



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 22. November 2001, betreffend Abweisung eines Antrages auf Nullfestsetzung der Lohnsteuer für nebenberufliche Lehrbeauftragte für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.10.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber behielt ab 1.1.2001 von den Zahlungen an die im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 genannten Personen ordnungsgemäß Lohnsteuer ein und führte diese an das Finanzamt der Betriebsstätte ab.

In dem am 14. November 2001 gestellten und mit Schreiben vom 29. Oktober 2003 präzisierten Antrag begehrte die bevollmächtigte Vertreterin gemäß § 201 iVm § 202 BAO die Lohnsteuer für die nebenberuflich Lehrbeauftragten für die Zeit vom 1.1.2001 bis 31.10.2001 mit Null festzusetzen. Die nebenberuflich Lehrbeauftragten des Rechtsmittelwerbers seien nach Aufhebung der so genannten Lehrbeauftragten-Verordnung (BGBl. II Nr. 287/1997) durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 15.6.2000, V 102/99) bis 31.12.2000 als Selbständige im Sinne des § 22 EStG behandelt worden. Auf Grund einer Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) seien ab 1.1.2001 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 ausübten und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst würden, als Bezüge aus einem Dienstverhältnis und somit als nichtselbständige Einkünfte anzusehen. Von dieser Dienstverhältnissfiktion seien wiederum Vortragende, Lehrende und Unterrichtende an Erwachsenenbildungseinrichtungen im Sinne des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, ausgenommen.

Nach den Änderungen der Lohnsteuer-Richtlinien gelte hinsichtlich der konkreten Durchführung der angeführten Bestimmungen Folgendes:

Von der Neuregelung durch das Budget-Begleitgesetz 2001 seien alle Personen erfasst, deren Lehrverpflichtung mindestens eine Semesterwochenstunde umfasse, aber auch solche, die Blockveranstaltungen abhalten würden. Nicht erfasst sollten aber fallweise Vortragende oder fallweise Vertretungen werden.

Erwachsenenbildung liege vor, wenn von der Bildungseinrichtung Lehrgänge geführt würden, die sich vom Vortragsinhalt (berufliche Fortbildung, Umschulung) oder von der Kursgestaltung her (Abend- oder Wochenendkurse) an Berufstätige oder an Personen wenden würden, die bereits einen Beruf hauptberuflich ausgeübt hätten. Bildungseinrichtungen würden vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, wenn die überwiegende Anzahl der Unterrichtseinheiten im Semester (bei Fehlen einer Semestereinteilung im Kalenderjahr) die Erwachsenenbildung betreffe. Fachhochschul-Lehrgänge, die in Abend- und Wochenendveranstaltungen geführt würden und somit von hauptberuflich Berufstätigen besucht werden könnten, seien Lehrgänge für Erwachsene.

Der Berufungswerber erfülle zwar die genannten Kriterien im Hinblick auf die Eigenschaft als Erwachsenenbildungseinrichtung nicht. Er vertrete aber die Auffassung, dass es sich bei ihm dennoch um eine Erwachsenenbildungseinrichtung iSd genannten Regelung handle, weil er

genau jenen Zwecken nachkomme, die im § 2 Abs. 1 des Erwachsenenbildungsförderungsgesetzes genannt seien (vgl. dazu ausführlich Maschinda, ÖStZ 2001, 250 (255f)).

Außerdem verstöße die genannte Neuregelung gegen den Gleichheitsgrundsatz und sei damit verfassungswidrig. Zum einen werde eine Dienstverhältnis-Fiktion für eine ganz bestimmte Berufsgruppe verankert, weil sowohl die ständige Rechtsprechung des VwGH (zuletzt VwGH 24.9.1999, 94/14/0023) zu den Lehrbeauftragten als auch kürzlich der VfGH (VfGH 15.6.2000, V 102/99) festgehalten hätten, dass derartige Tätigkeiten jedenfalls auch außerhalb eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden könnten. Auch die zivilrechtliche Rechtsprechung beurteile jeweils im Einzelfall, ob eine Lehrtätigkeit im Rahmen eines echten oder eines freien Dienstvertrages ausgeübt werde. UE könne diese Fiktion für eine ganz bestimmte Berufsgruppe nicht mit dem Argument der Verwaltungsvereinfachung bzw. besseren steuerlichen Erfassung gerechtfertigt werden, weil diese auch mit einer Meldepflicht für den Auftraggeber (wie sie in § 109a EStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2001 vorgesehen sei) gesichert werden könnte. Dazu komme noch, dass nebenberuflich Lehrende an Erwachsenenbildungseinrichtungen von dieser Regelung ausgenommen würden, wofür es uE keine wie immer geartete sachliche Begründung gebe. Im Ergebnis werde somit für eine ganz bestimmte Berufsgruppe ein Dienstverhältnis fingiert, innerhalb dieser Berufsgruppe nochmals inhaltlich unsachlich differenziert und somit letztlich ein (kleiner) Teil einer ganz bestimmten Berufsgruppe ohne ausreichende sachliche Rechtfertigung benachteiligt.

Mit Bescheid vom 22. November 2001 wies das Finanzamt diesen Antrag ab. In Hinblick auf die bestehende Rechtslage und die dadurch in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG normierte Zuordnung der gegenständlichen Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei die Abfuhr der Lohnsteuer gesetzeskonform erfolgt.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen und die Festsetzung der Lohnsteuer für die nebenberuflichen Lehrbeauftragten ab Jänner 2001 mit Null beantragt. Hinsichtlich der Begründung wurden die im Antrag vom 14. November 2001 vorgebrachten Argumente wiederholt.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003, RV/1335-L/02, teilte der unabhängige Finanzsenat dem Einschreiter mit, dass der Berufungsschrift entnommen werden könne, dass er keine Erwachsenenbildung in dem Sinne betreibe, dass die überwiegende Anzahl der Unterrichtseinheiten im Semester die Erwachsenenbildung betreffe. Auch führe er keine Lehrgänge in Abend- und Wochenendveranstaltungen, die von hauptberuflich Berufstätigen besucht werden könnten. Bekannt gegeben soll werden, welche finanziellen Mittel der

Rechtsmittelwerber seit 2001 nach dem Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln (BGBl. Nr. 171/1973) erhalten habe.

Dazu teilte die bevollmächtigte Vertreterin im Schreiben vom 29. Oktober 2003 mit, dass nach der sehr weiten Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 2 Erwachsenenbildungsförderungsgesetzes Erwachsenenbildung jede Art der Weiterbildung zur Aneignung von Kenntnissen, Fertigkeiten und Persönlichkeitsmerkmalen sei. Aus § 2 Erwachsenenbildungsförderungsgesetz gehe ausdrücklich hervor, dass der Begriff der Erwachsenenbildung sowohl die allgemeine Weiterbildung als auch die Persönlichkeitsbildung und die berufliche Fortbildung umfasse. Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung und des Sozialversicherungsträgers, wonach eine Erwachsenenbildungseinrichtung nur dann anzunehmen sei, wenn überwiegend Lehrgänge geführt würden, die sich vom Vertragsinhalt und der Kursgestaltung an Berufstätige oder Personen wenden würden, die bereits einen Beruf hauptberuflich ausüben würden, finde uE im Gesetz keine Deckung. Ob eine Erwachsenenbildungseinrichtung iSd Erwachsenenbildungsförderungsgesetzes vorliege, hänge uE nicht davon ab, in welcher Organisationsform ein Studiengang betrieben werde, sondern davon, ob überwiegend eine Art der allgemeinen, persönlichkeitsbildenden und beruflichen Weiterbildung zur Aneignung von Kenntnissen, Fertigkeiten und Persönlichkeitsmerkmalen betrieben werde. Für eine Qualifikation der Fachhochschulen als Erwachsenenbildungseinrichtungen spreche uE auch die Tatsache, dass die Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen gemäß § 4 Abs. 5 Z 5 lit. e EStG als bescheidmäßig anerkannte begünstigte Spendenempfänger angesehen würden (vgl. AÖF 2001/57). Voraussetzung für die Zugehörigkeit zu dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG sei nämlich, dass, soweit sich eine Körperschaft mit Lehraufgaben befasse, diese an Erwachsene gerichtet sein müssten und Fragen der Wissenschaft oder Kunst zum Inhalt hätten. Würden daher die Erhalter von Fachhochschulen, wie dies von der Finanzverwaltung und dem Sozialversicherungsträger gesehen werde, keine Erwachsenenbildung betreiben, kämen sie uE auch nicht als begünstigte Spendenempfänger iSd § 4 Abs. 4 Z 5 EStG in Frage. Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass für das Vorliegen einer Erwachsenenbildungseinrichtung nicht die Organisationsform von Lehrgängen oder deren Zielgruppe maßgeblich sei, sondern ausschließlich der Inhalt des Bildungsangebotes, nämlich jede Art der allgemeinen, persönlichkeitsbildenden oder beruflichen Weiterbildung, die die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten, die Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsgewusstem Handeln und die Entfaltung von persönlichen Anlagen zum Ziel habe. Die Einrichtungen des Berufungswerbers würden daher jedenfalls die

oben genannten Kriterien hinsichtlich des sehr weit gefassten Begriffs der Erwachsenenbildungseinrichtung iSd Erwachsenenbildungsförderungsgesetzes (vgl. auch Maschinda, ÖStZ 2001, 250 [255f]) erfüllen. Der Rechtsmittelwerber habe bisher keine Förderungen nach dem Erwachsenenbildungsförderungsgesetz erhalten. Dies sei aber einzig und alleine auf die Tatsache zurückzuführen, dass das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur, das derzeit für die Vollziehung des Erwachsenenbildungsförderungsgesetzes zuständig sei, die uE nicht gesetzeskonforme, weil zu eng gefasste Begriffsbestimmung der Erwachsenenbildung der Finanzverwaltung und des Sozialversicherungsträgers übernehme (so die telefonische Auskunft vom zuständigen Beamten, Herrn Kramreither).

Über die Berufung wurde erwogen:

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO in der für das Kalenderjahr 2001 geltenden Fassung nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nach § 202 Abs. 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Abs. 1 gilt nach § 202 Abs. 2 BAO nicht, soweit ein zu Unrecht einbehaltener Betrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO zurückgezahlt wurde oder im Fall einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre.

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der (jeweilige) Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Somit ist dieser berechtigt, einen Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO zu stellen, weshalb eine Antragstellung nach § 202 BAO nicht zulässig ist.

Selbst wenn man obige Rechtsmeinung nicht teilt, ist die Berufung auch aus einem anderen Grund als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn): Z 5 Bezüge, Auslagensätze 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, Auslagensätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von

Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden.

Diese Ziffer wurde erst mit BGBl. I Nr. 142/2000 ab 2001 in § 25 Abs. 1 EStG eingefügt.

In diesem Zusammenhang ist nur strittig, ob es sich a) bei dem Berufungswerber um eine Einrichtung handelt, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973 betreibt bzw. b) ob die Neuregelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt und damit verfassungswidrig ist.

Zu a)

Das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln definiert im § 1 Abs. 2 den Gegenstand der Förderung wie folgt:

Gegenstand der Förderung nach diesem Bundesgesetz sind Einrichtungen und Tätigkeiten, die im Sinne einer **ständigen Weiterbildung** die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben.

Im Österreichischen Recht von Heinl-Loebenstein-Verosta, Band IV e 1 gibt es zu diesem Gesetz folgende Einführung: "Im Hinblick auf die raschen Veränderungen in der Gesellschaft von heute und der dadurch notwendigen ständigen Weiterbildung des Einzelnen nach dem Verlassen der Schule bzw. dem **Abschluss der Berufsausbildung** wurde von der BReg in der Regierungserklärung vom 5.11.1971 die Schaffung eines BG zur Förderung der Erwachsenenbildung in Aussicht gestellt. Das gegenwärtige BG hat keinen Vorgänger und basiert im wesentlichen auf der RV betr das BG über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln (607 der Blg NR XIII. GP). In seinem Abschnitt I wird der Gegenstand der Förderung umschrieben. Danach sind Einrichtungen und Tätigkeiten zu fördern, die im Sinne einer **ständigen Weiterbildung** die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben."

Die strittigen Personen unterrichteten bzw. unterrichteten im vorliegenden Fall an einer Fachhochschule. Nach § 3 Abs. 1 des Fachhochschul-Studiengesetzes (BGBl. Nr. 340/1993) sind Fachhochschul-Studiengänge solche auf Hochschulniveau, die einer wissenschaftlich

fundierte Berufsausbildung dienen. Die wesentlichen Ziele sind:

1. die Gewährleistung einer praxisbezogenen **Ausbildung** auf Hochschulniveau.

Auch das Universitäts-Organisationsgesetz (BGBl. Nr. 805/1993) unterscheidet im § 1 Abs. 3 zwischen der wissenschaftlichen **Berufsvorbildung** (Z 2) und **der Weiterbildung, insbesondere der Absolventen von Universitäten (Z 3)**.

Betrachtet man diese drei vorhin genannten Gesetze, ergibt sich, dass das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln sinnvoller Weise erst nach vollendetem Abschluss der Berufsausbildung (Berufsvorbildung) zum Tragen kommt. Dafür spricht auch die dazu im BGBl. II Nr. 228/2001 verlautbarte Verordnung, wonach darunter u.a. die Arbeitsgemeinschaft der Bildungshäuser Österreichs, das Berufsförderungsinstitut Österreich bis zum Forum Katholischer Erwachsenenbildung in Österreich, nicht aber Universitäten und Fachhochschulen aufgezählt sind. Ein Abschluss der Berufsausbildung ist bei Fachhochschulen erst nach Beendigung der praxisbezogenen Ausbildung auf Hochschulniveau gegeben. Das vorhin genannte Gesetz fördert also die im Anschluss an die Beendigung der Berufsausbildung notwendige "ständige Fortbildung" sowohl auf dem Gebiet des Berufes als auch auf dem der Persönlichkeit. Letzteres gehört auch zu den Aufgaben jeder öffentlichen Schule. Die vom Berufungswerber betriebenen Fachhochschul-Studienlehrgänge befassten sich im Streitzeitraum mit der Berufsausbildung, weshalb auch keine Förderungen nach dem Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln gewährt wurden. Der Einwand, dass das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur die zu eng gefasste Begriffsbestimmung der Erwachsenenbildung der Finanzverwaltung und des Sozialversicherungsträgers übernehme, geht deshalb fehl, weil das Fachhochschul-Studiengesetz (BGBl. Nr. 340/1993) bereits aus dem Kalenderjahr 1993 stammt, die Z. 5 erst mit BGBl. I Nr. 142/2000 ab 2001 in § 25 Abs. 1 EStG eingefügt wurde.

Somit waren die Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Besteuerung hier in Streit steht, nicht an einer Einrichtung tätig, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln betreibt, weshalb der Steuerabzug vom Arbeitslohn von den ausbezahlten Vergütungen zu Recht erfolgte.

Die Argumentation, dass der Berufungswerber eine Erwachsenenbildung betreibe, weil er als begünstigter Spendenempfänger iSd § 4 Abs. 4 Z 5 EStG in Frage komme, ist aus mehreren Gründen verfehlt.

1. Hätte der Gesetzgeber unter Erwachsenenbildung im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG das Gleiche wie

im § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 verstanden, wäre die genaue Bezugnahme auf das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens (BGBl. Nr. 171/1973) in der erst später in das EStG aufgenommenen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 entbehrlich gewesen.

2. Begünstigter Spendenempfänger iSd § 4 Abs. 4 Z 5 EStG kann nicht nur werden, wenn er der Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben, sondern auch wenn er Forschungsaufgaben durchführt.

3. Nach dem im AÖF Nr. 57/2001 verlautbarten begünstigten Empfängerkreis für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d oder e EStG 1988 ist dort nicht der Berufungswerber sondern der TV. genannt.

Zu b)

Ob die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt und damit verfassungswidrig sei, wie behauptet wird, ist nicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens zu prüfen, weil die Behörde zufolge der Bestimmung des Art. 18 Abs. 1 B-VG an das im Bundesgesetzblatt gehörig kundgemachte Gesetz gebunden ist.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 19. November 2003