

# Welche Vortragende sind ab 1. 1. 2001 lohnsteuerpflichtig?



Das Budgetbegleitgesetz 2001<sup>1)</sup> hat zwei neue Fiktionen im Einkommensteuergesetz verankert, gegen die erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, die aber für Bildungseinrichtungen folgenschwere Auswirkungen haben können: Ab 1. 1. 2001 beziehen nämlich bestimmte Vortragende ohne nähere Prüfung des Beschäftigungsverhältnisses immer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und stehen auch immer in einem steuerlichen Dienstverhältnis. Dies bedeutet neben der Lohnsteuerpflicht auch eine erhebliche Mehrbelastung mit Sozialversicherungsbeiträgen und Administrationsaufwendungen. Die mittels Erlass<sup>2)</sup> geänderten Lohnsteuerrichtlinien 1999 enthalten Auslegungshinweise, die teilweise weit über das Gesetz hinausgehen.

**Mag. Andreas Maschinda**  
Steuerberater und Certified Public  
Accountant (USA)

## 1. Überblick über den Inhalt der gesetzlichen Neuregelung

Natürliche Personen, die für eine Bildungseinrichtung außerhalb eines Dienstverhältnisses als Lehrende oder Vortragende tätig sind und diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, beziehen ab 1. 1. 2001 aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG [Fiktion der Einkunftsart<sup>3)</sup>] und stehen zur Bildungseinrichtung in einem Dienstverhältnis gem § 47 Abs 2 EStG [Fiktion der Unselbständigkeit<sup>4)</sup>]. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Bildungseinrichtung vorwiegend Erwachsenenbildung betreibt [Ausnahme von beiden Fiktionen<sup>5)</sup>].

Es lassen sich somit die folgenden sechs Anwendungsvoraussetzungen für die gesetzlich fingierte Lohnsteuerpflicht von Vortragenden identifizieren, die im folgenden gesondert zu charakterisieren sein werden:

- natürliche Person als Auftragnehmer;
- Bildungseinrichtung als Auftraggeber;
- Tätigkeit außerhalb eines Dienstverhältnisses;
- Tätigkeit als Lehrender oder Vortragender;
- Tätigkeit im Rahmen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes;
- keine Erwachsenenbildungseinrichtung als Auftraggeber.

Um die Lohnsteuerpflicht (und auch die daran anknüpfenden Konsequenzen) auszulösen, müssen alle sechs Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein.

Die gesetzliche Fiktion geht als *lex specialis* den anderen Regeln des Einkommensteuerrechts zur Zuordnung von Einkünften vor. Wären daher die Bezüge aus einer Vortrags- oder Lehrtätigkeit eigentlich einer betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen (zB wegen des engen sachlichen Zusammenhangs zu einem daneben bestehenden land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder gewerblichen Betrieb), so werden diese Bezüge (bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen) dennoch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugewiesen und damit lohnsteuerpflichtig.

Die noch immer bestehende Verordnung des Finanzministers<sup>6)</sup>, wonach ab 1. 10. 1997 „die Bezüge aus der Tätigkeit als

Lehrbeauftragte(r) an Universitäten, -Hochschulen [und Pädagogischen Akademien<sup>7)</sup>] unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 lit a EStG 1988<sup>8)</sup>“ sind, widerspricht der nunmehr eigenständigen gesetzlichen Regelung in § 25 Abs 1 Z 5 EStG und ist damit mE zur Gänze nicht mehr anzuwenden.

Darauf hinzuweisen ist auch, dass die derzeitige Gesetzeslage einen merkwürdigen Zirkelschluss enthält: Zu den lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) zählen einerseits die Bezüge aus einem Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG) und andererseits die Bezüge von bestimmten Vortragenden (§ 25 Abs 1 Z 5 EStG). Da aber auch bei diesen Vortragenden immer ein Dienstverhältnis anzunehmen ist<sup>9)</sup>, erzielen diese streng genommen ebenfalls Bezüge aus einem Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG<sup>10)</sup>).

## 2. Überblick über die Auswirkungen der Neuregelung

Von den ausbezahlten Vortragshonoraren ist – entsprechend den allgemeinen Regeln – Lohnsteuer einzubehalten. Insbesondere bei tageweiser Beschäftigung des Vortragenden schlägt daher die Lohnsteuerprogression voll zu: Bei einer dreitägigen Lehrveranstaltung zu einem Pauschalhonorar von 40.000 S beträgt der Lohnsteuerabzug beispielsweise 15.473,70 S<sup>11)</sup>, die dem Vortragenden erst im Wege seiner Arbeitnehmerveranlagung vom Finanzamt angerechnet werden.

Bei Beschäftigung von ausländischen Vortragenden (zB Gastprofessoren) kommt es zu gravierenden Auswirkungen auf die in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Steuerzuteilungsregeln. Durch die Umqualifizierung von bislang als selbstständig eingestuften Tätigkeiten fällt die zumeist (bei Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung) bestehende Steuerbefreiung in Österreich weg (das Besteuerungsrecht steht nun nicht mehr dem Ansässigkeitsstaat, sondern dem Quellenstaat, also Österreich, zu). Zudem wird sich zumeist ein internationaler Qualifikationskonflikt ergeben, wenn der Ansässigkeitsstaat weiterhin an der selbständigen Tätigkeit festhält [die daraus resultierende

1) BGBl I 2000/142.

2) Erlass des BMF vom 23. 2. 2001, GZ 07 0104/1-IV/7/01, Änderung der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 1999 auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2001 (gilt rückwirkend ab 1. 1. 2001).

3) § 25 Abs 1 Z 5 erster Satz EStG.

4) § 47 Abs 2 letzter Satz EStG.

5) § 25 Abs 1 Z 5 zweiter Satz EStG.

6) Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 30. 9. 1997 über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, BGBl II 287/1997 (vgl auch den dazu ergangenen Erlass des BMF 07 0602/1-IV/7/97 vom 26. 11. 1997).

7) Das Wort „Fachhochschulen“ und die Wortfolge „oder ähnlichen Bildungseinrichtungen“ wurden vom VfGH rückwirkend als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 15. 6. 2000, V102/99, vgl auch die Kundmachung des Finanzministers vom 31. 8. 2000, BGBl II 278/2000).

8) Soll heißen § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988.

9) Vgl die Fiktion in § 47 Abs 2 letzter Satz EStG.

10) Diese zusätzliche Subsumtion unter die Einkünfte gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG hätte zur Folge, dass diese auch dem Dienstgeberbeitrag (DB) und der Kommunalsteuer unterliegen (siehe unten Pkt 2).

11) Lohnsteuerbemessungsgrundlage 32.940 S (nach Abzug von 7.060 S Sozialversicherungsbeiträgen).

Doppelbesteuerung könnte nur im Wege eines Verständigungsverfahrens geklärt werden<sup>12)</sup>.

Die Neuregelung im Einkommensteuerrecht führt allerdings nicht nur zu einer geänderten Erhebungsart der Einkommensteuer (Lohnsteuerabzug<sup>13)</sup>), sondern auch zu einer geänderten sozialversicherungsrechtlichen Einordnung. Das ASVG fingiert nämlich die sozialversicherungsrechtliche Dienstnehmereigenschaft in all jenen Fällen, in denen steuerliche Dienstnehmereigenschaft vorliegt [auch dann wenn diese selbst nur fingiert ist<sup>14)</sup>]. Die Vortragshonorare von lohnsteuerpflichtigen Vortragenden sind daher bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze mit 39,3 % Sozialversicherungsbeiträgen belastet [21,65 % Dienstgeber- und 17,65 % Dienstnehmerbeiträge<sup>15)</sup>] und entsprechend dem Anspruchsprinzip (dh unabhängig von der Auszahlung) monatlich abzurechnen und an die Gebietskrankenkasse abzuführen<sup>16)</sup>.

Eine zusätzliche Belastung der Vortragshonorare mit 4,5 % Dienstgeberbeitrag (DB) und 3 % Kommunalsteuer besteht nicht. Bemessungsgrundlage beider Abgaben sind nämlich lediglich die „normalen“ Arbeitslöhne und nicht auch die fiktiv lohnsteuerpflichtigen Bezüge<sup>17)</sup>. Eine Steuerpflicht ergäbe sich allerdings dann, wenn man den Zirkelschluss im EStG wörtlich auslegt, sodass die Vortragenden nicht nur Einkünfte gem § 25 Abs 1 Z 5 EStG, sondern gleichzeitig auch Einkünfte gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG erzielen<sup>18)</sup>.

Es besteht auch keine Pflicht zur Entrichtung der Behindertenausgleichstaxe, da der zugrunde liegende Dienstnehmerbegriff<sup>19)</sup> nur auf Dienstnehmer gem § 4 Abs 2 erster Satz ASVG abstellt<sup>20)</sup>.

Keine Ausstrahlung hat die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche „Dienstnehmer-Fiktion“ auch auf das Arbeitsrecht und das Umsatzsteuerrecht. Die fiktiv lohnsteuerpflichtigen Vortragenden sind daher Unternehmer gem § 2 Abs 1 UStG, ihre Vortragshonorare gelten als steuerbare Umsätze. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, sofern keine Befreiung [zB als Kleinunternehmer<sup>21)</sup>] oder „Privatlehrer“<sup>22)</sup>] in An-

spruch genommen werden kann, das Honorar vor Abzug von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen.

Neben den höheren Sozialversicherungsbeiträgen und der administrativen Mehrbelastung<sup>23)</sup> ist auch die Haftung des Dienstgebers im Lohnsteuerrecht zu beachten, wonach dieser für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer einzustehen hat<sup>24)</sup>. Dies ist aber besonders deshalb problematisch, weil gerade im Bereich der Abrechnung von fiktiv lohnsteuerpflichtigen Selbständigen unzählige Zweifelsfragen ungelöst sind (zB die Anwendung der Tages- oder Monatsätze laut Lohnuertabellen, die Behandlung von nachträglichen kalenderjahrübergreifenden Abrechnungen als Nachzahlung gem § 67 Abs 8 lit c EStG<sup>25)</sup>), die Vereinbarung von sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen gem § 67 EStG oder die Behandlung von Subhonoraren bei Vertretungen als Aufwandsersatz).

Schließlich ist anzumerken, dass trotz der Anknüpfung der ASVG-Pflicht an das lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnis erhebliche abrechnungstechnische Asynchronitäten zwischen Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht bestehen. Beispielsweise zählt im Lohnsteuerrecht der Zuflusszeitpunkt, im ASVG jedoch der Leistungsmonat. Für einen Vortragenden, der im Jänner ein Honorar für Dezember erhält, besteht ASVG-Pflicht im Dezember und Lohnsteuerpflicht im Jänner.

### 3. Interpretation der einzelnen Anwendungsvoraussetzungen

Die sechs Anwendungsvoraussetzungen für die gesetzlich fingierte Lohnsteuerpflicht von Vortragenden lassen sich wie folgt charakterisieren:

#### 3.1 Natürliche Person als Auftragnehmer

Vertragspartner der Bildungseinrichtung muss eine natürliche (physische) Person sein. Die Fiktion der Lohnsteuerpflicht kommt daher dann nicht zum Tragen, wenn eine juristische Person oder eine Personengesellschaft mit Lehr- oder Vortragstätigkeiten beauftragt wird.

Die ständig steigenden qualitativen Anforderungen im Bildungsbereich haben in der Praxis dazu geführt, dass sich sehr viele Vortragende zusammenschließen und Veranstaltungen „im Team“ anbieten, um Synergien zu nutzen und eine fächerübergreifende Behandlung des Vortragsthemas zu gewährleisten. Als Gesellschaftsform bietet sich dabei – neben der bloßen Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>26)</sup> (Arbeitsgemeinschaft) – die Erwerbsgesellschaft<sup>27)</sup> (offene Erwerbsgesellschaft oder Kommandit-Erwerbsgesellschaft) an. Darüber hinaus vergeben Bildungseinrichtungen oftmals auch Veranstaltungen an Vereine oder in der Rechtsform einer GmbH betriebene Beratungsunternehmen, die für die Lehr- oder Vortragstätigkeit einen oder mehrere ihrer Mitarbeiter abstellen.

Rechtliche Schranken können sich in diesem Zusammenhang entweder aus dem Bildungsrecht oder aus dem Steuerrecht ergeben. Bildungsrechtliche Einschränkungen bestehen beispielsweise an den Universitäten, wo Lehraufträge nur an natürliche Personen (Lehrbeauftragte) vergeben werden dürfen<sup>28)</sup>. Eine analoge Bestimmung findet sich zB im Fachhochschulrecht nicht. Die Tätigkeiten von Lehrbeauftragten an Fachhochschul-Studi-

12) Details siehe Erlass des BMF vom 5. 10. 1998, GZ D 21/1-IV/4/98 und Jirousek, ÖStZ 1998, S 619ff mit weiteren Quellen.

13) Mit entsprechenden Auswirkungen auf die Einkünfteermittlung des Vortragenden (zB Reisespesen nur bei Dienstreisen, kein Betriebsausgabenpauschale) und Auswirkungen auf die Steuererklärungspflicht (Pflichtveranlagung gem § 41 Abs 1 Z 2 EStG).

14) Vgl § 4 Abs 2 letzter Satz ASVG: „Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs 1 in Verbindung mit Abs 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, es sei denn, es handelt sich um Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs 1 Z 4 lit c EStG 1988.“ Dies gilt unabhängig von der Semesterstundenzahl. Die laut Erlass des BMAGS 21.105/91-2/99 vom 23. 7. 1999 anzuwendende 48-Lehrerheiten-Grenze zur Zuordnung ins GSVG bzw ASVG ist damit inhaltsleer geworden.

15) Jeweils inklusive Arbeitslosenversicherungsbeiträge und Umlagen.

16) Im Falle eines dienstnehmerähnlichen freien Dienstvertrages gem § 4 Abs 4 ASVG beliefen sich die Beiträge lediglich auf 30,7 % (17,2 % Dienstgeber- und 13,5 % Dienstnehmerbeiträge) und wären erst nach tatsächlicher Auszahlung des Entgelts fällig (vgl § 59 Abs 1 Z 2 ASVG).

17) Vgl § 41 Abs 3 zweiter Satz FLAG und den gleichlautenden § 5 Abs 1 zweiter Satz KommStG: „Arbeitslöhne sind Bezüge gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.“

18) Siehe oben Pkt 1. Der Wille des Gesetzgebers ist in diesem Pkt nur schwer zu erkennen.

19) § 4 Abs 1 BEinstG.

20) Da jedoch die Festsetzung der Ausgleichstaxe durch das Bundessozialamt auf den bei der Gebietskrankenkasse als Dienstnehmer geführten Personen beruht, wird es in der Praxis zu einer (unberechtigten!) Vorschreibung kommen.

21) Bei einem inländischen (Wohn-)Sitz und Umsätzen von weniger als 360.000 S pro Jahr (vgl § 6 Abs 1 Z 27 UStG).

22) Das sind Lehrende und Vortragende an bestimmten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, zB Universitäts- und FH-Lektoren, aber auch WIFI- und BFI-Vortragende (vgl § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG und UStR 2000, Rz 874 – 879).

23) Erleichterungen bei der Führung der Lohnkonten gem § 76 letzter Satz EStG, wie sie für die Bezüge der ebenfalls seit 1. 1. 2001 lohnsteuerpflichtigen Gemeinderäte und Ortsvertreter vorgesehen sind (zB einmal jährliche Führung, vgl Pkt 4 des BMF-Erlasses vom 23. 2. 2001), bestehen für Vortragende nicht.

24) Vgl § 82 EStG.

25) Mit entsprechenden Auswirkungen auf Bemessungsbasis und Tarif.

26) § 1175 ABGB.

27) § 1 EGG.

28) Vgl § 30 UOG.

engängen (FH-Lektoren) können daher durchaus von einer Gesellschaft erbracht werden, sofern deren Mitglieder die qualitativen Anforderungen erfüllen.

Daneben sind steuerliche Beschränkungen in Hinblick auf den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO zu bedenken. Da jedoch zumeist gewichtige außersteuerliche Gründe für die Beauftragung einer Gesellschaft (zB die erzielbaren qualitativen Verbesserungen im Bildungsangebot) ins Treffen geführt werden können, wird in der Praxis nur in Ausnahmefällen Missbrauch eingewendet werden können.

### 3.2 Bildungseinrichtung als Auftraggeber

Vertragspartner des Vortragenden muss eine Bildungseinrichtung sein. Als Bildungseinrichtung gilt jede dauerhafte Zusammenfassung von sachlichen und personellen Ressourcen<sup>29)</sup> zur Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Aus- und Fortbildung. Voraussetzung ist lediglich, dass die **Bildungsleistungen von der übrigen Tätigkeit** (dh von bildungsfremden Leistungen) klar abgegrenzt werden können<sup>30)</sup>.

Der Begriff „Bildungseinrichtung“ betrifft somit das **abgrenzbare Tätigkeitsspektrum des gesamten Bildungsangebots eines Rechtsträgers**. Werden auch andere Leistungen angeboten, so zählen diese nicht mehr zur Bildungseinrichtung. Werden hingegen mehrere unterschiedliche Bildungsleistungen angeboten, zählen diese gemeinsam als Bildungseinrichtung (selbst dann, wenn sie voneinander abgegrenzt werden könnten).

Auf eine rechtliche oder wirtschaftliche Selbständigkeit oder gar eine bestimmte Rechtsform der Einrichtung kommt es nicht an. Auch ein Einzelunternehmen [zB ein einzelner Vortragender<sup>31)</sup>] oder (rechtlich bzw wirtschaftlich) unselbständige Gebilde (zB Abteilungen) können daher als Bildungseinrichtungen qualifiziert werden<sup>32)</sup>. Die Wirtschaftsförderungsinstitute der Wirtschaftskammern (WIFIs) sind beispielsweise unbestritten Bildungseinrichtungen, obwohl sie rechtlich zu den Wirtschaftskammern jedes Bundeslandes gehören<sup>33)</sup>.

Auch **unternehmensinterne Bildungsaktivitäten** zählen als Bildungseinrichtung<sup>34)</sup>, wenn diese Bildungsleistungen klar abgegrenzt werden können (zB ein eigenes Bildungszentrum). Die für den Bildungsfreibetrag erforderliche zusätzliche Voraussetzung, dass die Bildungsleistungen einem unbestimmten Personenkreis (dh am Markt) angeboten werden müssen<sup>35)</sup>, kommt hier mangels gesetzlicher Vorgabe nicht zum Tragen. Daher zählen beispielsweise auch die Verwaltungsakademie des Bundes (VAB) und die Pädagogischen und Berufspädagogischen Institute als eigenständige Bildungseinrichtungen.

Werden von einem Rechtsträger mehrere Studien- oder Lehrgänge angeboten, so gelten diese gemeinsam als eine **einheitliche Bildungseinrichtung** (zB eine Trägerorganisation, die mehrere Fachhochschul-Studiengänge betreibt), selbst wenn diese wirtschaftlich (organisatorisch) getrennt geführt werden<sup>36)</sup>. Dasselbe gilt, wenn im Rahmen einer Bildungseinrichtung Sub-Organisa-

tionen bestehen (zB die von den WIFIs geführten Werkmeisterschulen, die als Privatschulen mit Öffentlichkeitsrecht dem Privatschulgesetz unterliegen).

Entscheidend für die Einstufung als „Bildungseinrichtung“ ist, ob (abgrenzbare) Bildungsleistungen oder bildungsfremde Leistungen erbracht werden. Bildungsfremde Leistungen scheiden nämlich für eine allfällige Lohnsteuerpflicht von vornherein aus. In der Praxis bestehen dabei gewisse Abgrenzungsschwierigkeiten:

- Nicht als Bildungsleistungen anzusehen sind Leistungen, die auf die **bloße Vermittlung von Fertigkeiten** abzielen, auch wenn dies im Rahmen eines strukturierten Kursprogrammes abläuft (zB Tanzschulen, Schischulen, Kochkurse). Musikschulen hingegen erbringen Bildungsleistungen und gelten daher als Bildungseinrichtungen<sup>37)</sup>. Die Einstufung von Fahrschulen ist mE umstritten<sup>38)</sup>.
- Bildung ist auch abzugrenzen von **bloßer Informationsüberlassung**. Eine Grenzziehung ist hier aber besonders deshalb schwierig, weil es heute zunehmend nur mehr um die Verbreitung von Informationen (zB auch über das Internet) geht und die entscheidende Bildungsaufgabe, „wie man Information in Wissen verwandelt und wie Wissen in Erkenntnis<sup>39)</sup>“, immer mehr dem Informationsempfänger selbst überlassen wird. Um als Bildungsleistung zu gelten, muss mE der Know-How-Transfer mit einem konkreten **Bildungsziel** gekoppelt sein. Nicht jeder Informationsanbieter im Internet wird damit automatisch zur Bildungseinrichtung. Umgekehrt können lehrgangsmäßig organisierte Bildungsangebote auch dann unter die fiktive Lohnsteuerpflicht fallen, wenn sie in Form von Tele-Learning (E-Learning, Web-based-Learning) über das Internet angeboten werden<sup>40)</sup>.
- Schließlich sind Bildungsleistungen von **Beratungsleistungen** (zB Coaching) abzugrenzen. Auch diese Grenzziehung führt in der Praxis sehr häufig zu Problemen (vor allem deshalb, weil Coaching zunehmend auch von eindeutig als Bildungseinrichtung zu qualifizierenden Organisationen angeboten wird). Beratungsleistungen werden aber in aller Regel nicht lehrgangsmäßig angeboten und scheiden daher ohnedies aus der Lohnsteuerpflicht aus.

### 3.3 Tätigkeit außerhalb eines Dienstverhältnisses

Von der gesetzlich fingierten Lohnsteuerpflicht werden nur Lehr- und Vortragstätigkeiten erfasst, die nicht ohnedies bereits aufgrund der allgemein geltenden Kriterien im Rahmen eines Dienstverhältnisses gem § 47 Abs 2 EStG ausgeübt werden. Im wesentlichen sind daher jene Lehrende und Vortragende betroffen, die aufgrund eines mit der Bildungseinrichtung abgeschlossenen freien Dienstvertrages oder Werkvertrages tätig werden<sup>41)</sup>.

### 3.4 Tätigkeit als Lehrender oder Vortragender

Die Lohnsteuerfiktion bezieht sich laut Gesetzestext ausdrücklich auf die „Tätigkeit von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden“.

Mit dieser sehr weiten Formulierung soll alles einbezogen werden, was zum **typischen Betätigungsfeld** eines Vortragenden, Lehrenden oder Unterrichtenden zählt. Dazu gehört nicht nur

29) Vgl Ruppe, UStG 1994, 2. Aufl, S 640f mit Kritik an VwGH 21. 5. 1990, 89/15/0040 und VwGH 25. 2. 1997, 95/14/0126.

30) Vgl EStR 2000, Rz 1356 zum Bildungsfreibetrag gem § 4 Abs 4 Z 8 EStG.

31) Vgl EStR 2000, Rz 1356 letzter Satz.

32) Vgl auch die Zählmethode der österr. Volkshochschulen, wonach teilautonome Zweigstellen dann einzeln erfasst werden, wenn sie als eigenständige Einrichtungen nach außen hin auftreten (Die österreichischen Volkshochschulen, Strukturanalyse 2000, S 7).

33) Sofern die Bildungsaktivitäten nicht ohnedies in eine rechtlich selbständige GmbH ausgegliedert sind (zB WIFi OÖ GmbH).

34) Dies ergibt sich indirekt auch aus den LStR 1999, Rz 994, die den Begriff „innerbetriebliche Bildungseinrichtung“ verwenden.

35) Vgl § 4 Abs 4 Z 8 lit b EStG und EStR 2000, Rz 1359.

36) Dies ist vor allem in Hinblick auf die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung für Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, von Bedeutung.

37) Vgl auch LStR 1999, Rz 1013, 1. Absatz.

38) Laut UStR 2000, Rz 878, zählen Fahrschulen nicht zu den Bildungseinrichtungen.

39) Vgl Neil Postman, Die zweite Aufklärung, Berlin Verlag 1999, S 124.

40) Die Lohnsteuerpflicht trifft in diesem Fall den Tele-Learning-Trainer (Tele-Coach, Korrektor etc).

41) Beide Vertragstypen sind für Lehr- und Vortragstätigkeiten möglich (vgl zB VfGH 15. 6. 2000, V102/99 und Karl, ASoK 1999, S 287); zur Definition des freien Dienstvertrages und des Werkvertrages vgl ua VwGH 20. 5. 1980, 2397/79.

die Lehr- und Vortragstätigkeit selbst (die in jeder beliebigen Vermittlung von Wissen oder Kenntnissen bestehen kann), sondern auch alle damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Leistungen, wie zB die Prüfungstätigkeit<sup>42)</sup>, die Erstellung von Lehrbehelfen (Skripten), die Begleitung von Exkursionen, die Betreuung von Studierenden (zB Diplomanden), die Abhaltung von Sprechstunden, die Teilnahme an Konferenzen etc. Zumeist wird dazu auch die Koordination eines Studien- oder Lehrganges bzw. Kurses zu rechnen sein (zB als Studiengang- oder Lehrgangsleiter), sofern diese Tätigkeit nicht ohnedies im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird. Auch Studierende, die gegen Entgelt unterstützend in der Lehre tätig werden (zB Demonstratoren, Tutoren und Studienassistenten<sup>43)</sup>), gelten als Lehrende. Nicht entscheidend ist hier die Organisationsform der Lehrtätigkeit (Gruppen- oder Einzelunterricht), die Kommunikationsform (Direkt- oder Fernunterricht, zB Tele-Learning) oder der Grad der Planmäßigkeit, Regelmäßigkeit und Institutionalisierung<sup>44)</sup>.

Keine Tätigkeit als Vortragender, Lehrender oder Unterrichtender liegt mE bei (gesondert vergüteten) Projektaufträgen der Bildungseinrichtung vor (zB Erstellung von Gutachten oder Studien zu Forschungsaktivitäten, Entwicklung eines Lehrganges oder Kursprogramms, Markterhebung zum Bildungsangebot).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind aber diese selbständigen Tätigkeiten, wenn sie von einem fiktiv lohnsteuerpflichtigen Lehrenden oder Vortragenden erbracht werden, ebenfalls fiktiv lohnsteuerpflichtig<sup>45)</sup>. Diese „Sogwirkung“ der Lehrtätigkeit findet allerdings weder im Gesetz, noch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haupt- und Nebentätigkeit Deckung<sup>46)</sup>. Danach gilt der Grundsatz, dass eine selbständige Nebentätigkeit nur dann (das heißt nur ausnahmsweise!) einer unselbständigen Haupttätigkeit zum selben Auftraggeber zuzuordnen ist, wenn eine tatsächliche funktionelle (inhaltliche) und zeitliche Überschneidung der beiden Tätigkeiten vorliegt<sup>47)</sup>.

Eine fiktive Lohnsteuerpflicht gesondert ausbezahlter Honorare für eine selbständige Nebentätigkeit tritt daher nur dann ein, wenn sich die beiden Tätigkeiten nicht nur inhaltlich, sondern auch zeitlich überlappen. Im konkreten Fall müsste also ein gesondert vergüteter Projektauftrag zumindest teilweise während der für die Lehrtätigkeit vereinbarten Zeit ausgeführt werden (zB eine im Rahmen einer Lehrveranstaltung gemeinsam mit den Studierenden erarbeitete Studie).

### 3.5 Tätigkeit im Rahmen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes

Die Tätigkeit des Lehrenden bzw. Vortragenden muss im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausgeübt werden. Dies bedeutet, dass die Lehr- oder Vortragsveranstaltung Teil eines von der Bildungseinrichtung angebotenen Studienganges, Lehrganges oder stundenplanmäßig angegliederten Kurses sein muss. Dabei ist es unerheblich, ob die Veranstaltung laufend oder geblockt stattfindet. Bei Leistungen, die mit der Lehr- oder Vortragstätigkeit in

unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB Prüfungen oder Betreuung von Studierenden<sup>48)</sup>), muss eine Kausalitätsbeziehung zum Studien- oder Lehrgang bzw. Kurs bestehen.

Erhält der Vortragende eine gesonderte Vergütung für Lehr- oder Vortragsveranstaltungen, die außerhalb eines solchen Studien- oder Lehrganges bzw. Kurses stattfinden, so tritt laut Gesetz keine Lohnsteuerpflicht für diese Bezüge ein. Dies betrifft insbesondere Gastvorträge und ähnliche einzeln angebotene Veranstaltungen. Die Lohnsteuerrichtlinien nennen als Beispiele Lehrveranstaltungen, die Universitätsdozenten und emeritierte Universitätsprofessoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis von sich aus anbieten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben<sup>49)</sup>.

Werden gegenüber ein und derselben Bildungseinrichtung Veranstaltungen sowohl im Rahmen eines Lehrganges als auch außerhalb eines Lehrganges angeboten, so steht die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, dass dadurch alle Bezüge automatisch lohnsteuerpflichtig werden<sup>50)</sup>. Diese bereits oben unter Pkt 3.4. angesprochene „Sogwirkung“ findet allerdings keinerlei Deckung im Gesetz und könnte auch zu völlig verzerrten Ergebnissen führen (da zB bereits eine geringfügige Lehrgangstätigkeit eine womöglich in Summe wesentlich umfangreichere Einzelvortragstätigkeit vereinnahmen würde).

In welchen Fällen tatsächlich von einem „vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan“ auszugehen ist, lässt das Gesetz offen. Die Lohnsteuerrichtlinien unterscheiden jedenfalls zwei verschiedene Typen<sup>51)</sup>:

#### a) rechtlich vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne

Diese werden kraft gesetzlicher Ermächtigung (zumeist im Verordnungswege) seitens der dazu ermächtigten Organe herausgegeben<sup>52)</sup>. Sie bestehen insbesondere für folgende Bildungseinrichtungen<sup>53)</sup>:

- staatliche Universitäten<sup>54)</sup>, Privatuniversitäten und Träger von Lehrgängen mit universitärem Charakter;
- Fachhochschulen und Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen;
- Pädagogische Akademien (PÄDAK), Sozialakademien und Verwaltungsakademie des Bundes (VAB);
- allgemein- und berufsbildende höhere Schulen (AHS, BHS), Kollegs und Abiturientenlehrgänge;
- Fachschulen ohne Maturaabschluss, zB Handelsschulen, Landwirtschaftliche Fachschulen, Krankenpflegesschulen;
- Volksschulen, Hauptschulen, Sonderschulen, Polytechnische Schulen und Berufsschulen.

#### b) von der Bildungseinrichtung selbst vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne

Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn die Bildungseinrichtung in ihrem Bildungsprogramm einen in sich abgeschlossenen Lehrgang bzw. Kurs anbietet, der

48) Weitere Beispiele siehe oben Pkt 3.4.

49) LStR 1999, Rz 992, 4. Absatz.

50) LStR 1999, Rz 993, 3. Absatz.

51) LStR 1999, Rz 992, 2. u. 3. Absatz.

52) Gem § 4 Z 21 UniStG sind Studienpläne „Verordnungen der Studienkommissionen und der Fakultätskollegien oder der Universitätskollegien, mit denen [...] die Inhalte und der Aufbau eines Studiums und die Prüfungsordnung [...] festgelegt werden“.

53) Vgl LStR 1999, Rz 992, 2. Absatz mit der Zitierung folgender „einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen“: Universitäts-Studiengesetz, Universitäts-Organisationsgesetz, Akademie-Organisationsgesetz, Kunsthochschul-Studiengesetz, Kunsthochschul-Organisationsgesetz, Bundesgesetz über Fachhochschul-Studiengänge, Schulorganisationsgesetz.

54) Teilweise auch als Hochschulen (Kunsthochschulen) oder Akademien bezeichnet, vgl die 12 Universitäten gem § 5 UOG und die 7 Universitäten der Künste gem § 6 KUOG.

42) Vgl LStR 1999, Rz 993, 2. Absatz.

43) LStR 1999, Rz 992, 1. Absatz.

44) Diese ist allerdings bei der nächsten Anwendungsvoraussetzung („vorgegebener Studien-, Lehr- oder Stundenplan“) von Bedeutung, siehe Pkt 3.5.

45) LStR 1999, Rz 993, 3. Abs.: „Werden Vortragende, Lehrende und Unterrichtende für ein und denselben Arbeitgeber sowohl nichtselbständig iSd § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988 als auch selbständig tätig, liegen insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (vgl VwGH 11. 8. 1993, 92/13/0089; VwGH 24. 6. 1999, 96/15/0099).“ Die beiden angeführten Erk des VwGH bestätigen die generalisierende Rechtsansicht des BMF jedoch in keiner Weise, sondern verlangen im Gegenteil jeweils eine konkrete Einzelfallbeurteilung.

46) VwGH 25. 10. 1994, 90/14/0184.

47) Vgl auch LStR 1999, Rz 962.

- an einen rechtlich vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplan anknüpft (zB private Maturaschulen) oder
- in Semester gegliedert ist und dabei **mindestens zwei Semester** dauert oder
- nicht in Semester gegliedert ist, aber **mindestens 15 Wochen** dauert<sup>55)</sup> (zB ein Sommerkurs von Juni bis September); maßgebend ist die tatsächliche Lehrgangs- bzw Kursdauer zwischen dem ersten und dem letzten Kurstag.

Ob eine Lehr- oder Vortragstätigkeit „im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes“ ausgeübt wird, soll nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>56)</sup> auch davon abhängig sein, dass die Tätigkeit **regelmäßig** entfaltet wird. Von „Regelmäßigkeit“ sei aber bereits dann auszugehen, wenn mehrere Stunden zu einer Blockveranstaltung zusammengefasst werden und das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit im Durchschnitt eines Semesters bzw Lehrgangs mindestens eine Stunde pro Woche beträgt. Die Durchschnittsbetrachtung ist entweder pro Semester (bei einem in Semester gegliederten Lehrgang) oder für den gesamten Lehrgang (bei einem nicht in Semester gegliederten, aber mehr als 15wöchigen Lehrgang bzw Kurs) anzustellen. Werden daher zB in einem 20 Wochen dauernden Semester insgesamt weniger als 20 Stunden geleistet, so fallen die daraus resultierenden Bezüge nicht unter die Sonderregelung des § 25 Abs 1 Z 5 EStG<sup>57)</sup>.

In der Praxis eröffnet sich hier ein gewisser Gestaltungsspielraum: Durch zeitliche Er Streckung eines semesterungebundenen Lehrgangs kann die den Grenzwert darstellende Gesamtstundenanzahl sehr einfach erhöht werden (zB durch sehr frühe Terminisierung einer Einführungs- bzw Informationsveranstaltung bzw sehr späte Terminisierung der Abschlussprüfung des Lehrganges).

Darauf hinzuweisen ist allerdings, dass sich das Kriterium eines regelmäßigen bzw ein bestimmtes Zeitausmaß überschreitenden Tätigwerdens nicht aus dem Gesetz ableiten lässt<sup>58)</sup> und auch in dieser Form nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH steht<sup>59)</sup>.

### 3.6 keine Erwachsenenbildungseinrichtung als Auftraggeber

Lehrende und Vortragende, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, sind explizit von den neugeschaffenen gesetzlichen Fiktionen ausgenommen<sup>60)</sup>. Stehen diese Personen allerdings – aufgrund der allgemeinen Kriterien gem § 47 Abs 2 EStG – in einem Dienstverhältnis zur Bildungseinrichtung, sind sie trotzdem lohnsteuerpflichtig<sup>61)</sup>.

55) LStR 1999, Rz 992, 3. Absatz (die 15-Wochen-Grenze soll offensichtlich die durchschnittliche Mindstdauer eines Semesters markieren).

56) LStR 1999, Rz 992, 4. Absatz.

57) Da eine allenfalls entstehende Lohnsteuerpflicht auch Auswirkungen auf die ASVG-Pflicht hat (siehe § 4 Abs 2 letzter Satz ASVG), muß diese Feststellung bereits ex ante getroffen werden, da die entsprechende Anmeldung des Vortragenden bei der Gebietskrankenkasse innerhalb von 7 Tagen ab Beginn der Tätigkeit zu erfolgen hat (vgl § 33 Abs 1 ASVG).

58) Lehrplanbindung und Regelmäßigkeit stehen in keinerlei Kausalitätsbeziehung zueinander.

59) Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung beispielsweise bei einem Lehrbeauftragten nur dann von einer organisatorischen Eingliederung in Abhängigkeit vom Zeitausmaß des Tätigwerdens aus, wenn dessen zeitliche Bindung so groß ist, dass sie sich faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterscheidet (vgl VwGH 3. 4. 1964, 922/63). Diese Voraussetzung ist bei einer Tätigkeit im Ausmaß von einer Wochenstunde aber ohne Zweifel nicht erfüllt.

60) Dies gilt unabhängig davon, ob die jeweilige Vortragstätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird (vgl demgegenüber die Begünstigung in § 49 Abs 7 Z 2 ASVG, die nur dann zusteht, wenn entweder in zeitlicher oder in finanzieller Hinsicht eine Nebenbeschäftigung vorliegt).

61) Siehe dazu auch unten Pkt 4.

Grundsätzlich sind zwei Arten von begünstigten Einrichtungen zu unterscheiden: die geförderten gesamtösterreichischen Erwachsenenbildungseinrichtungen und sonstige Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben. Eine bescheidmäßige Zuerkennung des Ausnahmestatus ist nicht vorgesehen. Die Einrichtung hat daher – allenfalls nach entsprechender Anfrage an das Finanzamt<sup>62)</sup> – für sich selbst die Beurteilung vorzunehmen. Eine entsprechende Einstufung durch das Bildungsministerium oder die Sozialversicherungsträger entfaltet aus steuerlicher Sicht keine Bindungswirkung.

#### 3.6.1 geförderte gesamtösterreichische Erwachsenenbildungseinrichtungen

Bei diesen handelt es sich um jene Bildungseinrichtungen, die zu den 12 Organisationen gehören, die in der **Kundmachung gem § 7 Abs 1 des Eb-Förderungsgesetzes (Eb-FöG)**<sup>63)</sup> aufgezählt sind:

- Arbeitsgemeinschaft der Bildungshäuser Österreich;
- Berufsförderungsinstitut Österreich (BFI);
- Ländliches Fortbildungsinstitut (LFI);
- Ring Österreichischer Bildungswerke (RÖBW);
- Büchereiverband Österreichs (BVÖ);
- Verband österreichischer Volkshochschulen (VÖV);
- Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer Österreich (WIFI);
- Volkswirtschaftliche Gesellschaft Österreich (VG-Ö);
- Verband Österreichischer Schulungs- und Bildungshäuser (VÖSB)<sup>64)</sup>;
- Österreichische Föderation der Europahäuser – Europäisches Bildungswerk in Österreich;
- Verband der wissenschaftlichen Gesellschaften Österreichs (VWGO);
- Forum Katholischer Erwachsenenbildung in Österreich.

Die angeführten Organisationen sind zumeist Dachverbände, die selbst keine Bildungsaktivitäten entfalten, sondern die Interessen der von ihnen vertretenen Bildungseinrichtungen österreichweit wahrnehmen<sup>65)</sup> [zB vertritt das WIFI Österreich die 9 Landes-WIFIs oder der VÖV die insgesamt rund 293 Volkshochschulen<sup>66)</sup>].

Bildungseinrichtungen<sup>67)</sup>, die zu einer dieser Organisationen gehören, gelten ohne nähere Prüfung jedenfalls (!) als befreite Erwachsenenbildungseinrichtung gem § 25 Abs 1 Z 5 EStG<sup>68)</sup>.

#### 3.6.2 sonstige Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben

Entscheidend ist dabei neben dem Vorliegen einer Bildungseinrichtung<sup>69)</sup>, was unter den drei Begriffen „vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben“ zu verstehen ist.

62) Gemäß § 90 EStG hat das zuständige Finanzamt auf Anfrage darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind (Auskunftspflicht der Behörde).

63) Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl 1973/171, und Kundmachung des Bundesministers für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten vom 11. 5. 1999, BGBl II 1999/150.

64) Dieser wird in Kürze in Verband Österreichischer Gewerkschaftlicher Bildung (VÖGB) umbenannt.

65) ZB im Rahmen der Konferenz der Erwachsenenbildung Österreichs (KEBÖ), siehe auch [www.erwachsenenbildung.at](http://www.erwachsenenbildung.at).

66) Die österreichischen Volkshochschulen, Strukturanalyse 2000.

67) Zum Begriff „Bildungseinrichtung“ vgl oben Pkt 3.2.

68) LStR 1999, Rz 992, 7. Absatz.

69) Vgl oben Pkt 3.2.

## a) „betreiben“

Da Voraussetzung für die Ausnahme ist, dass die Bildungseinrichtung tatsächlich Erwachsenenbildung „betreibt“, ist nicht so sehr auf die statutarischen Zwecke und Zielsetzungen der Trägereinrichtung zu achten<sup>70)</sup>, sondern auf das von der Einrichtung tatsächlich in einem bestimmten Beobachtungszeitraum angebotene Bildungsprogramm (Lehrgänge, Kurse, Veranstaltungen etc.).

## b) „Erwachsenenbildung“

Der Begriff „Erwachsenenbildung“ ist – laut dem in § 25 Abs 1 Z 5 EStG enthaltenen Verweis – aus der Legaldefinition des § 1 Abs 2 Eb-FöG abzuleiten. Dabei geht es allerdings lediglich um eine Bestimmung des Begriffsinhaltes. Die Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen für eine Förderbarkeit der Einrichtung nach dem Eb-FöG oder gar eine tatsächliche Förderung ist nicht erforderlich<sup>71)</sup>. Nach der sehr weiten Begriffsbestimmung des § 1 Abs 2 Eb-FöG bedeutet Erwachsenenbildung jede Art der Weiterbildung zur Aneignung von Kenntnissen, Fertigkeiten und Persönlichkeitsmerkmalen<sup>72)</sup>.

Der Begriffsinhalt ist in § 2 Abs 1 Eb-FöG, der eine demonstrative Aufzählung von Aufgaben enthält, die als Erwachsenenbildung „insbesondere in Betracht kommen“, näher konkretisiert:

- politische und sozial- und wirtschaftskundliche Bildung;
- berufliche Weiterbildung;
- Vermittlung der Erkenntnisse der Wissenschaften;
- Bildung als Hilfe zur Lebensbewältigung;
- sittliche und religiöse Bildung;
- musische Bildung;
- Nachholung, Fortführung und Erweiterung der Schulbildung.

Umgekehrt sind in § 2 Abs 2 Eb-FöG jene Bildungsbereiche angeführt, die jedenfalls nicht als Erwachsenenbildung anzusehen sind:

- Pflege des Volksbrauchtums;
- Unterrichtsveranstaltungen von Schulen iSd Privatschulgesetzes;
- Veranstaltungen der Glaubensverkündigung im Rahmen des Kultus;
- Veranstaltungen, die der Mitgliederwerbung oder parteipolitischen Werbung dienen;
- innerbetriebliche Berufsausbildung und -fortbildung.

Der Begriff Erwachsenenbildung umfasst somit sowohl die allgemeine Weiterbildung und Persönlichkeitsbildung als auch die berufliche Fortbildung (einschließlich des Zweiten und Dritten Bildungswegs). Erwachsenenbildung betreiben daher jedenfalls alle Bildungseinrichtungen, die sich der beruflichen Fortbildung bestimmter Berufsgruppen widmen (zB die Akademie der Wirtschaftstreuhänder, die Verwaltungsakademie des Bundes, die Bundesfinanzschule, die Pädagogischen Institute etc.). Die Donau-Universität Krems wurde gesetzlich als „Universitätszentrum für Weiterbildung“ errichtet<sup>73)</sup> und betreibt daher ebenfalls Erwachsenenbildung.

70) Im Gegensatz zu den (auch) satzungsmäßigen Formalvoraussetzungen gem § 41 BAO für die Gemeinnützigkeit.

71) Vgl auch *Mixan*, per saldo 4/96, S 141.

72) § 1 Abs 2 des Eb-FöG definiert Erwachsenenbildung als alle „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“.

73) Bundesgesetz über die Errichtung des Universitätszentrums für Weiterbildung mit der Bezeichnung Donau-Universität Krems (DUK-Gesetz), BGBl 269/1994 vom 8. 4. 1994.

Nicht zur Erwachsenenbildung zählt die dem primären und sekundären Bildungsbereich zuzuordnende Schulausbildung (Regelschulwesen bis zur Matura) und die sonstige Ausbildung von Kindern und Jugendlichen (zB Musikschulen<sup>74)</sup>).

Umstritten ist die Zuordnung des den tertiären Bildungsbereich darstellenden Universitäts- und Fachhochschulsektors. Laut Finanzverwaltung fallen Universitäten und „Fachhochschulen für Schulabgänger“ jedenfalls nicht unter die Erwachsenenbildung<sup>75)</sup>. Dies wird damit begründet, dass Erwachsenenbildung nur dann vorliegen soll, „wenn von der Bildungseinrichtung Lehrgänge geführt werden, die sich vom Vortagsinhalt (berufliche Fortbildung, Umschulung) oder von der Kursgestaltung her (Abend- oder Wochenendkurse) an Berufstätige oder an Personen wenden, die bereits einen Beruf hauptberuflich ausgeübt haben“<sup>76)</sup>. Der im Gesetz ausschließlich inhaltlich determinierte Begriff der „Erwachsenenbildung“ wird daher hier um das Erfordernis einer bestimmten Zielgruppe (nämlich Personen, die im Berufsleben stehen oder schon einmal berufstätig waren) ergänzt.

Diese restriktive Interpretation verlangt allerdings dort weitere Konkretisierungen, wo die Zielgruppe des Bildungsangebotes nicht eindeutig bestimmbar ist. Beispielsweise richten sich Fachhochschul-Studiengänge sowohl an Schulabgänger als auch an Berufstätige, die „Förderung der Durchlässigkeit des Bildungssystems“ ist im FHStG ausdrücklich vorgesehen<sup>77)</sup>.

Laut Ansicht der Finanzverwaltung<sup>78)</sup> betreiben FH-Studiengänge Erwachsenenbildung, wenn sie „in Abend- und Wochenendveranstaltungen geführt werden und somit von hauptberuflich Berufstätigen besucht werden können“. Maßgebend soll dabei die „Organisationsform“ des Studienganges sein, die auch zB auf der Homepage des FH-Rates<sup>79)</sup> veröfflicht ist: Die Organisationsformen „berufsbegleitend“ und „zielgruppenspezifisch“ werden der Erwachsenenbildung zugeordnet, die Organisationsform „normal (Vollzeit)“ nicht<sup>80)</sup>. Kritisch anzumerken ist dabei, dass auch die Organisationsform „normal und berufsbegleitend“ besteht, die als Mischform keine eindeutige Zuordnung erlaubt, und dass auch Vollzeit-Studiengänge von Personen besucht werden, die schon berufstätig waren.

Zu einem anderen Interpretationsergebnis hinsichtlich der Zuordnung des Universitäts- und Fachhochschulsektors gelangt man, wenn man losgelöst von der Zielgruppe bloß die Inhalte des Bildungsangebotes untersucht (insbesondere anhand der in § 2 Abs 1 Eb-FöG aufgezählten Beispiele). Beide Sektoren des tertiären Bildungsbereichs dienen eindeutig der „Fortführung und Erweiterung der Schulbildung“ sowie der „Vermittlung der Erkenntnisse der Wissenschaften“ und sind daher mE zur Gänze als Erwachsenenbildung zu qualifizieren.

Diese Einstufung steht auch im Einklang mit dem Inhalt, dem der Begriff Erwachsenenbildung in § 4 Abs 4 Z 5 EStG zukommt. Sowohl die Universitäten (als gesetzlich anerkannte begünstigte Spendenempfänger<sup>81)</sup>) als auch die Erhalter von

74) Vgl LStR 1999, Rz 992, 6. Absatz.

75) Vgl LStR 1999, Rz 992, 6. Absatz. Unklar ist in diesem Zusammenhang die vom BMF verwendete Terminologie: Erstens wird die Aus- und Weiterbildung an Universitäten und Fachhochschulen – obwohl eindeutig als tertiärer Bildungsbereich geltend – als „Primärbildung“ bezeichnet, und zweitens werden „Fachhochschulen für Schulabgänger“ genannt, die es aber als solche gar nicht gibt (Fachhochschul-Studiengänge müssen nämlich gem § 4 Abs 1 FHStG allgemein zugänglich sein, die alleinige Aufnahme von Schulabgängern als Studienanfänger ist daher nicht zulässig).

76) LStR 1999, Rz 992, 6. Absatz.

77) § 3 Abs 1 Z 3 FHStG.

78) LStR 1999, Rz 992, 6. Absatz.

79) [www.fhr.ac.at](http://www.fhr.ac.at)

80) Zur Frage, ob ein Erhalter mit unterschiedlich organisierten Studiengängen, „vorwiegend“ Erwachsenenbildung betreibt, siehe unten Unterpunkt c).

Fachhochschul-Studiengängen [als bescheidmäßig anerkannte begünstigte Spendenempfänger<sup>81)</sup>] erbringen danach eindeutig der Erwachsenenbildung zuzuordnende Bildungsleistungen. Voraussetzung, um überhaupt als begünstigter Spendenempfänger zu gelten, ist nämlich (neben den Forschungsaktivitäten) die „Durchführung von der Erwachsenenbildung dienenden Lehr- und Aufgabenaufgaben“<sup>82)</sup>. Würden die Universitäten und Fachhochschul-Träger keine Erwachsenenbildung betreiben, kämen sie als begünstigte Spendenempfänger gar nicht in Frage.

Noch deutlicher geht dies aus den Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 hervor<sup>83)</sup>: Danach sind Einrichtungen, die „im wesentlichen der Erwachsenenbildung dienen“, abzugrenzen von „Schulen und ähnlichen Einrichtungen, welche die Kinder- und Jugendausbildung betreffen“, darüber hinaus ist nur „die auf Hochschulniveau unternommene Erwachsenenbildung“ nach § 4 Abs 4 Z 5 EStG begünstigt.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass mE – entgegen den Lohnsteuerrichtlinien – alle Bildungsleistungen, die dem postsekundären Bildungsbereich zuzuordnen sind<sup>84)</sup> (somit insbesondere auch die Universitäten und Fachhochschul-Träger), als Erwachsenenbildung einzustufen sind<sup>85)</sup>.

### c) „vorwiegend“

Bei der Frage, wann eine Bildungseinrichtung „vorwiegend“ Erwachsenenbildung betreibt (zB wenn eine Musikschule Kurse für Kinder bzw Jugendliche und für Erwachsene anbietet), ist das Bildungsangebot im Bereich der Erwachsenenbildung zum gesamten Bildungsangebot in Relation zu setzen<sup>86)</sup>. Die Finanzverwaltung hat dafür folgende Maßstäbe festgelegt<sup>87)</sup>:

- als Rechengröße die Anzahl der Unterrichtseinheiten (Unterrichtsstunden),
- als Zeitbezug das Semester (bei Fehlen einer Semestereinteilung das Kalenderjahr) und
- als Grenze den Prozentsatz von 50 %.

Ein Erhalter von FH-Studiengängen betreibt demnach dann vorwiegend Erwachsenenbildung, wenn die berufs begleitend und zielgruppenspezifisch organisierten Studiengänge mehr Lehr- und Unterrichtseinheiten aufweisen als die „normal (Vollzeit) organisierten“<sup>88)</sup>. Als Lehr- und Unterrichtseinheiten wären die tatsächlich pro Semester angebotenen Lehrveranstaltungsstunden heranzuziehen<sup>89)</sup>.

81) § 4 Abs 4 Z 5 lit a EStG.

82) § 4 Abs 4 Z 5 lit e EStG iVm der Liste des begünstigten Empfängerkreises – Stand 31. 12. 2000 (siehe Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung, AÖF 2001/57).

83) § 4 Abs 4 Z 5 zweiter Teilstrich EStG (vgl auch EStR 2000, Rz 1332, und VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0110).

84) Abschnitt A Pkt 4.1 Abs 1 (Erlaß des BMF vom 18. 9. 1989, Z 14 0602/3-IV/14/89). Diese Bestimmungen wurden zwar inzwischen in die EStR 2000 eingearbeitet, sind aber durch die Änderungen gegenüber der bis 1988 geltenden Rechtslage besonders aufschlussreich.

85) Zum postsekundären Bildungsbereich gehören alle Bildungsleistungen, die nach Absolvierung einer AHS oder BHS in Anspruch genommen werden können. Gelegentlich wird zwischen dem tertiären Bereich (Universitäten und Fachhochschulen) und dem quartären Bereich (sonstige Erwachsenenbildung) unterschieden.

86) Dieses Ergebnis ist auch im Sinne einer den Gleichheitsgrundsatz beachtenden verfassungskonformen Interpretation zwingend (siehe Pkt 5).

87) Bildungsfremde Leistungen (zB wenn eine Musikschule auch Aufführungen veranstaltet) finden dabei keine Berücksichtigung, da der Begriff „Bildungseinrichtung“ ohnedies nur die (klar abgrenzbaren) Bildungsleistungen umfasst (siehe oben Pkt 3.2).

88) LStR 1999, Rz 992, 6. Absatz.

89) Zur grundsätzlichen Zuordnung von FH-Studiengängen und deren Kritik siehe oben Unterpunkt b).

90) Die Organisationsform „normal und berufs begleitend“ könnte mangels eindeutiger Zuordnung bei dieser Berechnung außer Ansatz bleiben. Probleme bestehen allerdings dann, wenn ein Erhalter nur einen Studiengang führt und dieser als Mischform organisiert ist.

Der im Gesetz verwendete Begriff „vorwiegend“ wird in den Lohnsteuerrichtlinien mit „überwiegend“ gleichgesetzt und damit mE zu großzügig ausgelegt. „Vorwiegend“ bedeutet „in erster Linie, ganz besonders, zum größten Teil“<sup>91)</sup> und verlangt daher zumeist ein Ausmaß von deutlich mehr als 50 %. Laut dem zur wortgleichen Bestimmung im ASVG<sup>92)</sup> ergangenen Erlass<sup>93)</sup> hat die Grenze 75 % zu betragen.

Im Sozialversicherungsrecht wird bei FH-Studiengängen nicht auf einen Vergleich der Semesterstunden, sondern auf einen Vergleich der Studierenden abgestellt<sup>94)</sup>: Träger von Fachhochschul-Studiengängen betreiben danach dann Erwachsenenbildung, wenn „nach Köpfen gerechnet“ das Bildungsangebot insgesamt vorwiegend für Personen bereitgestellt wird, die bereits eine Berufsausbildung (zB auch eine BHS-Matura) oder eine Berufstätigkeit aufweisen<sup>95)</sup>.

Bedingt durch die rechnerische Ermittlung des „Vorwiegens“ kann der Ausnahmestatus als Erwachsenenbildungseinrichtung im Zeitablauf durchaus Änderungen unterworfen sein und sollte daher auch laufend auf seine Gültigkeit überprüft werden. Dies wird insbesondere dann gelten, wenn laufend neue Lehrgänge hinzukommen und erst nach einiger Zeit im Vollausbau angeboten werden. Ein wiederholter Wechsel in der Anwendung der Ausnahmeregelung bringt naturgemäß zahlreiche Administrationsprobleme mit sich [nicht nur auf Seiten der Bildungseinrichtung, sondern auch auf Seiten der Finanzverwaltung und des Vortragenden<sup>96)</sup>].

### 4. Sonderregelungen für Erwachsenenbildungseinrichtungen

Die Ausnahme von der Lohnsteuerpflicht für Vortragende an Erwachsenenbildungseinrichtungen gilt nicht generell, sondern nur von der neugeschaffenen gesetzlichen Fiktion. Es ist daher nach wie vor zu prüfen, ob nicht schon nach den allgemeinen Kriterien für ein Dienstverhältnis gem § 47 Abs 2 EStG Lohnsteuerpflicht besteht.

Die anerkannten allgemeinen Kriterien für ein Dienstverhältnis bzw für eine nichtselbständige Tätigkeit werden jedoch in den ab 1. 1. 2001 geänderten Lohnsteuerrichtlinien um folgende zwei Fiktionen ergänzt<sup>97)</sup>:

Ein Dienstverhältnis eines Vortragenden an einer Erwachsenenbildungseinrichtung liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung jedenfalls (!) dann vor, wenn der Vortragende seine Tätigkeit im Rahmen eines Lehrganges ausübt und

- wenn das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit im Durchschnitt eines Semesters bzw Lehrganges mehr als 15 Stunden pro Woche beträgt<sup>98)</sup> oder
- wenn er andere Tätigkeiten für denselben Dienstgeber ausführt, die bereits eine organisatorische Eingliederung ergeben.

91) Duden Bedeutungswörterbuch.

92) § 5 Abs 1 Z 5 ASVG (bis 31. 7. 1999) bzw § 49 Abs 7 Z 2 ASVG.

93) BMfAuS 7. 11. 1996, 23.002/268-2/96.

94) Auch diese Vorgangsweise stimmt aber mE nicht mit der gesetzlich verlangten inhaltlichen Definition von Erwachsenenbildung überein, siehe oben unter Unterpunkt b).

95) Vgl das Schreiben des BMUK vom 18. 4. 1997 (GZ. 23.100/41-V/18/97), worin auf eine diesbezügliche Vereinbarung vom 22. 1. 1997 zwischen Vertretern des BMAS, HvSVT, BMWV und BMUK verwiesen wird (die sachlich zuständigen Gebietskrankenkassen halten sich allerdings in der Praxis nicht immer an diesen Grundsatz).

96) Es kann dadurch beispielsweise vorkommen, dass der Vortragende mehrmals eine Betriebseröffnung und Betriebsaufgabe durchzuführen hat.

97) LStR 1999, Rz 993, 2. Absatz.

98) In Anlehnung an die früheren LStR 1992, Rz 624, wonach bei einer Lehrtätigkeit ab 15 Wochenstunden jedenfalls ein Dienstverhältnis anzunehmen war.

Betroffen sind jene Lehrgänge und Kurse, die in Semester gegliedert sind oder (bei Fehlen einer Semestereinteilung) mindestens 15 Wochen dauern<sup>99</sup>). Die Durchschnittsbetrachtung ist entweder pro Semester (bei einem in Semester gegliederten Lehrgang) oder für den gesamten Lehrgang (bei einem nicht in Semester gegliederten, aber mehr als 15wöchigen Lehrgang) anzustellen<sup>100</sup>). Werden daher zB in einem 16 Wochen dauernden Sommerkurs insgesamt 160 Stunden geleistet, so besteht kein Dienstverhältnis [auch dann nicht, wenn die Stunden geblockt werden und in einzelnen Wochen weit mehr als 15 Wochen geleistet werden<sup>101</sup>)].

#### a) 15-Wochenstunden-Grenze

Ob eine Vortragstätigkeit als nichtselbständig oder selbständig einzustufen ist, hängt laut VfGH<sup>102</sup>) davon ab, „in welcher tatsächlichen Erscheinungsform und unter welchen rechtlichen Bedingungen sie entfaltet wird“. Die bloße Über- bzw Unterschreitung eines bestimmten Zeitlimits ist dabei jedenfalls nicht allein ausschlaggebend<sup>103</sup>). Vielmehr sind die allgemeinen Kriterien für eine nichtselbständige Tätigkeit (Schulden der eigenen Arbeitskraft, Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung, Fehlen eines Unternehmerrisikos) in Hinblick darauf zu analysieren und abzuwägen, ob sie insgesamt gesehen gegenüber den Merkmalen der Selbständigkeit überwiegen.

Unter Berücksichtigung der in der Erwachsenenbildung bestehenden tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen wird ein Dienstverhältnis nur in Ausnahmefällen vorliegen, da zu meist die Merkmale der Unselbständigkeit insgesamt gesehen hinter die Merkmale der Selbständigkeit zurücktreten. Die alleinige Ausrichtung an einem Zeitlimit von durchschnittlich 15 Wochenstunden ist jedenfalls in keiner Weise geeignet, eine eindeutige Zuordnung einer Tätigkeit zu treffen.

Erbringt daher ein im Rahmen eines Lehrganges tätiger Vortragender einer Erwachsenenbildungseinrichtung im Durchschnitt eines Semesters bzw Lehrganges mehr als 15 Vortragstunden pro Woche, so besteht zwar eine relativ starke zeitliche Bindung bzw organisatorische Eingliederung, es müssen mE aber auch die anderen Merkmale – zumindest teilweise – in Richtung Nichtselbständigkeit weisen, um tatsächlich in Summe ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis zu begründen.

#### b) „Sogwirkung“ einer anderen organisatorisch eingegliederten Tätigkeit

Ist der Vortragende bereits aufgrund einer anderen Tätigkeit organisatorisch in die Bildungseinrichtung eingegliedert, so geht die Finanzverwaltung, wie bereits erwähnt, davon aus, dass dadurch beide Tätigkeiten (die Vortragstätigkeit und die andere Tätigkeit) automatisch als Dienstverhältnis einzustufen seien [egal in welchem zeitlichen Ausmaß oder in welcher Form die beiden Tätigkeiten ausgeübt werden]<sup>104</sup>).

99) In Anlehnung an LStR 1999, Rz 992, 3. Absatz.

100) Die LStR 1999 verlangen in Rz 993, 2. Absatz, zwar eine Durchschnittsbildung für exakt 15 Wochen, in Verbindung mit der Definition des Lehrgangs als mindestens 15 Wochen dauernder Kurs kann damit aber nur eine Durchschnittsbildung über die gesamte Lehrgangsdauer gemeint sein.

101) Die Beurteilung ist, wegen der sozialversicherungsrechtlichen Anknüpfung an die Lohnsteuerpflicht, ex ante zu treffen (siehe auch oben Pkt 3.5), was in der Praxis zu unüberwindbaren Schwierigkeiten führt, wenn das tatsächliche Ausmaß des Tätigwerdens zu Beginn des Lehrgangs noch nicht bekannt ist.

102) VfGH 15. 6. 2000, V102/99.

103) Dies ist auch daran unmittelbar erkennbar, daß bestimmte Lehrformen (zB die konventionelle Fernlehre oder das Tele-Learning) überhaupt nicht zeitlich messbar sind.

104) Diese Fiktion soll allerdings nur für Vortragstätigkeiten „bei Aus- und Fortbildungslehrgängen“ gelten, nicht hingegen für sonstige Vorträge (zB Einzelvorträge, Seminare), die neben einer anderen organisatorisch eingegliederten Tätigkeit gehalten werden.

Diese Rechtsansicht steht jedoch in klarem Gegensatz zur Rechtsprechung des VfGH zur Haupt- und Nebentätigkeit<sup>105</sup>). Danach ist bei einem Zusammentreffen von zwei abgrenzbaren Tätigkeiten zum selben Auftraggeber zunächst zu ermitteln, welche der beiden als Haupt- und welche als Nebentätigkeit anzusehen ist.

Ist die **Haupttätigkeit unselbständig** und die Nebentätigkeit selbständig (wenn zB ein in der Verwaltung der Bildungseinrichtung beschäftigter Mitarbeiter nebenbei auch Vorträge hält), so kommt es nur dann zu einer „Sogwirkung“ des Dienstverhältnisses, wenn sich beide Tätigkeiten inhaltlich und zeitlich überschneiden<sup>106</sup>).

Noch eindeutiger ist die Rechtslage, wenn die **Haupttätigkeit selbständig** und die Nebentätigkeit unselbständig ausgeübt wird (wenn zB ein selbständiger Vortragender nebenbei auch die Lehrgangskoordination übernimmt und damit eine gewisse organisatorische Eingliederung begründet). In diesem Fall kommt es zu einer „Sogwirkung“ der selbständigen Haupttätigkeit, wenn die Nebentätigkeit in einem engen sachlichen (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der Haupttätigkeit steht, auch wenn sie für sich allein als unselbständig aufgefasst werden könnte<sup>107</sup>).

Die Fiktion eines Dienstverhältnisses bei Zusammentreffen einer lehrgangsmäßigen Vortragstätigkeit mit einer (noch so kleinen) anderen organisatorischen Eingliederung, entbehrt somit jeder gesetzlichen Grundlage. Eine „Sogwirkung“ kann nur entstehen, wenn die Haupttätigkeit bereits im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird (zB als Angestellter der Bildungseinrichtung) und nebenbei auch gesondert vergütete Vorträge gehalten werden, die inhaltlich mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang stehen und zumindest teilweise während der Dienstzeit stattfinden.

Bemerkenswert ist auch, dass diese besondere Fiktion der Lohnsteuer Richtlinien nur in der Erwachsenenbildung gelten soll. Für alle anderen Bildungseinrichtungen gelten die oben dargestellten allgemeinen Grundsätze<sup>108</sup>): „Werden Arbeitnehmer losgelöst von ihrer üblichen Tätigkeit außerhalb ihrer Dienstzeit in einer Bildungseinrichtung des Arbeitgebers, die allgemein zugänglich ist, tätig, dann liegt keine Nebentätigkeit zur nichtselbständigen Haupttätigkeit vor.“

Hält daher ein lohnsteuerpflichtiger Angestellter einer Erwachsenenbildungseinrichtung in seiner Freizeit (dh am Abend bzw Wochenende oder an einem Urlaubstag) auch Lehr- bzw Vortragsveranstaltungen an dieser Einrichtung, so zählen die daraus bezogenen Honorare mE nicht zu seinem Dienstverhältnis und sind daher auch nicht fiktiv lohnsteuerpflichtig. Dasselbe gilt selbstverständlich auch dann, wenn ein Kammermitarbeiter Vorträge an einer Bildungseinrichtung der Kammer hält.

#### 5. Hinweise zur verfassungsrechtlichen Problematik

Eine Regelung, die im Ergebnis gleiche Sachverhalte ungleich behandelt, ist nur dann verfassungskonform, wenn diese Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt ist. Hat der Gesetzgeber ein bestimmtes – dem Sachlichkeitsgebot entsprechendes – Ordnungssystem geschaffen, so bedarf ein Abweichen von einem solchen System abermals einer sachlichen Rechtfertigung<sup>109</sup>). Im vorliegenden Fall besteht das Ordnungssystem des Einkommensteuerrechts darin, die Grenzziehung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit anhand des Vorliegens eines Dienstverhältnisses gem § 47 Abs 2 EStG vorzunehmen. Diese Grenze wird durch die neugeschaffene Fiktion, dass bestimmte Vortragende auch ohne Vorliegen eines Dienst-

105) Vgl auch VfGH 24. 6. 1999, 96/15/0099.

106) VfGH 25. 10. 1994, 90/14/0184, siehe auch oben Pkt 3.4.

107) LStR 1999, Rz 961 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VfGH.

108) LStR 1999, Rz 994.

109) VfGH 9. 12. 1997, G403/97.



verhältnisses nichtselbständige Einkünfte beziehen, verschoben und bedarf daher einer sachlichen Rechtfertigung.

Eine klare Begründung für den Systembruch ist weder den Gesetzesmaterialien, noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen. Folgende drei Aspekte wurden jedoch bisher von der Finanzverwaltung in die Argumentation eingebracht:

- Klarstellung der Rechtslage durch eine typisierende Betrachtungsweise
- Verwaltungsvereinfachung durch eine einheitliche Regelung
- Sicherung der Besteuerungsgrundlagen

Laut Lohnsteuerrichtlinien<sup>110)</sup> geht die gesetzlich fingierte Dienstnehmereigenschaft von lehrplangebundenen Vortragenden davon aus, dass – in typisierender Betrachtungsweise – bei Vorliegen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes der Vortragende zwangsläufig (!) in die Organisation der Bildungseinrichtung eingebunden ist. Der Regelung soll daher vermutlich vor allem klarstellende Bedeutung zu der Frage zukommen, wann eine organisatorische Eingliederung des Vortragenden und damit ein Dienstverhältnis gem § 47 Abs 2 EStG gegeben ist.

Diese „sachliche Rechtfertigung“ geht jedoch mE ins Leere und entspricht auch nicht den tatsächlichen Gegebenheiten: Wenn die Lehrplanbindung des Vortragenden tatsächlich immer zu einer organisatorischen Eingliederung und damit zu einem Dienstverhältnis führen würde, bedürfte es keiner eigenständigen gesetzlichen Norm in § 25 EStG. Die Klarstellung könnte in diesem Fall auch bloß im Wege einer Verordnung oder eines Erlasses zum Dienstverhältnis gem § 47 Abs 2 EStG erfolgen. Gerade dieser Wege wurde aber vom VfGH erst letztes Jahr unmissverständlich vereitelt<sup>111)</sup>.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass auch im Bereich der Universitäten und Fachhochschulen (die nach den Lohnsteuerrichtlinien vorrangig von der fiktiven Lohnsteuerpflicht betroffen sein sollen) die Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit der Erwerbstätigkeit sehr stark davon abhängt, in welcher tatsächlichen Erscheinungsform und unter welchen rechtlichen Bedingungen die Tätigkeit entfaltet wird<sup>112)</sup>. Eine detaillierte Kriterienprüfung<sup>113)</sup> im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ergibt zumeist, dass Lehrbeauftragte grundsätzlich („in der Regel“) selbständig bzw nur in Ausnahmefällen unselbständig tätig sind<sup>114)</sup>.

Die vom Gesetzgeber in den Mittelpunkt der Betrachtung gerückte Lehrplanbindung steht weder mit der Frage, ob die eigene Arbeitskraft geschuldet wird, noch mit der Weisungsgebundenheit<sup>115)</sup> oder dem Unternehmerrisiko in einem kausalen Zusammenhang. Die Bindung an einen Studien-, Lehr- oder Stundenplan vermittelt lediglich eine gewisse (!) organisatorische Einbindung, die aber das Gewicht der anderen Merkmale des Dienstverhältnisses nicht zwangsläufig übertreffen muss. Bloß klarstellende Bedeutung kann daher mE dem § 25 Abs 1 Z 5 EStG nicht zukommen.

Das ebenfalls als Rechtfertigung ins Treffen geführte Ziel, dass die neugeschaffene Lohnsteuerpflicht durch eine einheitliche Regelung der Verwaltungsvereinfachung diene, wird mE ein-

deutig verfehlt. Dies zeigt sich schon an der Fülle an notwendigen Detailregelungen in den Lohnsteuerrichtlinien und den noch immer offenen Zweifelsfragen. Als Beispiel sei hier auch angeführt, dass allein durch die Tatsache, dass von einer Bildungseinrichtung ein zusätzlicher Lehrgang angeboten wird, der Ausnahmestatus als Erwachsenenbildungseinrichtung enden kann und damit sämtliche bisher selbständig tätige Vortragende nunmehr nichtselbständig tätig sind und daher (bei Fehlen einer anderweitigen selbständigen Beschäftigung) eine Betriebsaufgabe abzuwickeln haben.

Schließlich geht auch das als Begründung angeführte Ziel der Sicherung der Besteuerungsgrundlagen mE ins Leere, da dieses Ziel bereits mit der Verordnungsmächtigung gem § 109a EStG zur Einführung einer Meldeverpflichtung des Auftraggebers erreicht werden kann<sup>116)</sup>.

Auch die Ausnahmebestimmung für Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, ist (abgesehen von den dabei bestehenden Auslegungsproblemen) vermutlich sachlich nur schwer zu rechtfertigen und führt zu gravierenden Ungleichbehandlungen inhaltlich und rechtlich identer Beschäftigten. Eine sachliche Rechtfertigung könnte man allenfalls darin erblicken, dass es in der Erwachsenenbildung um einen teilnehmerorientierten Know-how-Transfer geht, der typischerweise nicht im engen Korsett eines Dienstverhältnisses funktioniert, während in der Ausbildung von Kindern und Jugendlichen ein reglementiertes Vorgehen der Lehrkräfte typisch ist, das die Kontinuität und organisatorische Einbindung im Rahmen eines Dienstverhältnisses besser gewährleistet.

Die Problematik der Regelung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz wird schließlich auch daran unmittelbar erkennbar, dass durch die organisatorische Verselbständigung bzw „Verunselbständigung“ von Bildungsleistungen auf der Ebene des Auftraggebers die steuerliche Zuordnung der Einkünfte auf der Ebene des Vortragenden beliebig verändert werden kann: Werden beispielsweise von einer nicht als Erwachsenenbildungseinrichtung anerkannten Trägerorganisation [zB einer Universität<sup>117)</sup>] auch Lehrgänge für Erwachsene angeboten<sup>118)</sup>, so sind die im Rahmen des Lehrgangs tätigen Vortragenden lohnsteuerpflichtig. Würde der Lehrgang als eigene Einrichtung ausgegliedert oder von einer anerkannten Erwachsenenbildungseinrichtung betrieben werden, bestünde keine Lohnsteuerpflicht.

Alles in allem ist somit unschwer erkennbar, dass gegen die gesamte Regelung mE erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

## 6. Zusammenfassung

Eine systematische Interpretation der in § 25 Abs 1 Z 5 iVm § 49 Abs 2 letzter Satz EStG geschaffenen gesetzlichen Regelungen ergibt mE nur ein sehr eingeschränktes Anwendungsspektrum. Da die im Regelschulwesen beschäftigten lehrplangebundenen Lehrkräfte ohnedies bereits gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG lohnsteuerpflichtig sind und die sonstigen lehrplangebundenen Tätigkeiten in aller Regel im Rahmen einer Erwachsenenbildungseinrichtung betrieben werden, verbleibt für die Neuregelung faktisch kein Raum. Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass der Begriff „Erwachsenenbildung“ iSd Eb-FöG und iSd EStG<sup>119)</sup> besonders weit und umfassend definiert ist und – entgegen der von der Andragogik (Wissenschaft von der Erwachsenenbildung) entwickelten Begriffsbestimmung – den ge-

110) LStR 1999, Rz 992, 4. Absatz.

111) Die Verordnung des BMF über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten (siehe Pkt 1) wurde vom VfGH deshalb in Teilbereichen als verfassungswidrig aufgehoben, weil die darin enthaltene generalisierende Betrachtungsweise der Vielfalt tatsächlicher Erscheinungsformen und rechtlichen Rahmenbedingungen nicht Rechnung getragen hat und daher keine bloß klarstellende, sondern eine über das Gesetz hinausgehende Regelung geschaffen wurde (VfGH 15. 6. 2000, V102/99).

112) Vgl auch Hauser/Möstl/Reininghaus, SWK-Heft 9/2000, S 295ff mit zahlreichen weiteren Literatur- und Judikaturhinweisen.

113) Vgl auch Lausberger/Nadvornik/Pernsteiner, SWK 1990, A I 337ff.

114) Vgl Anderl/Pavlik, FJ 12/1992, S 225, VwGH 3. 4. 1964, 992/63 und VwGH 24. 6. 1999, 96/15/0099.

115) Vgl den Grundsatz der Freiheit der Lehre.

116) Eine auf § 109a EStG beruhende Verordnung über die verpflichtende Meldung der Honorare von nicht lohnsteuerpflichtigen Vortragenden und Lehrenden besteht derzeit noch nicht, ist aber für das Jahr 2002 geplant.

117) Vgl die grundsätzliche Kritik oben unter Pkt 3.6.2 b).

118) ZB der viersemestrigen Universitätslehrgang für Werbung und Verkauf an der Wirtschaftsuniversität Wien.

119) Vgl § 4 Abs 4 Z 5 EStG.

samten postsekundären Bildungsbereich (somit auch die Universitäten und Fachhochschul-Studiengänge) umfasst.

Demgegenüber sieht die Finanzverwaltung auf Basis der geänderten Lohnsteuerrichtlinien ein breites Anwendungsspektrum für eine zusätzliche Lohnsteuerpflicht von Lehrenden und Vortragenden:

Betroffen seien demnach sämtliche Lehrbeauftragte (Lektoren) und sonstige lehrplangebundene Vortragende an Universitäten und Pädagogischen Akademien sowie jene FH-Lektoren, die für Fachhochschulen bzw. Erhalter von FH-Studiengängen tätig sind, die nicht vorwiegend Erwachsenenbildung entsprechend den Regeln der Lohnsteuerrichtlinien betreiben. Darüber hinaus werden zahlreiche Vortragende, die im Rahmen von Lehrgängen an Erwachsenenbildungseinrichtungen tätig sind, unter bestimmten Voraussetzungen (Überschreiten der 15-Wochenstunden-Grenze, andere organisatorisch eingegliederte Tätigkeit) in die Lohnsteuerpflicht einbezogen.

Die Regelung ist aus verfassungsrechtlicher Sicht äußerst problematisch: Die einkommensteuerrechtliche Fiktion, dass Einkünfte von lehrplangebundenen Vortragenden ex lege (ohne nähere Überprüfung der tatsächlichen Merkmale der Tätigkeit) dem Regime für Nichtselbständige zugeordnet werden, schafft für eine bestimmte, im Vergleich zur Gesamtzahl der Steuer-

pflichtigen eher kleine Berufsgruppe eine Ausnahme von dem im EStG bestehenden Ordnungssystem zur Unterscheidung von Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, die durch nichts zu rechtfertigen ist. Sie steht auch in klarem Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung des VfGH.

In Hinblick auf die in die Lohnsteuerrichtlinien aufgenommenen Interpretationen und zusätzlichen Fiktionen einer Lohnsteuerpflicht ist festzuhalten, dass diese in wesentlichen Bereichen keine Deckung im Gesetz finden und daher im Falle ihrer tatsächlichen Anwendung durch die Finanzbehörden mit Erfolg bekämpft werden können.

Die tatsächliche Umsetzung der Neuregelung wäre für die nicht als Erwachsenenbildungseinrichtung anerkannten Auftraggeber nicht nur extrem aufwendig (Führung von Lohnkonten, komplizierte Zuordnungs- und Abgrenzungsfragen), sondern würde auch zu enormen Zusatzkosten in der Sozialversicherung führen (ausnahmslose Zuordnung zum ASVG, höhere Sozialversicherungsbeiträge durch ASVG-Pflicht gem § 4 Abs 2). Die verfassungsrechtlichen Bedenken und Interpretationsschwierigkeiten sowie die stark eingeschränkte Vollziehbarkeit der Regelung führen darüber hinaus zu einer für alle Beteiligten unerwünschten Rechtsunsicherheit.

## Finanzierung über Steuerstundung – Ein Vergleich mit den USA zeigt Schwächen der Gewinnermittlung

ÖStZ  
2001/  
519

Die Besteuerung des Periodenerfolgs führt über Zinseffekte zu Verzerrungen, die Investitionen behindern und Desinvestitionen fördern. Die Gewinnermittlung ist aber durch Maßnahmen sanierbar, die in den USA verwirklicht sind.

**Mag. David Grünberger, CPA**  
Institut für Finanzrecht,  
Universität Wien

### 1. Einleitung

Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 wurde im § 9 EStG der Absatz 5 eingefügt, mit dem Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen zu 80 % der erwarteten Verpflichtung anzusetzen sind. Begründet wird dies mit der pauschalen Abzinsung künftiger Verbindlichkeiten.

Nach Handelsrecht werden Rückstellungen nicht abgezinst<sup>1)</sup>, weil damit Vorsorge für Zahlungen getroffen wird. Der Gläubigerschutz wäre mit der Abzinsung nicht vereinbar.

Die steuerliche Gewinnermittlung dient zwar nicht dem Gläubigerschutz, in der Abzinsung wird aber ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gesehen<sup>2)</sup>.

Die EB<sup>3)</sup> greifen erstmals ein Problem auf, das die bisherige Gewinnbesteuerung grundsätzlich in Frage stellt:

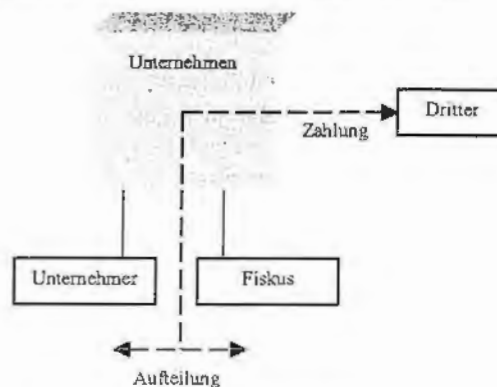
„Die Neuregelung sieht vor, den Vorteil aus der verzinslichen Anlage der Steuerersparnis abzuschöpfen“.

Rückstellungen verursachen eine Finanzierungswirkung, weil ein steuermindernder Aufwand schon vor der tatsächlichen Bezahlung der Verpflichtung erfasst wird. Die Steuerminderung liegt in Form finanzieller Mittel im Unternehmen und bleibt bis zur endgültigen Zahlung zur betrieblichen Rendite veranlagt.

Die Steuerstundung bewirkt damit Zinsen, die dem Fiskus zuzurechnen sind. Die Zinsen finanzieren somit die rückgestellte Schuld<sup>4)</sup>.

Eine Abzinsung von Rückstellungen verhindert diesen Effekt allerdings nicht. Er kann nur über ein völliges Abzugsverbot vermieden werden, um Steuerminderungen mit tatsächlichen Zahlungsströmen in Einklang zu bringen (wie etwa in den USA).

Im Idealfall wird bei einem Grenztarif von 50 % die Hälfte der Auszahlung über Steuerminderungen, die andere Hälfte über die Belastung des Unternehmers finanziert.



1) Vgl Kessler in: Küting/Weber, HB der Rechnungslegung<sup>4</sup>, Stuttgart 1995, Bd. 1a, § 249; RN 328-332.

2) Beiser R., Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, Der Betrieb 2001, S. 296-298.

3) Erläuternde Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, Nr 311 Blg NR XXI.GP, Z5 (= ÖStZ 2000, S. 542).

4) In der deutschsprachigen Literatur wird hauptsächlich die Finanzierung über die Verzinsung der Rückstellungen besprochen. Der Steuerstundungseffekt wird besonders in der amerikanischen Literatur herausgearbeitet und kritisiert. Vgl Stephen P., Federal Income Taxation, Larchmont 1997, S. 126.