



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des M.M., vertreten durch dessen Schwager Mag. F.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. S., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 nach der am 6. Juli 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (Berechnungen jeweils in Schilling):

Einkommensteuer 1996:

Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	531.720,00 S
Steuerberatungskosten	-6.293,00 S
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-1.378,00 S
Einkommen	524.049,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	149.740,00 S
Gem. § 33 EStG 28,58% von 524.000	149.740,00 S
Steuer sonstige Bezüge	4.407,48 S
Einkommensteuerschuld	154.147,48 S

Ausländische Steuer	-6.095,50 S
Lohnsteuer	-52.975,30 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	95.077,00 S
Abgabenschuld (Euro)	6.909,52 €

Einkommensteuer 1997:

Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	587.302,00 S
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-462,00 S
Außergewöhnliche Belastungen	-18.000,00 S
Einkommen	568.840,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	177.396,00 S
Gem. § 33 EStG 31,19% von 568.800	177.396,00 S
Steuer sonstige Bezüge	3.214,02 S
Einkommensteuerschuld	180.610,02 S
Ausländische Steuer	-8.544,40 S
Lohnsteuer	-68.910,50 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	103.155,00 S
Abgabenschuld (Euro)	7.496,57 €

Einkommensteuer 1998:

Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	591.332,00 S
Steuerberatungskosten	-4.800,00 S
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-445,00 S
Außergewöhnliche Belastungen	-18.000,00 S
Einkommen	568.087,00 S
Einkommensteuer nach Abzug der Steuerabsetzbeträge	177.102,00 S
Gem. § 33 EStG 31,17% von 568.100	177.076,77 S
Steuer sonstige Bezüge	2.259,24 S
Einkommensteuerschuld	179.336,01 S
Ausländische Steuer	-10.596,15 S
Lohnsteuer	-65.405,60 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	103.334,00 S
Abgabenschuld (Euro)	7.509,57 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben (Einkommensteuer 1997 und 1998) ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ist Musiklehrer. Neben seiner inländischen nichtselbständigen Lehr-
tätigkeit erteilte er auf Grundlage des nachstehenden „Anstellungsvertrages“ vom
11. September 1995 Gitarreunterricht am Musikkollegium R in der Schweiz.

Beginn des Arbeitsverhältnisses: 1. August 1995

TÄTIGKEIT

*Gitarrenunterricht an der Musikschule R mit einem voraussichtlichen Pensum von ca. 5
Stunden pro Woche.*

ADMINISTRATIVES

- 1. Erstellen des Stundenplanes in der ersten Schulwoche (August und Februar) in Zu-
sammenarbeit mit Eltern und Schülern.*
- 2. Ein bereinigter Stundenplan ist im Laufe der 2. Schulwoche dem Sekretariat abzu-
geben.*
- 3. Bei unentschuldigtem Fernbleiben von Schülern ist den Eltern sofortige Meldung zu
erstatten.*

ARBEITSZEIT

*Sie richtet sich nach dem definitiven Stundenplan und ist genau einzuhalten. Stunden-
planänderungen sind dem Schulleiter vorgängig zu melden.*

*Ferien- und Feiertage: gleich wie Primarschulgemeinde R. Ausgefallene Lektionen
müssen aus folgenden Gründen nicht nachgeholt werden: gesetzliche Feiertage, eigene
Krankheit oder Unfall, Militär/Zivilschutz, andere Gründe gemäß Art. 324a OR, Absenz
von Schülern. Müssen Lektionen aus anderen Gründen ausfallen, so ist vorgängig ein
Dispensionsgesuch beim Schulleiter einzuholen. Die ausfallenden Stunden müssen als
Einzelunterricht vorgeholt werden.*

*Für die Stundenplaneinteilung nach den Sommerferien stehen dem Musiklehrer die
ersten 2 Schultage zur Verfügung, d.h. der normale Unterricht beginnt spätestens am
Mittwoch der 1. Schulwoche.*

*Sollte sich das im Vertrag festgesetzte Arbeitspensum wesentlich ändern, müssen beide
Vertragspartner spätestens im Vorquartal davon Kenntnis haben.*

GEHALT

*Es gilt die Besoldungstabelle des MKR. Diese bildet integrierender Bestandteil dieses
Vertrages. Der Arbeitnehmer bestätigt, ein Exemplar davon erhalten zu haben.*

*Sie werden bei Dienstaufnahme in die Lohnklasse 18/10 der kantonalen Besoldungs-
tabelle eingeteilt.*

*Bei Stundenausfällen infolge Unfall oder Krankheit des Lehrers hat dieser während
maximal 720 Tagen innert 900 Tagen Anspruch auf 80% des Lohnes. Die Bedingung ist
jedoch, die umgehende Meldung an das Sekretariat und die Vorlage eines Arztzeugnis-
ses.*

*Bei Militärdienst (max. 3 Wochen/Jahr) und Zivilschutzdienst werden 100% des Lohnes
ausbezahlt. Die Erwerbsersatz-Entschädigungskarte ist dem Sekretariat abzugeben,
ansonst keine Lohnüberweisung erfolgt.*

Bei Schwangerschaft oder Niederkunft hat die Arbeitnehmerin Anspruch auf 80% des Gehaltes während 10 Wochen, wobei 6 Wochen davon nach der Niederkunft liegen müssen.

Der Lohn wird bargeldlos überwiesen.

SOZIALE LEISTUNGEN

Die Kinderzulagen werden nach den kantonalen Vorschriften ausgerichtet.

Die Krankenkasse sowie die Nichtberufsunfallversicherung bei einem Unterrichtspensum von weniger als 6 Wochenstunden sind vom Arbeitnehmer selber abzuschließen. Die Lohnausfallversicherung infolge Krankheit und Schwangerschaft ist obligatorisch. Arbeitgeber und Arbeitnehmer bezahlen je die halbe Versicherungsprämie. Die Berufs-unfallversicherungsprämie (BU) wird vom Arbeitgeber bezahlt. Die Nichtberufsunfall-versicherungsprämie (NBU) geht voll zu Lasten des Arbeitnehmers. Alle Arbeitnehmer, die mehr als 6 Wochenstunden beim MKR arbeiten, sind obligatorisch NBU versichert.

Die Pensionskasse ist für alle Arbeitnehmer, die einen Jahreslohn von Fr. 22.500,- (Ko-ordinationsabzug 1993) und mehr haben, obligatorisch. Ist er kleiner, so kann die Pen-sionskasse auf freiwilliger Basis abgeschlossen werden. Das MKR übernimmt die Hälfte der Prämien.

ALLGEMEINES

Der Musiklehrer verpflichtet sich zur Mitarbeit bei Vortragsübungen und Lehrerkonven-ten. Die Entschädigung für diese Tätigkeit ist in den Besoldungsansätzen nach Wochenstunden enthalten. Über weitere Aktivitäten bespricht sich der Musiklehrer mit dem Schulleiter.

In den Räumlichkeiten des MKR darf kein Privatunterricht erteilt werden.

Bei Schwierigkeiten mit Schülern oder Eltern ist der Schulleiter zu verständigen. Treten Differenzen zwischen Schulleiter und Musiklehrer auf, ist der Präsident des MKR zu-ständig.

Als ausschließlicher Gerichtsstand wird der Sitz der Schule in R vereinbart.

Eine Kündigung des Vertrags kann nur auf Semesterende erfolgen (1.2. oder 1.8.) und zwar unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist.

Entgegen den eingereichten Erklärungen, in denen die Einkünfte aus dieser Tätigkeit jeweils als solche aus selbständige Arbeit ausgewiesen wurden, hat das Finanzamt die Einkünfte im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1996 und in weiterer Folge auch in den Jahren 1997 und 1998 als solche aus nichtselbständiger Arbeit gewertet und ua. den mit dem Kilometergeld berechneten Fahrtkosten die steuerliche Anerkennung zur Gänze (1996) bzw. teilweise (1997 und 1998) versagt.

Über die gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 erhobene Berufung hat der Berufungs-senat bei der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg mit Entscheidung vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, abgesprochen, wobei die Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit bestätigt und die im Zuge des Berufungsverfahrens aufgeworfene Frage, ob die Grenzgängerregelung des Artikel 15 Abs. 4 DBA-Schweiz auch im Falle eines

eintägigen Dienstverhältnisses zur Anwendung komme, bejaht wurde. Gegen diese Entscheidung – auf deren Begründung an dieser Stelle verwiesen wird – wurde vorerst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und nachdem dieser die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hatte, Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass die Voraussetzungen des Artikel 15 Abs. 4 DBA-Schweiz auch dann erfüllt seien, wenn die unselbständige Tätigkeit darin bestehe, dass an einem Tag pro Woche Unterricht erteilt werde, und der Dienstnehmer sich üblicherweise an diesem einen Tag pro Woche für Zwecke der Arbeitsverrichtung von seinem Ansässigkeitsstaat aus an den Arbeitsort begeben, hob den angefochtenen Bescheid jedoch infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften im Zusammenhang mit der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit auf. Zwar könne bei der gegebenen Sachlage das Merkmal der Eingliederung bejaht werden und ein gewisses Maß an Weisungsunterworfenheit abgeleitet werden, die Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale eines Dienstverhältnisses oder jene der selbständigen Tätigkeit überwiegen, könnten bei der gegebenen Konstellation aber erst nach Prüfung des Unternehmerwagnisses (und allenfalls weiterer Kriterien) entschieden werden, für dessen Beurteilung es jedoch an auf konkrete Ermittlungen gestützten Feststellungen fehle. Insbesondere sei es unterlassen worden, die vom Beschwerdeführer zu tragenden Kosten für Lehrmittel und die von der Musikschule getragenen Kosten (Fahrtkosten, Sozialversicherungsbeiträge) quantitativ zu beschreiben und zueinander ins Verhältnis zu setzen sowie Feststellungen zur Art der Berechnung des Gehaltes unter Heranziehung der Besoldungstabelle zu treffen. Zudem bedürfte es Feststellungen darüber, ob sich der Beschwerdeführer tatsächlich und in welchem Ausmaß habe vertreten lassen und ob sich die Gitarreschüler tatsächlich in relevantem Ausmaß wegen der vom Beschwerdeführer entfalteten (An)Werbetätigkeit an ihn als Lehrer gewandt hätten. Zwecks Abklärung dieser Fragen wurde der Berufungsführer mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 ersucht,

- 1) monatliche Lohnausweise sowie die im Anstellungsvertrag genannte kantonale Besoldungstabelle vorzulegen;
- 2) die Ermittlung des monatlichen Entgelts nachvollziehbar darzulegen;
- 3) den von den Schülern je Unterrichtseinheit zu bezahlenden Betrag bekannt zu geben;
- 4) zu belegen, auf welche Art und Weise er Schüler persönlich geworben hat und bekannt zu geben, wie viele Schüler er auf diese Art gewinnen konnte;
- 5) mitzuteilen, wie oft er sich (in anderen Fällen als jenen von Krankheit, etc) auf eigene Kosten vertreten ließ, welche Kosten dadurch erwachsen sind und wer der jeweilige Vertreter war;

- 6) die Aufwendungen für die auf eigene Kosten zur Verfügung gestellten Lehrmittel zu beziffern und nachzuweisen;
- 7) die Höhe der von der Musikschule getragenen Sozialversicherungsbeiträge und Fahrtkosten bekannt zu geben, und darzulegen, wie der Fahrkostenersatz ermittelt wurde;
- 8) die - unter der Voraussetzung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses - von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten für die Fahrten in die Schweiz zu beziffern, nachdem er in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde den Vorwurf erhoben hatte, der Berufungssenat habe ihm nicht beantragte und rechtlich nicht gedeckte Werbungskosten zuerkannt, und
- 9) den die von ihm erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof gegen einen Bescheid des BMSSG über eine nicht gewährte Ausnahmegenehmigung nach Art. 17 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, betreffenden Schriftverkehr (Anträge, Bescheide, Beschwerdeschrift, etc.) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 führte der Berufungsführer dazu unter Vorlage zahlreicher Beilagen - auf die an dieser Stelle verwiesen wird - zusammengefasst aus:

ad 1) und 2):

Die Aufnahme eines Schülers gehe so vor sich, dass der Schüler mit ihm Kontakt aufnehme, er ein Beratungsgespräch mit dem Schüler und den Eltern führe und eine kostenlose Schnupperlektion vereinbart werde. Dabei werde der Schüler auf seine körperliche Eignung getestet. Auch würden Tipps bei der Wahl des Instrumentes oder zum Kauf eines Instrumentes gegeben. Weiters werde die Unterrichtsform (Einzel- oder Gruppenunterricht) festgelegt und die Unterrichtsdauer (30, 40 oder 60 Minuten) besprochen. Der Schüler fülle seine Anmeldung aus und übergebe sie ihm, wobei er darauf hinweise, dass die definitive Einteilung erst am Semesterbeginn erfolgen könne, wenn er die Stundenpläne aller Schüler kenne. Diese vorläufige Anmeldung übergebe er dem Sekretariat. Zu Ferienbeginn ersuche er die Schüler jeweils, ihm den Stundenplan ehest möglich zukommen zu lassen. Den von ihm erstellten provisorischen Plan bespreche er mit seinen Schülern in der ersten Schulwoche. Erst zu diesem Zeitpunkt werde die Anmeldung fixiert und er melde den Umfang seiner Lehrverpflichtung an das Sekretariat. Die Anmeldeformulare seien bis 1998 an der Musikschule frei zugänglich aufgelegt, sodass es immer wieder zu "wilden" Anmeldungen gekommen sei – die Schüler hätten ihre Anmeldung einfach in den Briefkasten des Musikkollegiums eingeworfen oder seien mit dem Formblatt unangemeldet in einer Gitarrestunde erschienen. Ab 1999 sei das Layout des Meldeblattes dem tatsächlichen Meldevorgang angepasst worden. Die Meldeblätter seien nur mehr über die Lehrer zu haben. Werde der Unterricht abgebrochen, fülle der Schüler eine formlose Erklärung aus, die er (der Berufungsführer) an das Sekretariat weiterleite. Die Ab-

meldung eines Schülers verringere seine Lehrverpflichtung und damit seinen Verdienst. Bei freiwerdenden Kapazitäten könne er Schüler auf der Warteliste kontaktieren, es sei aber nicht immer möglich, wartende Schüler in das komplizierte Stundenplangefüge einzubauen, da die Einteilung in den Gitarreunterricht nur in der Freizeit der Schüler erfolgen könne. Er benötige daher die Informationen über die beruflichen oder schulischen Verpflichtungen und die Freizeitgestaltung seiner Schüler. Er vereinbare somit mit den Schülern die Unterrichtszeit, die Unterrichtsdauer und den Unterrichtsort (diesbezüglich sei im Falle eines Schülers die Möglichkeit diskutiert worden, den Unterricht bei ihm zu Hause zu erteilen; einige Lehrer nützten auch die im Vertrag nicht ausdrücklich erwähnte Möglichkeit, den Unterricht in ihrer Privatwohnung abzuhalten) und er erstelle den für die Schüler gültigen Stundenplan selbst, wobei bis zur definitiven Stundenplaneinteilung offen sei, wer in den Gitarreunterricht aufgenommen werde. Unter Bezugnahme auf im Einzelnen angeführte Aussagen in den EStR 2004 und Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergäben sich daraus mehrere Hinweise auf eine selbständige Tätigkeit. Die Tätigkeit unterscheide sich, wie in einer Gegenüberstellung im Einzelnen aufgezeigt, auch deutlich von jenen, die er an den inländischen Schulen ausübe.

Das ihm zustehende Monatsentgelt ergebe sich aus der von ihm nach Erstellen des endgültigen Stundenplanes dem Sekretariat - das den Schülern im weiteren Verlauf den Semesterbeitrag vorschreibe und diesen vereinnahme - übergebenen Pensenliste, welche seine Stundenverpflichtung enthalte. Aus der Relation seines Stundenausmaßes im Verhältnis zum Jahresentgelt laut Besoldungstabelle errechne sich sein Honorar.

Aufgezeigt anhand der Abrechnung für das Wintersemester 1995 stelle sich dies so dar, dass der Berechnung eine Jahreslektion von 3.043,95 SFr zugrunde liege; seine 292 Unterrichtsminuten ergäben einen Umrechnungsfaktor von 4,87 Stunden. Multipliziert mit dem Betrag für eine Jahreswochenstunde (3.043,95 SFr) ergebe dies ein Jahresentgelt von 14.824,05 SFr. Dieses Honorar werde zwölf mal im Jahr ausbezahlt, sodass sich ein Monatsentgelt von 1.235,35 SFr ergebe.

Er trage sowohl ein einnahmenseitiges als auch ein ausgabenseitiges Risiko. Einnahmenseitig habe er, abgesehen von der vom Pensum abhängigen Höhe des Honorars, auch das Risiko des Einnahmenseitigen zu tragen, wobei sich vordergründig drei spezielle Risikoformen ergäben. Die dargelegten Beispiele aus den Jahren 2001 bzw. 2003 belegten, dass die Kündigung des Unterrichts während des Semesters oder das Fernbleiben vom Unterricht bereits zu Semesterbeginn trotz entsprechender Anmeldung und erfolgter Stundenplaneinteilung das Pensum und damit das zustehende Honorar reduziere. Auch würde in letzterem Fall die angefallene Organisationsarbeit nicht bezahlt und könnten die durch eine Abmeldung entstandenen Lücken im Stundenplan nur durch neuerliche organisatorische Mehrarbeit geschlossen werden. Zudem treffe ihn ein sozialrechtliches Risiko, da im Falle einer in den kriti-

schen Rentabilitätsbereich gesunkenen Lehrverpflichtung die Sozialleistungen von den letzten Bezügen berechnet würden.

Ebenso habe er die Möglichkeit, die Ausgabenseite und damit den finanziellen Erfolg zu gestalten. Die größte Ausgabenposition neben den von ihm bereitgestellten Instrumenten, Geräten und Lehrmitteln sowie den Sozialaufwendungen stellten die Fahrtkosten dar. Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort betrage 72 km, jene zwischen der Dienststelle in F und dem Musikkollegium R 68 km. Im Jahr 1996 habe er am Freitagnachmittag unterrichtet und sei idR wöchentlich einmal nach R gefahren, wofür er das amtliche Kilometergeld beantragt habe. Durch seine Entscheidung, auch am Samstag zu unterrichten, seien zusätzliche Aufwendungen entstanden. Damit habe er wohl auch den finanziellen Erfolg selbst gestaltet. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass der tatsächlich getätigte Aufwand herangezogen werden müsste. Es sei kein Geheimnis, dass mit den amtlichen Kilometergeldern die Kosten nicht gedeckt würden. Nachdem er vom Finanzamt die Auskunft erhalten habe, dass die Fahrtkosten als Ausgaben anerkannt würden, habe er sich entschlossen, die Tätigkeit in der Schweiz aufzunehmen und habe einen Neuwagen erworben. Der von ihm angeschaffte PKW habe im Jahr 2002 auf einer Fahrt von R einen Motorschaden gehabt; er habe nur mehr den Schrottwert von 10.000 S erzielt. Durch den von der Musikschule bezahlten (versteuerten) Fahrtkostenersatz würden die ihm erwachsenen Kosten nicht im geringsten abgedeckt.

Lehrmittel würden grundsätzlich weder von der Schule noch von den Schülern ersetzt. Für die Zurverfügungstellung von Instrumenten verlange er auch kein Entgelt. Tatsächlich seien dies aber Ausgaben, die notwendig seien, um langfristig zufriedene Schüler zu binden und damit den finanziellen Erfolg zu sichern.

Was den Bereich der Sozialversicherung betreffe, sei er als österreichischer Beamter ausreichend kranken-, unfall- und pensionsversichert. Der Verein der Musikschulen in der Schweiz biete den Musikschulen und den Musiklehrkräften sehr günstige Versicherungen an. Es sei wohl eine unternehmerisch sinnvolle Entscheidung, wenn er sich als Lehrer an einem Versicherungssystem beteilige, welches das Unfallrisiko bei den Fahrten von und zur Musikschule abdecke, bei längerer Krankheit eine entsprechende Fortzahlung sichere oder eine zusätzliche Pensionsvorsorge ermögliche. Wenn die Musikschule einen Teil der Sozialversicherung freiwillig übernehme, decke diese lediglich ein Risiko ab, das sie bei Eintreffen des Versicherungsfalles treffen könnte.

ad 3)

Der von den Schülern je Unterrichtseinheit zu bezahlende Betrag hänge von verschiedensten Umständen (Alter, Herkunftsgemeinde, Instrument- und Familienrabatte) ab. Die Semester-

beträge ergäben sich aus den vorgelegten Tarifordnungen. Anzumerken sei, dass der Schüler Anspruch auf 18 Lektionen pro Semester habe, die Beiträge der Schüler in den Jahren ab 1995 stark gestiegen seien und er trotz eines enormen Rückganges der Schülerzahlen am Musikkollegium seine Schülerzahl verdreifachen habe können. Er führe dies einzig und allein auf sein starkes persönliches Engagement zurück.

ad 4)

Die beste Werbung, die ein Lehrer haben könne, seien zufriedene Schüler und Eltern, die davon überzeugt seien, dass der Musikunterricht für ihr Kind gut sei. Dazu sei eine Vielzahl von Maßnahmen (eingehende Beratung, klare Zielsetzungen, Dokumentation des Erreichten, Projektensembles, großzügige Gestaltung bei Unterrichtsentfall, kostenlose Zurverfügungstellung von Instrumenten, Noten und Effektgeräten, Workshops, Konzertbesuche) erforderlich. Darüber hinaus gelte es aber auch das Interesse anderer Personen für das Instrument zu wecken. Dies werde vor allem durch die Präsentation und Dokumentation seiner Arbeit und seiner Person zB in Form von Tonträgern oder Videos, auf denen die Schüler zu hören und zu sehen seien, und durch die Präsenz im öffentlichen Leben (öffentliche Auftritte, Vorträge, Podiumsdiskussionen, Gestaltung von Plakaten und eines Schaukasten udgl.) erreicht. Er könne mit Sicherheit behaupten, dass er alle Schüler selbst angeworben habe. Dies lasse sich durch eine Statistik über die Entwicklung der Lehrerpensen belegen: während das Gesamtstundenausmaß von August 1995 bis Februar 2000 von 203,46 auf 156,74 gesunken sei, sei bei ihm das Stundenausmaß von 4,87 auf 12,17 gestiegen. Eine Musikschule könnte es sich nicht leisten, für einen einzelnen Lehrer zu werben. Dies wäre weder finanziell möglich noch im Sinne der Gleichbehandlung aller denkbar. Für die Werbung sei jeder Lehrer selbst verantwortlich.

ad 5)

Um eine Vertretung habe er sich noch nie bemühen müssen. Das habe einerseits mit seiner geringen Lehrverpflichtung am Musikkollegium zu tun, andererseits mit seiner inländischen nichtselbständigen Tätigkeit. Er unterrichte im Inland meist vormittags bis in den frühen Nachmittag und habe dann genügend Zeit, sich der Unterrichtstätigkeit in R zu widmen. Die Tätigkeit am Musikkollegium beanspruche lediglich einen Tag. Es sei ihm daher möglich, seiner künstlerischen Tätigkeit an sechs Abenden nachzugehen. Dies sei bei Lehrern, die ausschließlich am Musikkollegium unterrichteten, anders. Diese müssten ihre Schüler in der Zeit von ca. 16:00 bis 20:00 unterbringen. Im Falle einer Vertretung benötige man einen Kollegen, der neben seiner Lehrtätigkeit und seinen sonstigen Verpflichtungen den Unterricht übernehmen könne. Zudem müsse es sich um einen Fachkollegen handeln. Er würde als Vertretung zwei bis drei Gitarrelehrer brauchen. Als klassische Gitarristen, die auch auf Flamenco spezialisiert sind, kämen in Vorarlberg nur zwei Personen in Frage, keiner der

beiden spiele aber E-Gitarre. Würden die Schüler in die Stundenverpflichtung der Vertretung eingeplant, hätte dies enormen organisatorischen Aufwand zur Folge. Kurzzeitige Vertretungen für ein Konzert seien selten, da die betreffenden Stunden verschoben würden. Langzeitvertretungen seien nur notwendig, wenn ein Musiker eine Konzerttournee mache oder ein zeitlich begrenztes Engagement in einem Orchester, an einer Oper oder einem Theater annehme. Sonst werde jeder Musiker danach trachten, seine Unterrichtsstunden selbst zu halten. Sein Anstellungsvertrag an der inländischen Schule erlaube ihm keine länger dauernden künstlerischen Verpflichtungen, er könne sich dort auch nicht länger vertreten lassen. Somit sei klar, dass ein weiteres Arbeitsfeld einen flexiblen Zeitrahmen erlauben müsse. Hingegen könnte ihn sein inländischer Dienstgeber im Rahmen eines Dozentenaustausches für längere Zeit an eine Partneruniversität verleihen. Dann wäre eine Langzeitvertretung für das Musikkollegium erforderlich. Er müsste dann die Gehälter für zumindest zwei Fachkollegen bezahlen. Zudem würde eine Vertretung, wie sich anhand eines dargestellten Beispiels ersehen lasse, enormen organisatorischen Aufwand nach sich ziehen. Wenn er daher entscheide, ob er den Unterricht verschiebe oder sich vertreten lasse, sei das nicht nur ein Zeichen für autonome Entscheidungsfähigkeit, die seinen finanziellen Erfolg bestimme, sondern auch für zeitliche Ungebundenheit. Klar sei auch, dass eine Vertretung nur von ihm gesucht werden könne und er für die Art der Vertretung nur den Schülern verantwortlich sei.

ad 6)

Die laufenden Aufwendungen für die Jahre 1996 bis 1998 für die von ihm zur Verfügung gestellten Lehrmittel habe er in den entsprechenden Erklärungen beziffert und im Rahmen der Veranlagungsverfahren nachgewiesen. Der damals angewendete Aufteilungsschlüssel sei von seinem Steuerberater angesetzt worden und sei für ihn (den Berufungsführer) nicht mehr nachvollziehbar. Erst jetzt, nachdem er sich mit dieser Materie auseinandergesetzt habe, habe er festgestellt, dass dieser Schlüssel nicht stimmen könne. Eine nochmalige Durchsicht der Belege habe ergeben, dass nahezu alle Aufwendungen für das Musikkollegium getätigt worden seien und nur einige wenige nicht eindeutig zuordenbar seien. Wie bereits ausgeführt, habe er von Beginn an eigenes Unterrichtsmaterial zur Verfügung gestellt. Da er zuvor nie E-Gitarre unterrichtet habe, aber immer schon zu seinem privaten Vergnügen in Bands musiziert habe, habe er diese Gegenstände steuerlich nicht geltend gemacht. Die Instrumente, Verstärker und Effektgeräte unterlägen durch den dauernden Gebrauch einer großen Abnutzung. Auch bewährten sich Unterrichtsmaterialien nicht immer bzw. seien Noten nicht ständig aktuell. Er sei aus heutiger Sicht nicht mehr in der Lage, den Wert der steuerlich nicht geltend gemachten Lehrmittel zu beziffern und nachzuweisen. Man könne aber den Wert der zu Beginn der Tätigkeit vorhandenen Geräte mit ca. 40.000 S bemessen.

ad 7)

Bezüglich der Höhe der von der Musikschule getragenen Sozialversicherungsbeiträge legte der Berufungsführer ein Schreiben des Musikkollegiums vom 18. Februar 2005 vor, in dem die prozentuellen Arbeitgeberbeiträge in die Sozialversicherung (AHV, IV, ALV, UGV/NBU, Krankentaggeld, Pensionskasse) ausgewiesen sind. Insgesamt belaufen sich diese auf 12,24% im Jahr 1996, 12,33% im Jahr 1997 und 12,58% im Jahr 1998.

Die Fahrtkostenersätze ergäben sich aus den vorgelegten Fahrspesenabrechnungen. Diesen zufolge erhält der Berufungsführer pro Unterrichtstag in der Woche einen Betrag von 8,40 SFr. Pro Semester (20 Wochen) ergibt dies bei einem Unterrichtstag pro Woche einen Betrag von 168 SFr, wovon die 3%ige Quellensteuer (5,05 SFr) in Abzug gebracht wurde, sodass dem Berufungsführer ein Betrag von 162,95 SFr ausbezahlt wurde. Dem in den Fahrspesenabrechnungen angeführten Reglement zufolge werden die halben Bahnkosten (2. Klasse) ab Landesgrenze ersetzt, wobei pro Semester von 20 Wochen ausgegangen wird und längere Abwesenheit infolge Krankheit, Unfall, Militär etc. bei der Bemessung berücksichtigt wird. Bei 10 oder mehr Wochenstunden wird weiters das Halbtax-Abo vergütet.

ad 8)

Im Schreiben vom 7. Februar 2000 sei darauf hingewiesen worden, dass bei Vorliegen von zwei Dienstverhältnissen das Kilometergeld als Werbungskosten zustehe. 1997 und 1998 seien keine diesbezüglichen Werbungskosten geltend gemacht worden. Er könne aus den Bescheiden für die Jahre 1997 und 1998 nicht entnehmen, welche Beträge als Werbungskosten für Fahrten zwischen zwei Dienstorten in Ansatz gebracht worden seien bzw. wie das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen ermittelt habe.

ad 9)

Die Vorarlberger Gebietskrankenkasse habe von den Vergütungen aus der Schweiz im Jahr 2003 sowohl Arbeitnehmer- als auch Arbeitgeberbeiträge verlangt. Unter Berücksichtigung seiner Aufwendungen sowie der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge ergebe sich für ihn wirtschaftlich gesehen ein Verlustgeschäft. Vor der Fortführung des Engagements in der Schweiz sei es deshalb wichtig gewesen, Rechtssicherheit über die zukünftige steuerliche Behandlung zu erhalten. Nach Prüfung des Sachverhaltes habe das Finanzamt Bregenz die Jahre 1999 bis 2002 veranlagt und die Schweizer Steuerverwaltung von seiner Rechtsansicht in Kenntnis gesetzt, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen, für die das Besteuerungsrecht der Schweiz zustehe. Die schweizerischen Nachforderungen seien inzwischen beglichen worden. Nachdem somit sowohl das Jahr 1995 als auch die Jahre ab 1999 rechtskräftig veranlagt seien, wäre es konsequent, auch die Jahre 1996 bis 1998 erklärungsgemäß zu veranlagern. Damit wäre auch dem Grundsatz von Treu und Glauben Rech-

nung getragen. Er habe, vertrauend auf eine Auskunft des Finanzamtes, die Tätigkeit im Jahre 1995 begonnen und nach der Veranlagung 1995 auch weitergeführt.

Aus dem beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen sozialversicherungsrechtlichen Beschwerdeverfahren könne keine Indizwirkung dahingehend abgeleitet werden, dass eine nichtselbstständige Tätigkeit vorläge; die Vorarlberger Gebietskrankenkasse habe nicht geprüft, ob im sozialversicherungsrechtlichen Sinne Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen. Auch stimme der Begriff der Selbständigkeit im EStG mit jenem im Arbeitsrecht und im Sozialversicherungsrecht nicht vollständig überein. Anzumerken sei diesbezüglich, dass seitens des Musikkollegiums signalisiert worden sei, dass die österreichischen Sozialversicherungsbeiträge nicht übernommen würden. Er trage daher das volle Unternehmerrisiko insoweit, als er entweder die vorgeschriebenen Beiträge (incl. Arbeitgeberanteil) aus den Honoraren selbst berappe oder seine Einkunftsquelle verliere.

Für eine selbstständige Tätigkeit spräche schließlich aber auch, dass er keinen Urlaubsanspruch habe, keine Überstundenvergütungen sowie Weihnachts- und Urlaubsvergütungen erhalte, keine Notwendigkeit einer engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern bestehe, ein mit den Schülern bzw. Eltern vereinbarter Arbeitserfolg geschuldet werde und kein Konkurrenzverbot bestehe.

Weiters wurde eine Bestätigung des Schulleiters des Musikkollegiums mit folgendem Inhalt vorgelegt:

Herr MM, Gitarrenlehrer am Musikkollegium R, ist für die Anwerbung seiner Schüler, wie alle unsere Lehrer, zur Gänze selbst verantwortlich. Er tat dies stets mit großem Engagement. Die große Nachfrage und ständig steigende Schülerzahl im Fach E-Gitarre sprechen für sich.

Seit dem Eintritt 1995 ist es ihm gelungen, die Schülerzahlen zu verdreifachen. Dies ist deshalb bemerkenswert, da in allen anderen Instrumentalbereichen die Schülerzahlen eher leicht rückläufig sind, und er zusätzlich Konkurrenz durch eine Rockmusikschule in R hat.

Es ist allen unseren Lehrern gestattet, sich im Verhinderungsfalle (meist künstlerische Aktivitäten) vertreten zu lassen. Den organisatorischen Aufwand und die finanziellen Kosten tragen die Lehrer selbst.

Das Finanzamt nahm zu den Ausführungen des Berufungsführers mit Schreiben vom 13. April 2005 Stellung, wobei im Ergebnis der Standpunkt aufrechterhalten wurde, dass die Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu werten seien. In den Streitjahren sei der gegebene Sachverhalt zu beurteilen gewesen. Der Berufungsführer projiziere nunmehr Sachverhaltselemente aus den Jahren ab 2000 auf die Berufungsjahre zurück.

Der Beschwerdeführer replizierte hierauf mit Schreiben vom 13. Mai 2005, dass nach den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Fall eine Prüfung des Unternehmer-

wagnisses vorzunehmen sei und er in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. Jänner 2005 das von ihm getragene Unternehmerrisiko dargelegt habe. Das Finanzamt bringe nunmehr dieselben Argumente vor, mit denen bereits im verwaltungsgerichtlichen Verfahren das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit begründet worden sei. Seine Ausführungen betreffend das Unternehmerwagnis würden mit der Begründung abgetan, dass Sachverhaltselemente, die erst ab 2000 gegeben gewesen seien, auf die berufungsgegenständlichen Jahre zurückprojiziert worden seien. Zur entscheidenden Frage des Unternehmerwagnisses und zu dem von ihm dargelegten Sachverhalt nehme das Finanzamt jedoch nicht Stellung. Es handle sich hierbei um objektiv taugliche und zulässige Beweismittel und es habe sich in Bezug auf das von ihm getragene Unternehmerrisiko hinsichtlich der tatsächlichen Verhältnisse seit Beginn der Tätigkeit nichts geändert.

Die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde vom Referenten gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO mit der Begründung verlangt, dass der Fall aufgrund der besonders diffizilen Abgrenzungsfrage sowie der im Vorverfahren zutage getretenen Sensibilität besondere Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Art aufweise.

Am 27. Juni 2005 hat Mag. H Einsicht in den Steuerakt des Berufungsführers genommen, um die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch das Finanzamt nachvollziehen zu können.

Im Zuge der am 6. Juli 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Berufungsführer bzw. Mag. H unter Vorlage der Statuten des Musikkollegiums R sowie eines Entscheidungsbaumes mit weiteren Unterlagen ergänzend aus, dass die im inländischen Arbeitszimmer erledigten Vorbereitungsarbeiten bisher nicht entsprechend gewürdigt worden seien. Der Berufungsführer sei ausgebildeter Musiker und Lehrer, er müsse daher für den Unterricht nicht mehr "üben". Die Vorbereitung bestehe vielmehr in der Erstellung von auf die einzelnen Schüler abgestimmtem Notenmaterial (ein entsprechendes Notenheft wurde dem Berufungssenat zur Einsicht vorgelegt), der Erarbeitung sonstiger Unterrichtsmittel (zB "Mini-Playbacks"), der Planung von Projekten udgl. Die Vorbereitungsarbeit nehme, wie auch schon in der EAS-Anfrage vom 22. November 1999 an das Bundesministerium für Finanzen ausgeführt, zwischen einem Drittel und der Hälfte der Gesamtarbeitszeit in Anspruch. Über die drei Jahre gesehen, könne der zeitliche Anteil mit 40% angesetzt werden. Für den Erfolg der Tätigkeit spreche auch die Steigerung der erzielten Honorare. Wie in einer Beilage graphisch dargestellt, habe sich das Honorar im Jahr 1997 gegenüber dem Jahr 1996 um 44%, im Jahr 1998 sogar um 76% erhöht. Es werde diesbezüglich auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates RV/0352-K/02, verwiesen, in der die Tätigkeit eines Fleischers, der wesentlich geringere Einnahmenschwankungen gehabt habe, als selbständige Tätigkeit gewertet worden sei. Was den bisher angewandten Aufteilungsschlüssel für die Kosten der Unterrichtsmittel betreffe, könne nicht mehr nachvollzogen werden, wie dieser zustande gekommen sei.

Tatsache sei aber, dass ein wesentlich höherer Teil der Tätigkeit am Musikkollegium zuzurechnen sei. An der inländischen öffentlich-rechtlichen Schule unterrichte er angehende Lehrer, bei denen die Liedbegleitung im Vordergrund stehe, nach einem vorgegebenen Lehrplan und mit vorgeschriebenen Lehrmitteln. Die Unterrichtsmittel wären daher für diesen Unterricht gar nicht brauchbar bzw. nicht einmal zulässig. Der tatsächlich der Tätigkeit in der Schweiz zuzurechnende Anteil der Aufwendungen für die Unterrichtsmittel werde mit etwa zwei Drittel geschätzt. Von den Telefonkosten entfielen ca. 80% auf die Unterrichtstätigkeit am Musikkollegium, weil diese hauptsächlich durch Anrufe im Zusammenhang mit der Stundenplanerstellung oder Stundenverschiebungen verursacht seien. Das Notebook und damit die diesbezüglich geltend gemachte AfA sei zur Gänze dem Musikkollegium zuzurechnen. Dieses werde ausschließlich verwendet, um die Playbacks in der Schweiz abzuspielen. Zudem sei im Jahr 1996 ein Betrag in Höhe von 2.100 S zu berücksichtigen, weil das Finanzamt betreffend das Jahr 1997 Aufwendungen in dieser Höhe mit der Begründung, dass sie im Jahr 1996 angefallen seien, nicht anerkannt habe. Was die im Zusammenhang mit den Werbemaßnahmen angesprochenen Plakate betreffe, seien sie so gestaltet, dass auf diesen das Bild einer E-Gitarre sowie eines Musikers abgebildet sei und verschiedene Informationen zum Gitarreunterricht angeführt seien. Neben seiner privaten Adresse mit Telefonnummer scheine auch die Telefonnummer des Musikkollegiums, nicht aber dessen "Kopf" auf. Derartige Plakate seien am Musikkollegium und an der Kantonalschule ausgehängt. Auch lägen sie für die Schüler zur Mitnahme auf. Der Schaukasten stehe vor dem Musikkollegium und werde auch von anderen Lehrern genutzt. In diesem seien ebenfalls Informationen zum Gitarreunterricht ausgehängt. Insgesamt sei es so, dass die Werbung über die Musikschüler erfolge. Zum Unternehmerrisiko sei zu bemerken, dass es zwar richtig sei, dass im Krankheitsfall ein Entgelt zustehe, während er aber an der inländischen öffentlich-rechtlichen Schule nach einer längeren Krankheit einfach wieder eine Klasse übernehmen könne, müsse er in solch einem Fall am Musikkollegium damit rechnen, dass sich die Schüler einen anderen Lehrer gesucht hätten, sodass er wieder von vorne beginnen müsste. Die Vereinbarung eines Arbeitserfolges gehe so vor sich, dass er gemeinsam mit den Schülern und deren Eltern ein Ziel festlege, wobei die Schüler auch ihre Vorstellungen einbrächten. Die Ziele notiere er sich und diese seien auch ein Thema bei den Elterngesprächen. Er führe aber auch während des Semesters Aufzeichnungen über die erzielten Fortschritte. Die Erreichung eines bestimmten qualitativen Niveaus könne jedoch nicht garantiert werden. Am Musikkollegium verfüge er über ein eigenes Zimmer, das nur von ihm benutzt werde und in dem die Instrumente während des gesamten Semesters aufbewahrt würden. Er habe auch jederzeit Zugang zur Schule. Selbst wenn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlägen, sei die Grenzgängereigenschaft nach EAS 1570 und EAS 2227 sowie nach der Kommentarmeinung von

Quantschnigg / Schuch, § 16 Tz 45, zu verneinen. Auch nach dem OECD Musterkommentar seien Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in dem Staat zu besteuern, in dem die Tätigkeit ausgeübt werde, wobei unselbständige Arbeit an dem Ort ausgeübt werde, wo der Arbeitnehmer zur Ausübung der Arbeit körperlich anwesend sei. Dies sei im gegenständlichen Fall zu einem erheblichen Anteil das Arbeitszimmer im Inland. Im Hinblick auf die erteilte EAS-Auskunft (EAS 1570) sei überdies der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen. Zudem habe er sich beim Finanzamt erkundigt und dort die Auskunft erhalten, dass die Kilometergelder absetzbar seien. Würden die Fahrtkosten nicht berücksichtigt, laufe dies auch dem Nettoeinkommensprinzip bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider. Es sei diesbezüglich nicht einsehbar, dass für die Anwendung der Grenzgängerregelung eine andere Betrachtungsweise gelten solle, als für das Pendlerpauschale, wo auf ein Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abgestellt werde. Zu ergänzen sei, dass es sich beim Musikkollegium R, nicht wie in einem auf dem Eingabebogen des Finanzamtes für die Einkommensteuer 1995 angebrachten Aktenvermerk ausgeführt, um eine öffentlich-rechtliche Einrichtung handle. Dies gehe aus den – dem Berufungssenat vorgelegten – Statuten sowie einer Internetliste betreffend die Trägerschaft von Schulen unzweifelhaft hervor. Was die einzelnen Fahrten zum Musikkollegium betreffe, sei es richtig, dass er im Jahr 1996 am Freitagvormittag an der Musikschule W unterrichtet habe und von dort aus nach R gefahren sei und er bei der Rückfahrt direkt zu seinem Wohnsitz gefahren sei. Mit dem Sommersemester 1997 habe er die Tätigkeit an der Musikschule W beendet. Ab dem Wintersemester 1997 sei er – zweimal wöchentlich – von seiner Wohnung aus nach R gefahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Qualifikation der aus der Lehrtätigkeit in der Schweiz resultierenden Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit oder als solche aus nichtselbständiger Arbeit ist insofern von besonderer Bedeutung, als im Falle des Vorliegens nichtselbständiger Einkünfte nach der vom Verwaltungsgerichtshof bestätigten Anwendbarkeit des Artikel 15 Abs. 4 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht Österreich zukommt, im Falle des Vorliegens selbständiger Einkünfte das Besteuerungsrecht hingegen der Schweiz zukäme, sofern der Berufungsführer dort für die Ausübung der Tätigkeit über eine feste Einrichtung verfügt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Bezüglich der in der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführten Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäft-

lichen Organismus des Arbeitgebers hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem über den gegenständlichen Berufungsfall absprechenden Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, ausgeführt, dass aus den in der angefochtenen Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, angeführten Gründen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, das Merkmal der Eingliederung bejaht werden könne. Für die Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers spreche zudem auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer den Unterricht tatsächlich (ausschließlich) an der Musikschule erteilt habe, möge auch rechtlich die Möglichkeit für einen anderen Unterrichtsort bestanden haben. Aus der Verpflichtung zur Einhaltung des Stundenplanes habe auch abgeleitet werden können, dass in einem gewissen Ausmaß Weisungsunterworfenheit des Beschwerdeführers gegeben sei. Andererseits sei einzuräumen, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Art seines Unterrichts keinen Weisungen unterlegen sei. Solcherart erweise sich das Merkmal der Weisungsunterworfenheit im Beschwerdefall jedenfalls nicht als stark ausgeprägt. Ob im Beschwerdefall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale eines Dienstverhältnisses oder jene der selbständigen Tätigkeit überwiegen, könne bei der gegebenen Konstellation erst nach Prüfung des Unternehmerwagnisses (und allenfalls weiterer Kriterien) entschieden werden.

Hinsichtlich der Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gehen aus den Ausführungen des Berufungsführers im Schreiben vom 10. Jänner 2005 sowie den vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung keine für eine davon abweichende Beurteilung sprechenden Umstände hervor und wird diesbezüglich daher auf die Ausführungen in der Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2004, 2001/15/0113, verwiesen.

Auch kann nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die Ergebnisse des unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes angestellten Ermittlungsverfahrens nicht davon ausgegangen werden, dass der Berufungsführer ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegung einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben (vgl. für viele das hg.

Erkenntnis vom 2.7.2002, 99/14/0056 und das dort angeführte Erkenntnis vom 27.6.2001, 2001/15/0057 sowie das vom Berufungsführer zitierte Erkenntnis vom 23.5.2000, 97/14/0167). Es muss grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Dem Anstellungsvertrag vom 11. September 1995 zufolge wurde der Berufungsführer bei der Dienstaufnahme in die Lohnklasse 18/10 der kantonalen Besoldungstabelle eingeteilt. Nach der vorgelegten Lohnabrechnung für das 2. Semester 1996 richtete sich die Entlohnung ab 1. Februar 1996 nach der Lohnklasse 18/11, in die der Berufungsführer auch nach der letzten vorgelegten Lohnabrechnung für den Zeitraum vom 1. August 1998 bis 31. August 1998 fiel. In der angesprochenen Besoldungstabelle für Lehrkräfte an Musikschulen, Musiklehrer Klassen 18 und 17, des Kantons Thurgau, sind je Dienstjahr (von 1 bis 24) die Jahresbesoldung, die Jahreslektion (1/28) und die Einzellektion (1/35) ausgewiesen. Unter der Lohnklasse 18/10 werden für das Jahr 1995 folgende Beträge (in SFr) angeführt:

Dienstjahr	Klasse: 18		
	Jahresbesoldung	Jahreslektion (1/28)	Einzellektion (1/35)
10	85.229,95	3.043,95	80,10

Der Berufungsführer hat nach den Lohnabrechnungen wöchentlich Einzelunterricht im Umfang von 4,87 Stunden im 1. Semester 1995/96, 6,50 Stunden im 2. Semester 1996, 9,50 Stunden im 1. Semester 1996/97, 9,67 Stunden im 2. Semester 1997, 12,67 Stunden im 1. und 2. Semester 1997/98 und 13,84 Stunden im 1. Semester 1998/99 erteilt. Wie vom Berufungsführer dargestellt, wird das Jahresentgelt (laut Beispiel: 14.824,05 SFr) durch Multiplikation des Betrages für eine Jahreswochenstunde (Jahreslektion laut Besoldungstabelle, ds. 3.043,95 SFr) mit der Zahl der gehaltenen Unterrichtsstunden (4,87 im 1. Semester 1995/96) errechnet. Die Auszahlung erfolgt in zwölf Monatsbeträgen. Ein Lohnausweis wird nur erstellt, wenn sich der zur Auszahlung kommende Lohn ändert.

Die von den Schülern ihrerseits zu entrichtenden Beträge ergeben sich aus der Tarifordnung des Musikkollegiums. Ab 1. Februar 1996 galten folgende Tarife, wobei der zur Anwendung kommende Tarif vom Alter und der Herkunftsgemeinde sowie davon abhängt, ob es sich um das 1. oder 2. Instrument handelt:

Lektionsdauer	Tarif 1	Tarif 2	Tarif 3
---------------	---------	---------	---------

30 Minuten/Woche	400 SFr	600 SFr	850 SFr
40 Minuten/Woche	550 SFr	800 SFr	1.130 SFr
60 Minuten/Woche	960 SFr	1.200 SFr	1.700 SFr

Weiters werden abhängig von der Zahl der Kinder der gleichen Familie die Einzel- und Kleingruppenunterricht besuchen, Familienrabatte gewährt. Hingewiesen wird in der Tarifordnung auch darauf, dass im Krankheitsfall sofortige Meldung an das Sekretariat erstattet werden möge, wobei eine Rückerstattung ab der dritten aufeinander folgenden Krankheitswoche bis maximal 50% des Semestergeldes erfolgt, Lektionen, die durch Verschulden des Schülers ausfallen, nicht nachgeholt werden und bei weniger als 36 erteilten Lektionen im Jahr anteilmäßig rückvergütet wird.

Die Anmeldung zum Musikunterricht erfolgt auf einem Formular des Musikkollegiums, in dem ua. das gewünschte Instrument und die gewünschte Unterrichtsdauer bekannt gegeben werden. Das Prozedere der Anmeldung wurde vom Berufungsführer eingehend beschrieben. Ob die Anmeldung in den Streitjahren nach dem selben Prozedere abgelaufen ist oder nicht (die vorgelegten Anmeldeformulare, in denen auf Vorgespräche mit dem Berufungsführer hingewiesen bzw. der Wunsch auf Unterricht beim Berufungsführer geäußert wurde, betreffen nicht die Streitjahre und der Berufungsführer weist im Schreiben vom 10. Jänner 2005 auch darauf hin, dass ab 1999 das Layout des Meldeblattes dem tatsächlichen Meldevorgang angepasst worden sei) kann dahingestellt bleiben, zumal die Frage, bei wem das Anmeldeformular abgegeben wird, nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist und der unabhängige Finanzsenat auch keinerlei Zweifel daran hegt, dass der Zuspruch zu einem derartigen Unterrichtsfach neben der Art des Instrumentes vor allem von der Reputation und dem Engagement des Lehrers im und außerhalb des Unterrichts abhängig ist. Hiefür spricht auch die vom Berufungsführer aufgezeigte Zunahme seines Unterrichtspensums trotz insgesamt gesehen sinkender Unterrichtszeiten.

Auch soweit der Berufungsführer darauf hinweist, dass die beste Werbung für einen Lehrer zufriedene Schüler und Eltern seien, ist ihm nichts entgegenzuhalten. Wenngleich die in diesem Zusammenhang angeführten Maßnahmen (Beratung, Vorspielabende, Zurverfügungstellung von Notenmaterial, Verstärkern und Effektgeräten, Projektensembles, Workshops, Konzertbesuche udgl.) sowie die Präsentation und Dokumentation seiner Arbeit und die Präsenz im öffentlichen Leben (Auftritte, Vorträge, Gestaltung von Plakaten und Schaukasten, Medien udgl.) weitgehend keine solchen Maßnahmen sind, mit denen er unmittelbare (öffentlichkeitswirksame) Werbung für seinen Gitarreunterricht am Musikkollegium

machen würde (allenfalls trifft dies auf das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung skizzierte Plakat zu, das am Musikkollegium und in der Kantonalschule R ausgehängt ist und für die Schüler am Musikkollegium zur Mitnahme aufliegt), wird dadurch ohne Zweifel der Bekanntheitsgrad seiner Person erhöht und damit im Ergebnis seine Reputation als Musiklehrer gefördert.

Ungeachtet der Frage, ob der Berufungsführer nun, wie er einwendet, auch in den Streitjahren bereits sämtliche Schüler selbst "angeworben" hat (naturgemäß wird die Erlangung einer entsprechenden Reputation über die beschriebenen Maßnahmen eine gewisse Anlaufzeit erfordern), kann allein daraus im Hinblick auf die beschriebene Entlohnung kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko abgeleitet werden. Auch wenn die Entlohnung von der Zahl der Schüler abhängt und der Berufungsführer seine Bezüge, wie in der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlage auch graphisch dargestellt, in den Streitjahren erheblich steigern konnte, wird nach dem Entlohnungsschema ein von der Klasse und den Dienstjahren abhängiger Jahresbruttobezug bei voller Lehrtätigkeit auf die tatsächlich erbrachte Stundenleistung heruntergebrochen. Im Ergebnis wird somit die effektiv geleistete, von der Zahl der Schüler und der im Einzelfall gewählten Lektionsdauer abhängige Unterrichtszeit entlohnt, wobei der Berufungsführer die ihm pro Unterrichtseinheit gewährte Entlohnung nicht beeinflussen kann. Die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden ist im Wirtschaftsleben ebenso wie eine von der erbrachten Arbeitsleistung abhängige Entlohnungen (zB Akkordlohn) auch im Bereich nichtselbständiger Tätigkeiten keineswegs unüblich und vermag ein Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist, nicht zu begründen (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164 und VwGH 30.11.1993, 89/14/0300). Vor allem gilt dies, wenn wie im gegenständlichen Fall, die Lohnauszahlung auch während der unterrichtsfreien Zeit erfolgt, aus den im Anstellungsvertrag genannten Gründen (soweit für den Berufungsführer relevant: gesetzliche Feiertage, eigene Krankheit oder Unfall, Absenz von Schülern) ausgefallene Lektionen nicht nachgeholt werden müssen und bei Stundenausfällen infolge Unfall oder Krankheit des Lehrers dieser während maximal 720 Tagen innert 900 Tagen Anspruch auf 80% des Lohnes hat. Daran vermag auch der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom Berufungsführer eingewendete Umstand, dass er nach einer längeren Krankheit keine Schüler mehr hätte und von vorne beginnen müsste, nichts zu ändern. Nicht nur, dass hievon wohl nur im Falle eines sich über Semestergrenzen hinziehenden Krankheitsfalles ausgegangen werden könnte, ändert auch dies nichts daran, dass der Berufungsführer jedenfalls für die Dauer der Krankheit in den vertraglich festgelegten Grenzen weiterhin eine Entlohnung erhält. Von einer **ausschließlich** vom wirtschaftlichen Erfolg einer Tätigkeit, im konkreten Fall von der Anzahl der Schüler bzw. der Unterrichtsstunden abhängigen Entlohnung kann vor diesem Hintergrund somit keine Rede sein.

Zudem wird das von den Schülern zu entrichtende Schulgeld vom Musikkollegium im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eingehoben und erfolgt davon unabhängig die Entlohnung des Lehrers durch das Musikkollegium, wobei dieser nicht, wie es für eine im Rahmen eines Werkvertragsverhältnisses erbrachte Leistung typisch wäre, über die von ihm abgehaltenen Unterrichtsstunden abrechnet, sondern monatlich den nach der Besoldungstabelle errechneten Lohn erhält. Den Berufungsführer trifft daher auch kein unmittelbares Risiko von Einnahmefällen aufgrund von Zahlungsausfällen oder Zahlungsverzug seitens der Schüler bzw. der Eltern. Ein unternehmertypisches Einnahmenrisiko ist für den unabhängigen Finanzsenat daher insgesamt gesehen nicht erkennbar.

Mit dem Hinweis auf die in diesem Zusammenhang angesprochene Entscheidung des UFS vom 29.3.2005, RV/0352-K/02, betreffend einen Fleischer, lässt sich für den Berufungsführer nichts gewinnen, ist in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall doch zum einen sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die organisatorische Eingliederung verneint worden und zum anderen die Entlohnung nach tatsächlich verarbeiteten Schweinehälften erfolgt, wobei die Aufträge jeweils wochenweise ausgehandelt wurden und auch Konventionalstrafen vereinbart waren. Mit einem derartigen Sachverhalt ist der gegenständlich zu beurteilende Fall aber in keinsten Weise vergleichbar.

Ebenso kann ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates nicht bejaht werden.

Nach den unbestritten gebliebenen Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, hatte der Berufungsführer für die benutzten Räumlichkeiten im Musikkollegium keine Aufwendungen zu tragen und wurden die Verwaltungsaufgaben, abgesehen von der Erstellung des Stundenplanes, von der Schule erledigt.

An Fahrtspesen wurden ihm die halben Bahnkosten ab Landesgrenze, ab 10 Wochenstunden zusätzlich das Halbtax-Abo, vergütet. Nach den vorgelegten Lohnausweisen beliefen sich die Fahrkostenvergütungen auf 336 SFr (1996 und 1997) bzw. 805,20 SFr (1998). Inwieweit daraus, dass die tatsächlichen Fahrtkosten mit dem Auto weit höher sind, ein Unternehmerrisiko abzuleiten wäre, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, haben doch gerade auch nichtselbständig Tätige die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort in aller Regel selbst zu tragen bzw. wird vom Arbeitgeber allenfalls ein Zuschuss hiezu gewährt. Dass der Berufungsführer auf eigene Kosten darüber hinausgehende Fahrten im Zusammenhang mit seiner Unterrichtstätigkeit in der Schweiz getätigt hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlagen, noch hat der Berufungsführer dies behauptet.

Die von ihm getragenen Kosten für Unterrichtsmaterial hat der Berufungsführer in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre mit 11.891,00 S (1996), 11.813,78 S (1997) und 11.711,26 S (1998) beziffert und ebenso wie weitere Aufwendungen (Telefon, Büromaterial, Absetzung für Abnutzung, etc.) zu einem Drittel seiner als selbständig erklärten Tätigkeit am Musikkollegium in der Schweiz und zu zwei Drittel seinen inländischen nichtselbständigen Tätigkeiten zugeordnet. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Berufungsführer angegeben, dass die Aufwendungen für Unterrichtsmittel zu zwei Drittel der Tätigkeit am Musikkollegium R und zu einem Drittel der inländischen Tätigkeit zuzurechnen sei. Die geltend gemachten Telefonaufwendungen (1996: 1.682,00S; 1997: 1.577,00 S; 1998: 1.710,00 S) seien zu 80%, das Notebook (Jahres-AfA: 8.040,00 S) zur Gänze der Tätigkeit in der Schweiz zuzurechnen. Wenngleich nach Ansicht des Berufungssenates einer (unbedachten) Erstaussage bzw. Erklärung grundsätzlich eine höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist und die nunmehr die Richtigkeit des ursprünglichen Aufteilungsschlüssels bestreitenden Ausführungen des Berufungsführers wohl auch unter dem Aspekt zu sehen sind, dass auf diese Weise ein ausgabenseitiges Risiko zu begründen versucht wird, erachtet es der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegten Gründe (Unterricht von angehenden Lehrern nach einem vorgeschriebenen Unterrichtsplan, der es nicht erlaube, eigene Unterrichtsmittel einzubringen), als glaubhaft, dass die Aufwendungen für Unterrichtsmittel in einem höheren Ausmaß durch die Tätigkeit am Musikkollegium verursacht wurden. Gleiches gilt im Hinblick auf die erforderlichen Stundenplaneinteilungen für die Telefonaufwendungen. Dass das Notebook zur Gänze der Tätigkeit am Musikkollegium R zuzurechnen wäre, erachtet der unabhängige Finanzsenat hingegen schon aufgrund der vielfältigen musikalischen Aktivitäten des Berufungsführers nicht als glaubhaft, zumal er auch in der Berufung vom 25. Juli 2000 gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 darauf hingewiesen hat, dass die Mobilität des Notebooks es ihm ermögliche, dieses an seinen unterschiedlichen Arbeitsorten einzusetzen. Ungeachtet mit welchem konkreten Betrag den Schülern zur Verfügung gestellte Unterrichts- bzw. Lehrmittel zu berücksichtigen sind (der Berufungsführer hat das Ausmaß seinerseits nicht beziffert; ausgehend von dem in der mündlichen Berufungsverhandlung angegebenen Anteil von zwei Dritteln des in den Beilagen unter der Position "Unterrichtsmaterial" ausgewiesenen Betrages sind dies 7.927 S im Jahr 1996, 7.876 S im Jahr 1997 und 7.808 S im Jahr 1998), wird dadurch im Hinblick auf die Höhe der erzielten (Brutto)Einkünfte in Höhe von 203.013 S (1996), 284.743 S (1997) und 353.155 S (1998) ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Risiko nicht begründet, zumal es nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht als unüblich angesehen werden kann, dass auch nichtselbständig tätige Lehrer private Lehr- und Unterrichtsmittel in den Unterricht einbringen. Letzteres belegt ja auch der Be-

berufungsführer selbst dadurch, dass er zumindest einen Teil der Aufwendungen seiner nichtselbständigen inländischen Tätigkeit zurechnet. Jedenfalls wird durch die angeführten Aufwendungen ein im Rahmen einer engagierten Lehrtätigkeit liegendes Ausmaß nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht offensichtlich überschritten. Was die weiteren Aufwendungen für Telefon, Notebook, Fachliteratur udgl. betrifft, handelt es sich um solche, die ihrer Art nach auch einer Vielzahl nichtselbständig Tätiger erwachsen und als Werbungskosten steuerlich Berücksichtigung finden. Zudem ist zu bemerken, dass selbst dann, wenn von den gesamten nach den ursprünglichen Erklärungen aufgeteilten Aufwendungen (1996: 35.455 S; 1997: 48.789 S, 1998: 26.600 S) zwei Drittel der Tätigkeit am Musikkollegium zugeordnet werden, die vom Musikkollegium getragenen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung (siehe unten) die sich solcherart errechneten Beträge (1996: 23.637 S; 1997: 32.526 S; 1998: 17.734 S) übersteigen.

Soweit der Berufungsführer darauf hinweist, dass er schon zu Beginn seiner Tätigkeit eigenes Unterrichtsmaterial, dessen Wert er mit ca. 40.000 S beziffert, zur Verfügung gestellt habe, dies aber nicht steuerlich geltend gemacht habe, da er immer schon zu seinem privaten Vergnügen in Bands musiziert habe, ist ihm entgegenzuhalten, dass er damit, abgesehen davon, dass anhand seiner Angaben nicht beurteilt werden kann, ob und in welchem Ausmaß die in Rede stehenden Aufwendungen in den Streitjahren allenfalls im Wege der AfA steuerlich überhaupt noch berücksichtigt hätten werden können, selbst zu erkennen gibt, dass für deren Anschaffung private Beweggründe maßgeblich waren und kein ursächlicher Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit am Musikkollegium bestand, sodass diese Aufwendungen für Zwecke der Beurteilung eines vom Berufungsführer zu tragenden Unternehmerrisikos außer Ansatz zu bleiben haben, selbst, wenn die angeschafften Geräte durch den späteren Einsatz (auch) in der Schule einer erhöhten Abnutzung unterliegen mögen. Zudem ergibt sich aus dem Anstellungsvertrag keinerlei Verpflichtung, Lehrmittel selbst zur Verfügung zu stellen, vielmehr erfolgt dies aus dem vom Berufungsführer mehrfach dargelegten Bestreben, den Schülern bestmöglichen Unterricht anzubieten. Dies wiederum hängt aber nicht davon ab, ob der Unterricht im Rahmen einer selbständigen oder einer nichtselbständigen Tätigkeit erfolgt.

Der Beurteilung der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend hat das Musikkollegium von den Bruttobezügen die gesetzlichen (Arbeitnehmer)Beiträge des Berufungsführers sowie die 3%ige Quellensteuer nach Artikel 15 Abs. 4 DBA-Schweiz einbehalten. Die vom Musikkollegium geleisteten Arbeitgeberbeiträge wurden in der Bestätigung vom 18. Februar 2005 mit folgenden Prozentsätzen angegeben:

Jahr	AHV, IV	ALV	UGV/NBU	Kranken-	Pensions-	Gesamt
------	---------	-----	---------	----------	-----------	--------

				taggeld	kasse	
1996	5,05%	1,50%	0,776%	0,91%	4,00%	12,236%
1997	5,05%	1,50%	0,776%	1,00%	4,00%	12,326%
1998	5,05%	1,50%	0,776%	1,00%	4,25%	12,576%

Die Arbeitnehmerbeiträge zur AHV und zur ALV betrugen in den Streitjahren ebenfalls 5,05 bzw. 1,50%. Die Beiträge zur KFW/NBU erhöhten sich von 1,015% im Jänner 1996 auf 2,186% ab Februar 1996, 2,276% ab Jänner 1997 und auf 2,28% im Jahr 1998. Die Beiträge zur VMS-Vorsorgestiftung beliefen sich auf 4% in den Jahren 1996 und 1997 bzw. auf 4,25% im Jahr 1998, wobei bis 1998 jeweils ein Fixbetrag laut Grundplan (50 SFr im Jänner 1996, 70 SFr ab Februar 1996, 100 SFr ab August 1996, 135 SFr ab August 1997) in Abzug gebracht wurde. Gesamt ergeben sich somit Arbeitnehmerbeiträge von ca. 11,736% (1996), 11,826% (1997) und 12,08% (1998). Dies entspricht Gesamtabzügen laut Lohnausweis in Höhe von 25.459,15 S (3.049 SFr x 8,35) im Jahr 1996, 37.310,40 S (4.550,05 SFr x 8,20) im Jahr 1997 und 45.301,25 S (5.425,30 SFr x 8,35) im Jahr 1998. Die nicht bezifferten Arbeitgeberbeiträge bewegen sich somit in einer vergleichbaren Größenordnung.

Auch wenn die sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Bezüge in der Schweiz allein nicht ausschlaggebend für die ertragsteuerliche Qualifikation der Einkünfte ist, stellt die Tragung der gesetzlichen Beiträge durch den Arbeitgeber und die Einbehaltung der Arbeitnehmerbeiträge doch ein gewichtiges Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos dar. Die vom Berufungsführer zu tragenden (Arbeitnehmer)Beiträge stellen hingegen kein Indiz für ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko dar, sind diese doch auch von pflichtversicherten Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu tragen. Zudem stehen Pflichtversicherungsbeiträge in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen und stellen daher kein "Wagnis" dar (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0264). Inwieweit bei der gegebenen Sachlage die Musikschule wie im Schreiben vom 10. Jänner 2005 ausgeführt, einen Teil der Sozialversicherung freiwillig übernehme und damit lediglich ein Risiko abdecke, das sie bei Eintreffen des Versicherungsfalles treffen könnte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht verständlich, sind die Beiträge doch – zum Teil abhängig von der Einkommenshöhe – obligatorisch. Auch soweit der Berufungsführer befürchtet, aufgrund der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 allenfalls Arbeitgeberbeiträge auf eigene Kosten tragen zu müssen, ist dies, abgesehen davon, dass dieser Umstand bis dato nicht eingetreten ist, für die Streitjahre ohne Belang, ist die Sozialverordnung doch erst seit Juni 2002 in Kraft.

Bereits im Vorverfahren (siehe Berufungsentscheidung vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99) hat der Berufungsführer, obwohl sich dies aus dem Anstellungsvertrag nicht ergibt, darauf hingewiesen, dass er sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit mit Einverständnis des Direktors vertreten lassen könne und im Krankheitsfalle eine Kassa die Kosten der Vertretung übernehme. Im nunmehr vorgelegten, mit Februar 2005 datierten Schreiben bestätigt der Schulleiter des Musikkollegiums, dass es allen Lehrern gestattet sei, sich im Verhinderungsfalle (meist künstlerische Aktivitäten) – auf eigene Kosten – vertreten zu lassen.

Dass sich ein Vertragsteil bei Erbringung seiner Leistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem anderen Vertragsteil zusteht, spricht - wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - in der Regel für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078 mit weiteren Nachweisen).

Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt jedoch von den Umständen des Einzelfalles ab. Kommt eine Vertretung für die Vertragspartner etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses unter Umständen zur Gänze verlieren (vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). In diesem Zusammenhang weist der Berufungsführer darauf hin, dass er sich noch nie um eine Vertretung habe bemühen müssen, was einerseits mit der geringen Lehrverpflichtung am Musikkollegium, andererseits mit seiner inländischen nichtselbständigen Tätigkeit zu tun habe. Er könne seine künstlerischen Tätigkeiten in der verbleibenden Zeit ausüben. Zudem würde er zwei bis drei Gitarrelehrer als Vertretung brauchen. Als klassische Gitarristen, die auch auf Flamenco spezialisiert seien, kämen in Vorarlberg nur zwei Personen in Frage, wovon nur einer am Freitag (vielleicht) unterrichten könnte. Keiner der beiden spiele aber E-Gitarre. Kurzzeitige Vertretungen für ein Konzert seien selten, da die betreffenden Stunden verschoben würden. Vertretungen seien meist nur über längere Zeit, meist durch Studenten, die kurz vor dem Studienabschluss stünden, üblich. Einen solchen am Landeskonservatorium in F zu finden, sei unmöglich, weil E-Gitarre dort überhaupt nicht unterrichtet würde. Langzeitvertretungen seien nur notwendig, wenn ein Musiker eine Konzerttournee mache oder ein zeitlich begrenztes Engagement in einem Orchester, an einer Oper oder einem Theater annehme. Sonst werde jeder Musiker danach trachten, seine Unterrichtsstunden selbst zu halten. Sein Anstellungsvertrag an der inländischen Schule erlaube ihm keine länger dauernden künstlerischen Verpflichtungen, er könne sich dort auch nicht länger vertreten lassen. Hingegen könnte ihn sein inländischer Dienstgeber im Rahmen eines Dozentenaustausches für längere Zeit an eine Partneruniversität verleihen. Dann wäre eine Langzeitvertretung für das Musikkollegium erforderlich. Am 19. November 2004 habe die in-

ländische Schule, an der er unterrichtete, einen Studienhalbtage durchgeführt, weshalb er den Unterricht am Musikkollegium R verschieben habe müssen.

Nicht nur, dass ein Vertretungsfall bis dato nicht eingetreten ist und folglich keine diesbezüglichen Kosten angefallen sind, erhellt aus den Ausführungen des Berufungsführers, dass die Möglichkeit, sich auf eigene Kosten vertreten zu lassen, eher theoretischer Natur denn von praktischer Relevanz ist, wofür allein schon die beschriebenen Schwierigkeiten, geeignete Vertreter überhaupt zu finden und die praktizierte Verschiebung bei kurzzeitigen Verhinderungen, sprechen. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der gegenständlichen Vertretungsmöglichkeit daher auch keine ausschlaggebende Indizwirkung gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses beigemessen werden. Daran vermag auch die vom Berufungsführer angesprochene erforderliche langfristige Vertretung im Falle eines Dozentenaustausches nichts zu ändern, zumal, abgesehen davon, dass ein solcher Fall bis dato nicht eingetreten ist, damit nicht gesagt ist, dass ihm die Ausübung der Tätigkeit am Musikkollegium von vornherein nicht mehr möglich ist.

Im Zusammenhang mit der Frage eines vom Berufungsführer zu tragenden ausgabenseitigen Risikos sind gegenständlich somit lediglich die Kosten für Unterrichtsmittel zu berücksichtigen. Wie oben bereits aufgezeigt, erreichen diese aber selbst dann, wenn sie mit zwei Drittel der gesamten bisher aufgeteilten Aufwendungen berücksichtigt werden, nicht die Höhe der vom Musikkollegium getragenen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und ist im Ergebnis ein ausschlaggebendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko daher nicht gegeben.

Auch die weiteren vom Berufungsführer als Indizien für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit angeführten Umstände stehen der Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegen. Das Bestehen eines Urlaubsanspruches mag zwar wie auch die Gewährung von Weihnachts- und Urlaubsvergütungen grundsätzlich Kennzeichen für ein allgemein übliches Dienstverhältnis sein, ist aber keineswegs unabdingbare Voraussetzung für ein solches (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Dies umso mehr, als die Lehrtätigkeit des Berufungsführers semesterbezogen ausgeübt wird und zumindest 19 Lektionen (Wochen) je Semester umfasst und somit 14 Wochen pro Jahr unterrichtsfreie Zeit verbleiben. Außerhalb der Ferienzeiten haben aber auch an einer öffentlich-rechtlichen Schule nichtselbständig tätige Lehrer keinen Urlaubsanspruch. Auch sind Weihnachts- und Urlaubsvergütungen in der Schweiz keineswegs charakteristisch für ein Dienstverhältnis, zumal das dortige Steuerrecht eine Begünstigung für solche Bezüge nicht kennt. Weshalb dem fehlenden Anspruch auf Überstundenvergütungen gegenständlich Bedeutung zukommen sollte, ist nicht einsichtig, zumal die Entlohnung ohnedies nach der von vornherein feststehenden Stundenanzahl erfolgt und eine Änderung des Stundenausmaßes zu einer Neuberechnung des Monatsentgelts führt. Inwieweit das Fehlen einer Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern

für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit sprechen sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Auch das Fehlen eines Konkurrenzverbotes kann diesbezüglich nicht ausschlaggebend sein, bestand ein solches doch offensichtlich auch seitens seiner inländischen Arbeitgeber nicht. Davon, dass der Berufungsführer einen mit den Schülern bzw. den Eltern vereinbarten Arbeitserfolg schuldete, kann nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates nicht ausgegangen werden. Wie vom Berufungsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt wurde, vereinbart er mit jedem Schüler gemeinsam mit den Eltern ein Ziel und den Weg, wie dieses erreicht werden soll. Abgesehen davon, dass Zielvorgaben auch im Bereich nichtselbständig Tätiger keineswegs unüblich sind, kann in der Vereinbarung eines anzustrebenden Zieles nicht die Festlegung eines zu erbringenden Arbeitserfolges erblickt werden, kann doch die Erreichung eines bestimmten (qualitativen) Lehrerfolges in einem vorgegebenen Stundenumfang von einem Gitarrelehrer – wie dies vom Berufungsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung auch bestätigt wurde – im Vorhinein nie gewährleistet werden (vgl. VwGH 27.10.1987, 87/14/0145, betreffend einen Tennislehrer). Auch führt das Nichterreichen des vereinbarten Zieles nicht unmittelbar zu einem Einnahmenentgang. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates spricht gerade auch der Umstand, dass der zwar von der Anzahl der Schüler abhängige Arbeitsumfang, abgesehen von den vom Berufungsführer beschriebenen nicht kompensierbaren und wohl eher als Ausnahme anzusehenden Ausfällen von Schülern (dass es zu solchen Ausfällen auch in den Streitjahren gekommen wäre, wurde im Übrigen nicht behauptet) zu Semesterbeginn weitestgehend bestimmt ist und sich über das gesamte Semester wöchentlich wiederholt, vielmehr dafür, dass der Berufungsführer nicht ein bestimmtes Arbeitsergebnis, sondern seine Arbeitskraft schuldet. Der Berufungsführer schuldet nicht, wie es für ein Werkvertragsverhältnis typisch wäre, die Erbringung eines bestimmten Erfolges, sondern wie es für ein Dienstverhältnis typisch ist, die Erbringung zeitlich bestimmter Unterrichtseinheiten. Dafür, dass die Arbeitskraft geschuldet wird, spricht schließlich auch der Umstand, dass nach dem Inhalt des Anstellungsvertrages beide Vertragspartner spätestens im Vorquartal davon Kenntnis haben müssen, wenn sich das im Vertrag festgesetzte Arbeitspensum wesentlich ändert, der Berufungsführer sich zur Mitarbeit bei Vortragsübungen und Lehrerkonventen verpflichtet und eine Kündigung nur zum Semesterende möglich ist.

Angesichts der gegebenen Umstände unterscheidet sich der gegenständliche Fall wesentlich von dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.12.1990, 89/13/0131, beurteilten Fall, in dem die Tätigkeit einer Klavierlehrerin an einer Musikschule als selbständige Tätigkeit gewertet wurde. Abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinerzeitigen Erkenntnis eine Weisungsunterworfenheit und eine Eingliederung der Klavierlehrerin in den Betrieb der Musikschule nicht angenommen hat, wohingegen er im den Berufungsführer betref-

fenden Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, das Vorliegen dieser Merkmale – wenn auch nicht in starker Ausprägung – bejaht hat, unterscheiden sich die beiden Fälle vor allem insofern als

- die Klavierlehrerin gesondert für jedes Schuljahr (in den wesentlichen Punkten gleichlautende) Werkverträge mit der Gemeinde abschloss, in denen sie sich verpflichtete, auf selbständiger Basis Musikunterricht zu erteilen und für die steuerliche und sozialversicherungsmäßige Behandlung des Honorars selbst zu sorgen;
- Vertragspartner der Lehrerin neben der Gemeinde auch die Schüler waren, zumal die Entrichtung des Schulgeldes durch den Schüler mit schuldbefreiender Wirkung nur an den Lehrbeauftragten erfolgen konnten, auch wenn die Einhebung vertragsgemäß durch die Gemeinde, jedoch im Namen und auf Rechnung der Lehrer erfolgte;
- bestimmte Kündigungsgründe, ua. wegen Verletzung eines oder mehrerer Vertragspunkte, sowie die Verpflichtung zur Schadenersatzleistung bei mutwilliger Kündigung vereinbart wurden;
- das zwar auch keinen Anspruch auf Sonderzahlungen wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld vorsehende Honorar ausschließlich von der Anzahl der abgehaltenen Kursstunden abhing und ihr bei Entfall einer Unterrichtsstunde kein Entgelt gebührte;
- die Klavierlehrerin im Falle ihrer Verhinderung auf eigene Kosten für eine geeignete Vertretung zu sorgen hatte und ihr Vergütungen für die An- und Rückreise nicht gewährt wurden, wobei sich keinerlei Hinweise dafür ergaben, dass eine Vertretung aus tatsächlichen Gründen de facto nicht in Betracht kam und
- abgesehen von der Erteilung der Klavierstunden keinerlei sonstige Anwesenheitspflicht bestand.

Während in dem dem Erkenntnis vom 19.12.1990, 89/13/0131, zugrunde liegenden Fall somit zumindest in relativ bescheidenem Umfang ein Unternehmerrisiko angenommen werden konnte, kann dies gegenständlich insbesondere im Hinblick auf die oben ausführlich dargelegte Art der Entlohnung, die vom Arbeitgeber getragenen Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, den Anspruch auf (weitgehende) Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und des Unterbleibens von Arbeitsleistungen zB an Feiertagen, den zumindest teilweisen Fahrtkostenersatz und die praktisch bedeutungslose Vertretungsmöglichkeit nicht (mehr) bejaht werden. Daran vermag der Umstand, dass der Berufungsführer anders als die Klavierlehrerin in dem dem besagten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Fall auch Lehrmittel auf eigene Kosten zur Verfügung gestellt hat, im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse nichts zu ändern.

Auch wenn dem Berufungsführer zugestanden werden kann, dass die Unterrichtstätigkeit am Musikkollegium in der Schweiz durchaus Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufzuweisen vermag und der unabhängige Finanzsenat keineswegs verkennt, dass der Berufungsführer seine Tätigkeit höchst engagiert ausübt und er in der Art der Ausübung über weitgehende Freiräume verfügt, überwiegen nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates gesamthaft gesehen ohne Zweifel die für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechenden Merkmale und stehen die tatsächlichen Verhältnisse insgesamt gesehen somit auch im Einklang mit den formellen Bezeichnungen im "Anstellungsvertrag" sowie der sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Behandlung der Bezüge durch das Musikkollegium. Dass sich die Tätigkeit am Musikkollegium R, wie vom Berufungsführer in einer Gegenüberstellung dargestellt, von seinen inländischen nichtselbständigen Tätigkeiten unterscheidet, vermag daran nichts zu ändern, besagt dies allein doch nicht, dass die Tätigkeit deshalb als selbständige Tätigkeit anzusehen wäre.

Sind die Einkünfte des Berufungsführers somit als solche aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen, kann dahingestellt bleiben, ob der Berufungsführer in der Schweiz in Form des ihm zur Verfügung stehenden Unterrichtszimmers über eine feste Einrichtung im Sinne des Art. 14 DBA-Schweiz verfügt.

Hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, bejahten Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung, hat Mag. H im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wiederum eingewendet, dass die Vorbereitungszeit bisher nicht ausreichend gewürdigt worden sei. Der Berufungsführer sei ausgebildeter Musiker und Lehrer, er müsse daher für den Unterricht nicht mehr "üben". Die Vorbereitung bestehe vielmehr in der Erstellung von auf die einzelnen Schüler abgestimmtem – dem Berufungssenat zur Einsicht vorgelegtem – Notenmaterial, der Erarbeitung sonstiger Unterrichtsmittel (zB "Mini-Playbacks", der Planung von Projekten udgl. Der Anteil an der Gesamtarbeitszeit könne über die Jahre gesehen mit 40% angesetzt werden.

Soweit diese Ausführungen darauf hinauslaufen, dass aufgrund der am Wohnsitz an anderen als den Unterrichtstagen gemachten Vorbereitungsarbeiten kein arbeitstägliches Pendeln zwischen inländischem Wohnort und ausländischer Arbeitsstätte mehr vorläge und deshalb die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung kommen könnte, ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem über den gegenständlichen Berufungsfall absprechenden Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, die bereits in der Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, getroffene Aussage, dass der materielle Gehalt der Tätigkeit als Gitarrelehrer in der Erteilung von Gitarreunterricht bestehe, bestätigt und die Voraussetzung des arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort auch dann als erfüllt

angesehen hat, wenn der Dienstnehmer seine Arbeitsvorbereitung zu Hause vornimmt. Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Ausführungen betreffend Vorbereitungszeit in keiner Weise auf das bloße "üben" begrenzt, sondern allgemein von (Arbeits)Vorbereitung gesprochen. Der unabhängige Finanzsenat kann folglich nicht erkennen, weshalb die nunmehrigen Ausführungen bzw. der Hinweis auf Art. 15 des OECD-Musterabkommens, abgesehen davon, dass das Musterabkommen eine Grenzgängerregelung nicht kennt, zu einer von den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes abweichenden Beurteilung Anlass geben sollten.

Ebenso wenig stehen die in der mündlichen Berufungsverhandlung wiederum eingewendeten Hinweise auf die Kommentarmeinung von Quantschnigg / Schuch zu § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 (Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 45) und die Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen (EAS 1570 vom 1.12.1999, SWI 2/2000, 56; ebenso die zwischenzeitig ergangene EAS 2227 vom 11.2.2003, SWI 3/2003, 108) der Anwendbarkeit der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz entgegen. Abgesehen von den in der Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, dargelegten Gründen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die Grenzgängerregelung auch dann zur Anwendung kommt, wenn die unselbständige Tätigkeit darin besteht, dass an einem Tag pro Woche Unterricht erteilt wird, und der Dienstnehmer sich üblicherweise an diesem einen Tag pro Woche für Zwecke der Arbeitsverrichtung von seinem Ansässigkeitsstaat aus an den Arbeitsort begibt und folglich im Berufungsfall die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz gegeben sind. Gleiches gilt daher auch dann, wenn der Berufungsführer ab dem Wintersemester 1997/98 an zwei Tagen pro Woche Unterricht erteilt hat, und er sich an diesen beiden Tagen jeweils von seiner inländischen Wohnstätte nach R begeben hat.

Nicht zu teilen vermag der unabhängige Finanzsenat die vorgetragenen Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Betrachtungsweise bezüglich der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wonach ein Überwiegen der Fahrten im mit zwanzig Tagen angenommenen Lohnzahlungszeitraum gefordert werde einerseits und der Grenzgängerregelung des Art. 15 DBA-Schweiz, in deren Rahmen auf das Dienstverhältnis abgestellt werde, andererseits. Wie bereits in der Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, ausgeführt wurde, ergibt sich bezüglich des Pendlerpauschales eine solche Sichtweise schon daraus, dass mit den im Gesetz angeführten Beträgen die Aufwendungen, die durch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum entstehen, in pauschaler Form abgedeckt werden sollen und die dafür vorgesehenen Beträge daher auf die bei durchgehender Beschäftigung und somit bei grundsätzlich an jedem Arbeitstag durchzuführenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ver-

ursachen Aufwendungen abstellen. Es müssen daher auch die Voraussetzungen im Lohnzahlungszeitraum zumindest überwiegend gegeben sein bzw. es kann der darauf abgestellte Pauschalbetrag nicht bereits dann lukriert werden, wenn ein Arbeitnehmer im Extremfall nur an einem Tag im Lohnzahlungszeitraum tätig wird und an diesem die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegt. Die Grenzgängerbestimmung im DBA-Schweiz enthält demgegenüber keinerlei Aussagen dahingehend, dass auf ein solches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen wäre und bieten die Aussagen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, folglich keine Handhabe für die Auslegung der Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz.

Außer Streit gezogen wurde im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung im Übrigen, dass es sich beim Musikkollegium R nicht um eine öffentlich-rechtliche Einrichtung, sondern um einen privatrechtlichen Verein im Sinne des Art. 60 ff des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) handelt und daher auch nicht die Regelung des Art. 19 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt.

Nichts zu gewinnen war für den Berufungsführer schließlich auch mit dem Hinweis auf die Qualifikation der Einkünfte im Jahr 1995 bzw. die Vorgangsweise des nunmehr zuständigen Finanzamtes ab dem Jahr 1999. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird daher nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde in einem früheren Verfahren eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen; sie ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113 und VwGH 26.2.2004, 99/15/0127). Nur wenn besondere Umstände vorliegen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, kann sich ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung als unbillig darstellen (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114 sowie Ritz, BAO², § 114 Tz 9 und die dort angeführten Judikate).

Dass ein solcher Fall gegenständlich aber nicht vorliegt, kann nicht ernstlich bezweifelt werden, ist doch, abgesehen davon, dass sich der Aktenlage weder ein Hinweis auf eine diesbezügliche Anfrage des Berufungsführers noch eine erteilte Auskunft entnehmen lässt und damit der konkrete Inhalt der Anfrage bzw. der geschilderte Sachverhalt im Dunkeln bleibt, nicht erkennbar, inwieweit der Berufungsführer im Vertrauen auf die Richtigkeit der angeblichen Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die (unrichtige) Auskunft nicht

getroffen hätte, zumal gerade angesichts der Höhe der Bezüge nicht einsichtig ist, weshalb die Aufnahme der Tätigkeit in der Schweiz, davon abhängen sollte, ob die Fahrtkosten steuerlich berücksichtigt werden oder nicht.

Aus der ab dem Jahr 1999 praktizierten Vorgangsweise lässt sich ein Vertrauensschutz, abgesehen davon, dass sich der der Aktenlage nicht der geringste Hinweis dafür entnehmen lässt, aufgrund welcher Erwägungen das nunmehr zuständig gewordene Finanzamt zur Auffassung gelangt ist, dass ungeachtet der dazu im Widerspruch stehenden Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg sowie des in dieser Frage zum damaligen Zeitpunkt anhängigen Beschwerdeverfahrens beim Verwaltungsgerichtshof zur Gänze dem schweizerischen Steuerregime unterliegende Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen (dem Aspekt der im Inland ausgeübten umfangreichen Vorbereitungsarbeiten scheint insoweit auch keine ins Gewicht fallende Bedeutung beigemessen worden zu sein), von vornherein nicht ableiten. Ebenso wenig kann darin ein Indiz dafür erblickt werden, dass tatsächlich eine selbständige Tätigkeit ausgeübt würde.

Inwieweit aus der am 22. November 1999 gestellten EAS-Anfrage bzw. der hiezu ergangenen Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen (EAS 1570 vom 1.12.1999, SWI 2/2000, 56) sowie der EAS 2227 vom 11.2.2003 (SWI 3/2003, 108) für die steuerliche Behandlung in den Jahren 1996 bis 1998 unter dem Aspekt von Treu und Glauben etwas zu gewinnen sein sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Das beim Verwaltungsgerichtshof anhängige sozialversicherungsrechtliche Verfahren hat die Beschwerde gegen einen Bescheid des Bundesministeriums für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz betreffend eine nicht gewährte Ausnahmegenehmigung nach Art. 17 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, zum Gegenstand. Der Berufungsführer erachtet sich dadurch, dass er mit dem Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz ab 1. Juni 2002 ausschließlich in Österreich sozialversicherungspflichtig ist, in seinem Recht verletzt, hinsichtlich seiner schweizerischen Einkünfte weiterhin in der Schweiz sozialversicherungspflichtig und pensionsberechtigt zu bleiben. Nach den Ausführungen im Schreiben vom 10. Jänner 2005 sowie in der Beschwerdeschrift vom 30. September 2003 wurde die Frage, ob selbständige oder nichtselbständige Einkünfte vorliegen, im Vorverfahren nicht geprüft und kann insoweit daher aus dem Ausgang des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens keine Indizwirkung für die steuerrechtliche Beurteilung erwartet werden.

Was die Höhe der anzusetzenden Einkünfte anbelangt, waren betreffend das Jahr 1996 die als Werbungskosten geltend gemachten Gewerkschaftsbeiträge (S 1.944,00) wie bereits in der Entscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000,

RV 891/1-V6/99, antragsgemäß zu berücksichtigen. Weiters war im Jahr 1996 wie in der mündlichen Berufungsverhandlung beantragt, ein Betrag in Höhe von insgesamt 2.100,00 S in Abzug zu bringen, der vom Finanzamt betreffend das Jahr 1997 mit der Begründung, die Aufwendungen beträfen das Jahr 1996, nicht anerkannt wurde.

Zu berücksichtigen waren weiters die Kilometergelder für die Fahrten von S nach R im Jahr 1996 mit S 15.870,00 (46 Fahrten a` 75 km a` S 4,60 S) und im Jahr 1997 mit 7.702,50 S (17 Fahrten a` 75 km a` S 4,60 S und 5 Fahrten a` 75 km a` 4,90 S).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km, werden abgestuft nach Entfernung und Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zusätzliche Pauschbeträge (Pendlerpauschale) berücksichtigt. In diesem Fall sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988).

Mit dem Pendlerpauschale werden die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte somit im Wege einer unwiderlegbaren Typisierung berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlicher Kosten ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht zulässig. Diesbezügliche verfassungsrechtliche Bedenken werden vom Verfassungsgerichtshof und vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt (vgl. VwGH 25.4.2002, 2001/15/0225, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes).

Abgesehen davon, dass die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gegenständlich nicht beantragt wurde, ist nicht erkennbar, dass die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum, das ist nach § 77 Abs. 1 EStG 1988 im Regelfall der Kalendermonat, überwiegend zurückgelegt worden wäre, fand der Unterricht am Musikkollegium doch bis zum Sommersemester 1997 an einem Tag pro Woche und ab dem Wintersemester 1997/98 an zwei Tagen pro Woche statt und sind die Voraussetzungen des 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 daher nicht gegeben. Wie bereits oben ausgeführt, ist diesbezüglich auf das Überwiegen der Verhältnisse im Kalendermonat abzustellen und nicht nur auf die im jeweiligen Einzelfall tatsächlich als Arbeitstage vereinbarten Tage (vgl. auch UFS 13.3.2003, RV/0380-G/02). Wenngleich die Nichtberücksichtigung der nicht unbeträchtlichen Anzahl gefahrener Kilometer unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit bedenklich erscheinen mag, sind Abweichungen von der tatsächlichen Kostensituation im Falle vereinfachender, auf den Einzelfall nicht abstellender Pauschalregelungen systemimmanent und müssen daher in

Kauf genommen werden (siehe auch VwGH 22.2.1996, 94/15/0109). Ein Verstoß gegen das von Mag. H angesprochene "Nettoeinkommenprinzip" bzw. das "Leistungsfähigkeitsprinzip" ist für den unabhängigen Finanzsenat daher nicht erkennbar.

Von der Pauschalierungsvorschrift nicht betroffen und von der Abgeltungsregelung nicht umfasst sind demgegenüber Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten eines Arbeitnehmers und können daher die durch die diesbezüglichen Fahrten verursachten Aufwendungen (Kilometergelder) als allgemeine Werbungskosten in Betracht kommen. Es stellen sich die Fahrten zwischen verschiedenen Dienststellen nämlich als Aufwand dar, der zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwächst (vgl. VwGH 9.11.1994, 92/13/0281, und VwGH 22.2.1996, 94/15/0109).

Nach den vom Berufungsführer bereits im Erstverfahren (vgl. Berufungsentscheidung des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99) gemachten und im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung am 6. Juli 2005 bestätigten Angaben hat er im Jahr 1996 am Freitagvormittag an der Musikschule W in S unterrichtet und ist von dort aus nach R gefahren. Mit Sommersemester 1997 hat er die Tätigkeit an der Musikschule W beendet und die Fahrten nach R ab dem Wintersemester 1997 (ab diesem Semester zweimal wöchentlich) von seiner Wohnung aus angetreten, sodass ab diesem Zeitpunkt jedenfalls Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vorliegen. Dafür, dass der Berufungsführer solange er an der Musikschule W unterrichtet hat, die Fahrten nach R nicht von der inländischen Arbeitsstätte aus angetreten hätte, ergaben sich für den Berufungssenat keine Anhaltspunkte und bestand insoweit keine Veranlassung an den Angaben des Berufungsführers zu zweifeln. Ausgehend von diesem Sachverhalt handelt es sich bei den bis zum Ende des Sommersemesters 1997 getätigten Fahrten von der Musikschule W zum Musikkollegium in R (75 km) daher um solche von einer Dienststelle zur anderen Dienststelle und waren die insoweit verursachten Aufwendungen daher als Werbungskosten zu berücksichtigen. Im Jahr 1997 wurden insgesamt 66 Fahrten geltend gemacht. Einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 zufolge entfallen davon auf den Zeitraum Jänner bis einschließlich Juli 22 Fahrten zum Unterricht, die als solche zwischen zwei Dienststellen zu berücksichtigen waren. Da ab 1. Juni 1997 das Kilometergeld von 4,60 S auf 4,90 S erhöht wurde (BGBl. I Nr. 61/1997), wurden 5 Fahrten mit dem erhöhten Kilometergeld berücksichtigt.

Was die Rückfahrt von R anbelangt, hat der Berufungsführer nach seiner Aussage im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung nicht zuerst eine seiner Dienststellen aufgesucht, sondern ist an seinen Wohnsitz zurückgekehrt. Bei diesen Fahrten handelt es sich somit ebenfalls um solche, die unter den Begriff der "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 fallen. Abweichend von der Entscheidung des Beru-

fungssenates der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, in der das Kilometergeld für die Rückfahrten im Jahr 1996 bis auf die durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegoltene Strecke von 20 km berücksichtigt wurde, weil aufgrund des Nichtzustehens eines Pendlerpauschales die diesbezüglich angefallenen Aufwendungen auch nicht als mit dem Pendlerpauschale abgegolten angesehen werden könnten, können die Fahrtkosten für die Rückfahrt daher nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden und ist für eine (teilweise) Berücksichtigung im Wege der Kilometergelder sohin kein Raum, könnten doch ansonsten im Falle des Nichterfüllens der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales im Wege der Kilometergelder höhere Aufwendungen in Abzug gebracht werden als im Falle der Gewährung des Pauschales.

Betreffend das Jahr 1996 hat das Finanzamt die beantragten Kilometergelder zur Gänze unberücksichtigt gelassen. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 war daher gesamthaft gesehen insoweit teilweise stattzugeben, als der Gewerkschaftsbeitrag (1.944 S), der Betrag von 2.100 S und Kilometergelder in Höhe von 15.870 S einkünftermindernd zu berücksichtigen waren. Betreffend die Jahre 1997 und 1998 hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden in Beachtung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3.5.2000, RV 891/1-V6/99, Kilometergelder für 130 km je Fahrt berücksichtigt (1997: 39.468 S; 1998: 54.782 S). Die angefochtenen Bescheide waren daher zu Ungunsten des Berufungsführers abzuändern und das Einkommen um 31.765 S (1997) bzw. 54.782 S (1998) zu erhöhen. Die AfA für das Notebook wurde wie bereits in der Berufungsvorentscheidung antragsgemäß berücksichtigt.

Feldkirch, am 19. Juli 2005