

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SLT Siart Lipkovich + Team Treuhand GmbH & Co KG, Thaliastraße 85, 1160 Wien, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 10. September 2018 betreffend Kommunalsteuer der Jahre 2013 bis 2017, Kto. ***1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidung angeführten Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) ist der Verband. Der Bf. ist als gemeinnütziger Verein/Sportverband ausschließlich und unmittelbar im Bereich der Förderung, Ausübung und Organisation des X-Sport Österreichs tätig.

Im Jahr 2018 fand durch den Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6 (MA 6), eine Nachschau/Revision, die Kommunalsteuer für den Zeitraum 2013 bis 2017 betreffend statt.

Mit **Niederschrift vom 15. März 2018** stellte die Behörde fest, dass Mängel in der Berechnung der Kommunalsteuer, infolge unternehmerischer und nicht unternehmerischer Einnahmen vorlägen und waren entsprechende jährliche Abgabebeträge für die Jahre 2013 – 2016 angeführt. Insgesamt ergab sich für diesen Zeitraum ein Betrag iHv Euro 11.518,14 an

Kommunalsteuer. Auf der zweiten Seite des Niederschriftformulars war angeführt, dass Einnahmen aus unternehmerischer Tätigkeit (Einnahmen aus Veranstaltungen, betrieblicher Tätigkeit, Finanzeinnahmen, Sponsoren, Lizenzgebühren, Österr. Meisterschaften, Abtretung von Rechten) sowie Einnahmen aus nicht unternehmerischer Tätigkeit (Bundessportförderung, Unkostenbeitrag, Nationalteam Nachwuchs) vorgelegen seien.

Zur Bemessung der Kommunalsteuer seien die jeweiligen Einnahmen auf Basis der Gewinn- und Verlustrechnung prozentuell im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen ermittelt worden. Die dem unternehmerischen Bereich prozentuell zuordenbaren Einnahmen seien in Verbindung mit den gewährten Arbeitslöhnen der Berechnung der Kommunalsteuer im jeweiligen Jahr zugrunde gelegt worden.

Es handelte sich um die folgenden Prozentsätze: 2013 – 43,52%, 2014 – 43,89%, 2015 – 62,90%, 2016 – 51,82%, 2017 – 62,90%.

Erst auf Antrag der Bf. vom 30. August 2018 wurde der Grundlagenbescheid über die Bemessung der Kommunalsteuer für den fraglichen Zeitraum ausgestellt.

Der **Kommunalsteuerbescheid** wurde durch die MA 6 mit Datum **10. September 2018** erlassen.

Die Kommunalsteuer wurde jährlich für die Jahre 2013 bis 2017 festgesetzt; insgesamt wurden Euro 15.975,36 vorgeschrieben. Der Säumniszuschlag wurde iHv Euro 319,48 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurden die maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes (KommStG) angeführt. Der Bf. habe die Kommunalsteuer auf Basis der Arbeitslöhne der in Wien tätigen Arbeitnehmer nicht erklärt und nicht entrichtet. Die Bemessungsgrundlage sei auf Basis der Geschäftsaufzeichnungen ermittelt und die Kommunalsteuer iHv 3% festgesetzt worden. Der Bf. habe sein Vorbringen nicht unter Beweis gestellt und sei seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

Gegen den angeführten Bescheid wurde mit Schriftsatz vom **9. Oktober 2018 Beschwerde** erhoben und wurde der Antrag auf Bescheidbegründung gestellt.

Unter Bezug auf die Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes, insbesondere § 1 und § 3 KommStG war festgehalten, dass es sich beim Bf. um keinen Unternehmer, sondern um einen gemeinnützigen Verein ohne betrieblichen Bereich handle. Die Dienstnehmer des Bf. seien in keinem unternehmerischen Bereich tätig und keinem derartigen Bereich zuzuordnen. Mangels Vorliegen eines Anwendungsbereichs für das KommStG sei keine Kommunalsteuerpflicht gegeben. Es lägen keine Einnahmen im betrieblichen Sinn vor, sondern dienten diese lediglich der Finanzierung der Organisation und Administration des Sportwesens Sportart in Österreich. Der in den Statuten festgehaltene, satzungsmäßige Zweck (§2 Abs. 1 Satzung des Bf. lautet *„Der Verband dient in gemeinnütziger Weise ausschließlich und unmittelbar der Förderung, Ausübung und Organisation des Sportart – Sports in Österreich.“*) sei in jeder Hinsicht gemeinnützig, da lediglich satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt werden. Diese seien gem. VereinsRI 2001 der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen und damit nicht

kommunalsteuerpflichtig. Es liege beim Bf. aufgrund der ausschließlich wahrgenommenen Gemeinschaftsaufgaben in keinem Fall ein Leistungsaustausch, d.h. ein betrieblicher, unternehmerischer Bereich vor.

Die Durchführung des Sportes Sportart wäre in Österreich in der gegebenen Art und Weise ohne den Fachverband, den Bf., nicht möglich. Es liege eine in jeder Hinsicht für das Gemeinwohl nützliche Tätigkeit, Förderung des Körpersports, iSd Bestimmung des § 35 Abs. 1 und 2 BAO vor.

Der Bf. sei, entgegen der Angaben im Bescheid der MA 6, seinen Mitwirkungspflichten stets nachgekommen.

Dem Magistrat seien alle angeforderten Belege des Zeitraums 2013 – 2017 vorgelegen. Bei einem Termin im April 2018 mit der steuerlichen Vertretung habe das Prüfungsorgan vorgebracht, dass es sich nach Ansicht der Behörde bei den Einnahmen aus Lizenzgebühren, Sponsoring, Meisterschaft und Abtretung von Rechten um betriebliche Einnahmen handle und Kommunalsteuerpflicht vorliege. Diese Einnahmen seien gegenüber der Behörde mit Schriftsatz vom Mai 2018 erläutert worden; es habe jedoch kein weiterer Termin stattgefunden und habe sich die Behörde zu diesem Schriftsatz nicht geäußert. Ohne bis dahin einen Grundlagenbescheid zu erlassen, habe die Behörde im September 2018 Einbringungsmaßnahmen gesetzt.

In der Beschwerde wurde weiter ausgeführt, dass dem Vorbringen der Behörde, dass es sich bei den Einnahmen aus Lizenzgebühren, Sponsoring, Meisterschaft und Abtretung von Rechten um betriebliche Einnahmen handle, nicht zu folgen sei. Es handle sich um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereines und war dazu wie folgt ausgeführt:

Lizenzgebühren

Diese werden von Trainern, Schiedsrichtern und Spielern einmal im Jahr iHv Euro 21,00 bezahlt. Die Gebühren seien als Aufwandsentschädigung an den Bf. zu dafür zu leisten, dass deren Befähigungsnachweise geprüft werden und dass generelle Datenbanken über Spieler, Schiedsrichter und Trainer, d.h. über die in den Ligen beteiligten und berechtigten Personen, geführt werden. Der Bf. prüft, ob die Trainer und Schiedsrichter überhaupt für die Tätigkeit befähigt sind um zu verhindern, dass nicht-befähigte Personen den Spielbetrieb und insbesondere die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen durchführen. Die Lizenzgebühren, die dem Sportbereich zuzurechnen sind, ersetzen dem Bf. den Aufwand für diese Tätigkeiten, die als ureigene Aufgabe des Fachverbandes zu sehen sind, um den gemeinnützigen Sportbetrieb in der Sportart Sportart in Österreich zu ermöglichen.

Sponsoring

Die Organisation der Nationalmannschaft sei für den Bf. ein kostspieliges Unterfangen. Ein Nationalteam zu stellen sei kein marktwirtschaftlich verwertbares, auf Gewinn ausgerichtete Unterfangen. Es gehe darum den Sport Sportart aus österreichischer Perspektive international zu repräsentieren. Das Nationalteam müsse vom Fachverband beschickt werden und gehöre

zum Sportbereich. Für die Finanzierung der Kosten müssten zur Unterstützung Sponsoren gefunden werden. Zu diesem Zweck und zur Finanzierung der Organisation und der Administration des Sportes Sportart in Österreich vergebe der Bf. Sponsoring-Pakete an Dritte. Diese kümmern sich komplett um die „Vermarktung“ und stellten die Mittel aus Sicht des Sponsors Werbung dar. Es handle sich um statutengemäße Mittel die dem Sportbetrieb zu Gute kommen.

Meisterschaften

Bei den Einnahmen auf dem Konto Meisterschaften gehe es nicht um die Sportart – Bundesliga. Diese sei ein eigener Rechtskörper. Die Einnahmen betreffen ausschließlich die Jugendliga und gehe es um die Organisation und Administration des Jugendsports.

Abtretung von Rechten

Die Bundesliga ist aus dem Bf. ausgegliedert. Der Bf. hat keinen Profi Bereich. Der einzige Kontakt zur Bundesliga ist die administrative Sphäre, wofür der Bf. einen pauschalen Kostenbeitrag von Euro 60.000 im Jahr erhalte. Diese Einnahmen seien Aufwandsentschädigungen für die organisatorische und administrative, sportliche Hintergrundarbeit des Bf. Bei dieser Tätigkeit werde lediglich das rechtliche Grundgerüst geliefert und werde dafür von der Bundesliga pauschal eine Entschädigung geleistet.

Zusammenfassend war festgehalten, dass der Bf. nur dem Sport zuordenbare Leistungen erbringe (Trainingsbetrieb, Wettkämpfe etc.). Er sei lediglich zur Erfüllung der in der Satzung festgelegten Vereinsziele gegenüber der Gesamtheit der Mitglieder tätig. Es liege kein betrieblicher Leistungsaustausch und somit auch kein Unternehmen iSd Kommunalsteuergesetzes vor. Daher bestehe keine Kommunalsteuerpflicht und sei kein Dienstnehmer einem betrieblichen Bereich zuzuordnen.

In Ergänzung der Beschwerde ersuchte die Behörde den Bf. mit Schreiben vom 14. November 2018 um Darlegung welche Meisterschaften organisiert werden und um Angaben über die genaue Ausgestaltung der vertraglichen Grundlagen zum Sponsoring und der Abtretung von Rechten bzw. um exemplarische Vorlage von Verträgen.

In der Stellungnahme vom 3. Dezember 2018 führte der Bf. aus.

Der Bf. führe ausschließlich Amateurmeisterschaften durch und zwar österreichische Meisterschaften für den Nachwuchs (U14 bis U19), jeweils für Mädchen und Burschen, sowie die Damen-Meisterschaft für erwachsene Frauen. Diese Ligen werden zentral vom Bf. organisiert und administriert (Termine, Schiedsrichtereinsatz etc.).

Als Anhang waren dem Schreiben Ausschreibungen und Richtlinien zu den Meisterschaften sowie Verträge zum Sponsoring beigelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 10. Februar 2020** wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Verweis auf die maßgeblichen gesetzlichen Grundlagen, auf die Daten des angefochtenen

Bescheides sowie auf das Vorbringen des Bf., begründete die Behörde die Entscheidung u.a. wie folgt.

Die Behörde bezog sich auf die Bestimmung des § 3 KommStG, die Unternehmereigenschaft betreffend, sowie auf § 5 Abs. 3 KommStG wonach die Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig sind, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen.

Vereinen kommt Unternehmereigenschaft nur für ihren betrieblichen Bereich zu, dieser umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübte Tätigkeiten. Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorge und dafür echte Subventionen, Spenden oder sogenannte echte Mitgliedsbeiträge erhalte. Unternehmerisch tätig ist ein Verein durch den Erhalt von Leistungsentgelten oder sogenannter unechter Mitgliedsbeiträge, wenn konkrete Gegenleistungen des Vereines gegenüberstehen.

Die Behörde verwies auch auf die Bestimmung des § 8 Z 2 KommStG wonach die taxativ aufgezählten Befreiungsbestimmungen (mildtätige Zwecke und/oder gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge) Tatbestandsmerkmal für eine Kommunalsteuerbefreiung sein können. Dazu zählt u.a. jedoch nicht der gemeinnützige Zweck Körpersport. Der Bf. sei daher nicht von der Kommunalsteuer befreit. Unentbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 2 BAO zählen zum unternehmerischen Bereich.

Mit dem angefochtenen Bescheid seien die folgenden vier Teilbereiche einer Kommunalsteuerpflicht unterzogen worden:

Lizenzgebühren

Infolge der Angaben in der Beschwerde, handle es sich um Zahlungen von Trainern, Schiedsrichtern und Spielern, die an den Bf. als Aufwandsentschädigung für Einzelleistungen gegenüber Mitgliedern bzw. Dritten geleistet werden. Es handle sich nicht um echte Subventionen, Spenden oder Mitgliedsbeiträge und liege daher für diesen Tätigkeitsbereich Kommunalsteuerpflicht vor.

Sponsoring

Aufgrund der vorgelegten Verträge, sei ersichtlich, dass hier ein Leistungsaustausch mit Dritten vorliege. Der Dritte erwerbe diverse, in den Verträgen angeführte Rechte, welche der Bf. innehabe und erhalte der Bf. im Gegenzug für diese Übertragung einen Anteil an den tatsächlich realisierten Nettoerlösen aus der Vermarktung dieser Rechte. Für die so gem. § 3 KommStG gegebene Kommunalsteuerpflicht sei es unerheblich, dass es nach Angabe des Bf. kein marktwirtschaftlich verwertbares, auf Gewinn gerichtetes Unterfangen sei, ein Nationalteam zu stellen.

Meisterschaft

Bei diesen Einnahmen handle es sich nach Angabe des Bf. um Einnahmen aufgrund der Organisation und Administration der Jugendligen; d.h. um Amateurmeisterschaften für den Nachwuchs sowie die Damenmeisterschaft. Somit lägen auch hier keine echten Subventionen,

Spenden oder echte Mitgliedsbeiträge vor. Es sei ein konkreter Leistungsaustausch mit den Mitgliedern bzw. Dritten gegeben und bestehe daher die Kommunalsteuerpflicht zu Recht.

Abtretung von Rechten

Wie der Bf. angegeben habe, erhalte er einen pauschalen Kostenbeitrag von Euro 60.000,00 als Aufwandsentschädigung für organisatorische, administrative und sportliche Hintergrundarbeit. Es liege auch hier ein Leistungsaustausch mit Mitgliedern bzw. Dritten vor und seien keine echten Subventionen, Spenden oder echte Mitgliedsbeiträge gegeben.

Die Behörde hielt fest, wenn ein Dienstnehmer teilweise im unternehmerischen und teilweise im nichtunternehmerischen Bereich tätig sei, seien die Arbeitslöhne entsprechend zuzuordnen und nur mit dem unternehmerischen Teil steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer, d.h. die Arbeitslöhne, seien jedoch gegenständlich auf Basis des Verhältnisses der unternehmerischen/betrieblichen Einnahmen aus den angeführten Teilbereichen zu den Gesamteinnahmen ermittelt worden.

Nach Fristverlängerungen wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) am 29. Mai 2020** fristgerecht eingebracht.

Der Bf. legte den bisherigen Verfahrensgang dar und führte nochmals zum Sachverhalt u.a. an. Es wurde festgehalten, dass der Bf. als Dachverband kein auf Gewinn gerichteter Verein ist. Ordentliche Mitglieder sind die Landesverbände mit ihren Vereinen und die Vereine mit ihren Mitgliedern. Die erforderlichen Mittel werden laut Statuten durch die Beiträge der Mitglieder, durch Einnahmen aus Veranstaltungen jeder Art, Subventionen aus öffentlichen Mitteln, Spenden, Sponsoring und sonstigen Zuwendungen aufgebracht.

Es liege in der Gesamtheit der Wahrnehmung der satzungsmäßigen Aufgaben des Bf. als Dachverband kein betrieblicher Leistungsaustausch mit seinen Mitgliedern oder Dritten vor, der eine unternehmerische Tätigkeit begründen würde und in weiterer Folge eine Kommunalsteuerpflicht der Arbeitslöhne der Dienstnehmer des Bf. zur Folge hätte.

Zu den einzelnen in Rede stehenden Tätigkeitsbereichen wurden, nach Darlegung der bisherigen Ausführungen, u.a. ergänzende Argumente vorgebracht.

Lizenzgebühren

Die Behörde unterstelle in diesem Punkt, dass es sich um Leistungsentgelte iSv Einzelleistungen des Bf. gegenüber Mitgliedern bzw. Dritten handle.

Die Verpflichtung zur Zahlung von Lizenzgebühren sei als ordentlicher Mitgliedsbeitrag ohne Gegenleistung der ordentlichen Mitglieder ausgestaltet (s. Gebührenordnung des Bf.). Die Lizenzgebühren lösen keine individuelle Gegenleistung des Bf. aus; die Personen „erwerben“ eine ordentliche Mitgliedschaft und werden in einer Datenbank des Bf., entsprechend einem Mitgliederverzeichnis, aufgenommen. Die Einhebung der Lizenzgebühren der einzelnen Personen erfolge auf Ebene der Landesverbände mit Weiterverrechnung an den Bf. Der Bf. sei im Rahmen der Lizenzgebühren der administrative, österreichische Dachverband, der für seine

ordentlichen Mitglieder (Landesverbände und Vereine) tätig werde.

Gem. § 5 Abs. 3 KommStG sind Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Eine Abgrenzung, ob Dienstnehmer des Bf. in diesem Bereich tätig seien, sei von der Behörde nicht vorgenommen worden. Trainer, Spieler und Schiedsrichter seien jedenfalls keine Dienstnehmer des Bf. Die Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung seien in diesem Bereich nicht zutreffend.

Sponsoring

Das Sportsponsoring sei auch bei gemeinnützigen Vereinen als eine Finanzierungsmöglichkeit bekannt. Laut Satzung des Bf. diene u.a. der Bereich Sponsoring der Aufstellung der finanziellen Mittel für alle seine Mitglieder. Als Dachverband ist der Bf. dazu berufen, die österreichische Nationalmannschaft aufzustellen. Die Vereine und/oder Landesverbände als Mitglieder stellen dazu kostenlos die Spieler ab. Da der Bf. zur Kostendeckung der Nationalmannschaft zusätzlich auf externe Sponsoren angewiesen ist, fallen insbesondere Unterstützungsgelder von Firmen oder des internationalen Verbands für die Ermöglichung der Teilnahme an EM oder am Youth-Programm in diesen Teilbereich. Hierzu habe es weder eine Verpflichtung zur Leistung dieser Beiträge gegeben noch eine Gegenleistung des Bf. Die Mittel des Sponsorings kämen auch nicht einzelnen Mitgliedern des Bf., sondern der Gesamtheit der Mitglieder in Form der österreichischen Nationalmannschaft zugute.

Die Behörde übersehe bei in diesem Bereich erfassten Vermarktungsmaßnahmen, dass durch die vertragliche Auslagerung der Vermarktung an Marketingagenturen die mögliche Vergütung vom Erfolg der Agentur abhängt und zudem keine Dienstnehmer des Bf. in diesem Bereich tätig seien. Der Bf. sei in diesem Bereich nicht unternehmerisch tätig.

Meisterschaft

Der Bf. veranstaltet Nachwuchsmeisterschaften im Amateurbereich. Die teilnehmenden Vereine entrichten dazu Nenngelühren, die insbesondere der Bezahlung der Schiedsrichter dienen. Auch dieser Bereich sei für alle österreichweit und nicht für einzelne Mitglieder durch den Bf. administriert und organisiert. Der Profibereich werde nicht durch den Bf. unterhalten, dieser sei ein eigener Rechtsträger. Es liege im Meisterschaftsbereich kein direkter Leistungsaustausch des Bf. mit einzelnen ordentlichen Mitgliedern vor. Es sei seitens der Behörde keine Beurteilung vorgenommen worden, ob in diesem Bereich Dienstnehmer des Bf. beschäftigt seien.

Abtretung von Rechten

Hierzu werde festgehalten, dass der Bf. kein jährliches Pauschale als Kostenbeitrag erhalte. Die jährlichen Beträge bewegten sich in den Jahren 2013 bis 2017 zwischen rd. 30.000 und rd. 60.000 Euro. Aufgrund der Auslagerung der Vermarktungsrechte, seien auch hier keine Dienstnehmer des Bf. tätig und liege keine Kommunalsteuerpflicht vor.

Nach Ansicht des Bf. sei die Behörde bisher dem Antrag auf Bescheidbegründung nicht nachgekommen.

Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Behörde die im Kommunalsteuerbescheid angeführte Bemessungsgrundlage von insgesamt Euro 532.533,00 herleite. Die Behörde übersehe, dass nicht die Einnahmen, die in den vier Teilbereichen „erzielt“ werden, der Kommunalsteuer zu unterziehen seien, sondern die Arbeitslöhne der allfälligen Dienstnehmer des Bf., die in diesen Bereichen tätig seien. Dies aber auch nur dann, wenn diese Bereiche als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren seien.

Dem Vorlageantrag lagen u.a. in Kopie die Niederschrift über die Schlussbesprechung zur GPLA-Prüfung vom 29.6.2017; der Aktenvermerk vom 18.4.2018 – Termin Kommunalsteuerprüfung; die Stellungnahme vom 29.5.2018 an MA 6 und die Satzung des Bf.; bei.

Die Beschwerde wurde dem BFG mit **Vorlagebericht vom 24. November 2020** samt Aktenkonvolut der Behörde (Seiten 1 – 183) vorgelegt. Die Behörde verwies auf die Ausführungen in der BVE und ersuchte das Gericht die getroffene Entscheidung zum Beschwerdeverfahren zu bestätigen.

Mit **Beschluss des BFG vom 26. Jänner 2023** wurde die Behörde um Stellungnahme und Vorlage etwaig ergänzender Unterlagen ersucht.

„ ... Im angefochtenen Bescheid war allgemein angeführt, dass der Bf. die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte gewährten Arbeitslöhne nicht erklärt und nicht entrichtet hätte. Die Bemessungsgrundlage habe sich aus den Geschäftsaufzeichnungen ergeben. Außer der Angabe jährlicher Summen und den Abgabebeträgen fanden sich keine Details dazu im Bescheid.

Aus der ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 10. Februar 2020 war der Schluss zu ziehen, dass die Behörde für den Prüfungszeitraum davon ausgegangen war, dass der Bf. sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig gewesen sei.

Im Zusammenhang mit dem als unternehmerisch beurteilten Bereich (Einnahmen aus Lizenzgebühren, Sponsoring, Meisterschaft und Abtretung von Rechten) sei daher bisher nicht abgerechnete Kommunalsteuer vorzuschreiben gewesen.

Angaben welche Löhne welcher Dienstnehmer, zur Bemessung herangezogen worden seien, fanden sich nicht.

Die belangte Behörde wird ersucht

1) Zum Vorlageantrag des Bf. vom 29.5.2020 und den beigebrachten Unterlagen, konkret zum Vorbringen und den Argumenten in Punkt III – Begründung, Unterpunkte 1 – 4), Stellung zu nehmen.

Die Bf. führte u.a. aus, dass die Behörde keine Abgrenzung vorgenommen habe ob Dienstnehmer des Bf. überhaupt in den genannten Bereichen tätig gewesen seien. Die Behörde

habe den Sachverhalt dazu nicht erhoben.

Wie das Gericht festgestellt hat, verwies die Behörde im Vorlagebericht nur auf den Inhalt der Beschwerdeentscheidung ohne näher auf die Ausführungen im Vorlageantrag einzugehen.

Es wird weiter ersucht darzulegen:

2) Welche konkreten Feststellungen wurden aufgrund welcher Erhebungen bzw. Prüfungshandlungen zu Anzahl und Funktion der Dienstnehmer des Bf. und deren Tätigkeits- und Aufgabenbereich im jeweiligen Jahr getroffen?

Dies insbesondere auch im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Bereich des Bf.

3) Welche Feststellungen wurden getroffen, woraus zu ersehen ist, welche und wie viele Dienstnehmer konkret in welchem Ausmaß im unternehmerischen Bereich tätig gewesen waren?

Seitens des Bf. wird argumentiert, dass kein Dienstnehmer in den als unternehmerisch beurteilten Bereichen tätig gewesen sei.

4) Wie dem vorliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen war, führte die Behörde zur Bemessung der Kommunalsteuer eine prozentuale Aufteilung der Einnahmen durch. Welche Einnahmen im Detail wurden der Ermittlung des Prozentsatzes für den unternehmerischen Bereich zugrunde gelegt?

Worin wäre nach Ansicht der Behörde ein Leistungsaustausch und nicht nur die satzungsmäßige Erfüllung des Vereinszwecks gegenüber allen Mitgliedern zu sehen?

Wenn das Gericht von den vorliegenden Kostenstellenrechnungen ausgeht (Seite 9 des Behördenaktes), so wären nach den angeführten Beträgen seitens der Behörde alle Einnahmen, ausgenommen die Kostenstellen 401 (Bundessportförderung) und 45 (Unkostenbeitrag NT NW), herangezogen worden.

In diesem Fall wären aber zusätzliche Einnahmen (außer Lizenzgebühren, Sponsoren, ÖMS und Abtretung von Rechten) dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden. Da aus der Bezeichnung in der Kostenstellenrechnung nicht ersichtlich ist, um welche Einnahmen es sich dabei konkret handelt, wird um Klarstellung ersucht, inwieweit und aus welchen Gründen diese weiteren Einnahmen nach Ansicht der Behörde dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen gewesen seien.

5) Auf welcher Basis beruhte die Bemessung der Kommunalsteuer (Berechnungsblatt Seite 7 des Behördenaktes)?

Da grundsätzlich nur die Summe der Arbeitslöhne die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer bildet, wird um Darlegung der Berechnungsgrundlagen ersucht.

Welche Arbeitslöhne (welche Beträge und welche konkreten Dienstnehmer) wurden der Bemessung zugrunde gelegt? Dazu sind weder dem angefochtenen Bescheid noch der BVE Angaben zu entnehmen.

Die im Bescheid angeführten Jahressummen sind aus den vorliegenden Unterlagen (händisches

Berechnungsblatt und Kostenstellenrechnung) nicht nachvollziehbar.

Die Behörde wird ersucht, den dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt im Detail darzulegen und ggf. Unterlagen dazu vorzulegen bzw. unter Berücksichtigung der Argumente des Bf. im Rechtsmittelverfahren zu ergänzen.“

Die Behörde übermittelte ihre **Stellungnahme mit Datum 21. März 2023**.

Darin war u.a. angeführt, dass die Überprüfung der Kommunalsteuer des Bf. für den Zeitraum 2013 bis 2017 am 15.3.2018 erfolgte. Nach Vorlage der Geschäftsaufzeichnungen wie Lohnverrechnung (Dienstnehmer- und Dienstgeber Lohnkonten) und Bilanzen und einem Informationsgespräch mit der steuerlichen Vertretung habe die Nachverrechnung der Kommunalsteuer in folgender Vorgangsweise stattgefunden, wobei auf §§ 1 und 3 KommStG verwiesen wurde.

Da bei Vereinen Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig seien, als sie mit einer unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen, könne die erhebungsberechtigte Gemeinde, insbesondere wenn die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden sei, mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlagen treffen.

Können einem eindeutig abgrenzbaren unternehmerischen Bereich bestimmte Dienstnehmer zugeordnet werden, könne die Behörde die Lohnsumme, der in den Bereichen tätigen Dienstnehmer, als Bemessungsgrundlage heranziehen. Können keine eindeutige Zuordnung getroffen werden, erfolge die Beurteilung über das Ausmaß der unternehmerischen Tätigkeit des Vereins anhand seiner Einnahmen lt. Buchhaltung bzw. Bilanzen. Der nach Gegenüberstellung der Einnahmen aus unternehmerischer bzw. nicht unternehmerischer Tätigkeit resultierende Prozentsatz, werde demnach auf die gesamte Lohnsumme aller Wiener Dienstnehmer angewendet.

Im Zuge der Prüfungshandlungen beim Bf. sei aufgrund der vorgelegten Unterlagen festgestellt worden, dass keine eindeutige Zuordnung von Dienstnehmern zu den als unternehmerisch beurteilten Bereichen vorgenommen werden konnte. Seitens des Bf. sei der Mitwirkungspflicht nicht Rechnung getragen worden, es sei die Berechnung der Prozentsätze des Kommunalsteuer-Anteils wie oben erklärt, anhand der Einnahmen lt. Bilanzen vorgenommen worden. Die Bereiche Sponsoring, Lizenzgebühren und Einnahmen aus der Abtretung von Rechten seien als unternehmerische Tätigkeiten qualifiziert worden, da in diesen Fällen ein eindeutiger Leistungsaustausch stattfinde. Es sei dabei völlig unabhängig, ob die unternehmerische Tätigkeit ausschließlich auf die satzungsgemäße Erfüllung der Vereinszwecke entfalle. Die ermittelten Prozentsätze seien auf die vorher geprüfte pflichtige Lohnsumme angewendet und die jährlichen Kommunalsteuerbeträge berechnet worden. Die Feststellung, ob Dienstnehmer überhaupt in den genannten Bereichen tätig gewesen seien, hätte einen unverhältnismäßigen Aufwand dargestellt, da zur konkreten Feststellung, welcher Dienstnehmer zu welchem Zeitraum in welchen Bereichen tätig gewesen sei, diese über einen

längeren Zeitraum von Wochen und Monaten beobachtet werden müssten, um eine exakte Zuteilung treffen zu können.

Bei den von der Behörde kommunalsteuerpflichtig gestellten Bereichen habe es sich um Einnahmen des Bf. gehandelt und beruhten diese auf den Geschäftsaufzeichnungen des Bf. Diese Einnahmen seien nach Ansicht der Behörde dem unternehmerischen Bereich des Bf. zuzuordnen. Hinsichtlich des Vorbringens des Bf. betreffend Aufteilung auf in den Bereichen tätige Dienstnehmer, werde auf die obigen Ausführungen zur Berechnung verwiesen. Die Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge habe die Behörde bei der Revision festgestellt. Bei dieser Überprüfung sei die steuerliche Vertretung des Bf. anwesend gewesen und sei daher die Herleitung der Bemessungsgrundlagen nicht mehr notwendig.

Mit **Schriftsatz des Bf. vom 7. Juli 2023** wurde ein „Ergänzendes Vorbringen zum Antrag auf Vorlage“ dem BFG übermittelt.

Diesem Schriftsatz war ein Telefonat der zuständigen Richterin mit der steuerlichen Vertretung, den dem Gericht vorliegenden Sachverhalt betreffend, mit dem Ersuchen konkret darzulegen, welche Dienstnehmer der Bf. in den relevanten Jahren 2013 – 2017 für welche Tätigkeiten beschäftigt hatte, vorausgegangen. Weiters wurde ersucht dem Gericht bekanntzugeben, inwieweit Dienstnehmer in den von der Behörde beanstandeten Bereichen (Lizenzgebühren, Sponsoring, Meisterschaft und Abtretung von Rechten) tätig waren.

Im Schriftsatz war eine Auflistung der für den Bf. in den Jahren 2013 – 2017 tätigen Personen enthalten. Demnach waren in diesem Zeitraum insgesamt 54 Personen als Funktionäre und Dienstnehmer tätig. 27 Personen davon waren als Spieler, 8 Personen als Trainer und eine Person als Reinigungskraft angestellt. Diese 27 Personen übten keine anderen Tätigkeiten aus und waren keinem der vier angeführten Bereiche zuzuordnen.

Die weiteren 18, namentlich angeführten, Personen waren in Dienstnehmer und ehrenamtliche Mitarbeiter unterteilt und deren konkrete Tätigkeitsbereiche sowie das Zeitausmaß der Betätigung angegeben. Wie der Liste zu entnehmen war, waren sieben Personen davon rein ehrenamtlich tätig und die anderen 11 Personen in konkret angeführten Zeiträumen als Dienstnehmer des Bf. angemeldet.

Wie angegeben war sei eine strikte Trennung einzelner Aufgabenbereiche bzw. eine eindeutige Abgrenzung der Funktionen einzelner Personen in den beanstandeten Bereichen nicht möglich, da sowohl ehrenamtliche als auch angestellte Personen teilweise überschneidend in denselben Bereichen tätig gewesen seien. Die betreffenden Bereiche hätten keine durchgehende Betreuung durch eine Person erfordert.

In den Bereichen „Sponsoring“ und „Abtretung von Rechten“ waren ehrenamtlich tätige Personen aktiv. Ausnahme war der bis 31.12.2014 ehrenamtlich tätige Präsident des Bf., der im Zeitraum Jänner bis Mai 2015 als Dienstnehmer im Bereich „Sponsoring“ tätig war. Die Bereiche „Lizenzgebühren“ und „Meisterschaft“ wurden sowohl von ehrenamtlich tätigen Personen als auch Dienstnehmern betreut.

In der Folge waren im Schriftsatz die Zeiträume und die Tätigkeiten der 11 maßgeblichen

Personen im Detail beschrieben.

In weiteren drei Tabellen waren die Tätigkeiten und Funktionen der 18 Personen, die Gehälter laut Jahreslohnkonten sowie der Anteil ihrer Tätigkeiten für die in Rede stehenden Bereiche in Prozenten angegeben. Die aufgrund des Tätigkeitsausmaßes ermittelte Bemessungsgrundlage wurde zur Berechnung der Kommunalsteuer herangezogen.

Auf Basis dieser, für jedes Jahr angeführten, Berechnungen betrage die Summe der Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer der Jahre 2013 – 2017 insgesamt Euro 170.368,25; daraus resultiere die Kommunalsteuer iHv Euro 5.111,05 (3%) insgesamt.

Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid, womit eine Kommunalsteuer von Euro 15.975,36 sowie ein Säumniszuschlag von Euro 319,48 festgesetzt wurde, aufzuheben.

Es wurde die Festsetzung der Kommunalsteuer iHv Euro 5.111,05 zuzüglich eines Säumniszuschlages von Euro 102,22 beantragt.

Mit **Beschluss des BFG vom 21. Juli 2023**, gerichtet an die Behörde, wurde der o.a. Schriftsatz des Bf. vom 7.7.2023 zur Kenntnis und etwaiger Stellungnahme übermittelt.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass sich die Liste der seitens des Bf. als Dienstnehmer genannten Personen mit dem hier vorliegenden Ergebnis der für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume seitens des Gerichts durchgeführten Sozialversicherungsabfrage deckte.

In der **Stellungnahme der Behörde vom 24. August 2023** war angeführt, dass grundsätzlich gegen die Art und Weise der Berechnungen im Schriftsatz vom 7. Juli 2023 keine Einwände bestehen.

Es sei jedoch für die Behörde nicht nachvollziehbar und werde in Zweifel gezogen, dass die Sekretärin des Bf. nicht zumindest in geringem Ausmaß in sämtlichen Teilbereichen des Bf. tätig gewesen sei.

Es sei auch nicht nachzuvollziehen, dass 27 Spieler und 8 Trainer grundsätzlich ausgenommen worden seien. Es sei nicht gänzlich auszuschließen, dass diese Personen zumindest theoretisch in den Bereich „Meisterschaft“ fallen oder fallen könnten.

Die Behörde beantragte daher, im Auftrag des Gerichts in Abstimmung mit dem Bf. und dessen steuerlichen Vertretung, den diesbezüglichen Sachverhalt abzuklären und dann eine entsprechende Niederschrift dem Gericht vorzulegen.

Mit **Beschluss des BFG an den Bf. vom 8. November 2023** wurde die Stellungnahme der Behörde vom 24.8.2023 übermittelt.

Zur Klärung des Sachverhalts, die Spieler und Trainer betreffend, wurde die seitens des BFG für den maßgeblichen Zeitraum durchgeführte Abfrage bei der Sozialversicherung hinsichtlich der Dienstnehmer des Bf. dem Beschluss beigelegt.

Es wurde ersucht, insbesondere zur Frage der Behörde, die 27 Spieler und 8 Trainier betreffend, Stellung zu nehmen.

Der **Schriftsatz vom 4. Dezember 2023**, die Stellungnahme des Bf., langte am 7. Dezember 2023 beim BFG ein.

Nach Hinweis auf die früheren Schriftsätze und die darin enthaltenen Ausführungen und Details zu den Dienstnehmern des Bf. wurde auf die konkreten Zweifel der Behörde, die Tätigkeit der Sekretärin des Bf. betreffend, Bezug genommen.

Wie schon im Schriftsatz vom 7.7.2023 dargelegt, sei die Sekretärin Andrea P. im gesamten Zeitraum 2013 – 2017 beim Bf. angestellt gewesen und habe das Verbandsbüro als Büroadministratorin geleitet. Mit den vier in Rede stehenden Bereichen habe sie inhaltlich, bis auf etwaige Weiterleitung oder Mail-Versand, nichts zu tun gehabt. Es sei daher außer Streit gestellt worden, dass die Sekretärin als Dienstnehmerin angestellt gewesen und nur in äußerst geringen Ausmaß, nur auf administrativer Ebene, in den fraglichen Bereichen tätig gewesen sei.

Zur Frage der Behörde inwieweit die Spieler und Trainer in den Bereich „Meisterschaft“ fallen könnten, war im Schriftsatz u.a. wie folgt ausgeführt:

Die Einnahmen auf dem Konto Meisterschaft stehen nicht mit der Bundesliga in Zusammenhang. Der Bf. unterhalte keine eigene Profimannschaft und nehme mit keinem Team an einer nationalen Meisterschaft teil. Daher seien die Spieler und Trainer keine „Dienstnehmer des Unternehmens“ und werden nicht überwiegend im unternehmerischen Bereich tätig. Aus den Abfragen bei der Sozialversicherung sei ersichtlich, dass die Spieler und Trainer nicht das gesamte Jahr angestellt gewesen seien und es schon aus diesem Aspekt nicht möglich sei, dass die Personen an einer beinahe ein Jahr dauernden Meisterschaft teilnehmen könnten. Die beispielhaft in der Beilage zum Beschluss des BFG angeführten Personen seien in den angeführten Zeiträumen Teil der österreichischen Sportart-Nationalmannschaft gewesen. Es werde nur eine bestimmte Anzahl an Wettkämpfen bestritten (etwa ein Spiel in der Qualifikation zur Europameisterschaft) und kehren die Personen dann zu ihren Profivereinen zurück. Es seien daher darin keine Dienstnehmer im unternehmerischen Bereich zu sehen. Die im Schriftsatz vom 7. Juli 2023 angeführten Anträge bleiben unverändert. Platz für eine neue Niederschrift sei aus Sicht des Bf. nicht gegeben, da der Sachverhalt in der Beschwerde und den Schriftsätzen umfassend dargestellt worden sei.

Mit weiterem **Schreiben des Bf. vom 14. Dezember 2023** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Beim Beschwerdeführer (Bf.) handelt es sich um den Dachverband für den österreichischen Sportart-Sport.

Der Bf. ist ein gemeinnütziger, nicht auf Gewinn ausgerichteter Verein /Verband. Er dient, wie

als Zweck in § 2 Abs. 1 der Satzung (2018 – 17.3.2018) festgehalten ist, ausschließlich und unmittelbar der Förderung, Ausübung und Organisation des Sportart-Sports in Österreich.

Zur Erreichung dieses Zweckes ist in § 2 Abs. 2 der Satzung angeführt:

1. Die Organisation nationaler und internationaler Meisterschaften und Wettspiele
2. Die Herausgabe von Publikationen fachlicher Art und eines vom Vorstand zu bestimmenden offiziellen Verlautbarungsmediums, das rechtsverbindlichen Charakter hat
3. Die Veranstaltung von Vorträgen, Lehrgängen und dergleichen, sowie die Beschaffung geeigneter Bildungsmittel
4. Die Zuerkennung von Preisen und Belohnungen
5. Der Beitritt zu nationalen und internationalen Vereinigungen sowie die Vertretung der Rechte und Interessen des Verbandes und seiner Mitglieder vor diesen Vereinigungen
6. Die Vertretung der Rechte und Interessen des Verbandes und seiner Mitglieder vor allen Behörden, Ämtern und sonstigen Organisationen
7. Die Erwerbung, Errichtung, Ausgestaltung und Erhaltung von Sportstätten
8. Die Sicherstellung der notwendigen finanziellen Mittel
9. Die Umsetzung der Anti-Doping-Bestimmungen

Die zur Erfüllung des Zwecks erforderlichen Mittel werden durch die von den Mitgliedern zu leistenden Beiträge und Gebühren, Einnahmen aus Veranstaltungen jeder Art, Subventionen aus öffentlichen Mitteln, Spenden, Sponsoring und sonstigen Zuwendungen aufgebracht. Mitglieder des Bf. sind die jeweiligen Landesverbände mit ihren Mitgliedern und die Vereine mit ihren Mitgliedern.

Für die Jahre 2013 bis 2017 war durch die zuständige Behörde (MA 6) in Folge einer GPLA-Prüfung eine Kommunalsteuerprüfung durchgeführt worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen **Bescheid vom 10. September 2018** wurde Kommunalsteuer für den geprüften Zeitraum festgesetzt. Die Behörde vertrat die Ansicht, dass der Bf. eine unternehmerische Tätigkeit ausübe und die Arbeitslöhne zur Bemessung der Kommunalsteuer heranzuziehen seien.

Der Bf. hatte keine Kommunalsteuer erklärt und war bisher davon ausgegangen, dass aufgrund seiner ausschließlich im gemeinnützigen Bereich gelegenen und gemäß der Satzung wahrgenommenen Gemeinschaftsaufgaben keine Kommunalsteuerpflicht vorgelegen sei. Es habe kein Leistungsaustausch mit Mitgliedern und Beitragszahlern stattgefunden und seien keine Dienstnehmer in einem als unternehmerisch zu beurteilenden Bereich tätig gewesen.

Es war somit strittig, ob und inwieweit der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 bis 2017 eine iSd Kommunalsteuergesetzes unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hatte und ob in diesem Fall dafür Dienstnehmer des Bf. eingesetzt wurden, sodass insofern für deren Arbeitslöhne Kommunalsteuerpflicht gegeben war.

Gesetzliche Grundlagen

Zum Thema Kommunalsteuer

Gemäß **§ 1 KommStG 1993** unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Dienstnehmer iSd **§ 2 KommStG 1993** sind Personen, die zum Unternehmen in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 KommStG 1993** umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß **Abs. 2** ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gemäß **§ 5 KommStG 1993** ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne die an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Nach **§ 5 Abs. 3 KommStG 1993** sind die Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die erhebungsberechtigten Gemeinden mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen.

Im Falle von Vereinen erstreckt sich die Kommunalsteuerpflicht auf die Arbeitslöhne, die auf den unternehmerischen Bereich des Vereines entfallen.

Es kann insoweit keine KommSt anfallen, als der Verein nicht unternehmerisch tätig oder gemäß **§ 8 Z 2 KommStG 1993** befreit ist.

Ausschließlich die in § 8 Z 2 KommStG 1993 taxativ aufgezählten Befreiungszwecke (mildtätige Zwecke und/oder gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge) können Tatbestandsmerkmal für eine Kommunalsteuerbefreiung sein, nicht jedoch die sonstigen in den Bestimmungen des **§ 35 BAO** angeführten gemeinnützigen Zwecke wie Volksbildung, Berufsausbildung, Körpersport usw.

Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er so genannte echte Mitgliedsbeiträge, echte Subventionen, Spenden erhält. Dabei handelt es sich um solche Beiträge, welche der Verein nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks erhält.

Hingegen ist der Verein unternehmerisch tätig, wenn er für im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Tätigkeiten z.B. so genannte unechte Mitgliedsbeiträge erhält; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber.

Bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, aber nicht unter die Befreiung des **§ 8 Z 2 KommStG 1993** (z.B. gemeinnütziger Sportverein, Förderung des Körpersports) fallen, zählen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd **§ 45 Abs. 2 BAO** sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (z.B. Mietwohnhaus) zum unternehmerischen Bereich.

Gemäß **§ 31 BAO** ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

§ 45 BAO lautet:

Abs. 1) Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln. ...

Abs. 2) Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muß in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Im Sinne des **§ 167 BAO** ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Der freien Beweiswürdigung unterliegen nur aufgenommene Beweise.

Begründung des Bescheides

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit a BAO** hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH führt ein Begründungsmangel nur dann zur Aufhebung einer angefochtenen Entscheidung, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung, die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird.

Wenn der Bf. im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren vorbrachte, dass dem angefochtenen Bescheid ein Begründungsmangel anhaftete, so stand ein etwaiger Mangel der Annahme der Bescheidqualität nicht entgegen und war jedenfalls im Verfahren sanierbar.

Zum Sachverhalt und rechtlichen Würdigung:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt für die Beurteilung des Vorliegens der Kommunalsteuerpflicht ergab sich für das Bundesfinanzgericht (BFG) aus den beigebrachten Prüfungsakten der Behörde, den Schriftsätzen und Unterlagen der Parteien sowie dem Vorbringen, den Schriftsätzen und Stellungnahmen zu den Beschlüssen des BFG im Rechtsmittelverfahren (siehe dazu in den Entscheidungsgründen).

Außer Streit zu stellen war, dass der Bf. als gemeinnütziger Sportverein bzw. als Dachverband im Bereich der Förderung des Körpersports, konkret im Bereich des Sportart-Sports in Österreich, tätig war und ist.

Die iSd § 35 BAO grundsätzlich unstrittig gemeinnützige Tätigkeit des Bf. betraf jedoch weder Zwecke im Bereich der Gesundheitspflege, noch Gebiete der Fürsorge, sodass keiner der in § 8 Z 2 KommStG 1993 taxativ angeführten Zwecke zur Befreiung von der Kommunalsteuer vorlag. Demzufolge erfüllte der Bf. keinen der Befreiungstatbestände des KommStG und war daher dem Grunde nach die Voraussetzung für die Vorschreibung von Kommunalsteuer gegeben.

Folglich war die Frage zu klären, ob die Tätigkeit des Bf. bzw. Tätigkeitsbereiche als unternehmerische Tätigkeiten iSd Kommunalsteuergesetzes einzustufen waren. Weiters war zu klären, ob in solchen Bereichen Dienstnehmer des Bf. beschäftigt waren, da der Kommunalsteuer nur die Arbeitslöhne der im unternehmerischen Bereich tätigen Dienstnehmer zu unterziehen sind.

Ein weiterer im Fall des Bf. zu beachtender Aspekt war, dass bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, die aber nicht unter die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG 1993 fallen, auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 2 BAO zum unternehmerischen Bereich zählen.

Den im Verfahren, sowohl der Behörde als auch dem BFG, vorgelegenen Kostenstellenrechnungen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen war zu entnehmen, dass der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren Einnahmen aus den folgenden Bereichen erzielte:

- Bundessportförderung,
- Unkostenbeitrag Nationalteam-Nachwuchs,
- Veranstaltungen,
- Finanzeinnahmen,
- Sponsoren,
- Lizenzgebühren,
- Meisterschaften,
- Abtretung von Rechten.

Wie das BFG aus den vorliegenden Akten und Unterlagen der Behörde sowie der Niederschrift zum Revisionsverfahren vom 15. März 2018 feststellen konnte, hatte die Behörde für die geprüften Jahre, die Einnahmen aus „Bundesförderung“ und aus „Unkostenbeitrag Nationalteam-Nachwuchs“ dem nichtunternehmerischen Bereich des Bf. zugeordnet.

In diesem Punkt war der Behörde zu folgen, da es sich hier um echte Subventionen aus öffentlichen Mitteln handelte, die der Bf. nicht als Gegenleistung für eine konkrete Leistung, sondern für die Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben laut Statuten erhalten hatte.

Wenn die Behörde die weiteren Einnahmen dem unternehmerischen Bereich des Bf. zuordnete, dann stand auch dies nicht in Widerspruch zu den Angaben des Bf. und war dazu wie folgt festzustellen.

Der Bf. hatte in der Beschwerde und im weiteren Verlauf des Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich der gegenständlichen Jahre vorgebracht, dass es sich bei den Einnahmen aus „Sponsoring, Lizenzgebühren, Meisterschaften und Abtretung von Rechten“ um Einnahmen aus dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Bf. zur Erfüllung der Gemeinschaftszwecke handelte. Die „Lizenzgebühren“ wurden von Trainern, Schiedsrichtern und Spielern einmal pro Jahr bezahlt und dienten dem Bf. als Aufwandsentschädigung für seine Leistungen, nämlich dass er die jeweiligen Befähigungsnachweise prüft und entsprechende Datenbanken (Zentrales Meldewesen) dazu führt. Diese Gebühren waren dem Sportbetrieb zuzurechnen und stellten eine Notwendigkeit dar um den Spielbetrieb, insbesondere die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen, mit befähigten Personen durchzuführen.

Die Einnahmen aus dem „Sponsoring“ standen in Verbindung mit der „Vermarktung“ des Nationalteams, das vom Bf. beschickt werden muss um den Sport Sportart, auch international, zu repräsentieren. Wie den dazu beigebrachten Verträgen zu entnehmen war, handelte es sich um die Einnahmen für die Überlassung von Medienrechten, aber auch für Werbeaktivitäten von Unternehmen im Rahmen des Spielbetriebes (Bandenwerbung, Transparente, Bodenwerbung, Trikotwerbung). Die Verträge waren zwischen dem Bf. und Marketingfirmen

geschlossen; der Bf. selbst hatte keine Dienstnehmer in diesem Bereich im Einsatz. Aus der Sicht der Sponsoren stellten die lukrierten Mittel Werbung dar. Die Mittel kamen dem Sportbetrieb des Bf. zu Gute.

Bei den Einnahmen „Meisterschaften“ ging es nicht um die Sportart-Bundesliga und den Profibereich, da es sich bei dieser um einen eigenen Rechtskörper handelte. Es ging hier um die Einnahmen aus der Organisation und Administration des Jugendsports. Es wurden Amateurmeisterschaften durchgeführt (österreichische Meisterschaft für den Nachwuchs sowie die Damen-Meisterschaft) und zentral durch den Bf. organisiert und administriert. Es handelte sich dabei z.B. um Nenngelder.

Unter den Einnahmen aus „Abtretung von Rechten“ war die Aufwandsentschädigung für die organisatorische, administrative und sportliche Hintergrundarbeit des Bf. für die Bundesliga zu verstehen.

Zusammenfassend hielt der Bf. fest, dass nur dem Sport zuordenbare Leistungen erbracht wurden und diese der Erfüllung der in der Satzung festgelegten gemeinnützigen Vereinsziele dienten.

Das BFG kam zum Schluss, dass der Bf. im Verfahren glaubhaft dargelegt und mit Unterlagen untermauert hatte, dass durch die oben angeführten, iS eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeübten Tätigkeiten und durch die damit erzielten Einnahmen allein und unmittelbar die Erfüllung des Verbandszwecks angestrebt wurde. Es lagen Tätigkeiten vor die selbständige Bereiche umfassten; die nachhaltig, d.h. wiederkehrend und ohne Gewinnabsicht ausgeübt wurden.

Durch die unmittelbare Ausrichtung der Tätigkeiten auf die Erfüllung des Verbandszweckes und die Tatsache, dass ohne diese Tätigkeiten die Förderung, Organisation und Ausübung des Sportart-Sports in Österreich nicht erreicht werden könnte, war in diesen Bereichen vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs auszugehen.

Sowohl die Behörde, als auch der Bf. gingen somit zu Recht vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO aus.

Wenn der Bf. in Frage stellte, dass damit auch eine unternehmerische Tätigkeit gegeben war, war ihm nicht zu folgen. Tatsache ist, dass im Bereich des Kommunalsteuergesetzes bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, die aber nicht unter die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG 1993 fallen, die unentbehrlichen Hilfsbetrieben zum unternehmerischen Bereich zählen. Damit war aber eindeutig, dass die oben angeführten Tätigkeiten des Bf., der gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet des Körpersports verfolgte und somit nicht von der Kommunalsteuer befreit war, als unternehmerische Tätigkeiten zu beurteilen waren.

Blieb nunmehr für das BFG die Frage zu klären, ob in diesen Bereichen Dienstnehmer des Bf. tätig waren und folglich deren Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer heranzuziehen gewesen wären.

Obwohl der Behörde im Prüfungsverfahren die Geschäftsaufzeichnungen des Bf., die Lohnkonten und Bilanzen zur Verfügung standen und somit die Dienstnehmer eindeutig genannt waren, ließ diese außer Acht Überlegungen eine Zuordnung betreffend anzustellen und weitere Ermittlungen durchzuführen. Sie stützte sich zur Berechnung der Kommunalsteuer auf das Verhältnis, das sich aus der Gegenüberstellung der Einnahmen aus den unternehmerischen bzw. nicht unternehmerischen Bereichen zur Gesamtsumme der Einnahmen errechnete.

Die Behörde ordnete dem unternehmerischen Bereich insbesondere die Einnahmen aus den Teilbereichen „Sponsoring, Lizenzgebühren, Meisterschaften und Abtretung von Rechten“ zu. Die durch die Behörde errechneten prozentuellen Anteile der Einnahmen aus den unternehmerischen Bereichen an den Gesamteinnahmen wurden auf die jährlich aufgewendeten und an die Dienstnehmer des Bf. bezahlten Arbeitslöhne umgelegt ohne zu berücksichtigen, ob sämtliche Dienstnehmer des Bf. tatsächlich in den fraglichen Bereichen tätig geworden waren.

In einer Stellungnahme gegenüber dem BFG begründete die Behörde diese Vorgangsweise lediglich damit, dass die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden gewesen wäre. Von einer Vereinbarung hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen, wie sie im Sinne des § 5 Abs. 3 KommStG 1993 zwischen der Gemeinde und dem Bf. hätte getroffen werden können, wenn die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne (tatsächlich) mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden gewesen wäre, war keine Rede. Aus den hier vorliegenden Akten der Behörde waren keine Nachweise zu entnehmen, dass die Behörde im Prüfungsverfahren Erhebungen durchgeführt oder Fragen an den Bf. gestellt hätte, wer konkret im unternehmerischen Bereich angesiedelte Tätigkeiten erbracht hatte.

Infolge einer durch das BFG durchgeführten Abfrage bei der Sozialversicherung konnten die in den Jahren 2013 bis 2017 gemeldeten Angestellten und Arbeiter des Bf. festgestellt werden. Zu deren Aufgabenbereichen, den Tätigkeiten, wurde der Bf. um Stellungnahme ersucht.

In der, der Behörde zur Kenntnis gebrachten, Stellungnahme vom 7. Juli 2023 sowie im Schriftsatz vom 4. Dezember 2023 führte der Bf. aus, dass im fraglichen Zeitraum insgesamt 54 Personen als Funktionäre und Dienstnehmer beschäftigt waren. Vorauszuschicken war, dass sich die Angaben im Schriftsatz des Bf. mit dem Ergebnis der durch das BFG durchgeführten Sozialversicherungsabfrage deckten.

Der Bf. gab an, dass 27 Personen als Spieler, 8 Personen als Trainier und 1 Person als Reinigungskraft angestellt waren (36 Personen).

Es war eine Auflistung enthalten worin weitere 18 Personen genannt waren. Zu diesen war für

jedes Jahr angeführt, ob es sich um ehrenamtlich tätige Funktionäre (7 Personen) oder Dienstnehmer (11 Personen) handelte, wie hoch der jeweilige Lohn war und in welchen Bereichen, in welchem Ausmaß die Personen tätig waren.

Im Detail war im Schriftsatz dargelegt, dass die Bereiche „Sponsoring“ und „Abtretung von Rechten“ von den namentlich angeführten ehrenamtlich tätigen Personen betreut wurden. Lediglich im Jahr 2015 war der bis dahin ehrenamtlich tätige Präsident als Geschäftsführer angestellt und in der Folge als Dienstnehmer zu 100% im Bereich „Sponsoring“ tätig. Die Bereiche „Lizenzgebühren“ und „Meisterschaft“, hier insbesondere die Ausrichtung der EM 2015 und die Spielerverwaltung, wurden sowohl von den namentlich genannten ehrenamtlichen Funktionären, als auch von den angeführten Dienstnehmern betreut; das jährliche Arbeitsausmaß und der Jahreslohn waren jeweils angegeben.

Zur Verbandssekretärin war angegeben, dass diese zu keiner Zeit im unternehmerischen Bereich tätig war. Sie war für das Verbandsbüro, die Administration des Bf., zuständig. Hinsichtlich der Spieler und Trainer und der Frage, ob diese dem unternehmerischen Bereich „Meisterschaft“ zuzuordnen seien, führte der Bf. aus, dass weder die Spieler noch die Trainer ganzzjährig, sondern nur kurze Zeit (laut Sozialversicherungsabfrage zwischen einem und maximal drei Monaten) angestellt, waren. Sie waren nur für einzelne Spiele, nicht aber im Rahmen der ganzzjährig ausgetragenen Meisterschaften, aktiv und kehrten danach jeweils zu den Profivereinen zurück. Die ausbezahlten Löhne waren als geringfügig zu beurteilen.

Unter Heranziehung der Listen hatte der Bf. jene Arbeitslöhne ermittelt, die die jährliche Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer bildeten und die Abgabebeträge berechnet. Der Bf. beantragte die Festsetzung der Kommunalsteuer für die gegenständlichen Jahre aufgrund dieser beigebrachten Berechnungen.

In ihrer Stellungnahme vom 24. August 2023 zum angeführten Schriftsatz des Bf. hielt die Behörde fest, dass gegen die Art und Weise der Berechnungen grundsätzlich keine Einwände bestehen.

Das BFG kam nach Beurteilung des festgestellten Sachverhalts, aufgrund der Ausführungen und Angaben in den Schriftsätzen der Parteien, und in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass sich die durch den Bf. dargelegte Aufteilung und Zuordnung der Dienstnehmer zum unternehmerischen Bereich des Bf. als nachvollziehbar und schlüssig erwiesen hatte. Aufgrund der von Seiten des Bf. zum Nachweis beigebrachten Unterlagen und des Ergebnisses des durch das BFG geführten Ermittlungsverfahrens, bestand kein Zweifel an der Richtigkeit des Vorbringens des Bf.

Das Argument der Behörde, dass die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden gewesen wäre, ging jedenfalls ins Leere und konnte keine Grundlage dafür bilden, die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer im Fall des Bf. undifferenziert auf Basis der

gesamten Arbeitslöhne sämtlicher Dienstnehmer des Bf. zu ermitteln bzw. weitere Ermittlungen zu unterlassen.

Die Kommunalsteuer war daher auf Basis der an die, dem unternehmerischen Bereich des Bf. zuordenbaren, Dienstnehmer ausbezahlten Arbeitslöhne zu berechnen.

Es war dem Antrag des Bf. zu folgen.

Die Kommunalsteuer wird für die gegenständlichen Jahre 2013 bis 2017 iHv insgesamt Euro 5.111,05 festgesetzt.

Der Säumniszuschlag gem. §§ 217 und 217a BAO infolge nicht fristgerechter Entrichtung der Abgabe wird dementsprechend iHv Euro 102,22 berechnet.

Der Beschwerde war teilweise stattzugeben. Es war die Entscheidung wie im Spruch angeführt zu treffen.

BEMESSUNGSGRUNDLAGEN UND BERECHNUNG DER ABGABEN

<i>Text/Jahr</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>
Arbeitslöhne	17.788,65	35.818,04	74.771,67	20.058,92	21.930,98
KommSt 3%	533,66	1.074,54	2.243,15	601,77	657,93
Summe Kommunalsteuer 2013 - 2017			5.111,05		
Säumniszuschlag 2%			102,22		

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.

Da sich die Lösung der Rechtsfrage aus der Gesetzeslage ergibt und nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen wird, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. Dezember 2023