

GZ. RV/4100-W/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. besuchte in der Zeit vom 8. September 1997 bis 7. September 2000 die dreijährige Fachschule für allgemeine Gesundheits- und Krankenpflege am A-Spital der Gemeinde D, welche sie am 7. September 2000 mit dem Diplom für allgemeine Gesundheits- und Kranken-

pflege abschloss. In der Folge war sie ab 11. September 2000 als Krankenschwester am B-Spital der C tätig. Für die Zeit ihrer Ausbildung erhielt sie auch eine Waisenrente der E.

Insgesamt wurden für die Bw. für das Jahr 2000 folgende Lohnzettel ausgestellt:

Bezugauszahlende Stelle	Zeitraum	steuerpflichtige Einkünfte in ATS
Gemeinde D	01.01. – 07.09.2000	58.107,--
E	01.01. - 30.09.2000	25.803,--
C	11.09. - 31.12.2000	99.948,--

In dem ursprünglich antragsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 12. April 2001 wurden nur die von der Bw. bezogenen Einkünfte von der E und der C zur Einkommensteuer herangezogen, während die von der Gemeinde D erhaltenen Bezüge unberücksichtigt blieben.

Da in der Folge auch die Gemeinde D einen Lohnzettel übermittelte, wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen, der sämtliche Einkünfte der Bw erfasste.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, bei den von der Gemeinde D bezogenen Einkünften handle es sich um ein sogenanntes "Taschengeld", welches an sie während ihrer Schulzeit ausbezahlt worden sei. Dieses sei ihrer Meinung nach nicht zu versteuern.

In der darauf ergangenen abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2002 hielt das Finanzamt fest, dass das sogenannte "Taschengeld", welches Krankenpflegeschülerinnen im Rahmen ihrer Ausbildung erhalten, zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Zif 1 EStG zähle, weshalb hiefür auch von der Gemeinde D ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG an das Finanzamt zu übermitteln gewesen sei.

Ihren dagegen erhobenen Vorlageantrag begründet die Bw. im Wesentlichen damit, dass es sich bei dem angesprochenen "Taschengeld" der Gemeinde D um keinen Lohn gehandelt habe. Im übrigen verstehe sie auch nicht, weshalb dieses Taschengeld nicht gleich besteuert worden sei, wenn diesbezüglich Einkommensteuerpflicht vorliege. Sollte die Höhe des nunmehr nachzuzahlenden Betrages aber – wie ihr im Finanzamt erklärt worden sei – im Bezug

ihrer Waisenrente begründet sein, so wende sie dagegen ein, dass diese etwas mehr als 1.800 € ausgemacht habe, während sie nunmehr einen Betrag von 1.287,78 € an Einkommensteuernachzahlung zu entrichten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 49 Abs. 5 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG) sieht u.a. vor, dass die Schüler einer Schule für Gesundheits- und Krankenpflege gegenüber deren Rechtsträger Anspruch auf ein monatliches Taschengeld haben, dessen Höhe nach Anhören der gesetzlichen Vertretung der Dienstnehmer vom Rechtsträger der Schule festzusetzen und zu leisten ist. Das Taschengeld ist im Krankheitsfalle für die Dauer von drei Monaten, längstens jedoch bis zum Ausscheiden aus der Schule weiterzuzahlen.

Daraus folgt, dass sämtliche Schüler während ihrer Schulzeit Anspruch auf das genannte Taschengeld haben.

Zu beurteilen ist, ob die Gewährung dieses Taschengeldes für dessen Bezieher zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Nach § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a, 1. Satz EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Arbeitslohn).

Das Gesetz knüpft an das Dienstverhältnis an; ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 47 Abs. 2 EStG 1988). 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.

Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbstständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden muss.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus (vgl. Hofstätter/Reichel § 47 RZ 4.3.).

Die Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege dauert nach § 41 GuKG drei Jahre und dient der Vermittlung der zur Ausübung des Berufes erforderlichen theoretischen und praktischen Kenntnisse und Fertigkeiten (Abs. 1).

Sie hat mindestens 4 600 Stunden in Theorie und Praxis zu enthalten, wobei mindestens die Hälfte auf die praktische Ausbildung und mindestens ein Drittel auf die theoretische Ausbildung zu entfallen hat (Abs.2.) und erfolgt an Schulen für allgemeine Gesundheits- und Krankenpflege (Abs. 3).

Gemäß § 43 GuKG ist die praktische Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege an

1. einschlägigen Fachabteilungen oder sonstigen Organisationseinheiten einer Krankenanstalt,
2. Einrichtungen, die der stationären Betreuung pflegebedürftiger Menschen dienen, und
3. Einrichtungen, die Hauskrankenpflege, andere Gesundheitsdienste oder soziale Dienste anbieten,

durchzuführen, welche die zur praktischen Unterweisung notwendigen Voraussetzungen erfüllen, mit den für die Erreichung des Ausbildungsziels erforderlichen Lehr- und Fachkräften sowie Lehrmitteln ausgestattet sind und entsprechende Räumlichkeiten für die auszubildenden Personen aufweisen (Abs. 1).

Im Rahmen der praktischen Ausbildung sind Schüler berechtigt, unter Anleitung und Aufsicht der Lehr- und Fachkräfte

1. Tätigkeiten gemäß §§ 14 und 16 sowie
2. im zweiten und dritten Ausbildungsjahr Tätigkeiten gemäß § 15 nach ärztlicher Anordnung an Patienten durchzuführen (Abs.2).

Die praktische Unterweisung der Schüler am Krankenbett und im Operationssaal darf erst nach Vollendung des 17. Lebensjahres erfolgen (Abs. 3).

Schüler dürfen zu Tätigkeiten in Strahlensbereichen erst nach Vollendung des 18. Lebensjahres herangezogen werden (Abs. 4).

Die Ausbildungszeit darf die jeweils gültige gesetzliche Arbeitszeit (Tages- und Wochenarbeitszeit) nicht überschreiten (Abs. 5).

Die Ausbildung im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege hat nach § 49 GuKG an Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege (Schulen für allgemeine Gesundheits- und

Krankenpflege, Schulen für Kinder- und Jugendlichenpflege, Schulen für psychiatrische Gesundheits- und Krankenpflege) zu erfolgen (Abs. 1).

Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege dürfen nur an oder in Verbindung mit Krankenanstalten errichtet werden, welche

1. die zur praktischen Unterweisung notwendigen Fachabteilungen oder sonstigen Organisationseinheiten besitzen,
2. mit den für die Erreichung des Ausbildungszweckes erforderlichen Lehr- und Fachkräften sowie Lehrmitteln ausgestattet sind und
3. entsprechende Räumlichkeiten für die auszubildenden Personen aufweisen (Abs. 2).

Gemäß § 52 Abs. 1 GuKG hat der Direktor den im Rahmen der Ausbildung durchzuführenden Dienst- und Unterrichtsbetrieb durch eine Schulordnung festzulegen und für deren Einhaltung zu sorgen.

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung hat die Schulordnung insbesondere

1. die Rechte und Pflichten der Schulleitung und der Lehr- und Fachkräfte,
2. das Verhalten sowie die Rechte und Pflichten der Schüler im internen Betrieb der Schule,
3. Maßnahmen zur Sicherheit der Schüler in der Schule und
4. Vorschriften zur Ermöglichung eines ordnungsgemäßen Schulbetriebes festzulegen.

Gemäß § 56 Abs.1 GuKG kann ein Schüler u.a. auch vom weiteren Besuch der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege ausgeschlossen werden, wenn er sich wegen schwerwiegender Pflichtverletzungen im Rahmen der theoretischen oder praktischen Ausbildung während der Ausbildung zur Ausübung der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege als untauglich erweist bzw. schwerwiegende Verstöße gegen die Schulordnung eine verlässliche Berufsausübung nicht erwarten lassen.

Den zitierten Bestimmungen des GuKG ist zu entnehmen, dass Krankenpflegeschüler/innen – unbeschadet der Verpflichtung der zuständigen Lehr- und Fachkräfte, diese Tätigkeit immer so zu gestalten, dass der Ausbildungszweck bestmöglich erreicht wird – dazu verpflichtet sind, ihre volle Arbeitskraft den ihnen übertragenen praktischen Arbeiten an der Krankenanstalt zu widmen. Sie haben die Weisungen der sie instruierenden Fachkräfte zu befolgen und sind in keiner Weise dazu ermächtigt, die Art und den Umfang ihrer praktischen Tätigkeiten selbst zu bestimmen.

Der Umstand dass ihre Tätigkeit ihrer Ausbildung zu dienen hat, ändert nichts daran, dass sie iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 in den geschäftlichen Organismus der sie ausbildenden Einrichtung (Krankenanstalt) eingebunden sind und ihre Arbeitskraft den "geschäftlichen Zwecken" dieser Krankenanstalt zu widmen haben (vgl. VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Krankenpflegeschüler/innen stehen daher zwar nach dem Gesundheits- und Krankenpflegegesetz während ihrer Ausbildung in keinem Dienstverhältnis zu der sie ausbildenden Institution, doch lässt sich aus den angeführten Bestimmungen dieses Gesetzes durchaus ableiten, dass sie derart weisungsgebunden und in den Betrieb der die Schule beherbergenden Krankenanstalt eingegliedert sind, dass steuerlich ein Dienstverhältnis angenommen werden muss.

Das an Krankenpflegeschüler/innen geleistete Taschengeld ist daher unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren. Mangels Aufzählung im § 3 Zif. 5 lit d EStG 1988 unterliegt die gewährte Ausbildungsbeihilfe dem Steuerabzug vom Arbeitslohn und ist im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung entsprechend zu berücksichtigen.

Dementsprechend sind alle drei oben angeführten Bezüge bei der für das Jahr 2000 durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung in Ansatz zu bringen, da auch die Waisenpension und das auf Grund des von der Bw. mit der C eingegangenen Dienstverhältnisses ausbezahlte Gehalt zweifelsfrei Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gemäß § 25 Abs. 1 Zif 1 lit. a EStG 1988 darstellen.

Bezüglich der Auswirkung der Waisenpension auf den nunmehr nachzuzahlenden Einkommensteuerbetrag, ist auszuführen, dass der Bezug der Waisenrente zwar die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer erhöht und damit auch die Höhe der Nachzahlung beeinflusst. Es ist aber keineswegs so, dass der Nachzahlungsbetrag allein aus dem Bezug der Waisenrente resultiert. Ausschließlich eine Zusammenrechnung aller drei Bezüge führt zu dem im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Steuerbetrag.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag die Frage aufwirft, warum es nicht bereits im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid zu einer richtigen Berechnung ihrer Einkommensteuerschuld gekommen sei, kann ihr nur dargelegt werden, dass der betreffende Lohnzettel der Gemeinde D erst nach der ursprünglichen Bescheiderlassung dem Finanzamt zugekommen ist, und daher auch erst zu diesem Zeitpunkt Berücksichtigung finden konnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. Juli 2003