



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 12. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehende Berufungswerber (Bw.) ist im Bundesdienst und für die Fachhochschule beruflich tätig.

Für das Kalenderjahr 2005 sind den Abgabenbehörden eine vom Bund ausgestellte Gehaltsbestätigung für den Bezugszeitraum 1. Jänner 2005 - 31. Dezember 2005 und zwei von der Fachhochschule ausgestellte Gehaltsbestätigungen für die Bezugszeiträume 1. Jänner 2005 - 14. Februar 2005 und 1. September 2005 - 31. Dezember 2005 übermittelt worden.

Vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 hat das Finanzamt ein Vorhalteverfahren durchgeführt und hat den Bw. aufgefordert, Personenversicherungsbestätigungen, die Wohn-

raumschaffung/-sanierung betreffende Nachweisbelege, eine Reisekostenaufstellung und „Rechnungen mit Aufstellung betr. beantragte Aufwendungen für Arbeitsmittel“ vorzulegen. Die angeforderten Unterlagen sind vom Bw. vorgelegt worden.

Mit dem am 12. Dezember 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 hat das Finanzamt u.a. Reisekosten nicht als Werbungskosten anerkannt und hat begründend ausgeführt, dass die Reisekosten für die Wegstrecke, die der Bw. wegen seiner Vortragstätigkeit an der Fachhochschule zurücklegen müsse, mit dem Verkehrsabsatzbetrag bzw. einem allfälligen Pendlerpauschale (überwiegende monatliche Fahrten) abgegolten sei.

Mit der gegen den v.a. Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung (5. Jänner 2007) hat der Bw. beantragt, die Fahrtkosten zur Fachhochschule als Betriebsausgaben anzuerkennen und hat begründend ausgeführt:

*„Die Tätigkeit als Vortragender an der Fachhochschule erfolgt als freier Dienstnehmer. Einkünfte als freier Dienstnehmer sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht unselbständige Einkünfte. Deshalb können Fahrtkosten nicht durch einen Verkehrsabsatzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten sein, da diese nur für unselbständige Erwerbstätige vorgesehen sind. Fahrtkosten, die aus selbständiger Tätigkeit resultieren sind nach h.A. als Betriebsausgabe anzusetzen.“*

Mit der am 18. Jänner 2007 erlassenen, dem Bw. nach eigenen Abgaben am 23. Jänner 2007 zugestellten, Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die Berufung (5. Jänner 2007) abgewiesen und hat den Einkommensteuerbescheid 2005 dahingehend abgeändert, dass die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit EUR 1.621,38 angesetzt worden sind.

Die Abweisung des Berufungsbegehrens und die v.a. Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 hat das Finanzamt wie folgt begründet:

*„Entgegen Ihren Ausführungen wurde Ihre Tätigkeit bei der Fachhochschule von dieser nicht als selbständige Tätigkeit beurteilt, sondern als nichtselbständige Tätigkeit mit der Einstufung als „Angestellter“ (auch steuerbegünstigte Sonderzahlungen!) behandelt. Dies und die Höhe der Einkünfte wurde der Finanzverwaltung an Hand der Übermittlung von entsprechenden Lohnzetteln gemeldet. Da das Finanzamt an diese Mitteilungen gebunden ist, musste die Berufung als unbegründet abgewiesen werden.*

*Im Zuge der Erledigung der Berufung wurde festgestellt, dass im angefochtenen Bescheid vom 12. Dezember 2006 für die Zeiten der Vortragstätigkeit an der Fachhochschule Taggelder iHv insgesamt EUR 272,80 berücksichtigt wurden, obwohl keine Dienstreisen bzw. auswärtigen Dienstverrichtungen vorlagen. Diese Taggelder*

*konnten daher in der ggstl. Berufungsvorentscheidung nicht mehr berücksichtigt werden.“*

Mit dem am 21. Februar 2007 im Finanzamt eingelangten Schriftsatz (16. Februar 2007) hat der Bw. beantragt, die Berufungsfrist bis 23. März 2007 zu verlängern.

Den Berufungsfristverlängerungsantrag hat der Bw. damit begründet, dass es ihm bisher nicht möglich gewesen sei, alle Informationen einzuholen, die er benötige, um zu entscheiden, ob eine Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat Erfolg versprechend sei. Die Fachhochschule habe dem Bw. bisher nicht mitteilen können, ob die Übermittlung eines Lohnzettels anstatt einer Mitteilung gemäß § 109 EStG 1988 idgF den Vorschriften entspreche.

Abschließend hat der Bw. vorgebracht:

*"Sollte aus rechtlichen Gründen eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist nicht möglich sein, dann werten Sie dieses Schreiben bitte als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.*

**Begründung:** *Der Gesetzgeber führt in den erläuternden Bestimmungen zum EStG in Bezug zum § 25 (5) aus, dass die Vortragstätigkeit nicht dem wirtschaftlichen Risiko unterliegt wie die "übrigen selbständigen Tätigkeiten" (z.B. das Erstellen von Gutachten oder Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse). Dies entspricht aber nicht den realen Umständen, denn – wie auch im freien Dienstvertrag der Fachhochschule ausgeführt – erwachsen dem Vortragenden Aufwände zur Erfüllung seiner Leistung, eine Bezahlung unterbleibt, wenn Vortragseinheiten entfallen (und können auch nicht nachgetragen werden, sondern sollten durch Ersatzpersonen gehalten werden – die aber vom Vortragenden einzusetzen und auch zu bezahlen sind). Es sind daher verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich § 25 mit § 22 angebracht und eine Normenüberprüfung durch den VfGH angezeigt."*

Über den im Schriftsatz (16. Februar 2007) gestellten Berufungsfristverlängerungsantrag hat das Finanzamt mit einem am 22. Februar 2007 erlassenen Bescheid antragsgemäß entschieden.

Mit dem am 22. März 2007 persönlich im Infocenter des Finanzamtes überreichten Schriftsatz (19. März 2007) hat der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt, hat ersucht, die Fahrtkosten zur Fachhochschule erklärungsgemäß als Betriebsausgaben anzuerkennen und hat begründend ausgeführt:

*"Die Tätigkeit als Vortragender an der Fachhochschule erfolgt als freier Dienstnehmer. Gemäß § 25 (1) Z 5 EStG sind diese Einkünfte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte gemäß Z 5 unterscheiden sich jedoch von den Einkünften gemäß Z 1*

*Bezüge (...) aus einem Dienstverhältnis. Das bedeutet, dass die ggstl. Einkünfte nicht Einkünfte aus einem Dienstverhältnis sind. Dies geht auch aus Berücksichtigung des § 47 (2) 2. Satz hervor, da ein Vortragender einer Fachhochschule nicht unter der Leitung des Auftraggebers steht und nicht im geschäftlichen Organismus eingegliedert ist. Die Dienstverhältnissfiktion des § 47 (2) letzter Satz normiert jedoch im Gegensatz dazu ein Dienstverhältnis. Dies steht aber eigentlich im Widerspruch zum Erkenntnis vom 15.6.2000, worin festgehalten wurde, dass es an einer gesetzlichen Ermächtigung der Vollziehung fehle, die Grenze zwischen Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit aus Gründen der Zweckmäßigkeit in Teilbereichen zu verschieben.*

*Die Intention des Gesetzgebers bezüglich der Regelungen der Vortragenden ist es, diese Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Einkünfte ergeben sich aus den Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Auswirkungen dieser Regelung jedoch für die Werbungskosten (und hier im Besonderen auf die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) würde zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Vortragenden führen (z.B. Vortragende an Pädagogischen Instituten, Kammer der Wirtschaftstreuhänder u.ä.). Die Tätigkeit des Vortragenden an einer Fachhochschule erfüllt weiters alle Voraussetzungen einer selbständigen Tätigkeit (Weisungsungebundenheit, keine organisatorische Eingliederung und insb. wirtschaftliches Risiko; siehe Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 935 - 937) wie bei "anderen" Vortragenden".*

*Das bedeutet, dass der Gesetzgeber durch die Dienstverhältnissfiktion eine Besteuerung sicherstellen wollte, nicht aber eine Erhöhung der Besteuerungsgrundlage durch die Nichtabsetzbarkeit von Fahrtkosten, die besonders für Vortragende als freie Dienstnehmer von Bedeutung sind. Die Nichtabsetzbarkeit von Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellt ihrer Ausformung nach auf "normale" Dienstverhältnisse ab (insb. auch der Begriffe "überwiegend", d.h. mehr als 10 Tage im Monat, wodurch sichergestellt werden sollte, dass Teilzeitbeschäftigte nicht in denselben Genuss kommen sollten, wie Vollzeitbeschäftigte). Hingegen sind die Fahrtkosten für Vortragende idR höher als bei Vollzeitbeschäftigten, da sie zur Erzielung einer "Quasi-Vollbeschäftigung" eine höhere Anzahl von Bewegungen durchzuführen haben als jene Arbeitnehmer, die bei einem (1) Arbeitgeber beschäftigt sind.*

Am 22. Juni 2007 hat das Finanzamt dem Bw. vorgehalten:

*"Aufgrund der Aktenlage sind Sie neben Ihrer Vortragstätigkeit an der Fachhochschule – als Lehrer in ... beschäftigt. Üben Sie ihre Tätigkeit an der Fachhochschule nach Ihrer Dienstverrichtung in... aus, oder wird vor der Dienstverrichtung an der Fachhochschule Ihre Wohnung aufgesucht?"*

Am 4. Juli 2007 hat der Bw. geantwortet:

*„Die Vorlesungen an der Fachhochschule fanden am Montag Vormittag (8:30 Uhr bis 10:00 Uhr) bzw. am Freitag Abend (18:30 Uhr bis 20:00 Uhr) statt.*

*Da ich am Montag keinen Unterricht hatte und am Freitag nach dem Unterrichtsende (12:30 Uhr) noch nach Hause fuhr, erfolgten die Fahrten zur Fachhochschule von der Wohnadresse aus und die Fahrten nach der Vorlesung führten ebenfalls zur Wohnadresse.“*

▪ **UFS-Ermittlungsverfahren (Vorhalt vom 15. Jänner 2009; Vorhaltsbeantwortung vom 2. Februar 2009):**

Mit Vorhalt (15. Jänner 2009) ist der Bw. ersucht worden, seinen Dienstvertrag mit der Fachhochschule vorzulegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung (2. Februar 2009) hat der Bw. auf die bereits in der Berufung angesprochene Verfassungswidrigkeit hingewiesen.

Als Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung wurden vorgelegt:

▪ Lehrauftrag an den Technischen Studienlehrgängen für das Wintersemester 2005/06 vom 29. August 2005; lautend:

1.

*Vertragspartner der vorliegenden Vereinbarung sind der Bw., im folgenden „Lehrbeauftragter“ genannt, und die Fachhochschule GmbH, im folgenden „Erhalter“ genannt,...*

2.

*Der Lehrbeauftragte übernimmt im Rahmen der technischen Studiengänge die gemäß genehmigten Studienplan vorgesehene Lehrveranstaltung „BWL B/1 (Stg/Sem), Betriebswirtschaftslehre, V, 30 LE“ zu den festgesetzten Terminen und erklärt ausdrücklich, die mit dem Lehrauftrag verbundenen allgemeinen Grundsätze und Pflichten gemäß beigelegten Richtlinien für Lektoren einzuhalten.*

*Der Leistungszeitraum beginnt am 1. September 2005 und endet am 14. Februar 2006.*

3.

*Mit diesem Lehrauftrag wird kein Dienstverhältnis im arbeitsrechtlichen Sinne begründet.*

4.

*Für die im Rahmen dieser Vereinbarung erbrachten Leistungen gebührt dem Lehrbeauf-*

trugen ein Bruttohonorar in Höhe von € 2.310,00 zuzüglich Prüfungsabgeltung und Fahrtspesen.

5.

Für die mit dem Lehrauftrag verbundene Prüfungstätigkeit (Erstellung der Klausur(en), Prüfungsaufsicht, -korrektur, -einsicht, Abhaltung von zwei Wiederholungsprüfungen, Durchführung von Anrechnungsprüfungen) gebührt eine Prüfungsabgeltung in Höhe von € 9,10 pro Student und Endnote, wobei Wiederholungsprüfungen separat zum gleichen Satz entgolten werden.

6.

Fahrtspesen werden im Ausmaß des derzeit geltenden amtlichen Kilometergeldes von € 0,36/km vom jeweiligen Dienstort des Lehrbeauftragten zum Veranstaltungsort Ort/FH abgegolten. Kommt es während der Dauer dieser Vereinbarung zu einer Änderung des amtlichen Kilometergeldes oder des Dienstortes, so erfolgt keine Änderung der Vereinbarung. Für Fahrten von Wien nach Ort/FH und zurück werden unabhängig vom gewählten Transportmittel pauschal € 36,00 vergütet. Fahrtspesen im obigen Sinne dürfen für Fahrten zu Lehrveranstaltungen, zu Prüfungs- und Einsichtsterminen sowie zu maximal zwei Referentensitzungen in Rechnung gestellt werden.

7.

Der Lehrbeauftragte legt am Ende der Lehrveranstaltung (nach Prüfungsabwicklung, Übergabe der Endnoten und der LV-Dokumentation an die Studiengangsadministration), spätestens bis zum 14. Februar 2006 eine „Gesamthonorarnote“ über die tatsächlich gehaltenen Stunden, die Prüfungstaxen und die Fahrtentschädigungen.

8.

Diese Vereinbarung gilt für das Wintersemester 2005/06, sofern die übernommene Lehrveranstaltung zustande kommt.

- Richtlinien für Lektoren an den Technischen Studienlehrgängen:

#### 1. Grundsätzliches

Die rechtlichen Grundlagen für die Lehrtätigkeit an der Fachhochschule bilden das Fachhochschul-Studiengesetz (BGBl. 340/1993 in der jeweils geltenden Fassung), die einschlägigen Richtlinien und Beschlüsse des Fachhochschulrates (FHR) sowie die jeweiligen genehmigten Anträge der Fachhochschul-Studiengänge der Fachhochschule GmbH.

Der/die Lehrbeauftragte wurde vor Übernahme des Lehrauftrages auf die Ziele und Grundsätze des jeweiligen Studiengangs sowie auf die Stellung und Einordnung der

*Lehrveranstaltung im jeweiligen Fachbereich bzw. im Rahmen des Gesamtstudienplans hingewiesen.*

*Der/die Lehrbeauftragte verpflichtet sich, die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen anzuerkennen und den Lehrauftrag nach den dort festgehaltenen Zielen und leitenden Grundsätzen und unter Beachtung des im Antrag auf Anerkennung des Fachhochschul-Studienganges festgehaltenen Studiengangsprofils sowie des pädagogisch-didaktischen Konzepts abzuhalten.*

## *2. Lehrauftragsremuneration*

*Im Gesamthonorar sind neben der persönlichen Durchführung der Lehrveranstaltung vor Ort folgende zusätzliche Leistungen inkludiert:*

- die Erstellung eines Lehrveranstaltungskonzepts und gegebenenfalls diesbezüglicher Unterlagen (Skripten), einschließlich der Ausarbeitung von Problemstellungen, Fallbeispielen und Erkundungsaufgaben,*
- die Abfassung einer Lehrveranstaltungsdokumentation einschließlich der Stellungnahme zur Lehrveranstaltungsevaluation entsprechend den geltenden Richtlinien,*
- die Abhaltung von Sprechstunden für Studierende,*
- die Übermittlung der Endnoten in der dafür vorgesehenen und dem Lehrbeauftragten zur Verfügung gestellten Excel-Tabelle (via E-mail oder Diskette),*
- die Teilnahme an Referententagungen.*

*Bei Krankheit oder sonstigem Entfall von Lehrveranstaltungen ist der Lehrbeauftragte verpflichtet, die Lehrveranstaltung zu einem anderen Termin abzuhalten oder einen ad-äquaten Ersatzlehrbeauftragten zu nominieren. Der Lehrbeauftragte ist für die Qualität einer etwaigen Vertretung, die der Studiengangsleitung rechtzeitig bekannt zugeben ist, verantwortlich. Für nicht abgehaltene Lehrveranstaltungen gebührt dem Lehrbeauftragten kein Honorar, sodass sich das Gesamthonorar anteilmäßig verringert.*

*Die Auszahlung des Honorars erfolgt nach Abzug des Dienstnehmeranteils zur Sozialversicherung (der Dienstgeberanteil wird vom Erhalter getragen) und der Lohnsteuer in fünf über den Leistungszeitraum verteilten Akontozahlungen und einer Restzahlung, nachdem der Lehrveranstaltungsleiter bis zu einem im Lehrauftrag festgesetzten Datum eine Endabrechnung über die tatsächlich gehaltenen Lehrveranstaltungsstunden, die tatsächlich angefallenen Fahrten und die tatsächlich geprüften StudentInnen (Endnoten) gelegt hat.*

*Der Lehrbeauftragte nimmt zur Kenntnis, dass eine Evaluierung der Vortragstätigkeit durch die Hörer der Lehrveranstaltung, durch die Fachbereichs- und Studiengangslei-*

*tung, gegebenenfalls auch durch externe Experten erfolgt und dass die Fortsetzung dieser Vereinbarung auch vom positiven Ergebnis der Evaluierung abhängig ist.*

- Information zu Lehraufträgen vom 20. Juli 2005, lautend:

*Seit dem Wintersemester 2001/02 können Lehraufträge auch an juristische Personen und Personengesellschaften (AG, GesmbH, OHG, KG, OEG, KEG, Vereine, Stiftungen, ...) vergeben werden, sofern ein enger Bezug zwischen Unternehmensgegenstand und der Lehrtätigkeit vorliegt (z.B. Steuerberater unterrichtet Bilanzierung oder Ziviltechniker unterrichtet Konstruktionslehre). In diesem Fall erfolgt keine Anmeldung zur Sozialversicherung als Dienstnehmer (keine Ausgabe von Krankenscheinen). Ein entsprechendes Formblatt muss ausgefüllt werden. Die Abrechnung erfolgt über Honorarnoten, d.h. es wird keine automatische Akontierung vorgenommen. Die Honorare aus der Lehrtätigkeit sind umsatzsteuerbefreit gem. § 6 Z. 11 lit. b UstG (Privatlehrer). Personen, die Lehraufträge, deren zeitlicher Umfang insgesamt weniger als 1 SWS betragen (auch geblockt), innehaben, werden ebenfalls nicht mehr zur Sozialversicherung als Dienstnehmer angemeldet.*

*Beispiel:*

*Semester im jeweiligen Studiengang hat 15 Wochen, der Lehrauftrag muss weniger als 15 LE umfassen. Ab 15 Lehreinheiten wird angemeldet.*

*Die Abrechnung erfolgt ebenfalls über Honorarnote.*

### ***Aus den Verwaltungsakten:***

**I.** Lt. Beilage/Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 hat der Bw. iZm seiner Vortragstätigkeit an der Fachhochschule Tagesgeld pro Vorlesungstag iHv EUR 8,80 = EUR 272,80 für 31 Vorlesungstage als Werbungskosten geltend gemacht.

**II.** Lt. Lohnzettel/Bundesdienst wurde ein Pendlerpauschale iHv EUR 450,00 von den Einnahmen abgezogen.

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

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass über die Berufung (5. Jänner 2007) mit der am 18. Jänner 2007 erlassenen, am 23. Jänner 2007 zugestellten Berufungsvorentscheidung entschieden, einem am 21. Februar 2007 eingebrachten Fristverlängerungsansuchen antragsgemäß mit Bescheid (22. Februar 2007) stattgegeben und ein Vorlageantrag vor Ablauf der (verlängerten) Berufsfrist/Vorlageantrag eingebracht wurde.

Wurde eine Berufungsvorentscheidung erlassen, ist folgende Rechtslage anzuwenden:



*Eine Berufungsvorentscheidung ist mit Vorlageantrag anfechtbar; gemäß § 276 Abs 2 BAO idgF beträgt die Berufungsfrist/Vorlageantrag 1 Monat ab Zustellung der Berufungsvorentscheidung.*

*Der für Berufungsfristen geltende § 245 Abs 3 erster Satz BAO idgF ist auf die Berufungsfrist/Vorlageantrag sinngemäß anzuwenden: Wird daher innerhalb der Berufungsfrist/Vorlageantrag ein Fristverlängerungsantrag gestellt, ist die Berufungsfrist/Vorlageantrag verlängert.*

*Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig gestellt, gilt die Berufung als unerledigt (§ 276 Abs 3 BAO idgF).*

Von der vorzit. Sach- und Rechtslage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Der Vorlageantrag wurde innerhalb der (verlängerten) Berufungsfrist/Vorlageantrag und damit rechtzeitig – gestellt. Die Berufung (5. Jänner 2007) gilt als unerledigt.

Mit der am 18. Jänner 2007 erlassenen und am 23. Jänner 2007 zugestellten Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt das Berufsbegehren – die Fahrtkosten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung zur Gänze von den Einnahmen/Lehrauftrag abzuziehen – abgewiesen: Da die Berufung (5. Jänner 2007) als unerledigt gilt, ist im zweitinstanzlichen Berufsverfahren über den Streitpunkt/Fahrtkosten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung zu entscheiden.

Mit der am 18. Jänner 2007 erlassenen und am 23. Jänner 2007 zugestellten, Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt den Werbungskosten-Abzug von im angefochtenen Bescheid als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit anerkannten Tagesgelder versagt: Im zweitinstanzlichen Berufsverfahren ist daher auch über den Streitpunkt/Tagesgelder zu entscheiden.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass Fahrtkosten und Tagesgelder die Streitpunkte im ggstl. Berufsverfahren sind.

### ***Ad Streitpunkt/Fahrtkosten***

Strittig ist, ob ein Lehrbeauftragter an der Fachhochschule „freier“, de facto Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehender, Dienstnehmer ist und die fehlende Absetzbarkeit von Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung als Betriebsausgaben verfassungswidrig ist oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht und die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung mit Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten sind.

Streitpunktbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit u.a. die Einkünfte aus einer unterrichtenden Tätigkeit. Die Tätigkeit eines Lehrbeauftragten ist eine unterrichtende Tätigkeit und wird idR selbständig ausgeübt.*

*Per definitionem sind Einkünfte die Einnahmen aus einer Tätigkeit abzüglich der iZm diesen Einnahmen stehenden Ausgaben: Fahrtkosten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung sind daher Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF, wenn diese Fahrtkosten iZm einer Betätigung im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF stehende Ausgaben sind.*

*Gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 idgF wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988 idgF) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 idgF auszahlt.*

*Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 idgF 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 bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 und 5 EStG 1988 idgF beziehen.*

*Gemäß § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 (in der ab 1. Jänner 2007 geltenden Fassung VfGH 20.6.2006, G 9/06) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die 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.*

*Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind.*

*Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

*a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 EStG 1988 idGF) abgegolten.*

*b) 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 als Pauschbeträge berücksichtigt: ...*

*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: ...*

*Die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung sind mit Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegoltene Ausgaben, wenn sie mit Einnahmen aus einer Betätigung im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 stehende Fahrtkosten sind.*

Aus den Verwaltungsakten ist folgende – nicht strittige – Sachlage festzustellen:

**I.** Der Bw. ist als Lehrbeauftragter tätig; der Lehrauftrag vom 29. August 2005 wurde ihm von der Fachhochschule erteilt.

**II.** Der Bw. übernimmt eine in einem genehmigten Studienplan vorgesehene Lehrveranstaltung zu festgesetzten Terminen und erklärt ausdrücklich, die mit dem Lehrauftrag verbundenen allgemeinen Grundsätze und Pflichten gemäß den Richtlinien für Lektoren einzuhalten (Lehrauftrag vom 29. August 2005, Pkt. 2.).

**III.** Rechtlichen Grundlagen seiner Lehrtätigkeit sind das Fachhochschul-Studiengesetz, die Richtlinien und Beschlüsse des Fachhochschulrates und die genehmigten Anträge der Fachhochschul-Studiengänge der Fachhochschule (Richtlinien für Lektoren an den Technischen Studienlehrgängen, Pkt. 1).

**IV.** Der Bw. wurde vor Übernahme des Lehrauftrages auf die Ziele und Grundsätze des Studiengangs und auf die Stellung und Einordnung der Lehrveranstaltung im Fachbereich bzw. im Rahmen des Gesamtstudienplans hingewiesen. Der Bw. verpflichtete sich, die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen anzuerkennen und den Lehrauftrag nach den dort festgehaltenen Zielen und leitenden Grundsätzen und unter Beachtung des im Antrag auf Anerkennung des Fachhochschul-Studienganges festgehaltenen Studiengangprofils sowie des pädagogisch-

didaktischen Konzepts abzuhalten (Richtlinien für Lektoren an den Technischen Studienlehrgängen, Pkt. 1).

**V.** Der Bw. hat die mit dem Lehrauftrag verbundenen Leistungen in den Räumen der Fachhochschule zu erbringen; seine Fahrtroute ist die Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage für den ggstl. Streitpunkt. Von dieser Sachlage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat iVm der vorzit. Rechtslage fest:

Nach § 3 Abs 1 des Fachhochschul-Studiengesetzes dienen Fachhochschulen zur Gewährleistung einer praxisorientierten Ausbildung auf Hochschulniveau. Die Fachhochschule ist daher eine Bildungseinrichtung im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06.

Der Bw. führt seinen Lehrauftrag im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung Fachhochschule vorgegebenen Studien-, Lehr- und Stundenplanes im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 aus.

Der Gesetzestatbestand des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 ist erfüllt.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Einkünfte des Bw. aus dem Lehrvertrag sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06.

Die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung sind mit Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegoltene Ausgaben aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06.

***Dem Berufungsvorbringen - die bei Einkünften im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 fehlende Absetzbarkeit von Fahrtkosten als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sei verfassungswidrig; eine Normenprüfung sei angezeigt - wird entgegen gehalten:***

**I.** Der Unabhängige Finanzsenat hat nicht die Kompetenz, Normenprüfungsverfahren durchzuführen: Im ggstl. Berufungsverfahren war daher nicht zu prüfen, ob § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006 verfassungskonform oder verfassungswidrig ist.

**II.** Der Unabhängige Finanzsenat hat die Gesetze anzuwenden, solange sie nicht als verfassungswidrig aufgehoben wurden: § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006 wurde bis

dato nicht als verfassungswidrig aufgehoben und war daher die im ggstl. Berufungsverfahren anzuwendende Rechtsgrundlage.

**III.** Der Unabhängige Finanzsenat hat - wie jedes Gericht und jede Verwaltungsbehörde – Gesetze verfassungskonform auszulegen: Im ggstl. Berufungsverfahren war daher zu prüfen, ob durch die Zuordnung der Einkünfte bestimmter Personenkreise – idF von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Studien-, Lehr- oder Stundenplan von der Bildungseinrichtung vorgegeben wird - zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine planwidrige Gesetzeslücke entstanden ist, die durch Gesetzesanalogie zu schließen ist.

Nach der vom Obersten Gerichtshof (OGH) in seinen Urteilen - OGH 16.3.2004, 4 Ob 7/04i, u.a. - vertretenen Rechtsansicht ist die gesamte geltende Rechtsordnung Maßstab bei Beantwortung der Frage, ob eine Gesetzeslücke vorliegt. Ob eine Gesetzeslücke vorliegt, ist auf Grundlage der Rechtsordnung einschließlich aller auch als Auslegungskriterien heran zuziehenden Maßstäbe zu beurteilen. Eine - hier allein in Frage kommende - teleologische Lücke liegt vor, wenn die - mit Hilfe der Interpretationsregeln ermittelte - ratio legis (das höhere Rechtsprinzip) iVm dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung (der Werttendenz) einer gesetzlichen Norm (oder auch mehrerer Vorschriften) auf den gesetzlich nicht unmittelbar geregelten Fall fordert (F. Bydlinski in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 7 Rz 2 mwN).

§ 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF in der im Zeitpunkt seiner Kundmachung geltenden Fassung war Gegenstand eines Normenprüfungsverfahrens; im Erkenntnis VfGH 20.6.2006, G 9/06 hat der Verfassungsgerichtshof u.a. ausgeführt:

*Im Prüfungsbeschluss zum mit Erkenntnis VfGH 20.6.2006, G 9/06 aufgehobenen 2. Satz des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 hat es der VfGH für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten, dass der Gesetzgeber die Bezüge der Lehrenden an Bildungseinrichtungen, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnet.*

*Der Regelung des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988, die durch das Budgetbegleitgesetz 2001 eingefügt wurde, ging zwar eine mit Erkenntnis VfGH 15.6.2000, V102/99 aufgehobene Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. II 287/1997) voraus, nach der die Bezüge von Lehrbeauftragten an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien und ähnlichen Bildungseinrichtungen generell als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft wurden. Jedoch hat der VfGH in diesem Erkenntnis festgehalten, dass es dem Gesetzgeber in den Schranken des Gleichheitssatzes und des*

*darin enthaltenen Sachlichkeitsgebotes freistehe, seine Regelungen auf typische Sachverhalte abzustellen und durch Pauschalierungen leichter handhabbar zu machen.*

*Vor diesem Hintergrund hatte der VfGH keine Bedenken gegen die Regelung des ersten Satzes des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988: Es liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, 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 nicht-selbstständiger Arbeit einzuordnen, auch wenn ohne eine solche Regelung im Einzelfall nach den von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien die Merkmale einer selbstständigen Tätigkeit überwiegen sollten. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang der Lehrplanbindung die entscheidende Bedeutung für die Einkünftezuordnung zukommen lässt, kann dem von Verfassungswegen nicht entgegengetreten werden: Bei einem Personenkreis, bei dessen Mitgliedern die Merkmale einer selbständigen und einer unselbständigen Arbeit in den verschiedensten Kombinationen zusammenreffen (können) und die exakte Zuordnung in vielen Fällen nicht eindeutig oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist, darf der Gesetzgeber eine unwiderlegbare Typisierung an Hand des Merkmales der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb einer Bildungseinrichtung vornehmen und auf diesem Weg die sonst erforderliche aufwendige Einzelfallprüfung vermeiden.*

*Der VfGH hegte daher auch keine Bedenken dagegen, dass die fraglichen 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 unter Haftungsandrohung abzuführen haben (§ 47 Abs 1 EStG 1988).*

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der vorzit. Rechtsauffassung an und stellt fest:

Eine dem Gleichheitsgrundsatz widersprechende Gesetzeslücke ist nicht dadurch entstanden, dass die Einkünfte bestimmter Vortragender, Lehrender und Unterrichtender auch dann den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden, wenn im Einzelfall ohne eine solche Regelung die Merkmale einer selbstständigen Tätigkeit nach den von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien überwiegen sollten.

§ 4 Abs 4 EStG 1988 idgF auf Fahrtkosten anzuwenden, die durch eine unter § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF VfGH 20.6.2006, G 9/06 zu subsumierende Betätigung verursacht wurden, ist nicht zulässig.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF ist der auf die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung anzuwendende Gesetzestatbestand.

Das Mehrbegehren - die Ausgaben für Fahrten auf der Strecke Wohnung – Fachhochschule – Wohnung zur Gänze Einkünfte mindernd zu berücksichtigen – ist abzuweisen.

### ***Ad Streitpunkt/Tagesgeld***

Strittig ist, ob Tagesgelder für 31 Vorlesungstage an der Fachhochschule als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 5 EStG 1988 idgF bzw. Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF von den Einnahmen/Lehrauftrag abziehbar oder nicht abziehbar sind.

Mit der ggstl. Berufungsentscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat entschieden, dass die Einkünfte aus dem Lehrauftrag den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnenden Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 sind und dass nicht zulässig ist, auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sich beziehende Rechtsfolgenanordnungen auf Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idF VfGH 20.6.2006, G 9/06 zu erstrecken.

Von dieser Rechtslage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

§ 4 Abs 5 EStG 1988 idgF ist nicht auf Tagesgelder für 31 Vorlesungstage an der Fachhochschule anwendbar; der auf diese Tagesgelder anzuwendende Gesetzestatbestand ist § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF.

Nach geltender Rechtslage gehören zu den Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF auch „... 9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen“.

Über iZm dem Lehrauftrag stehende Reisen ist aus den Verwaltungsakten festzustellen, dass der Bw. nach der do. offen gelegten Sachlage keine Dienstreisen bzw. auswärtigen Dienstverrichtungen getätigt hat; aus den Schriftsätzen des Bw. ist festzustellen, dass sich der Bw. zum Vorhalt in der Berufungsvorentscheidung – keine Dienstreisen bzw. auswärtigen Dienstverrichtungen getätigt zu haben – nicht geäußert hat.

Von der v.a. Sach- und Beweislage ausgehend ist als erwiesen anzusehen, dass der Bw. keine Dienstreisen bzw. auswärtigen Dienstverrichtungen getätigt hat und festzustellen, dass der Bw. mangels Dienstreisen bzw. auswärtigen Dienstverrichtungen keine Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen hatte.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt iVm der vorzit. Rechtslage fest, dass der in § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 idgF normierte Gesetzestatbestand nicht erfüllt ist und entscheidet:

Tagesgelder sind nicht zu gewähren, da die Anspruchsvoraussetzungen für den Abzug von Tagesgeldern als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 idgF nicht erfüllt sind.

Wien, am 24. Juni 2009