



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Magdalena Edler, Mag. Harald Österreicher und Mag. Heinrich Witetschka über die Berufung des Bw, Adresse, vom 20. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 3. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Kalenderjahr 2001 nach der am 22. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2001 wird mit € 1.416,03 (Berechnung siehe Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 31. August 2007) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung RV/0839-W/03 vom 8. August 2005 hat der Unabhängige Finanzsenat über die vom Berufungswerber (in Folge: Bw.) eingebrachten Berufungen betreffend der Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001 entschieden. Vom Bw. wurde gegen die Entscheidung Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 14. März 2007, V82/06 die Worte „Universitäten“ „Hochschulen“ in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als gesetzeswidrig

aufgehoben. Mit Erkenntnis vom 14. März 2007, B 3246/05 hat der Verfassungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0839-W/03 vom 8. August 2005 aufgehoben. Über die vom Bw. eingebrachten Berufungen war daher neuerlich zu entscheiden.

Im fortgesetzten Verfahren hat das Finanzamt für die Kalenderjahre 1999 und 2000 die vom Bw. erhaltenen Bezüge aus dem Lehrauftrag den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet. Die im Berufungsverfahren in Streit stehenden Aufwendungen für die Lehrbeauftragtentätigkeit (Fahrtkosten und Diäten) sind vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen berücksichtigt worden. Vor Erlassung der Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt an den Bw. ein Ergänzungsansuchen gerichtet. Dieses Ansuchen hat auch die Berufung für das Kalenderjahr 2001 umfasst. In dem Schreiben wurde vom Finanzamt dargelegt, dass ab der Veranlagung für das Jahr 2001 für die Beurteilung der Einkünftezuordnung von Lehrbeauftragten § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 maßgeblich ist. Weiters hat das Finanzamt seine Rechtsansicht betreffend der Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus dem Lehrauftrag (Fahrtkosten, Diäten, Aufwendungen Arbeitszimmer) sehr ausführlich dargestellt und dem Bw. die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten zur Kenntnis gebracht. Im Antwortschreiben hat der Bw. im Wesentlichen zum Ausdruck gebracht, dass auf seinen Fall die Zuordnung der Bezüge aus dem Lehrauftrag zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht zutrefte, da er seine Tätigkeit nicht im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien – Lehr - oder Stundenplans ausübe. Außerdem wurde vom Bw. der Antrag gestellt, die Zehntelabschreibung der Lebensversicherung als Sonderausgabe zu berücksichtigen. Eine Kopie der Versicherungsurkunde, nicht aber eine Finanzamtsbestätigung war als Beilage dem Schreiben angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt Aufwendungen in Höhe von S 40.205,00 berücksichtigt. Dieser Betrag wurde bereits vom Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/0839-W/03 vom 5. August 2005 der Steuerberechnung des Kalenderjahres 2001 zugrunde gelegt. Die vom Bw. beantragten Aufwendungen für die Fahrten zur Universität nach G und zurück in Höhe des amtlichen Kilometergeldes, die Diäten und die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind vom Finanzamt nicht anerkannt worden. Die Aufwendungen für die Lebensversicherung sind mangels Vorlage einer Finanzamtsbestätigung nicht berücksichtigt worden. Vom Finanzamt wurde in der Begründung dazu angeführt, dass es davon ausgehe, dass die Versicherungsgesellschaft wegen der Vinkulierung der Versicherung keine Bestätigung ausgestellt habe, da dies eine Nachversteuerung von bereits anerkannten Sonderausgaben auslösen würde.

Daraufhin hat der Bw. einen Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wurde angeführt, dass die Beurteilung, ob ein Lehrauftrag inhaltlich den Studienzielen eines Institutes zuzurechnen sei, nicht im Ermessen der Finanzbehörde liegen könne und dürfe. Es könne auch nicht dem Sinn des Gesetzes entsprechen, die Zuordnung zur selbständigen Tätigkeit, die jahrzehntelang anerkannt worden sei und die durch die Aufhebung der dem Gesetz vorausgehenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen durch den VfGH erneut bestätigt worden sei, für die Folgejahre einfach dadurch außer Kraft setzen zu wollen, dass die Tätigkeit willkürlich und unter Außerachtlassung der fallbezogenen Gegebenheiten als der gesetzlichen Bedingung entsprechend unselbständig zugeordnet werde. Weiters wurde ausgeführt, dass sich die Remuneration des Lehrauftrages nach Maßgabe des § 2 UniAbgG 1974 bestimme. Nach § 2 Abs. 3 UniAbgG 1974 werde durch die Erteilung eines remunerierten Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet. Es werde beantragt die Einkünfte aus dem Lehrauftrag – wie in den Vorjahren – als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzuordnen. Falls diesem Begehren nicht stattgegeben werde, so werde die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales – weil im Lohnrechnungszeitraum Semester die Fahrtstrecke W – G überwiegend zurückgelegt worden sei, beantragt. Außerdem werde die Anerkennung der Sonderausgaben beantragt.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde die Kunstuniversität G ersucht Bestätigungen über den an den Bw. erteilten Lehrauftrag des Kalenderjahres 2001 sowie einen Studienplan für das Diplomstudium Bühnengestaltung zu übermitteln. Diesem Ersuchen ist die Kunstuniversität nachgekommen und hat Bestätigungen der für das Kalenderjahr 2001 erteilten Lehraufträge sowie einen Studienplan nachgereicht.

In der am 22. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass es sich in seinem Fall um einen remunerierten Lehrauftrag der Universität G und nicht um ein Dienstverhältnis handle, wobei die Universität die Semesterwochenstunden auf das Jahr aufteile und lediglich die Auszahlung der Remuneration monatlich erfolge. Der Bw. verwies darauf, dass er keine Sonderzahlungen und keine Urlaubsabfindung erhalten habe und dass auch kein Kündigungsschutz bestehe. Könne er auf Grund von Krankheit die Lehrverpflichtung nicht abhalten, entstehe ein Übergewinn der ausbezahlten Bezüge, den er rückzuerstatten habe. Insofern habe er seines Erachtens sehr wohl ein Unternehmerrisiko im Zusammenhang mit seiner Lehrtätigkeit zu tragen.

Weiters verwies der Bw. darauf, dass seitens der Universität bestätigt wurde, dass kein Dienstverhältnis vorliege und dass kein von der Universität vorgegebener Lehrplan zum Tragen komme. Die Kommission (Institutsleiter, Assistenten und Lehrbeauftragte) der Studienrichtung Bühnengestaltung würde den Lehrauftrag erstellen, wobei die

Lehrbeauftragten hinsichtlich der Themenfindung bei der Erstellung des Lehrauftrages eingebunden werden.

Er sei hinsichtlich des Ortes und der Zeit seines Vortrages an keine Vorgaben gebunden, es würden ihm seitens der Universität keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt, auch stehe ihm an der Hochschule kein Arbeitszimmer zur Verfügung. Der Bw. verwies noch einmal darauf, dass er bei seiner Lehrtätigkeit im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig geworden sei und nicht in die Organisation der Universität eingegliedert sei.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes gab der Bw. an, dass es ihm frei stehe, die Lehrveranstaltungen in den Räumlichkeiten (Seminarräumen) der Universität abzuhalten.

Die Erstellung des Lehrplanes erfolge unter Einbindung des Berufungswerbers, es gäbe jedoch auch Vorgaben seitens der Kommission.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass seiner Meinung nach trotz der tragenden Einwendungen des Bw. Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 5 EStG vorlägen. Dies deshalb, da der Bw. einen Lehrauftrag, an dessen Erstellung er zwar beteiligt sei, erteilt bekomme und er die Möglichkeit habe, diesen Lehrauftrag in den Räumlichkeiten der Universität zu erfüllen. Nach Ansicht des Finanzamtsvertreters habe der Bw. auch kein Unternehmerrisiko zu tragen, dies deshalb, weil er keinen Verlust trage, wenn er einzelne Semesterstunden nicht abhalte.

Der Bw. brachte dazu vor, dass es bei der Beurteilung der gegenständlichen Bezüge immer auf das Gesamtbild der Tätigkeit ankomme und verwies auf eine vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte Rechtsansicht, wonach ein Unternehmerrisiko insbesondere dann vorliege, wenn die Entlohnung von der erbrachten Leistung abhängige und mit der Tätigkeit verbundene Aufwendungen im Wesentlichen vom Auftragnehmer selbst getragen werden müssen (Lohnsteuerrichtlinien RZ 937).

Über Befragen durch die Vorsitzende führte der Bw. aus, dass es zutreffe, dass dem Lehrauftrag ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde liege, dieses Ausbildungsziel sei im konkreten Fall dadurch bestimmt, dass den Studenten eine möglichst große Praxisnähe des Berufes vermittelt werden solle. Wie letztlich dieses Ausbildungsziel erreicht werde, sei Sache des jeweiligen Lehrbeauftragten.

Über Befragen der Referentin gab der Bw. an, dass das Arbeitszimmer über einen separaten Eingang von außen verfüge. Nicht richtig sei, dass der Heizraum ausschließlich über das Arbeitszimmer betreten werden kann. Vom Erdgeschoss führe eine Treppe direkt in den Heizraum. Richtig sei aber, dass der Heizraum auch über einen weiteren Kellerraum und auch vom Arbeitszimmer aus betreten werden könne. Bei der Treppe, die in den Heizraum führe,

handle es sich um eine Treppe, die über eine feuersichere Klapptüre zu erreichen sei. Das Erdgeschoss habe eine Nutzfläche von ca. 70m² und das Dachgeschoss etwa 50 m².

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. hat im streitgegenständlichen Jahr neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Lehraufträgen bezogen. Aus der Bestätigung vom 11. August 2000 geht hervor, dass das Kollegium der Abteilung 7 (Gesang und Bühnengestaltung) in der Sitzung vom 31. Mai 2000 gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 Kunsthochschul – Organisationsgesetz BGBl. Nr. 54/1970 idgF an den Bw. einen Lehrauftrag für das Wintersemester 2000 (1. Oktober 2000 bis 31. März 2001) erteilt hat. Weitere Lehraufträge (Bestätigung vom 30. Jänner 2001) wurden von der Universität für Musik und darstellende Kunst in G gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 Kunstuniversitäts – Organisationsgesetz BGBl. I Nr. 130/1998 für das Sommersemester (1. April 2001 bis 30. September 2001) und laut Bestätigung vom 13. August 2001 für das Wintersemester (1. Oktober 2001 bis 31. März 2002) erteilt. Als Lehrveranstaltungen sind Geschichte der Bühnengestaltung und Stückanalyse unter Dramaturgischem Gesichtspunkt angeführt worden. Die Lehrveranstaltungen haben 2 Wochenstunden (Bühnengestaltung) bzw. 1 Wochenstunde (Stückanalyse) umfasst. Für das Kalenderjahr 2001 sind die Bezüge aus den Lehraufträgen in einem Lohnzettel (A) erfasst und bei der Veranlagung vom Finanzamt den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet worden. Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Reisekosten, Fortbildung/Literatur und Bürokosten sind vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit S 40.205,00 als Werbungskosten berücksichtigt worden. Die dem Bw. im Zusammenhang mit den Lehraufträgen entstandenen Aufwendungen für Fahrtkosten (Kilometergeld) von W nach G, Diäten sowie die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in W sind als Werbungskosten beantragt aber vom Finanzamt bei Durchführung der Veranlagung nicht anerkannt worden.

Nach dem Vorbringen des Bw. wird die Einordnung der Bezüge aus den Lehraufträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestritten. Weiters ist der Bw. der Auffassung, dass seine Tätigkeit nicht im Rahmen eines von der Universität vorgegebenen Studienplans erfolgt sei, und dass kein Dienstverhältnis vorliege. Der Bw. vertritt im Wesentlichen den Standpunkt, dass, da sich seine Tätigkeit an der Kunstuniversität in G seit Jahren nicht geändert habe, die Bezüge aus den Lehraufträgen den Einkünften aus selbständiger Arbeit (wie in den Kalenderjahren 1999 und 2000) zuzurechnen seien und die von ihm beantragten Aufwendungen für die Fahrtkosten nach G, die Diäten und die Aufwendungen für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

Das Finanzamt ist der Meinung, dass trotz der Einwände des Bw. die Bezüge aus den remunerierten Lehraufträgen den Einkünften des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zuzuordnen sind.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2001 geltenden Fassung sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142 wurde ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 eine neue Regelung für Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden in das Gesetz eingefügt. Demnach sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe – (Versorgungs -)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien – Lehr – oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen – oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden. Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe – (Versorgungs -)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 172/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden. Nach § 47 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist ein Dienstverhältnis bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Es liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, die Bezüge von Personen, die bei einer Bildungseinrichtung eine unterrichtende Tätigkeit im Rahmen eines von der jeweiligen Bildungseinrichtung vorgegebenen Lehr – Studien – oder Stundenplanes ausüben, generell als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzuordnen, auch wenn ohne eine solche Regelung im Einzelfall nach den von der Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit überwiegen sollten. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang der Lehrplanbindung die entscheidende Bedeutung für die Einkünftezuordnung zukommen lässt, kann dem von Verfassungs wegen nicht entgegengetreten werden: Bei einem Personenkreis, bei dessen Mitgliedern die Merkmale einer selbständigen und einer unselbständigen Arbeit in den verschiedensten Kombinationen zusammentreffen (können) und die exakte Zuordnung in vielen Fällen nicht eindeutig oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist, darf der Gesetzgeber eine unwiderlegbare Typisierung an Hand des Merkmales der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb einer

Bildungseinrichtung vornehmen und auf diesem Weg die sonst erforderliche aufwendige Einzelfallprüfung vermeiden.

Der Verfassungsgerichtshof hat es in seinem Prüfungsbeschluss für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten, dass der Gesetzgeber die Bezüge der Lehrenden an Bildungseinrichtungen, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines vorgegebenen Studien -, Lehr - oder Stundenplanes ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnet.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates hat die Kunstuniversität G Bestätigungen über die dem Bw. erteilten Lehraufträge des Kalenderjahres 2001 sowie einen Studienplan für die Studienrichtung Bühnengestaltung an der Hochschule für Musik und darstellende Kunst in G übermittelt. Aus den nachgereichten Bestätigungen vom 11. August 2000, vom 30. Jänner 2001 und vom 13. August 2001 geht hervor, dass dem Bw. gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 Kunstuniversitäts - Organisationsgesetz BGBl. I Nr. 130/1998 folgende Lehraufträge erteilt worden sind: Lehrveranstaltungen über die Geschichte der Bühnengestaltung (2 Wochenstunden WS 2000/2001, 2 Wochenstunden Sommersemester 2001) und Stückanalyse unter dramaturgischem Gesichtspunkt (zwei Mal je 1 Woche WS 2000/2001, SS 2001 und WS 2001/2002). Der Studienplan für die Studienrichtung Bühnengestaltung des Kalenderjahres 2001 ist in 3 Abschnitte eingeteilt. Abschnitt I umfasst die Aufnahmeprüfung, im Abschnitt II sind die Pflicht - und Freifächer angeführt und im Abschnitt III sind die Prüfungen der Studienrichtung Bühnengestaltung aufgelistet. Außerdem enthält der Studienplan eine Stundentafel, welche als Empfehlung für das Studium Bühnengestaltung (Studienkennzahl: V 542) zu verstehen ist. Der Abschnitt II ist unterteilt in § 2 (Pflichtfächer), § 3 (Lehrveranstaltungen), § 4 (Nachweis von Vorkenntnissen) und § 5 (Freifächer). Bei den Lehrveranstaltungen ist unter Punkt 3 Fach Theatergeschichte Geschichte der Bühnengestaltung und die Anzahl der Semesterwochenstunden angegeben. Unter Punkt 10 (Fach Theaterliteratur, Dramaturgie und Regie) ist die Stückanalyse unter dramaturgischem Gesichtspunkt (auch Blocklehrveranstaltung) und die Stundenanzahl angeführt.

Nach der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 stellen Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien -, Lehr - oder Stundenplanes ausüben, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Die Vortragstätigkeit muss an einer Bildungseinrichtung ausgeübt werden. Zu den Bildungseinrichtungen zählen im Wesentlichen Universitäten, Hochschulen, Akademien, Fachhochschulen, Pädagogische Akademien sowie allgemein - und berufsbildende höhere Schulen. Vorgegebene Studien -, Lehr - oder Stundenpläne sind jene nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (zB. Universitäts - Studiengesetz, Universitäts - Organisationsgesetz).

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

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die Bezüge aus der Lehr- und Vortragstätigkeit (die in jeder beliebigen Vermittlung von Kenntnissen bestehen kann) sondern auch das Entgelt für alle damit in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Leistungen, wie zB. Prüfungstätigkeit, die Erstellung von Lehrbehelfen (Skripten), die Begleitung von Exkursionen, die Betreuung von Studierenden (zB. Diplomanden), die Abhaltung von Sprechstunden, die Teilnahme an Konferenzen etc. (vgl. Maschinda, Welche Vortragende sind ab 1.1. 2001 lohnsteuerpflichtig? ÖStZ 2001, 250 ff).

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass der Bw. aufgrund von Lehraufträgen an der Universität für Musik und darstellende Kunst G tätig geworden ist. Aus dem von der Universität übermittelten Studienplan für das Kalenderjahr 2001 geht ua. hervor, dass mit Beschluss der Studienkommission vom 15. April 1996 der Studienplan für Bühnengestaltung wesentlich geändert und vom Bundesministerium für Wissenschaft, Verkehr und Kunst mit Erlass vom 21. Juni 1996, GZ. 60.713/15-I/B/5A/96 genehmigt worden ist. Die vom Bw. abgehaltenen Lehrveranstaltungen sind im Studienplan der Studienrichtung Bühnengestaltung (Studienkennzahl: V 542) enthalten. Der Lehrauftrag wurde über eine bzw. zwei Semesterwochenstunden erteilt. Nach den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung erstellt die Kommission (Institutsleiter, Assistenten und Lehrbeauftragte) der Studienrichtung Bühnengestaltung den Lehrauftrag, wobei die Lehrbeauftragten hinsichtlich der Themenfindung bei Erstellung des Lehrauftrages eingebunden werden. Dem Studienplan liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Das Ausbildungsziel ist im vorliegenden Fall dadurch bestimmt, dass durch die Abhaltung des Lehrauftrages den Studenten eine möglichst große Praxisnähe des Berufes vermittelt werden soll. Auch wenn der Bw. den Ablauf der Lehrveranstaltung selbstständig gestalten kann und an keine vorgeschriebenen Lehrpläne gebunden ist, ändert dies nichts an der Tatsache, dass seitens der Kunstiniversität sehr wohl ein Studienplan vorgegeben ist, im Rahmen dessen der Bw. seine Lehrtätigkeit ausübt. Die vom Bw. ausgeübte Lehrtätigkeit ist daher, wie vorstehend aufgezeigt worden ist, im Rahmen eines von der Universität vorgegebenen Studienplans erbracht worden. Dass der Lehrauftrag von der Kommission – unter Mitwirkung bzw. Einbeziehung des Bw. – beschlossen wurde, ändert daran nichts. Somit liegen die im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 genannten Voraussetzungen zweifelsfrei vor. Auf Grund der

gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind daher die Bezüge des Bw. aus den Lehraufträgen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Daran vermag auch der Hinweis des Bw. auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 UniAbgG 1974 wonach durch die Erteilung eines remunerierten Lehrauftrages kein Dienstverhältnis begründet werde, etwas zu ändern, weil sich aus hochschulorganisationsrechtlichen Vorschriften für sich allein nicht bestimmen lässt, ob **abgabenrechtlich** eine Tätigkeit als selbständige oder unselbständige anzusehen ist. Ob selbständige oder nichtselbständige Einkünfte vorliegen, ist ausschließlich nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu überprüfen, so dass steuerrechtlich auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen können, wenn auf Grund (anderer) gesetzlicher Vorschriften ein Dienstverhältnis ausdrücklich ausgeschlossen wird. Die Einstufung nach § 2 Abs. 3 UniAbgG 1974 ist daher für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte von Lehrbeauftragten nicht maßgebend. Würden von der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nur jene Lehr – und Vortragstätigkeiten erfasst, die ohnedies bereits aufgrund der allgemeinen Kriterien im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt werden, bräuchte es die angeführte Sonderbestimmung nicht. Im Wesentlichen werden daher von dieser Bestimmung die Lehrenden und Vortragenden erfasst, die aufgrund eines mit der Bildungseinrichtung abgeschlossenen freien Dienstvertrages oder Werkvertrages tätig werden. Die in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gesetzlich fingierte Lohnsteuerpflicht geht als *lex specialis* den anderen Regeln des Einkommensteuerrechtes zur Zuordnung von Einkünften vor. Wären daher die Bezüge des Bw. aus dem Lehrauftrag nach den allgemeinen Zuordnungsregeln den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen, so sind diese Bezüge nach der Sonderbestimmung nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 dennoch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen und somit lohnsteuerpflichtig.

Die vom Bw. im Zusammenhang mit den Lehraufträgen des Kalenderjahres 2001 beantragten Aufwendungen für Fahrtkosten, Diäten und Arbeitszimmer sind daher nach den Kriterien des § 16 EStG 1988 (Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) zu beurteilen. Das Finanzamt hat in seiner ausführlich gehaltenen Berufungsvorentscheidung nicht nur die gesetzlichen Bestimmungen, sondern auch die Gesetzssystematik dargelegt und daraus die für den gegenständlichen Berufungsfall richtigen rechtlichen Schlüsse gezogen. Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen wird daher auch auf die eingehende Begründung in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen. Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass es zulässig ist, in der Begründung eines Bescheides auf jene eines anderen Bescheides zu verweisen (VwGH vom 14. September 1992, ZI. 91/14/0044 und vom 6. Oktober 1992, ZI. 91/14/0176).

Angemerkt wird noch, dass auf das Vorbringen des Bw., die Aufwendungen für die Sonderausgaben bei Durchführung der Veranlagung zu berücksichtigen, nicht näher einzugehen war, da durch diese Berufungsentscheidung keine Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte erfolgt ist. Laut Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 31. August 2007 beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte im Kalenderjahr 2001 S 729.517,00, sodass sich nach der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im vorliegenden Fall kein absetzbarer Betrag für Sonderausgaben ergibt.

Dem Berufungsbegehren war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung zu Folgen, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 5. Mai 2009