

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Monika Pfundner-Lenz, Neudorfergasse 1/72, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 9.4.2014 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 19.3.2014, Abgabekontonummer KtoNr***, betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2007 bis 2012

zu Recht erkannt:

- I) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Kommunalsteuer wird für die Jahre 2007 bis 2012 wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in Euro	Abgabebetrag in Euro	<i>Abgabe Nachforderung</i>
2007	47.203,86	1.416,12	881,20
2008	45.056,47	1.351,69	1.240,01
2009	64.738,83	1.942,16	929,36
2010	85.718,62	2.571,56	838,19
2011	65.910,95	1.977,33	385,94
2012	56.152,66	1.684,58	384,23
Summen	364.781,39	10.943,44	4.658,93

- II) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) ist ein gemeinnütziger, nicht auf Gewinn ausgerichteter Sportverein in Wien.

Dessen Statuten lauten u.a.:

§ 2 – Zweck des Vereins „ ... die Pflege und Förderung des Körpersports und die geistige und körperliche Ertüchtigung seiner Mitglieder ...“.

§ 3 – Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks –

1. Ideelle Mittel: Der Verein stellt sich die Aufgabe, seinen Mitgliedern die Ausübung des Tennissports, sowie Leistungs- und Konditionstraining zu ermöglichen. Hiezu finden Veranstaltungen von sportlichen Wettkämpfen und Teilnahme an solchen, Ranglistenführung, gesellige Zusammenkünfte, Zusammenarbeit mit Organisationen gleicher und ähnlicher Art auf nationaler und internationaler Basis statt. ...

2. Materielle Mittel: Die erforderlichen Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes sollen aufgebracht werden durch Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge, Platzeinnahmen, Subventionen, Spenden sowie Erträge aus Veranstaltungen des Vereins.

...

Aus den dem Bundesfinanzgericht, BFG, vorliegenden Unterlagen ging hervor, dass seitens der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2012 eine Sozialversicherungs-, Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung hinsichtlich der Jahre 2007 – 2011 stattgefunden hatte. Wie der an den Bf. gerichteten Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22.10.2012 zu entnehmen war, wurden auch Feststellungen die Kommunalsteuer betreffend getroffen. Es seien Differenzen in den jährlichen Bemessungsgrundlagen festgestellt worden. Die Kommunalsteuer sei durch den Bf. zum Teil nur von 50% der jährlichen Arbeitslöhne berechnet worden.

Die Nachforderung an Kommunalsteuer war in der Niederschrift für die Jahre 2007 – 2011 mit insgesamt Euro 4.274,70 festgehalten und angeführt, dass die Bewertung des Ausmaßes der Kommunalsteuerpflicht durch den Magistrat der Stadt Wien zu erfolgen hätte. Die steuerliche Vertretung sei über die Höhe der Nachverrechnung, die Grundlagen und gesetzlichen Bestimmungen informiert und eine Kopie der Niederschrift übergeben worden.

Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag des Magistrats der Stadt Wien vom 13.2.2013 wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. u. a. die Prüfung der Kommunalsteuer für den Zeitraum 1/07 – 12/12 am 26.9.2013 zur Kenntnis gebracht.

Mittels Schreiben des Magistrats der Stadt Wien vom 26.9.2013 wurde gegenüber dem Bf. erklärt, dass infolge der im Dezember 2012 durchgeführten Kommunalsteuerprüfung der

Wiener Gebietskrankenkasse, die Bemessungsgrundlagen (100%) übermittelt worden seien. Die Nacherhebungen / Nachschau bei der steuerlichen Vertretung ergaben, dass der Bf. eine Kantine (ein Gastgewerbe) und einen Tennisplatz betreibe. Der Bf. erhielt keine Subventionen und habe lediglich Einnahmen aus der Tennisplatzvermietung und aus dem Gastgewerbebetrieb. Es wurde im Schreiben auf die VwGH-Entscheidung hinsichtlich Sportvereine (Gz. 2005/13/0128) verwiesen.

Im Zuge der Nacherhebung seien die Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer (100%) nochmals festgehalten und u.a. ein seitens der steuerlichen Vertretung nicht anerkannter Revisionsbericht bezüglich der Kommunalsteuer, datiert 26.9.2013, ausgefertigt worden.

Im Revisionsbericht waren die einzelnen Steuerbeträge und Differenzen, für die Jahre 2007 – 2012 sowie die Summe der Differenz iHv Euro 4.658,93 angeführt und der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht worden.

Das Revisionsergebnis vom 26.9.2013 lautete:

Zeitraum	Steuerbeträge erklärt	Beanstandung	Abgabe Differenzen
2012	1.300,35	Löhne lt. Lohnkonti	384,23
2011	1.591,39	w.o.	385,94
2010	1.733,37	w.o.	838,19
2009	1.012,80	w.o.	929,36
2008	111,68	w.o.	1.240,01
2007	534,92	w.o.	881,20
		Gesamt	4.658,93

Die steuerliche Vertretung bestätigte mit Unterschrift, dass das Revisionsergebnis nicht anerkannt werde, dass aber ziffernmäßige Richtigkeit des Ergebnisses gegeben sei.

Dem „Leistungskatalog“ des Bf., der dem Schreiben beilag, waren die Beiträge für die unterschiedlichen Mitgliederkategorien für die angebotenen Nutzungen der Tennisanlagen zu entnehmen. Daraus ersichtlich war, dass die Möglichkeit der Nutzung der Freiplätze im Sommer, der Halle im Sommer bzw. im Winter angeboten wurde. Es waren die Beträge für Fixstunden, Zehnerblöcke und Einzelstunden nach Tagen und Plätzen angegeben; ebenso für weitere Leistungen, insbesondere Einheiten Konditionstraining und Saunabenützung.

Mit **Bescheid vom 19.3.2014 des Magistrats der Stadt Wien**, zugestellt am 27.3.2014, wurde dem Bf. gemäß § 11 Abs. 3 KommStG 1993 die bereits fällige Kommunalsteuer für die in der Betriebsstätte, Tennisanlage in Wien, gewährten Arbeitslöhne wie folgt vorgeschrieben:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in Euro	Abgabenbetrag in Euro
2007	47.203,86	1.416,12
2008	45.056,47	1.351,69
2009	64.738,83	1.942,16
2010	85.718,62	2.571,56
2011	65.910,95	1.977,33
2012	56.152,66	1.684,58
Summe	364.781,39	10.943,44

Ebenso wurde gem. §§ 217 und 217a BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer ein Säumniszuschlag von Euro 90,98 festgesetzt.

Nach Anführung der maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes war im Bescheid festgehalten, dass der Bf. die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht vollständig erklärt und entrichtet habe, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben seien. Aufgrund der Geschäftsaufzeichnungen sei die Bemessungsgrundlage für den Zeitraum Jänner 2007 bis Dezember 2012 mit Euro 364.781,39 ermittelt worden.

Gemäß § 9 KommStG betrage die Kommunalsteuer 3% der Bemessungsgrundlage, sodass sich ein Gesamtbetrag von Euro 10.943,44 für den angeführten Zeitraum ergeben habe.

Davon seien für den Zeitraum Jänner 2007 bis Dezember 2012 Euro 4.658,93 durch den Bf. nicht anerkannt worden.

Gegen den angeführten Bescheid wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. mit **Schriftsatz vom 9.4.2014 rechtzeitig Beschwerde** erhoben.

Die Beschwerde richtete sich gegen die Vorschreibung der Kommunalsteuer für 100% der Bruttolohnsumme. Es wurde beantragt die bisherige Verrechnung der Kommunalsteuer für 100% der Bruttolohnsumme des Kantinenpersonals und 50% der Bruttolohnsumme des sonstigen Vereinspersonals beizubehalten.

Im Schriftsatz war u.a. angeführt, dass der Bf. ein von der Finanzbehörde anerkannter, gemeinnütziger Verein sei, dessen Zweck die Pflege und Förderung des Körpersports, sowie die geistige und körperliche Ertüchtigung seiner Mitglieder sei. Der Bf. habe ungefähr 190 Mitglieder, welche auf sieben Freiplätzen sowie vier Hallenplätzen den Tennissport ausübten. Der Bf. betreibe zudem ein „Tennisstüberl“ in welchem die Mitglieder Getränke und eine beschränkte Anzahl von Speisen zu ermäßigten Preisen beziehen könnten. Dieses

„Tennisstüberl“ trete nach außen nicht in Erscheinung, sodass dessen Gäste fast ausschließlich Tennisspieler des Bf. seien. Zur Bedienung werden zwei bis drei Kantinenkräfte beschäftigt, deren Jahresbruttolohnsumme in den geprüften Jahren im Durchschnitt bei Euro 30.000 gelegen sei. Für diese Kantinenkräfte sei die Kommunalsteuer in voller Höhe abgeführt worden.

Es war zudem angegeben, dass für die Aufrechterhaltung des Tennisbetriebes zwei Reinigungskräfte und zwei Platzwarte beschäftigt werden, deren durchschnittliche Jahresbruttolöhne ungefähr Euro 28.000 betrugen. Von dieser Bemessungsgrundlage seien 50% der Kommunalsteuer unterzogen worden. Die anderen 50% seien dem „internen“ Vereinsbetrieb (Mitgliederbetreuung) zugeordnet und dafür keine Kommunalsteuer abgeliefert worden.

Die Wiener Gebietskrankenkasse habe im Rahmen einer GPLA-Prüfung in ihrer Niederschrift vom 22.10.2012 die obig beschriebenen Tatbestände festgehalten und abschließend angemerkt „die Überprüfung des Ausmaßes der Kommunalsteuerpflicht erfolgt durch den Magistrat der Stadt Wien“. Der Prüfer wäre sich offensichtlich über das Ausmaß bzw. die Aufteilung der Bemessungsgrundlage nicht im Klaren gewesen und habe die Entscheidung dem Magistrat der Stadt Wien überlassen.

Nach 16 Monaten sei der angefochtene Bescheid erlassen worden. In der Begründung werde nur allgemein auf die Kommunalsteuerpflicht eingegangen und festgehalten „der Bf. hat die Kommunalsteuer für die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht vollständig erklärt ...“. Eine Begründung über das Ausmaß der Bemessungsgrundlagen, in diesem Fall 100%, sei nicht gegeben worden. Es liege daher ein Bescheidmangel gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO vor und werde daher beantragt, den Bescheid als unwirksam zu erklären.

Es wurde beantragt die Bemessung der Kommunalsteuer wie folgt vorzunehmen:
Kantinenpersonal – 100% der Bruttolohnsumme, Sonstiges Vereinspersonal – 50% der Bruttolohnsumme.

Das KommStG 1993 stelle auf das Vorhandensein eines Unternehmens ab. Wenn der Verein nicht unternehmerisch tätig sei, könne keine Kommunalsteuer anfallen. Nachdem ein Verein sowohl unternehmerisch, als auch nichtunternehmerisch tätig sein könne, müsse versucht werden, diese Bereiche zu trennen.

In der Vergangenheit sei seitens des Bf. so vorgegangen worden, dass die Tenniskantine zu 100% dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden sei. Die Vereinsgebarung sei im obigen Sinn zu 50% dem „internen“ und zu 50% dem Unternehmensbereich zugeteilt worden. Unbestritten sei, dass die vier Hallenplätze im Winter den Mitgliedern, als auch im geringen Umfang Nichtmitgliedern gegen Bezahlung zur Verfügung standen.

Die Tätigkeit des Reinigungspersonals bestehe in der Reinigung der Garderobenräume, der Vereinssauna sowie der allgemeinen Flächen (Gänge etc). Die Platzwarte, welche im Durchschnitt 25 Wochenstunden beschäftigt seien, benötigten für die Betreuung der

Hallenplätze ca. 2 Stunden pro Tag, d.s. 10 Wochenstunden. Die übrige Zeit sei mit allgemeinen Arbeiten, wie Reparaturen und Instandhaltungsarbeiten, die der internen Vereinssphäre zuzuordnen seien, ausgefüllt. Die vorgenommene Aufteilung 50:50 sei daher großzügig zugunsten der Kommunalsteuerpflicht ausgefallen.

Der Magistrat der Stadt Wien habe im angefochtenen Bescheid nicht begründet, warum bei einem gemeinnützigen Verein kein nichtunternehmerischer Bereich vorliegen solle.

Unter Hinweis auf die bisher erfolgte Aufteilung der Bemessungsgrundlage beantragte der Bf. die Stattgabe der Beschwerde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 15.5.2014**, zugestellt am 29.8.2014, wies der Magistrat der Stadt Wien die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab. Nach Darlegung der gesetzlichen Grundlagen, des Verfahrensganges sowie des Beschwerdeinhaltes, wurde dem Vorbringen des Bf. u.a. entgegengehalten.

Durch die Bezahlung der Mitgliedsbeiträge werde den Mitgliedern des Bf. der Zutritt zum Vereinsgelände und den Vereinsgebäuden sowie die Benützung der vereinseigenen Sporteinrichtungen gestattet.

Bei Sportvereinen erwerbe ein Mitglied die Mitgliedschaft in der Regel nicht um den abstrakten Vereinszweck zu unterstützen, sondern um von den Vereinsleistungen zu profitieren. Der Mitgliedsbeitrag werde für diese Leistungen aufgewendet. Mit der Leistungsbereitschaft, etwa der Bereitstellung und Pflege der Sportanlagen, tue der Verein alles, was zur Ausführung der Leistung erforderlich sei. Vereinsleistungen unterscheiden sich darin nicht von anderen Leistungsbeziehungen. Die Möglichkeit der Benützung der Sportanlagen, eines Leistungs- und Konditionstrainings sowie der Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen und geselligen Zusammenkünften sei mit dem Erwerb der Mitgliedschaft beim Bf. verbunden. Die Hauptmotivation der Mitglieder des Bf. für den Vereinsbeitritt seien die genannten Benützungsmöglichkeiten. Damit sei für jedes Mitglied die Gegenleistung des Bf. letztlich auch individuell abgrenzbar. Es bestehe kein Zweifel, dass den Einnahmen aus den Mitgliedsbeiträgen der direkte Leistungsaustausch zwischen dem Bf. und seinen Mitgliedern zugrunde liege. Auch das für die Aufrechterhaltung des Tennisbetriebes beschäftigte Personal bringe eine der Benützung der Sporteinrichtung dienende Leistung.

Da der Bf. ausschließlich unternehmerisch tätig sei, habe keine Aufteilung in einen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich zu erfolgen.

Das Unternehmen umfasse nach § 3 Abs. 1 KommStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Der Bf. sei Unternehmer iSd § 3 Abs. 2 KommStG.

Dass der Bf. meine, sein „sonstiges Vereinspersonal“ wäre zu 50% in einem nichtunternehmerischen Bereich tätig geworden, lasse sich seinem Vorbringen entnehmen. Der nichtunternehmerische Bereich werde im Bereitstellen seiner Sportanlagen den Mitgliedern gegenüber, die Mitgliedsbeiträge entrichten, gesehen.

Festzuhalten sei, dass von den echten Mitgliedsbeiträgen, die sogenannten unechten Mitgliedsbeiträge zu unterscheiden seien. Es seien dies, unabhängig von der Bezeichnung, solche Leistungen des Mitglieds, denen eine konkrete Leistung des Vereins an den Beitragszahler gegenübersteht. Die Leistungen des Vereins, die für unechte Mitgliedsbeiträge erbracht werden, seien Leistungen, die ein Verein im unternehmerischen Bereich tätige. Es sei nicht, wie in der Beschwerde, darauf abzustellen, ob die Tätigkeit dem satzungsmäßigen Zweck diene, sondern vor allem zu untersuchen, ob sich die Tätigkeit des Vereins in besonderen Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern manifestiere. Es reiche die Möglichkeit der Inanspruchnahme aus.

Bestehe die Leistung des Bf. im Bereitstellen der genannten Tennisplätze, der Fitnessgeräte etc., dann liege, unabhängig davon in welchem Umfang das einzelne Mitglied von diesem Angebot Gebrauch mache, eine durch die Mitgliedsbeiträge abgegoltene Leistung des auch insoweit unternehmerisch tätigen Bf. vor.

Die verfahrensgegenständlichen Abgabenbeträge hinsichtlich der Kommunalsteuer seien anlässlich der Revision vom 26.9.2013 festgestellt worden.

Gegen die abweisende BVE wurde am 23.9.2014 rechtzeitig ein **Vorlageantrag** eingebracht. Der formale Antrag enthielt keine Ergänzungen oder weitere Ausführungen zum Beschwerdegegenstand; auf den Inhalt der BVE wurde nicht Bezug genommen.

Die Beschwerde wurde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. ist ein gemeinnütziger Verein, dessen Zweck laut Statuten die Pflege und Förderung des Körpersports, sowie die geistige und körperliche Ertüchtigung seiner Mitglieder ist. Konkret handelt es sich um einen in Wien ansässigen Tennisverein mit sieben Freiplätzen und vier Hallenplätzen zur Ausübung des Tennissports sowie mit einem zugehörigen Betrieb einer Kantine.

Strittig war die mit **Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 19.3.2014** erfolgte Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2007 bis 2012 auf Basis von 100% der im jeweiligen Jahr ausbezahlten Bruttolöhne der Dienstnehmer des Bf.

Der Bf. argumentierte weiter, unter Hinweis auf § 93 Abs. 3a BAO, dass dem angefochtenen Bescheid die Begründung gefehlt hätte, dieser aus diesem Grund rechtswidrig gewesen sei und in eventu als unwirksam zu erklären sei.

Im Sinne des **§ 93 Abs. 3 lit a BAO** hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn dieser von Amts wegen erlassen worden ist.

Der angefochtene Bescheid vom 19.3.2014 wurde von Amts wegen erlassen und u.a. damit

begründet, dass die Selbstberechnung der Kommunalsteuer nicht vollständig erklärt und entrichtet worden sei. Es habe sich aufgrund der Geschäftsaufzeichnungen und der daraus ermittelten Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 2007 bis 2012 ein Kommunalsteuerbetrag von gesamt Euro 10.943,44 ergeben. Seitens des Bf. seien davon insgesamt Euro 4.658,93 für den Zeitraum Jänner 2007 bis Dezember 2012 nicht anerkannt worden.

Daraus folgte, dass, entgegen der Ansicht des Bf., schon der angefochtene Bescheid eine Begründung enthalten hatte, wodurch dessen Nachvollziehbarkeit gegeben war.

In der im Rechtsmittelverfahren ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 15.5.2014 wurde durch die Behörde ausgeführt warum der Bf. als ausschließlich unternehmerisch tätig beurteilt worden war und daher die Kommunalsteuer auf Grundlage von 100% der Arbeitslöhne zu bemessen war. Dazu wurde auf die Ergebnisse der Revision vom 26.9.2013 hingewiesen.

Auch wenn eine etwaige Mangelhaftigkeit der Begründung eines Bescheides als Verletzung von Verfahrensvorschriften zu beurteilen wäre, steht dies jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen. Ein solcher Bescheid ist anfechtbar und würde ohne Anfechtung in Rechtskraft erwachsen.

Die Begründung eines Bescheides hat lediglich eine informative, jedoch keine normative Bedeutung für sich und ist zur Interpretation des Spruches heranzuziehen. Ein Begründungsmangel ist im Rechtsmittelverfahren, z.B. auch durch die Beschwerdeentscheidung, sanierbar (vgl. *Ritz* BAO⁶ § 93, Tz. 16).

Das Argument des Bf. hinsichtlich Vorliegen eines rechtswidrigen Bescheides aufgrund Mangelhaftigkeit wegen Fehlens der Begründung ging daher ins Leere.

Die zur Entscheidung maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes – **KommStG 1993** – lauten:

§ 1 - Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 3 Abs. 1 - Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften.

Abs. 2 - Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. ...

§ 5 Abs. 1 - Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die

Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. ...

Abs. 3 - Die Arbeitslöhne sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen.

§ 9 - Die Steuer beträgt 3% der Bemessungsgrundlage.

§ 11 Abs. 2 - Die Kommunalsteuer ist vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

Abs. 3 - Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

Zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt, der sich für das BFG aus den vorliegenden Prüfungsakten und Unterlagen ergab, war festzuhalten:

Der Bf. hatte im Prüfungszeitraum ungefähr 190 Mitglieder, welche auf sieben Freiplätzen sowie vier Hallenplätzen den Tennissport ausüben konnten.

Zudem wurde durch den Bf. eine Kantine, ein „Tennisstüberl“ betrieben, in welchem Getränke und eine beschränkte Anzahl von Speisen zu ermäßigten Preisen bezogen werden konnten.

Im gegenständlichen Verfahren war nicht strittig, dass der Bf. aufgrund des vorhandenen gewerblichen Betriebes, des „Tennisstüberls“, unternehmerisch tätig war. Die diesem Bereich, der Kantine, zuzuordnenden Dienstnehmer waren daher mit ihren Bruttolöhnen schon durch den Bf. zu 100% in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einbezogen worden.

Es war auch nicht strittig, dass der Bf. durch seine angebotenen Leistungen zur Ausübung des Tennissports unternehmerisch tätig war.

Strittig war jedoch, inwieweit die für die Ausübung des Tennissports durch den Bf. angeboten bzw. erbrachten Leistungen in ihrer Gesamtheit als unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen war und somit auch hier uneingeschränkte Kommunalsteuerpflicht für die an die sonstigen Dienstnehmer ausbezahlten Arbeitslöhne vorgelegen war.

Entgegen den, dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden, zur Kommunalsteuer getroffenen Feststellungen der GPLA-Prüfung vom 22.10.2012 sowie der darauffolgenden Prüfung (Revision) durch den Magistrat der Stadt Wien vom 26.9.2013, lag nach Meinung des Bf. bei seiner Tätigkeit im Sportbereich ein zum Teil nichtunternehmerischer Bereich vor. Es

wären diesem Bereich 50% der Arbeitslöhne des sonstigen Vereinspersonals zuzuordnen und dafür keine Kommunalsteuer festzusetzen. Diesen Teil des Tätigkeitsbereichs beschrieb der Bf. in der Beschwerde als „interne Vereinssphäre und Mitgliederbetreuung“.

Konkret handelte es sich bei den Leistungen des Bf., die den Sportbereich betrafen, um jene in einem „Leistungskatalog“ des Bf. angeführten angebotenen Nutzungsmöglichkeiten der Sport- und Tennisanlagen. Den verschiedenen Mitgliederkategorien und Gästen (u.a. auch Familienangehörige, Jugendliche, Kinder) wurde die Möglichkeit geboten, sowohl die Freiplätze als auch die Halle unterschiedlich im Sommer bzw. im Winter zu nutzen. Die Beiträge waren für die Nutzung der Freiplätze inklusive wöchentliche Fixstunde sowie die Nutzung der Halle nach Tagen und Stundenkategorien wie Fixstunde, Zehnerblock, Einzelstunde, zu leisten. Zudem wurden weitere entgeltliche Leistungen, nämlich Einheiten für Konditionstraining sowie die Benützung der Sauna angeboten.

Dazu wurde durch das BFG festgestellt, dass der Bf. im geprüften Zeitraum seinen Mitgliedern und auch Nichtmitgliedern unterschiedliche Leistungen, dem „Leistungskatalog“ entsprechend, zur Nutzung der Tennisanlagen sowie Konditionstraining und die Nutzung einer Sauna anbot. Daraus folgte, dass durch die Bezahlung der Beiträge, das Mitglied die Mitgliedschaft nicht nur erwarb um den abstrakten Vereinszweck zu unterstützen, sondern um von den verschiedenen Vereinsleistungen profitieren und diese entsprechend in Anspruch nehmen zu können. Durch die unterschiedlichen Möglichkeiten der Nutzung aus der Mitgliedschaft bzw. auch Nichtmitgliedschaft lag ein individuell zuordenbarer Leistungsaustausch zwischen dem Bf. und den Beitragszahlern vor.

Grundsätzlich gilt, dass im Hinblick auf eine unternehmerische Tätigkeit eines Vereins zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen zu unterscheiden ist.

Echten Mitgliedsbeiträgen liegt kein direkter Leistungsaustausch zwischen Verein und Mitglied zugrunde, sodass diesbezüglich eine nichtunternehmerische Tätigkeit gegeben wäre.

Bei unechten Mitgliedsbeiträgen stehen sich Leistung und Gegenleistung gegenüber. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kommt es nicht darauf an, ob die Tätigkeit des Vereins allein dem satzungsmäßigen Zweck dient, sondern vor allem darauf, ob sich die Tätigkeit des Vereins in besonderen Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern manifestiert, wobei die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistungen ausreicht. Es ist dabei unerheblich, ob die Leistungen tatsächlich in Anspruch genommen werden (vgl. Erkenntnis VwGH 4.6.2008, 2005/13/0128).

Die im gegenständlichen Fall an den Bf. geleistete Art der Beiträge war den sogenannten unechten Mitgliedsbeiträgen zuzuordnen, da den unterschiedlichen Beitragsleistungen der Mitglieder und auch etwaiger Nichtmitglieder die konkreten Leistungen des Vereins, d.h. des Bf., nämlich die Bereitstellung der Sportanlagen im Sinne des Leistungskataloges, gegenüberstanden. Es wurden unterschiedliche Einzelleistungen angeboten, wobei die

Möglichkeit bestand, diese Leistungen individuell in Anspruch zu nehmen und dadurch ein individueller Leistungsaustausch gegeben war.

Die Leistungen des Bf., die für diese, somit, unechten Mitgliedsbeiträge erbracht wurden, stellten daher Leistungen dar, die zur unternehmerischen Tätigkeit des Bf. zu zählen waren.

Der Bf. vermeinte, dass für einen Teil des Bereiches aus dem Sportbetrieb keine unternehmerische Tätigkeit gegeben sei.

Reinigungspersonal und insbesondere die Platzwarte seien zu 50% ihrer Dienstzeit mit allgemeinen Arbeiten, d.h. mit Arbeiten die der internen Vereinssphäre, nämlich der Mitgliederbetreuung, zuzuordnen seien, beschäftigt. Daher sei nur ein Anteil von 50% der an dieses Personal ausbezahlten Bruttolöhne zur Bemessung der Kommunalsteuer heranzuziehen. Es wurde argumentiert, dass es sich bei den beschriebenen „allgemeinen“ Arbeiten des Reinigungspersonals, der Reinigung der Garderoben, der Sauna, der Gänge und sonstigen Räumlichkeiten, und den Arbeiten der Platzwarte, nämlich der Instandhaltungsarbeiten und Reparaturen, zum Teil um Arbeiten handelte die der Mitgliederbetreuung und einem „internen Vereinsbereich“ dienten.

Weder im Prüfungsverfahren, in der Beschwerde noch im Vorlageantrag waren Ausführungen enthalten, die dieses Argument hätten untermauern können um auf eine abgegrenzte Leistung des Bf. schließen zu können, der keine Gegenleistung der Nutzer der Anlagen gegenüberstand.

Durch den Bf. wurde übersehen, dass ein einheitliches Unternehmen des Bf. vorlag und davon auszugehen war, dass auch die Reinigungsleistungen und Arbeiten der Platzwarte mit dem Betrieb der Sport- und Tennisanlage, mit dem Bereitstellen der Tennisplätze, der Sauna und Fitnessgeräte etc. und wohl auch mit dem Betrieb der Kantine im Zusammenhang standen. Es lagen darin Leistungen vor, die insgesamt der Bereitstellung der Anlagen und der ungehinderten und auch ordnungsgemäßen Nutzung der Anlagen, Garderoben, Gänge, der Sauna, durch die Mitglieder und Nutzer dienlich waren.

Dem in der Beschwerde angeführten Argument, dass eine Trennung zwischen Arbeiten für den Sportbetrieb und Arbeiten für eine „interne Vereinssphäre“ und Mitgliederbetreuung vorzunehmen sei, war nicht zu folgen.

Das BFG kam daher zum Schluss, dass, iSd **§ 3 Abs. 1 KommStG 1993**, das Unternehmen des Bf. seine gesamte Tätigkeit umfasste; d.h. sowohl den Betrieb des „Tennisstüberls“ als auch die Bereitstellung seiner Sport- und Tennisanlagen und die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen. Es lag eine nachhaltige, selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vor, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlte.

Der Bf. war somit Unternehmer iSd **§ 3 Abs. 2 KommStG 1993**.

Gemäß **§ 1 KommStG** unterliegen die Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer.

iSd **§ 5 Abs. 1 KommStG 1993** bildeten die durch den Bf. im geprüften Zeitraum, d.h. in den

Jahren 2007 bis 2012, ausbezahlten Arbeitslöhne in ihrer Gesamtheit die Bemessungsgrundlage für die in den einzelnen Jahren jeweils festzusetzende Kommunalsteuer. Eine Unterteilung bzw. Zuweisung der Arbeitslöhne zu einem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich hatte im Fall des Bf., wie oben ausgeführt, nicht zu erfolgen.

Die Kommunalsteuer ist gem. **§ 11 Abs. 2 KommStG 1993** vom Unternehmer selbst zu berechnen und an die Gemeinde zu entrichten.

Wie in den angeführten Prüfungsverfahren (GPLA-Prüfung vom Dezember 2012 sowie Revision des Magistrats der Stadt Wien vom 26.9.2013) festgestellt worden war, hatte sich der selbstberechnete Abgabebetrag als nicht richtig erwiesen. Die festgestellten Bemessungsgrundlagen sowie die Differenzbeträge waren dem Bf. im Wege der steuerlichen Vertretung im Detail zur Kenntnis gebracht und durch diese der Höhe nach bestätigt worden. Eine spätere Berichtigung der Selbstberechnung war nicht erfolgt.

Nach **§ 11 Abs. 3 KommStG 1993** hat, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Den angefochtenen Kommunalsteuerbescheid vom 19.3.2014 hatte somit die Gemeinde zu erlassen.

Die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Zeiträume 2007 – 2012 war daher gemäß § 11 Abs. 3 KommStG mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde war wie im Spruch angeführt abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall lag keine Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor; auch weicht die Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab (vgl. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0128).

Wien, am 28. Mai 2020