



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 1. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. Februar 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt eine Musikschule. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung wurde festgestellt, dass diverse Musiklehrer, die bisher als selbständige Vertragspartner behandelt wurden, nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen als Dienstnehmer anzusehen sind. Dementsprechend wurde für diese Musiklehrer ein Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben.

Aus den Aufzeichnungen des Prüfers ergibt sich folgender Sachverhalt:

Auf der internetseite xyz findet sich der Eintrag der Musikschule. Im internet werden Einzel- und Gruppenunterricht bei den namentlich angeführten Musiklehrern angeboten. Der Unterricht teilt sich - gleich wie in den öffentlichen Schulen - auf zwei Semester auf. Dem internet sind weiters Kosten für den Unterricht, Musikschulordnung und Anmeldeformulare zu entnehmen.

Die zwischen der Musikschule und der Musiklehrerin Sopran getroffene Vereinbarung aus dem Jahr 2004 sieht vor, dass sich die Musiklehrerin verpflichtet, Schüler der Musikschule zu unterrichten, wobei die Vereinbarung in zeitlicher Sicht der Musiklehrerin obliegt. Bei der Festlegung des Honorars ist sie frei, soll sich aber tunlichst an die Vorgaben der Musikschule halten. Grundsätzlich kann sich die Musiklehrerin vertreten lassen. In einer anderen (ansonsten gleich lautenden) Vereinbarung mit dem Musiklehrer Bariton (ebenfalls aus dem Jahr 2004) wiederum ist die Passage über das Honorar gestrichen.

Die Befragung des Musikschulleiters ergab diesbezüglich, dass die Musiklehrer einen Kurs abhalten müssen, der mindestens 16 Stunden im Semester dauert. Als „Beweis“ müssen sie ein Stammbblatt mitführen. Die Lehrer haben einen Schlüssel zur Musikschule, den sie aber fremden Personen nicht weitergeben dürfen. Eine Vertretung durch einen Musiklehrer, der der Musikschule nicht bekannt ist, ist nicht möglich. Als Dienstnehmer beschäftigte Musiklehrer erhalten ihre Bezahlung von der Musikschule, „selbständig“ tätige Musiklehrer direkt von den Schülern bzw. deren Eltern, wobei das Stundenhonorar gleich hoch ist. Ob ein Musiklehrer selbständig oder nichtselbständig tätig werde, könne er sich nach Angaben des Musikschulleiters bei der Einstellung aussuchen.

Zur Organisation des Musikunterrichts gab der Musikschulleiter an, die Anmeldung erfolge bei der Musikschule zT via Volks- und Hauptschule, zT auf Informationstagen. Nach erfolgter Anmeldung würden die Lehrer von ihm verständigt. Die Lehrer könnten sich die Unterrichtszeiten anhand des von der Schule aufgelegten Raumeinteilungsplanes selbst einteilen. Der Musikunterricht finde grundsätzlich in der Musikschule statt und es würden dabei auch die Instrumente der Musikschule verwendet.

Diese Schilderung deckt sich auch mit den Aussagen von Musiklehrer Tenor, Musiklehrerin Alt oder Musiklehrerin Mag. Mezzosopran.

Aus den dargestellten Gesamtumständen schloss die Behörde, dass diese als Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG tätig sind.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Bw zunächst die mangelhafte Bescheidbegründung, weil aus dem Bescheid nicht ersichtlich sei, warum die Musiklehrer als Dienstnehmer betrachtet wurden.

In der Sache führte die Bw an, die beschäftigten Musiklehrer seien aus folgenden Gründen nicht Dienstnehmer:

- Wesentliche Aussagen in den aufgenommenen Niederschriften seien nicht richtig. So hätte die Musiklehrerin Alt einen eigenen Arbeitsraum daheim, in dem Unterricht auf ihren eigenen

Musikinstrumenten stattfinden bzw. würde Musiklehrerin Mag. Mezzosopran auch im Kindergarten und daheim unterrichten.

- Es handle sich bei der Musikschule nicht um eine Schule mit öffentlich rechtlichem Status und den dazu gehörenden Studien- und Lehrplänen.
- Die Errichtung der Musikschule sei erfolgt um die ordnungsgemäße Verwendung der Gemeindzuschüsse sicher zu stellen.
- Die Musikschule vermittle nur zwischen Musiklehrern und Musikschülern, die auch das Honorar miteinander vereinbaren.
- Es gäbe eigentlich nur nebenberufliche Musiklehrer.
- Von einer Lohnsteuerpflicht gem. § 25 Abs 1 Z 5 EStG könne nicht ausgegangen werden.
- Es habe tatsächlich Vertretungen gegeben, Unterrichtszeit und Ort konnten frei gewählt werden, die Musiklehrer verfügen über eigene Betriebsmittel (Instrumente, Noten) und die Musiklehrer könnten den Inhalt des Unterrichts frei bestimmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur fehlenden Bescheidebegründung:

Soweit die Bw die mangelhafte Bescheidebegründung rügt, muss ihr aus der isolierten Sicht der Aktenlage zugestimmt werden. Andererseits war ihr - wie bereits aus der Berufung hervorgeht - der von der Behörde im überwiegend mündlich abgehaltenen Prüfungsverfahren festgestellte Sachverhalt bekannt. Überdies ist der Sachverhalt, den die Behörde als erwiesen annimmt, dieser Entscheidung zu entnehmen und der diesbezügliche Begründungsmangel damit saniert (vgl etwa VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 oder VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Zur rechtlichen Würdigung der Tätigkeit als Dienstverhältnis:

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.

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es dabei im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223).

Dabei fällt zunächst auf, dass der Musiklehrer nicht - wie es für ein Werkvertragsverhältnis typisch wäre - die Erbringung eines bestimmten Erfolges, sondern - wie es für ein Dienstverhältnis typisch ist - die Erbringung zeitlich bestimmter Unterrichtseinheiten schuldet.

Bezüglich der in der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführten Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0113, ausgeführt, dass für die Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers „Musikschule“ u.a. der Umstand spricht, dass die Lehrer den Unterricht tatsächlich an der Musikschule erteilen, auch wenn rechtlich die Möglichkeit für einen anderen Unterrichtsort bestanden hat. Selbst wenn die befragten Musiklehrerinnen entgegen ihren Aussagen auch in ihren eigenen Räumlichkeiten Unterricht erteilt hätten, käme diesem Umstand keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil die Musikschule jedenfalls die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt hat und diese auch im überwiegenden Ausmaß genutzt wurden. Das gilt auch für die Zeit vor der Fertigstellung des Musikschulgebäudes im Jahr 2004, zumal der Unterricht in dieser Zeit in von der Musikschule organisierten Räumlichkeiten (Volksschule, Kultursaal, Kindergarten) stattgefunden hat.

Im Berufungsfall ist die Eingliederung in den Organismus der Musikschule auch durch die Anmeldung in der Musikschule (nicht bei den Musiklehrern) und die Koordination durch den Musikschulleiter (Zuteilung der Schüler zu den einzelnen Lehrern, Absprache betr. der genutzten Räumlichkeiten usw.), den Gruppenunterricht mehrerer Schüler, das Vorhandensein von Postfächern der Musiklehrer in der Schule etc. gegeben. Auch die Lehrmittel wurden von der Musikschule zur Verfügung gestellt. Soweit einzelne Musiklehrer lieber ihre eigenen Instrumente benutzen unterscheidet sie dies nicht von anderen unselbständigen Musikern, die aus künstlerischen Gründen lieber ihre eigenen Instrumente benutzen.

In den Fällen, in denen die Merkmale der Weisungsgebundenheit bzw. der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht stark ausgeprägt sind, ist auch auf das Unternehmerwagnis abzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegung einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (vgl. für viele VwGH 2.7.2002, 99/14/0056 und VwGH 27.6.2001, 2001/15/0057 sowie VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Es muss grundsätzlich die

Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Die Prüfung anhand des Merkmals „Unternehmerwagnis“ ergibt im Berufungsfall kein anderes Bild: Die „selbständigen“ Musiklehrer erhalten denselben Lohn wie die unselbständig tätigen Musiklehrer. Dieser Lohn ist (bei beiden) zwar von der Anzahl der geleisteten Stunden abhängig, doch ist die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden im Wirtschaftsleben ebenso wie eine von der erbrachten Arbeitsleistung abhängige Entlohnungen (zB Akkordlohn) auch im Bereich nichtselbständiger Tätigkeiten keineswegs unüblich und vermag ein Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist, nicht zu begründen (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164 und VwGH 30.11.1993, 89/14/0300). Auch die von der Bw vorgebrachte Möglichkeit, das Honorar mit den Musikschülern frei zu vereinbaren ist in tatsächlicher Hinsicht nicht gegeben: Dem internet sind Kosten für den Unterricht zu entnehmen und es kann den Erfahrungen des täglichen Lebens zufolge davon ausgegangen werden, dass kein Schüler einen höheren Preis für die Leistung zu zahlen bereit wäre. Auch das ausgabenseitige Unternehmerrisiko der Musiklehrer ist um nichts höher als das angestellter Lehrer: Auch nichtselbständig tätige Musiklehrer besitzen eigene Instrumente, Noten oder Proberäume daheim.

Dass sich ein Vertragsteil bei Erbringung seiner Leistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem anderen Vertragsteil zusteht, spricht - wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - in der Regel für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078 mit weiteren Nachweisen). Kommt eine Vertretung für die Vertragspartner etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses allerdings zur Gänze verlieren (vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). Das ist hier der Fall: Nachdem die Weitergabe der Musikschlüssels an fremde Dritte nicht gestattet ist, besteht für die Musiklehrer de facto keine Möglichkeit sich nach eigenem Ermessen vertreten zu lassen.

Insgesamt betrachtet sind sämtliche Musiklehrer in den Organismus der Musikschule bereits derart stark eingegliedert, dass sie die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG erfüllen. Dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dabei bereits gemäß § 25 Abs 1 lit a EStG (und nicht - wie in der Berufung richtigerweise vorgebracht – gemäß § 25 Abs 1 Z 5 EStG) zu erfassen sind, ist für die Entscheidung ohne Bedeutung. Nachdem die Musiklehrer auch kein echtes Unternehmerwagnis trifft war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 6. August 2009