Lohnsteuer**Steuerpflichtige Fahrtkostenersätze für FH-Vortragende****Besteuerung von Ersätzen ohne Abzugsmöglichkeit verfassungswidrig**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Bei einem Vortragenden auf einer Fachhochschule (FHS) wird gesetzlich ein Dienstverhältnis fingiert. Erhält der Vortragende nun einen Fahrtkostenersatz, ist dieser lohnsteuerpflichtig. Ein Pendlerpauschale steht jedoch nicht zu. Ebenso ergeben sich Auswirkungen auf die SV-Pflicht.

1. Sachverhalt

Ausgegangen sei von folgendem Sachverhalt:

Ein Steuerpflichtiger sei selbstständig tätig, beispielsweise als Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder. Er hat seinen Kanzleisitz in derselben Gemeinde wie den Wohnsitz, etwa in der Landeshauptstadt L 1. Um sein Fachwissen auch der nachstrebenden Studentenschaft zur Verfügung zu stellen, unterrichtet er an einer in der Landeshauptstadt L 2 gelegenen Fachhochschule (FHS). Zwischen L 1 und L 2 liegen mehr als 120 km.

Neben einem – üblicherweise spärlichen – Honorar werden dem Vortragenden auch Reisespesen für die Anfahrt, so etwa das Kilometergeld vergütet. Aufgrund der örtlichen Distanz erfolgt die Vorlesung jeweils geblockt. Dabei finden manchmal eintägige, manchmal auch mehrtägige Veranstaltungen statt.

2. Rechtliche Einstufung

Sachverhaltsgemäß erbringt der Vortragende Leistungen im Sinne eines Vortrages. In den üblichen Lehrplänen ist dabei eine bestimmte Stundenanzahl pro Semester vorgesehen. Die Vorlesung erfolgt üblicherweise bei externen Lektoren geblockt. Der Lektor ist insofern auch in der Einteilung der Blocks und somit der Stunden durchaus frei. Selbstverständlich hat aber eine Abstimmung mit der FHS im Rahmen der Erstellung des Gesamtstundenplanes zu erfolgen. Dies ist aber nur ein Ausfluss jeder normalen Geschäftsbeziehung, da auch bei anderen Vorträgen, etwa über die üblichen Seminarveranstalter, ja weitergehend bei jeder Beratungsleistung für einen Klienten der Berater zwar in der Termingestaltung frei ist, selbstverständlich aber einen Termin mit seinem Klienten abstimmt.

In den Lehrinhalten und in der eingesetzten Didaktik ist der Vortragende schon nach den gesetzlichen Bestimmungen¹⁾ frei.

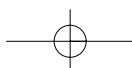
Je nach Sachverhalt mag der Vortragende mehr oder weniger in die Organisation der FHS eingegliedert sein. Gerade bei Vortragenden, die nur eine bestimmte Vorlesung übernehmen und – wie sachverhaltsgemäß angenommen – als externer Lektor schon aufgrund der räumlichen Distanz nur selten vor Ort anwesend sind, wird oftmals keine weitere Eingliederung in den Lehrbetrieb gegeben sein.

Ein solcher Vertrag ist daher wohl als Werkvertrag anzusehen. Allenfalls könnten auch Elemente eines (freien) Dienstvertrages einfließen. Die üblichen Vertragstexte sehen daher auch vor, dass von beiden Vertragsparteien etwa in arbeitsrechtlicher Hinsicht kein Dienstverhältnis gemeint und gewünscht ist.

Steuerlich ist die Beurteilung – unter Umständen – anders: Nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG i. V. m. § 47 Abs. 2 EStG liegt nämlich – fiktiv und unwiderlegbar – ein Dienstverhältnis

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Vgl. § 3 Abs. 2 FHStG.



vor, wenn der Vortragende an einer Bildungseinrichtung tätig ist, die nicht vorwiegend der Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 BGBl. Nr. 171/1973 dient.

Die Bestimmung ist gleich mehrfach verfassungsrechtlich bedenklich: Zum einen ist die Definition der „Erwachsenenbildung“ offensichtlich falsch angewendet, zum Zweiten ist nicht zu sehen, warum bei im Hinblick auf das Regelungsziel völlig gleichen Sachverhalten die Steuerpflicht davon abhängen soll, ob eine Fachhochschule als Erwachsenenbildungseinrichtung gilt oder nicht, zum Dritten ist die Einstufung auch für den Vortragenden völlig zufällig. Sie hängt nämlich davon ab, ob die entsprechende Fachhochschule mehrheitlich Vollzeitlehrgänge für nur Studierende oder berufsbegleitende Lehrgänge anbietet. Somit schlägt die Anzahl der Lehrveranstaltungen, in denen der Vortragende gar nicht tätig ist, auch auf dessen lohnsteuerliche und sozialversicherungsmäßige Einstufung durch.²⁾ An die Lohnsteuerpflicht knüpft beiläufig wegen des Verweises des ASVG auf das EStG auch automatisch die Sozialversicherungspflicht an.

Die Regelung ist auch rechtspolitisch völlig unverständlich: Als Grund mag man erkennen, dass für bestimmte geringe Werkleistungen die Steuerpflicht nicht dadurch entfallen soll, dass der Steuerpflichtige die entsprechenden Beträge vielleicht einfach nicht angibt. Ebenso soll daher Sozialversicherungspflicht gegeben sein. Nun ist dies im gewählten Beispiel freilich überhaupt nicht anzunehmen: Der Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder wird wohl neben seinen – im Regelfall wohl deutlich überwiegenden – sonstigen Kanzeleinnahmen auch die Einnahmen aus der Fachhochschule versteuern. Die Sozialversicherungspflicht ist bei ihm ohnedies gegeben. Hinzuweisen ist darauf, dass bei den genannten Berufsständen im Krankenversicherungsbereich bzw. allenfalls auch im Pensionsversicherungsbereich eine Ausnahme von der gesetzlichen Sozialversicherung besteht. Wird durch ein fiktives Dienstverhältnis, das in merito kein Dienstverhältnis darstellt, nun Sozialversicherungspflicht begründet, kommt es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, die inhaltlich nicht zu begründen ist. Darüber hinaus wird es dem Vortragenden bekannt sein, dass die Auszahlungen bei der Fachhochschule buchhalterisch erfasst werden und daher bei einer entsprechenden Betriebsprüfung nachgewiesen werden können und per Kontrollmitteilung auch an die Finanzämter der jeweiligen Vortragenden weitergemeldet werden.

Weiters ist festzuhalten, dass durch § 109a EStG ohnedies ein zusätzliches Kontrollinstrument geschaffen wurde, das die steuerliche Erfassung der Werkvertragsunternehmer sicherstellt. Ein fiktives Dienstverhältnis mit entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Folgen ist daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht notwendig.

3. Steuerliche Behandlung der Kostenersatz

Geht man davon aus, dass dem Steuerpflichtigen mit einem Kostenersatz nur tatsächlich anfallende Kosten ersetzt werden, also kein zusätzlicher Nutzen zugeht, drängt sich das Ergebnis auf: Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, dass keinerlei Steuer anfällt. Da der Steuerpflichtige in Höhe des Ertrages auch einen Aufwand gehabt hat, hat er sohin nichts verdient. Auf kein Einkommen darf auch keine Steuer erhoben werden. Ebenso dürfen daher keine Sozialversicherungsbeiträge erhoben werden.

Ist daher der aus dem Dienstverhältnis zufließende Kostenersatz steuerfrei, so fällt logischerweise keine Steuer an. Ist der Ersatz jedoch steuerpflichtig, so müsste ein korrespondierender Aufwand zulässig sein.

4. Derzeitige Gesetzeslage

Das gebotene Ergebnis wird derzeit jedoch nicht erreicht:

Nach § 26 Z 4 EStG gehören nicht zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (und sind daher nicht steuerpflichtig) Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als

²⁾ Vgl. zu all dem ausführlich und überzeugend *Maschinda*, ÖStZ 2001, 250.

Reisevergütung gezahlt werden. Ausdrücklich werden Kilometergelder im Klammerausdruck angeführt.

Eine derartige Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann

Der erste Tatbestand erfasst Dienstreisen bis zu einem Tag.³⁾ Nach dem Tatbestand wäre eine Dienstreise dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige von seinem Dienstort L 2 aus eine Reise auftrags der FHS als Dienstgeber antritt. Der Steuerpflichtige reist jedoch nicht vom Dienstort weg, sondern geradezu zum Dienstort hin. Die Fahrt zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte begründet jedoch keine Reise im Sinne des § 16 EStG.⁴⁾ Die Begriffe „Reise“ und „Dienstreise“ sind zwar nicht deckungsgleich, hinsichtlich der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jedoch ident.⁵⁾

Überlegenswert wäre noch, ob ein Unterschied dann gegeben wäre, wenn der Vortragende nicht von seiner Wohnung in L 1, sondern von seinem Kanzleisitz in L 1 die Reise nach L 2 antritt. Abgesehen von den praktischen Nachweisproblemen lägen hier aber auch keine zwei Arbeitsstätten eines einzelnen Dienstgebers vor, zwischen denen der Steuerpflichtige hin und her fährt, sodass insofern auch keine Dienstreise vorliegt.

Fährt daher der Vortragende für einen Tag von L 1 nach L 2 und kehrt am selben Tag zurück, ist keine Steuerfreiheit des Kostenersatzes gegeben.

Fährt der Vortragende jedoch für mehrere Tage von L 1 nach L 2, kommt der zweite Tatbestand zur Anwendung⁶⁾:

Nach den LStR⁷⁾ ist eine tägliche Rückkehr dann nicht zumutbar, wenn der Wohnort vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist.⁸⁾ Sachverhaltsgemäß liegt L 1 von L 2 mehr als 120 km entfernt. Nachdem die tägliche Rückkehr insofern nicht zumutbar wäre und auch sachverhaltsgemäß nicht erfolgt ist, wäre die Steuerfreiheit des Kilometergeldes gegeben. Kehrt der Mitarbeiter nämlich trotz Unzumutbarkeit täglich zurück, kann der Tatbestand nie erfüllt sein.⁹⁾

Allerdings zeitigt dieses Auslegungsergebnis auch wieder verfassungsrechtliche Bedenken: Zum einen ist nicht einzusehen, warum der Steuerpflichtige, der nach einem langen Arbeitstag noch die Heimfahrt aus beruflichen oder privaten Gründen auf sich nimmt, nicht steuerbefreit sein soll, während der Steuerpflichtige, der einen Tag später zurückfahren muss oder will, in den Genuss der Steuerfreiheit kommt. Zum anderen ist hinsichtlich des hier diskutierten Kilometergeldes als Ersatz für den Fahrtaufwand festzuhalten, dass in beiden Fällen der Ersatz der Fahrtkosten zwischen L 1 und L 2 für Hin- und Rückfahrt stattfindet. Warum ein und derselbe Fahrtkostenaufwand je nach dem, ob am Zielort eine Übernachtung vorliegt oder nicht, einmal steuerfrei, einmal jedoch steuerpflichtig sein soll, bleibt unergründlich.

Die Problematik erhält ihre Verschärfung dadurch, dass zum einen ja nur ein fiktives Dienstverhältnis und kein inhaltliches Dienstverhältnis vorliegt. Zum anderen werden die Vortragstätigkeiten sachverhaltsgemäß inhaltlich als Teil der freiberuflichen Tätigkeit

³⁾ Vgl. VwGH 25. 6. 1985, 85/14/0028; Doralt, § 26 Tz. 39.

⁴⁾ Vgl. Doralt, § 16 Tz. 184 m. V. a. die Judikatur des VwGH.

⁵⁾ Vgl. hierzu Doralt, § 16 Tz. 185 m. v. w. H.

⁶⁾ Zu bemerken ist, dass die Tatbestände auch ein wenig inhomogen sind: Einmal wird das Wegbewegen vom Dienstort behandelt, ein anderes Mal die Anreise zum Dienstort gegen Kostenersatz, wenn der Arbeitnehmer weit weg wohnt. Insofern liegt aber im engeren Sinne wohl keine mehrtägige Dienstreise vor.

⁷⁾ LStR 2002 Rz. 701.

⁸⁾ Nach den LStR kann in begründeten Einzelfällen auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

⁹⁾ Vgl. etwa VwGH 10. 4. 1997, 94/15/0218.

ausgeführt. Letztlich findet eben eine geblockte Lehrveranstaltung von beispielsweise 20 oder 30 Lehreinheiten (meist zu 45 Minuten) in einem Semester (also in sechs Monaten) statt. Der Vortragende führt daher derartige Fahrten vielleicht drei bis viermal pro Semester aus. Alle Überlegungen, die dem Wirkungsgefüge der Steuerbefreiungen für Ersätze im Sinne des § 26 bei echten Dienstverhältnissen zugrunde liegen, sind daher nicht anwendbar. Es geht daher nicht um die Frage, ob ein Steuerpflichtiger etwa täglich von L 1 nach L 2 fährt, ob er große Teile seiner Arbeitszeit in L 2 verbringt, ob schon er in L 1 wohnt, oder ob er gar in L 2 einen zusätzlichen Wohnsitz im Sinne der doppelten Haushaltsführung begründet. Vielmehr führt ein Freiberufler eben einzelne Fahrten zu einem „Klienten“ durch.

Geht man nun davon aus, dass jedenfalls bei eintägigen Reisen eine Steuerfreiheit des Kilometergeldes nicht gegeben ist, so müsste im Sinn des Leistungsfähigkeitsprinzips der Aufwand abzugsfähig sein. Nun wird bei einem Dienstverhältnis bekannterweise der Fahrtaufwand zwischen Wohnstätte und Dienstort über den Verkehrsabsetzbetrag geltend gemacht. Da jedoch ex definitione eine Fahrtstrecke von über 20 km vorliegt, müsste an sich als zusätzlicher Aufwand das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 2 Z 6 EStG zustehen.

Auch dieser Aufwand scheitert jedoch: Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG muss die Fahrtstrecke, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km betragen. Nach den LStR¹⁰⁾ nimmt das BMF bei einer durchgehenden Beschäftigung im Kalendermonat 20 Arbeitstage an, sodass das Pauschale nur bei mehr als 10 Fahrten pro Monat zusteht. Da im gegebenen Sachverhalt bei 20-30 Lehreinheiten á 45 Minuten innerhalb von 6 Monaten klarerweise deutlich weniger Fahrten anfallen, steht das Pendlerpauschale nach dem Wortlaut eindeutig nicht zu.

Sohin ergibt sich, dass der Vortragende den Fahrtkostensatz zumindestens bei eintägigen Reisen, unter Umständen auch bei mehrtägigen Reisen versteuern muss, den korrespondierenden Aufwand aber nicht geltend machen kann. Durch das Anknüpfen des ASVG an das EStG wird daher auch Sozialversicherung vom Kostensatz ausgelöst.

Wegen Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichheitsgrundsatz erscheint daher die gesetzliche Fiktion des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Z 6 und § 26 Z 4 EStG verfassungswidrig.

5. Rechtspolitischer Ausblick

Wie gezeigt wurde, besteht vom Regelungsziel der Erfassung aller Steuerpflichtigen und Sozialversicherungspflichtigen überhaupt kein Grund, Vortragende an FHS durch ein fiktives Dienstverhältnis einzubeziehen. Dies gilt umso mehr für die Unterscheidung zwischen Erwachsenenbildungsanstalten und anderen Bildungseinrichtungen.

Eine künstliche Verschlechterung der Konditionen für externe Lehrende durch Steuer- und Sozialversicherungspflicht führt nur dazu, dass sich weniger Praktiker für rein nebenberufliche Tätigkeiten an entsprechenden Bildungseinrichtungen zur Verfügung stellen werden. Gerade bei einer FHS ist aber der Bildungsanspruch auf eine sehr praktische Ausbildung angelegt, die durch einen Mix von hauptberuflich Lehrenden und Praktikern aus den verschiedenen Gebieten gerade ihre besondere Stärke erhält.

Bedenkt man die aktuellen Diskussionen wie Pisa-Studie und Probleme bei den Universitäten, die Bedeutung der Aus- und Weiterbildung auch im internationalen Vergleich und die Probleme bei der Finanzierung der entsprechenden Einheiten, so bleibt unverständlich, warum durch regelungstechnisch unnötige Beiträge eine zusätzliche Verschärfung des Problems herbeigeführt wird.

Die entsprechenden Regelungen des EStG und des ASVG wären daher umgehend zu überdenken.

¹⁰⁾ LStR 2002 Rz. 250 und 261; vgl. weiters *Doralt*, § 16 Tz. 111 m. w. H.