

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/24 2001/15/0113

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2004

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

DBAbk Schweiz 1975 Art15 Z4;

EStG 1988 §47 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des M in F, vertreten durch Lenz & Luger, Rechtsanwälte OEG in 6850 Dornbirn, Eisengasse 34, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 3. Mai 2000, Zl. RV 891/1-V6/99, betreffend Einkommensteuer 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Musiklehrer (Gitarrelehrer). Als solcher erzielte er aus der Lehrtätigkeit an zwei Schulen in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beschwerdeführer unterrichtete zudem an einer Musikschule an einem unweit der Grenze gelegenen Ort in der Schweiz. Die Einkünfte aus der letztgenannten Tätigkeit erklärte er in der Einkommensteuererklärung 1996 als solche aus selbständiger Arbeit.

Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer um Vorlage des mit der Schweizer Musikschule (MKR) abgeschlossenen Arbeitsvertrages.

Der Beschwerdeführer legte daraufhin einen "Anstellungsvertrag" mit folgendem Inhalt vor

"TAETIGKEIT

Gitarrenunterricht an der Musikschule R mit einem

voraussichtlichen Pensum von ca. 5 Std./Woche.

ADMINISTRATIVES

1. Erstellen des Stundenplanes in der ersten Schulwoche (August und Februar) in Zusammenarbeit mit Eltern und Schülern.
2. Ein bereinigter Stundenplan ist im Laufe der 2. Schulwoche dem Sekretariat abzugeben.
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. Stundenplanänderungen 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 Besoldungstabelle 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 Arztzeugnisses.

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

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

Der Lohn wird bargeldlos überwiesen.

#### SOZIALLEISTUNGEN

Die Kinderzulagen werden nach den kantonalen Vorschriften ausgerichtet. Die Krankenkasse sowie die Nichtberufsunfallversicherung bei einem Unterrichtpensum 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 Berufsunfallversicherungsprämie (BU) wird vom Arbeitgeber bezahlt. Die Nichtberufsunfallversicherungsprämie (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.-- (Koordinationsabzug 1993) und mehr haben, obligatorisch. Ist er kleiner, so kann die Pensionskasse auf freiwilliger Basis abgeschlossen werden. Das MKR übernimmt die Hälfte der Prämien.

#### ALLGEMEINES

Der Musiklehrer verpflichtet sich zur Mitarbeit bei Vortragsübungen und Lehrerkonventen. 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 zuständig.

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."

In der Folge erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid und behandelte dabei auch die Einkünfte aus der Unterrichtstätigkeit in der Schweiz als solche aus nichtselbständiger Arbeit (und versagte auch den mit Kilometergeldern berechneten Fahrtkosten zur Musikschule die Anerkennung).

In der Berufung gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer vor, er lege mit den Schülern bzw. deren Erziehungsberechtigten die Unterrichtszeit, die Unterrichtsdauer (30, 40 oder 60 Minuten) und den Unterrichtsort (Musikschule oder bei den Schülern zu Hause) fest. Inhalt und Güte des zu erbringenden Musikunterrichtes hätten den allgemeinen Normen zu entsprechen. Der Beschwerdeführer bestimme in eigener Verantwortung und im Einvernehmen mit den Schülern, ob Einzel- oder Gruppenunterricht erteilt oder ob der Unterricht in Form einer Blockveranstaltung abgehalten werde. Der Beschwerdeführer stelle Lehrmittel (Effektgeräte und Verstärker für den Elektrogitarrenunterricht sowie Notenliteratur) zur Verfügung. Wenn sich ein Schüler vom Unterricht abmelde, bewirke dies eine Schmälerung des Entgeltes des Beschwerdeführers.

Unterrichtsstunden würden im Verhinderungsfall (des Beschwerdeführers oder des Schülers) nachgeholt. Der Beschwerdeführer könne sich fallweise von Berufskollegen vertreten lassen. Die Lehrtätigkeit habe im ersten Halbjahr 1996 sechs Wochenstunden, im zweiten Halbjahr 1996 acht Wochenstunden umfasst. Der Beschwerdeführer habe das Recht, Schüler aus besonderen Gründen abzulehnen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege eine Einbindung in den Betrieb der Musikschule nicht vor. Es sei daher von Einkünften aus selbständiger Arbeit auszugehen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass der Schweizer Arbeitgeber auf Grund einer dem Beschwerdeführer erteilten Grenzgängerbewilligung 3 % der ausbezahlten Bezüge an die kantonale Steuerbehörde abführe. Daher sei anzunehmen, dass auch der Arbeitgeber und die zuständige kantonale Steuerbehörde in der Schweiz von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgingen. Aus dem Arbeitsvertrag ergebe sich, dass Unterricht an der Musikschule mit einem voraussichtlichen Pensum von fünf Wochenstunden erteilt werde. Der Beschwerdeführer erstelle den Stundenplan in der ersten Schulwoche in Zusammenarbeit mit den Eltern und Schülern, er habe im Laufe der zweiten Schulwoche dem Sekretariat der Musikschule einen bereinigten Stundenplan abzugeben. Seine Arbeitszeit richte sich nach dem definitiven Stundenplan. Müssten Lektionen entfallen, so sei ein Dispensgesuch beim Schulleiter einzuholen. Die ausgefallenen Stunden müssten als Einzelunterricht nachgeholt werden. Bei Stundenausfall infolge Unfall oder Krankheit bestehe Anspruch auf 80 % des Lohnes. Aus dem Anstellungsvertrag ergebe sich nicht, dass der Beschwerdeführer (von Einzelfällen abgesehen) die Unterrichtsstunden nach Belieben abhalten könne; der Gitarrenunterricht müsse vielmehr an der Musikschule stattfinden. Da der Beschwerdeführer nur für ein Pensum von fünf Wochenstunden beschäftigt sei, sei einsichtig, dass er am Anfang des Schuljahres zusammen mit Schülern und Eltern den Stundenplan festzulegen habe. Den bereinigten Stundenplan habe er jedoch genau einzuhalten und jede Änderung dem Schulleiter "vorgängig" zu melden. Den Ausfall von Lektionen habe er ebenfalls im Voraus zu melden, ein Dispensgesuch des Schulleiters einzuholen sowie die ausgefallenen Stunden nachzuholen. Die Lohnfortzahlung sei gegeben, wenn dem Sekretariat der Musikschule umgehend ein ärztliches Zeugnis vorgelegt werde. Aus all diesen Umständen folge, dass der Beschwerdeführer nach Festlegung eines Stundenplanes unter der Aufsicht des Leiters der Musikschule in deren Betrieb voll integriert sei, da jede Abweichung vom einmal festgelegten Stundenplan gemeldet und jeder Unterrichtsausfall durch ein Dispensgesuch bewilligt werden müsse. Nach Ansicht des Finanzamtes lägen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Folge lege er ein Schreiben der Schweizer Musikschule vom 9. Juni 1999 mit folgendem Inhalt vor:

"1. Die Lehrer setzen das Stundenausmaß (30, 40, 60 Minuten) nach pädagogischen Gesichtspunkten in Absprache mit den Schülern (Eltern) selbst fest.

2. Alle Lehrer gestalten den Stundenplan, unabhängig vom Ausmaß Ihrer Lehrverpflichtung, in Zusammenarbeit mit den Schülern (Eltern) selbst. Sie sind in der Wahl der Unterrichtszeit, des Unterrichtstages und des Unterrichtsortes frei.

3. Schüler des MKR haben Anspruch auf mindestens 38 Unterrichtseinheiten pro Jahr (19 Einheiten pro Semester). Erteilt der Musiklehrer weniger als 38 Lektionen, findet eine entsprechende Rückvergütung statt.

4. Änderungen des Stundenplanes sind jederzeit, sowohl vom Lehrer als auch vom Schüler, möglich. Eine Meldung an das Sekretariat ist aus organisatorischen Gründen erforderlich, weil die Schulleitung wissen muss, wer zuletzt das Haus verlässt. Die Lehrer sind für die Schließung der Schule selbst verantwortlich und haften für Schäden am Inventar.

5. Unsere Musikschule versteht sich als Dienstleistungsbetrieb. Es ist daher im Interesse der Musikschule, wenn Lehrer ihre Schüler in den Außengemeinden, in den dafür bereitgestellten Räumlichkeiten (Schulen) oder Privat (im Elternhaus) unterrichten. Unsere Cello Lehrerin B S beispielsweise erteilt ihren Unterricht privat bei sich zu Hause."

Mit Eingabe vom 7. Februar 2000 brachte der Beschwerdeführer vor, folgende Umstände sprächen gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses:

-

Er sei für die Werbung der Kinder (Schüler) selbst verantwortlich.

-

Er werde ausschließlich nach der Zahl der zu leistenden Unterrichtsstunden "entlohnt".

-

Er habe selber für die Vertretung im Verhinderungsfall Sorge zu tragen.

-

Er unterliege keinen persönlichen Weisungen der Musikschule in Bezug auf Art und Umfang des Unterrichts.

-

Er könne interessierte Schüler ablehnen oder annehmen und somit den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit selbst bestimmen.

-

Er könne sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich beeinflussen und so den Umfang der Tätigkeit weitgehend selbst gestalten.

-

Er könne den Ort des Unterrichtes mit den Schülern vereinbaren.

-

Er stelle die Unterrichtsmittel selbst zur Verfügung.

-

Er sei nicht von der Zustimmung der Musikschule abhängig, wenn er auch an anderen Musikschulen Unterricht erteilen wolle.

Nach intensiver Beschäftigung mit der Problematik gelange der Beschwerdeführer zur Auffassung, dass im Falle selbständiger Einkünfte keine Steuerpflicht in Österreich bestehe, weil von einer festen Einrichtung in der Schweiz im Sinne des Art. 14 des DBA - Schweiz auszugehen sei. Dem Beschwerdeführer stehe in der Musikschule nämlich ein Musikzimmer dauernd zur Verfügung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2000 brachte der Beschwerdeführer vor, der Abschluss von Verträgen mit Schülern gehe so vor sich, dass sich der Schüler bei der Musikschule anmelde und diese Anmeldung sodann dem einzelnen Lehrer weitergegeben werde, weil festgestellt werden müsse, ob dieser einen Termin mit dem Schüler vereinbaren könne. Schweizer Schüler hätten sehr viel Nachmittagsunterricht, weshalb es immer ein Problem sei, den Schüler beim jeweiligen Lehrer unterzubringen. Jene Schüler, die der Beschwerdeführer nicht übernehmen

könne, gebe er an andere Lehrer weiter. Alle Lehrer an der Musikschule seien nebenberuflich tätig. Ein Hauptgrund für die Ablehnung von Schülern durch den Beschwerdeführer liege darin, dass keine gemeinsamen Termine zu finden seien. Er habe im Jahr 1995 mit fünf Schülern angefangen (fünf Wochenstunden). Es würden drei Arten von Unterrichtszeiten angeboten: 30, 40 oder 60 Minuten. Er könne mit jedem Schüler bzw. seinen Eltern vereinbaren, wie lange die Unterrichtseinheit dauern solle. Seine Entlohnung richte sich nach der Anzahl der Schüler und der Länge des Unterrichtes. Der Schüler überweise das Geld an die Schule und der Beschwerdeführer bekomme es von der Schule. Geld erhalte er nicht nur während des Semesters, sondern auch in den Ferienmonaten. Er unterrichte in der Schweiz am Freitag; falls notwendig, bestünde auch die Möglichkeit, Stunden zu verschieben.

Zu Beginn seiner Lehrtätigkeit in der Schweiz habe der Beschwerdeführer die Gitarre, den Verstärker und das restliche Zubehör jeweils mitgenommen. Später habe man die Lösung gefunden, ein Zimmer der Musikschule auf Dauer zur Verfügung zu stellen. Der Beschwerdeführer habe früher auch zwei Schüler "extern" unterrichtet, mittlerweile unterrichte er nur mehr in der Musikschule. Es bestünde aber die Möglichkeit, extern zu unterrichten. Im Falle einer Vertretung müsse das Einverständnis des Direktors eingeholt werden. Vertreter könne auch eine schulfremde Person sein. Wenn der Beschwerdeführer unbezahlten Urlaub nehme, bekomme die Vertretung seinen Gehalt. Im Krankheitsfall übernehme eine Kasse, in welche der Beschwerdeführer einzahle, die Kosten der Vertretung.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung. Im gegenständlichen Fall werde die in Rede stehende Tätigkeit auf Grund eines seinem Inhalt nach klaren und eindeutigen "Anstellungsvertrages", in welchem die Musikschule als Arbeitgeber und der Beschwerdeführer als Arbeitnehmer ausgewiesen sei, ausgeübt. In einem solchen Fall sei die Annahme des Vorliegens eines Werkvertrages nur dann zulässig, wenn klar erkennbar sei, dass die wirkliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses der formalen rechtlichen Gestaltung widerspreche. Ein derartiger Unterschied zwischen wirklicher und rechtlicher Gestaltung könne sich ergeben, wenn der formell als Anstellungsvertrag bezeichnete Vertrag überwiegend Elemente eines Werkvertrages aufweise, oder wenn das tatsächlich praktizierte Tätigkeitsverhältnis in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Werkvertrages aufweise.

Aus dem Lohnausweis für das Jahr 1996 ergebe sich, dass der Beschwerdeführer eine Fahrtkostenvergütung von 336 Schweizer Franken erhalten habe, Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht worden seien und eine Quellensteuer einbehalten worden sei. Der Anstellungsvertrag weise nicht überwiegend Merkmale eines für eine selbständige Tätigkeit sprechenden Werkvertrages auf; die Vertragsgestaltung und die dieser entsprechende Handhabung betreffend die Ausstellung eines Lohnausweises ließen nur den Schluss zu, dass zwischen den Vertragsparteien ein Dienstverhältnis gewollt und vereinbart sei.

Der Beschwerdeführer stehe in einem weisungsgebundenen Verhältnis zur Schule und sei in deren organisatorischen Betrieb eingegliedert. Dafür sprächen die Festlegung und Einhaltung eines Stundenplanes mit der Verpflichtung, Änderungen dem Schulleiter vorrangig mitzuteilen, die Verpflichtung, beim Ausfall von Stunden ein Dispensgesuch beim Schulleiter einzuholen, die Meldepflicht bei unentschuldigtem Fernbleiben von Schülern, bei Stundenausfällen (infolge Unfall oder Krankheit bzw. Militärdienst) sowie bei Schwierigkeiten mit Schülern oder Eltern sowie die Verpflichtung zur Mitarbeit bei Vortragsübungen und Lehrerkonventen, aber auch der Umstand, dass die Verwaltungstätigkeit von der Musikschule besorgt werde und diese nach außen den Schülern gegenüber als Vertragspartner bzw. den Unterricht anbietende Institution in Erscheinung trete. Zudem sei der Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei eine Kündigung nur zu Semesterende nach Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist möglich sei. Auch dürfe der Beschwerdeführer in der Schule keinen Privatunterricht abhalten.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er unterliege keinen persönlichen Weisungen der Musikschule in Bezug auf Art und Umfang des Unterrichtes, könne den Ort des Unterrichtes frei vereinbaren, dürfe auch an anderen Musikschulen unterrichten und müsse für seine Vertretung selbst Sorge tragen, stehe der Beurteilung als Dienstverhältnis nicht entgegen, zumal, abgesehen davon, dass bestimmte Stundenausfälle nicht nachgeholt werden müssten und ansonsten ein Dispensgesuch beim Schulleiter einzuholen sei und dieser auch mit einem namhaft gemachten Vertreter einverstanden sein müsse, es sich bei den angeführten Kriterien durchwegs um solche handle, die nicht unabdingbare Erfordernisse für ein Dienstverhältnis seien. Dass die für die organisatorische Eingliederung sprechenden Umstände zum Teil nicht über die organisatorischen Rahmenbedingungen hinausgingen, die auch bei einem Werkvertragsverhältnis notwendig und üblich seien, könne bei isolierter Betrachtungsweise durchaus zutreffen, ändere aber nichts daran, dass sie in ihrer Gesamtheit ein Bild ergäben, welches hinsichtlich Weisungsgebundenheit

und organisatorischer Eingliederung eindeutig über den bei selbständig Tätigen üblichen Rahmen hinausgingen.

Die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale stünden im Vordergrund. Der Beschwerdeführer habe kein maßgebliches Unternehmerwagnis zu tragen. Er erhalte den nach der kantonalen Besoldungstabelle zustehenden Lohn in den im Vertrag angeführten Fällen zur Gänze bzw. zumindest zu 80% auch bei Stundenausfällen. Der Arbeitgeber behalte die zum Teil auch von ihm getragenen Sozialversicherungsbeiträge sowie die Quellensteuer ein. Zudem werde der Lohn auch in den Ferien ausbezahlt. Soweit der Beschwerdeführer darauf verweise, dass er für die Anwerbung der Kinder selbst verantwortlich zeichne, ausschließlich nach der Anzahl der zu leistenden Unterrichtsstunden entlohnt werde und die Möglichkeit habe, interessierte Schüler abzulehnen oder anzunehmen und damit den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit selbst zu bestimmen, sei ihm entgegenzuhalten, dass dies nichts an den "angeführten Tatsachen" ändere und leistungsabhängige Entlohnungen auch im Rahmen von Dienstverhältnissen keineswegs unüblich seien.

Gleiches gelte für das Vorbringen, die Unterrichtsmittel würden vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt. Abgesehen davon, dass es bei Lehrern nicht unüblich sei, dass diese auch private Lehrmittel in die Unterrichtsgestaltung einbrächten (der Beschwerdeführer mache zwei Drittel der aus diesem Titel angefallenen Aufwendungen im Rahmen seiner inländischen nichtselbständigen Einkünfte geltend), habe er jedenfalls für die Benutzung der Räumlichkeiten in der Musikschule oder bei den Eltern der Schüler keine Aufwendungen zu tragen, würden die Verwaltungsaufgaben von der Schule erledigt und die Sozialversicherungsbeiträge zum Teil vom Arbeitgeber getragen und erhalte er einen Fahrtkostenersatz. Auch müsse der Beschwerdeführer für die Kosten einer allfälligen Vertretung nicht unmittelbar selbst aufkommen; nach den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung erhalte die Vertretung das jeweilige Gehalt von der Schule. Im Krankheitsfalle erfolge die Bezahlung aus einer Kassa, in welcher die Lehrer verpflichtend einzahlten. Solcherart könne vom Vorliegen eines mit einer unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise verbundenen Risikos keine Rede sein.

Dass die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit in wesentlichen Punkten abweichend zum Vertragsverhältnis bzw. zum Schreiben des Schulleiters erfolgt sei, lasse sich weder aus der Aktenlage noch aus den Ausführungen des Beschwerdeführers entnehmen.

Die strittigen Einkünfte seien daher solche aus nichtselbständiger Arbeit. Für die Frage des Besteuerungsanspruches gelte Folgendes:

Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sei und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort habe und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begeben, dürfe mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig sei.

Für den Beschwerdeführer sei eine Grenzgängerbewilligung ausgestellt worden. In der Schweiz sei nach Art. 15 Z 4 des DBA-Schweiz eine 3 % ige Quellensteuer einbehalten worden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Beschwerdeführer als Grenzgänger zu beurteilen.

Hinsichtlich der Frage des grenznahen Arbeits- und Wohnortes hätten sich die Finanzverwaltungen von Österreich und der Schweiz darauf geeinigt, bei Vorliegen einer "Grenzgängerbescheinigung" im Zweifel anzunehmen, dass auch im steuerlichen Sinne diese Umstände (Grenznähe von Wohnung und Arbeitsstätte) gegeben seien. Nach Schweizer Fremdenrecht dürfe eine Grenzgängerbewilligung nur ausgestellt werden, wenn sich der Arbeitsort innerhalb der Schweizer Grenzzone befinde und der Gesuchsteller seit mindestens sechs Monaten seinen ordentlichen Wohnsitz in der benachbarten Grenzzone habe und eine entsprechende Wohnsitzbescheinigung vorlege. Der Beschwerdeführer besitze für seine Tätigkeit aus fremdenrechtlichen Gründen die Grenzgängerbewilligung.

Es treffe auch zu, dass sich der Beschwerdeführer üblicherweise an jedem Arbeitstag vom Wohnort zum Arbeitsort und sodann wieder zurück begeben. Die Betrachtung stelle auf die jeweilige, auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage ab. Sehe ein Dienstverhältnis eine Arbeitsverpflichtung an nur einem Tag pro Woche vor, und werde dem Erfordernis der täglich zweimaligen Grenzüberschreitung und somit der - bezogen auf das konkrete Dienstverhältnis - arbeitstäglichen Rückkehr Genüge getan, lägen die Voraussetzungen für die Behandlung als Grenzgänger im Sinne des Art. 15 DBA - Schweiz vor. Für ein solches Verständnis spreche eine Auslegung des Grenzgängerbegriffes nach dem tatsächlichen Erscheinungsbild. Der Abgabepflichtige begeben sich zur Ausübung seines Dienstverhältnisses ins Ausland und kehre nach Dienstschluss, das heißt am Ende des Arbeitstages, wieder an seinen inländischen Wohnsitz zurück. Somit begründe er kein Naheverhältnis zum ausländischen Staat. Das

Erfordernis, dass sich Grenzgänger üblicherweise an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort an die Arbeitsstelle begeben müssten, sei unter diesem Gesichtspunkt zu sehen. Nichtselbständig Tätige mit grenznahem Arbeits- und Wohnort seien nur dann nicht in die Grenzgängerregelung einzubeziehen, wenn sie nicht täglich an ihren inländischen Wohnort zurückkehrten, sondern an mehreren Arbeitstagen am Arbeitsort nächtigten und somit dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten.

Für die belangte Behörde wäre auch nicht verständlich, warum ein Dienstnehmer, der seine Arbeitsverpflichtung nur an einem Arbeitstag zu erfüllen habe, steuerlich anders zu behandeln sein sollte als ein solcher, welcher an fünf Arbeitstagen pro Woche seine Tätigkeit im Ausland ausübe, zumal Art. 15 DBA - Schweiz keine Anzahl von Arbeitstagen vorgebe.

Der Beschwerdeführer habe auch vorgebracht, das Berufsbild eines Lehrers sowie die Besoldung und das Dienstrecht würden auf eine sorgfältige Vorbereitung Bedacht nehmen. Da er an Arbeitstagen, an denen er die Vorbereitung tätige, nicht an den Arbeitsort in der Schweiz fahre, könne von einem "üblicherweise jeden Arbeitstag dort hin begeben" nicht die Rede sein. Diese Rechtsansicht könne die belangte Behörde nicht teilen. Sie stelle nicht in Abrede, dass sich Lehrer vielfach auf den Unterricht vorbereiteten. Zu beachten sei aber, dass der Anstellungsantrag den Gitarreunterricht an der Schweizer Musikschule mit einem Pensum von ca. 5 Stunden pro Woche umfasse. Darin sei die eigentliche Verpflichtung, das heißt der eigentliche Inhalt der Tätigkeit zu sehen; dieser werde unbestritten in der Schweiz (in der Musikschule oder allenfalls bei den Eltern der Schüler) ausgeübt. Unabhängig davon, wo und in welchem konkreten Ausmaß sich der Beschwerdeführerin auf einzelne Unterrichtseinheiten vorbereite - eine entsprechende Überprüfung wäre der belangten Behörde nicht möglich - könne die Vorbereitung nicht als von der eigentlichen Lehr- bzw. Unterrichtstätigkeit losgelöstes Element des Anstellungsvertrages gesehen werden.

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers habe er freitags vormittags an der Musikschule in S (Österreich) unterrichtet und sei von dort aus nach R in der Schweiz gefahren. Es lägen daher Fahrten von einer Dienststelle zur anderen vor. Aufwendungen für diese Fahrten seien Werbungskosten. Dem Begehren auf Berücksichtigung von Kilometergeldern in Höhe von S 27.508,- (46 Fahrten a 130 km a S 4,60) werde daher entsprochen.

Die Rückfahrten von R in der Schweiz zum Wohnort in Österreich seien Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Das Pendlerpauschale sei zwar nicht zu berücksichtigen, weil diese Fahrten nicht an mehr als zehn Arbeitstagen pro Monat durchgeführt würden. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG seien jedoch mit dem Verkehrsabsetzbetrag Aufwendungen für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km abgegolten. Infolge dessen könnten diese Fahrten von S in der Schweiz zum österreichischen Wohnort nur insoweit berücksichtigt werden, als sie nicht mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgedeckt seien. Somit sei im Ausmaß von 20 km je Fahrt von R in der Schweiz zum österreichischen Wohnort der Betrag an beantragten Kilometergeldern nicht zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß Art. 14 Z 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz, BGBl. 64/1975 (DBA - Schweiz), dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass diese Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Gemäß Art. 15 Z 1 DBA-Schweiz dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Art. 15 Z 4 des DBA-Schweiz lautet:

"Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in diesem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des

Arbeitsort ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 von 100 im Abzugsweg an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt."

Nach Art 15 Z 4 DBA - Schweiz hat die Besteuerung als Grenzgänger u.a. zur Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer "sich üblicherweise an jedem Arbeitstag" von seinem Wohnort an den im anderen Staat gelegenen Arbeitsort begibt. Diese Voraussetzung kann auch erfüllt sein, bei Dienstverhältnissen, die nicht Arbeitsleistungen an jedem Werktag, sondern etwa nur Arbeitsleistungen an einem Tag pro Woche umfassen. Zutreffend führt die belangte Behörde aus, die Betrachtung stelle auf die auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage ab. Die in Rede stehende Voraussetzung ist daher auch dann erfüllt, 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.

Die Voraussetzung des arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort im anderen Staat ist auch erfüllt, wenn der Dienstnehmer an "arbeitsfreien" Tagen seine Arbeitsvorbereitung zu Hause vornimmt. Der belangten Behörde ist auch darin zuzustimmen, dass der materielle Gehalt der Tätigkeit als Gitarrelehrer in der Erteilung von Gitarreunterricht besteht. Eine vom Gitarrelehrer am Wohnort vorgenommene Vorbereitung auf den Gitarreunterricht steht daher seiner Einstufung als Grenzgänger nicht entgegen.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Beschwerdeführer aus dem in der Schweiz erteilten Gitarreunterricht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat (in diesem Fall käme die Besteuerung in Österreich nach Art 15 Z 4 DBA - Schweiz in Betracht) oder solche aus selbständiger Arbeit. Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit ist für die Verteilung der Besteuerungsrechte von Bedeutung, ob der Beschwerdeführer in der Schweiz über eine feste Einrichtung iSd Art 14 DBA - Schweiz verfügt hat, was er im Verwaltungsverfahren zumindest behauptet hat.

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.

Diese Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält somit als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, zu denen insbesondere das Merkmal des Vorliegens eines Unternehmerrisikos gehört (vgl. Hofstätter/Reichel, § 47 Tz 4.3. EStG 1988).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl. das hg Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223).

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 1990, 89/13/0131, hatte der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen, ob eine Klavierlehrerin aus dem Klavierunterricht an einer Musikschule Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder solche aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Der Verwaltungsgerichtshof hat ein für die selbständige Tätigkeit sprechendes Unternehmerrisiko angenommen, weil die Höhe der Einnahmen ausschließlich von der Anzahl der abgehaltenen Kursstunden abhängig gewesen ist und bei Entfall einer Unterrichtsstunde kein Entgelt gebührt hat. Zudem hat die Klavierlehrerin Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, wie Kosten für An- und Rückreise, aber auch die Kosten für einen geeigneten Vertreter im Fall ihrer Verhinderung aus eigenem tragen müssen. Die Weisungsunterworfenheit und Eingliederung in den Betrieb der Musikschule hat der Verwaltungsgerichtshof im seinerzeitigen Erkenntnis deshalb nicht angenommen, weil die Klavierlehrerin der Vertragsvereinbarung zufolge bezüglich des vorzutragenden Stoffes keinen Weisungen unterworfen gewesen ist und die Einteilung der Unterrichtsstunden ihr allein obliegen ist.

Im Beschwerdefall geht die belangte Behörde davon aus, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus



des Arbeitgebers bestehe. Sie stützt dies darauf, dass der Beschwerdeführer einen Stundenplan, den er zu Semesterbeginn erstelle, einzuhalten habe und Unterrichtsstunden, von Fällen der Krankheit etc abgesehen, nur nach vorheriger "Dispens" durch den Schulleiter ausfallen lassen dürfe. Weiters bestünden Meldepflichten betreffend die infolge Krankheit ausgefallenen Stunden, aber auch bezüglich des unentschuldigtem Fernbleibens von Schülern und bezüglich allfälliger Schwierigkeiten im Unterricht. Die belangte Behörde verweist auch auf die Verwaltungstätigkeit der Schule, die den Schülern gegenüber als Vertragspartner in Erscheinung trete, und die Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Mitarbeit in der Musikschule bei Vortragsübungen und Lehrerkonventen. Zudem nimmt sie darauf Bedacht, dass der "Anstellungsvertrag" des Beschwerdeführers auf unbestimmte Zeit geschlossen ist.

Das tatsächliche Vorliegen der im vorigen Absatz genannten Umstände wird in der Beschwerde nicht bestritten. Der Verwaltungsgerichtshof stimmt der belangten Behörde zu, dass bei dieser Sachlage das Merkmal der Eingliederung bejaht werden kann. Da es, wie oben ausgeführt, entscheidend auf die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses ankommt, spricht für die Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers zudem auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer den Unterricht tatsächlich (ausschließlich) an der Musikschule erteilt hat, mag auch rechtlich die Möglichkeit für einen anderen Unterrichtsort bestanden haben.

Aus der Verpflichtung zur Einhaltung des Stundenplanes konnte die belangte Behörde auch ableiten, dass in einem gewissen Ausmaß Weisungsunterworfenheit des Beschwerdeführers gegeben ist. Andererseits ist einzuräumen, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Art seines Unterrichts keinen Weisungen unterlegen ist. Solcherart erweist 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, kann bei der gegebenen Konstellation erst nach Prüfung des Unternehmerwagnisses (und allenfalls weiterer Kriterien) entschieden werden.

Die belangte Behörde trifft einerseits die Feststellung, dass der Anstellungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt worden sei und der Beschwerdeführer nach einer "Besoldungstabelle" (Lohnklasse 18/10 der kantonalen Besoldungstabelle) entlohnt worden sei. Andererseits geht die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer ausschließlich nach der Anzahl der zu leistenden Unterrichtsstunden bezahlt worden sei. Sie verweist darauf, dass der Beschwerdeführer für die (An)Werbung der Schüler selbst verantwortlich zeichne, sodass er den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit selbst bestimme und dass er sich (in anderen Fällen als jenen von Krankheit, etc) auf seine Kosten vertreten lassen könne, obwohl sich diese beiden Umstände nicht aus dem Anstellungsvertrag ergeben.

Hinsichtlich der Ausgabenseite des Unternehmerwagnisses geht die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer Lehrmittel (Notenliteratur, etc) auf eigene Kosten zur Verfügung stelle, dass aber ein Teil der Fahrtkosten und der Sozialversicherungsbeiträge von der Musikschule getragen werde. Die belangte Behörde geht also einerseits von Kosten, die der Beschwerdeführer trage, und andererseits von Kostenersätzen aus. Sie unterlässt es jedoch, diese beiden Umstände quantitativ zu beschreiben und zueinander ins Verhältnis zu setzen.

Dem angefochtenen Bescheid fehlen somit klare, auf konkrete Ermittlungen gestützte Feststellungen, anhand derer das Unternehmerwagnis beurteilt werden könnte. Der angefochtene Bescheid enthält sich insbesondere auch jeglicher Feststellungen betreffend die Art der Besoldungstabelle und die Art der Berechnung des "Gehaltes" unter Heranziehung der "Lohnklasse 18/10" dieser Besoldungstabelle (und bei Berücksichtigung der tatsächlich erbrachten Unterrichtsstunden). Da entscheidendes Gewicht den tatsächlichen Verhältnissen zukommt, bedürfte es auch Feststellungen zu der Frage, ob sich der Beschwerdeführer tatsächlich (und in welchem Ausmaß) hat vertreten lassen und ob sich die Gitarreschüler tatsächlich in relevantem Ausmaß wegen der vom Beschwerdeführer entfalteten (An)Werbetätigkeit an ihn als Lehrer gewandt haben.

Dem angefochtenen Bescheid mangelt es sohin an Sachverhaltsfeststellungen, anhand derer insbesondere das Unternehmerwagnis beurteilt und in weiterer Folge entschieden werden kann, ob die Merkmale der unselbständigen oder jene der selbständigen Tätigkeit überwiegen.

In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, dass es ein Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos darstellt, dass der Beschwerdeführer trotz des Unterbleibens von Arbeitsleistungen an Feiertagen und im Krankheitsfall den Entlohnungsanspruch (zum Großteil) behält.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II 333/2003. Der Pauschalsatz für den Schriftsatzaufwand beinhaltet auch die Umsatzsteuer.

Wien, am 24. Juni 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001150113.X00

**Im RIS seit**

03.09.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)