

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch LBG Steiermark Steuerberatung GmbH, Rathausplatz 3, 8940 Liezen, über die Beschwerde vom 30.10.2014 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2011
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2012
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2013
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2013

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2009 bis 2013 sowie betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 sowie betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2013 werden – ersatzlos – aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2012 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage laut angefochtenem Bescheid	190.952,44 Euro
Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid	8.592,86 Euro
Bemessungsgrundlage neu	165.119,75 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	7.430,39 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 1.550,44 Euro auf nunmehr 387,97 Euro.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang:

Beim Beschwerdeführer (Bf), einem Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck ua darin besteht, den Mitgliedern die Ausübung des Golfsportes zu ermöglichen, fand eine die Jahre 2009 bis 2013 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt, um Zuge derer der Prüfer folgende Feststellung traf:

*„Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 4.7.2012 zu RV/0598-G/08 festgestellt, dass es sich bei dem vermeintlichen „freien Dienstvertrag“ vom 7.3.2001 tatsächlich um ein echtes Dienstverhältnis gem. § 47 EStG handelt. Die Hauptaufgaben des GF lagen im Bereich Bewerbung und Betreuung der Mitglieder und Gäste, Mitgliederwerbung, Sponsorenakquisition und Marketingaufgaben einschließlich der Organisation und Durchführung diverser Veranstaltungen (Event Managing). Die Hauptaufgabe lag demnach in der Vermarktung des Golfclubs. Der UFS war der Meinung, dass Hr. ***X*** seinen Tätigkeitsbereich zwar relativ selbständig bearbeiten muss, selbstbestimmte in eigener Verantwortung durchgeführte Arbeiten – ein selbständiges Werk darstellende Tätigkeiten jedoch nicht vorliegend! – mit einem nicht untypisch höheren Gestaltungsspielraum. Für diese Tätigkeit wurde zum einen ein Büro im Haus von Hrn. ***X*** zum anderen Räumlichkeiten im Clubhaus genutzt. Nach Meinung des UFS konnten die Tätigkeiten von Hr. ***X*** ohne unmittelbare Einbindung in die betrieblichen Abläufe nicht durchgeführt werden. Nunmehr wird in der GPLA ein Werkvertrag vorgelegt, der in dieser Form unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre. Am*

*Aufgabenbereich von Hr. ***X*** hat sich laut Werkvertrag nichts geändert. Dies bestätigt sich auch in der Niederschrift vom 18.6.2014 mit Hr. ***X***. Sein Aufgabenbereich habe sich etwas vergrößert, was nicht gegen ein nichtselbständiges Dienstverhältnis spricht. Die Tätigkeiten werden nach wie vor zum Teil zu Hause und zum Teil in den Clubräumen durchgeführt. Die Weisungsfreiheit und Nichteingliederung in die Organisation des ***Bf*** wurde bereits in der Vorprüfung behauptet. Im Unterschied zu den Vorjahren erhält Hr. ***X*** keine gleichbleibenden monatlichen Teilzahlungen, sondern stellt Honorarnoten an den ***Bf***, wobei in Summe annähernd die gleichen Bezüge wie in den Vorjahren bezahlt vereinnahmt wurden. Auf der Homepage des ***Bf*** scheint Hr. ***X*** als Clubmanager, Kontaktperson und Ansprechperson betreffend den Inhalt auf. Aufgrund des o.a. Sachverhaltes liegt definitiv kein Werkvertrag vor. Hr. ***X*** ist zumindest seit 2001 laufend als Clubmanager für den ***Bf*** tätig und scheint nach außen als Verantwortlicher auf. Er stellt demnach laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung und schuldet nicht ein konkretes Werk. Nachdem sich auch im Arbeitsablauf im Vergleich zu den Vorjahren keine wesentlichen Änderungen ergeben haben, ist eine Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung in den Betrieb zu ersehen sodaß von einem echten Dienstverhältnis auszugehen ist.“*

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellung setzte das Finanzamt mit **Bescheiden** vom 13.8.2014 Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2009 bis 2013 fest (der im Dienstgeberbeitrags-Bescheid 2012 ausgewiesene Nachforderungsbetrag entfiel nicht zur Gänze auf die „Umqualifizierung“ von Herrn ***X*** in einen steuerlichen Dienstnehmer, sondern resultierte zum Teil aus im Zuge der GPLA festgestellten sonstigen „Abfuhrdifferenzen“). Mit Bescheiden vom selben Tag zog das Finanzamt den Bf überdies zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2012 und 2013 heran (der im Lohnsteuer-Haftungsbescheid 2012 ausgewiesene Haftungsbetrag betraf nicht die „Umqualifizierung“ von Herrn ***X*** in einen steuerlichen Dienstnehmer, sondern resultierte ausschließlich aus im Zuge der GPLA festgestellten sonstigen „Abfuhrdifferenzen“).

Mit Schreiben vom 30.10.2014 brachte der steuerliche Vertreter des Bf dagegen innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein. Begründend wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Der im Zuge der GPLA vorgelegte Werkvertrag sei die schriftliche Abfassung der im Mai 2009 getroffenen mündlichen Vereinbarungen. Der Werkvertrag sei im April 2011 vom neu gewählten Vereinsvorstand unterfertigt worden. Im Zuge der Unterfertigung des Werkvertrages seien in der am 4.4.2011 abgehaltenen Vorstandssitzung ergänzende Punkte besprochen worden, die eindeutig den Nachweis lieferten, dass von Herrn ***X*** Leistungen gefordert würden, die ausschließlich selbständig durchzuführen seien.

Herr ***X*** sei Vorstandsmitglied (seit April 2011 Vizepräsident/Clubmanager) des Bf. Laut Vereinsstatuten übe der Vorstand seine Tätigkeiten unentgeltlich aus. Zum Aufgabenbereich des Clubmanagers zähle ua die Führung der Protokolle bei Vorstandssitzungen, die

Überwachung der Greenkeeper im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Pflegemaßnahmen, sowie die Übernahme der Agenden des Präsidenten während dessen Abwesenheit.

Neben seiner Funktion als Vorstandsmitglied (Clubmanager), die Herr ***X*** im Sinne des Vereinszweckes gemeinnützig ausübe, sei er als Gewerbetreibender für die Bewerbung des Bf, für die Sponsorenakquise, für die Erstellung des Clubmagazins und für andere Marketingaufgaben zuständig. Er sei persönlich und wirtschaftlich unabhängig vom Auftraggeber und bei der Erbringung seiner Leistungen weder weisungs- noch arbeitszeitgebunden. Er könne sich von Dritten vertreten lassen, was bislang nicht notwendig gewesen sei. Er verwende größtenteils eigene Betriebsmittel (Büro, Betriebs- und Geschäftsausstattung – zB EDV im privaten Wohnhaus). Herr ***X*** habe zum Stichtag 1.5.2009 das Gewerbe „Werbeagentur“ angemeldet. Er sei bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert und erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er schulde eine Leistung, die jederzeit mess- und überprüfbar sei. So hätten aufgrund der von ihm ergriffenen Marketingmaßnahmen die Vereinseinnahmen jährlich gesteigert werden können. Aufgrund dieses Erfolges sei die Haftung des Auftragnehmers bislang kein Thema gewesen. Herr ***X*** führe für Zwecke der Abrechnung ein detailliertes Leistungsverzeichnis. Diesem sei zu entnehmen, dass er ausschließlich dem Werkvertrag entsprechende Leistungen zur Abrechnung gebracht habe.

Im Zuge der GPLA sei nur Herr ***X*** befragt worden. Eine Sachverhaltsdarstellung des Bf sei zu keinem Zeitpunkt zugelassen bzw gefordert worden. Dies sei als Verletzung des Parteiengehörs zu werten.

Die Abgabenbehörde habe sich ausschließlich auf die Entscheidung des UFS vom 4.7.2012, RV/0598-G/08 gestützt und als einzige Prüfungshandlung im Zusammenhang mit dem Werkvertrag eine Befragung von Herrn ***X*** vorgenommen. Sie habe dabei völlig außer Acht gelassen, dass die Entscheidung des UFS einen freien Dienstvertrag betroffen habe, dessen Gegenstand die Geschäftsführung des Bf gewesen sei. Der hier gegenständliche Werkvertrag samt den ergänzenden Vorstandsbeschlüssen beinhalte jedoch einen vollkommen anderen Leistungsumfang. Die Abgabenbehörde habe es überdies unterlassen, die von Herrn ***X*** für den Bf ausgeübten Tätigkeiten aufzuteilen in die unentgeltliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied und die entgeltliche Tätigkeit als Werkvertragsnehmer. Die abgabenbehördliche Befragung von Herrn ***X*** sei im Lichte dieses Mangels nur bedingt in die Beweiswürdigung einzubeziehen.

Die von der Abgabenbehörde getroffene Feststellung „*am Aufgabenbereich von Herrn ***X*** hat sich laut Werkvertrag nichts geändert*“ sei schlichtweg falsch. Die von der Abgabenbehörde getroffene Aussage „*die Weisungsfreiheit und Nichteingliederung in die Organisation des ***Bf*** wurde bereits in der Vorprüfung behauptet*“ stelle keine ausreichende Bescheidbegründung dar. Offensichtlich habe es die Abgabenbehörde unterlassen, den freien Dienstvertrag vom 7.3.2001 einzusehen. Es werde auch nicht begründet, weshalb die

„*annähernd gleich hohen Honorare wie in den Vorjahren*“ gegen die Anerkennung des Werkvertrages sprechen sollten. Ob die Feststellung, dass Herr ***X*** auf der Vereinshomepage als Clubmanager, Kontaktperson und Ansprechpartner aufscheine, eine Bescheidebegründung darstelle, sei zu bezweifeln. Jedenfalls sei keine rechtliche Würdigung dahingehend erfolgt, warum dieser Umstand die Vermutung eines Dienstverhältnisses für sich habe. Es sei auch nicht erläutert worden, warum der Werkvertrag in dieser Form unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre.

In einem als **Ergänzung zur Beschwerde** titulierten Schreiben vom 22.5.2015 ergänzte der steuerliche Vertreter des Bf die Ausführungen in der Beschwerde. Vorgebracht wurde ua, die Werbeagentur ***X*** ***Firmenname***, die auch im Internet präsent sei, habe mehrere (im Schreiben namentlich genannte) Projekte durchgeführt. Herr ***X*** sei bei der Erbringung seiner Leistungen weder weisungs- noch arbeitszeitgebunden. In der am 4.2.2009 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes sei festgehalten worden, dass die Werbeagentur ***X*** ***Firmenname*** die Umsetzung aller werbetechnischen Möglichkeiten des Bf in Eigenregie und ohne Weisungsrecht des Bf übernehme. Davon seien folgende Maßnahmen umfasst:

- Partnersuche für Sponsoring von Turnieren, für Werbetafeln auf den Spielbahnen, für Einschaltungen auf der Homepage und in Printmedien
- Verbesserung des Bekanntheitsgrades durch Auftritte bei Messen, Ausstellungen etc
- Organisation von Werbeveranstaltungen auf der Anlage, in Betrieben und Schulen
- Aufbereitung eines längerfristigen Werbekonzeptes und Mitarbeit bei regionalen und überregionalen Werbegemeinschaften

Diese Leistungen seien mess- und überprüfbar. In der am 4.2.2009 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes sei vereinbart worden, wie die Leistungen abzurechnen seien. Zudem sei festgehalten worden, dass die Erreichung der Zielvorgabe laut geschuldetem Werk auf der Grundlage der Einnahmen im Bereich „Turniere und Sponsorengelder sowie Anzahl der Turnierveranstaltungen“ gemessen werde. Für den Fall des Nichterreichens der Ziele werde entsprechend dem Vorstandsbeschluss vom 4.2.2009 eine Konventionalstrafe vorgeschrieben. Bei längerer Verhinderung werde Herr ***X*** von der Werbeagentur ***W*** vertreten. Eine diesbezügliche Vereinbarung liege vor. Herr ***X*** sei weder in den betrieblichen Ablauf des Bf noch in die Pflege des Golfplatzes eingebunden. Die Büroaufgaben würden von zwei Büroangestellten erledigt, die Verantwortung für die Pflege des Golfplatzes trage der Head-Greenkeeper Herr ***Y***. Herr ***X*** sei ausschließlich für die Bewerbung des Bf verantwortlich und übe diese Tätigkeit in Form eines Werkvertragsverhältnisses aus.

In seiner **Beschwerdevorentscheidung** vom 12.6.2015 teilte das Finanzamt die Sichtweise des Bf nicht. Unter der Überschrift „Sachverhalt“ wurde im Wesentlichen ausgeführt, Inhalt des Werkvertrages sei die Akquirierung und Betreuung der Mitglieder, der Greenfee-Gäste, der

Partnerbetriebe und der Sponsoren des Bf. Dazu gehörten insbesondere folgende Aufgabenbereiche:

- Entwurf von Vereinbarungen für laufende Werbemaßnahmen
- Vorbereitung und Durchführung von Turnieren mit entsprechenden Sponsorvereinbarungen
- Ausarbeitung von Vereinbarungen mit Partnerbetrieben (Clubs bzw Quartiergeber)
- Entwurf und Durchführung von Werbeeinschaltungen in den dafür geeigneten Medien
- Vertretung des ***Bf*** bei regionalen und überregionalen Werbeveranstaltungen
- Erstellung der Newsletter mit aktuellen Informationen für Mitglieder und Gäste
- Gestaltung und Organisation der periodisch erscheinenden Clubzeitung

Herr ***X*** sei laut Werkvertrag bei der Durchführung seiner Aufgaben ungebunden und könne diese nach Zweckmäßigkeit wahrnehmen. Eine Einbindung in die Organisation des Bf sei nicht gegeben, es bestehe jedoch die Möglichkeit, die Infrastruktur des Bf unentgeltlich zu nutzen. Die Vergütung erfolge auf der Grundlage der von Herrn ***X*** gelegten Honorarnoten (50 Euro pro Stunde). Herr ***X*** sei als Vizepräsident des Bf für folgende Aufgaben unentgeltlich zuständig:

- Führung von Protokollen bei Sitzungen
- Überwachung der Greenkeeper-Tätigkeit
- Bei Abwesenheit des Präsidenten Vertretung des Bf nach außen sowie Koordination von Bautätigkeiten

Am 1.5.2009 habe Herr ***X*** das Gewerbe „Werbeagentur“ angemeldet. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb beträfen die Bewerbung des Bf, die Sponsorenakquise, die Erstellung des Clubmagazins und andere Marketingaufgaben. Eine Vertretung sei bis dato nicht notwendig gewesen. Die Arbeiten würden hauptsächlich von zu Hause aus erledigt. Zwischen 91% und 98% der Einnahmen entstammten aus der Tätigkeit für den Bf, der Rest der Einnahmen aus Tätigkeiten für andere Auftraggeber. Die Entlohnung erfolge auf der Grundlage von Honorarnoten und Leistungsverzeichnissen.

Nach Darlegung des Ergebnisses der die Jahre 2002 bis 2006 umfassenden „Vorprüfung“, einer gerafften Wiedergabe der am 18.6.2014 durchgeführten abgabenbehördlichen Befragung von Herrn ***X*** sowie einer überblicksartigen Darstellung des Inhalts der Homepage des Bf führte das Finanzamt unter der Überschrift „Rechtliche Würdigung“ wie folgt aus: Gemäß § 47 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Es müssten demnach zwei Kriterien vorliegen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Herr ***X*** sei seit mehreren Jahren als Clubmanager für den Bereich Werbung, Marketing und Event Managing tätig; zunächst als freier Dienstnehmer, dann auf Werkvertragsbasis. Es werde nicht die Lieferung oder Erfüllung

eines bestimmten Werkes geschuldet, sondern liege ein Dauerschuldverhältnis vor. Bereits in den Vorjahren sei Herr ***X*** für die Bewerbung und Betreuung von Mitgliedern und Gästen, für die Sponsorenakquise und für Marketingaufgaben zuständig gewesen. Hinzugekommen sei lediglich die Herausgabe der Clubzeitung in Zusammenarbeit mit der Werbeagentur ***W***. Er trete nach außen hin als Clubmanager und Ansprechpartner auf. Dies erfordere eine organisatorische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf. Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke. Weisungsunterworfenheit bedeute somit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen könne (Hinweis auf VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Inwieweit der Arbeitgeber sein Weisungsrecht tatsächlich ausübe, sei letztlich nicht entscheidend. Es sei bei vielen Dienstverhältnissen üblich, dass sich der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten frei einteilen und den Arbeitsablauf frei bestimmen könne, solange der geforderte Arbeitserfolg gegeben sei. Bei leitenden Angestellten stehe diese Freiheit nahezu an der Tagesordnung. Die fehlende Bindung an Arbeitszeit und -ort begründe daher keine Weisungsfreiheit. Sei aufgrund der Kriterien der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit eine Zuordnung nicht möglich, müsse als weiteres Kriterium auf das Fehlen des Unternehmerrisikos abgestellt werden. Die Einnahmen unterlägen keinen großen Schwankungen. Es würden laufend Honorarnoten gelegt. Herr ***X*** arbeite zwar wie in den Jahren zuvor vielfach von zu Hause aus, es stehe ihm allerdings nach wie vor ein Büro und die Infrastruktur des Bf zur Verfügung. In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2009 bis 2013 seien keine Betriebsausgaben für Büromiete geltend gemacht worden.

Mit Schreiben vom 23.6.2015 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 6.10.2015 ersuchte das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter des Bf um Beibringung ua der Protokolle über die in den Streitjahren abgehaltenen Mitglieder- und Delegiertenversammlungen sowie der von Herrn ***X*** in den Streitjahren an den Bf gelegten Honorarnoten. Der steuerliche Vertreter des Bf kam dieser Aufforderung nach.

Mit **Verständigungsschreiben gemäß § 281a BAO** vom 7.11.2019 setzte das Bundesfinanzgericht sowohl den Bf als auch das Finanzamt darüber in Kenntnis, dass es das Finanzamt entgegen der gesetzlichen Anordnung des § 262 BAO unterlassen habe, eine Beschwerdeentscheidung über die Beschwerde vom 30.10.2014 gegen die Bescheide vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2012 und 2013 zu erlassen, und stellte die Beschwerde zur Nachholung der Beschwerdeentscheidung an das Finanzamt zurück.

In seiner **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.11.2019 verwies das Finanzamt auf seine Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.6.2015 und führte darüber hinaus ua wie folgt aus:

Ad Zielschuld-/Dauerschuldverhältnis: Der VwGH habe sich im Erkenntnis vom 20.5.1980, Slg Nr 10.140/A grundlegend mit der Abgrenzung des Dienstvertrages vom freien Dienstvertrag einerseits und vom Werkvertrag andererseits beschäftigt und dabei ausgeführt, dass es entscheidend darauf ankomme, ob sich jemand auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichte (diesfalls liege ein Dienstvertrag vor), oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernehme (diesfalls liege ein Werkvertrag vor). Im letztgenannten Fall handle es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit, während es beim Dienstvertrag primär auf die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf die Bereitschaft des Letzteren zur Erbringung von Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit ankomme. Der Werkvertrag begründe in der Regel ein Zielschuldverhältnis, und bestehe hier die Verpflichtung darin, die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung ende das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers seien lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (Hinweis ua auf VwGH 5.6.2002, 2001/08/0107). Entscheidend sei nicht die Bezeichnung des Vertrages, sondern die konkrete Ausgestaltung der Tätigkeit (Hinweis auf VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143), daher sei auch das Vorliegen eines als „Werkvertrag“ bezeichneten Dokuments nicht maßgeblich für die rechtliche Qualifikation. Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis bestehe, sei daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung auszugehen. Maßgebend seien weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (Hinweis auf VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Der gegenständliche Vertrag umfasse zusammengefasst die gesamte wirtschaftliche Vermarktung des Bf sowie die Vertretung des Bf nach außen. Daneben sei Herr ***X*** auch für die laufende Betreuung der Mitglieder, der Gäste, der Partnerbetriebe und Sponsoren zuständig. Ein klar abgegrenztes Werk sei nicht erkennbar, zumal Herr ***X*** laut Vertrag auch alle Aktivitäten setzen müsse, die geeignet seien, die Nachfrage nach den Angeboten und damit die Einnahmen des Bf zu erhöhen. Solche Arbeitsleistungen würden typischerweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht, da sie keine in sich geschlossene, abgegrenzte, gewährleistungsfähige Einheit bildeten.

Ad Weisungsgebundenheit: Das Kriterium der Weisungsgebundenheit sei für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses essentiell. Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle (Hinweis auf VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Nichtsdestotrotz sei die Stärke des geforderten Weisungsrechts des Dienstgebers abhängig von der Art der Tätigkeit. So reiche es bei leitenden

Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke. Je höher qualifiziert die Tätigkeit sei, desto mehr müsse das Kriterium der Weisungsgebundenheit in den Hintergrund treten, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Herr ***X*** habe die wirtschaftliche Vermarktung, die organisatorische Abwicklung der laufenden Geschäfte des Bf sowie die Vertretung des Bf nach außen inne. Nach Z 2 des Vertrages sei Herr ***X*** bei der Durchführung der Tätigkeiten ungebunden und könne diese nach Zweckmäßigkeit wählen. Er könne demnach seinen Tätigkeitsbereich zwar relativ unabhängig gestalten, selbstbestimmte in eigener Verantwortung durchgeführte Arbeiten, also ein selbstständiges Werk darstellende Tätigkeiten, lägen jedoch nicht vor, sondern allenfalls nichtselbständige Organisationstätigkeiten eines Clubmanagers mit einem nicht untypisch höheren Gestaltungsspielraum (Hinweis auf UFS 4.7.2012, RV/0598-G/08). Eine tatsächliche „Freiheit“ könne nicht bestehen, da der Betrieb des Bf ohne die Tätigkeit von Herrn ***X*** nicht möglich erscheine. Die Entscheidungen für den Betrieb des Bf treffe laut Angaben in der Beschwerde der Vorstand, somit sei Herr ***X*** in der Ausübung seiner Tätigkeiten auch an diese Entscheidungen gebunden. Das Kriterium der Weisungsgebundenheit trete bei Herrn ***X*** als leitendem Angestellten in den Hintergrund und sei auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Im Hinblick auf die Bindung an Arbeitszeit und -ort sei auszuführen, dass Herr ***X*** grundsätzlich weder zu einer bestimmten Zeit noch an einem bestimmten Ort arbeiten müsse. Eine derart flexible Arbeitszeiteinteilung könne ein Hinweis auf ein Werkvertragsverhältnis sein, da hier die Arbeitszeiten beliebig gewählt werden könnten. Jedoch gebe es auch bei „normalen“ Arbeitsverhältnissen Modelle, bei denen der Arbeitnehmer die Arbeitszeiten sehr frei wählen könne (bspw Gleitzeit). Der Möglichkeit, frei darüber entscheiden zu können, an welchem Ort gearbeitet werde, komme keine große Bedeutung zu, da auch die Möglichkeit der Heimarbeit (Teleworking) ein sehr regelmäßiger Bestandteil von Dienstverhältnissen sei. Die diesbezügliche Freiheit von Herrn ***X*** könne also kein zwingendes Argument für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit sein. Hinzu komme, dass sich aus der Natur der Tätigkeit einige Bindungen an Arbeitszeit und -ort ergäben.

Ad Eingliederung in den geschäftlichen Organismus: Ein Arbeitnehmer sei organisatorisch eingegliedert, wenn er auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Herr ***X*** habe bei seiner Tätigkeit die Interessen des Bf zu berücksichtigen, da ohne seine Tätigkeit der Betrieb des Golfclubs nicht möglich erscheine. Er trete nach außen hin als Vizepräsident und Clubmanager auf. Er scheine sowohl auf der Homepage des Bf als auch auf diversen anderen Homepages als Ansprechpartner für den Bf auf. Er verfüge über eine E-Mail-Adresse des Bf und eine entsprechende Telefon-Durchwahl/Mobiltelefon. Die von Herrn ***X*** ausgeübten Tätigkeiten könnten ohne unmittelbare Eingliederung in die betrieblichen Abläufe des Bf nicht durchgeführt werden (Hinweis auf UFS 4.7.2012, RV/0598-G/08).

Ad Unternehmerrisiko: Da im vorliegenden Fall bereits aufgrund der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen sei, müsse nach der Rechtsprechung des VwGH auf ein etwaiges Unternehmerrisiko nicht näher eingegangen werden.

Mit Schreiben vom 17.12.2019 erhob der steuerliche Vertreter des Bf einen **Vorlageantrag**. Neben einigen nicht den Streitzeitraum betreffenden Ausführungen, einer näheren Beschreibung der von Herrn ***X*** für den Bf ausgeübten Werbetätigkeiten sowie dem wiederholten Hinweis darauf, dass dieser völlig weisungsfrei tätig geworden sei und keine Kontrolle seitens des Bf bestanden habe, wurden ua folgende Punkte angesprochen:

Wie dem Protokoll zur Sitzung des Vereinsvorstandes vom 8.10.2008 zu entnehmen sei, seien die Tätigkeiten eines „klassischen Clubmanagers“ auf den gesamten Vereinsvorstand, zwei Sekretariatsangestellte und die Greenkeeper aufgeteilt worden. Weitere Aufgaben, wie zB Startertätigkeit bei Turnieren oder Platzüberwachung, seien von Vereinsmitgliedern gegen Erlass der Jahresgebühr übernommen worden. Dadurch habe sich der wöchentliche Zeitaufwand der Vorstandsmitglieder erhöht, dies habe man jedoch zum Wohle des Clubs in Kauf genommen.

Der Abgabenbehörde zufolge sei aus dem immer wieder verwendeten Begriff „Clubmanager“ ein Angestelltenverhältnis und eine Weisungsbindung abzuleiten. Es sei jedoch verabsäumt worden, die „wahre“ Tätigkeit eines Clubmanagers und den dafür benötigten Zeitaufwand zu hinterfragen. Ein „echter“ Clubmanager habe ein umfassendes Aufgabengebiet zu bewältigen und sei an Arbeitszeit und -ort gebunden. Die Tätigkeit eines „echten“ Clubmanagers, die mindestens 40 bis 50 Wochenstunden in Anspruch nehme, könne auszugsweise wie folgt beschrieben werden: Buchung von Abschlagszeiten, Verkauf von Greenfees, Bearbeitung von Gruppenanfragen, Bearbeitung von Ein- und Ausgangsrechnungen, Erledigung von Beschwerden, Abrechnung der Tageskasse, Buchung von Nächtigungen für Gäste, Bestellungen für die Platzpflege, Platzüberwachung, Startertätigkeit bei Turnieren, Organisation von Schnuppertagen und vieles mehr, sowie zusätzlich – wie im Werkvertrag angeführt – die wirtschaftliche Vermarktung. Diesbezüglich werde beispielhaft auf die beiliegende, über die Homepage des Österreichischen Golfverbandes abrufbare Stellenausschreibung des Golfclubs ***G*** betreffend die Tätigkeit eines Clubmanagers verwiesen. Wie bereits oben ausgeführt, seien laut Protokoll zur Sitzung des Vereinsvorstandes vom 8.10.2008 die Aufgaben eines „wahren“ Clubmanagers – mit Ausnahme der wirtschaftlichen Vermarktung – clubintern aufgeteilt worden. Herr ***X*** trete laut Protokoll nach außen hin unter dem Titel „Clubmanager“ auf, was auch so gewollt sei, weil seine Werbeagentur nur einen geringen Bekanntheitsgrad habe und sich daraus für ihn erhebliche Vorteile im Hinblick auf die Erfüllung seiner werkvertraglichen Aufgaben ergäben.

Im Jahr 2017 sei die wirtschaftliche Vermarktung des Bf in lokalen Zeitungen ausgeschrieben worden. Daraufhin sei von mehreren Firmen ein Angebot erstellt worden. Schließlich sei im

Jahr 2017 der Auftrag an das Werbeunternehmen ***W*** vergeben worden. Diese Werbeagentur hätte keinerlei golfspezifische Erfahrung gehabt und sei hauptsächlich in anderen Werbebereichen tätig gewesen. Es stelle sich daher die berechnigte Frage, warum es möglich gewesen sei, dass im Jahr 2017 das genau gleiche Aufgabengebiet von dieser Werbeagentur ohne irgendeine Bindung und organisatorische Eingliederung in den Bf zufriedenstellend erledigt werden habe können.

Die Behauptung, dass der Bf ohne wirtschaftliche Vermarktung nicht überlebensfähig wäre, zeige die Unwissenheit der Prüfer über die Führung und Finanzgebarung eines Golfclubs auf. Die durch Herrn ***X*** erzielten Erlöse beliefen sich auf etwa ein Fünftel der Gesamteinnahmen des Bf.

Zu der am 18.6.2014 durchgeführten abgabenbehördlichen Befragung von Herrn ***X*** sei anzumerken, dass dieser die Fragen des Prüfers gänzlich anders aufgefasst und verstanden habe und dies dann zum Vorteil für das Finanzamt ausgelegt worden sei.

Am 10.12.2020 befragte das Bundesfinanzgericht Herrn ***X*** zu dessen Tätigkeit für den Bf. Die darüber aufgenommene Niederschrift wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, eine Stellungnahme des Finanzamts erfolgte nicht.

Mit Schreiben vom 17.12.2020 nahm der steuerliche Vertreter des Bf die in der Beschwerde vom 30.10.2014 gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Mit Schreiben vom 9.4.2021 nahm der steuerliche Vertreter des Bf die Beschwerde vom 30.10.2014 gegen den Bescheid vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 zurück. Darüber hinaus wies der steuerliche Vertreter des Bf darauf hin, dass die im Zuge der GPLA festgestellten, die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2012 betreffenden sonstigen „Abfuhrdifferenzen“ außer Streit stünden.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Zur Tätigkeit von Herrn *X*** für den Bf:**

Beim Bf handelt es sich um einen Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck ua darin besteht, den Mitgliedern die Ausübung des Golfsportes zu ermöglichen.

Herr ***X*** war ab April 2001 auf der Grundlage einer am 7.3.2001 abgeschlossenen, als „freier Dienstvertrag“ bezeichneten vertraglichen Vereinbarung für den Bf tätig. Sein Tätigkeitsbereich war unter Punkt 2 dieser vertraglichen Vereinbarung wie folgt umschrieben:

*„Dem Dienstnehmer obliegt die Geschäftsführung des ***Bf***. Er ist berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte unter Beachtung aller gesetzlichen Bestimmungen, der Satzung des Vereins und der vom Vorstand des Vereins vorgegebenen Richtlinien zu führen und nach außen zu vertreten.*

Dem Dienstnehmer obliegen insbesondere:

1) Die Führung und Leitung des Golf-Sekretariats mit allen seinen Einrichtungen und Aufgaben hinsichtlich Administration und Verwaltung einschließlich Personal.

2) Die Führung des Sport- und Platzbetriebes einschließlich Personal

3) Die Mitglieder- und Gästewerbung, Sponsorenakquisition sowie sämtliche Marketingaufgaben.“

Im Zuge einer die Jahre 2002 bis 2006 umfassenden Lohnabgabenprüfung qualifizierte das Finanzamt Herrn ***X*** als steuerlichen Dienstnehmer des Bf und verrechnete Dienstgeberbeiträge nach. In seiner Entscheidung vom 4.7.2012, RV/0598-G/08 folgte der Unabhängige Finanzsenat als damals zuständige Rechtsmittelbehörde der Sichtweise des Finanzamts.

Ende 2008 fiel die Entscheidung, dass sich Herr ***X*** aus dem operativen Betrieb des Bf zurückziehen und sich fortan nur noch dem Werbe- und Sponsoringbereich widmen wird. Dies war auch Gegenstand der am 19.10.2008 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes, in welcher die vereinsspezifischen Arbeitsabläufe und Aufgaben im Allgemeinen neu definiert und verteilt wurden. In dem darüber aufgenommenen Sitzungsprotokoll wurde ua festgehalten, dass Herr ***X*** zur Führung des Titels „Golfmanager“ weiterhin berechtigt sei.

Mit Schreiben vom 22.1.2009 unterbreitete Herr ***X*** dem Bf folgendes Angebot:

„Ich erlaube mir folgendes Angebot für gewünschte Projektabwicklungen wie folgt zu legen:

Sponsoring

Akquise von Sponsoren für Werbetafeln, Transparente und Drucksorten (Scorekarte, Turnierkalender, Greenfeekarten, etc.)

€ 7.000,-

Turnier

Partnersuche und Akquise von Turniersponsoren

€ 6.000,-

Clubmagazin

Konzeption, Layout, Inserate, Endfertigung von zwei Ausgaben des Clubmagazins (Frühjahr, Sommer) pro Saison

€ 8.000,-

Kooperationen

Aufbau von Interessensgemeinschaften, Suche nach strategischen Partnern für eine überregionale Vermarktung der Golfanlage

€ 2.000,-

Strategie

Konzeption eines Werbekonzeptes (CI, CD) und Ausarbeitung von USBs und einer Clubphilosophie

€ 2.000,-

Summe aller Projektmaßnahmen € 25.000,- pro Golfsaison.

Angebot gilt bis Anfang Golf Saison 2009."

Aufbauend auf dieses Angebot trafen der Bf und Herr ***X*** in der am 4.2.2009 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes eine vertragliche Vereinbarung, deren Inhalt im Sitzungsprotokoll wie folgt festgehalten ist:

*„Erörterung und Diskussion über das von ***X*** vorgelegte Angebot. Das Angebot wird vorbehaltlich wirtschaftlicher Änderungen seitens des ***Bf*** und befristet auf die Saison 2009 angenommen. Lediglich die Höhe der Angebotssumme wurde abgeändert. Herr ***X*** erklärt sich mit folgenden Auftragspunkten einverstanden:*

****X*** übernimmt als eigenständiger Unternehmer (Gewerbeanmeldung soll so rasch als möglich erfolgen) die Umsetzung aller werbetechnischen Möglichkeiten des ***Bf*** laut Angebot vom 22. Jänner 2009. Dazu gehören folgende Maßnahmen:*

Partnersuche für Sponsoring von Turnieren, Werbetafeln auf den Spielbahnen, Einschaltungen auf der Homepage bzw. in Printmedien und auf den Scorekarten.

Verbesserung des Bekanntheitsgrades durch Auftritte bei Messen, Ausstellungen, etc.

Organisation von Werbeveranstaltungen auf der Anlage, in Betrieben und Schulen.

Erstellung der periodisch erscheinenden Clubzeitung mit Werbeeinschaltungen.

Aufbereitung eines längerfristigen Werbekonzeptes, Mitarbeit bei regionalen und überregionalen Werbegemeinschaften.

Bei der Erbringung dieser Leistungen ist er weisungsfrei, an keine Arbeitszeiten gebunden und berechtigt, sich weiterer Geschäftspartner zu bedienen.

*Durch diese Aktivitäten sind die Einnahmen aus Turniergebühren sowie aus Werbung und Sponsoring laufend zu verbessern, als Minimum werden die Einnahmen von jährlich 90.000,- sowie die Mindestanzahl von 25 Turnieren festgelegt. Bei Einhaltung dieser Vorgaben wird Herr ***X*** für das Jahr 2009 ein Honorar in der Höhe von 21000.- Euro erhalten. Bei Nichterreichen erfolgt, ausgenommen längerfristiger Platzsperre (über 1 Woche) infolge Unwetter (Hochwasser, Sturm, Hagel) die Festsetzung einer Konventionalstrafe, deren Höhe mit 4500.- festgelegt wird.*

*Darüber hinausgehende, nicht angeführte Leistungen werden nach vorheriger Absprache gesondert vergütet. Um jegliche Gerüchte, seitens der Kassaprüfer und Mitglieder bezüglich dieses Auftrages zu vermeiden wird vereinbart das Honorar in monatlichen Teilbeträgen mit Stundenaufzeichnungen auszubezahlen. Aufgrund der derzeitigen Wohnsituation wird ***X*** bis auf weiteres ein Arbeitsplatz im Clubhaus zur Verfügung gestellt wofür ein monatlicher Mietzins von 80,- Euro vereinbart wird. Er kann vorerst auch sein Gewerbe an diese Adresse anmelden, eine baldige Änderung dieses Zustandes wurde vereinbart. Betriebsmittel werden ihm keine zur Verfügung gestellt.*

Diese Vereinbarung, gültig für die Saison 2009, kann bei Erreichung der Ziele und nach Absprache weiter verlängert oder abgeändert werden. In diesem Fall soll ein schriftlicher Werkvertrag erstellt werden."

Die zwischen dem Bf und Herrn ***X*** in der am 4.2.2009 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes getroffene vertragliche Vereinbarung, die ausschließlich den Werbe- und Sponsoringbereich betraf, trat an die Stelle der als „freier Dienstvertrag“ bezeichneten vertraglichen Vereinbarung vom 7.3.2001.

In der am 26.10.2009 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes wurde die zwischen dem Bf und Herrn ***X*** in der am 4.2.2009 abgehaltenen Vorstandssitzung getroffene vertragliche Vereinbarung um ein weiteres Jahr verlängert und überdies ein Geldbetrag definiert, den Herr ***X*** durch die Lukrierung von Sponsorengeldern in der Golf-Saison 2010 zu erwirtschaften hatte.

In der am 27.10.2010 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes einigte man sich auf eine Verlängerung dieser vertraglichen Vereinbarung um ein weiteres Jahr. Zudem wurde ein Geldbetrag definiert, den Herr ***X*** durch die Lukrierung von Sponsorengeldern in der Golf-Saison 2011 zu erwirtschaften hatte.

In der am 4.4.2011 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes wurde zwischen dem Bf und Herrn ***X*** eine vertragliche Vereinbarung mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

„Schriftlicher Werkvertrag

*der bisher mündlich zwischen dem ***Bf*** als Vertragsgeber (VG) und Hrn. ***X*** als Vertragsnehmer (VN) getroffenen Vereinbarungen.*

1. Art und Umfang der Tätigkeit

*Der VN übernimmt die Akquirierung und Betreuung der Mitglieder, Greenfee-Gäste, Partnerbetriebe und Sponsoren des ***Bf***. Dazu gehören alle Aktivitäten, die geeignet sind, die Nachfrage nach den Angeboten und damit die Einnahmen des ***Bf*** zu erhöhen und welche bereits bisher erfolgreich eingesetzt wurden:*

- Entwurf von Vereinbarungen für laufende Werbemaßnahmen*
- Vorbereitung und Durchführung von Turnieren mit entsprechenden Sponsorvereinbarungen*
- Ausarbeitung der Vereinbarungen mit Partnerbetrieben (Clubs bzw. Quartiergeber)*
- Entwurf und Durchführung von Werbeeinschaltungen in den dafür geeigneten Medien*
- Vertretung des ***Bf*** bei regionalen und überregionalen Werbeveranstaltungen*
- Erstellung der Newsletter mit aktuellen Informationen an Mitglieder und Gäste*
- Gestaltung und Organisation der periodisch erscheinenden Clubzeitung*

*Aufgrund seiner Erfahrungen durch die Hochwasser in den Vorjahren und wegen Nichtbenutzbarkeit der Golfanlage übernimmt der VN sämtliche Koordinierungsarbeiten, die für die ehestmögliche Beseitigung der Schäden sowie bestmögliche Schadensabwicklung für den ***Bf*** notwendig sind.*

2. Ort und Zeit der Tätigkeit

*Der VN ist bei der Durchführung der in Pt. 1 genannten Tätigkeiten ungebunden und kann diese nach Zweckmäßigkeit wählen. Er ist dabei in die Organisation des ***Bf*** nicht eingebunden, kann aber die vom Club zur Verfügung gestellte Infrastruktur nutzen.*

3. Abrechnung der Tätigkeit

Die Vergütung der in Pt. 1 genannten Tätigkeiten erfolgt anhand der vom VN gelegten Honorarnoten, womit sämtliche damit zusammenhängende Kosten abgegolten sind."

Diese vertragliche Vereinbarung wurde in der am 6.7.2011 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes wie folgt ergänzt:

*„In Ergänzung des unterfertigten Werkvertrages mit ***X*** erfolgt der nachträgliche und einstimmige Beschluss, worin folgende Punkte, die bereits besprochen wurden, ergänzt werden:*

*Der Werklohn von Euro 50,- pro Stunde wird nochmals festgehalten. Für die Versteuerung des Honorars, sowie die Abfuhr der Sozialversicherung und Einkommensteuer hat ***X*** selbst zu sorgen. ***X*** ist weiterhin berechtigt sich vertreten zu lassen, wenn er es als notwendig erachtet. Er ist arbeitszeitungebunden und ist weisungsfrei! Koordinationsarbeiten bei einem etwaigen Hochwasserereignis sind von ***X*** als ehrenamtlicher Funktionär des Clubs zu leisten.“*

In der am 4.10.2011 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes wurde die zwischen dem Bf und Herrn ***X*** am 4.4.2011 abgeschlossene, als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarung samt den am 6.7.2011 beschlossenen Ergänzungen um ein weiteres Jahr verlängert. Zudem wurde ein Geldbetrag definiert, den Herr ***X*** durch die Lukrierung von Sponsorengeldern in der Golf-Saison 2012 zu erwirtschaften hatte.

In der am 24.10.2012 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes einigte man sich auf eine Verlängerung dieser vertraglichen Vereinbarung um ein weiteres Jahr. Zudem wurde ein Geldbetrag definiert, den Herr ***X*** durch die Lukrierung von Sponsorengeldern in der Golf-Saison 2013 zu erwirtschaften hatte.

An den tatsächlichen Tätigkeitsabläufen hat sich durch die am 4.4.2011 abgeschlossene, als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarung nichts geändert. Die von Herrn ***X*** ab diesem Zeitpunkt ausgeübte Werbetätigkeit entsprach jener Werbetätigkeit, die er davor auf der Grundlage der am 4.2.2009 abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarung (siehe oben) ausgeübt hatte.

Im Zusammenhang mit dem Vertragspunkt „Turniere“ bestand die Tätigkeit von Herrn ***X*** im Wesentlichen darin, bei Unternehmen anzufragen, ob Interesse an der Ausrichtung eines Golfturniers besteht. Bejahendenfalls wurden der Sponsoringbeitrag, das Datum, Details über Sachpreise und Verpflegung sowie allfällige Sonderwünsche abgeklärt. Herr ***X*** leitete die Informationen an das Sekretariat des Bf weiter. Dieses nahm sodann Reservierungen vor, bereitete Turnierscorekarten vor, gab die Flight-Einteilung und Startzeiten bekannt, wertete Turnierergebnisse aus und erstellte die Siegerlisten. Hinsichtlich einer allfälligen Verpflegung traf der Turniersponsor die entsprechenden Vereinbarungen direkt mit dem Gastronomiebetreiber. In vereinzelten Fällen war Herr ***X*** selbst an der Durchführung von Turnieren beteiligt.

Der Bf erteilte Herrn ***X*** im gesamten Streitzeitraum keinerlei Weisungen betreffend den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder das sonstige arbeitsbezogene Verhalten. Herr ***X*** agierte

insoweit vollständig nach eigenem Ermessen. Er hatte auch keine Mindestanzahl an Arbeitsstunden zu absolvieren.

Herr ***X*** übte die Werbetätigkeit für den Bf hauptsächlich in einem an seinem privaten Wohnsitz eingerichteten Büro aus. Darüber hinaus wurde er auch in den Büroräumlichkeiten des Bf tätig. Herr ***X*** verfügte in den Streitjahren ua über Laptops, die in die von ihm für Zwecke der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG 1988) geführte Anlagekartei Eingang gefunden haben. Darüber hinaus war es ihm gestattet, den vereinseigenen PC sowie andere vereinseigene Büromittel zu nutzen.

Herr ***X*** legte in regelmäßigen Abständen Honorarnoten an den Bf. Die Abrechnung erfolgte nach der Anzahl geleisteter Arbeitsstunden auf Basis eines Stundensatzes von 50,00 Euro, der abgerechnete Leistungszeitraum betrug jeweils ein bis zwei Monate. Die erste von Herrn ***X*** an den Bf gelegte Honorarnote ist mit 27.5.2009 datiert und betrifft den Leistungszeitraum Mai 2009. Im Jahr 2011 etwa bewegten sich die von Herrn ***X*** an den Bf verrechneten Beträge in einer Bandbreite von 2.200,00 Euro bis 3.750,00 Euro. Den Honorarnoten lagen Leistungsverzeichnisse zugrunde, in welchen die erbrachten Leistungen detailliert aufgeschlüsselt wurden. Die Leistungsverzeichnisse stellen sich beispielhaft wie folgt dar:

- Leistungsverzeichnis zur Honorarnote 1/2011 (verrechneter Betrag: 2.200,00 Euro)

Datum	Zeitaufwand (Std)	Tätigkeit
11.1.2011	6	Erstellung Marketingplan
13.1.2011	6	Sponsorenakquise für Werbemittel und Tafeln
17.1.2011	5	Konzeption Mitgliederwerbeplan
19.1.2011	5	Sponsorenakquise für Werbemittel und Tafeln [Firmenname]
20.1.2011	8	Gästewerbung Tourismus-Messe [Ort]
21.1.2011	7	Gästewerbung Tourismus-Messe [Ort]
22.1.2011	7	Gästewerbung Tourismus-Messe [Ort]
	gesamt 44	

- Leistungsverzeichnis zur Honorarnote 6/2011 (verrechneter Betrag: 3.750,00 Euro)

Datum	Zeitaufwand (Std)	Tätigkeit
-------	-------------------	-----------

1.4.2011	8	Sponsorenakquise für Clubmagazin
2.4.2011	9	Sponsorenakquise für Clubmagazin
3.4.2011	7	Konzeption Clubmagazin
4.4.2011	8	Konzeption Clubmagazin
15.4.2011	7	Partnerclubmeeting [Bezeichnung]
18.4.2011	6	Sponsorenakquise [Firmenname, Firmenname, Firmenname]
20.4.2011	7	Fertigstellung Clubmagazin
21.4.2011	9	Fertigstellung, Druckfreigabe Clubmagazin
23.4.2011	3	Sponsorenakquise Turniere [Name]
9.5.2011	4	Marketingmeeting [Bezeichnung]
12.5.2011	4	Marketingmeeting [Bezeichnung]
18.5.2011	3	Marketingmeeting [Bezeichnung]
	gesamt 75	

Zu einer verhinderungsbedingten Vertretung von Herrn ***X*** durch einen von diesem beauftragten eigenständigen Unternehmer, etwa eine Werbeagentur, kam es im gesamten Streitzeitraum nicht.

Herr ***X*** verfügte ab dem 1.5.2009 über Gewerbeberechtigungen für das (freie) Gewerbe „Werbeagentur“ und das (freie) Gewerbe „Organisation und Durchführung von Seminaren, Schulungen und Veranstaltungen“.

Herr ***X*** erbrachte Leistungen betreffend den Werbe- und Sponsoringbereich in erster Linie für den Bf. In sehr untergeordnetem Ausmaß wurde er auch für andere Auftraggeber tätig.

Neben seiner auf der Grundlage der oben wiedergegebenen vertraglichen Vereinbarungen ausgeübten Werbetätigkeit war Herr ***X*** in den Streitjahren auch als Funktionär für den Bf tätig, zunächst als Schriftführer, ab April 2011 als Vizepräsident. In seiner Funktion als Vizepräsident war Herr ***X*** für folgende Belange zuständig:

- Koordination der Vereinsvorstandssitzungen, Protokollführung

- Überwachung des Head-Greenkeepers (Platzpflege, Gewährleistung der Platzqualität)
- Übernahme der statutenmäßigen Agenden des Vereinspräsidenten während dessen Abwesenheit

Die Funktionärstätigkeiten übte Herr ***X*** ehrenamtlich aus, er bezog dafür kein Entgelt.

Herr ***X*** wurde auf der Homepage des Bf unter der Rubrik „Kontakt“ als Ansprechperson unter Angabe einer Mobiltelefon-Nummer sowie einer auf den Bf lautenden E-Mail-Adresse genannt. Seinem Namen war der Titel „Clubmanager“ vorangestellt.

Herr ***X*** stand in den Streitjahren überdies in einem Dienstverhältnis zur ***A GmbH*** (Beschäftigungsausmaß: 23 Stunden/Woche).

Zur Zurücknahme der Beschwerde betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012:

Mit Schreiben vom 9.4.2021 nahm der steuerliche Vertreter des Bf die Beschwerde vom 30.10.2014 gegen den Bescheid vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 zurück.

2. Beweiswürdigung:

Der Inhalt der wiedergegebenen vertraglichen Vereinbarungen und Protokolle zu den Sitzungen des Vereinsvorstandes entstammt den sich im Akt befindlichen Kopien dieser Dokumente.

Die Feststellung, wonach Ende 2008 die Entscheidung fiel, dass sich Herr ***X*** aus dem operativen Betrieb des Bf vollständig zurückziehen und sich fortan nur noch dem Werbe- und Sponsoringbereich widmen wird, fußt auf den glaubwürdigen Ausführungen von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020, denen seitens des Finanzamts in der Folge nicht entgegengetreten wurde. Zur Befragung von Herrn ***X*** durch das Bundesfinanzgericht ist allgemein anzumerken, dass bereits das Finanzamt Herrn ***X*** im Zuge der GPLA am 18.6.2014 befragt hat, dabei jedoch vieles im Unklaren geblieben ist, weshalb sich das Bundesfinanzgericht zur (nochmaligen) Befragung von Herrn ***X*** veranlasst sah.

Die Feststellung, dass sich durch die am 4.4.2011 abgeschlossene, als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarung nichts an den tatsächlichen Arbeitsabläufen geändert hat und die von Herrn ***X*** ab diesem Zeitpunkt ausgeübte Werbetätigkeit jener Werbetätigkeit entsprach, die er davor auf der Grundlage der am 4.2.2009 abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarung (siehe

oben) ausgeübt hatte, stützt sich insbesondere auf die aktenkundigen Honorarnoten und Leistungsverzeichnisse sowie auf die Ausführungen von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020. Auch sonst finden sich in den Akten keinerlei Hinweise darauf, dass es ab April 2011 zu einer Änderung der tatsächlichen Arbeitsabläufe gekommen wäre.

Die Feststellungen zu den von Herrn ***X*** im Zusammenhang mit dem Vertragspunkt „Turniere“ verrichteten Tätigkeiten stützen sich auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf im Vorlageantrag vom 17.12.2019 sowie auf die Ausführungen von Frau ***Z***, die in den Streitjahren Mitarbeiterin des Sekretariats des Bf war, in ihrer aktenkundigen schriftlichen Stellungnahme vom 18.6.2020. Dass Herr ***X*** in vereinzelten Fällen selbst an der Durchführung von Turnieren mitwirkte, ergibt sich insbesondere aus den von diesem an den Bf gelegten Honorarnoten und Leistungsverzeichnissen.

Die Feststellung, dass der Bf Herrn ***X*** im gesamten Streitzeitraum keinerlei Weisungen betreffend den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder das sonstige arbeitsbezogene Verhalten erteilte, Herr ***X*** insoweit vollständig nach eigenem Ermessen agierte und auch keine Mindestanzahl an Arbeitsstunden zu absolvieren hatte, gründet sich auf die glaubwürdigen Aussagen von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020, die sich insoweit mit den Angaben von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung vom 18.6.2014 decken. Bereits damals gab Herr ***X*** gegenüber dem Finanzamt zu Protokoll, weisungsfrei zu agieren. Der Bf betonte dies im Laufe des Beschwerdeverfahrens ebenfalls mehrfach. Auch sonst finden sich in den vorliegenden Akten keinerlei Hinweise auf tatsächlich erteilte Weisungen im oben beschriebenen Sinn.

Dass Herr ***X*** seine Werbetätigkeit für den Bf zum (überwiegenden) Teil in einem an seinem privaten Wohnsitz eingerichteten Büro, zum Teil in den Büroräumlichkeiten des Bf ausübte, ergibt sich aus den diesbezüglichen Angaben von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung vom 18.6.2014 sowie aus den Ausführungen des Finanzamts im Betriebsprüfungsbericht vom 13.8.2014 und der Beschwerdevorentscheidung vom 12.6.2015. Herr ***X*** gab im Rahmen der am 18.6.2014 durchgeführten aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung überdies an, dass es ihm gestattet gewesen sei, den vereinseigenen PC sowie andere vereinseigene Büromittel zu nutzen. Dass Herr ***X*** auch über eigene Laptops verfügte, ergibt sich insbesondere aus den von ihm für Zwecke der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG 1988) geführten aktenkundigen Anlagekartei.

Die Feststellungen zu den Abrechnungsmodalitäten betreffend die von Herrn ***X*** für den Bf entfaltete Werbetätigkeit gründen sich auf die aktenkundigen Honorarnoten und Leistungsverzeichnisse, auf die aktenkundigen Protokolle zu den Sitzungen des Vereinsvorstandes vom 4.2.2009 und 6.7.2011, auf die Ausführungen des steuerlichen

Vertreter des Bf in der Beschwerde vom 30.10.2014 sowie auf die Aussagen von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020. Dieser legte – entgegen anderslautender Aussagen des Präsidenten des Bf – glaubhaft dar, dass die näher umschriebenen Leistungsinhalte allesamt korrekt seien.

Die Feststellung, dass es im gesamten Streitzeitraum zu keiner verhinderungsbedingten Vertretung von Herrn ***X*** durch einen von diesem beauftragten eigenständigen Unternehmer, etwa eine Werbeagentur, kam, stützt sich auf die diesbezügliche Aussage von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020, die sich insoweit mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf in der Beschwerde vom 30.10.2014, wonach eine Vertretung bislang nicht notwendig gewesen sei, deckt.

Die Feststellungen zu den Gewerbeberechtigungen gründen sich auf eine aktenkundige GISA-Abfrage sowie auf die insoweit übereinstimmenden Ausführungen der Verfahrensparteien.

Dass Herr ***X*** neben seiner Werbetätigkeit für den Bf in sehr untergeordnetem Ausmaß auch für andere Auftraggeber tätig wurde, ergibt sich aus den insoweit übereinstimmenden Ausführungen der Verfahrensparteien in der Beschwerde vom 30.10.2014 und der Beschwerdevorentscheidung vom 12.6.2015. Bestätigung findet dies auch in den von Herrn ***X*** für die Streitjahre erstellten aktenkundigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen, in denen die ausgewiesenen Betriebseinnahmen (mit Ausnahme des Jahres 2013) jeweils höher waren als die von Herrn ***X*** vom Bf bezogenen Honorare.

Die Feststellungen zur ehrenamtlichen Funktionärstätigkeit von Herrn ***X*** für den Bf stützen sich auf die Aussagen von Herrn ***X*** im Rahmen der aktenkundigen Befragung durch das Bundesfinanzgericht vom 10.12.2020, auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf in der Beschwerde vom 30.10.2014 sowie auf eine aktenkundige Kopie eines mit April 2011 datierten, von den Vorstandsmitgliedern des Bf unterzeichneten Schriftstückes, in welchem die von den Vorstandsmitgliedern wahrzunehmenden Aufgaben definiert wurden.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I (Stattgabe):

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs 2 FLAG 1967 (in der für das Jahr 2009 anwendbaren Fassung vor BGBl I 52/2009) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 52/2009 wurde § 41 Abs 2 FLAG 1967 dahingehend geändert, dass Dienstnehmer auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG sind (gemäß § 55 Abs 14 FLAG 1967 in Kraft getreten mit 1.1.2010).

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs 2 Satz 1 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nach § 47 Abs 2 Satz 2 EStG 1988 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.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Vorweg ist festzuhalten, dass die von Herrn ***X*** auf der Grundlage der vertraglichen Vereinbarung vom 4.2.2009 und der als „Werkvertrag“ titulierten Vereinbarung vom 4.4.2011 für den Bf durchgeführten Tätigkeiten nicht als Herstellung eines Werkes als in sich geschlossene Einheit einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung anzusehen sind. Es handelt sich dabei, worauf vom Finanzamt zutreffend hingewiesen wird, um laufend zu erbringende, qualifizierte Dienstleistungen. Dafür sprechen insbesondere die kontinuierliche Leistungserbringung sowie der Umstand, dass die Leistungen nach den dafür aufgewendeten Stunden abgegolten worden sind (vgl zB auch VwGH 26.5.2014, 2012/08/0233). Es handelt sich dabei um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, nicht – wie es einem Werkvertrag entsprechen würde – um ein Zielschuldverhältnis.

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl etwa VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der VwGH in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in

einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des „Gesamtbildes“ vorrangig zu beziehen hat (vgl etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Weisungsunterworfenheit im hier maßgeblichen Sinn bedeutet demnach, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl etwa VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175; VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Eine solche Weisungsunterworfenheit liegt gegenständlich nicht vor. In der zwischen dem Bf und Herrn ***X*** am 4.2.2009 im Rahmen einer Sitzung des Vereinsvorstandes getroffenen Vereinbarung wurde ausdrücklich festgehalten, dass Herr ***X*** bei der Leistungserbringung weisungsfrei agiert. In der als „Werkvertrag“ titulierten Vereinbarung vom 4.4.2011 ist der Passus enthalten, dass Herr ***X*** bei der Ausübung der dort näher beschriebenen Tätigkeiten „ungebunden“ ist. In der am 6.7.2011 abgehaltenen Sitzung des Vereinsvorstandes wurde die als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarung vom 4.4.2011 um weitere Punkte ergänzt. In dem darüber aufgenommenen Protokoll wurde die Herrn ***X*** eingeräumte Weisungsfreiheit abermals hervorgestrichen. Die gelebte Praxis wich davon nicht ab.

Aus den zitierten vertraglichen Vereinbarungen und Protokollen der Sitzungen des Vereinsvorstandes geht überdies hervor, dass Herr ***X*** keinerlei Bindungen an Arbeitszeiten unterlag. Auch davon wich die gelebte Praxis nicht ab.

Wenn das Finanzamt darauf verweist, dass es auch bei „normalen“ Arbeitsverhältnissen Modelle gebe, in denen der Dienstnehmer die Arbeitszeiten frei wählen könne, wie etwa Gleitzeitmodelle, so vermag dies schon insofern nicht zu überzeugen, als Gleitzeitmodelle neben einem Gleitzeitrahmen typischerweise eine Kernarbeitszeit vorsehen, innerhalb welcher der Arbeitnehmer seine Arbeit jedenfalls zu verrichten hat. Damit unterscheidet sich eine solche Regelung jedoch grundlegend von dem hier gegenständlichen Fall, in dem es keinerlei Bindungen an Arbeitszeiten gab (vgl dazu etwa auch BFG 11.11.2020, RV/2100807/2017).

Der vom Finanzamt gezogene Vergleich zwischen der Tätigkeit von Herrn ***X*** für den Bf und der Tätigkeit eines leitenden Angestellten überzeugt ebenfalls nicht. Zwar trifft es zu, dass es bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 26.1.2017, Ra 2015/15/0064 unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt hat, ist es aber auch in diesen Fällen für die Annahme persönlicher Weisungsgebundenheit erforderlich, dass der Dienstgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl etwa auch *Lenneis* in Jakom, EStG¹³ § 47 Tz 6), was – wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist – auf den hier gegenständlichen Fall gerade nicht zutrifft.

Es liegt auch kein Fall „stiller Autorität“ des Bf vor. Mit der Bezeichnung „stille Autorität“ des Arbeitgebers wird ein – durch Kontrollrechte abgesichertes – Weisungsrecht des Arbeitgebers umschrieben, welches sich nicht in konkreter Form äußert, weil der Arbeitnehmer zB von sich aus weiß, wie er sich „im Betrieb“ des Arbeitgebers zu bewegen und zu verhalten hat (vgl etwa VwGH 19.2.2003, 99/08/0054). Wie der VwGH jedoch wiederholt ausgesprochen hat, ist ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht mit der „stillen Autorität“ eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, nicht vergleichbar (vgl VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088; VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202; VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046). Im vorliegenden Fall ist ein – durch Kontrollrechte abgesichertes – Weisungsrecht des Bf gegenüber Herrn ***X*** nicht gegeben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenständlichen vertraglichen Vereinbarungen und Protokolle zu den Sitzungen des Vereinsvorstandes davon geprägt sind, dass eine Weisungsbindung ausdrücklich ausgeschlossen ist und Bindungen an Ordnungsvorschriften wie etwa Arbeitszeit nicht bestehen. Die tatsächlichen Verhältnisse wichen davon nicht ab. Der Bf erteilte Herrn ***X*** keinerlei Weisungen betreffend den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder das sonstige arbeitsbezogene Verhalten. Herr ***X*** agierte insoweit vollständig nach eigenem Ermessen.

Da eine persönliche Weisungsbindung von Herrn ***X*** gegenüber dem Bf in den Streitjahren zu verneinen ist, liegt ein steuerliches Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 nicht vor. Auf weitere – nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des VwGH bloß subsidiär heranzuziehende – Abgrenzungskriterien ist diesfalls nicht Bedacht zu nehmen. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich ein Eingehen auf die Kriterien des Unternehmerrisikos und der Befugnis, sich vertreten zu lassen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 52/2009 wurde § 41 Abs 2 FLAG 1967 dahingehend geändert, dass Dienstnehmer auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG sind. Diese Änderung ist gemäß § 55 Abs 14 FLAG 1967 mit 1.1.2010 in Kraft getreten. Für die Streitjahre 2010 bis 2013 ist daher fraglich, ob Herr ***X*** als freier Dienstnehmer des Bf im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG – und damit als Dienstnehmer des Bf im Sinne des § 41 Abs 2 FLAG 1967 – zu qualifizieren ist.

§ 4 Abs 4 ASVG lautet auszugsweise:

„Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw), mit Ausnahme der bürgerlichen Nachbarschaftshilfe,

2. (...),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs 1 Z 1 bis 3 GSVG (...) versichert sind oder

b) bis d) (...).“

Nach der Rechtsprechung des VwGH bezieht sich der in § 41 Abs 2 FLAG 1967 enthaltene Verweis auf die Bestimmung des § 4 Abs 4 ASVG zur Gänze und umfasst damit auch die im zweiten Teilsatz enthaltenen Ausnahmebestimmungen (vgl VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083; vgl weiters sinngemäß zur Kommunalsteuer VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0022). Es sind daher auch die Ausnahmen im zweiten Teilsatz des § 4 Abs 4 ASVG – im vorliegenden Fall insbesondere die Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 1 GSVG – für die Beurteilung der Frage zu prüfen, ob die vom Bf an Herrn ***X*** für dessen Werbetätigkeit bezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Gemäß § 2 Abs 1 Z 1 GSVG sind auf Grund dieses Bundesgesetzes, soweit es sich um natürliche Personen handelt, die Mitglieder der Kammern der gewerblichen Wirtschaft in der Krankenversicherung und in der Pensionsversicherung pflichtversichert.

Die Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 1 GSVG knüpft demnach an das Formalerfordernis der Kammerzugehörigkeit an (vgl etwa VwGH 23.1.1996, 95/08/0206).

Gemäß § 2 Abs 1 WKG sind Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind.

Gemäß § 2 Abs 2 WKG zählen zu den Mitgliedern gemäß Abs 1 leg cit jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen sowie insbesondere solche, die in der Anlage zu diesem Gesetz angeführt sind.

Unterliegt demnach eine Unternehmung der Gewerbeordnung, tritt die Pflichtmitgliedschaft zur Wirtschaftskammer ipso iure ein, ohne dass es einer unmittelbar darauf abzielenden Willenserklärung bedürfte. Besteht die Kammermitgliedschaft auf Grund eines angemeldeten und noch aufrechten Gewerbes, begründet dies die Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 1 GSVG (vgl etwa VwGH 23.5.2007, 2005/08/0091; siehe dazu auch *Brameshuber* in Neumann, GSVG2 § 2 Tz 104).

Im vorliegenden Fall übte Herr ***X*** seine nach den obigen Ausführungen als selbständig einzustufende Werbetätigkeit für den Bf aufgrund einschlägiger Gewerbeberechtigungen im Sinne der Gewerbeordnung aus (freies Gewerbe „Werbeagentur“, freies Gewerbe „Organisation und Durchführung von Seminaren, Schulungen und Veranstaltungen“). Aufgrund der sich daraus ergebenden Pflichtmitgliedschaft zur Wirtschaftskammer war er in sämtlichen Streitjahren nach § 2 Abs 1 Z 1 GSVG pflichtversichert. Damit scheidet eine Qualifikation als freier Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II (Gegenstandsloserklärung):

Gemäß § 256 Abs 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen, so ist sie gemäß § 256 Abs 3 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die (wirksame und gültige) Zurücknahme der Beschwerde hat den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 256 Tz 11, mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Mit Schreiben vom 9.4.2021 nahm der steuerliche Vertreter des Bf die Beschwerde vom 30.10.2014 gegen den Bescheid vom 13.8.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 zurück, weswegen diese mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären war.

Zu Spruchpunkt III (Unzulässigkeit der Revision):

Gegen ein Erkenntnis bzw einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw der Beschluss 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.

Soweit Rechtsfragen zu klären waren, stützt sich die vorliegende Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung des VwGH. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Zur Gegenstandsloserklärung: Da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung im Falle der Zurücknahme der Beschwerde unmittelbar aus § 256 Abs 3 BAO ergibt, liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 28. April 2021