



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0077-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WT, vom 29. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 2. und 3. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) steht als Lehrerin am Bundesrealgymnasium in C, wo sie Deutsch und Englisch unterrichtet, in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Daneben leitet sie als Lehrbeauftragte der Universität Innsbruck am Institut für B im Rahmen des Lehrplanes für Lehramtsstudenten im zweiten Studienabschnitt ein Proseminar (Workshop) in Fremdsprachendidaktik mit der Bezeichnung „BB in Ausmaß von 2. Semesterwochenstunden. Den Lehrauftrag führte sie aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages mit der Universität Innsbruck mit der Bezeichnung „*Freier Lehrauftrag Nebentätigkeit Bundesbeamte*“ durch. Sowohl als Lehrerin am Bundesrealgymnasium in C als auch als Lehrbeauftragte an der Universität Innsbruck erzielte sie nach dem vom Arbeitgeber (Bundesdienst) übermittelten

Lohnzettel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei die Einkünfte als Lehrerin am Bundesrealgymnasium und als Lehrbeauftragte der Universität vom Arbeitgeber (Bund) in einem Lohnzettel zusammengefasst wurden.

In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 und der Einkommensteuererklärung für 2006 machte die Bw für die Fahrten zwischen ihrem Wohnort in W und der Universität in Innsbruck (hin und retour 200 km) im Jahr 2005 Reisekosten von 1.792,20 € (1.495,20 € Kilometergeld für 21 Fahrten zu 200 km und 297,00 € Tagesdiäten) und 2006 von 1.589,00 € (1.292,00 € Kilometergeld für 17 Fahrten zu 200 km und 297,00 € Tagesdiäten) als Werbungskosten ua geltend.

In den am 2. Oktober 2007 für das Jahr 2005 und am 3. Oktober 2007 für das Jahr 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheiden erkannte das Finanzamt diese Reisekosten nicht als Werbungskosten an. In der Begründung führte es dazu aus, die nebenberufliche Tätigkeit an der Universität Innsbruck werde im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt. Bei den Fahrten nach Innsbruck handle es sich um Fahrten zu einer (weiteren) Arbeitsstätte. Diese Reisen seien nicht als beruflich veranlasste Reisen im Sinne des EStG 1988 zu qualifizieren, sondern als Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte. Tatsächliche Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) könnten für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden. Die steuerliche Abgeltung der Aufwendungen erfolge über den Verkehrsabsetzbetrag. Ein allfälliges Pendlerpauschale stehe nicht zu, weil die Fahrten nach Innsbruck im Lohnzahlungszeitraum (= Monat) nicht überwiegend durchgeführt worden seien. Die geltend gemachten Taggelder teilten das Schicksal der Kilometergelder. Es könnten daher auch keine Taggelder als Werbungskosten in Anspruch genommen werden.

In der mit Eingabe vom 29. Oktober 2007 dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw vor, sie habe mit der Universität Innsbruck eine Vereinbarung über einen "freien Lehrauftrag" geschlossen. Aus beamtenrechtlichen Gründen werde das hierfür geleistete Entgelt über den "Bundesdienst" ausbezahlt und versteuert. Dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass es sich hierbei um eine selbständige Tätigkeit handle. Sie halte an der Universität Proseminare in Fremdsprachendidaktik. Die dort mit den Studenten erarbeiteten Ergebnisse würden dann in der Schule in C auf ihre Praxistauglichkeit überprüft. Dieser Zusammenhang von Theorie und Praxis sei ein wesentlicher Bestandteil des Modells der Innsbrucker Fremdsprachendidaktik und habe nachweislich starken positiven Einfluss auf den Fremdsprachenunterricht in C. Für diese Tätigkeit an der Universität in Innsbruck erhalte sie von ihrem Dienstgeber Bundesdienst (Gymnasium C) keine Reisevergütungen. Diese aus technischen Gründen über

den Bundesdienst ausbezahlten Entgelte würden auch nicht für Pensionszwecke angerechnet. Dies zeige, dass es sich bei diesen Einkünften an der Universität Innsbruck nicht um Einkünfte aus der Dienstnehmerstellung am Gymnasium in C handle. Sie habe im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hohe Aufwendungen. Die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen würde dazu führen, dass ein fiktives Einkommen besteuert würde.

Sie erhalte ihr Entgelt ausschließlich für die jeweils abgehaltenen Stunden. Im Gegensatz zu einem Dienstverhältnis würde sie bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung für die entfallenen Unterrichtseinheiten kein Entgelt erhalten. Damit zeige es sich, dass sie ein Unternehmerrisiko trage. Im Übrigen müssten ihr selbst bei Unterstellung eines einheitlichen Dienstverhältnisses die Fahrten von einer Dienststelle zu einer weiteren Dienststelle steuerlich anerkannt werden (VwGH 9.11.94, 92/13/0281.)

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2008 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 seine Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 (BDG) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Werden diese Bezüge vom Bund ausbezahlt, so würden keine Bedenken bestehen, wenn sie bei Auszahlung von mehreren öffentlichen Kassen gemäß § 85 EStG 1988 bei der Lohnsteuerberechnung zusammengefasst würden. In diesem Fall sei für diese Bezüge von der auszahlenden Stelle ein Lohnzettel auszustellen. Würden Lehrbeauftragte oder Beamte für Institute einer Universität oder Einrichtungen im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit tätig, liege gemäß § 155 Abs. 4 BDG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 BDG eine Nebentätigkeit vor.

Hinsichtlich der von der Bw mit der Universität Innsbruck abgeschlossenen freien Lehraufträge liege eine Nebentätigkeit im Sinne der vorgenannten Ausführungen zweifelsohne vor. Die daraus zugeflossenen Einkünfte seien kraft der gesetzlichen Anordnung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen mit allen Konsequenzen, die eine solche Qualifizierung insbesondere im Zusammenhang mit der Steuerwirksamkeit allfälliger vermeintlich berufsbedingter Ausgaben hervorrufe. Bei den von der Bw durchgeführten Fahrten vom Wohnort W nach Innsbruck handle es sich nicht um beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 EStG 1988. Die steuerliche Abgeltung der Fahrtaufwendungen erfolgt über den Verkehrsabsetzbetrag, der ohnedies bei der Steuerberechnung wirksam werde. Ein allfälliges Pendlerpauschale für diese Fahrten steht nicht zu, da die Fahrten nach Innsbruck im Lohnzahlungszeitraum (= ein Kalendermonat) nicht überwiegend durchgeführt worden seien. Die geltend gemachten Taggelder teilten das Schicksal der Kilometergelder, auch sie könnten keiner steuerwirksamen Absetzung zugeführt werden.

Der Berufungseinwand, bei Unterstellung eines einheitlichen Dienstverhältnisses müssten die Fahrten von einer Dienststelle (hier offensichtlich Gymnasium C) zu einer weiteren Dienststelle (hier Universität Innsbruck) steuerlich anerkannt werden, gehe völlig ins Leere. Einerseits liege nämlich kein einheitliches Dienstverhältnis vor und andererseits würden keine Fahrten zwischen zwei Dienststellen durchgeführt, sondern - der Sachlage entsprechend - Fahrten vom Wohnort W zur Arbeitsstätte nach Innsbruck.

Selbst bei isolierter Betrachtung der hier vorliegenden Tätigkeit als Lehrbeauftragte an der Universität Innsbruck und unter Außerachtlassung der zitierten gesetzlichen Anordnung des § 25 Abs. 1 Z 4 Iit. c EStG 1988, sei festzuhalten, dass Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung (hier Universität Innsbruck) vorgegebenen Studienplanes ausübten, jedenfalls zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen würden.

Mit Eingabe vom 6. März 2008 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sie aus, es gehe dabei nicht so sehr um die Einordnung der Einkünfte unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder selbständiger Arbeit, sondern um den Ansatz der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Es sei unbestreitbar, dass ihr im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit in Innsbruck Kosten erwachsen seien. Die Einkommensteuer sei nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu bemessen. Daher seien die damit verbundenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzuerkennen. Allein die gemeinschaftliche Auszahlung von Bezügen - und damit Verwaltungsvereinfachung für den Bund oder das Land - bedeute nicht, dass damit Aufwendungen aberkannt werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 BDG liegt vor, wenn einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm gemäß § 36 Abs. 1 BDG obliegen (das sind jene, die in der Geschäftseinteilung der Dienststelle des Beamten

festgelegt sind), noch weitere Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungsbereich (gegen eine Entlohnung durch den Bund) übertragen werden. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die Entlohnung gemäß § 25 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (freier Dienstvertrag oder Werkvertrag) erfolgt oder der Bedienstete eine Nebentätigkeitsvergütung bezieht.

Bezahlt eine öffentliche Kasse mehrere Bezüge an einen Arbeitnehmer, dann ist der Steuerabzug einheitlich vorzunehmen (vgl. *Doralt*, EStG¹², § 25 Tz 68f und § 85 Tz 11).

Die gegenständlichen Lehrveranstaltungen an der Universität in Innsbruck werden von der Bw während der Semester jeweils am Freitag und somit an jenem Tag, an dem sie am Gymnasium in C keinen Unterricht zu erteilen hat, durchgeführt. Diese Lehrveranstaltungen an der Universität, die sich an Lehramtsstudenten richtet, stehen in keinen unmittelbaren Zusammenhang mit ihren dienstlichen Aufgaben am Gymnasium in C. Auftraggeber für diesen Lehrauftrag ist die Universität und damit der Bund von dem sie für diesen Lehrauftrag auch entlohnt wird.

Im gegenständlichen Fall ist daher unzweifelhaft, dass es sich bei diesem Lehrauftrag an der Universität neben ihrer Haupttätigkeit als beamtete Mittelschullehrerin am Gymnasium in C um eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 BDG handelt. Die aus diesem Lehrauftrag erzielten Bezüge sind daher nach dem oben zitierten § 25 Abs. 1 Z 4 Iit. c EStG steuerrechtlich ex lege als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) und somit als lohnsteuerpflichtig anzusehen.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben werden vom Gesetzgeber nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a - c EStG 1988 durch Pauschbeträge in Form des der Bw gewährten Verkehrsabsetzbetrages und (bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen) durch das Pendlerpauschale abgegolten. Eine Abgeltung der von der Bw beantragten tatsächlich erwachsenen Kosten in Form von Kilometergeld sieht der Gesetzgeber nicht vor.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründen keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, es ist daher – wie bereits das Finanzamt festgestellt hat – auch eine Berücksichtigung der von der Bw geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) nicht möglich.

Auch der Hinweis der Bw auf das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 9.11.1994, 92/13/0281, wonach die tatsächlichen Fahrtkosten von einer Dienststelle zu einer anderen Dienststelle zu berücksichtigen seien, vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Wie das Finanzamt dazu bereits zutreffend ausgeführt hat, liegt im gegenständlichen Fall nicht eine Reise zwischen zwei Dienststellen vor, sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, selbst wenn der Lehrauftrag der Bw an der Universität nicht als Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG ausgeübt worden wäre und die Einkünfte daraus nicht unter § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG zu subsumieren wären, wäre für sie nichts gewonnen, 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 nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) zählen und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bw aufgrund eines Lehrauftrages an der Universität Innsbruck tätig geworden ist und ihre Lehrtätigkeit im Rahmen eines von der Universität vorgegebenen Studienplanes regelmäßig ausgeübt hat. Somit würden auch die im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 genannten Voraussetzung vorliegen, was wiederum zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und damit nur zur oben dargelegten pauschalen Berücksichtigung der Fahrtkosten als Werbungskosten führen würde. Das Finanzamt hat daher zu Recht die in Form von Kilometer- und Tagesgeld geltend gemachten Reisekosten nicht als Werbungskosten anerkannt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. November 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei