

GZ. RV/1249-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 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 Berufungswerberin bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, einerseits als Lehrerin an einer Handelsakademie in B., sowie als Lehrbeauftragte an der Universität in L.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 wurden Werbungskosten in Höhe von 38.808,00 S geltend gemacht. Diese wurden betitelt mit "Reisekosten für die 2. Lehrtätigkeit an der Universität L. lt. Beilage".

Laut Beilage würde es sich jeweils um Fahrten hin und retour von 220 km handeln, die vom Wohnort der Berufungswerberin zur Universität L. und retour führen würden. Insgesamt seien 36 Fahrten angefallen. 8 von diesen Fahrten würden auf Schulungen bzw. Lektorentreffen entfallen. 28 Fahrten wurden mit Lehrtätigkeit bezeichnet.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 15. Februar 2001 wurde die Berufungswerberin durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Würden die angeführten Reisen zu Lektorentreffen, Schulung "Deutsch als Fremdsprache" und Arbeitssitzung die Beschäftigungsverhältnisse in B. oder die Lehrtätigkeit an der Uni in L. betreffen?

Mit Schreiben vom 14. März 2001 wurde wie folgt geantwortet:

Die angeführten Reisen zu den Lektorentreffen und der Arbeitssitzung seien in erster Linie auf die Lehrtätigkeit an der Uni in L. zurückzuführen. Für ihre Vortragstätigkeit gäbe es keine Lehrpläne. Diese müssten von den Lektoren selber entwickelt werden und die Treffen seien zur Qualitätssicherung erforderlich bzw. vorgeschrieben. Außerdem würden bei diesen Lektorentreffen neue, in der Regel aber allgemeine Lehrwerke vorgestellt werden.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 19. April 2001 wurden Werbungskosten von insgesamt 8.624,00 S anerkannt.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die wöchentlichen Fahrten zur Uni in L. würden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen und seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Fahrten zu den Fortbildungsveranstaltungen seien gewährt worden.

Gegen diesen Bescheid wurde innerhalb offener Frist Berufung eingebracht mit im wesentlichen folgender Begründung:

Die Berufungswerberin hätte mit der Uni in L. keinen Dienstvertrag abgeschlossen, sondern einen nicht remunerierten Lehrauftrag erhalten. Diesen Auftrag könne sie selbstständig erfüllen sowie sie wolle bzw. nach ihren Möglichkeiten gestalten. Diesen Auftrag könne sie wöchentlich, monatlich in Blöcken oder sogar in einem Block erledigen. Außerdem gebe es keinerlei vorgeschriebenen Lehrpläne. Diese müssten von ihr selbstständig erstellt und auf die

jeweiligen Bedürfnisse für Studenten, Manager, Gastdozenten, Lektoren usw. aller Nationalitäten abgestimmt werden.

Diese Sache laufe völlig selbstständig, genau wie in der freien Wirtschaft ab. Ein Häuselbauer bestelle einen Dachdecker für sein Haus. Dieser erhalte den Auftrag und er erledige diesen Auftrag gegen Entgelt. Die Unkosten die er dabei habe, könne er von der Steuer gewinnmindernd absetzen.

Die Berufungswerberin hätte im Jahr 1999 für Fahrten von ihrer Wohnung in die Schule nach B. und anschließend von dort an die Uni L. und den gleichen Weg zurück folgende Werbe- bzw. Unkosten gehabt.

36 Fahrten a 220 km = 7.920 km x 4,9 =	38.808,00
davon wurden 8 Fahrten a 220 km anerkannt	
das sind 220 km x 8 = 1.760 km x 4,90	<u>-8.626,00</u>
bisher nicht anerkannte Werbungskosten	30.184,00
dazu kommen noch E-Steuern für die Tätigkeit an der Uni L.	<u>15.264,00</u>
gesamte Unkosten	45.448,00
Erlös für die Tätigkeit an der Uni L.	<u>-41.773,00</u>
Verlust	3.675,00

Sie ersuche daher nochmals um eine positive Erledigung dieser Berufung, da sie dieser Art der Besteuerung ihrer Lektorentätigkeit als besonders bildungsfeindlich empfinde und sie bei einer Ablehnung gezwungen wäre, die Tätigkeit mit dieser Begründung einzustellen.

Es sei für sie nicht zumutbar, dass sie bei dieser Tätigkeit jedes Jahr einige Tausend Schilling drauflege.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 27. September 2001 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

Nachdem von der Berufungswerberin vorgelegten Aufstellungen, sowie mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 erfolgten Sachverhaltsdarstellung, würden bei den jeweils an Montagen

durchgeführten Fahrten zur Uni in L. eindeutig Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen.

Dass Vorbereitungsarbeiten an diesen Tagen teilweise in der Schule (nach eigenen Angaben wegen besserer Voraussetzungen) durchgeführt werden würden, ändere nichts an der bestehenden Rechtslage.

Nach dem vorgelegten Lohnzettel des Dienstgebers würden Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vorliegen und es würde nach Abzug der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge 41.773,00 S der Versteuerung unterworfen werden.

Im Zuge des Verfahrens bezüglich der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 wurde am 30. Oktober 2000 folgendes Schreiben durch die Berufungswerberin eingereicht (Auszug nur teilweise):

Die zweite Tätigkeit der Berufungswerberin, jeweils an einem Montag, sei nur unter der Bedingung möglich gemacht worden, dass sie bei ihrer ersten Tätigkeit der vollen wöchentlichen Lehrverpflichtung zusätzlich von 2 Überstunden an 4 Wochentagen nachkomme. In B. hätte sie Deutsch und Französisch als Unterrichtsfach, an der Uni in L. trage sie Deutsch als Fremdsprache für ausländische Studenten der verschiedensten Nationalitäten am Montag in 4 Unterrichtsstunden vor. Da diese Lehrtätigkeiten sehr großen Schwankungen und vor allem Überschneidungen im Bezug auf Schularbeiten und Tests und daher auch den Vorbereitungen unterliegen würden, würden diese am Montag vor der Lehrtätigkeit in L. an der Schule in B. erledigt werden, da dort die besten Voraussetzungen an Unterlagen und Behelfen vorhanden seien.

Sie fahre von ihrem Wohnort um etwa 8 Uhr früh nach B. und arbeite dort je nach Bedarf 1 bis 1,5 Stunden. Anschließend würde sie von der Schule in B. nach L. fahren, wo ihre Lehrtätigkeit von 11.30 Uhr bis 15.15 Uhr stattfinden würde.

Von Dienstag bis Freitag sei sie voll mit Lehrtätigkeit in B., sowie Schularbeits- und Testsverbesserungsarbeiten für beide Schulen beschäftigt. Die Verbesserungsarbeiten würden ebenfalls zum größten Teil an der Schule in B. erledigt werden.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2001 wurde der Antrag zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung eingereicht:

Die Berufungswerberin würde nochmals anführen wollen, dass sie, sollte es bei der Entscheidung bleiben, gezwungen werden würde, die Tätigkeit an der Uni in L. aufzugeben. Es sei für sie nicht zumutbar, dass sie jedes Jahr für diese Tätigkeit einige Tausend Schilling

Verlust erleiden würde, weil ihr die Fahrtkosten nicht anerkannt werden würden. Veranlagungen bei laufenden Verlusten würden wegen Liebhaberei nicht durchgeführt werden. Laufende Verluste für diese Tätigkeit an der Uni in L. seien ihr sicherlich auch nicht zumutbar.

Sie sei ersucht worden, diese Tätigkeit weiter auszuüben. Mit der oben genannten Begründung hätte sie dies abgelehnt, außer ihrer Berufung würde voll stattgegeben. Im übrigen sei sie darauf aufmerksam gemacht worden, dass es in der freien Wirtschaft sogenannte freie Dienstverträge gäbe, die in Bezug auf freiere Arbeitsbedingungen gleich mit einem nicht remunerierten Lehrauftrag seien.

Beide Fälle hätten dieselben Merkmale. Sie würden keinem abhängigen Arbeitsverhältnis unterliegen.

Zum Unterschied von ihr würden die freien Dienstnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werden und könnten dort ihre Unkosten geltend machen. Dies würde eine ungleiche Behandlung von Steuerzahlern sein.

Beigelegt wurden:

- Ein anonymisierter freier Dienstvertrag im Hinblick auf die Tätigkeit in einem Callcenter.
- Die Stellenbeschreibung eines Callcenteragent.
- Schreiben der Universität in L. mit folgendem Inhalt:

Bestimmungen zum nicht remunerierten Lehrauftrag

Mit der Abhaltung der Lehrveranstaltungen seien folgende Nebenbestimmungen zu erfüllen:

- Die Lehrveranstaltung sei regelmäßig wöchentlich an einem im vorhinein zu bestimmenden Wochentag in der Zeit vom 11. Oktober 1999 bis 2. Februar 2000 abzuhalten, ausgenommen an gesetzlichen Feiertagen, an vorlesungsfreien Tagen und an Ferientagen. Eine Lehrveranstaltungsstunde umfasse 45 Minuten Unterrichtszeit, Pausen seien in der Unterrichtszeit nicht enthalten.
- Es würde der Berufungswerberin freistehen, die Lehrveranstaltung nicht regelmäßig wöchentlich, sondern in Blöcken abzuhalten. Eine Lehrveranstaltungsstunde umfasse in diesem Fall für das ganze Semester 15 Stunden zu je 45 Minuten Unterrichtszeit. Blocklehrveranstaltungen seien im Sekretariat des Studiendekans bekannt zu geben.
- Die Ausbezahlung der Abgeltung (Nebentätigkeitsvergütung) gebühre nur für ein Höchstausmaß von 4 Semesterwochenstunden und soweit die Abhaltung der Pflichtlehrveran-

staltung und die Teilnahme von wenigstens 3 Studierenden bei einer anderen Lehrveranstaltung von wenigstens 10 Studierenden nachgewiesen werden würde. Der Nachweis der Abhaltung der Lehrveranstaltung und der Anzahl der teilnehmenden Studierenden sei schriftlich fest zu halten und nach schriftlicher Aufforderung nach Semester Ende dem Studiendekan vorzulegen.

- Die Nichtabhaltung der Lehrveranstaltung sei umgehend dem Sekretariat des Studiendekans mitzuteilen.

Am 2. November 2001 wurde die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 13. Februar 2003 wurde durch die Abgabenbehörde II. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

- Alle mit der Universität in L. abgeschlossene Verträge, die die Tätigkeit als Lehrbeauftragte im Jahr 1999 betreffen würden, seien einzureichen. Sollte diese auf Grund eines/mehrerer Bescheide(s) erfolgt sein, sei/seien diese einzureichen.
- Seien sie zu persönlichen Dienstleistungen verpflichtet gewesen oder hätte die Möglichkeit bestanden, sich durch eine von der Berufungswerberin bestimmte Person ohne Zustimmung des Dienstgebers vertreten zu lassen?
- Es seien genau die von der Berufungswerberin abgehaltenen Lehrveranstaltungen samt Lehrveranstaltungsnummer zu bezeichnen. Für welche Studien/Lehrgänge seien diese relevant? Welche Dauer/Mindestdauer hätten diese Studien/Lehrgänge?.
- Wann hätte die Berufungswerberin im Jahr 1999 jeweils in B. unterrichtet? Es seien die jeweiligen Stundenpläne mit Tag und Uhrzeit einzureichen.
- Laut Aktenlage befindet sich der Hauptwohnsitz der Berufungswerberin in 4240 Freistadt. Es scheine jedoch auch ein Wohnsitz in B. auf. Die Berufungswerberin würde nun aufgefordert werden, ihre Haupt- und Nebenwohnsitze aufzulisten und anzugeben, an welchen Tagen grundsätzlich der Aufenthalt, wo gegeben gewesen wäre im Jahr 1999.
- In der Berufungsschrift sei angegeben worden, dass an Montagen jeweils vom Wohnsitz der Berufungswerberin nach B. in die Schule und sodann nach Linz gefahren werde. Die Heimreise würde in umgekehrter Reihenfolge vorgenommen werden. Dieser Sachverhalt erscheine eher ungewöhnlich, weshalb die Berufungswerberin zur Glaubhaftmachung/-Beweisführung aufgefordert werde. Aus welchem Grund solle sowohl am Morgen als auch am Abend ein Zwischenaufenthalt in der Schule notwendig sein?

- Ein eventuell vorliegendes Fahrtenbuch sei einzureichen.
- Welche Tätigkeiten würden während der Zwischenaufenthalte in der Schule jeweils verrichtet werden? Weshalb sei es notwendig, diese zu den angegebenen Zeitpunkten zu verrichten?

Hingewiesen werde darauf, dass auch das Fremdspracheninstitut der Universität L. über ein Lektorenzimmer und die üblichen technischen Ausstattungen verfüge.

Mit Schreiben vom 26. März 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1: Mit der Universität L. seien nie Verträge abgeschlossen worden, es seien lediglich sogenannte "nicht remunerierte" Lehraufträge für jedes Semester erteilt worden. Der erste Lehrauftrag erfolge nach einer mündlichen Vorstellung. Mit der Universität L. bestehe daher kein zweites Dienstverhältnis. Es werde ihr nur einseitig Semesterweise ein Lehrauftrag erteilt, den sie jedoch jederzeit ablehnen könne.

Zu Punkt 2: Für Ihre Lehr- und Prüfungstätigkeit erhalte sie keinen Lohn, sondern eine Nebentätigkeitsvergütung (Abgeltung) während 12 Monaten, sie erhalte daher auch kein Urlaubs- bzw. Weihnachtsgeld. Wie sie ihre Veranstaltungen abhalte, sei völlig ihr überlassen. Natürlich müsse sie ihre Veranstaltungen mit der Universität abstimmen, da ihr ja ein Vorträgsraum zur Verfügung gestellt werden müsse. Dies treffe besonders auch dann zu, wenn sie verhindert sei (wie z.B. durch ihre Sprachreise vom 10. März bis 17. März 2003 nach Frankreich oder durch Krankheit) und wenn sie die nichtgehaltenen Lehrveranstaltungen dann stundenweise oder geblockt nachholen würde.

Bei einer längeren Verhinderung könne sie sich eine Vertretung suchen. Sie müsste dies dem Sekretariat melden. Diese Möglichkeit hätte sie allerdings noch nie in Anspruch genommen. Eine Verpflichtung, die sie hätte, bestehe darin, am Semesterende die Abhaltung der Lehrveranstaltung und die Anzahl der teilnehmenden Studenten dem Sekretariat gegebenenfalls, dass heißt nach schriftlicher Aufforderung, nachzuweisen.

Zu Punkt 3: Ihre Lehrveranstaltungen würden aus Deutsch als Fremdsprache und Prüfungstätigkeiten bestehen. Die Lehrveranstaltungsnummer bzw. die Dauer sei ersichtlich aus den Beilagen. Für alle ausländischen Studenten (Erasmus-Studenten internationales Austauschprogramm zwischen den Universitäten) die für ein Fachstudium (Soziologie, Jura, Betriebswissenschaft, ...) das nötige Sprachniveau erreichen müssten, seien ihre Veranstaltungen notwendig. Es würden aber auch Hörer aus der ausländischen Wirtschaft, wie Manager, Spezialisten aus der Industrie, Bankleute, Gastdozenten, Lektoren usw.

kommen. Die Palette der Hörer, ihre Berufe und Bedürfnisse bezüglich der deutschen Sprache seien breit gefächert. Von im Schnitt 30 Hörern gäbe es ca. 18 bis 20 verschiedene Nationalitäten, die sich jedes Semester in ihrer Zusammensetzung ändern würden. Für den Unterricht gäbe es - wie übrigens in allen Studienrichtungen auf der Universität - nur allgemeine Vorgaben, aber keine "Lehrpläne" wie in der voruniversitären Ausbildung, und es obliege dem Lehrenden, die Art der Sprachvermittlung, d.h. Methodik und Didaktik und Inhalte den verschiedenen Bedürfnissen anzupassen. Je nach den Kenntnissen der deutschen Sprache würden diese Studienlehrgänge 2 bis 6 Semester dauern. Weiters sei die positive Ablegung einer Prüfung bezüglich der deutschen Sprache Voraussetzung, damit die Hörer als ordentliche Studenten inskriptieren könnten.

Zu Punkt 4: Laut der von der Universität L. bestätigten Beilage hätte sie an den dort angegebenen Tagen (Montags) an der Universität von 11.30 Uhr bis 14.45 Uhr unterrichtet. Von Dienstag bis Freitag wäre sie in B. an der HAK und am Gymnasium mit Deutsch und Französisch beschäftigt gewesen. Den "Uni-Tag" hätte sie in der Zwischenzeit von Montag auf Dienstag verlegt. Stundenpläne für 1999 für B. hätte sie keine mehr.

Zu Punkt 5: Sie hätte ein Haus in Freistadt, in dem ihre Eltern wohnen würden. Falls es ihre Zeit erlaube, besuche sie sie regelmäßig. In B. bzw. der näheren Umgebung hätte sie hintereinander mehrere Wohnsitze gehabt. Im Jahr 1999 sei dies in Strobl gewesen. Andere Adressen seien vor bzw. nach 1999 anzugeben. Da keinerlei Anlass vorgelegen sei, über ihre Aufenthaltstage Buch zu führen, könne sie die einzelnen Tage und deren Aufenthalte nicht mehr angeben. Mit Sicherheit hätte sie sich jedoch, bedingt durch ihre Arbeit in B., von Sonntag Abend bis Freitag in Strobl aufgehalten. Bei einem Wochenendaufenthalt in Freistadt sei sie immer Sonntag Nachmittag zurück ins Salzkammergut gefahren.

Zu Punkt 6: Der Sachverhalt sei ungewöhnlich, aber erklärbar:

- Das Fremdsprachinstitut an der Universität in L. verfüge über ein Lektorenzimmer von ca. 18 m² für ungefähr 60 Lektoren. In diesem Raum würden sich 4 Arbeitsplätze und 3 PCs befinden. Selbst bei einer durchschnittlichen Anwesenheit von 10 bis 15 Lektoren sei es so gut wie unmöglich, an die technischen Ausstattungen wie PCs, CD-Player, Video für vorbereitende Arbeiten heranzukommen. Auch Korrekturarbeiten seien, bedingt durch das ständige Kommen und Gehen von Kollegen bzw. Studenten, die mit Kollegen Besprechungen in eben diesen Lektorenzimmer durchführen würden, so gut wie unmöglich. Die Vorlesungszeiten an der Uni seien von 8 Uhr bis 20 Uhr und dementsprechend sei der ständige Betrieb im Lektorenzimmer. Übrige Lehrmittel wie Fachbücher seien großteils theoretischer Natur und eher zum

Reflektieren über den Fremdsprachenunterricht als für den praktischen Gebrauch im Unterricht geeignet. Die für den Unterricht nötigen Lehrmittel wie Bücher, CDs, Videos und vor allem Texte (sowohl literarische als auch Sachtexte) seien von den Lektoren selbst zu besorgen.

- Sie sei von Dienstag bis Freitag in B. mit 2 Korrekturfächern voll ausgelastet, die Vorbereitungs- bzw. Nachbereitungsarbeit (Korrektur von Tests, Hausübungen, Präsentationen) für die Universität müsse daher am Montag vor bzw. nach der Lehrveranstaltung statt finden. Da dies an der Universität praktisch nicht möglich sei, würde sie diese Arbeiten an der HAK in B., wo sie ihren eigenen Arbeitsplatz besitzen würde, erledigen. Dort könne sie die technischen Ausstattungen wie PC, Video, CD-Player usw. jederzeit nützen und auch das Suchen von geeigneten Texten aus Zeitschriften, Textsammlungen und literarischen Quellen stelle kein Problem dar. Auch hätte sie einen Schlüssel für den Haupteingang und könne diese Einrichtungen auch noch spät abends nützen, was an der Universität, bedingt durch das Verschließen des Haupteinganges vor bzw. nach der Vorlesungszeit, nicht mehr möglich sein würde.

- Ein weiterer Grund, die Vor- bzw. Nachbereitung in B. zu erledigen, sei der starke Morgenverkehr. Würde sie z.B. schon um 8 Uhr in Linz sein wollen, um noch Vorbereitungen zu treffen, müsse sie schon - je nach Wetterlage - um ca. 5.30 Uhr von zu Hause wegfahren, um dann vielleicht festzustellen, dass weder ein PC noch ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe (die meisten ihrer Kollegen seien aus Linz bzw. näherer Umgebung und hätten daher einen wesentlich kürzeren Weg zu bewältigen und daher auch andere Tage zur Verfügung, um an die Uni zu kommen). Nach der Lehrveranstaltung verhalte es sich ebenso. Würde sie ihre Korrekturarbeiten noch in Linz erledigen, vorausgesetzt, einen Arbeitsplatz zu "ergattern", würde sie dieselben Probleme mit dem Berufsverkehr am Abend haben und ihre Fahrtzeit würde sich ebenfalls um 1 Stunde oder mehr verlängern. Würde sie ihre Vor- bzw. Nachbereitungsarbeiten jedoch ungestört in B. erledigen und weiche sie damit dem starken Verkehr aus, müsse sie erst um 9 Uhr von der HAK in B. wegfahren und könne dann nach der Lehrveranstaltung um ca. 16.15 Uhr an der HAK ihre Arbeit, wie Korrekturen, zeitsparend und ungestört wieder aufnehmen.

Nach Darstellung der Situation würde es sich erweisen, dass es sich um Fahrten von einer Arbeitsstätte zur anderen handeln würde.

Beigelegt wurden:

Jeweils eine Bestätigung der Erteilung eines nicht remunerierten Lehrauftrages für das Sommersemester 1999 für die Veranstaltung Deutsch als Fremdsprache - Mittelstufe II, Übung, 4 Stunden, und für das Wintersemester 1998/1999 für Deutsch als Fremdsprache - Mittelstufe I, Übung, 4 Stunden.

Weiters wurde eine Bestätigung über die Abgeltung für Prüfungstätigkeit im Fach Deutsch als Fremdsprache - Mittelstufe I eingereicht

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 iVm der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, BGBl II 1997/287, sind Bezüge aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragte an Universitäten unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Berufungswerberin ist für die Universität L. als Lehrbeauftragte im Sinne eines nicht remunerierten Lehrauftrages tätig.

Laut ihren Angaben sind die von ihr abgehaltenen Lehrveranstaltungen Teil eines 2- bis 6-semestriegen Lehrganges.

Weder die Tatsache, dass die Tätigkeit lediglich in einem Ausmaß von 4 Semesterwochenstunden ausgeübt wird, noch dass das Zustandekommen der Lehrverpflichtung nicht auf einem privatrechtlichen Dienstvertrag, sondern auf einem hoheitlichen Akt beruht, hindert die Anwendung obiger Verordnung.

Die arbeitsrechtliche oder sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit ist für die steuerrechtliche Beurteilung belanglos.

Die Tätigkeit der Berufungswerberin an der Universität L. ist daher als eine nichtselbständige im Sinne des § 25 EStG 1988 zu qualifizieren.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten abzugsfähig solche Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen verausgabt werden.

Grundsätzlich fallen daher auch Kosten für Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort unter diesen Begriff.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind diese jedoch durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschbeträge abgegolten (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 97/14/0103).

Der Verkehrsabsetzbetrag wurde in gegenständlichem Bescheid bereits zum Abzug gebracht. Für den Ansatz von Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 wird vorausgesetzt, dass die Fahrten im Lohnzahlungszeitraum überwiegend angefallen sind. Im vorliegenden Fall wurden von der Berufungswerberin die Fahrten jeweils nur an einem Tag pro Woche durchgeführt, was das geforderte Überwiegen ausschließt.

Von dieser Pauschalierung der Fahrtkosten sind jedoch diejenigen Fahrten ausgenommen, die durch die Fahrt von einer zur anderen Arbeitsstätte angefallen sind. Wie auch der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 22.2.1996, 94/15/0109, und vom 20.6.2000, 98/15/0066, ausgeführt hat, sind solche Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Berufungswerberin geht jeweils an den Montagen dem Lehrauftrag an der Universität L. nach, an den Tagen Dienstag bis Freitag unterrichtet sie an zwei Schulen in B..

In der Beilage zum Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurden gegenständliche Fahrtkosten mit "Wohnort – Linz und retour" bezeichnet.

In einem Schreiben vom 30. Oktober 2000 wurde von der Berufungswerberin angegeben, sie würde jeweils v o r der Lehrveranstaltung auf der Universität in L. Vorbereitungen treffen in der Schule in B..

Im Schreiben vom 26. März 2003 wiederum wird angegeben, dass sowohl v o r , als auch n a c h der Tätigkeit in L. Arbeiten für die Universität in der Schule in B. verrichtet werden würden.

Festgehalten wird, dass sich für den Lehrauftrag an der Universität L. der Dienstort und somit der Mittelpunkt der Tätigkeit in L. befindet. Auch das Kopieren von Unterlagen oder das Vorbereiten auf Unterrichtseinheiten vermag diesen nicht an die Schule in B. zu verlegen.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit bei Lehrenden und Vortragenden am Ort der Wissensvermittlung liegt (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1999, 88/13/0132).

Dass auch in der Schule in B. oder zu Hause Vorbereitungsarbeiten für die Tätigkeit an der Universität in L. geleistet werden, begründet jedoch keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit.

Würden die Vorbereitungsarbeiten am Wohnort ausgeführt werden, würde aus diesem Grunde auch dieser nicht zum Dienstort werden und die Fahrten nach L. als Fahrten von Arbeitsstätte zu Arbeitsstätte zu werten sein.

Der Dienstort für die Tätigkeit an der Universität L. liegt in L., der für die Tätigkeit als Lehrerin in B..

Werden in B. Vorbereitungsarbeiten für die Tätigkeit in L. verrichtet, so liegt weder in B. ein zweiter Dienstort im Hinblick auf die Universitätstätigkeit vor, noch eine Dienstverrichtung im Hinblick auf die Tätigkeit als Lehrerin.

Zusammengefasst muss daher festgehalten werden, dass keine Fahrten von Dienstort zu Dienstort vorliegen können.

Des Weiteren kommt der Senat im Zuge der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass keine berufliche Veranlassung besteht, Arbeiten für die Tätigkeit in L. jeweils am Montag in B. zu verrichten.

Abgesehen davon, dass von der Berufungswerberin selbst widersprüchliche Angaben im Hinblick auf den Verlauf der Fahrten gemacht worden sind, wird nicht von einer Glaubhaftmachung der Fahrten Wohnort nach B. und sodann nach L. und retour ausgegangen.

Es würde vielmehr der Lebenserfahrung entsprechen, eventuell für die Tätigkeit für die Universität in L. anfallende Arbeiten, die nicht in L. verrichtet werden, an den 4 weiteren Tagen der Woche in B. zu verrichten. An den Tagen Dienstag bis Freitag war die Anwesenheit am Dienstort in B. schon auf Grund der zweiten nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrerin notwendig.

Folglich sind die beantragten Fahrtkosten als durch Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte verursachte anzusehen, was deren Nichtabzugsfähigkeit begründet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 7. Mai 2003