



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. August 2002 über die Haftung des Arbeitgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 1-6/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist "Erhalter von Fachhochschulstudiengängen" gemäß § 2 des Bundesgesetzes über Fachhochschul-Studiengänge, BGBl 340/1993, und wurde anlässlich einer Lohnsteuerprüfung vom Prüfer mit der ab dem Jahr 2001 geltenden Gesetzeslage des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 konfrontiert, wonach die Einkünfte natürlicher Personen, die für eine Bildungseinrichtung außerhalb eines Dienstverhältnisses als Lehrende oder Vortragende tätig sind und diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgesehenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, nichtselbstständige Einkünfte sind, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte die Lohnsteuer für die lediglich beispielsweise angesetzten Bezüge von drei Lehrbeauftragten bescheidmäßig fest. Gegen diesen das Jahr 2001 betreffenden Bescheid wurde Berufung und nach abweisender Berufungsvorentscheidung ein Vorlageantrag erhoben, welcher jedoch wegen nicht fristgerechter Einbringung als verspätet zurückgewiesen werden musste.

Im Zuge einer weiteren Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt entsprechend den Feststellungen des Prüfers für die an der Fachhochschule tätigen Lehrbeauftragten im Sinne

des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 die Lohnsteuer für den Zeitraum 1-6/2002 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid fest. Als Begründung wird darin auf die Berufungsvorentscheidung zum Prüfungsjahr 2001 verwiesen. Die dagegen fristgerecht erhobene Berufung verweist auf die Begründung in der Berufung gegen den das Prüfungsjahr 2001 betreffenden Bescheid.

Das Finanzamt stellt für sein Vorgehen die ab dem Jahr 2001 geltende Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in den Mittelpunkt, wonach nicht von "im Rahmen eines Dienstverhältnisses zugeflossenen Bezügen und Vorteilen" ausgegangen werde, sondern alle Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit qualifiziert werden würden. Daher seien für diese Bestimmung die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht zu untersuchen. Es seien dabei alle Bestimmungen über den Lohnsteuerabzug des Einkommensteuergesetzes zu beachten und auch zu berücksichtigen. Eine Dienstgeberbeitragspflicht nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz bestehe jedoch nicht.

Zum Einwand der Berufungswerberin in der Berufung, dass die Bildungseinrichtung eine im Einklang mit dem Begriff der Erwachsenenbildung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 sei, könne der Schluss, dass die Zuerkennung zum begünstigten Empfängerkreis im Sinne der zitierten Gesetzesstelle auch gleichzeitig die Anerkennung als Erwachsenenbildungseinrichtung gegeben sei, nicht hergestellt werden. Vielmehr sei dabei zu untersuchen, ob die Voraussetzungen einer Erwachsenenbildungseinrichtung vorliegen würden.

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, die bereits einen Beruf hauptberuflich ausüben würden. Bildungseinrichtungen würden überwiegend Erwachsenenbildung betreiben, wenn die überwiegende Anzahl der Unterrichtseinheiten (Unterrichtsstunden) im Semester (bei Fehlen einer Semestereinteilung im Kalenderjahr) die Erwachsenenbildung betreffen würde. Fachhochschullehrgänge, die in Abend- und Wochenendveranstaltungen geführt werden würden und somit von hauptberuflich Berufstätigen besucht werden könnten, seien Lehrgänge für Erwachsene.

Ausbildungseinrichtungen, an denen vorwiegend eine Primärausbildung angeboten werde (Musikschulen, an denen Jugendliche unterrichtet würden, Fachhochschulen für Schulgänger, Universitäten) würden nicht unter Erwachsenenbildung fallen.

Der Prüfer habe bei der Nachschau auch festgestellt, dass vom Bildungsangebot und vom Ablauf der Lehrveranstaltungen kein Unterschied zu dem einer Hochschule bestehen würde. So sei die Voraussetzung für den Besuch der Lehrveranstaltungen die Reifeprüfung bzw. eine Studienzulassungsprüfung. Die Lehrveranstaltungen würden den ganzen Tag hindurch stattfinden (nicht überwiegend am Abend) und würden nach erfolgreichen Prüfungen mit

einem akademischen Grad enden. Auch eine einschlägige Vorbildung zum Besuch der Lehrveranstaltung sei nicht nötig. Der Status einer Erwachsenenbildungseinrichtung könne nicht erkannt werden.

Die Berufungswerberin vertritt den Standpunkt, dass sie als Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen eine Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, (kurz Eb-FöG) sei. Ihr Bildungsangebot werde durch die Inhalte des § 2 Abs. 1 Eb-FöG umfasst. Weiters stehe die Einstufung der Berufungswerberin als Erwachsenenbildungseinrichtung im Einklang mit dem Begriff der Erwachsenenbildung in § 4 Abs. 4 Z 5 EStG. Auf Basis dieser gesetzlichen Bestimmung und des Bescheides der FLD Steiermark vom 2. Juni 1997 betreffend begünstigter Empfängerkreis für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit d und e EStG sei die Berufungswerberin eine Erwachsenenbildungseinrichtung.

Es gelte die Befreiungsbestimmung gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG letzter Satz. Die Bezüge an Lehrende, Vortragende und Unterrichtende seien daher nicht der Lohnsteuer gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG zu unterwerfen, sondern seien Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 22 EStG) oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) oder würden gemäß § 25 Abs. 1 Z 1a EStG lohnsteuerpflichtig sein.

Die Lehrbeauftragten seien hauptberuflich anderweitig beschäftigt. Mit den Lehrbeauftragten wären freie Dienstverträge abgeschlossen worden, welche eine selbstständige Tätigkeit ergeben würden. Keiner würde sich in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der Berufungswerberin befinden. Die üblichen Merkmale eines Dienstverhältnisses (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens, sonstige arbeitsrechtliche Merkmale des Dienstverhältnisses) seien nicht gegeben. Zusätzlich werde die verfassungsrechtliche Konformität der Neufassung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG grundsätzlich bestritten. Anzuführen sei weiters, dass eine Umsetzung der Neuregelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG für die nicht als Erwachsenenbildungseinrichtung anerkannten Auftraggeber unangemessen aufwendig sei (z.B. Asynchronität zwischen Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht, ungelöste Zweifelsfragen z.B. hinsichtlich der Anwendung der Tages- oder Monatssätze der Lohnsteuertabellen, die Behandlung von nachträglichen kalenderjahrübergreifenden Abrechnungen als Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit c EStG, die Vereinbarung von sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen gemäß 67 EStG oder die Behandlung von Subhonoraren bei Vertretungen als Aufwandsersatz).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbstständiger 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. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden. Die Ziffer 5 wurde mit BGBl. I Nr. 142/2000 ab 2001 in § 25 Abs. 1 EStG eingefügt.

Strittig ist, ob es sich bei der Berufungswerberin 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. Ob die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG, wie von der Berufungswerberin behauptet, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt und damit verfassungswidrig sei, ist nicht im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens zu prüfen, weil die entscheidende Behörde zufolge der Bestimmung des Art. 18 Abs. 1 B-VG an das im Bundesgesetzblatt gehörig kundgemachte Gesetz gebunden ist. Ebenso kommt der aufwendigen Umsetzung einer gesetzlichen Bestimmung hinsichtlich ihrer Vollziehung keine wesentliche Bedeutung zu.

Das Bundesgesetz vom 21. März 1973 über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, 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 Heini-Loebenstern-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 Berufungswerberin ist Erhalter von Fachhochschulstudiengängen im Sinne des Fachhochschul-Studiengesetzes (BGBl. Nr. 340/1993). Nach § 3 Abs. 1 dieses Gesetzes sind Fachhochschul-Studiengänge solche auf Hochschulniveau, die einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung dienen. Eines der wesentlichen Ziele ist unter anderem die Gewährleistung einer praxisbezogenen Ausbildung auf Hochschulniveau.

Nach § 1 Abs. 3 Universitäts-Organisationsgesetz (BGBl. Nr. 805/1993) haben die Universitäten im Rahmen ihres Wirkungsbereiches unter anderem der wissenschaftlichen Berufsvorbildung und Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten, die die Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden erfordern, sowie der Weiterbildung, insbesondere der Absolventen von Universitäten, zu dienen.

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. Für diese Ansicht spricht die dazu im BGBl. II Nr. 228/2001 verlautbarte Kundmachung gemäß § 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, dass folgende Einrichtungen gesamtösterreichische Einrichtungen im Sinne der genannten Bestimmung sind:

1. "Arbeitsgemeinschaft der Bildungshäuser Österreich",
2. "Berufsförderungsinstitut Österreich",
3. "Ländliches Fortbildungsinstitut",
4. "Ring Österreichischer Bildungswerke",
5. "Büchereiverband Österreichs",
6. "Verband Österreichischer Volkshochschulen",
7. "Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer

Österreich",

8. "Österreichische Volkswirtschaftliche Gesellschaft, Verband für Bildungswesen",

9. "Verband Österreichischer Gewerkschaftlicher Bildung (VÖGB)",

10. "Österreichische Föderation der Europahäuser – Europäisches Bildungswerk in Österreich",

11. "Verband der wissenschaftlichen Gesellschaften Österreichs – VWGÖ",

12. "Forum Katholischer Erwachsenenbildung in Österreich".

Universitäten und Fachhochschulen fehlen in dieser Aufzählung. Ein Abschluss der Berufsausbildung ist bei Fachhochschulen erst nach Beendigung der praxisbezogenen Ausbildung auf Hochschulebene gegeben (z.B. beim Studium für Bauplanung und Baumanagement, das insgesamt 8 Semester umfasst, im 6. Semester). Das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln umfasst dem gegenüber 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.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung begründet, dass vom Bildungsgrad und vom Ablauf der Lehrveranstaltungen kein Unterschied zu dem einer Hochschule bestehen würde. Weiters sei die Voraussetzung für den Besuch der Lehrveranstaltungen die Reifeprüfung bzw. eine Studienzulassungsprüfung. Die Lehrveranstaltungen würden den ganzen Tag hindurch stattfinden (nicht überwiegend am Abend) und würden nach erfolgreichen Prüfungen mit einem akademischen Grad enden. Auch eine einschlägige Vorbildung zum Besuch der Lehrveranstaltungen sei nicht nötig.

Die Argumentation, dass die Berufungswerberin eine Erwachsenenbildung betreibe, weil sie als begünstigte Spendenempfängerin iSd § 4 Abs. 4 Z 5 EStG in Frage komme, ist verfehlt. Dem die Feststellung der Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis aussprechenden und in der Berufung zitierten Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark ist unter anderem Folgendes zu entnehmen:

"Nach den Erläuterungen zur RV zum Bundesgesetz über Fachhochschulstudiengänge haben diese ua. den Auftrag, auf einer ausreichend wissenschaftlich-methodischen Fundierung berufs- und praxisorientiert auszubilden. Sie sind ein Teil des Hochschulbereichs und haben nicht den Auftrag einer kurzfristigen Anpassungsqualifizierung und dienen Fachhochschul-Studiengänge demnach einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung,

welche letztere dem Bereich der wissenschaftlichen Lehre des § 4 Abs. 4 Z 5 Satz 1 bzw. lit e Satz 1 EStG 1988 zuzuordnen ist. Die Erläuterungen zur RV zu dem auch im Antrag angeführten § 3 Abs. 1 FHStG – vgl. auch § 3 Abs. 2 Z 1 bezüglich des Hinweises auf die zu beachtende Vielfalt wissenschaftlicher Lehrmeinungen und Methoden – sehen in den Fachhochschulstudiengängen in einem differenzierten Hochschulsystem durch berufsbezogene kürzere Studien eine Alternative zu wissenschaftlich-disziplinatorientierten Studien der Universitäten. Sie haben ein ergänzendes und eigenständiges Angebot zu den Diplomstudien der Universitäten und Hochschulen zu gewährleisten. Die Ausbildung in Fachhochschulstudiengängen hat wissenschaftlich-berufsorientiert (und nicht wissenschaftlich-disziplinatorientiert) zu sein."

Daraus ist ableitbar, dass die Berufungswerberin als Erhalter von Fachhochschulstudiengängen eindeutig dem universitären Bereich zuordenbar ist. 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.

Der Hinweis in der Ergänzung vom 11.3.2005, dass gemäß Schreiben der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 10.7.1997 der Berufungswerberin der Status von Erwachsenenbildungseinrichtungen zuerkannt worden sei, ist ebenfalls nicht zielführend, weil die Ziffer 5 erst mit BGBl. I Nr. 142/2000, in Geltung ab 2001, in § 25 Abs. 1 EStG eingefügt wurde. Die Zuerkennung im genannten Schreiben der Gebietskrankenkasse erfolgte nur mit Vorbehalt und ist insofern als überholt zu betrachten. Allein der Umstand, dass die Berufungswerberin Trägerin von nunmehr 16 Fachhochschulstudiengängen ist, welche sich an Personen richten, die eine Ausbildung mit akademischem Abschluss anstreben und demnach ausnahmslos großjährig, respektive volljährig und teilweise berufstätige Damen und Herren sind, führt nicht dazu, dass die dort studierenden Erwachsenen im Sinne des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln gebildet werden.

Die von der Berufungswerberin betriebenen Fachhochschul-Studienlehrgänge befassten sich demnach im Streitzeitraum mit der Berufsausbildung. Für diese Beurteilung spricht weiters, dass nach telefonischer Auskunft der steuerlichen Vertretung auch keine Förderungen nach dem Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens

aus Bundesmitteln gewährt wurden, wohl aber nach dem Bundesgesetz über Fachhochschul-Studiengänge.

Somit gelangt der UFS zu dem Ergebnis, dass die Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, deren Besteuerung hier in Streit steht, nicht an einer Einrichtung tätig waren, 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 und die Befreiungsbestimmung in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 letzter Satz nicht zur Anwendung kommt.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 14. April 2005