

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 2. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 5. November 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Lehrer und unterrichtet an der Bundesfachschule für wirtschaftliche Berufe in A die kaufmännischen Fächer. Daneben leitete er als Lehrbeauftragter an der Fakultät für Betriebswirtschaft der Universität Innsbruck am Institut für B im Rahmen des Lehrplanes für die Studienrichtung C im Wintersemester 2002/03 und im Sommersemester 2003 ein Pflichtseminar im Ausmaß von 2 Semesterwochenstunden für die Lehrveranstaltung D. Sowohl als Lehrer der Bundesfachschule für wirtschaftliche Berufe als auch als Lehrbeauftragter an der Universität erzielte er nach den vom Arbeitgeber (Bundesdienst) übermittelten Lohnzetteln Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 machte er im Rahmen seines Lehrauftrages an der Universität ua Fahrtkosten von 898,56 € für insgesamt 16 Fahrten (2.496 km) zwischen seinem Heimatort E und der Universität in Innsbruck in Höhe des amtlichen Kilometergeldes als Werbungskosten geltend.

Mit dem am 5. November 2004 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2003 erkannte das Finanzamt diese Fahrtkosten nicht als Werbungskosten an. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, die fallweisen Fahrten zur Universität in Innsbruck stellten Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte dar und seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Das Pendlerpauschale könne nicht berücksichtigt werden, da pro Monat weniger als 11 Fahrten nach Innsbruck durchgeführt worden seien.

In der mit Schreiben vom 2. Dezember 2004 dagegen eingebrochenen Berufung brachte der Bw vor, die Lehrtätigkeit an der Universität in Innsbruck stelle laut beiliegenden E-Mail der Personalabteilung der Universität kein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis, sondern einen einkommensteuerpflichtigen Werkvertrag dar. Aus diesem Grund beantrage er die Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes.

Aus den der Berufung in Kopie beiliegenden an den Bw gerichteten E-Mail vom 30. November 2004 wird von der zuständigen Referentin für externe Lehre der Universität Innsbruck mitgeteilt, dass der Bw im Sommersemester 2003 als Lehrbeauftragter mit 2 lit a Stunden an der UNI beschäftigt gewesen sei. Es habe sich um ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis eigener Art (kein DV) gehandelt. Die gesetzlichen Abgaben zur Versicherung seien geleistet worden. Die Beträge seien einkommensteuerpflichtig. Im Wintersemester 2003/2004 habe ein freier Dienstauftrag bestanden. Auch hierfür seien die gesetzlichen Abgaben geleistet worden und der Bw. sei einkommensteuerpflichtig gewesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 führte das Finanzamt aus, gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm der Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, BGBl II 1998/287, seien Bezüge als Lehrbeauftragte an Universitäten, unabhängig vom zeitlichen Ausmaß, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Fahrten zur Universität nach Innsbruck stellten daher Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar und seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2005 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, nach § 30 Abs. 6 UOG begründe die Erteilung eines Lehrauftrages kein Dienstverhältnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, wurde ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 eine neue Regelung für Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden in das Gesetz eingefügt. Demnach sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) 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. Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden.

In der Regierungsvorlage wird diese Regelung damit begründet, dass solche Vortragende, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegeben Studien - Lehr - oder Stundenplanes ausüben, zwangsläufig in die Organisation der Bildungseinrichtung eingebunden sind und regelmäßig keinem Unternehmerrisiko unterliegen (EB zum BudBG 2001, ÖStZ 2000, 547).

Die Vortragstätigkeit muss an einer „Bildungseinrichtung“ ausgeübt werden. Zu den Bildungseinrichtungen zählen im Wesentlichen Universitäten, Hochschulen, Akademien, Fachhochschulen, Pädagogische Akademien sowie allgemein- und berufsbildende höhere Schulen. Vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sind jene nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (zB. Universitäts- Studiengesetz, Universitäts-Organisationsgesetz).

Voraussetzung für die Einbindung des Vortragenden in die Organisation der Bildungseinrichtung ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Rahmen des Studien- Lehr- oder Stundenplanes. Ein regelmäßiges Tätigwerden liegt dabei bereits bei einer Lehrverpflichtung von mindestens einer Semesterwochenstunde vor. Wird diese Lehrverpflichtung geblockt, liegen ebenfalls Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor (vgl. Doralt, Kommentar⁴, EStG, Tz 78 zu § 25).

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen nicht nur die Bezüge aus der Lehr- und Vortragstätigkeit (die in jeder beliebigen Vermittlung von Kenntnissen bestehen kann) sondern auch das Entgelt für alle damit in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Leistungen, wie z.B. Prüfungstätigkeit, die Erstellung von Lehrbehelfen (Skripten), die Begleitung von Exkursionen, die Betreuung von Studierenden (zB Diplomanden), die

Abhaltung von Sprechstunden, die Teilnahme an Konferenzen etc. (vgl. Maschinda, Welche Vortragende sind ab 1.1.2001 lohnsteuerpflichtig? ÖStZ 2001, 250 ff).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw aufgrund eines Lehrauftrages an der Universität Innsbruck tätig wurde und seine Lehrtätigkeit im Rahmen eines von der Universität vorgegebenen Studienplanes regelmäßig ausübt hat. Somit liegen die im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 genannten Voraussetzung zweifelsfrei vor. Aufgrund dieser Bestimmung sind daher die Bezüge des Bw aus diesem Lehrauftrag als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu qualifizieren.

Daran vermögen weder der Hinweis auf die Bestimmung des § 30 Abs. 6 UOG, wonach durch die Erteilung eines Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet wird, noch die Bestätigung der Universität, nach der der Bw im Wintersemester 2003/04 seinen Lehrauftrag auf Grund eines freien Dienstvertrages ausgeübt hat, etwas zu ändern, weil sich aus hochschulorganisationsrechtlichen Vorschriften für sich allein nicht bestimmen lässt, ob **abgabenrechtlich** eine Tätigkeit als selbstständige oder unselbstständige anzusehen ist. Ob selbstständige oder nichtselbstständige Einkünfte vorliegen, ist ausschließlich nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu überprüfen, so dass steuerrechtlich auch dann Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen können, wenn auf Grund (anderer) gesetzlicher Vorschriften ein Dienstverhältnis ausdrücklich ausgeschlossen wird. Die Einstufung nach § 30 Abs. 6 UOG ist daher für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte von Lehrbeauftragten nicht maßgebend. Würden von der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nur jene Lehr- und Vortragstätigkeiten erfasst, die ohnedies bereits aufgrund der allgemeinen Kriterien im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt werden, bräuchte es die angeführte Sonderbestimmung nicht. Im Wesentlichen werden daher von dieser Bestimmung jene Lehrenden und Vortragenden erfasst, die aufgrund eines mit der Bildungseinrichtung abgeschlossenen freien Dienstvertrages oder Werkvertrages tätig werden. Die in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gesetzlich fingierte Lohnsteuerpflicht geht als lex spezialis den anderen Regeln des Einkommensteuerrechtes zur Zuordnung von Einkünften vor. Wären daher die Bezüge des Bw aus dem Lehrauftrag nach den allgemeinen Zuordnungsregeln den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zuzuordnen, so sind diese Bezüge nach der Sonderbestimmung nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 dennoch den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzuordnen und somit lohnsteuerpflichtig.

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 sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 Kilometer grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Im

gegenständlichen Fall ist die Arbeitsstätte (Universität) rd. 80 km vom Wohnort entfernt. Für solche Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist grundsätzlich das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 vorgesehen. Wie das Finanzamt aber bereits in der Begründung des angefochtenen Bescheides zum Ausdruck gebracht hat, setzt die Gewährung des Pendlerpauschales voraus, dass die Fahrten im Lohnzahlungszeitraum überwiegend angefallen sind. Im gegenständlichen Fall ist der Bw. im Berufungsjahr insgesamt nur 16-mal die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und retour gefahren. Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales liegen somit nicht vor und die Berücksichtigung des beantragten amtlichen Kilometergeldes für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann dem Bw. mangels gesetzlicher Grundlage nicht gewährt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Juni 2006