

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde (Berufung) des Vereins T, vertreten durch Stb, vom 19. Dezember 2007, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg für die Jahre 2003 bis 2006 betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) vom 28. November 2007, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 bis 2006 werden wie folgt abgeändert:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage DB + DZ	DZ- Abgabenbetrag
2004	24.595,11	98,36
2005	25.040,88	100,14
2006	23.608,44	94,41

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Lohnsteuer/DB/DZ-Pflicht der Bezüge von Tennistrainern, die im Rahmen von Tenniscamps in A vom in Wien ansässigen Verein beschäftigt wurden sowie der in den Streitjahren anzuwendende Prozentsatz für die Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Im Zuge einer Außenprüfung (Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2002 bis 2006) wurden lt. Bericht vom 28. November 2007, die vom Verein im Rahmen von Tenniscamps in A

beschäftigten Tennistrainer als Dienstnehmer angesehen, die an diese ausbezahlten Beträge hoch gerechnet und die Lohnsteuer, DB und DZ (siehe Auflistung im Prüfbericht vom 28. November 2007) festgesetzt.

Folgende Tennistrainer wurden im Zuge der GPLA-Prüfung als Dienstnehmer angesehen und der Lohnsteuer, dem DB und DZ unterzogen:

- a) L
- b) M
- c) N
- d) P
- e) S
- f) V
- g) W

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der GPLA-Prüfung und erließ am 28. November 2007 Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2006.

Gegen diese Bescheide vom 28. November 2007 erhob der beschwerdeführende Verein das Rechtsmittel der Beschwerde (Berufung) und begründete dies (sowie im Schriftsatz vom 27. März 2017) im Wesentlichen wie folgt:

Die in den Tenniscamps eingesetzten Tennistrainer seien keine Dienstnehmer des beschwerdeführenden Vereins gewesen.

Der Verein habe die Tennistrainer für eine bestimmte Zeit verpflichtet (drei bis vier Mal pro Saison je vier Tage).

Während dieser Zeit sollten sie den Gästen Tennisunterricht geben, wobei sie in der Wahl ihrer Methoden, in der Festsetzung der Trainingszeiten und in der Wahl ihrer Programme gänzlich frei gewesen seien. Ebenso hätten die Trainer die Ausrüstung und insbesondere die Bälle selbst beizustellen gehabt.

Es sei ihnen freigestellt worden, sich bei Verhinderung vertreten zu lassen, wobei als einziges Kriterium für den Ersatztrainer gegolten habe, dass er qualitativ gleichwertig habe sein müssen.

Weiters sei aus organisatorischen Gründen die Benützung der seitens des Vereines angemieteten Tennisplätze verpflichtend gewesen.

Die Tennisplätze seien von der Pension Z stundenweise angemietet worden. Es seien keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen worden, da die Tennisplätze lediglich im Voraus reserviert worden seien und zwar drei bis vier Mal pro Saison (Sommermonate), je vier Tage.

Die Organisation der „Tenniscamps“ habe umfasst:

Organisation des Quartiers (Zimmer mit Du/WC und Frühstück); Vermittlung der Trainerstunden (16 Trainingseinheiten mit dem Trainer); Organisation eines Freien Spieles (= Teilnehmer unter sich) zum Festigen und Automatisieren; Verpflegung der Kursteilnehmer; Tägliches Abendprogramm: Begrüßungsabend, Disco, Grillabend, Weinseminar, Golfschnuppern, „Italienische Nacht“ etc.

Betreffend Trainerzuweisung seien nach Selbsteinschätzung der Spielstärke durch die Teilnehmer Gruppen gebildet worden, die dann von den Trainern intern untereinander aufgeteilt worden seien.

Die Trainer hätten auch über eigene Betriebsmittel (Tennisschläger, Bälle, Ballkörbe etc.) verfügt, da diese nicht vom Verein zur Verfügung gestellt worden seien.

Weiters sei kein Urlaub bzw. Entgeltszahlung im Krankheitsfall vereinbart worden.

Die Trainer hätten ihre Stunden auch nicht persönlich erbringen müssen, sondern hätten sich im Verhinderungsfall vertreten lassen können.

Aus diesem Grunde handle es sich bei den o.a. Tennistrainern nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988.

Auch läge keine Betriebsstätte des Vereins in Kärnten vor, der Verein habe dort keine „Geschäftsräumlichkeiten“.

Ein Verfahrensmangel liege deshalb vor (Verletzung des rechtlichen Gehörs), weil die zugerechneten Beträge im Bericht vom 28. November 2007 nicht nachvollziehbar seien; weiters sei bei der Berechnung des DZ übersehen worden, dass der Multiplikationsfaktor ab 2004 nur noch 0,0040 % für Wien betrage.

Da damit zu rechnen war, der beschwerdeführende Verein werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde (Berufung) der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der beschwerdeführende Verein hat in den Streitjahren im Rahmen von ihm organisierter Tenniscamps in A (Kärnten) die o.a. Tennistrainer beschäftigt.

Diese hatten den Gästen Tennisunterricht auf den von der Pension Z1 angemieteten Tennisplätzen zu geben, wobei sie in der Wahl ihrer Lern-Methoden frei gewesen sind. Die o.a. Trainer mussten die Ausrüstung selbst beistellen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Wenn diese beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Erscheinungsform der Tätigkeit, welches durch das Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit bestimmt wird.

Im gegenständlichen Fall waren die o.a. Tennislehrer zur Unterrichtstätigkeit während des Vertragszeitraumes (= Dauer des Tenniscamps) in einem bestimmten Stundenausmaß verpflichtet.

Außerdem waren die o.a. Tennislehrer sowohl an die vom beschwerdeführenden Verein zur Verfügung gestellten Tennisplätze hinsichtlich des Ortes ihrer Tätigkeit gebunden als auch an die Zuweisung von Gästen als Tennisschüler durch den Verein.

Dadurch waren die o.a. Tennislehrer in die Organisation des Betriebes des beschwerdeführenden Vereins eingebunden und auch diesem gegenüber weisungsgebunden.

Daran ändert nichts, dass die o.a. Tennislehrer berechtigt waren, die Trainingszeiten und das Unterrichtsprogramm individuell zu gestalten.

Auch ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko der o.a. Tennistrainer durch die Beibringung des eigenen Tennisschlägers und der eigenen Bekleidung ist nicht zu erkennen und wurde vom beschwerdeführenden Verein weder behauptet noch nachgewiesen.

Der Begriff des Dienstverhältnisses im einkommensteuerrechtlichen Sinn ist eigenständiger Natur, Vorschriften anderer Rechtsgebiete wie des Arbeitsrechtes, des bürgerlichen Rechtes oder des Sozialrechtes sind bei der Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft nicht von Bedeutung. Auch dann, wenn den Tennislehrern Ansprüche auf Urlaubsgeld und zeitlich begrenzte Entgeltfortzahlung während des Krankenstandes nicht zustanden, kann dies nicht gegen die steuerrechtliche Beurteilung als Dienstverhältnis ins Treffen geführt werden, weshalb das diesbezügliche Vorbringen des beschwerdeführenden Vereins ins Leere geht (vgl. VwGH vom 27.10.1987, 97/14/0145).

Auch im gegenständlichen Fall zeigt das Gesamtbild somit ein erhebliches Überwiegen der für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale. Daran vermögen auch Vereinbarungen zwischen dem beschwerdeführenden Verein und den o.a. Tennislehrern nichts zu ändern, dass von diesen der Unterricht auf eigene Verantwortung und völlig ungebunden erteilt werden kann.

Die Tennislehrer schuldeten dem beschwerdeführenden Verein somit vornehmlich ihre Arbeitskraft und nicht einen bestimmten, näher umschriebenen Erfolg. Für einen solchen – im Sinne der Erreichung eines bestimmten Lehrzieles durch den Schüler – könnte auch wohl von einem Tennislehrer von vornherein nie eingestanden werden (vgl. VwGH vom 27.10.1987, 97/14/0145).

Abänderungen:

§ 81 EStG 1988 lautet u.a.:

(1) Als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gilt jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche

Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausführen Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 BAO gilt entsprechend.

Da im gegenständlichen Fall bei bloßer tageweiser Anmietung eines Tennisplatzes in Kärnten von einem in Wien ansässigen Verein nicht von einer eigenen Betriebsstätte im Sinne der o.a. gesetzlichen Bestimmung auszugehen war, sind beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Prozentsätze des Bundeslandes Wien (x 0,40 %) in den Streitjahren 2004 bis 2006 wie folgt heranzuziehen:

Berechnung für 2004:	Bemessungs- grundlage	x Faktor	DZ-Betrag
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. Bp-Bericht (Tennislehrer)	2.748,89	x 0,0042	11,55
= Summe	24.595,11 (lt. Bp-Bericht)		98,91 (lt. Bescheid v. 28.11.2007)
neu:			
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. BFG (Tennislehrer)	2.748,89	x 0,0040	11,00
= Summe	24.595,11 (lt. Bp-Bericht)		98,36

Berechnung für 2005:	Bemessungs- grundlage	x Faktor	DZ-Betrag
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. Bp-Bericht (Tennislehrer)	3.194,66	x 0,0042	13,42

= Summe	25.040,88 (lt. Bp-Bericht)		100,78 (lt. Bescheid v. 28.11.2007)
neu:			
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. BFG (Tennislehrer)	3.194,66	x 0,0040	12,78
= Summe	25.040,88 (lt. Bp-Bericht)		100,14

Berechnung für 2006:	Bemessungs- grundlage	x Faktor	DZ-Betrag
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. Bp-Bericht (Tennislehrer)	1.762,22	x 0,0042	7,42
= Summe	23.608,44 (lt. Bp-Bericht)		94,78 (lt. Bescheid v. 28.11.2007)
neu:			
bisher lt. Bf.	21.846,22	x 0,0040	87,36
+ lt. BFG (Tennislehrer)	1.762,22	x 0,0040	7,05
= Summe	23.608,44 (lt. Bp-Bericht)		94,41

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur DB/DZ-Pflicht von Gesellschafter-GF ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2017