

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch B O S Bilanz- Organisations- und Steuerservice GmbH, Graben 29 A, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 5. November 2018 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für: den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2013 und 2014) zu Recht erkannt:

Die Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2013, 2014 und 2015 werden abgeändert.

Hinsichtlich der Neuberechnung wird auf die der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 27. Mai 2019 angeschlossene Berechnungstabelle verwiesen.

Die Bescheide betreffend Lohnsteuer 2016, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag 2013-2016 sowie betreffend Säumniszuschlag (für: Dienstgeberbeitrag 2013 und 2014) bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin (Bf) ist (lt. Firmenbuch) die Tauchausbildung und der Handel mit Tauchsportartikeln.

Als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (GPLA-Prüfung) gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ist im Ergebnis nur mehr die Frage strittig, ob die

Tauchlehrer ihre Tätigkeit selbständig, im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder als freie Dienstnehmer ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am **20.06.2018** hat die Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) mit dem Tauchlehrer T1 eine **Niederschrift** aufgenommen, der - zu seiner Tätigkeit für die Bf befragt - Folgendes ausgesagt hat: Die Rahmenbedingungen des Werkvertrages habe er mit der Geschäftsführerin der Bf besprochen. Es gäbe keinen schriftlichen Vertrag, die Vereinbarung sei mündlich getroffen worden. Er sei seit drei oder vier Jahren (für die Bf) tätig. Er mache immer noch Kurse für die Tauchschule. Seine Tätigkeit bestehe darin, Tauchschüler für den Tauchschein auszubilden (Praxis und Theorie). Er erteile nur Theorieunterricht. Organisatorische Tätigkeiten (zB Berichte verfassen, Anwesenheitslisten führen udgl.) habe er nicht verrichten müssen. Die Schulungsunterlagen hätten die Teilnehmer beim Kurs schon gekauft haben müssen. Er überprüfe nur, ob der Schulungsstoff gelernt worden sei. Auf die Frage, wer das Zertifikat ausstelle: Es gäbe Tauchorganisationen, die von der Tauchschule über den positiven Abschluss des Tauchlehrganges informiert würden. Diese Organisationen stellten die Zertifikate aus. Er selbst stelle keine Zertifikate aus. Bei der Anmeldung kauften sich die Teilnehmer das Buch. Das Buch sei zum Studieren. Von jedem Kapitel gäbe es Wiederholungsfragen, welche die Teilnehmer ausgefüllt mitbringen müssten. Er frage dann nur Stichproben ab. Der Vorgang könne per Internet vorab durchgeführt werden. Es werde aber trotzdem hinterfragt, ob die Teilnehmer Grundkenntnisse haben. Es gäbe fünf Module. Diese dauerten Freitag von 17:00 bis 19:00 Uhr und Samstag ca. zwei Stunden. In der Theorieschulung trage er das Kapitel noch einmal vor und stelle danach die Wiederholungsfragen. Maximal würden zehn Schüler unterrichtet. Die Flaschenfüllung und der Eintritt ins Bad mache die € 20,00 aus, die er von den Schülern kassiere. Die Tauchschule, die die Füllung durchführe, sei im Bad. Vor Beginn des Tauchganges würden die Flaschen befüllt. Vorgaben - bezüglich Ablauf/Durchführung der Tätigkeit - gäbe es von der Professional Association of Diving Instructors (PADI). Diese Organisation kontrolliere auch, ob alle Module und die Inhalte durchgemacht worden seien. Dazu würden auch die Tauchschüler stichprobenartig (über E-Mail) befragt. Die Schüler würden gebeten, Fragen über die Theorie zu beantworten. Die Theoriestunden könnte er überall abhalten. Aber er halte sie ausschließlich in der Tauchschule ab. Nach der Theorie folgten Übungen im Tauchbecken der Tauchschule. Das sei am Samstag ca. eine 3/4 Stunde. Danach gäbe es eine Leistungsbeurteilung. Die Kriterien seien von der PADI vorgegeben. Die Beurteilung führe er selbst durch. Es gäbe von der PADI ein Formular mit den Standards (z.B. Maske fluten), er müsse die Durchführung mit seiner Unterschrift bestätigen. Er fahre mit seinen Schülern immer auf den *****2*****. Er könnte den Ort aber mit den Schülern absprechen. Die Freiwasser-Schulung sei am Samstag und am Sonntag, jeweils zwei Tauchgänge. Es müssten gewisse Skills durchgeführt werden. Wenn die Schüler die Leistungsanforderung erbracht hätten, sei die Ausbildung beendet. Er selbst habe die Ausbildung zum Tauchlehrer machen müssen. Die Ausbildung habe er in einer anderen Tauchschule absolviert, die Prüfung

habe er in ***1*** absolviert. Vor Beginn seiner Tätigkeit habe er die Kurse mit anderen Tauchlehrern gemacht, damit er involviert werde. Das sei aber seine eigene Initiative gewesen. Er selbst akquiriere keine Kunden, außer eventuell im Bekanntenkreis. Die Schüler kämen von selbst. Er habe nicht eine bestimmte Stundenanzahl in der Woche arbeiten müssen. Er habe seine Arbeit nach seinem Dienstplan organisiert. Er könne einzelne Tage wählen. Er müsse kein Modul vollständig leiten. Am Jahresanfang werde ein Plan mit den Kursterminen erstellt. Die Tauchlehrer würden bekannt geben, an welchen Tagen sie Kurse abhalten möchten. Natürlich werde im Laufe des Jahres die Einteilung etwas verändert. Wenn er sich für einen Tag eintrage, sollte er die Kurse auch abhalten. Wenn er wirklich nicht könne, ersuche er einen Kollegen, einzuspringen oder zu tauschen. Der Kollege, der ihn vertrete, werde von der Tauchschule bezahlt. Er könnte auch betriebsfremde Tauchlehrer als Vertretung bestellen. Er wisse aber nicht, ob die Geschäftsführerin damit einverstanden wäre. Das sei noch nie vorgekommen und sie hätten daher nicht darüber gesprochen. In ein Zeiterfassungssystem oder in eine Anwesenheitsliste habe er sich nicht eintragen müssen. Wie viele Stunden in der Woche er arbeite, das sei verschieden. Im Monat mache er ein bis zwei Kurse. In diesem Jahr mache er vier oder fünf Kurse im ganzen Jahr. Seine Arbeit habe er nicht an einem bestimmten Ort verrichten müssen. Tatsächlich habe er seine Tätigkeit in der Tauchschule und am See verrichtet. Am Anfang des Jahres würden die Kurse ausgeschrieben, sodass es ein festgelegtes Kursprogramm gebe. Den (konkreten) Kurstermin mache der Shopmitarbeiter mit dem Kunden aus. Er werde pro Schüler bezahlt. Der Schüler melde sich für den Kurs an. Der Schüler bekomme einen Bon für Theorie und Freiwasser. Zu Beginn des jeweiligen Moduls gebe ihm der Schüler den Bon. Er löse den Bon wieder bei der Tauchschule ein. Ein Bon sei ungefähr € 54,00 wert. Er stelle keine Honorarnoten, sondern erhalte einen Beleg über die Auszahlung seines Honorars. Die Bezahlung erfolge in bar. Bei Fernbleiben, zB wegen Krankheit oder Urlaub, erhalte er kein Entgelt. Im Zuge der Ausübung seiner Tätigkeit seien folgende Auslagen angefallen: Eintritt ins Bad, Flaschenfüllungen, eigene Tauchutensilien, Übungsmaterial (zB Bojen) für die Schüler, Benzin, Haftpflichtversicherung, Zahlungen für seine Zertifikate, jährliche Erste-Hilfe-Kurse, Mitgliedsbeitrag bei PADI. Von der Bf habe er keinen Ersatz für seine Auslagen erhalten. Auch Urlaubsentgelt, Sonderzahlungen udgl. habe er von der Bf nicht erhalten. Er stelle das Übungsmaterial (zB Bojen) zur Verfügung. Die Bf stelle den Schulungsraum mit Zubehör, das Becken und das Tauchmaterial für die Schüler zur Verfügung. Er habe keinen fixen Arbeitsplatz. Er habe sich öfter vertreten lassen, aber nie von betriebsfremden Tauchlehrern. Ob er sich auch von betriebsfremden Personen vertreten lassen hätte können, darüber sei nie gesprochen worden. Die Bezahlung der Vertretung sei - wie angegeben - mit Bon erfolgt. Auf die Frage, ob er Weisungen erhalten habe: er habe sich an die Hausordnung halten müssen (zB im Badebereich Schlapfen tragen) und diese auch an die Schüler weitergeben müssen. Außerdem habe es die Standards von der PADI gegeben. Weitere Weisungen habe es nicht gegeben. Seine Arbeitsleistung sei nicht kontrolliert worden. Einen (vorgegebenen) Feedback-Bogen habe es nicht gegeben; sie - die Tauchlehrer - hätten die Schüler aber motiviert, Feedback zu schreiben. Er glaube nicht, dass bei unzureichender

Leistung bzw. bei Nichteinhaltung von Weisungen disziplinarische Sanktionen gedroht hätten; wahrscheinlich würde man nicht mehr beschäftigt werden. Den Preis für die Tauchkurse habe die Bf mit den Schülern vereinbart (fixer Preis). Die Entgelte für die Kurse seien der Bf bezahlt worden. Neben seiner Tätigkeit für die Bf könne er auch für andere Tauchschulen arbeiten, das müsse er nur der PADI melden. Mit der Bf sei kein Konkurrenzverbot vereinbart worden. Für eine weitere Tauchschule arbeite er nicht, er habe eine unselbständige Tätigkeit. Hinsichtlich Haftung sei die Vereinbarung getroffen worden, dass er (selbst) hafte. Als Kapital für die Ausübung seiner Tätigkeit habe er die Ausbildung zum Tauchlehrer einsetzen müssen. Er habe keinen (eigenen) Betriebssitz sondern übe seine Tätigkeit ausschließlich in der Tauchschule und am See aus. Er habe seinen Leistungen nicht am freien Markt (zB Homepage, Internetwerbung) angeboten.

Am **20.06.2018** hat die WGKK auch mit Herrn T2, ebenfalls einem Tauchlehrer, eine **Niederschrift** aufgenommen. Herr T2 hat - zu seiner Tätigkeit für die Bf befragt - Folgendes ausgesagt: Seine Ausbildung als Tauchlehrer habe er nach dem Standard SSI gehabt. Die Tauchschule (Bf) habe aber eine Ausbildung nach dem Standard PADI haben wollen. Also habe er nochmals eine Tauchschullehrerausbildung in einer anderen Tauchschule gemacht. Seine Prüfung habe er in *****3***** gemacht. Die Rahmenbedingungen des Werkvertrages habe er mit Frau *****4***** und Herrn *****5***** besprochen. Einen schriftlichen Vertrag gäbe es nicht. Er sei (von Ende 2011 bis Mai 2014) für die Bf als Tauchlehrer tätig gewesen. Während seiner Ausbildung zum PADI-Tauchlehrer habe er Schnupperkurse und Auffrischkurse durchgeführt. Nach seiner Ausbildung habe er verschiedene Tauchkurse durchgeführt, meistens Anfängerkurse. Während seiner Tauchkurse habe er auch Getränke ausgeschenkt und in der Gastro kassiert. Gegenüber der Tauchschule und PADI habe er den Ablauf der Ausbildung dokumentieren müssen. Dabei habe es sich um Formblätter der Ausbildungsorganisation PADI gehandelt, in welchem alle Schritte eines jeden Moduls dokumentiert seien. Diese Schritte hätten abgehakt und von ihm und vom Schüler bestätigt werden müssen. Bei Freiwassertauchgängen habe er Aufzeichnungen darüber machen müssen, wer was gemacht habe. Dazu habe er eine TO- DO-Liste erstellt. Er habe den Namen der Schüler eingetragen und die gemachten Übungen pro Schüler abgehakt. Diese Liste habe er bei der Tauchschule abgegeben. Dort sei sie aufgehoben worden, um PADI auf Anfrage Auskünfte geben zu können. Es habe einen elektronischen Kurskalender gegeben. Auf diesen hätten die Tauchlehrer (aber nicht die Kunden) einen Zugriff gehabt, auch extern (mit Passwort). Die Anwesenheit der Kunden sei elektronisch vermerkt worden. Er selbst habe keine Zertifikate ausgestellt. Das habe die PADI gemacht. PADI habe diese an die Tauchschule (Bf) übermittelt. Sie hätten die Aufgabe gehabt, die Schüler zu einem Clubabend einzuladen und ihnen die Zertifikate zu übergeben. Bei diesen Clubabenden sollten die Schüler animiert werden, weitere Kurse zu absolvieren. Dafür habe er kein Entgelt erhalten. Er habe die Schüler in den Shop begleitet, um Schulungsunterlagen (Mappe mit Buch und Video, usw) zu kaufen. Normalerweise habe man bei diesem Kauf den Bon bekommen. Beim Kauf von Gutscheinen im

Internet seien die Schulungsunterlagen nicht inkludiert. Der Theorieunterricht und der Pool habe sich so gestaltet, zB für Anfänger (FR, SA, SO): er glaube, dass das fünf Module Theorieunterricht und 5 Module Pool gewesen seien. Die Theorieprüfung sei ein von PADI vorgegebener Multiple Choice Test gewesen. Während der Schulung hätten die Schüler auf Papier Wiederholungsfragen beantworten müssen. Das Wochenende darauf sei eine zweitägige Freiwasserschulung erfolgt. Die im Pool gelernten Übungen, zB Maske ausblasen, hätten von den Schülern im Freiwasser durchgeführt werden müssen. Sobald man mehr als zwei Schüler habe, halte man die Tauchkurse zu zweit ab. Es seien immer ein Tauchlehrer und ein Divemaster tätig. Die Ausbildungsabläufe seien von PADI genau vorgegeben gewesen (bevor die Übungen im Pool stattgefunden hätten, habe ein gewisser Teil des Theorieunterrichtes abgehalten werden müssen). Die Kursabläufe seien insofern vorgegeben gewesen, als dass die Kurse und die Räume von der Tauchschiule (Bf) eingeteilt worden seien. Der Ausbildungsinhalt sei von der PADI vorgegeben worden. Es gäbe Ordner (Instruktor-Manager), in denen die Vorschriften von PADI beschrieben seien. Zum Freiwasserkordinationsbeitrag (€ 20,00 pro Person): Der Tauchlehrer sei zur Kasse gegangen und habe die Eintrittskarten für alle Schüler gekauft. Dieser Kostenbeitrag sei auch für die Füllung der Tauchflaschen eingehoben worden. Die Füllung habe im Bad nach dem ersten Tauchgang stattgefunden.

Für die Ausübung seiner Tätigkeit habe er die Tauchlehrerausbildung von PADI nachweisen müssen. Vor Beginn seiner Tätigkeit habe er Herrn ***5*** (Ausbildungsleiter) seine Tauchleistung präsentieren müssen. Ihm sei gezeigt worden, wie das Haus funktioniere (wie die Alarmanlage funktioniere; wo sich die Getränke befinden; das Führen von Strichlisten, welcher Schüler welche Getränke konsumiert habe). Am Clubabend (Dienstag), dem Tag der offenen Tür, seien Kunden akquiriert worden. Es sei Wert darauf gelegt worden, dass man anwesend gewesen sei und die Kunden animiert habe. Das sei aber auch sein eigener Vorteil gewesen, weil er so schauen habe können, dass er seinen Kurs voll bekommen habe. Er habe nicht eine bestimmte Stundenanzahl pro Woche arbeiten müssen. Er habe sich auch nicht in ein Zeiterfassungssystem bzw. in eine Anwesenheitsliste eintragen müssen. Er könne nicht angeben, wieviele Stunden in der Woche oder im Monat er gearbeitet habe. Er habe von März bis November gearbeitet. Im Winter habe es eine Staffbesprechung gegeben. Da sei das Kursprogramm für das ganze Jahr geplant worden. Die Tauchlehrer hätten sich dann untereinander ausgemacht, wer wann die Kurse mache. Wenn er einen Kurs angenommen habe, so habe er diesen auch abhalten müssen. Er hätte sich aber auch für einzelne Kursteile - entweder Theorie + Pool oder Freiwasser - eintragen können. Seine Arbeit habe er insofern an einem bestimmten Ort verrichten müssen, als er die Ressourcen der Tauchschiule (Bf) nutzen habe müssen, weil er sonst mehr Ausgaben als Einnahmen gehabt hätte. Theoretisch hätte er den Arbeitsort also frei wählen können, praktisch aber nicht. Bei den Freiwasserschulungen habe er schon zu Jahresbeginn bei der Einteilung bekanntgegeben, wo er die Freiwasserschulungen abhalten werde. Er sei immer am ***2*** gewesen. Ein Modul habe keine fixe Zeiteinheit gehabt. Die Dauer der Kurse sei also nicht fix vorgegeben gewesen. Je

nach Pausen und Auffassungsgabe der Schüler hätten die Kurse mal länger und mal kürzer gedauert, aber immer FR bis SA Theorie und Pool, und SA und SO Freiwasser, lediglich der Zeitrahmen sei flexibel gewesen. Der Beginn der Kurse sei vorgegeben gewesen. Bei der Einteilung sage man schon zu Jahresbeginn, wann man die Kurse beginnen möchte, Freitag Nachmittag bis Sonntag sei aber schon vorgegeben worden. Beahlt worden sei er pro Tauchschüler und Modul. Es habe Bons gegeben, die die Kunden kaufen hätten können. Diese Bons hätten die Kunden dem Tauchlehrer übergeben, dieser habe sie wieder in der Tauchschule abgegeben und sein Geld bekommen. Er selbst habe keine Honorarnoten ausgestellt; er habe von der Bf einen Auszahlungsbeleg erhalten. Die Bezahlung sei in bar erfolgt. Bei Fernbleiben, zB wegen Krankheit oder Urlaub, habe er kein Entgelt erhalten. Folgende Auslagen seien im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit angefallen: Tauchausrüstung und deren Wartung, Treibstoffkosten, die Luft für seine Tauchflaschen, Mitgliedsbeitrag und Lizenzgebühr PADI, Tauchlehrerhaftpflichtversicherung. Diese Auslagen seien ihm nicht ersetzt worden. Im Shop und in der Gastronomie (der Bf) habe er günstigere Preise bekommen. Die Bf habe folgende Betriebsmittel zur Verfügung gestellt: Kursraum samt Zubehör (Computer, Beamer), Pool, Tauchausrüstung der Schüler; für die Tätigkeit im Pool habe er (wegen der Sauberkeit) nur die Tauchflaschen der Tauchschule verwenden dürfen. An eigenen Betriebsmitteln habe er eingesetzt: Tauchausrüstung, PKW, Telefon, Computer, Internet. Er habe einen fixen Garderobenkasten gehabt, den er sich mit einem anderen Tauchlehrer geteilt habe. Auf die Frage, ob er seine Arbeitsleistung persönlich erbringen habe müssen oder ob er Hilfskräfte einsetzen hätte können: Man habe sich zu Jahresbeginn als Team präsentiert. Diese Personen seien eigentlich immer zusammen gewesen. Wenn jemand aus dem Team nicht können habe, habe man einen anderen Tauchlehrer organisieren müssen. Man habe einen Tauchlehrer aus einem anderen Team gefragt. Er habe auch mit einem betriebsfremden Tauchlehrer zusammengearbeitet. Da sei aber darauf bestanden worden, dass dieser vorgestellt werde. Dieser Tauchlehrer sei dann aber - genau so wie er selbst - für die Bf tätig gewesen. Ohne Rücksprache mit der Bf hätte er keine betriebsfremde Vertretung bestellen können. Eine Vertretung hätte - so wie auch er selbst - (als Bezahlung) die Bons erhalten. Als Weisung habe er die oben angeführten Vorgaben von PADI, wie ein Kurs auszuschauen habe, erhalten. Weisungen, die er von der Tauchschule (Bf) erhalten habe: die Alarmanlage habe ein- und ausgeschaltet werden müssen; Verkauf von Getränken. Auf die Frage, ob es Kontrollen gegeben habe: Es habe Feedbackbögen gegeben, die sie von den Schülern ausfüllen hätten lassen. Auf die Frage, ob bei unzureichender Leistung bzw. bei Nichteinhaltung der Arbeitsanweisungen disziplinarische Sanktionen gedroht hätten: Wenn er sich zB geweigert hätte, mehr Schüler als vorgesehen in den Kurs zu nehmen, dann hätte man ihn wahrscheinlich nicht mehr beschäftigt. Den Preis für die Unterrichtsleistung mit den Tauchschülern habe die Bf vereinbart. Die Kunden hätten die Unterrichtsstunden der Bf bezahlt. Er glaube schon, dass er neben seiner Tätigkeit für die Bf auch noch für andere Firmen arbeiten hätte dürfen. Er habe jedoch nicht für andere Firmen als Tauchlehrer gearbeitet. Er glaube, dass er mit der Bf keinen Vertrag bezüglich Haftung gehabt habe. Er glaube, dass das aus seinem Vertrag mit PADI

hervorgehe. Über eine Verschwiegenheitspflicht sei nicht gesprochen worden. Das Vertragsverhältnis sei gelöst worden, weil es eine Beschwerde gegeben habe. Er habe keinen Firmensitz (Betriebssitz) gehabt. Seine Tätigkeit als Tauchlehrer habe er nicht am freien Markt (zB Homepage, Internetwerbung) angeboten.

In dem zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 05.11.2018** verwiesenen (und ebenfalls mit 05.11.2018 datierten) Bericht hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

Zu den Tauchlehrern: Tauchlehrer seien auf Werkvertragsbasis beschäftigt gewesen, obwohl die Voraussetzungen für die Einbeziehung in die Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG gegeben gewesen seien. Den Dienstnehmern stünden im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen ua. für einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) verpflichten würden, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen würden.

Die von der Bf beschäftigten Tauchlehrer hätten ihre Arbeit im Wesentlichen persönlich erbracht. Die befragten Tauchlehrer hätten auch angegeben, dass die Vertretung innerhalb der für die Bf tätigen Tauchlehrer erfolgt sei. Herr T2 habe sich durch einen betriebsfremden Tauchlehrer vertreten lassen wollen. Dieser habe vorgestellt werden müssen und sei danach für die Bf tätig gewesen. Die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer, vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen, begründe keine generelle Vertretungsbefugnis (VwGH vom 22.10.1996, Zl. 94/08/0118). Solange eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart noch nach dem tatsächlichen Beschäftigungsbild praktiziert werde, sei grundsätzlich von einer persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH vom 24.03.1992, Zl. 91/08/011). Die wesentlichen Betriebsmittel (z.B. Tauchbecken, Schulungsraum, Tauchausrüstung für Schüler, Sauerstofffalschen) würden von der Bf zur Verfügung gestellt. Die Einteilung, die Kurspläne sowie die Teilnehmer seien über das EDV-System der Bf geführt worden, für welches die Tauchlehrer ein Passwort gehabt hätten. Bei den von den Tauchlehrern für die Ausübung der Tätigkeit beigebrachten Betriebsmitteln handle es sich lediglich um Mittel des täglichen Gebrauchs (z.B. eigene Tauchausrüstung, Bojen, Computer). Ein weiteres Abgrenzungskriterium sei, ob der Betreffende in seiner Beschäftigung mehr einem eigenen Unternehmer mit eigener Betriebsorganisation und verschiedenen Kundschaften entspreche oder mehr einem Dienstnehmer näherstehe, der nur seine eigenen Kenntnisse und Fähigkeiten bei einem oder wenigen Vertragspartnern verwerten könne (BMSG 19.03.2001, GZ 123.177/1-7/01). Die Tauchlehrer hätten über keine betriebliche Struktur verfügt. Sie hätten ihre Leistung nicht am freien Markt angeboten. Die Tauchlehrer seien für keine weiteren Auftraggeber tätig gewesen.

Zum Kfz-Sachbezug: Der in der Privatnutzung des firmeneigenen Pkws durch die mehrheitlich beteiligte Geschäftsführerin gelegene geldwerte Vorteil sei nicht dem DB und DZ unterworfen

worden.

Zur Pendlerpauschale: Die Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 („große“ Pendlerpauschale) sei berücksichtigt worden, obwohl die Voraussetzungen nicht gegeben gewesen seien (***6*** 2013, 2014 und 2015; ***7*** 2015 und 2016).

Diesen Ausführungen ist die Bf. in ihrer **Beschwerde vom 14.01.2019** wie folgt entgegen getreten:

Zu den Tauchlehrern: Besondere Merkmale eines Werkvertrages seien: die Verpflichtung des Auftragnehmers zu einem Erfolg, dessen Herbeiführung nach eigenem Plan, die Verwendung von eigenen Betriebsmitteln, das Beiziehen von Mitarbeitern oder Subunternehmern (Vertretung), die Gewährleistung für Mängel des Werks, die Übernahme der Gefahr des Misslingens, eine Mehrzahl von Auftraggebern, eine eigene betriebliche Struktur (Firmenadresse, Briefpapier, etc.) und ein entsprechender Marktauftritt. Die Tauchlehrer seien von der Bf als Werkvertragsnehmer eingestuft worden, da diese die notwendigen Kriterien eines Werkvertrages erfüllt hätten und dies auch bei der letzten GPLA-Prüfung für die Jahre 2010-2012 anerkannt worden sei.

Zur Vertretung: Den Tauchlehrern sei es möglich gewesen, sich vertreten zu lassen und diese Möglichkeit sei von den Tauchlehrern auch tatsächlich genutzt worden. Lediglich beim ersten Mal überprüfe auch die Bf zusätzlich die Befähigung des Tauchlehrers.

Zu den Betriebsmitteln: Die Tauchlehrer hätten ihre eigene Tauchausrüstung verwendet. Jeder Tauchlehrer verfüge über unterschiedliche Konfigurationen (Anfänger, Tec, Doppelgeräte, Trockentauchsysteme, Hebevorrichtungen, Analysegeräte, etc.). Die Schüler würden sich ihre Ausrüstung selbst mieten.

Marktauftritt: Die Tauchlehrer hätten eine eigene Homepage und würden auf den diversen Sozial Media Plattformen auftreten (siehe Beilage). Jedes Team bemühe sich aber, auch den Namen der Bf auf ihren Seiten unterzubringen, um eine größere Streuwirkung zu erreichen. Der Name der Seite sei aber immer der Name des Teams. Lediglich die Koordination der Termine mit der Bf erfolge über eine gemeinsame Plattform der Tauchschule.

Diese Einstufung habe bei der vorangegangenen Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 2010-2012 zu keinen Feststellungen geführt, weshalb diese Vorgangsweise auch fortgeführt worden sei. Außerdem habe die Bf die Honorare der Tauchlehrer jährlich ordnungsgemäß mit dem Formular E 109a EStG an das Finanzamt gemeldet, sodass den Behörden die Besteuerungsgrundlage der Tauchlehrer bekannt gewesen sei.

Zum Kfz-Sachbezug: Die ggstdl. Beschwerde richte sich dagegen, dass zwei Firmenfahrzeuge privat genutzt worden seien. Eines davon sei ein Fahrzeug, dass von der Geschäftsführerin auch privat genutzt worden sei, weshalb der Sachbezug in diesem Fall gerechtfertigt sei. Das zweite Fahrzeug sei ein Bus (Toyota Vario), der ausschließlich für Firmenfahrten verwendet worden sei. Diesbezüglich sei im Zuge der GPLA-Prüfung auch ein Fahrtenbuch vorgelegt worden.

Zur Pendlerpauschale: Die Beschwerde richte sich auch gegen die Streichung der

Pendlerpauschale für zwei Mitarbeiterinnen, nämlich Frau ***6*** und Frau ***7***. Frau ***7*** wohne in ***8*** und Frau ***6*** in ***9***. Von der Bf seien beide Adressen auf der Homepage des Finanzministeriums zur Berechnung der Pendlerpauschale eingegeben worden. Aus dem beigelegten Ausdruck sei ersichtlich, dass für beide Strecken die kleine Pendlerpauschale zustehe.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.05.2019** hat das Finanzamt über die Beschwerde abgesprochen.

Zu den Tauchlehrern: In diesem Punkt hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet: Die in der Beschwerde aufgelisteten Merkmale eines Werkvertrages würden auf die in die Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG einbezogenen Beschäftigungsverhältnisse nicht zutreffen. Die Tauchlehrer hätten Tauchkurse abgehalten. Sie seien daher zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichtet gewesen und hätten kein Werk geschuldet. Es sei kein schriftlicher Werkvertrag abgeschlossen worden. Die befragten Tauchlehrer hätten angegeben, dass sie pro Tauchschilder und Modul bezahlt worden seien. Sie hätten die Anzahl der zu unterrichtenden Schüler nicht selbst bestimmen können. Es sei kein zu erbringender Erfolg definiert worden. Die wesentlichen Betriebsmittel (zB Tauchbecken, Schulungsraum, Tauchausrüstung für Schüler, Sauerstoffflaschen) seien von der Bf zur Verfügung gestellt worden. Die Einteilung, die Kurspläne, sowie die Teilnehmer seien über das EDV-System der Bf geführt worden, für welches die Tauchlehrer ein Passwort gehabt hätten. Auf der Homepage der Bf seien die Trainer namentlich genannt und es werde dort auch mit den Räumlichkeiten der Tauchschilder (der Bf) geworben. Bei den von den Tauchlehrern für die Ausübung der Tätigkeit beigebrachten Betriebsmitteln handle es sich lediglich um Mittel des täglichen Gebrauchs, wie zB eigene Tauchausrüstung, Bojen, Computer. Die befragten Tauchlehrer hätten angegeben, dass sie ihre Tätigkeiten im Wesentlichen persönlich erbracht hätten und eine Vertretung (nur) innerhalb der für das Unternehmen tätigen Tauchlehrer erfolgt sei. Laut Angabe des Tauchlehrers Herrn T2 habe dieser einmal eine betriebsfremde Person als Vertretung bestellt. Diese (betriebsfremde) Person habe vorgestellt werden müssen und sei danach für die Bf tätig gewesen. Die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer, vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen begründe keine generelle Vertretungsbefugnis (VwGH vom 22.10.1996, Zl. 94/08/0118). Solange eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart sei noch nach dem tatsächlichen Beschäftigungsbild praktiziert werde, sei von einer grundsätzlich persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH vom 24.03.1992, Zl. 91/08/0117). Die befragten Tauchlehrer hätten keine Mitarbeiter beschäftigt. Es erschließe sich nicht, welche Mängel nach Ausübung ihrer Tätigkeit auftreten hätten sollen. Eine Gewährleistung für derartige Tätigkeiten sei nicht einmal theoretisch denkbar. Herr T1 sei - laut seinen niederschriftlichen Angaben - neben seiner Tätigkeit für die Bf unselbständig beschäftigt gewesen. Er sei für keine weiteren Auftraggeber als Tauchlehrer tätig gewesen. Herr T2 habe keine weitere Beschäftigung gehabt. Die befragten Tauchlehrer hätten angegeben, dass sie weder über eine eigene betriebliche Struktur verfüge, noch ihre

Leistung am freien Markt angeboten hätten. Den Beilagen zur Beschwerde sei nicht zu entnehmen, dass die Tauchlehrer weitere Auftraggeber (andere Tauchschulen) akquiriert hätten. Sie würden als Team für die Bf Tauchschüler werben. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH vom 20.12.2000, Zl. 98/13/0236; vom 21.10.2004, Zl. 2000/13/0179, 0180; vom 15.06.2005, Zl. 2002/14/0104). In einer Gesamtbetrachtung sei somit kein abgegrenztes und vordefiniertes Werk, sondern eine dauerhafte Tätigkeit, geschuldet worden. Es bleibe somit bei der Qualifizierung der Tauchlehrer als freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG.

Zum Kfz-Sachbezug: Die Hinzurechnung zu den Geschäftsführerbezügen sei deshalb erfolgt, weil das Fahrzeug – lt. Auskunft der Geschäftsführerin und lt. den Einträgen im Fahrtenbuch – an einen Bekannten verborgt worden sei. Die Beschwerde sei daher in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

Zur Pendlerpauschale: In diesem Punkt sei der Rechtsansicht der Bf beizupflichten – die Dienstnehmerinnen hätten Anspruch auf die kleine Pendlerpauschale – die ersatzlose Streichung der großen Pendlerpauschale sei daher zu Unrecht erfolgt. In diesem Punkt werde der Beschwerde daher stattgegeben.

In ihrem dagegen eingebrachten **Vorlageantrag vom 27.06.2019** hat die Bf Folgendes ausgeführt:

Zu den Tauchlehrern: Es werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt und die im Verfahren angeführten Dienstleister, Herr T1 und Herr T2, würden als Zeugen namhaft gemacht. Ergänzend zur Beschwerde werde noch Folgendes vorgebracht: Beide Dienstleister hätten in ihrer Einnahme durch die GPLA-Prüfung unabhängig und übereinstimmend zu Protokoll gegeben, dass sie in keinsten Weise in die Unternehmensorganisation der Bf eingebunden gewesen seien. Betriebsgegenstand der Bf sei nicht die Abhaltung von Tauchkursen, sondern der Groß- und Einzelhandel von Tauchsporttextilien und Tauchsportgeräten. Die Abhaltung von Tauchkursen sei als PR-Maßnahme zu sehen und solle dazu dienen, neues Kundenpotential zu entwickeln. Allein die Tatsache, dass die Bf Tauchlehrgänge organisiere und auf ihrer Homepage anbiete, könne nicht dazu führen, dass die mit der Durchführung der Tauchlehrgänge beauftragten Dienstleister als echte Dienstnehmer der Bf anzusehen seien. Allein schon die Tatsache, dass keine Zeitaufzeichnungen geführt worden seien, dass die Dienstleister eigene Betriebsmittel zur Verfügung gestellt hätten und den Ort der Ausübung ihrer Tätigkeit jederzeit frei wählen hätten können (Tauchbecken oder Tauchgang in Seegewässern), spräche für eine selbständige Tätigkeit. Beide Dienstleister hätten ausgesagt, dass sie keine Auslagenersätze von der Bf erhalten hätten und dass die Honorargestaltung davon abhängig gewesen sei, wieviele Tauchschüler den Kurs auch tatsächlich absolviert und bestanden hätten. Damit erscheine auch das Unternehmerrisiko der Dienstleister ausreichend dokumentiert zu sein. Nicht

nachvollziehbar sei, weshalb die Tauchlehrer als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG anzusehen sein sollen. Es werde darauf hingewiesen, dass freie Dienstnehmer nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden, weshalb allein schon deshalb der Beschwerde gegen die Festsetzung der Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 stattgegeben hätte werden müssen. Zum Kfz-Sachbezug und zur Pendlerpauschale: Dagegen hat die Bf im Vorlageantrag keinen Einwand (mehr) erhoben.

Mit Schriftsatz vom 01.08.2023 hat die Bf dem BFG das **Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes (BVwG) vom 28.01.2022, GZ: W156 2240962-1/5E**, vorgelegt. In diesem Verfahren ist das BVwG (zusammengefasst) zu dem Ergebnis gelangt, dass der Tauchlehrer T2 (im Prüfungszeitraum) nicht in die Betriebsorganisation der Bf eingegliedert war und der Bf daher nicht die Eigenschaft einer Dienstgeberin iSd § 35 Abs. 1 ASVG zukommt.

Zu diesem Erkenntnis - das dem Finanzamt mit ho. Schriftsatz vom 16.08.2023 übermittelt wurde - hat das Finanzamt mit **E-Mail vom 23.08.2023** wie folgt Stellung genommen: Das BVwG habe nicht ausgeführt, dass die Tauchlehrer keine freien Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG seien, sondern lediglich, dass die Bf nicht als Dienstgeberin iSd § 35 ASVG anzusehen sei. Im Erkenntnis vom 25.06.2018, Ra 2017/08/0079, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es sich bei der Erteilung von Unterricht nicht um ein Endprodukt im Sinne eines Werkvertrages handle und außerdem kein Maßstab ersichtlich sei, nach welchem die für einen Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder bei mangelhafter Werkherstellung beurteilt werden sollten. Nach Auffassung des Finanzamtes handle es sich bei der Tätigkeit der Tauchlehrer - iSd angeführten Rechtsprechung - nicht um die Erfüllung eines Werkvertrages, sondern – mangels eines messbaren gewährleistungsfähigen Erfolges – um eine Vereinbarung zur Verrichtung von Dienstleistungen. Das bedeute, dass die Tauchlehrer zumindest in einem freien Dienstverhältnis iSd § 4 Abs. 4 ASVG gestanden seien. Daran ändere sich auch dadurch, dass die Bf nach Ansicht des BVwG nicht als Dienstgeberin iSd § 35 ASVG anzusehen sei, nichts.

Überdies sei die Entscheidung des BVwG für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Die Bf betreibe eine gewerbliche Tauchsche (Auszug aus der Homepage: „***10*** ist kein Tauchclub herkömmlicher Art, ***10*** ist eine gewerbliche Tauchsche und der ***10*** Club eine speziell für Taucher eingerichtete Lokalität“). Die Kurse würden über die Bf gebucht, die auch Vertragspartnerin der Tauchschüler sei. Zur Erfüllung der Verträge bediene sich die Bf der beschwerdegegenständlichen Tauchlehrer, die auf der Homepage der Bf auch als Teammitglieder der Tauchsche aufgelistet würden. Überhaupt würden sämtliche Ausführungen auf der Homepage der Bf darauf hindeuten, dass die Bf Anbieterin sämtlicher Kurse und in weiterer Folge auch die Dienstgeberin der beschwerdegegenständlichen Tauchlehrer sei. Darüber hinaus erscheine es geradezu denkunmöglich, dass die Bf die Betreiberin einer gewerblichen Tauchsche sei, aber nicht die Vertragspartnerin und Dienstgeberin der dafür erforderlichen Tauchlehrer. Damit seien aber alle nach § 35 ASVG erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, wonach als Dienstgeber derjenige gelte, für

dessen Rechnung der Betrieb geführt werde, in dem der Dienstnehmer in einem Beschäftigungsverhältnis stehe. Für die Dienstgebereigenschaft sei wesentlich, wer nach rechtlichen (und nicht bloß tatsächlichen) Gesichtspunkten aus den im Betrieb getätigten Geschäften unmittelbar berechtigt und verpflichtet werde, wen also das Risiko des Betriebes im Gesamten unmittelbar treffe. Dass seitens der Bf lediglich Vermittlungsleistungen erbracht würden, werde weder behauptet, noch entspreche dies dem wahren wirtschaftlichen Gehalt. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Bf entgegen den Ausführungen des BVwG somit auch als Dienstgeberin iSd § 35 ASVG anzusehen.

Nach Ansicht des Finanzamtes erscheine es aber auch nicht ausgeschlossen, dass die Tauchlehrer in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zur Bf gestanden seien. Nachhilfelehrer betreffend habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.02.2018, Ro 2018/08/0003, das Vorliegen freier Dienstverhältnisse verneint und das Vorliegen echter Dienstverhältnisse iSd ASVG bestätigt und in diesem Zusammenhang Folgendes ausgeführt: „Der Verwaltungsgerichtshof hat die Pflichtversicherung von Vortragenden bzw. Lehrenden nach § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG in seiner Rechtsprechung dann bejaht, wenn die Vortragenden in den Betrieb der Auftraggeber organisatorisch eingebunden waren oder ihre Tätigkeit durch Richtlinien determiniert war oder zumindest eine die persönliche Bestimmungsfreiheit des Vortragenden einschränkende Kontrollmöglichkeit bestanden hat (vgl. etwa VwGH 11.07.2012, 2010/08/0204, mwN). Zumindest die erste dieser Voraussetzungen war im vorliegenden Fall auf Basis der insoweit im Wesentlichen unbestrittenen Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts jedenfalls gegeben. Dem Bundesverwaltungsgericht kann auch nicht entgegengetreten werden, wenn es aus der eigenen Verpflichtung der Revisionswerberin gegenüber ihrem Franchisepartner zur Einhaltung von Qualitätsstandards einerseits eine Einschränkung der Bestimmungsfreiheit der Nachhilfelehrer und andererseits das tatsächliche Nichtbestehen eines generellen Vertretungsrechts abgeleitet hat. Dass es im Verhinderungsfall vereinzelt - laut in der Verhandlung vorgelegter Aufstellung vier Mal im Jahr 2010, vier Mal im Jahr 2012 und drei Mal im Jahr 2014 - dennoch zu Vertretungen außerhalb der Vertreterliste der beim Institut beschäftigten Lehrer gekommen ist, ändert daran nichts.“ Dieses Erkenntnis weise durchaus Parallelen mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt auf. Die Bf sei Franchisepartnerin der PADI. Dadurch sei sie auch verpflichtet, die strengen Vorgaben des Franchisegebers umzusetzen und für deren Einhaltung zu sorgen. Dies sei jedoch nur möglich, wenn es für die Bf entsprechende Kontrollmöglichkeiten gäbe. Auch die organisatorische Einbindung der Tauchlehrer in den Betrieb der Bf sei aufgrund der Aussagen der Tauchlehrer evident. Ein generelles Vertretungsrecht habe seitens der Tauchlehrer nicht bestanden bzw. sei dieses nicht gelebt worden. Damit wären sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen von Dienstverhältnissen der Tauchlehrer zur Bf erfüllt (Weisungsgebundenheit – zumindest im Rahmen einer stillen Autorität sowie Eingliederung in den geschäftlichen Organismus). Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei den Tauchlehrern jedenfalls um freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, wenn nicht sogar um echte Dienstnehmer iSd § 47

EStG 1988, sodass deren Bezüge in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzubeziehen seien.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass im Steuerrecht keine Bindungswirkung an sozialversicherungsrechtliche Entscheidungen bestehe, weshalb der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt eigenständig zu beurteilen sei.

Es werde seitens des Finanzamtes daher weiterhin beantragt, das BFG möge die Beschwerde hinsichtlich der Tauchlehrer als unbegründet abweisen.

Dieser Stellungnahme des Finanzamtes (E-Mail vom 23.08.2023), die der Bf mit ho. Schriftsatz vom 05.03.2024 übermittelt wurde, ist die **Bf** in ihrem **Schriftsatz vom 11.04.2024**

(zusammengefasst) wie folgt entgegen getreten: Das Finanzamt habe die Einordnung der Tauchlehrer als freie Dienstnehmer (§ 4 Abs. 4 ASVG) im Wesentlichen an zwei Punkten festgemacht: an der organisatorischen Eingliederung (in den Betrieb der Bf) und an den den Tauchlehrern fehlenden Betriebsmittel. Zu diesen (beiden) Punkten habe der VwGH im Erkenntnis vom 14.11.2018, Zl. 2018/08/0172, ausgeführt, dass eine Person in die Betriebsorganisation nicht eingebunden sei, wenn sich die Tätigkeit lediglich auf das Abhalten von Lehrgängen beschränke, und dass der Umstand, dass ein Erwerbstätiger im Eigentum des Auftraggebers bzw. eines Dritten stehende Einrichtungen benutze, für sich allein noch keine Einbindung in eine betriebliche Organisation darstelle (VwGH vom 19.12.2012, Zl. 2012/08/0224). Die Bf habe den Tauchlehrern keine wesentlichen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Alle Tauchlehrer hätten mit ihren eigenen Laptops gearbeitet, auf denen sie Kursunterlagen gespeichert gehabt hätten. Sie seien auch nicht an den Schulungsraum gebunden gewesen, sondern hätten den Kursort frei wählen können. Beim Pool handle es sich um ein Hilfsmittel und nicht um ein Betriebsmittel. Durch die Maße des Pools (4x2,8 Meter) sei eine Fortbewegung mittels Flossen definitiv nicht möglich. Dies werde den Schülern im Freiwasser beigebracht. Nach Auffassung der Bf sei eine organisatorische Gebundenheit der Tauchlehrer, nämlich in Bezug auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit und das arbeitsbezogene Verhalten, nicht zu erkennen. Die Tauchlehrer seien daher nicht als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG einzustufen.

In der am **18.12.2025** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** hat die Bf (zusammengefasst) Folgendes vorgebracht: Bei der Bf handle es sich nicht um eine gewerbliche Tauchschiule – die Durchführung von Tauchlehrgängen sei nur eine reine Werbemaßnahme. Schwerpunkt des beschwerdeführenden Unternehmens seien vielmehr der Handel mit Tauchsportartikeln und Reisen. Damit in Zusammenhang habe sich auch die Durchführung von Tauchlehrgängen angeboten. Hinzu komme, dass die Geschäftsführerin eine Tauchlehrerausbildung habe, aber selbst solche Lehrgänge nie durchgeföhrt, sondern solche nur organisiert habe. Das Prüfungsorgan habe allein aufgrund der Tatsache, dass sowohl ein Tauchbecken als auch ein Seminarraum vorhanden seien, die betriebliche Eingliederung bejaht. Hinsichtlich der in Zusammenhang mit der betrieblichen Eingliederung ergangenen Rechtsprechung werde auf die schriftlichen Eingaben verwiesen. In fachlicher Hinsicht seien die Tauchlehrer nur der PADI

(bzw. der SSI) verantwortlich. Weiters werde noch darauf hingewiesen, dass jeder Tauchlehrer selbst eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen habe und über eigene Betriebsmittel verfüge.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hinsichtlich der Tauchlehrer wird folgender Sachverhalt als erwiesen erachtet:

Es wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen.

Für die Ausübung der Tätigkeit als Tauchlehrer war eine Ausbildung erforderlich. Dafür gibt es verschiedene Ausbildungsorganisationen, wobei die Bf von den Tauchlehrern eine Ausbildung nach dem Standard PADI verlangt hat. Vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit mussten die Tauchlehrer der Bf ihr (fachliches) Können präsentieren. Im Zuge dieser Präsentation wurde den Tauchlehrern auch gezeigt, wie das Haus funktioniert (wie die Alarmanlage funktioniert, wo sich Getränke befinden; Führung von Strichlisten bei der Getränkekonsumation durch die Schüler). Während ihrer Tauchkurse haben die Tauchlehrer auch Getränke ausgeschenkt und in der Gastro kassiert. Die Akquirierung der Kunden (Tauchschüler) erfolgte an den Clubabenden, die jeweils an einem Dienstag stattfanden. Die Bf hat Wert darauf gelegt, dass die Tauchlehrer an diesen Clubabenden anwesend waren und dass sie die Kunden (zum Abschluss von Tauchkursen) animiert haben. Diese Anwesenheit/Animation war jedoch auch zum Vorteil der Tauchlehrer, weil das Zustandekommen von Tauchkursen auch in ihrem Interesse lag. Im Winter wurde das Kursprogramm für das ganze Jahr geplant. Die Tauchlehrer machten sich untereinander aus, wer wann welchen Kurs übernimmt. Es gab einen elektronischen Kurskalender, auf den die Tauchlehrer einen Zugriff hatten und in dem auch die Anwesenheit der Tauchschüler vermerkt wurde. Wenn die Tauchlehrer einen Kurs angenommen haben, so haben sie diesen auch abhalten müssen. Sie hätten sich aber auch (nur) für einzelne Kursteile, also entweder für Theorie und Pool oder für Freiwasser, eintragen können. War ein Tauchlehrer verhindert, so hat er einen anderen (ebenfalls bei der Bf beschäftigten) Tauchlehrer organisiert. Ohne Rücksprache mit der Bf hätten sich die Tauchlehrer nicht durch eine betriebsfremde Person vertreten lassen dürfen. Die vertretenden Tauchlehrer wurden direkt von der Bf entlohnt. Das Entgelt für die Tauchkurse wurde zwischen den Tauchschülern und der Bf vereinbart, vereinnahmt wurden diese Entgelte ebenfalls von der Bf. Der Theorieunterricht und die Übungen im Pool fanden in den Räumlichkeiten der Bf statt, die Freiwassertauchgänge am ***2***. Die Tauchlehrer hätten (theoretisch) den Arbeitsort frei wählen können, haben sich aber aus Kostengründen für die Räumlichkeiten der Bf entschieden. Die Tauchlehrer mussten sich nicht in ein Zeiterfassungssystem (eine Anwesenheitsliste) eintragen. Die Tauchkurse bestanden aus fünf Modulen Theorieunterricht und fünf Modulen im Pool und fanden immer am Wochenende (FR, SA, SO) statt. Je nach Pausen und nach Auffassungsgabe der Schüler dauerten die Kurse unterschiedlich lang. Die zeitliche Lagerung der Kurse (FR-SO) wurde jedoch von der Bf (verbindlich) vorgegeben. Hinsichtlich des Inhaltes und des Ablaufes der Kurse waren die Tauchlehrer an die Vorgaben der PADI gebunden. PADI

hat auch kontrolliert, ob alle Module und Inhalte durchgemacht wurden. Dazu wurden die Tauchschüler (per E-Mail) stichprobenartig befragt. Den Vorgaben von PADI zufolge musste beispielsweise ein gewisser Teil des Theorieunterrichtes abgehalten worden sein, bevor die Übungen im Pool stattfanden. Alle Schritte eines Kursmoduls waren in den von PADI vorgegebenen Formblättern dokumentiert; diese Schritte mussten abgehakt und vom Tauchlehrer und vom Schüler bestätigt werden. Bei Freiwassertauchgängen mussten die Tauchlehrer aufzeichnen, welcher Schüler was gemacht hat. Diese Liste haben die Tauchlehrer der Bf übergeben, die sie aufgehoben hat, um PADI auf Anfrage Auskünfte geben zu können. Während der Schulung (des Kurses) mussten die Schüler (schriftlich) Wiederholungsfragen beantworten. Das Wochenende danach erfolgte eine zweitägige Freiwasserschulung. Ein Teil der im Pool gelernten Übungen, zB Maske ausblasen, musste im Freiwasser von den Schülern wiederholt werden. Die Kursunterlagen (Mappe mit Buch und Video) haben die Tauchschüler im Shop (der Bf) gekauft, ebenso die Bons. Die Bons haben die Schüler dem Tauchlehrer übergeben, der sie bei der Bf abgegeben und dann das Geld (Entgelt) erhalten hat. PADI wurde von der Bf über den positiven Abschluss eines Tauchlehrganges informiert und hat dann in weiterer Folge die Zertifikate ausgestellt und an die Tauchschiule (die Bf) übermittelt. Die Tauchlehrer haben die Tauchschüler zu einem Clubabend eingeladen und ihnen die Zertifikate überreicht. Von den Tauchschülern wurden Feedbackbögen ausgefüllt. Die Tauchlehrer wurden pro Tauchschüler und Modul entlohnt. Die Auszahlung erfolgte in bar. Bei Fernbleiben (Krankheit/Urlaub) haben die Tauchlehrer kein Entgelt erhalten. Die Tauchlehrer haben keine Sonderzahlungen erhalten; für sie gab es aber im Shop und in der Gastronomie (der Bf) günstigere Preise. Für ihre Tätigkeit haben die Tauchlehrer folgende Betriebsmittel der Bf verwendet: Kursraum samt Zubehör (Computer, Beamer), Pool, Tauchausrüstung der Schüler; im Pool durften die Tauchlehrer (wegen der Sauberkeit) nur die Tauchflaschen der Bf verwenden. An eigenen Betriebsmitteln haben die Tauchlehrer verwendet: die eigene Tauchausrüstung, PKW, Telefon, Computer und Internet. Dafür und für weitere mit der Ausübung ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehende Aufwendungen (Wartung der Tauchausrüstung, Mitgliedsbeitrag und Lizenzgebühr PADI, Tauchlehrerhaftpflichtversicherung) haben die Tauchlehrer von der Bf keinen Ersatz erhalten. Die Tauchlehrer hatten keine (eigene) Firma und haben ihre Leistung (als Tauchlehrer) auch nicht am freien Markt (zB Homepage, Internetwerbung) angeboten.

Der dargestellte Sachverhalt geht aus den mit zwei Tauchlehrern (T1, T2) von der WGKK aufgenommenen Niederschriften hervor. Auch das Finanzamt hat in seinen Erledigungen (Bescheid, Beschwerdeentscheidung) – von der Bf unwidersprochen – diesen Sachverhalt zu Grunde gelegt.

In ihrer Beschwerde hat die Bf vorgebracht, dass die Tauchlehrer eine eigene Homepage gehabt hätten und hat zum Nachweis dafür auf die der Beschwerde angeschlossene Beilage verwiesen. Aus dieser Beilage geht jedoch (nur) hervor, dass die Tauchlehrer als Team, jedoch auf der Plattform (Homepage) der Bf (und nicht ihrer eigenen) aufgetreten sind. Auch die

Tauchlehrer selbst haben ausgesagt, dass sie keine eigene Homepage gehabt haben. Das Vorhandensein einer eigenen Homepage der Tauchlehrer ist daher zu verneinen. Im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung hat die Bf auch vorgebracht, dass die Abhaltung von Tauchkursen nicht Betriebsgegenstand sei sondern lediglich als PR-Maßnahme anzusehen sei und dass die Bf Tauchlehrgänge „nur“ organisiert habe. Dem wird entgegengehalten, dass Geschäftszweig der Bf lt. Firmenbuch auch die „Tauchausbildung“ ist und dass die Bf auch auf ihrer Homepage damit wirbt, eine gewerbliche Tauchscheule zu sein. An der Abhaltung/Durchführung der Tauchkurse hat sich die Bf wie folgt beteiligt: Die Bf hat den Standard vorgegeben; so mussten die Tauchlehrer über eine PADI-Ausbildung verfügen – ein anderer (Ausbildungs)Standard wurde von der Bf nicht akzeptiert. Vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit mussten die Tauchlehrer der Bf ihr (fachliches) Können präsentieren. Eine Vertretung (der bei der Bf beschäftigten) Tauchlehrer war nur nach Rücksprache mit der Bf möglich. Die Bf hat mit den Tauchschülern das Entgelt für die Tauchkurse vereinbart und dieses (von den Tauchschülern) auch vereinnahmt. Die Bf hat die zeitliche Lagerung der Kurse (FR-SO) verbindlich vorgegeben. Die Bf hat PADI über den positiven Abschluss eines Tauchlehrganges informiert - die (ausgestellten) Zertifikate hat PADI an die Bf übermittelt. Der Theorieunterricht und die Übungen im Pool fanden in den Räumlichkeiten der Bf statt. In Anbetracht dieser Aktivitäten und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bf selbst davon spricht, Tauchlehrgänge organisiert zu haben, kann davon, dass die Abhaltung von Tauchkursen vom Betriebsgegenstand des beschwerdeführenden Unternehmens nicht umfasst gewesen sei, daher nicht die Rede sein.

In ihrem Vorlageantrag hat die Bf - ohne weitere Begründung - die beiden Tauchlehrer T1 und T2 als Zeugen namhaft gemacht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Verpflichtung nach § 183 Abs. 3 BAO, von den Parteien beantragte Beweis aufzunehmen, einen erheblichen Beweisantrag voraus, der neben der Angabe des Beweismittels auch das Beweisthema in einer solchen Weise zu benennen hat, die erkennen lässt, welcher konkrete, im Einzelnen bezeichnete Sachverhalt durch welches Beweismittel erwiesen werden soll (VwGH vom 27.02.2001, Zl. 97/13/0091, mwN). Hinsichtlich der beiden Tauchlehrer hat die Bf nur deren Einvernahme als Zeugen beantragt. Welche konkrete Tatsachenbehauptung durch diese Zeugeneinvernahmen erwiesen werden sollte, hat die Bf gänzlich offen gelassen. Bei dem Antrag, die beiden Tauchlehrer einzuvernehmen, handelt es sich daher nicht um einen erheblichen Beweisantrag im Sinne der dargestellten Rechtsprechung. Hinzu kommt, dass – wie oben ausgeführt – die beiden Tauchlehrer zu ihrer Tätigkeit für die Bf bereits von der WGKK ausführlich befragt wurden. Von der (neuerlichen) Einvernahme der beiden Tauchlehrer wurde daher Abstand genommen.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Nach § 25 Abs. 1 Z 1. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Nach § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 zählen auch Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (Versorgungs)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung ist ein Dienstverhältnis (weilers) bei Personen anzunehmen, die ua. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 5. leg. cit. beziehen.

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

Nach Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen sowie freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Nach § 4 Abs. 4 ASVG stehen den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit ua. für 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, zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn, dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

Der Gesetzessystematik des § 25 EStG 1988 und des § 41 FLAG 1967 zufolge sind Beschäftigungsverhältnisse daher vorrangig darauf zu untersuchen, ob eine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt wird. Erst im nächsten Schritt ist das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 (Vortragende/Lehrende/Unterrichtende an Bildungseinrichtungen) und in weiterer Folge jenes des § 4 Abs. 4 ASVG (freies Dienstverhältnis) zu überprüfen.

Zum Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988):

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22.01.1986, Zl. 84/13/0015; vom 31.03.1987, Zl. 84/14/0147).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19.09.2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28.04.2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18.03.2004, Zl. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, dem Arbeitsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH vom 22.03.2010, Zl. 2009/15/0200; vom 02.02.2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19.09.2007, Zl. 2007/13/0071). Entscheidend dafür, ob ein Dienstverhältnis (iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19.09.2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28.04.2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18.03.2004, Zl. 2000/15/0079). Dem Umstand, dass das BVwG die Dienstgebereigenschaft der Bf in Abrede gestellt hat (Erkenntnis des BVwG vom 28.01.2022, GZ: W156 2240962-1/5E) kommt daher – wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 23.08.2023 zutreffend ausgeführt hat – keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist immer das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 26 zu § 47 und die dort angeführte Rechtsprechung; VwGH vom 18.03.2004, Zl. 2000/15/0078).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein - für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender - Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH vom 15.05.2009, Zl. 2009/09/0094, mwN).

Im Erkenntnis vom 21.09.2015, Ra 2015/08/0045, hat der Verwaltungsgerichtshof - ebenfalls eine unterrichtende Tätigkeit betreffend - ausgesprochen, dass es sich bei der Erteilung von Unterricht nicht um ein Endprodukt in einem der Definition eines Werkvertrages entsprechenden Sinn handelt und dass (bei der Erteilung von Unterricht) außerdem kein Maßstab ersichtlich ist, nach welchem die für einen Werkvertrag typischen

Gewährleistungsansprüche bei Nichterstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden sollten und hat daher das Vorliegen eines Werkvertrages verneint. Dies trifft auch auf den gegenständlichen Fall zu: Die Tauchlehrer haben der Bf (laufend) ihre Arbeitskraft zur Durchführung der Tauchkurse, die bei der Bf gerade angefallen sind, zur Verfügung gestellt. Entgegen der von der Bf vertretenen Auffassung handelt es sich dabei nicht um einen Werkvertrag, weil es sich dabei weder um eine (schon im Vorhinein) individualisierte und konkretisierte Leistung handelt und weil auch kein Maßstab ersichtlich ist, nach welchem die für einen Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichterstellung oder bei mangelhafter Herstellung beurteilt werden sollten. Auf die weiteren, von der Bf für das Vorliegen von Werkverträgen ebenfalls ins Treffen geführten Merkmale (Vertretung, Betriebsmittel, Marktauftritt) war daher nicht mehr einzugehen.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, und der daran anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof 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 (VwGH vom 25.04.2019, Ra 2018/13/0083, mwN).

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 (VwGH vom 20.01.2016, Zl. 2012/13/0095). Persönliche Weisungen sind beispielsweise solche, die sich auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit und das Arbeitsverfahren beziehen (vgl. VwGH vom 21.12.2010, Zl. 2009/15/0001).

Unstrittig ist, dass die Bf die Tauchlehrer an keinen (bestimmten) Arbeitsort gebunden hat. Hinsichtlich der Kurszeiten – FR-SO – waren die Tauchlehrer jedoch an die Vorgaben der Bf

gebunden. Die Bf hat von den Tauchlehrern eine Ausbildung nach dem Standard PADI verlangt – ein anderer Ausbildungsstandard wurde von der Bf nicht akzeptiert. Das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit ist daher nach ho. Auffassung zu bejahen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29.07.2010, Zl. 2007/15/0223; vom 15.09.1999, Zl. 97/13/0164).

Die Tauchlehrer waren hinsichtlich der zeitlichen Lagerung der Kurse (FR-SO) sowie hinsichtlich des Ausbildungsstandards (hier: PADI) an die Vorgaben der Bf gebunden. Den Theorieunterricht haben die Tauchlehrer in den Räumlichkeiten der Bf durchgeführt, ebenso die Übungen im Pool. Vor Aufnahme ihrer Tätigkeit wurden die Tauchlehrer in die betrieblichen Abläufe eingewiesen: wie die Alarmanlage funktioniert, wo sich Getränke befinden; Führung von Strichlisten bei der Getränkekonsumation durch die Schüler. Im Pool durften nur die Tauchflaschen der Bf verwendet werden. Die Bf hat Wert darauf gelegt, dass die Tauchlehrer an den Clubabenden (jeweils dienstags) anwesend waren und dass sie die Kunden zum Abschluss von Tauchkursen animiert haben. Die Tauchlehrer haben sich auf der Homepage der Bf (als Team) präsentiert. In Anbetracht dieser Umstände besteht nach ho. Auffassung kein Zweifel daran, dass die Tauchlehrer in die im Unternehmen der Bf bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert waren.

Da die Tauchlehrer (gegenüber der Bf) persönlich weisungsgebunden und (in den Betrieb der Bf) eingegliedert waren, ist - im Sinne der oa. Rechtsprechung – das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 schon aus diesem Grund zu bejahen.

Hinzu kommt, dass die Tauchlehrer – entgegen der von der Bf vertretenen Auffassung - (auch) kein Unternehmerwagnis getragen haben und dass die ihnen eingeräumte Vertretungsbefugnis ebenfalls für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht.

Die Entlohnung der Tauchlehrer erfolgte pro Tauchschüler und Modul.

Eine – wie auch hier vorliegende – leistungsbezogene Entlohnung begründet kein Unternehmerwagnis (VwGH vom 01.09.2015, Ra 2015/15/0014, mwN). Hinzu kommt, dass sich die Tauchlehrer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit der Infrastruktur der Bf (Kursraum samt Zubehör [Computer, Beamer], Pool) bedient haben, was ebenfalls gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht. Die Benutzung eigener Betriebsmittel (hier: Tauchausrüstung, Fahrzeug, Computer) kommt auch bei unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Personen immer wieder vor und begründet kein Unternehmerwagnis (VwGH vom 15.09.1999, Zl. 97/13/0164, und vom 17.03.1966, Zl. 1574/65).

Die Tauchlehrer haben sich untereinander ausgemacht, wer wann welchen Kurs übernimmt. Besteht – wie das daher auch hier der Fall ist - keine bestimmte Arbeitsverpflichtung, dann kommt dem Vertretungsrecht kein tatsächliches Gewicht zu (VwGH vom 10.01.2016,

Zl. 2012/13/0095, mwN). Hinzu kommt, dass sich die Tauchlehrer nur nach Rücksprache mit der Bf von einer betriebsfremden Person vertreten lassen durften, womit das für die Selbständigkeit sprechende Element der freien Entscheidung, die Leistung selbst zu erbringen oder durch einen Beauftragten erbringen zu lassen, nicht (mehr) gegeben ist (vgl. VfGH vom 02.07.2002, Zl. 2000/14/0148).

Zu den Vortragenden/Lehrenden/Unterrichtenden an Bildungseinrichtungen (§ 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988):

Bei der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 handelt es sich um eine Fiktion, nach der Vortragende, Lehrende und Unterrichtende, die in keinem Dienstverhältnis iSd § 47 EStG 1988 beschäftigt sind, dennoch für einkommensteuerliche Zwecke als Dienstnehmer behandelt werden. Die EB (zum BudBG 2001, 169) rechtfertigen dies damit, dass die Vortragenden in diesen Fällen „zwangsläufig in die Organisation der Bildungseinrichtung eingebunden sind und regelmäßig keinem Unternehmerrisiko unterliegen“ (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 74 zu § 25). Der Verfassungsgerichtshof hat dazu ausgeführt, dass bei einem Personenkreis, bei dessen Mitgliedern die Merkmale einer selbständigen und einer unselbständigen Arbeit in den verschiedensten Kombinationen zusammentreffen (können) und die exakte Zuordnung in vielen Fällen nicht eindeutig oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist, der Gesetzgeber eine unwiderlegbare Typisierung an Hand des Merkmales der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb einer Bildungseinrichtung vornehmen und auf diesem Weg die sonst erforderliche aufwendige Einzelfallprüfung vermeiden darf (VfGH vom 20.06.2006, G 9/06).

Die vom Verfassungsgerichtshof hervorgehobene organisatorische Eingliederung ist – wie bereits ausgeführt wurde – im ggstdl. Fall zu bejahen: Die Tauchlehrer waren hinsichtlich der zeitlichen Lagerung der Kurse (FR-SO) sowie hinsichtlich des Ausbildungsstandards (PADI) an die Vorgaben der Bf gebunden, haben den Kurs in den Räumlichkeiten und mit den Betriebsmitteln der Bf durchgeführt, waren an den Clubabenden (jeweils dienstags) anwesend, haben sich auf der Homepage der Bf präsentiert usw. (siehe oben). Nach der vom Verfassungsgerichtshof in den Vordergrund gestellten „unwiderlegbare Typisierung an Hand des Merkmales der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb“ zufolge sind die Tauchlehrer daher als Vortragende/Lehrende/Unterrichtende iSd § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 einzuordnen.

Fraglich könnte in diesem Zusammenhang (nur) sein, ob es sich bei einer – wie auch im ggstdl. Fall vorliegenden – Tauchscheule um eine Bildungseinrichtung im Sinne der angesprochenen Gesetzesbestimmung handelt. In der Literatur werden einerseits Zweifel gehegt, ob Sporteinrichtungen, Tanzschulen, Schischulen udgl. als Bildungseinrichtungen beurteilt werden können, andererseits wird die Auffassung vertreten, dass (gemessen am Themenbereich von Volkshochschulen) der Begriff der Bildungseinrichtung eher weit zu fassen sein werde (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 76 zu § 25). Da es sich auch bei Vortragenden/Lehrenden/Unterrichtenden an Musikschulen, Sportschulen usw. um

einen Personenkreis handelt, bei dessen Mitgliedern die Merkmale einer selbständigen und einer unselbständigen Arbeit in den verschiedensten Kombinationen zusammentreffen (können) und die exakte Zuordnung in vielen Fällen nicht eindeutig oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist, sind - im Sinne der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes (vom 20.06.2006, G 9/06) – keine Gründe erkennbar, (auch) diesen Schulen (und damit auch: der ggstdl. Tauchschule) den Charakter als Bildungseinrichtung iSd § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 zu versagen, sodass der Begriff der Bildungseinrichtung auch nach ho. Auffassung weit zu fassen ist.

Nach ho. Auffassung ist die Formulierung, dass der Studien-, Lehr- oder Stundenplan von der Bildungseinrichtung selbst „vorgegeben“ sein muss, zu eng gefasst (so auch:

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 77 zu § 25).

Entscheidend ist in diesem Zusammenhang vielmehr, dass einem Studien-, Lehr- oder Stundenplan ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde liegt und der Vortragende an diese Vorgaben gebunden ist (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 77 zu § 25), was bei dem den Tauchlehrern von PADI vorgegebenen Kursprogramm (unstrittig) der Fall ist.

Hätten die Tauchlehrer ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt, wären sie daher als Vortragende/Lehrende/Unterrichtende iSd § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 einzuordnen.

Zum freien Dienstverhältnis (§ 4 Abs. 4 ASVG):

Gemäß § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen freie Dienstnehmer der Pflichtversicherung nach dem ASVG, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen.

Im ggstdl. Fall ist unstrittig, dass die Tauchlehrer ein Entgelt bezogen und die Dienstleistungen persönlich erbracht haben; ebenfalls unstrittig sind die weiteren in § 4 Abs. 4 ASVG genannten positiven und negativen Voraussetzungen, insbesondere das Nichtbestehen einer Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG. Bleibt daher nur (mehr) die Frage offen, ob die Tauchlehrer über wesentliche eigene Betriebsmittel verfügt haben.

Dem Gesetz selbst ist nicht zu entnehmen, nach welchen Kriterien und Maßstäben die „Wesentlichkeit“ der Betriebsmittel zu ermitteln ist. Die Gesetzesmaterialien zum ASRÄG 1997, auf das die geltende Fassung des § 4 Abs. 4 ASVG im Wesentlichen zurückgeht, sind insofern aufschlussreich, als es im Ausschussbericht 912 BlgNR 20. GP, 5, heißt:

„Gleichzeitig soll die [Anm.: in der Regierungsvorlage noch enthaltene] Voraussetzung des Nichtvorhandenseins einer unternehmerischen Struktur durch die gleichwertige, aus dem Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit (vgl. § 4 Abs. 2 ASVG) ableitbare Voraussetzung, dass die freien Dienstnehmer über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen, d.h. ihre Tätigkeit im Wesentlichen mit Betriebsmitteln des Dienstgebers ausüben, ersetzt werden. Die Tätigkeit mit fremden Betriebsmitteln (wirtschaftliche Abhängigkeit) ist eine Folge der persönlichen Abhängigkeit“ (aus: VwGH vom 19.11.2024, Ra 2024/08/0034).

In dem eine Aerobic-Trainerin (= Erstmitbeteiligte) betreffenden Erkenntnis vom 24.01.2006, Zl. 2004/08/0101, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt: „Hinsichtlich der ‚wesentlichen eigenen Betriebsmittel‘ im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG ... ist festzuhalten, dass für die Abhaltung eines Aerobic-Kurses jedenfalls eine geeignete Räumlichkeit erforderlich ist. ... Eine für die Abhaltung von Aerobic-Kursen eigene unternehmerische Struktur mit beträchtlichen Betriebsmitteln, die für diese Abhaltung im Sinne der nach § 4 Abs. 4 ASVG geforderten Unabhängigkeit von Betriebsmitteln des Dienstgebers erforderlich sind ..., lag bei der Erstmitbeteiligten nicht vor. § 4 Abs. 4 ASVG in der ab 1. Jänner 1998 geltenden Fassung kommt nämlich, wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, nicht bloß dann zur Anwendung, wenn keinerlei eigene Betriebsmittel eingesetzt werden, sondern nur dann nicht, wenn derjenige, der die Leistung erbringt, im Wesentlichen nicht auf ihm zur Verfügung gestellte Betriebsmittel angewiesen ist. Dem ist hier aber jedenfalls nicht so, da die Räumlichkeiten für die Aerobic-Kurse von der beschwerdeführenden Partei zur Verfügung gestellt wurden. Im Hinblick darauf kommt dem Einsatz eigener Gummibänder, Bälle und Tonträger sowie eines Abspielgerätes durch die Erstmitbeteiligte nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Auch ist ein entsprechender Raum für die Durchführung der Kurse von essenzieller Bedeutung, nicht hingegen in gleichem Ausmaß die von der belangten Behörde festgestellte büromäßige Ausstattung der Erstmitbeteiligten. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg widersprochen werden, wenn sie zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Erstmitbeteiligte über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in der ab 1. Jänner 1998 geltenden Fassung verfügt.“

Gleiches gilt nach ho. Auffassung auch für die Tauchlehrer: Auch für die Durchführung von Tauchkursen sind geeignete Räumlichkeiten (Kursraum samt Zubehör [Computer, Beamer], Pool) erforderlich, die von der Bf zur Verfügung gestellt wurden. Dem Einsatz eigener Betriebsmittel (Tauchausrüstung, PKW, Telefon, Computer) kommt dagegen (nur) eine untergeordnete Bedeutung zu.

In späteren Entscheidungen hat der Verwaltungsgerichtshof eine „Gesamtbetrachtung“ gefordert und diese wie folgt beschrieben: „Sollte in einer Gesamtbetrachtung der für die konkrete Tätigkeit des Dienstnehmers insgesamt eingesetzten Betriebsmittel die Nutzung von Betriebsmitteln des Dienstgebers gegenüber dem Einsatz eigener Betriebsmittel so weit überwiegen, dass diese nur eine untergeordnete Bedeutung hätten und die mit ihnen geschaffene eigene unternehmerische Struktur des Dienstnehmers ganz in den Hintergrund träte, dann wären wesentliche eigene Betriebsmittel im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG zu verneinen“ (VwGH vom 19.11.2024, Ra 2024/08/0034, mwN). Auch diese „Gesamtbetrachtung“ führt im ggstdl. Fall zu keiner anderen Beurteilung: In ihrer Gewichtung überwiegen die von der Bf zur Verfügung gestellten Betriebsmittel (Räumlichkeiten (Kursraum samt Zubehör [Computer, Beamer], Pool), ohne die die Durchführung von Tauchkursen gar nicht möglich wäre; die von den Tauchlehrern eingesetzten Betriebsmittel (Tauchausrüstung, PKW, Telefon, Computer) hingegen sind nur von untergeordneter Bedeutung. Das Vorhandensein wesentlicher eigener Betriebsmittel ist daher zu verneinen (so auch: das –

ebenfalls eine Tauchlehrerin betreffende – Erkenntnis des BVwG vom 31.08.2023, W229 2265628-1/9E).

Hätten die Tauchlehrer ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt, wären sie auch nicht als Vortragende/Lehrende/Unterrichtende iSd § 25 Abs. 1 Z 5. EStG 1988 einzuordnen, dann hätten sie ihre Tätigkeit als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG ausgeübt.

Dem Einwand der Bf, dass freie Dienstnehmer nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden ist entgegenzuhalten, dass - wie aus dem Prüfbericht vom 05.11.2018 (eindeutig) hervorgeht - die Bf hinsichtlich der Tauchlehrer ohnehin nicht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen wurde.

In ihrer Beschwerde vom 14.01.2019 hat die Bf auch Einwendungen gegen die Hinzurechnung von Kfz-Sachbezugswerten bei zwei Dienstnehmern und gegen die Nachversteuerung der („großen“) Pendlerpauschale bei zwei Dienstnehmerinnen erhoben. In der Beschwerdeentscheidung vom 27.05.2019 hat das Finanzamt die Beschwerde hinsichtlich der Hinzurechnung der Kfz-Sachbezugswerte als unbegründet abgewiesen und hinsichtlich der Pendlerpauschale dem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen und anstelle der „großen“ die „kleine“ Pendlerpauschale berücksichtigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltecharakter zu, was bedeutet, dass dann, wenn der Abgabepflichtige den in der Beschwerdeentscheidung erwähnten Fakten nicht entgegentritt, diese als richtig angenommen werden können (VwGH vom 23.05.2012, Zl. 2008/17/0115; vom 25.10.1994, Zl. 90/14/0184; vom 07.12.1988, Zl. 88/13/0005).

In ihrem Vorlageantrag vom 27.06.2019 ist die Bf auf diese beiden Beschwerdepunkte nicht mehr eingegangen, sodass diese – im Sinne der oa. Rechtsprechung – als richtig angenommen werden können.

Zur Begründung dieser beiden Beschwerdepunkte wird daher auf die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 27.05.2019 verwiesen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es zulässig ist, zur Begründung einer Entscheidung auf die einer anderen, der Partei bereits bekannten Entscheidung zu verweisen (*Ritz*, BAO, Kommentar, 6. Auflage, Rz 15 zu § 93, und die dort angeführte Rechtsprechung).

In ihrer Beschwerde vom 14.01.2019 hat die Bf auch die Vorschreibung der entsprechenden Säumniszuschläge bekämpft (betrifft: den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2013 und 2014).

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die

Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 122 Abs. 7 WKG).

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt wurden, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese ist - soweit erkennbar - einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. Jänner 2026