagesgelder in Höhe von 501,60 Euro angeführt sind. Darüber hinaus teilte sie dem Finanzamt mit, sie unterrichte an den ***Bundesschulen X*** und nehme überdies seit 2021 eine Lehrtätigkeit an der ***PH Bundesland*** in der Lehrerausbildung (Fachbereich ***Fachbereich***) wahr.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.1.2023 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von 265,91 Euro und für Fachliteratur in Höhe von 116,40 Euro als Werbungskosten anerkannte. Den übrigen geltend gemachten Aufwendungen (Bücherregal, Fahrtkosten, Parkgebühren, Tagesgelder) wurde die Anerkennung versagt. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

- **Ad Fahrtkosten (Kilometergeld):**
Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 durch die dort genannten Pauschbeträge und den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Es sei somit zu unterscheiden zwischen Fahrtkosten, die dem Steuerpflichtigen für die Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte erwachsen, und Fahrtaufwendungen, die auf beruflich veranlasste Reisen (Dienstfahrten) zurückzuführen seien. Während letztere nach Lehre und Rechtsprechung in Höhe der tatsächlichen (nachgewiesenen) Aufwendungen als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 zu berücksichtigen seien, seien Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bis zur Höhe der gesetzlich festgelegten „Pendlerpauschbeträge“ abzugsfähig. Die Fahrtkosten betreffend Fahrten zum Dienstort ***Ort 2*** seien daher nicht anzuerkennen.
- **Ad Tagesgelder:**
Eine Reise liege dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte oder Dienstort im Falle nichtselbstständig Tätiger) entferne (Hinweis auf VwGH 30.3.1960, 1816/59), ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben bzw ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, und die Entfernung von der Betriebsstätte mehr als 25 km betrage. Mittelpunkt der Tätigkeit sei jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichte. Erstrecke sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so sei der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen könne. Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Würde ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stünden Tagesgelder nur für eine Anfangsphase zu. In diesem Fall sei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entstehe. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass die Gewährung pauschaler Tagesgelder (Dienstort ***Ort 2***) zu verneinen sei. Abschließend sei daher festzuhalten, dass die beantragten Kilometergelder, Parkgebühren und Tagesgelder (2.770,20 Euro) nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.
- **Ad Anschaffung Bücherregal:**
Als Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit gelte nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolge (Hinweis auf VwGH 20.1.1999, 98/13/0132). Eine solche Lehrtätigkeit könne naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an

öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden. Auch wenn für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung vorzulegender schriftlicher Arbeiten der Schüler erforderlich sei, so stelle die Ausübung dieser Tätigkeit – wie immer sie auch vorgenommen werde – nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler, dar (Hinweis auf VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Da somit auch im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden könne, dass der private Wohnraum bzw das (Arbeits-)Zimmer in der Wohnung der Bf den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bf bilde, seien die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmeraufwendungen nicht erfüllt. Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 seien Ausgaben bzw Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände der Wohnung, wozu auch die beschwerdegegenständlichen Regale zählten, nicht abzugsfähig.

- Ad Anschaffung Arbeitsmittel und Fachliteratur:
Ausgaben für Arbeitsmittel (265,91 Euro) und Fachliteratur (116,40 Euro) fänden in nachgewiesener Höhe als Werbungskosten Berücksichtigung.

Mit Schreiben vom 6.2.2023 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin begehrte sie (nur noch) die Berücksichtigung von Fahrtkosten (Kilometergeld) für die Fahrten von ihrem Wohnort zur ***PH Bundesland*** in Höhe von 2.154,60 Euro als Werbungskosten. Wie der beiliegenden Vereinbarung zu entnehmen sei, handle es sich bei dieser Lehrbeauftragung um kein Dienstverhältnis.

Dem Vorlageantrag beigelegt waren ua eine zwischen der ***PH Bundesland*** und der Bf abgeschlossene „Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung“ sowie eine Honorarnote zu der von der Bf an der ***PH Bundesland*** abgehaltenen Lehrveranstaltung „***Lehrveranstaltungstitel***“.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren, das den Nachweis der Besteuerung des Lehrveranstaltungs-Honorars zum Gegenstand hatte, legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 10.5.2023 hielt das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes fest:

Die Bf habe im Veranlagungsjahr 2021 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen (1 Lohnzettel der Bildungsdirektion ***Bundesland***). Sie sei an der ***Bundesschule X*** (***Adresse Bundesschule X***) unselbständig beschäftigt. Zusätzlich sei sie als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** (***Adresse PH Bundesland***) im Rahmen einer Honorarabgeltung tätig. Laut Daten des Zentralen Melderegisters sei die Bf seit 1.10.2018 an der Adresse ***Adresse Bf Streitjahr*** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Aufgrund der übermittelten Honorarnote werde außer Streit gestellt, dass die Bf vom 1.10.2021 bis

21.1.2022 an der ***PH Bundesland*** das Seminar „***Lehrveranstaltungstitel***“ im Ausmaß von 4 Semesterwochenstunden vorgetragen habe. Aufgrund des übermittelten Fahrtenbuches werde weiters außer Streit gestellt, dass die Bf im Veranlagungsjahr 2021 im Juli 5 mal ganztags, im Oktober 5 mal ganztags und im November 4 mal ganztags von ihrem Hauptwohnsitz zur ***PH Bundesland*** in ***Ort 2*** gependelt sei. Nach § 3 (1) der Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung müsse sich die Bf am durch die ***PH Bundesland*** vorgegebenen Curriculum orientieren. Damit seien die Tatbestandselemente des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 (lehrplangebundene Tätigkeit) erfüllt und lägen insoweit unselbständige/lohnsteuerpflichtige Einkünfte vor. Wenn § 1 (2) der Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung normiere, dass durch die Erteilung des Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet werde, so möge dies für das Zivilrecht gelten. Die steuerrechtliche Lex specialis sei jedoch § 25 Abs 1 Z 5 iVm § 47 Abs 2 EStG 1988, wonach bei Vorliegen von Bezügen gemäß § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 ein Dienstverhältnis und somit unselbständige Einkünfte gesetzlich fingiert würden. Folglich seien als Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen nur die in § 16 EStG 1988 normierten Werbungskosten absetzbar. Im Falle des Vorliegens mehrerer Arbeitsstätten sei die jeweilige Wegstrecke bei der Ermittlung des Pendlerpauschales bzw Pendlereuros zu berücksichtigen. Unter Zugrundelegung der plausiblen Angaben der Bf im Fahrtenbuch, wonach sie im Juli 2021 5 mal ganztags, im Oktober 2021 5 mal ganztags und im November 2021 4 mal ganztags von ihrem Wohnort zur ***PH Bundesland*** nach ***Ort 2*** gependelt sei, habe der Pendlerrechner ergeben, dass der Bf ein zusätzliches Pendlerpauschale in Höhe von 306,00 Euro (102,00 Euro/Monat für 3 Monate) und ein zusätzlicher Pendlereuro in Höhe von 26,34 Euro (8,78 Euro/Monat für 3 Monate) zustehe.

Vor diesem Hintergrund stellte das Finanzamt im Vorlagebericht den Antrag, das Pendlerpauschale in Höhe von 1.782,00 Euro (Erhöhung des bereits gewährten Pendlerpauschales [1.476,00 Euro] um 306,00 Euro) und den Pendlereuro in Höhe von 78,34 Euro (Erhöhung des bereits gewährten Pendlereuros [52,00 Euro] um 26,34 Euro) zu berücksichtigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Die Bf stand im Streitjahr als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** (***Adresse Bundesschule X***) in einem privatrechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Die Entfernung zwischen dem Wohnsitz der Bf, der im Streitjahr an der Adresse ***Adresse Bf Streitjahr***

lag, und der ***Bundesschule X*** beträgt laut aktenkundigen Pendlerrechner-Daten 26 km, wobei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich bzw nicht zumutbar ist. Hierfür wurde bereits von Arbeitgeberseite ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.476,00 Euro im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt.

Darüber hinaus war die Bf im Streitjahr als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** (Standorte ***Straße A*** und ***Straße B***, jeweils ***PLZ*** ***Ort 2***; die beiden Standorte sind laut Google Maps nur rund 700 m voneinander entfernt), bei der es sich ebenfalls um eine Einrichtung des Bundes handelt (§ 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 1 Hochschulgesetz 2005), in der Lehrerausbildung tätig. Im Zeitraum 1.10.2021 bis 21.1.2022 hielt sie die Lehrveranstaltung „***Lehrveranstaltungstitel***“ im Ausmaß von 4 Semesterwochenstunden ab. Dieser Lehrtätigkeit lag eine zwischen der ***PH Bundesland*** und der Bf abgeschlossene „Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung“ zugrunde, deren Inhalt auszugsweise wie folgt lautet:

„§ 1 Zweck

(1) Diese Vereinbarung dient dem Zweck, die Rechte und Pflichten im Rahmen einer Lehrbeauftragung darzulegen.

(2) Durch die Erteilung eines Lehrauftrages wird kein Dienstverhältnis begründet. Das Lehrbeauftragtengesetz findet Anwendung.

§ 2 Vereinbarungsgegenstand und -dauer

*Die Vereinbarung wird zwischen Frau ***Bf*** und der ***PH Bundesland*** abgeschlossen und betrifft folgende Lehrveranstaltung im jeweiligen Zeitraum:*

	LV-Nummer	LV-Titel	SWSt	Zeitraum
1.	***LV-Nummer***	***Lehrveranstaltungstitel***	4	WS 2021/22

§ 3 Rechte und Pflichten aufgrund der Lehrbeauftragung

(1) Die Lehre ist entsprechend den Vorgaben des Curriculums abzuhalten.

(2) Vor Beginn des Semesters sind die Studierenden in geeigneter Weise über die Ziele, Inhalte und die Methoden von den Leiterinnen und Leitern der Lehrveranstaltungen zu informieren. Ebenso sind die Studierenden von den Lehrveranstaltungsleiterinnen und -leitern über die Inhalte, die Methoden und die Beurteilungskriterien und die Beurteilungsmaßstäbe der Lehrveranstaltungsprüfungen zu informieren.

(3) Zur Durchführung der Lehrveranstaltung zählen die Vorbereitung, die pädagogische Überwachung der akademischen Fortschritte der Lehrveranstaltungsteilnehmerinnen und -teilnehmer, die Vorbereitung und Durchführung von Leistungsbeurteilungen sowie die Beurteilung innerhalb von vier Wochen nach Erbringung der zu beurteilenden Leistung.

(4) Eine Verschiebung der Lehrveranstaltung ist nur mit Zustimmung der zuständigen Institutsleitung möglich. Eine etwaige organisatorische Änderung erfolgt sodann über das Raummanagement. Neben der Abhaltung der Lehre umfasst die Lehrbeauftragung die Teilnahme an Besprechungen und Sitzungen.

*(5) Dienstort ist im Regelfall die ***PH Bundesland*** mit ihren Standorten ***Straße A*** bzw. ***Straße B***. Eine Verlegung des Abhaltungsortes bedarf der Genehmigung der Institutsleitung.*

*(6) Im Rahmen der Lehrbeauftragung wird eine E-Mailadresse zur Verfügung gestellt. Diese ist von der bzw. dem Lehrbeauftragten als technisches Kommunikationsmittel mit der ***PH Bundesland*** zu verwenden.*

*(7) Etwaige Änderungen der Telefonnummer sind der ***PH Bundesland*** umgehend bekannt zu geben.*

(8) Die Entlohnung richtet sich nach den Vorgaben des Lehrbeauftragtengesetzes. Es werden nur tatsächlich gehaltene Stunden entlohnt.

(9) Für die Versteuerung und die Abfuhr allfälliger Sozialversicherungsbeiträge ist die/der Lehrbeauftragte selbst verantwortlich.

*§ 4 Rechte und Pflichten der ***PH Bundesland****

*(1) Die ***PH Bundesland*** stellt für die Abhaltung der Lehre geeignete Räume sowie technische Hilfsmittel zur Verfügung und ermöglicht die Verwendung von ELearning-Plattformen (Moodle).*

*(2) Die Abbildung der Lehrbeauftragung erfolgt durch Eintragung in ***xx-Online***.*

*(3) Die ***PH Bundesland*** behält sich vor, aufgrund mangelnder Teilnehmerinnen- und Teilnehmerzahl Lehrveranstaltungen bis nach Ende der offiziellen Anmeldefrist (vor Semesterbeginn) abzusagen. In diesem Fall ist diese Vereinbarung nichtig.*

(4) Die Einladung zu Besprechungen und Sitzungen erfolgt möglichst frühzeitig.

(5) Die Auszahlung der Vergütung erfolgt am Ende des Semesters, auf Antrag bei der Institutsleitung zwei Mal im Semester.

(6) Eine Refundierung der Reisekosten erfolgt nach vorheriger Vereinbarung mit der Institutsleitung.

§ 5 Schlussbestimmung

(1) Diese Vereinbarung tritt mit der Unterzeichnung in Kraft und gilt für die Dauer der Lehrbeauftragung.

(2) Diese Vereinbarung wird in zwei Gleichschriften ausgefertigt, wobei ein Exemplar der bzw. dem Lehrbeauftragten zu übergeben ist.

§ 6 Honorar

Es werden nur tatsächlich gehaltene Stunden abgerechnet. Das Honorar kann nach dem letzten Termin einer Lehrveranstaltung eingereicht werden.“

Die Bf fuhr mit ihrem Pkw im Streitjahr an folgenden Tagen von ihrem Wohnsitz zur ***PH Bundesland*** und wieder retour (Aufenthalt an der ***PH Bundesland*** jeweils ganztags):

24.6., 5.7., 15.7., 16.7., 22.7., 29.7., 3.8.	Lehrveranstaltungsorganisation und -besprechungen
1.10., 8.10., 15.10., 22.10., 29.10., 5.11., 12.11., 19.11., 26.11., 3.12., 10.12., 17.12.	Unterricht

Laut aktenskundigen Pendlerrechner-Daten beträgt die Entfernung zwischen dem Wohnsitz der Bf und der ***PH Bundesland*** 158 km, wobei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich bzw nicht zumutbar ist.

Die Bildungsdirektion ***Bundesland*** (Bund) als bezugsauszahlende Stelle behandelte nach der aktenskundigen Gehaltsabrechnung nicht nur die Gehaltszahlungen an die Bf für ihre Tätigkeit als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X***, sondern auch die Honorarzahlungen an die Bf für ihre Tätigkeit als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** als lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte wurden in einem Lohnzettel zusammengefasst.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen ergeben sich allesamt aus den im Akt einliegenden Unterlagen (insb Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung, Honorarnote, Gehaltsabrechnung, Lohnzettel, Fahrtenbuch, Ausdruck Grunddatenverwaltung betreffend den Wohnsitz der Bf im Streitjahr, ZMR-Auszug, Pendlerrechner-Daten betreffend die Entfernung zwischen dem Wohnsitz der Bf und der

Bundesschule X einerseits und zwischen dem Wohnsitz der Bf und der ***PH Bundesland*** andererseits) und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung):

Strittig ist, ob die Bf für die Fahrten von ihrem Wohnsitz zur ***PH Bundesland*** und wieder retour Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes einkünftermindernd geltend machen kann.

Zur Einkünftequalifikation des Honorars der Bf aus ihrer Tätigkeit als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland*** ist vorab Folgendes zu bemerken:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 4 lit c EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (auch) Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen.

Gemäß § 37 Abs 1 BDG 1979 können dem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm nach diesem Bundesgesetz obliegen, noch weitere Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungskreis übertragen werden.

Im Sinne einer Gleichbehandlung umfasst der Einkünftebestand des § 25 Abs 1 Z 4 lit c EStG 1988 ausdrücklich auch Bezüge von vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten (vgl dazu die Erläuternden Bemerkungen zum BudBG 2001, ErlRV 311 BlgNR XXI GP 168).

Gemäß § 47 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 ist bei Personen, die Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 EStG 1988 beziehen, ein Dienstverhältnis anzunehmen.

Die Bf stand im Streitjahr als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** in einem privatrechtlichen Dienstverhältnis zum Bund (Haupttätigkeit) und wurde darüber hinaus als Lehrbeauftragte an der ***PH Bundesland***, bei der es sich ebenfalls um eine Einrichtung des Bundes handelt (§ 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 1 Hochschulgesetz 2005), tätig. Sowohl die Lehrertätigkeit als auch die Lehrbeauftragtentätigkeit erfolgten somit für den Bund. Die von der Bf an der ***PH Bundesland*** ausgeübte Tätigkeit als Lehrbeauftragte im Bereich der Lehrerausbildung stand in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit ihren dienstlichen Aufgaben als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X***.

Demnach sind die von der Bf aus dem Lehrauftrag an der ***PH Bundesland*** bezogenen Bezüge als lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 4 lit c iVm § 47 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 zu qualifizieren (zu einem ähnlich gelagerten Fall vgl UFS 15.11.2010, RV/0077-I/08).

Dementsprechend behandelte auch die Bildungsdirektion ***Bundesland*** (Bund) als bezugsauszahlende Stelle das Lehrveranstaltungs-Honorar als lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst dann, wenn der Einkünftebestand des § 25 Abs 1 Z 4 lit c EStG 1988 nicht einschlägig wäre, dennoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen würden, zumal gemäß § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 (auch) 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, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden (zur Annahme eines Dienstverhältnisses vgl § 47 Abs 2 letzter Satz EStG 1988).

Indem die Bf die Lehrveranstaltung „***Lehrveranstaltungstitel***“ an der ***PH Bundesland*** entsprechend den Vorgaben des Curriculums der ***PH Bundesland*** abzuhalten hatte (vgl § 3 [1] der Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung), liegt – worauf auch das Finanzamt im Vorlagebericht hinweist – eine lehrplangebundene Unterrichtstätigkeit iSd § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 vor.

Zur Geltendmachung von Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes:

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – grundsätzlich in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach dieser Bestimmung sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten. Diese pauschale Abgeltung erfolgt aus Vereinfachungsgründen (vgl zB VwGH 28.3.2000, 97/14/0103; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024).

Als Arbeitsstätte iSd zitierten Bestimmung gilt nach der Rechtsprechung des VwGH jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl VwGH 28.2.2007, 2003/13/0104; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; siehe etwa auch BFG 7.9.2021, RV/7104955/2020). Da § 3 (5) der Vereinbarung über die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der ***PH Bundesland*** im Rahmen einer Lehrbeauftragung die ***PH Bundesland***

mit ihren Standorten ***Straße A*** und ***Straße B***, jeweils ***PLZ*** ***Ort 2***, als Dienstort der Bf für die Abhaltung der Lehrveranstaltung festlegte und die Bf die Lehrveranstaltung auch tatsächlich ebendort abhielt (und sich für [Vor-]Besprechungen dorthin begab), ist darin eine Arbeitsstätte iSd zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu erblicken.

Die Fahrten der Bf von ihrem Wohnsitz (***Adresse Bf Streitjahr***) zur ***PH Bundesland*** und wieder retour sind demnach als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte iSd § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 zu qualifizieren.

Im Hinblick darauf, dass nach der zitierten Bestimmung alle Ausgaben für derartige Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten sind, kommt die Geltendmachung tatsächlicher Fahrtkosten (etwa in Höhe des amtlichen Kilometergeldes) insoweit nicht in Betracht (in diesem Sinne auch UFS 15.11.2010, RV/0077-I/08).

Zur Höhe des Pendlerpauschales:

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet:

„§ 16 (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. (...)

Werbungskosten sind auch:

(...)

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. 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 abgegolten.

(...)

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale (Anm des BFG: sog „kleines“ Pendlerpauschale):

<i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1.356 Euro jährlich,</i>

bei mehr als 60 km 2.016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c (Anm des BFG: sog „großes“ Pendlerpauschale):

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1.476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2.568 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3.672 Euro jährlich.</i>

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. (...)*
- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. (...)*

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

(...)

j. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

Das Finanzamt gewährte der Bf im angefochtenen Bescheid für die Fahrten zwischen ihrem Wohnsitz und der ***Bundesschule X*** (einfache Fahrtstrecke: 26 km), wo sie im Streitjahr als Vertragslehrerin tätig war, ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.476,00 Euro (volles großes Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 20 km bis 40 km, § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988).

Im Vorlagebericht stellte das Finanzamt den Antrag, dieses bereits gewährte Pendlerpauschale um 306,00 Euro (dh um jeweils 102,00 Euro für die Monate Juli, Oktober und November 2021) zu erhöhen, damit auch die Fahrten der Bf zwischen ihrem Wohnsitz und der ***PH Bundesland*** (Juli 2021: 5 mal; Oktober 2021: 5 mal; November 2021: 4 mal) entsprechend

Berücksichtigung fänden. Das Finanzamt legte dazu Pendlerrechner-Daten vor, denen zufolge die Entfernung zwischen dem Wohnsitz der Bf und der ***PH Bundesland*** 158 km beträgt und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich bzw nicht zumutbar ist.

Der Betrag von 102,00 Euro monatlich, der dem Finanzamt zufolge für die Monate Juli, Oktober und November 2021 zusätzlich zum Pendlerpauschale aus der Tätigkeit der Bf als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** Berücksichtigung finden soll, entspricht einem aliquoten großen Pendlerpauschale (ein Drittel des Freibetrages) für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km (3.672,00 Euro/12 Monate = 306,00 Euro, davon ein Drittel = 102,00 Euro, § 16 Abs 1 Z 6 lit d iVm lit e zweiter Teilstrich EStG 1988). Für die Monate Juli, Oktober und November 2021 soll demnach das monatliche Pendlerpauschale nach Auffassung des Finanzamtes insgesamt 225,00 Euro betragen (1.476,00 Euro/12 Monate = 123,00 Euro, erhöht um 102,00 Euro = 225,00 Euro).

Dazu wird seitens des Bundesfinanzgerichtes bemerkt, dass einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zusteht (§ 16 Abs 1 Z 6 lit e letzter Satz EStG 1988). In Zusammenschau mit der Aliquotierungsregelung des § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988, die mit der Novelle BGBl I 53/2013 geschaffen wurde, ist darunter ein Pendlerpauschale im Ausmaß von maximal drei Dritteln zu verstehen (vgl etwa *Ebner* in Jakom EStG¹⁶ § 16 Rz 25). Davon ausgehend ist bei der Berechnung des Pendlerpauschales für die Monate Juli, Oktober und November 2021 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wie folgt vorzugehen: Die Bf legte durch die Fahrten zwischen ihrem Wohnsitz und der ***PH Bundesland*** (einfache Fahrtstrecke: 158 km) zusätzliche Wegstrecken zurück, die noch nicht mit dem vollen großen Pendlerpauschale (für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 20 km bis 40 km) aus ihrer Tätigkeit als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** abpauschaliert sind. Hinsichtlich der Lehrtätigkeit der Bf an der ***PH Bundesland*** ist daher – den Ausführungen des Finanzamtes entsprechend – bei isolierter Betrachtung ein großes Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km im Ausmaß von einem Drittel (dies entspricht einem Betrag von 102,00 Euro monatlich, § 16 Abs 1 Z 6 lit d iVm lit e zweiter Teilstrich EStG 1988) zu berücksichtigen. Ausgehend von dem in § 16 Abs 1 Z 6 lit e letzter Satz EStG 1988 verankerten Grundsatz, wonach einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel) zusteht, ist das der Bf für ihre Tätigkeit als Vertragslehrerin an der ***Bundesschule X*** gewährte volle große Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 20 km bis 40 km von drei Dritteln auf zwei Drittel zu reduzieren (1.476,00 Euro/12 Monate = 123,00 Euro, davon zwei Drittel = 82,00 Euro monatlich). Das solcherart ausgeschiedene Drittel ist durch das oben erläuterte Drittel des großen Pendlerpauschales für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km „konsumiert“.

Für die Monate Juli, Oktober und November 2021 beträgt das monatliche Pendlerpauschale daher 184,00 Euro ($1.476,00 \text{ Euro} / 12 \text{ Monate} = 123,00 \text{ Euro}$, davon zwei Drittel = 82,00 Euro; $3.672,00 \text{ Euro} / 12 \text{ Monate} = 306,00 \text{ Euro}$, davon ein Drittel = 102,00 Euro; $82,00 \text{ Euro} + 102,00 \text{ Euro} = 184,00 \text{ Euro}$).

Für die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, August, September und Dezember 2021 beträgt das monatliche Pendlerpauschale 123,00 Euro ($1.476,00 \text{ Euro} / 12 \text{ Monate}$).

Der Bf gebührt daher im Streitjahr ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.659,00 Euro ($[184,00 \text{ Euro} \times 3 \text{ Monate}] + [123,00 \text{ Euro} \times 9 \text{ Monate}]$).

Zur Höhe des Pendlereuros:

§ 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet:

„§ 33 (5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

(...)

4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

(...)“

Ausgehend davon, dass nach der zitierten Bestimmung die das Pendlerpauschale regelnden Vorschriften des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis lit j EStG 1988 auf den Pendlereuro anzuwenden sind, berechnet sich der Pendlereuro – analog zum Pendlerpauschale (siehe oben) – wie folgt:

Für die Monate Juli, Oktober und November 2021 beträgt der monatliche Pendlereuro 11,67 Euro ($[26 \text{ km} \times 2,00 \text{ Euro}] / 12 \text{ Monate} = 4,33 \text{ Euro}$, davon $2/3 = 2,89 \text{ Euro}$; $[158 \text{ km} \times 2,00 \text{ Euro}] / 12 \text{ Monate} = 26,33 \text{ Euro}$, davon $1/3 = 8,78 \text{ Euro}$; $2,89 \text{ Euro} + 8,78 \text{ Euro} = 11,67 \text{ Euro}$).

Für die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, August, September und Dezember 2021 beträgt der monatliche Pendlereuro 4,33 Euro ($[26 \text{ km} \times 2,00 \text{ Euro}] / 12 \text{ Monate} = 4,33 \text{ Euro}$).

Der Bf gebührt daher im Streitjahr ein Pendlereuro in Höhe von 73,98 Euro ($[11,67 \text{ Euro} \times 3 \text{ Monate}] + [4,33 \text{ Euro} \times 9 \text{ Monate}]$).

Vor diesem Hintergrund wird der angefochtene Bescheid im Sinne der Beschwerdevorentscheidung und darüber hinaus dahingehend abgeändert, dass das

Pendlerpauschale von 1.476,00 Euro auf 1.659,00 Euro und der Pendlereuro von 52,00 Euro auf 73,98 Euro erhöht werden (siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

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.

Unter welchen Voraussetzungen von einer Arbeitsstätte iSd § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 auszugehen ist, ergibt sich aus der zitierten VwGH-Judikatur, sodass insoweit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Zur Frage, wie die Berechnung des Pendlerpauschales (und des Pendlereuros) unter Berücksichtigung der mit der Novelle BGBl I 53/2013 eingeführten Aliquotierungsbestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988 zu erfolgen hat, wenn ein Steuerpflichtiger aufgrund voneinander unabhängiger im Dienstverhältnis ausgeübter Tätigkeiten ausgehend von seiner Wohnung mehrere Arbeitsstätten aufzusuchen hat, fehlt einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung. Zwar hatte sich der VwGH bereits des Öfteren mit der Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse zu befassen (vgl etwa VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0066; VwGH 31.3.2011, 2007/15/0147). Die diesbezüglichen Entscheidungen ergingen jedoch – soweit ersichtlich – allesamt zu jener Rechtslage, die vor der mit der Novelle BGBl I 53/2013 erfolgten Einführung der Aliquotierungsbestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988 gegolten hat, und sind daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Im Hinblick darauf, dass weder § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 noch die dazu ergangene Pendlerverordnung (BGBl II 276/2013 idF BGBl II 324/2019) ausdrückliche Regelungen für den Fall des Vorliegens mehrerer Arbeitsstätten, die der Steuerpflichtige jeweils von seiner Wohnung aus anfährt, enthalten (vgl VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0090), war die Revision zuzulassen.

Graz, am 15. April 2024