



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. JL und die weiteren Mitglieder ME, Ing. HJ und Mag. GL über die Berufung des PB, 1140 Wien, N, vom 20. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 3. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 nach der am 27. Juli 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Vom Berufungswerber (in Folge: Bw.) wurden die Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001 am 4. Juni 2002 beim Finanzamt abgegeben. Als Beruf wurde vom Bw. Dramaturg/Dozent angeführt und als Arbeitgeber die XY GmbH und die YZ. Es wurden vom Bw. Aufwendungen für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und diverse Werbungskosten geltend gemacht. Da den Anträgen keine Unterlagen angeschlossen waren, wurde der Bw. vom Finanzamt mit Vorhalt ua. aufgefordert, einen belegmäßigen Nachweis der Aufwendungen für die Werbungskosten (Fahrtkosten nach G, Reisen, Fortbildung, Literatur, Büro, Computer und Handy) nachzureichen. Im Antwortschreiben wurde vom Bw. bekannt gegeben, dass sich die Fahrtkosten nach G aus der Fortsetzung des Lehrauftrages ergeben haben. Es wurden als

Fahrtkosten das Kilometergeld, Taggeld und Übernachtungskosten beantragt. Bei den Reisekosten gab der Bw. die Namen der aufgesuchten Orte bekannt und führte aus, dass die Reisen zwecks Besprechungen von künstlerischen Projekten und Fachaustausch unternommen worden seien. Die Reise nach LH sei halb beruflich und halb privat veranlasst gewesen. Mit Vorhalt vom 24. Oktober 2002 wurde der Bw. vom Finanzamt eingeladen, betreffend der Bürokosten eine Bestätigung seines Dienstgebers vorzulegen, dass ihm kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werde. Daraufhin wurde vom Bw. ua. ausgeführt, dass bereits eine Ortsbesichtigung des Arbeitszimmers vorgenommen worden sei und die Kosten bisher anerkannt worden seien. Für seine Tätigkeit an der Universität G stelle der Arbeitgeber natürlich keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Die Ausarbeitung der Vorlesungen müsse von ihm zu Hause mit Buch - und Bildmaterial vorgenommen werden.

Das Finanzamt hat auf Grund des Ermittlungsverfahrens und der von den Arbeitgebern (XY GmbH und Bundesdienst) des Bw. elektronisch übermittelten Lohnzettel die Veranlagung für die Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001 durchgeführt. Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 3. Dezember 2002 wurden die Nachforderungsbeträge festgesetzt. Folgende Aufwendungen (in Schillingbeträgen) wurden als Werbungskosten berücksichtigt:

Jahr	1999	2000	2001
Reisekosten	25.850,00	20.565,00	14.763,00
Fortbildung/Literatur	14.945,00	7.151,00	10.850,00
Summe	40.795,00	27.716,00	25.613,00

Die Fahrtkosten nach G wurden vom Finanzamt als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingeordnet, welche mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Da die Fahrten nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum stattgefunden haben, könne auch keine Pendlerpauschale zuerkannt werden.

In der Bescheidbegründung wurde hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung auf eine diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen. Weiters wurde angeführt, dass die Ausgaben für die Fortbildung und Fachliteratur mangels einwandfreier Zuordnung der Belege nur zur Hälfte als Werbungskosten anerkannt werden konnten. Die Aufwendungen für die anteiligen Bürokosten wurden nicht berücksichtigt, da das Büro (Arbeitszimmer) nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Bw. darstelle.

Gegen die Einkommensteuerbescheide wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter des Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bw. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für seine Tätigkeit bei der XY GmbH beziehe. Die Tätigkeit des Bw. an der Universität für Musik und darstellende Kunst in G sei eine selbstständige. Aus der Bestätigung der Universität könne entnommen werden, dass der remunerierte Lehrauftrag kein Dienstverhältnis begründe. Der Verwaltungsgerichtshof gehe in

ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Lehrbeauftragte regelmäßig Einkünfte aus selbstständiger Arbeit beziehe. Ein Dienstverhältnis sei ausnahmsweise dann anzunehmen, wenn der Lehrbeauftragte fest in den Betrieb eines Hochschulinstitutes eingegliedert sei, was bei Abhaltung von zwei Semesterwochenstunden nicht der Fall sein könne. Der Lehrauftrag werde pro Semester vergeben, dies bedeute, dass der Bw. das volle Unternehmerrisiko zu tragen habe. Die Fahrtaufwendungen nach G seien für die selbstständige Tätigkeit angefallen und daher als Werbungskosten (gemeint wohl Betriebsausgaben) zu berücksichtigen. Weiters wurde angeführt, dass die Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer anzuerkennen seien, da der Bw. das Zimmer für seine Vorbereitungsarbeiten für seine Lehrveranstaltungen benötige. Es wurde auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2001, Zl. 99/15/0122 hingewiesen.

Der Berufung war eine Ablichtung des Schreibens der Hochschule für Musik und darstellende Kunst in W vom 24. März 1997 betreffend der Erteilung eines remunerierten Lehrauftrages für das Sommersemester 1997 sowie ein Schreiben der Universität für Musik und darstellende Kunst in G vom 18. Dezember 2002 angeschlossen. Aus dem letztgenannten Schreiben ist zu entnehmen, dass der Bw. als Lehrbeauftragter gemäß § 2 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste an der Universität für Musik und darstellende Kunst G beschäftigt sei. Durch diese Lehtätigkeit werde gemäß § 2 Abs. 3 leg. cit. kein Dienstverhältnis begründet. Die Erteilung eines Lehrauftrages sowie die Auszahlung der Lehrauftragsremuneration erfolge jeweils für ein Semester und es gebühre keine Sonderzahlung. Dieses Schreiben ist vom Universitätsdirektor unterzeichnet.

Das Finanzamt hat die Lehrbeauftragtentätigkeit des Bw. den Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit zugeordnet und die Berufung unter Hinweis auf die für die jeweiligen Kalenderjahre geltenden gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 bzw. der hiezu ergangenen Verordnung über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten (BGBL II 1997/287) mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die Fahrtkosten nach G wurden nicht berücksichtigt. Zur Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurde vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung begründend im Wesentlichen ausgeführt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 20. Jänner 1999, Zl. 98/13/0132 und vom 26. Mai 1999, Zl. 98/13/0138) der Mittelpunkt bzw. der Schwerpunkt einer Tätigkeit eines Vortragenden außerhalb eines Arbeitszimmers liege.

Daraufhin wurde vom Steuerberater des Bw. ein Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung davon ausgehe, dass der Lehrbeauftragte regelmäßig Einkünfte aus selbstständiger Arbeit beziehe (vgl

Erkenntnis vom 26. Juni 2002, ZI. 98/13/0086). Weiters wurde ausgeführt, dass vom Finanzamt die Bürokosten als Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer bezeichnet worden seien. Dies sei nicht richtig. Die Bürokosten stellen anteilige Kosten für Betriebsmittel wie Computer, Telefon und Arbeitsmittel dar, welche für die Vorbereitung der Lehreinheiten in G notwendig gewesen seien. Die anteiligen Kosten für das Arbeitszimmer seien nicht zum Ansatz gebracht worden. Da der größte Arbeitsaufwand des Bw. in der Vorbereitung für die Lehrveranstaltungen gelegen sei und diese im Arbeitszimmer durchgeführt werden, werde nunmehr beantragt, einen geschätzten Betrag in Höhe von € 1.500,00 pro Jahr zusätzlich als pauschalen Aufwand für das Arbeitszimmer anzuerkennen. Betreffend der vom Finanzamt zur Hälfte anerkannten Aufwendungen für Fortbildung und Literatur wurde angemerkt, dass die in den Steuererklärungen geltend gemachten Beträge ausschließlich im Zusammenhang mit der Lehrbeauftragtätigkeit stehen und daher zur Gänze Betriebsausgaben darstellen. Die für das Angestelltenverhältnis notwendige Fachliteratur und Fortbildung werde dem Bw. vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Es wurde der Antrag gestellt, folgende Aufwendungen (in Schillingbeträgen) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen:

Jahr	1999	2000	2001
Kilometergeld	39.200,00	39.200,00	39.200,00
Taggeld (5 Tage)	1.800,00	1.800,00	1.800,00
Reisen	25.850,00	40.491,00	37.350,00
Fortbildung/Literatur	29.890,00	14.313,00	21.700,00
Bürokosten (PC, Kommunikation anteilig)	22.500,00	11.734,00	14.592,00
Arbeitszimmer	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Summe	139.240,00	127.538,00	134.642,00

Als Beilage wurde noch ein Schreiben des Universitätsdirektors der Universität für Musik und darstellende Kunst G vom 9. April 2003 vorgelegt. Diesem Schreiben ist zu entnehmen, dass der Bw. als Lehrbeauftragter in der Zeit vom 1. Oktober 1995 bis 31. März 2003 tätig war. Außerdem wurde noch angeführt, dass der jährliche Lohnzettel automationsunterstützt erstellt werde, obwohl dies im Grund genommen nicht notwendig sei, da durch die Abhaltung einer Lehrtätigkeit gemäß § 1 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste kein Dienstverhältnis begründet werde. Es werde daher ersucht, die übermittelten Lohnzettel unter diesem Gesichtspunkt als obsolet zu betrachten.

Da keine Belege bzw. Ablichtungen der Belege von den geltend gemachten Aufwendungen im vom Finanzamt übermittelten Einkommensteuerakt vorhanden waren, wurde der Bw. mit Schreiben vom 25. Jänner 2005 von der Abgabenbehörde II. Instanz eingeladen, Belege betreffend der berufsbedingten Reisen, der Fortbildung/Fachliteratur vorzulegen und den beruflichen Zusammenhang näher zu erläutern. Außerdem wurde noch ersucht, Belege der Telefonkosten und des Computers zu übermitteln und bekannt zu geben, aus welchen

Gründen der berufliche Anteil der Kosten in den Kalenderjahren 2000 und 2001 erhöht worden war. Betreffend der Fahrtkosten nach G wurde dem Bw. mitgeteilt, dass Aufwendungen für Fahrten von einer zur anderen Arbeitsstätte zu abzugsfähigen Werbungskosten führen können. Wenn dieser Sachverhalt auf den Bw. zutreffe, werde um Nachweise gebeten.

Der Bw. übermittelte dem unabhängigen Finanzsenat mit Schriftsätze vom 9. Februar 2005 und vom 20. März 2005 eine Darstellung des Sachverhaltes. Die angeforderten Belege waren den Schreiben nicht angeschlossen, es wurde aber vom Bw. vorgebracht, dass er jederzeit bereit sei, die Belege zur Einsichtnahme zur Verfügung zu stellen. Aus den Antwortschreiben geht im Wesentlichen hervor, dass der Bw. seit dem Kalenderjahr 1986 unterrichtet und seine Unterrichtstätigkeit an der Universität in G seit 1993 ausübe. Die Lehrbeauftragtentätigkeit sei immer als selbstständige Tätigkeit eingeordnet worden und die Art der Tätigkeit und die vertragliche Gestaltung sei nicht geändert worden. Die Lehraufträge werden von der Studienkommission des Institutes jeweils am Ende des vorhergehenden Semesters erteilt und er beziehe kein Gehalt sondern erhalte eine Remuneration. Die beantragten Aufwendungen seien ausschließlich im Zusammenhang mit dem Lehrauftrag angefallen. Die Lehraufträge habe er in seiner Freizeit bzw. im Urlaub abgehalten und die Fahrten nach G erfolgten meistens um 8 Uhr in der Früh von W aus und die Rückkehr am Abend. Nur bei Aufnahme - und Diplomprüfungen erfolge die Anfahrt am Vorabend. Fahrtenbuch werde keines geführt. Da mit dem Lehrauftrag auch eine Vorbereitungstätigkeit verbunden ist, welche im Arbeitszimmer durchgeführt werde, stelle das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner Tätigkeit dar und die Aufwendungen seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Außerdem wurde vom Bw. noch vorgebracht, dass die Verordnung über die Zuordnung der Lehraufträge zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht für Fachhochschulen gelte, sie sei aber für Lehraufträge an Universitäten anzuwenden. Daraus leitet der Bw. eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ab.

Eine vom Bw. beauftragte Rechtsanwaltskanzlei hat am 31. März 2005 dem unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben übermittelt. Dieser Schriftsatz enthält im Wesentlichen Ausführungen, dass sich die Remuneration des Lehrauftrages nach Maßgabe des § 2 UniAbG 1974 bestimme und dass nach § 2 Abs. 3 durch die Erteilung eines Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet werde.

Der damalige steuerliche Vertreter des Bw. hat im Vorlageantrag als Betriebsausgaben für die Punkte Reisen, Fortbildung/Fachliteratur und Bürokosten höhere als vom Finanzamt in den jeweiligen Kalenderjahren anerkannte Beträge geltend gemacht. Der Bw. hat in seinem Antwortschreiben vom 20. März 2005 an den Senat 11 angeführt, dass er jederzeit die mit Vorhalt angeforderten Belege zur Einsichtnahme zur Verfügung stellt. Von der Referentin wurde

der Bw. telefonisch ersucht, die Belege nachzureichen. Diesem Ersuchen ist der Bw. nachgekommen und hat am 7. Juli 2005 die Belege vorgelegt.

In der am 27. Juli 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Die Tätigkeit des Bw. als Dramaturg bei den XY GmbH umfasse alles, was im Zusammenhang mit Texten steht. Im Rahmen der Lehrbeauftragtentätigkeit an der Kunstudienanstalt in G halte der Bw. Vorträge betreffend der Geschichte der Bühnengestaltung ab. Mit den Studenten würden Bühnenstückanalysen, sowohl klassischer als auch moderner Stücke bzw. Opern, durchgeführt. Dabei sei es den Studenten aufgetragen, Bühnenbildentwürfe zu gestalten. Mit Ausnahme eines Laptops, welcher dem gesamten Institut zur Verfügung steht, seien sämtliche Arbeitsmittel, welche für die Lehrtätigkeit notwendig sind, vom Bw. persönlich angeschafft worden. Bei der Ausübung der Lehrtätigkeit sei der Bw. weder an einen Stunden – noch Lehrplan gebunden und könne die Vorlesungen frei gestalten. Für die Studenten gäbe es aber einen Studienplan, welchem zu entnehmen sei, welche Vorlesungen in welchem Semester zu besuchen sind, bzw. welche Vorlesungen die Studenten während ihres Studiums zu absolvieren haben. Die Lehrtätigkeit des Bw. umfasse auch die Ausstellung von Zeugnissen, dies sei eine Bestätigung für die Studenten, dass sie an den Lehrveranstaltungen teilgenommen haben.

Für eine zweistündige Vortragstätigkeit würden in der Regel ca. 3 bis 4 Stunden Vor – und Nacharbeitszeit benötigt. Diese Arbeiten werden vom Bw. im Arbeitszimmer durchgeführt. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde auch eine Ablichtung des Bauplans vom Einfamilienhaus des Bw. vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass sich das Arbeitszimmer im Keller des Einfamilienhauses befindet und ausschließlich von außen zugänglich ist. Die anderen im Keller befindlichen Räume wie zB Heizraum können ausschließlich über das Arbeitszimmer betreten werden.

Der Vertreter des Finanzamtes hat bezüglich der Aufwendungen für das Arbeitszimmer vorgebracht, dass im Kalenderjahr 1991 eine Besichtigung des Arbeitszimmers durch ein Organ des Finanzamtes vorgenommen worden ist und dabei festgestellt wurde, dass das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt wird. Der Vertreter des Finanzamtes wies aber auch darauf hin, dass die Anerkennung der Kosten für das Arbeitszimmer noch vor der Änderung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 erfolgt sei.

Nach Erörterung der Sach – und Rechtslage wurde das Berufungsbegehren vom Bw. dahingehend eingeschränkt, dass hinsichtlich der im Vorlageantrag geltend gemachten Aufwendungen für berufsbedingte Reisen und Fortbildung/Fachliteratur, die Anerkennung von

50 % der geltend gemachten Kosten (wie vom Finanzamt in den Bescheiden anerkannt) beantragt wird.

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.

Gemäß § 1 der ab 1. Oktober 1997 anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, BGBl II 1997/287, sind die Bezüge aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragte(r) an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien oder ähnlichen Bildungseinrichtungen unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988. Die V ist letztmalig anzuwenden für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2001 enden.

Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2000, V 102/99, wurden die Worte *Fachhochschulen* und *oder ähnliche Bildungseinrichtungen* als gesetzeswidrig aufgehoben. Die Kundmachung dieses Ausspruches erfolgte im BGBl II 2000/278 vom 31. August 2000. Ab diesem Zeitpunkt waren die aufgehobenen Worte nicht mehr anzuwenden.

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 vorgegebenen Studien – Lehr – oder Stundenplanes ausüben, zwangsläufig in die Organisation der Bildungseinrichtung eingebunden sind und regelmäßig keinem Unternehmerrisiko unterliegen.

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. Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen daher auch bei Vorliegen eines Studien – Lehr – oder Stundenplanes nicht unter diese Regelung.

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen sowohl die Bezüge aus Lehrtätigkeit (Unterrichtstätigkeit) als auch der Prüfungstätigkeit (vgl. Kommentar, Hofstätter /Reichel § 25 EStG 1988 Tz 12).

Laut den vorliegenden Unterlagen ist der Bw. für die Universität für Musik und darstellende Kunst in G als Lehrbeauftragter im Sinne eines remunerierten Lehrauftrages tätig. Für das Sommersemester 2000 wurde eine Bescheinigung betreffend den Lehrauftrag vorgelegt. Für die Kalenderjahre 1999 und 2001 wurden vom Bw. keine Bescheinigungen betreffend der Lehraufträge übermittelt. Inhaltlich ist dem Vorbringen des Bw. zu entnehmen, dass der Bw. seit Jahren die gleiche Tätigkeit ausübt, welche immer als selbstständige Tätigkeit qualifiziert worden war und ab dem Kalenderjahr 1999 - bei gleich bleibenden Arbeitsbedingungen - die Tätigkeit aus dem Lehrauftrag den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet worden ist. Gegen die Zuordnung der Bezüge aus dem Lehrauftrag zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit ist das Berufungsvorbringen gerichtet.

Nach § 1 der V, welche im vorliegenden Fall für die Kalenderjahre 1999 und 2000 zur Anwendung kommt, ist der Umfang des Lehrauftrages nicht mehr zu prüfen, sondern es liegen immer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor. Für das Kalenderjahr 2001 ist die gesetzliche Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 anzuwenden, wonach Bezüge von Lehrenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien – Lehr – oder Stundenplanes ausüben, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind.

Der Bw. hat in seinem Schriftsatz auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, Zi. 98/13/0086 verwiesen, aus welchem hervorgehe, dass ein Lehrbeauftragter an Hochschulen regelmäßig Einkünfte aus selbstständiger Arbeit beziehe. Dazu ist anzumerken, dass dieses Erkenntnis einen Sachverhalt betraf, der vor Inkrafttreten

der in Rede stehenden V verwirklicht wurde. Es musste beurteilt werden, ob Einkünfte aus einem Lehrauftrag für das Wintersemester 1995/1996 (1. Oktober 1995 bis 31. Jänner 1996) selbstständige oder nichtselbstständige sind. Die damals anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen enthielten noch keine eindeutige Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, sodass die Ausführungen in diesem Erkenntnis in Bezug auf die Beurteilung ob im gegenständlichen Fall Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vorliegen, nicht herangezogen werden kann.

Für die gegenständlichen Berufungsjahre liegen daher auf Grund der Bestimmung des § 25 Abs.1 Z 5 EStG 1988 idF BGBl I 2000/142 bzw. auf Grund der V, BGBl. II 1997/287, jedenfalls Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor.

Daran vermögen weder der Hinweis auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 UniAbgG 1974 noch die Bestätigung, dass gem. § 2 Abs. 3 des BG über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste durch die Erteilung eines remunerierten Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet wird, 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. Insoweit gehen auch die Ausführungen, dass § 2 Abs. 3 UniAbgG 1974 als speziellere Norm anzusehen sei, ins Leere, weil sowohl die für die Berufungsjahre 1999 und 2000 maßgebliche V BGBl II 1997/287 als auch die für das Jahr 2001 anzuwendende Bestimmung des § 25 Abs.1 Z 5 EStG 1988 nur die steuerliche Behandlung der Bezüge regeln. Die Einstufung nach dem UnivAbgG 1974 ist daher für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte von Lehrbeauftragten nicht maßgebend.

Hinsichtlich der im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 genannten Voraussetzung eines Studien-, - Lehr- – oder Stundenplanes ist auszuführen, dass zwar der Bw. seinen Lehrauftrag selbstständig erfüllen kann und an keine vorgeschriebenen Lehrpläne gebunden ist, dass aber seitens der Kunstuiversität sehr wohl ein Studienplan vorgegeben ist, im Rahmen dessen der Bw. seine Lehrtätigkeit ausübt.

Hinsichtlich der vom Bw. in seinem Antwortschreiben an den UFS gerichteten Ausführungen betreffend der *Verfassungsmäßigkeit der Verordnung* ist anzumerken, dass es nicht Aufgabe der Finanzverwaltung ist, eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Bestimmungen bzw. eine Prüfung der Gesetzmäßigkeit von Verordnungen durchzuführen.

Diese hat bei Ausübung ihrer Tätigkeit nach dem (abgabenrechtlichen) Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG bzw. 45 F-VG) vielmehr auf eine gesetzeskonforme Anwendung zu achten.

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. Dieser wurde in den angefochtenen Bescheiden bereits zum Abzug gebracht. Für den Ansatz von Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 (Pendlerpauschale) wird vorausgesetzt, dass die Fahrten im Lohnzahlungszeitraum überwiegend angefallen sind.

Wie aus der im Vorlageantrag nachgereichten Aufstellung zu entnehmen ist, hat der Bw. die 2 SWS Übungen und die 2 SWS Vorlesungen auf 9 Termine pro Semester geblockt und 20 Fahrten von W nach G und retour je Kalenderjahr beantragt. Als Lohnzahlungszeitraum gilt der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist (§ 77 Abs. 1 EStG 1988). Dass die 20 Fahrten in einem Kalendermonat angefallen sind, wurde nicht behauptet. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Fahrten verteilt auf die Semester unternommen worden sind, dies bedeutet aber, dass die Fahrten nicht überwiegend (zu mehr als an 10 Arbeitstagen im Kalendermonat) durchgeführt worden sind. Eine Zuerkennung des Pendlerpauschales kann daher nicht erfolgen. Festzuhalten ist, dass sich der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit und damit der Dienstort im Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit an der Universität G in G befindet. Auch die zweifellos notwendigen arbeitsintensiven Vor – und Nacharbeiten am Wohnort des Bw. machen diesen nicht zu einem (weiteren) Dienstort. Da der Bw. auch in der Vorhaltsbeantwortung angeführt hat, dass die Fahrten nach G während seines Urlaubes stattgefunden haben liegen auch keine Fahrten von der einen zur anderen Arbeitsstätte vor. Die beantragten Aufwendungen für die Fahrtkosten nach G stellen keine abzugsfähigen Werbungskosten dar.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 1996 anzuwendenden Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl Nr. 201, dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 27. Mai 1999, 98/15/0100 und vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176) liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungs-

verband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Im vorliegenden Berufungsfall befindet sich das Arbeitszimmer, neben anderen Räumlichkeiten, im Kellergeschoss des Einfamilienhauses. Auch wenn der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung angeführt hat, dass das Arbeitszimmer über einen eigenen Eingang von Außen verfügt, stellt der im Keller befindliche Raum – vor allem auch in Hinblick darauf, dass man nur über das Arbeitszimmer in die anderen, im Keller gelegenen Räume, wie zB. den Heizraum, gelangen kann - einen Teil des Einfamilienhauses dar, sodass nach der Verkehrsauffassung das Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. VwGH vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052). Da der Bw. die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter beantragte, war der Tätigkeitsmittelpunkt aus Sicht dieser Einkunftsquelle zu beurteilen. Nach dem typischen Berufsbild eines Lehrbeauftragten – welches vergleichbar dem eines Lehrers ist – liegt der Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers.

In den Erkenntnissen vom 20. Jänner 1999, Zl. 98/13/0132 und vom 26. Mai 1999, Zl. 98/13/0138 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden. Auch wenn zweifellos für die Lehrtätigkeit eine – nicht unerhebliche - Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung schriftlicher Arbeiten der Schüler erforderlich ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeit – wie immer sie auch vorgenommen wird – nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler, dar.

Da der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nicht im im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer liegt, ist daher im vorliegenden Fall im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen.

Anzuführen ist noch, dass das vom Bw. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2001, Zl. 99/15/0122 auf den im gegenständlichen Berufungsfall zu beur-

teilenden Sachverhalt nicht zutrifft. Die wesentliche Aussage in diesem Erkenntnis ist, dass das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen des konkreten Betriebes (der konkreten beruflichen Tätigkeit) abstellt. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass das Arbeitszimmer im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrbeauftragter zu beurteilen ist und nicht mit der Tätigkeit bei der XY GmbH.

Die Aufwendungen für Büromaterial, Telefon, Handy, PC - welche vom Finanzamt irrtümlich nicht anerkannt worden sind, weil es davon ausging, dass es sich um Kosten des Arbeitszimmers handelte - sind laut den nachgereichten Belegen anteilmäßig, wie im Vorlageantrag begehrt, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen für Reisekosten und Fortbildung/Fachliteratur sind zu folge der Berufungseinschränkung im Ausmaß von 50 % der beantragten Kosten zu berücksichtigen.

Folgende Aufwendungen (Schillingbeträge) sind als Werbungskosten anzuerkennen:

Jahr	1999	2000	2001
Reisekosten	25.850,00	20.565,00	14.763,00
Fortbildung/Literatur	14.945,00	7.151,00	10.850,00
Büromaterial	22.500,00	11.734,00	14.592,00
Summe	63.295,00	39.450,00	40.205,00

Abschließend wird zum Vorbringen des Bw. im Schriftsatz vom 9. Februar 2005, dass die hohe Nachforderung des Kalenderjahres 2000 unerklärlich sei, da auf Grund einer Krankheit weniger Einnahmen erzielt worden sind, Folgendes angeführt:

Nach den aufliegenden Unterlagen hat das Finanzamt gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 am 13. März 2000 mit dem Veranlagungsbescheid für das Kalenderjahr 1998 einen Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 2000 und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber erlassen. Am übermittelten Lohnzettel des Arbeitgebers XY GmbH ist ersichtlich, dass der Arbeitgeber bei der laufenden monatlichen Lohnverrechnung des Kalenderjahres 2000 einen jährlichen Freibetrag in Höhe von S 96.000,00 berücksichtigt hat. Die Berücksichtigung des Freibetrages bei der monatlichen Lohnverrechnung bewirkt eine Verringerung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage. Der Freibetragsbescheid stellt lediglich eine vorläufige Maßnahme dar. Eine Überprüfung, ob die am Freibetragsbescheid ausgewiesenen Beträge für Sonderausgaben oder Werbungskosten tatsächlich zustehen, erfolgt vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung des betreffenden Kalenderjahres. Für das Kalenderjahr 2000 hat das Finanzamt Aufwendungen für Werbungskosten in Höhe von S 27.716,00 und S 853,00 bei Durchführung der Veranlagung anerkannt. Da dieser Betrag niedriger war, als der bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigte Betrag, kam es zu einer höheren Nachforderung an Einkommensteuer.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 1. September 2005