



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2868-W/07

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 8. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 4. November 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 nach der am 22. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in Folge: Bw.) hat die Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung des Kalenderjahres 2003 elektronisch dem Finanzamt übermittelt. Diese Erklärung langte am 29. Juli 2004 beim Finanzamt ein. Mit Vorhalt vom 8. September 2005 hat das Finanzamt den Bw. eingeladen, Belege der beantragten Werbungskosten (Kennzahl /KZ 720: € 1.354,61, KZ 721: € 1.543,18, KZ 724: € 3.218,02), Steuerberatungskosten (KZ 460: € 1.130,40) und der Weiterversicherung bzw. der Renten (KZ 450: € 1.250,00, KZ 455: € 3.247,57) nachzureichen. Der Bw. ist dem Ersuchen des Finanzamtes nachgekommen und hat die Belege vorgelegt. Das Finanzamt hat Aufwendungen für Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 3.664,33, Sonderausgaben in Höhe von € 1.250,00, die Steuerberatungskosten und den Kirchenbeitrag

anerkannt. Auf Grund der von den Arbeitgebern (A, B und C) übermittelten Lohnzettel hat das Finanzamt die Veranlagung durchgeführt und mit Bescheid vom 4. November 2005 eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von € 2.056,67 festgesetzt. In der Bescheidbegründung hat das Finanzamt jene Aufwendungen aufgelistet, welche anerkannt wurden.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass auf Grund der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0839-W/03 vom 8. August 2005 betreffend der Kalenderjahre 1999 bis 2001 und der Berufungsentscheidung RV/1377-W/05 vom September 2005 für das Kalenderjahr 2002 die Einkünfte aus den Lehraufträgen (C) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft worden und die im Zusammenhang mit den Lehraufträgen entstandenen Fahrt und Aufenthaltskosten nicht anerkannt worden seien. Weiters wurde angeführt, dass gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0839-W/03 vom 8. August 2005 Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben worden ist. Der Bw. ersuche daher, die Entscheidung über die Berufung des Kalenderjahres 2003 auszusetzen. Im Falle des Obsiegens werde beantragt, für den Lehrauftrag Aufwendungen für Fahrtkosten (€ 712,00), für Diäten (€ 158,40), für eine Übernachtung (€ 68,00) und anteilige Kosten für ein Arbeitszimmer bis April (€ 375,00) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Außerdem werde die Anrechnung der Sonderausgaben begehrt.

Mit Bescheid vom 30. November 2005 hat das Finanzamt die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 14. März 2007, V82/06-8 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 sowohl in der Stammfassung, BGBL. II Nr. 287/1997, als auch in der Fassung BGBL. II Nr. 278/2000 als gesetzwidrig aufgehoben. Mit Erkenntnis vom 14. März 2007, B 3246/05 hat der Verfassungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 8. August 2005, RV/0839-W/03, mit welchem über die Berufungen der Kalenderjahre 1999, 2000 und 2001, entschieden wurde, aufgehoben.

Das Finanzamt hat das ausgesetzte Berufungsverfahren für das Kalenderjahr 2003 von Amts wegen fortgesetzt. Das Finanzamt hat an den Bw. folgenden Fragenvorhalt gerichtet:

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 ist für die Beurteilung der Einkünftezuordnung von Lehrbeauftragten § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 maßgeblich. Demnach sind Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden dann den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen, wenn die Tätigkeit regelmäßig im Rahmen eines von der

Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausgeübt wird; dies gilt auch bei geblockten Lehrveranstaltungen. Zu den Bezügen aus nichtselbständiger Arbeit zählen sowohl Bezüge für Lehr- als auch für Prüfungstätigkeit. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes bestehen gegen die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 erster Satz EStG 1988 keine verfassungsrechtlichen Bedenken, sodass er mit Beschluss vom 26. September 2006, B 3247/05 von der Behandlung Ihrer Beschwerde als unbegründet abgesehen hat.

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können wegen Zuordnung der Einkünfte der Kunstuniversität zu jenen aus nichtselbständiger Arbeit nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt werden; tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergelder) können nicht geltend gemacht werden. Aufwendungen für Fahrtstrecken bis 20 km sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Bei Fahrtstrecken über 20 km steht zusätzlich ein jährlicher Pauschbetrag (Pendlerpauschale) zu, wenn die Fahrtstrecke im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt wird. Bei durchgehender Beschäftigung bei einem Arbeitgeber ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988); das Pendlerpauschale steht daher zu, wenn die Fahrtstrecke an mehr als 10 Tagen pro Kalendermonat zurückgelegt wird. Nachdem Sie für das Jahr 2003 Tagesspesen für 6 Tage sowie 1x Übernachtung geltend gemacht haben, sind die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale jedenfalls nicht gegeben. Für das Jahr 2003 steht Ihnen nur der Verkehrsabsetzbetrag zu.

Aufwendungen für Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) können nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden; Voraussetzung ist das Vorliegen einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise. Eine Reise liegt vor, wenn der Dienstnehmer sich aus beruflichem Anlass für mindestens 3 Stunden vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt. Da der Mittelpunkt der Tätigkeit als Vortragender am Ort der Unterrichtserteilung und somit an der Kunstuiversität G gelegen ist, liegt kein Verlassen des Mittelpunktes der Tätigkeit und keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor.

Arbeitszimmer:

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt in Ihrem Fall kein vom Wohnungsverband unabhängiges Arbeitszimmer vor. Da man die übrigen Kellerräume Ihres Einfamilienhauses nur über das Arbeitszimmer begehen kann, ist dieses nach der Verkehrsauffassung im Wohnungsverband gelegen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. § 20 EStG 1988 ist für alle Einkunftsarten maßgeblich, daher ist es für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit unerheblich,

ob Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 oder aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 vorliegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei mehreren Einkunftsquellen der Tätigkeitsmittelpunkt nur aus Sicht jener Einkunftsquelle zu bestimmen, die den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt. Da Ihnen das Arbeitszimmer zur Vorbereitung der Lehrveranstaltungen an der Universität G diente, ist der Tätigkeitsmittelpunkt für die Vortragstätigkeit zu beurteilen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nach der Verkehrsauffassung der Mittelpunkt der Lehr – und Vortragstätigkeit – ungeachtet der zeitlichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers – am Ort der Unterrichtserteilung und nicht im Arbeitszimmer gelegen (vgl. VwGH vom 19. 4. 2006, 2002/13/0202 mwN). Somit ist der Mittelpunkt Ihrer Tätigkeit als Vortragender an der Universität G gelegen und nicht im Arbeitszimmer; die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähig. Dieser Ansicht hat sich auch der UFS angeschlossen (1.9. 2005, RV/0839-W/03); das Finanzamt sieht keinen Grund, von dieser Beurteilung abzugehen.

Das Finanzamt beabsichtigt daher Ihre Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Falls Sie damit nicht einverstanden sind, wird das Finanzamt auch diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Antwortschreiben vom 5. August 2007 hat der Bw. ua. Folgendes ausgeführt:

Lehrauftrag

Die Regelmäßigkeit kann ja nun überhaupt nicht Kriterium für Selbständigkeit oder Unselbständigkeit sein. Überdies ist sie in meinem Falle in keinerlei Hinsicht gegeben: Ich habe zeitweise 2, zeitweise auch 4 Semesterstunden (außerhalb des fraglichen Zeitraums zeitweise noch mehr) unterrichtet. Das Finanzamt selbst bezeichnet es als wiederkehrendes aber nicht regelmäßiges Tätigwerden. Ich habe nach meiner Abkömmlichkeit und Beurlaubung aus meiner (nun tatsächlich unselbständigen) Tätigkeit in W meine Unterrichtszeiten und den Ort festgelegt (also nicht einmal blockweise einen vorgegebenen Stundenplan erfüllt!). Wenn ich in W vor einer Premiere stand, dann haben die Veranstaltungen einen ganzen Monat und mehr nicht stattgefunden, mal bin ich am Dienstag, mal am Donnerstag (gelegentlich auch zweimal in der Woche) nach G gefahren und habe die Studenten zwecks Praxisnähe an unterschiedliche Orte kommen lassen.

Von einer Verpflichtung den Lehrauftrag zu erfüllen (wie im Ersuchen um Ergänzung) ausgeführt, kann nicht die Rede sein. Im Gegenteil – hier zeigt sich mein selbständiges Unternehmerrisiko: da ich lediglich verpflichtet war, die ausgezahlte Remuneration zurückzuzahlen, sollte ich meine Tätigkeit nicht (in vollem Umfang) ausüben wollen oder können. Ich hatte eben in der Universität keinen Dienst – oder Arbeitgeber, der bei einem unselbständig Tätigen den Lohn fortzahlt, bzw. den die Sozialversicherung trägt.

Kein von der Universität oder dem Unterrichtsministerium vorgegebener Studien –und Lehrplan wurde ausgeführt.

Der Lehrauftrag wird vom Kollegium der Abteilung (später Studienkommission genannt), also von den Lehrenden, Assistenten und Vertretern der Studenten (dh. also von uns selbstständig) von Semester zu Semester beschlossen.

Es wird gemeinsam Rahmen, Umfang und allgemeine Thematik der Vorlesungen und Übungen vereinbart, die inhaltliche Ausrichtung (die Verfassung sagt: Forschung und Lehre sind frei), wie auch die Angaben über Zeitpunkt und Ort der Durchführung werden (vielmehr wurden) von mir vorgegeben und festgelegt. Das Lehrangebot formulierte ich für das Vorlesungsverzeichnis (siehe Anlage). Die Universität übernimmt lediglich die Verlautbarung und organisatorische Ausführung nach meinen Angaben.

Ebenso ist es nur eine organisatorische Zweckmäßigkeit, dass die Semesterremuneration über die Universitätsquästur auf die Monate (des Semesters) aufgeteilt überwiesen wird.

Ich war also nicht in den Studienplan der Kunstudienanstalt G eingegliedert, habe nicht einen Studien - Lehr – oder Stundenplan erfüllt, sondern einen solchen meinerseits und selbstständig vorgegeben. Dieser wurde nur zweckmäßigerweise mit einiger Regelmäßigkeit ausgeübt und durch die Universität bzw. das Institut verlautbart und organisiert. Dies entspricht aber in keinerlei Hinsicht den Kriterien des zitierten Abs. 1 Z 5 des § 25 EStG 1988 und daher kann dieser auch nicht für die Einstufung meiner Tätigkeit als unselbstständig herangezogen werden.

Im Rahmen meiner – wie dargestellt –selbständigen Tätigkeit in G begehre ich die Fahrt – und Aufenthaltskosten und Übernachtungskosten anzuerkennen.

Arbeitszimmer

Schon im 1. Spruch der Berufungsinstanz, den Sie ausführlich zitieren, wird fälschlicherweise behauptet, das Zimmer liege im Wohnungsverband, da andere Räume der Wohnung, im speziellen die Heizung, nur über diesen Raum zu erreichen seien. Dies ist falsch und lässt sich auch an dem vorliegenden Plan (der von einem Finanzbeamten an Ort und Stelle überprüft worden war) feststellen. Es gibt einen direkten Zugang vom Erdgeschoss in den Heizungskeller, hingegen ist das Arbeitszimmer nur von außen zu erreichen. Wir haben, da ich das Zimmer nach Aufgabe des Lehrauftrags nicht mehr brauche, so ausgebaut, dass es Gästen zur Verfügung steht. Dies wäre unzumutbar, wenn man immer wieder durch diesen Raum hindurch gehen müsste.

Da ich eben keine Lehrkraft in einem normalen Schulbetrieb war, sondern einen selbständigen Lehrauftrag übernommen, keinen Lehrplan zu erfüllen und keine Unterrichtsmittel vom Arbeitgeber bereitgestellt erhalten habe, ist die Gleichsetzung mit der Tätigkeit eines (angestellten oder beamteten) Lehrers vollkommen unzutreffend. Wer je Vortragstätigkeit ausgeübt hat, weiß, dass für die Recherche, Materialsammlung und (optische) Aufbereitung, für die Formulierung und Ausarbeitung des Vortrags, für die Herstellung von Skripten und Handouts wesentlich mehr Zeit aufgewendet werden muss, als für die tatsächliche Abhaltung des Vortrags und einer allfälligen Nachbesprechung oder Diskussion.

Noch mehr Aufwand bedeutet die Vor –und Nachbereitung eines Seminars, in dem das Projekt jedes einzelnen Studenten bearbeitet wird, wie ich es mit Stückanalyse und Dramaturgie gehalten habe und von der Sache her halten musste. Ich musste dazu in Ruhe die Stücke lesen, anhören, ansehen und die Konzeptionen vorbereiten können. Ich musste die Ergebnisse und Ausarbeitungen der Studenten in Ruhe prüfen können. Die jeweiligen Besprechungen der eigenen und der studentischen Vorarbeitsergebnisse macht als Conclusio natürlich nur einen Bruchteil des gesamten Zeit –und Arbeitsaufwandes aus.

Als Mittelpunkt meiner gesamten beruflichen und betrieblichen selbständigen Tätigkeit habe ich ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer benutzt, für dessen Aufwendungen ich einen ohnehin geringen pauschalen Betrag von € 1.500,00 jährlich als Betriebsausgaben abzusetzen beanspruche.

Dem Antwortschreiben war das vom Bw. formulierte Vorlesungsverzeichnis für Geschichte der Bühnengestaltung und Übung Stückanalyse unter dramaturgischen Gesichtspunkten, eine Versicherungsurkunde der X AG (für die Sonderausgaben), die Erteilung des Lehrauftrages für das Sommersemester 2003 und der Widerruf des Lehrauftrages durch den Bw., angeschlossen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung hat das Finanzamt ausführlich die Gründe dargelegt, weshalb der Bw. nach Meinung des Finanzamtes den Lehrauftrag im Rahmen des von der Universität vorgegebenen Studien – Lehr oder Stundenplanes ausgeübt hat und deshalb die Einkünfte aus dem Lehrauftrag den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zuzuordnen sind. Die vom Bw. beantragten Aufwendungen für den Lehrauftrag (Fahrt –und Aufenthaltskosten) wurden vom Finanzamt mangels vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nicht berücksichtigt. Betreffend das Arbeitszimmer hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen als Begründung die Ausführungen des Vorhaltes übernommen. Ergänzend wurde noch angeführt, dass, auch wenn der als Arbeitszimmer genutzte Raum im Kellergeschoß liege und vom Garten aus einen eigenen Zugang habe,

dieser Raum nicht baulich getrennt vom Einfamilienhaus sei und daher nach der Verkehrsauffassung ein im Wohnungsverband gelegenen Raum darstelle. Die beantragten Aufwendungen konnten daher nicht berücksichtigt werden. Weiters wurde ausgeführt, dass für die Lebensversicherung keine Finanzamtsbestätigung vorgelegt worden sei, weshalb die Aufwendungen nicht als Sonderausgaben anerkannt werden konnten. Außerdem gehe das Finanzamt davon aus, dass die Versicherungsgesellschaft wegen der Vinkulierung der Polizze keine Bestätigung ausgestellt habe.

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 Begehr 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 Kunstuiversität G ersucht eine Bestätigung des erteilten Lehrauftrages für das Kalenderjahr 2003 sowie einen Studienplan für das Diplomstudium Bühnengestaltung zu übermitteln. Diesem Ersuchen ist die Kunstuiversität nachgekommen und hat die angeforderten Unterlagen nachgereicht.

Beim Unabhängigen Finanzsenat ist auch das Berufungsverfahren des Bw. für das Kalenderjahr 2001 anhängig. In diesem Verfahren wurde eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat mit mündlicher Verhandlung beantragt. Da sowohl im Kalenderjahr 2001 als auch im Kalenderjahr 2003 der Sachverhalt und die Rechtsfrage gleichgelagert sind, wurde von der Referentin zwecks gemeinsamer Entscheidung über die Berufungen ein Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO gestellt.

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 Übergenuß 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 ihm 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 abhänge 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 könne. 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 einem Lehrauftrag bezogen. Dieser Lehrauftrag wurde von der Universität für Musik und darstellende Kunst in G gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 Kunstuniversitäts – Organisationsgesetz BGBL. I Nr. 130/1998 erteilt. Aus der Bestätigung vom 8. August 2002 der Universität für Musik und darstellende Kunst G geht hervor, dass dem Bw. der Lehrauftrag für die Lehrveranstaltungen Entwicklung der Bühnengestaltung im Wintersemester 2002/2003 (1. Oktober 2002 bis 31. März 2003) mit 2 Wochenstunden und für Produktionsdramaturgie mit jeweils je 1 Wochenstunde erteilt worden ist. Für die Bezüge aus dem Lehrauftrag wurde ein Lohnzettel (C) ausgestellt und das Finanzamt hat bei Durchführung der Veranlagung diese Bezüge den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zugeordnet. Die dem Bw. im Zusammenhang mit dem Lehrauftrag entstandenen Aufwendungen von insgesamt € 1.313,40 für den Aufenthalt in G, die Fahrtkosten von W nach G 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. in der Vorhaltsbeantwortung und in der Berufung wird die Einordnung der Bezüge aus dem Lehrauftrag 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 Kunstuuniversität in G seit Jahren nicht geändert habe, die Bezüge aus dem Lehrauftrag den Einkünften aus selbständiger Arbeit (wie in den Kalenderjahren 1999 und 2000) zuzurechnen seien und die von ihm beantragten Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

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

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2003 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 einzurichten, 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 Merkmals 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 Kunstuiversität G eine Bestätigung über den an den Bw. erteilten Lehrauftrag des Kalenderjahres 2002 und 2003 (Wintersemester 1. Oktober 2002 bis 31. März 2003) sowie einen Studienplan für das Diplomstudium Bühnengestaltung übermittelt. Aus der nachgereichten Bestätigung vom 8. August 2002 geht hervor, dass dem Bw. gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 Kunstuiversitäts – Organisationsgesetz BGBL. I Nr. 130/1988 folgende Lehraufträge erteilt worden sind: Lehrveranstaltungen über die Entwicklung der Bühnengestaltung (2 Wochenstunden WS 2002/2003) und Produktionsdramaturgie (2 Wochenstunde WS 2002/2003). Der Studienplan für das Diplomstudium Bühnengestaltung vom 14. Juni 2002 umfasst 11 Paragraphen und die Lehrinhalte. Im § 5 des Studienplans sind die Lehrveranstaltungen aufgelistet. Die Lehrveranstaltungen sind in das zentrale künstlerische Fach Bühnengestaltung und in sonstige Pflichtfächer eingeteilt. Die sonstigen Pflichtfächer umfassen 25 Fächer. Im Punkt 5 ist die Entwicklung der Bühnengestaltung und im Punkt 6 die Produktionsdramaturgie sowie die Anzahl der Semesterwochenstunden angeführt.

Als Lehrinhalt des Pflichtfaches Entwicklung der Bühnengestaltung ist folgendes festgehalten:

Ziel der Vorlesung ist es, den Studierenden einen umfassenden Überblick darüber zu geben, an welchen Orten und mit welchen Mitteln sich Theater entwickelt hat. Betrachtet werden Spielflächen, die baulichen Ursprünge und Ausprägungen der Theater sowie die technischen Ausstattungen der verschiedenen Bühnenformen. Die verschiedenen Techniken und Instrumente der Bühnengestaltung werden phänomenologisch untersucht und dargestellt. Auch werden die gestalterischen Eigenheiten und Erkennungszeichen zeitgenössischer BühnengestalterInnen untersucht.

Beim Pflichtfach Produktionsdramaturgie (Blocklehrveranstaltung) ist nachfolgender Lehrinhalt angeführt:

Die Praxis der Stückanalyse, die die Grundlage für jedes weitere Arbeiten an Text, Konzeption und Inszenierung darstellt, soll durch Entwicklung eines Fragenkatalogs, durch Feststellung der zugrunde liegenden Grundmuster und durch Auffindung der für konzeptionelle und inszenatorische Entscheidungen wichtigen Angelpunkte erlernt werden. Eine gemeinsame Übungsanalyse betrifft die Erarbeitung des gemeinsamen Semesterstücks, die einzelnen Projekte werden im Einzelgespräch analysiert und gedeutet.

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 eines Lehrauftrages an der Universität für Musik und darstellende Kunst G tätig geworden ist. Die vom Bw. abgehaltenen Lehrveranstaltungen sind im Studienplan der Studienrichtung Diplomstudium für Bühnengestaltung (Studienkennzahl V 542) der Universität für Musik und darstellende Kunst G 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 Termin und den Ort einer Lehrveranstaltung selbst festlegen und die inhaltliche Ausgestaltung einer Lehrveranstaltung frei gestalten kann und an keine vorgeschriebenen Lehrpläne gebunden ist, ändert dies nichts an der Tatsache, dass seitens der Kunstuiversität 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 dieser gesetzlichen Bestimmung sind daher die Bezüge des Bw. aus dem Lehrauftrag 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 spezialis den anderen Regeln des Einkommensteuerrechtes zur Zuordnung von Einkünften vor. Wären daher die Bezüge des Bw. aus dem Lehrauftrag nach den allgemeinen Zuordnungsregeln den Einkünften aus 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 dem Lehrauftrag 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 Gesetzesystematik 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, Zl. 91/14/0044 und vom 6. Oktober 1992, Zl. 91/14/0176).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. Mai 2009