

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+ADRESSE**** gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 28. Mai 2008, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für das Jahr 2007, StNr. ****x1**** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. eröffnete am 28. April 2007 ****ORT**** eine neue Pokerspielstätte, das ****NAME**** und bot interessierten Personen die Möglichkeit, an von ihr in den Räumlichkeiten des Casinos organisierten Kartenpokerspielen mit Geldeinsatz teilzunehmen. Im Jahr 2007 waren in der Unternehmung ca. *** Mitarbeiter inklusive Gastronomie und Reinigung beschäftigt.

Strittig ist, ob

- 1. Dienst- oder Werkverträge für die Card Dealer-Ausbildung und Aushilfsarbeiten, wie z.B. Herstellung und Bespannung von Pokertischen, Fliesen- und Kabelverlegung u.a. abgeschlossen wurden und**
- 2. ob die Trinkgelder an die Card-Dealer gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 steuerfrei sind.**

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

I. Verfahren

1. Verfahrensablauf

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Überprüfung des Jahres 2007** wurde festgestellt,

- dass vor der Eröffnung des Betriebes die Bf. einige „Auftragnehmer“ über Werkverträge mit der Abhaltung von Card Dealer-Kursen betraute und diesen Trainern (Floormen) sowie anderen Aushilfskräften für z.B. Herstellung und Bespannen von Pokertischen, Fliesen- und Kabelverlegung usw. ein Honorar auszahlte, ohne Lohnabgaben abzuführen („Zahlungen lt. Konto Fremdleistungen“), und
- dass die bei der Bf. im Betrieb eingesetzten Card Dealer ein dienstvertragliches Entgelt erhielten, das im Vergleich zu dem als Trinkgeld in Ansatz gebrachten Betrag von untergeordneter Bedeutung ist.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und setzte mit **Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 28. Mai 2008** über den Prüfungszeitraum, das Jahr 2007, Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest. Als Begründung verwies das Finanzamt auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. April 2008.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben.

Eingewendet wurde, dass bei den Tätigkeiten zu den „Zahlungen lt. Konto Fremdleistungen“ nach dem Gesamtbild die Merkmale der Selbständigkeit überwiegen würden. Bei den

a) Dealerausbildungen handle es sich um eine von der üblichen Tätigkeit eines Floorman bzw. Card-Dealers abweichende, ganz andere abgrenzbare Tätigkeit. Bei der Ausbildung von Card-Dealern gäbe der Floorman oder ein erfahrener Card-Dealer seine Erfahrung, sein fachliches Wissen und sein praktisches Können an die Kurteilnehmer weiter. Die Ausbilder würden dabei ihre eigenen Arbeitsmittel, eigene Kursunterlagen und Chip's verwenden. Sie könnten sich vertreten lassen, sie könnten sich die Kurszeiten und Arbeitszeiten selbst einteilen. Die Bezahlung erfolgte nicht nach Stundensätzen, sondern

es sei ein Pauschalhonorar vereinbart und bezahlt worden. Diese Tätigkeit sei auch von dem Beruf des Card-Dealers zu unterscheiden.

b) ****A****: Gemäß Werkvertrag Herstellung von 20 Pokertischen, vorgegebener Termin zur Fertigstellung, Möglichkeit der Vertretung, keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort, erfolgsabhängiges Pauschalhonorar.

c) ****B****: Fliesenverlegung, Malerarbeiten, Kabelverlegung, Möglichkeit der Vertretung, keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort, keine Entlohnung nach Stunden, sondern Pauschalhonorar.

d) ****C****: 30 Tische bespannen, 15 Tische reparieren, schuldet Werk, Möglichkeit der Vertretung, keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort, keine Entlohnung nach Stunden, sondern Pauschalhonorar.

Weiters wendete sich die Bf. gegen die Nachversteuerung von Trinkgeldern an die Card Dealer, da diese steuerfrei seien. Es handle sich um ortsübliche Trinkgelder, auch die Höhe dieser Trinkgelder sei ortsüblich. Diese würden von dritter Seite den Dienstnehmern gegeben, hätten keinen Bezug zur Bf. und könnten auch kein Entgelt der Bf. an ihre Dienstnehmer sein. Die Bf. habe auch nichts mit der Aufteilung der Trinkgelder zu tun. Die Trinkgelder würden von den Dienstnehmern angenommen und selbst verwaltet bzw. aufgeteilt.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 14. Juli 2008** fragte das Finanzamt die Bf. betreffend der Vertretungsmöglichkeit bei der Card-Dealer-Ausbildung durch die Floormen und ob es sich bei dem Entgelt von 345 Euro für eine 40 Stundenwoche im Schichtbetrieb ohne Trinkgeld um ein angemessenes Entgelt handle.

Die Bf. antwortete am 14. August 2008 : es habe einen Vertretungsfall gegeben, bei welchem der Floorman das Honorar an seine Vertreterin gezahlt habe. Die Floormen seien zusätzlich (zu ihrer Ausbildungstätigkeit) mit 345 Euro im Monat für organisatorische Arbeiten zum Aufbau des Betriebes gemeldet gewesen. Betreffend angemessenes Entgelt gab die Bf. an, dass es keinen Kollektivvertrag gäbe, die Höhe des Entgelts unterliege der freien Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer. Die Frage der Angemessenheit sei für die Beurteilung der Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 hinsichtlich der Steuerfreiheit von Trinkgeldern nicht relevant.

2. Beweise

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Lohnsteuerakt des Finanzamtes samt Prüfungsunterlagen und in die dort einliegenden Vereinbarungen, in das Finanzamtskonto der Bf. (Abfrage der Buchungen vom 15.3.2007 bis 9.2.2009), in das Firmenbuch zu FN ****x2**** und in den Rechtsgeschäftsgebührenakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel StNr. ****x3**** (Zeitraum April bis September 2007).

Die Einsicht in den Lohnsteuerakt ergab folgendes:

Feststellungen des Prüfungsorgans im Zuge der bei der Bf. durchgeführten Lohnsteuerprüfung :

Zum Konto Fremdleistungen 2007: In allen Fällen handle es sich um Tätigkeiten im Betrieb des Dienstgebers und zu vorgegebenen Dienstzeiten, somit sei die organisatorische Eingliederung gegeben. Unternehmerwagnis liege keines vor, da die Bezahlung nach Stundensätzen erfolge und vom Auftragnehmer keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt würden. In den Werkverträgen sei zwar eine generelle Vertretungsmöglichkeit geregelt, doch diese sei in der Praxis nicht erfolgt. Bei Tätigkeiten im Betrieb als Carddealer oder Kellner sei ein persönliches Weisungsrecht des Dienstgebers erforderlich. Die Ausbildung von Carddealern erfolge durch Personen, die gleichzeitig oder anschließend im Betrieb als Dienstnehmer tätig gewesen seien. Die Auftragnehmer der sonstigen Aushilfsarbeiten seien anschließend als angestellte Haustechniker oder Carddealer im Betrieb tätig gewesen.

Zu Nachversteuerung des Trinkgeldes an Carddealer: Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern könne nur in Anspruch genommen werden, wenn diese nicht anstelle des Entgeltes einen Einkommensbestandteil des Dienstnehmers darstellten. Da kein Kollektivvertrag vorliege, sei als Monatsentgelt bei einer Wochenarbeitszeit von 30 Stunden für die Carddealer in der Höhe von 345 Euro vereinbart. Für Nachtarbeit würden keine Zuschläge bezahlt.

Die Einsicht in die im Lohnsteuerakt des Finanzamtes einliegenden, im Wesentlichen gleichlautenden „Werkverträge“ für Dealer-Ausbildungen durch

****D****, ****E****, ****F****, ****G****, ****H****, ****I****, ****J****, ****K**** und ****L**** ergab folgendes: Die Werkverträge wurden zwischen der Bf. und den Genannten („Auftragnehmer“) abgeschlossen. Die Auftragnehmer wurden für einen Zeitraum von ca. zwei Monaten mit der Abhaltung von Card-Dealer –Kursen betraut. (Punkt 1.) und hatten die Kursunterlagen selbst zur Verfügung zu stellen. (Punkt 2.). Der Auftragnehmer kann sich vertreten lassen, hat aber dafür zu sorgen, dass der Kurs in der vorgeschriebenen Zeit und Qualität beendet wird (Punkt 3.). Für die Ausbildung erhält der Auftragnehmer pro Trainingseinheit, Tages- oder Abendkurs, 100 Euro Pauschalhonorar und zwar nach Rechnungslegung an die Bf. (Punkt 4.). Laut Punkt 5. müsste der Auftragnehmer 10% seines Honorars zurückzahlen, wenn sich bei der Prüfung, die von der Bf. durchgeführt wird, eine Drop-out Quote von über 30% der Kursteilnehmer ergibt. Die Kursteilnehmer haben pro Woche eine Card-Dealer Ausbildungsbewertung auszufüllen und der Bf. auszuhändigen, bei einer Trainerbewertung ab einer 3 würden %-Sätze des Honorars abgezogen (Punkt 6.). Die Trainingseinheiten sind jeweils für eine Woche im Vorhinein zu vereinbaren (Punkt 9.). Die Bf. teilte am 14. August 2008 mit, dass die Floormen mit 345 Euro im Monat zusätzlich zu ihrer Card Dealer Ausbildung für ihre Tätigkeit „organisatorische Arbeiten zum Aufbau des Betriebes“ angemeldet waren.

Es gab einen (1) Vertretungsfall. ****D**** bestätigte am 26. August 2008, dass ****M**** ihn vom 19.3.2007 bis 23.3.2007 während seiner Tätigkeit „im Dealerkurs im **NAME** ****ORT****“ vertreten habe. Für diese Tätigkeit habe ****M**** von ihm 400 Euro erhalten.

Diese Carddealer-Ausbildungen wurden von Jänner bis April 2007 vor Betriebseröffnung durch die Bf. am 28. April 2007 durchgeführt. Im Lohnsteuerakt liegt z.B. ein Fax ein,

wonach – nach Betriebseröffnung - von den „Auftragnehmern“ Feiertagsarbeitenfloorman übernommen wurden, und zwar am 1., 17., und 28. Mai 2007, sowie am 7. Juni 2007.

****A**** hatte einen Werkvertrag über die Herstellung von 20 Pokertischen, hatte einen Werkvertrag über Fliesenverlegung, Malerarbeiten und Kabelverlegung und ****C**** hatte einen Werkvertrag über 30 Tische bespannen und 15 Tische reparieren. Aus den vorgelegten Dienstplänen ab April 2007 geht hervor, dass ****C**** und ****B**** Tätigkeiten im Zusammenhang Floorman/Kassa und ****A**** die Reinigung überhatte.

Im Lohnsteuerakt liegen Kopien von „**Trinkgeldaufstellungen**“ für **Dezember 2007** ein, nach welchen die Card-Dealer zu Jahresbeginn 2008 der Bf. das Trinkgeld bekanntgeben. Der Geschäftsführer der Bf. beantwortete am 28.3.2008 vor der Schlussbesprechung eine Frage: „Eröffnung 28.4.2007, vorher waren die DN (Floorman) bereits mit geringem Betrag gemeldet und haben zusätzlich Honorarnoten gelegt (Dealerausbildung). Die Trinkgelder in der Trinkgeldkasse werden tlw. auch zur Tischerhaltung verwendet.“

Im **Rechtsgeschäftsgebührenakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel** StNr. ****x3**** liegt die Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 8. August 2007 ein. Die die Lohnabgaben betreffenden Teile der im Folgenden genannten Niederschriften sind im Lohnsteuerakt enthalten. Nach seiner Aussage wurden die Angestellten von der Bf. selbst ausgebildet, es wurde keine frühere Berufserfahrung mitgebracht. Die Ausbildungszeit war Jänner bis April 2007, der Kurs dauerte ca. zwei Monate. Die Ausbildung erfolgte durch eigene Floormen. (Punkte 3.3.7. und 3.3.8.). Zu den Punkten 4.1. und 4.2. wurde der Geschäftsführer der Bf. gefragt, wieviele Mitarbeiter im Unternehmen beschäftigt seien, in welchem Dienstnehmerverhältnis diese tätig seien und wie das „Trinkgeld“ der Dealer verrechnet werde. Antwort: „Dienstverträge, Floorman mit 1.000, 00 netto, DC [Aufsicht] 1.075 brutto, Kassapersonal 1.075 brutto, Reinigungspersonal lt. Kollektivvertrag, ca. 900,00, „*Card Dealer 345,00 Minimumgehalt, Rest ist Trinkgeldbasis, Trinkgeldaufstellung*“ vorhanden, keine Provisionen, Trinkgeld auf Tisch für jeden Dealer zurechenbar. Es gibt Trinkgeldkasse Floorman DC aus Tischgeld bezahlt, Prozentsatz errechnet worden. Die Angestellten verwalten das Tischgeld selbst. Es ist im Ermessen des Spielers, Trinkgeld zu geben. Hängt vom Limit und Pot ab, auch von jeweiliger Spielsituation, idR 1 bis 2 Euro, bei Turnier kein Verhältnis zu Pot, sondern idR 8 Euro die Stunde.

Nach der Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 30. Oktober 2007 ist es Usus, dass der Gewinner ca. 3% seines Turniergewinnes als Trinkgeld gibt. Sämtliche Dealer-Trinkgelder aus Turnieren gehen in eine gemeinsame Kassa (ca. 500 bis 700 Euro je Dealer). Der zusätzliche monatliche Betrag je Dealer aus *sit&go* (Turnierformat) beläuft sich auf ca. 100-150 Euro.

Nach der Niederschrift mit ****N****, einem Card-Dealer der Bf., vom 30. Oktober 2007, verbleibt das Trinkgeld dem Dealer bzw. Floorman zur Gänze, beim Turnier wird das Trinkgeld auf alle Dealer aufgeteilt. Eine bestimmte Ausbildung ist nicht Voraussetzung für eine Arbeitsstelle bei der Bf., alle Bediensteten werden 10 Wochen lang selbst im

Haus geschult. Nach der Niederschrift mit ****O****, einer Card-Dealerin der Bf., vom 30. Oktober 2007, muss der Dealer pro halbe Stunde 7 Euro vom Trinkgeld an den Floorman abgeben = Tischmiete des Dealers. Sie selbst verdiene pro Monat 345 Euro; samt Trinkgeld würde sie ca. 1.200 Euro monatlich verdienen.

Im Rechtsgeschäftsgebührenakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel StNr. ****x3**** befinden sich auch Kopien/Ausdrucke der Turnier- und Kartenspielregeln der Bf.:

Nach Punkt 37. der Turnierregeln der Bf. vom 30.4.2007 werden vom Turnierpreisgeld automatisch 3% für Dealer abgezogen. Nach dem Ausdruck ****HTTP01**** bestand das Team der Bf. (**NAME** Team) aus der Geschäftsführung, dem Assistent der Geschäftsführung ****E****, Management: ****H****, Tournament Management: ****J****, Floormen: ****F****, ****N****, ****D****, ****G****, Dealer Coordinator ****M****, ****I****, Kassa: ****C****, Innenausstattung und Design: ****P****, Haustechnik. ****A****, NÖPSV: ****Q****. Laut ****HTTP02**** heißt es unter der Rubrik Spielerklärungen. „Unsere bestens geschulten Dealer erklären Einsteigern und Pokerneulingen gerne – und kostenlos“ diverse Kartenpokerspielvarianten. Auf ****HTTP03**** unter der Rubrik „Jackpot und Rake“ heißt es, dass an jedem *Cashgame* Tisch eine „Rake“ für das Casino eingehoben wird. Diese beläuft sich in der Höhe von 1-6 Euro pro Pot und ist abhängig von der Spieleranzahl im Limit Spiel oder von der Pothöhe im No Limit Spiel. Beides hat nichts zu tun mit einem „Tip“ für den Dealer, dieses sollte jeder Spieler abhängig von der gewonnenen Potgröße dem Dealer als Dank für den Potgewinn und seine professionelle Arbeitsweise zukommen lassen. „*Denn das Trinkgeld macht einen Großteil des Dealer-Gehaltes aus.*“

II. Rechtliche Beurteilung

1. Gesetzliche Grundlagen

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a erster Satz EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der anzuwendenden Fassung lauten auszugsweise: *Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn iS des § 25 auszahlt. Ein Dienstverhältnis liegt 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.*

Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 erster Halbsatz FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 erster Halbsatz FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 befreit „*ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist. Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.*“

2. Zur Person der Bf.

Die Bf. eröffnete am 28. April 2007 ****ORT**** eine neue Pokerspielstätte, das ****NAME****. In den Veranstaltungsräumen waren 58 Pokertische aufgestellt, dazu kamen später noch 20 Tische in einem neu ausgebauten Raum. Das Kartenkasino hatte rund um die Uhr an 365 Tagen geöffnet. (Siehe BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008, ergangen zu den Rechtsgeschäftsgebühren). Die Card Dealer arbeiteten laut Dienstplänen bei der Bf. täglich in drei Schichten. Die Bf. ist unter der Firmenbuchnummer FN ****x2**** eingetragen. Mit Beschluss des ****GERICHT**** wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolgedessen aufgelöst.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt auch im Abgabungsverfahren der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erlöschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011).

Das Finanzamt hat die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 28.5.2008 betreffend das Jahr 2007 richtigerweise an die Bf. zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

Mit Beschluss des ****GERICHT**** wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und mit 23.8.2012 die Funktion des Masseverwalters der Bf. wieder gelöscht.

Der Abgabenschuldner wird zwar durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig, und er verliert seine Handlungsfähigkeit, aber das führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit (*Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 233). Durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes bzw. die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses bzw. des Insolvenzverfahrens hört somit die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, der (Gemein)Schuldner – dessen fortbestehende rechtliche Existenz vorausgesetzt – wird wieder selbst verfügungsfähig. (OGH 24.06.1999, 8 Ob 190/98v; VwGH 23.05.2007, 2005/08/0123, UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.05.2015, RV/6100353/2013- ergangen zu Lohnsteuer-Arbeitgeber).

Entscheidungen sind nun wieder an die Bf., die bis dato im Firmenbuch nicht gelöscht wurde, zuzustellen. (Vgl. OGH 28.06.2007, 3 Ob113/07z). Da Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter ****VERTRETER****.

3. Sachverhalt

Im Jahr 2007 waren bei der Bf. ca. *** Mitarbeiter beschäftigt, inklusive Gastronomie und Reinigung. (Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 8. August 2007).

3.1. Card Dealer Ausbildung und Aushilfsarbeiten wie z.B. Herstellung und Bespannung von Pokertischen, Fliesen- und Kabelverlegung u.a.

Vor Eröffnung des Betriebes am 28. April 2007 waren die Floormen bei der Bf. mit 345 Euro im Monat für ihre Tätigkeit „organisatorische Arbeiten zum Aufbau des Betriebes“ beschäftigt. (Geschäftsführer der Bf. 28.3.2008 vor der Schlussbesprechung, Mitteilung der Bf. vom 14. August 2008). Zusätzlich bildeten diese Floormen ****D****, ****E****, ****F****, ****G****, ****H****, ****I****, ****J****, ****K**** und ****L**** im Zeitraum Jänner bis April 2007 für die Bf. im Betrieb der Bf. die Card-Dealer in einem ca. 10-wöchigen Kurs aus. Dazu schloss die Bf. mit ihnen Werkverträge ab. In den Werkverträgen war festgehalten, die Kursdauer, 100 Euro Pauschalhonorar pro Trainingseinheit, eine wöchentliche Ausbildungsbewertung durch die Auszubildenden. Die Trainingseinheiten sind jeweils für eine Woche im Vorhinein zu vereinbaren (Punkt 9. des Werkvertrages). Für das Ende der Ausbildung avisierte die Bf. eine Prüfung der Card Dealer. Laut Punkt 5 und 6 des Werkvertrages war ein Prozentsatz des Honorars an die Bf. zurückzuzahlen, wenn die Ausbildung nicht erfolgreich verlief.

Im Rahmen ihrer Ausbildungstätigkeit konnten sich die Floormen vertreten lassen. In dem einen (1) Vertretungsfall wurde ****D**** vom 19.3.2007 bis 23.3.2007 während seiner Tätigkeit „im Dealerkurs im **NAME** ****ORT****“ durch ****M**** vertreten und erhielt sie dafür von ihm 400 Euro. (Mitteilung der Bf. vom 26. August 2008). ****M**** war anschließend vom 28.4. bis 15.11.2007 bei der Bf. mit Reinigung und Aufbauarbeiten beschäftigt und schien im **NAME** Team als Dealer Coordinator auf. (****HTTP01****).

****C**** erhielt über das Konto Fremdleistungen Honorare für Pokertische bespannen und reparieren, sie war darüber hinaus auch nach Betriebseröffnung bei der Bf. beschäftigt. Das ergibt sich z.B. aus den Dienstplänen „Kassa Personal“ Mai/Juni 2007.

****A**** hatte einen Werkvertrag über die Herstellung von 20 Pokertischen, er trat am 1.2.2007 bei der Bf. ein und ist nach den Internetseiten der Bf. („Das **NAME** Team“) für die Haustechnik zuständig. ****B**** erhielt über das Konto Fremdleistungen Honorare für Fliesenverlegung, Malerarbeiten und Kabelverlegung, darüber hinaus war er als Floorman/Kassa tätig.

Aus den vorgelegten Dienstplänen „Floor Dienstplan Cash“ für Juni 2007 ergibt sich, dass ****D****, ****K****, ****G****, ****F****, ****J**** und ****H**** auch nach Betriebseröffnung bei der Bf. beschäftigt waren, und z.B. am 1., 17., und 28. Mai 2007, sowie am 7. Juni 2007 (Feiertagsarbeitenfloorman). In der Auflistung des Personalstandes zum 24. November 2007, sowie nach den Internetseiten der Bf. („Das **NAME** Team“) sind von den genannten Personen ****H****, ****B****, ****C****, ****D****, ****J**** und ****E**** unter Beschäftigung Floormen/Kassa (bzw. Management, Dealer Coordinator) angeführt.

3.2. Trinkgeld für Card Dealer und Floormen

Die Vorgangsweise mit dem Trinkgeld wird, je nach dem, ob es sich bei dem Kartenpokerspiel um ein Turnier oder um *Cashgame* handelt, unterschiedlich gehandhabt. Bei den *Cashgames* kann der Spieler "endlos" am Spiel teilnehmen und entscheidet selbst ob er weiterspielen möchte oder nicht. Ist das eingesetzte Geld verloren, kann sich der Spieler immer wieder nachkaufen. Bei der Turnierform scheidet der Spieler, der verloren hat aus, und der Spieler, der am Längsten im Spiel bleibt, gewinnt das Turnier. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008 ua.).

Die Bf. hat sowohl mit den Floormen, als auch mit den Card-Dealern Dienstverträge abgeschlossen. Die Card Dealer erhalten ein „Minimumgehalt von 345 Euro im Monat, Rest ist Trinkgeldbasis“, das können im Monat insgesamt ca. 1.200 Euro sein. Das Trinkgeld auf dem Tisch ist für jeden Dealer zurechenbar und es gibt eine Trinkgeldkassa. (Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 8. August 2007; Niederschrift mit ****O**** vom 30. Oktober 2007). Beim **Cashgame** verbleibt das Trinkgeld dem Card-Dealer abzüglich von 7 Euro, die an den Floorman gezahlt werden, das Trinkgeld orientiert sich nach dem gewonnenen Pot und kann je nach Limit oder No Limit Spielen unterschiedlich sein, hängt auch von der jeweiligen Spielsituation ab (ca. 1-2 Euro; Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 8. August 2007). Auf den Internetseiten der Bf. wird der Spielteilnehmer aufmerksam gemacht, dass er beim *Cashgame* dem Card Dealer ein Trinkgeld „abhängig von der gewonnenen Potgröße“ zukommen lassen sollte. „Denn das Trinkgeld macht einen Großteil des Dealer-Gehaltes aus. („Jackpot und Rake“ ****HTTP03**** vom 25.6.2007). Beim **Turnierspiel** hingegen werden 8 Euro pro Stunde an Trinkgeld gezahlt. Der Gewinner gibt 3% seines Gewinnes als Trinkgeld, d.h. es werden vom Turnierpreisgeld automatisch 3% für Dealer abgezogen. (Punkt 37. der Turnierregeln der Bf. vom 30.4.2007). Sämtliche Dealer-Trinkgelder aus den Turnieren gehen in eine gemeinsame Kassa und werden auf alle Dealer aufgeteilt, ca. 500 bis 700 Euro je Dealer. (Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Bf. vom 30. Oktober 2007; Niederschrift mit ****N**** vom 30. Oktober 2007). Die Card-Dealer gaben an die

Bf. das gesamte erhaltene Trinkgeld schriftlich bekannt. (z.B. „Trinkgeldaufstellungen“ für Dezember 2007). Diese Trinkgeldangaben machen für alle Card Dealer von Mai bis Dezember 2007 einen Betrag von ***BETRAG*** Euro aus und wurden über die Lohnverrechnung geführt, die Trinkgelder der Flooramen wurden nicht über die Lohnverrechnung geführt und mit 28.000 Euro im Schätzungswege ermittelt.

4. Erwägungen

4.1. Einbeziehung der „Fremdausgaben/Honorare“ der Bf. für die Card Dealer Ausbildung und Aushilfskräfte (Herstellung von Pokertischen, Fliesen- und Kabelverlegung usw.) in die Bemessungsgrundlagen der Lohnabgaben

Nach § 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 (z.B. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; *Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 18). Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit. (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

Ein Arbeitnehmer erbringt seine Leistungen dem Arbeitgeber aber nicht schon deshalb außerhalb eines Dienstverhältnisses, weil der Arbeitgeber einen "Werkvertrag" behauptet. Es muss sich vielmehr die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abheben und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweisen (vgl. VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087).

Es liegen im vorliegenden Fall keine ständig wechselnden Auftraggeber vor, es geht ausschließlich um die Tätigkeiten, die zwischen der Bf. und den obgenannten bei der Bf. Beschäftigten vereinbart und tatsächlich durchgeführt wurden.

- Vertrag und Art der Tätigkeit

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035). Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein

einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095).

Die als Floormen Beschäftigten waren zum Teil ab Jänner/Februar 2007 gegen 345 Euro monatlich als Arbeitnehmer bei der Bf. für organisatorische Arbeiten zum Aufbau des Betriebes, beschäftigt. Zusätzlich erhielten sie über Werkverträge „Honorare“ für die Einschulung von Card Dealern. Ebenso waren ****C****, ****A**** und ****B**** über Werkverträge bei der Bf. beschäftigt und danach als Arbeitnehmer. Diese „Werkverträge“ betrafen den Zeitraum Jänner bis April 2007, also den Zeitraum vor Betriebseröffnung, in welchem die Vorarbeiten für den Betrieb der Bf. geleistet wurden.

Gegen ein eigenes Unternehmerrisiko der Beschäftigten spricht, dass sie im Aufbau des zukünftigen Betriebes der Bf. integriert waren, den Floormen oblagen organisatorische Tätigkeiten sowie die Ausbildung der Card Dealer. Eine Erfolgsabhängigkeit der im Betrieb Beschäftigten läge in Bezug auf das Erteilen von Unterricht insbesondere dann vor, wenn die Entlohnung von der Anzahl der Kursteilnehmer abhängig wäre. (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Nach den Werkverträgen und vorgelegten Rechnungen geht aber genau das nicht hervor. Die Anzahl der Kursteilnehmer war mit ca. 60 Card Dealern, die die Bf. für ihre Unternehmung einstellen wollte, festgelegt. Es wurde ein Pauschalhonorar pro Trainingseinheit vereinbart, bzw. musste die Ausbildung der Card Dealer den Vorstellungen der Bf. entsprechen, die Ausbildung musste so erfolgen, dass bei der Bf. die von ihr auf der Internetseite angebotenen Kartenpokerspiele wie z.B. *Texas Hold'em* oder *Seven Card Stud* als *Cashgame* oder in Turnierform von den Card Dealern initiiert werden konnten. Mehr finanziellen Erfolg konnte der Ausbildner in diesem Zusammenhang nicht haben.

Aber auch die „Aushilfskräfte“ konnten ihren wirtschaftlichen bzw. finanziellen Erfolg mit den Werkverträgen nicht selbst bestimmen, wie z.B. Versicherungsvertreter, die neue Kunden gewinnen können. Wenn ****C**** und ****A**** den Auftrag erhielten, Pokertische zu reparieren oder herzustellen, dann war der Auftrag auf die Pokertischanzahl, die, die die Bf. in ihrem Betrieb aufstellen wollte, eingeschränkt. ****B**** erhielt von der Bf. ein Honorar für Fliesenlegen, Malerarbeiten und Kabelverlegung in den zukünftigen Betriebsräumlichkeiten, der Beschäftigte war ebenfalls auf die Aushilfsarbeiten, die in den Betriebsräumlichkeiten der Bf. anfielen, eingeschränkt. Dabei ist natürlich zu bedenken, dass die drei Genannten in weiterer Folge im Betrieb der Bf. als Dienstnehmer (Haustechnik, Kassa, Floorman/Kassa) beschäftigt waren. Es geht hier nicht darum, dass die drei Genannten als Selbstständige, als Professionisten, gegenüber der Bf. aufgetreten sind. Die Bf. selbst hat deren Tätigkeit auch als „Aushilfstätigkeiten“ bezeichnet.

Das alles spricht für eine unselbständige Tätigkeit.

- Das Schulden der Arbeitskraft:

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft - und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer „unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen

Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet“ sein. (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Das mit einem Werkvertrag verknüpfte sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 22.4.1992, 88/14/008; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

****A**** hatte einen Werkvertrag über die Herstellung von 20 Pokertischen, danach war er als Haustechniker bei der Bf. beschäftigt, ****B**** erhielt Honorare für Fliesenverlegung, Malerarbeiten und Kabelverlegung, darüber hinaus war er bei der Bf. als Floorman/Kassa tätig und ****C**** erhielt Honorare für Pokertische bespannen und reparieren, dann war sie bei der Bf. für die Tätigkeit an der Kassa beschäftigt.

Daraus ist zu schließen, dass diese „Aushilfskräfte“ zur Bf. hinsichtlich ihrer gesamten Tätigkeit in einem Dienstverhältnis standen, da insgesamt der Eindruck eines zweckmäßigen Einsatzes der Arbeitskraft der Beschäftigten entsteht, d.h. diese stellten der Bf. die Arbeitskraft zur Verfügung und verpflichteten sich ihr gegenüber nicht zur Durchführung einzelner Tätigkeiten. (vgl. VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177). Zum Beispiel kann die Tätigkeit des Haustechnikers durchaus auch die Herstellung von Pokertischen umfassen. Das Paket an Arbeiten wie Fliesenverlegung, Malerarbeiten und Kabelverlegung könnte jedes für sich eine selbständige Tätigkeit bilden, doch wurden diese Arbeiten unspezifisch als „Aushilfstätigkeiten“ angegeben, ebenso wie das Bespannen und Reparieren der Pokertische. Auch wenn die beiden bei der Bf. Beschäftigten ****B**** und ****C**** hauptsächlich an der Kassa bzw. als Floorman tätig waren, widerspricht es dem nicht, wenn diese der Bf. auch in Bezug auf ihre Aushilfstätigkeiten tatsächlich ihre Arbeitskraft schuldeten.

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis. Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (Vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). Ist eine Vertretung nur innerhalb des Kollegenkreises möglich, kann das dem vereinbarten Vertretungsrecht an Gewicht nehmen. (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281; *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 47 Anm 17 unter Verweis auf VwGH 4.6.2008, 2007/08/0184).

Nach dem Vorbringen der Bf. konnten sich diese Beschäftigten vertreten lassen, doch tritt diese Möglichkeit angesichts des Gesamtpakets des Schuldens der Arbeitskraft gegenüber der Bf. in den Hintergrund. Die Frage, ob eine Vertretung durch Außenstehende möglich war, wurde von der Bf. zwar nicht beantwortet, aber in dem einen Vertretungsfall für die Card Dealer Ausbildung wurde die Vertreterin mit Betriebseröffnung bei der Bf. mit Reinigung und Aufbauarbeiten beschäftigt und schien im **NAME** Team

als Dealer Coordinator auf. ***HTTP04***). Auch diese Tatsache spricht dafür, dass keine generelle Vertretungsbefugnis bestand, sondern eher in Richtung eines wechselseitigen Vertretungsrechtes von mehreren bei einem (1) Dienstgeber beschäftigten Personen ging.

- Weisungsbindung im Organismus des Betriebes und Unternehmerwagnis:

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze und das Vorliegen eines Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Mangelnde Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen stehen der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht entgegen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Die Floorman, die auch die Card Dealer Ausbildung durchführten, wurden von der Bf. vor ihrer Betriebseröffnung für den Aufbau der internen Organisation beschäftigt, danach als Floormen. Gegen die Selbständigkeit der Card Dealer Ausbildungen spricht: Für die Beschäftigung als Card Dealer bei der Bf. ist keine Vorbildung notwendig, weil eine „hauseigene Ausbildung“, die sich über ca. 10 Wochen erstreckt, stattfindet. Es waren für den Start des Betriebes der Bf. ca. 60 Personen als Card Dealer auszubilden. Der Unterricht erfolgt im Betrieb der Bf. und die Bf. vergewissert sich nach dem Wortlaut der Werkverträge, ob die Auszubildenden tatsächlich das Ziel erreicht haben, einerseits über Evaluierungsberichte und andererseits über „Prüfungen“. Die Bf. wirbt auf ihren Internetseiten auch damit, „Unsere bestens geschulten Dealer erklären Einsteigern und Pokerneulingen gerne –“ diverse Kartenpokerspielvarianten. ****HTTP1** Die Ausbildung der Card Dealer ist auf den Betrieb der Bf. „zugeschnitten“. **Die Ausbildung der Card Dealer kann nicht als vom Betrieb der Bf. abgehobene Tätigkeit angesehen werden, sondern ist integrativer Bestandteil der organisatorischen Arbeiten der Floormen zum Aufbau des Betriebes der Bf.** Weiters mussten im Zusammenwirken die Dienstpläne für das Kassapersonal und Reinigung, sowie für die Card Dealer erstellt werden.

Die Floormen übernehmen organisatorische Arbeiten inklusive Ausbildung der ca. 60 Card Dealer, machen Probedurchläufe (Z.B. beaufsichtigte ****D**** den Probelauf des Card-Casino-Betriebes vom 23.4. bis 28.4.2007 laut Rechnung von 500 Euro vom 27.4.2007) und machen - entsprechend den Vorstellungen der Bf. - das Unternehmen, d.i. die Organisation von Kartenpokerspielen mit Geldeinsatz, „startklar“. Damit sind aber die Floorman auch mit ihrer Tätigkeit „Ausbildung von Card Dealern“ organisatorisch in den Betrieb der Bf. eingegliedert, da diese Ausbildungen im Betrieb der Bf. stattfinden und die Floorman mit der Ausbildung insofern zeitlich gebunden waren, als die Card Dealer

mit Betriebseröffnung jedenfalls die Ausbildung absolviert haben mussten und ihnen die Ablauforganisation des Betriebes, z.B. drei Schichten pro Tag, bekannt sein musste. (vgl. Jakom/Lenneis, EStG 2014 § 47 Rz 9 s unterrichtende Tätigkeit unter Verweis auf VwGH 27.10.1987, 87714/0145).

Das Unternehmerwagnis trägt auch bei den „Fremdleistungen/Honoraren“ die Bf. und weder die Floormen, noch ****A****, ****B**** und ****C****, bei welchen auch die Werkvertragstätigkeiten tatsächlich Teil ihrer dienstvertraglichen Tätigkeiten sind.

4.2. Die Trinkgelder an die Card Dealer/Floormen sind nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 steuerfrei

Der Fall des VwGH 26.1.2012, 2009/1570173 betraf, vergleichbar zur Bf., einen Sachverhalt, bei welchem die betriebliche Tätigkeit im „zur Verfügung“ stellen von Kartenspieltischen bestand und zur Abwicklung des Spiels Dienstnehmer als „Spielleiter“ beschäftigt wurden. Der Verwaltungsgerichtshof wies darauf hin, dass der Verfassungsgerichtshof VfGH 25.9.2008, G 19/08 Kriterien des steuerfreien Trinkgeldes herausgearbeitet hat:

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis VfGH 25.9.2008, G 19/08 die Besonderheit der Einkommensbestandteile "Trinkgelder" im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darin erblickt, dass sie insofern atypisch sind, als sie nicht im Verhältnis Arbeitnehmer - Arbeitgeber verdient würden, sondern ihre Wurzel im direkten Verhältnis Arbeitnehmer - Kunde (Gast etc.) haben. **Es handelt sich um Einkünfte, denen ein freigebiges Verhalten des Kunden zugrunde liegt und deren Höhe typischerweise vom persönlichen Einsatz des Arbeitnehmers gegenüber dem Kunden abhängt.** Trinkgelder stehen daher zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (ohne dieses käme es nicht zur Leistung von Trinkgeldern), ihre Zuwendung erfolgt aber doch letztlich außerhalb desselben: Ein Rechtsanspruch ist nicht gegeben; die Höhe steht im Belieben des Kunden. Für den Arbeitnehmer gibt es zwar möglicherweise, was die Summe der Trinkgelder in einem bestimmten Zeitraum anlangt, Erfahrungswerte, aber keine Sicherheit. Sobald die Kundenbeziehung wegfällt (etwa im Falle der Krankheit), fällt auch das Trinkgeld weg, ohne durch andere Leistungen substituiert zu werden.

Zwar wurde hier nicht, wie im Fall des VwGH 26.1.2012, 2009/1570173, den Card Dealern das Trinkgeld als weitere Einnahme garantiert, aber nach den öffentlich im Internet kundgemachten Spielbedingungen der Bf. werden bei Kartenpokerturnieren vom Turnierpreisgeld 3% „automatisch für Dealer abgezogen“. (Punkt 37. der Turnierregeln der Bf. vom 30.4.2007). Ebenso auf den Internetseiten der Bf. wird der Spielteilnehmer aufmerksam gemacht, dass er beim dem Card Dealer ein Trinkgeld zukommen lassen sollte. („Jackpot und Rake“ ****HTTP03**** vom 25.6.2007). Die Card-Dealer gaben an die Bf. das gesamte erhaltene Trinkgeld schriftlich bekannt. (z.B. „Trinkgeldaufstellungen“ für Dezember 2007). Diese Trinkgeldangaben machen für alle Card Dealer von Mai bis Dezember 2007 einen Betrag von ***BETRAG*** Euro aus. Die Trinkgeldangaben

der einzelnen Card Dealer erfolgen auf von der Bf. vordruckten Formularen. Dort heißt es auch, dass freiwillige Trinkgelder sozialversicherungspflichtig sind und bei der Monatsabrechnung berücksichtigt werden.

Die im Rahmen des von der Bf. organisierten Spielbetriebes gewährten „Trinkgelder“ entsprechen daher nicht dem Trinkgeldbegriff des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988, dessen Voraussetzung die Freiwilligkeit ist. Bei Turnieren werden nach den Spielbedingungen dem Spielteilnehmer **vom Turnierpreisgeld automatisch 3% „für Dealer“ abgezogen**. Die Trinkgelder für die Floormen werden „als Tischmiete“ dem Card Dealer in Höhe von 7 Euro pro halbe Stunde abgezogen. Auch darin lässt sich kein Moment der Freiwilligkeit verorten.

Dazu kommt noch etwas: nach der gesetzlichen Definition sind Trinkgelder Gelder, die zusätzlich zu dem Betrag hingegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist, was so zu verstehen ist, dass das Trinkgeld nicht den arbeitsvertraglichen Entlohnungsanspruch umfassen darf. Nach den Niederschriften beträgt für 30 Wochenstunden das monatliche Fixum 345 Euro, bei einer Beschäftigung „rund um die Uhr in drei Schichten“, d.h. die Arbeitsleistungen wurden auch in Abend- und Nachtstunden erbracht, mit Trinkgeld kommen die Card Dealer monatlich auf ca. 1.200 Euro, d.h. der fixe Gehalt beträgt 28,75% von ca. 1.200 Euro. Nicht nur wirtschaftlich betrachtet, bildeten die „Trinkgelder“ einen wesentlichen Teil, durchschnittlich 2/3 des Gesamtarbeitseinkommens, der Card Dealer. Die Bf. machte in ihren Spielbedingungen den Spielteilnehmer darauf aufmerksam, **dass das Trinkgeld einen Großteil des Dealer-Gehaltes ausmacht**, weswegen er auch beim *Cashgame* dem Card Dealer ein Trinkgeld zukommen lassen sollte, was im vorliegenden Fall zwar keine Garantie auf eine fixe Auszahlung ist, dennoch geht auch daraus hervor, dass zusätzlich zum monatlichen Fixgehalt ein Trinkgeldanteil dazukommt. (vgl. UFS 26.3.2012, RV/3864-W/10; UFS 27.6.2012, RV/3635-W/09).

Im Zusammenhang mit dem Kartenglücksspiel ist auch festzuhalten, dass die Höhe des Trinkgeldes nicht vom persönlichen Einsatz des Dienstnehmers gegenüber den Kunden abhängt, denn beim Turnierspiel werden zu dem automatischen Abzug von 3% vom Turnierpreisgeld noch 8 Euro Trinkgeld pro Stunde gezahlt, und beim *Cashgame* hängt das Trinkgeld vom gewonnenen Pot ab, vom Spielverlauf, und davon, ob Limit oder No Limit Spiele gespielt wurden. Wie bereits in der Entscheidung des UFS 11.8.2009, RV/0321-G/07 festgestellt, zeigen sich, *„den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend, Spielgewinner hinsichtlich eines Trinkgeldes großzügig, während Verlierer ihren Verlust typischerweise nicht durch die Zuwendung von Trinkgeldern noch erhöhen“*. (vgl. auch UFS 10.8.2010, RV/0750-L/09).

Da im vorliegenden Fall die Trinkgelder nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind, waren sie den Lohnabgaben hinzuzurechnen und eine Nachversteuerung durch das Finanzamt wurde zu Recht vorgenommen.

5. Zusammenfassung

Im gegenständlichen Fall waren die Floormen von Jänner bis April 2007 vor der Betriebseröffnung bei der Bf. beschäftigt, nämlich als Ausbildner der ca. 60 Card Dealer und mit Dienstverträgen mit einem Fixum für den Aufbau der internen Organisation. Auch die Ausbildung von Card Dealern im Betrieb der Bf. und nach den Vorstellungen der Bf., die die Ausbildung durch Evaluierungen und „Prüfungen“ der Auszubildenden kontrolliert, sowie Leitung von Probedurchgängen ist Teil der Tätigkeit „Aufbau der internen Organisation“ vor der Betriebseröffnung eines Unternehmens, das in seinen Räumlichkeiten Kartenpokerspiele mit Geldeinsatz organisiert.

Ebenso sind die mit Werkverträgen vereinbarten Tätigkeiten von ****A****, ****B**** und ****C**** als unselbständig anzusehen, da sich insgesamt das Bild ergibt, dass die Genannten unspezifisch der Bf. ihre Arbeitskraft schuldeten. Die Bf. selbst bezeichnete die mit Werkverträgen vereinbarten Tätigkeiten auch als „Aushilfstätigkeiten“. Der Beschäftigung von ****A**** als Haustechniker nach der Betriebseröffnung widerspricht es nicht, wenn er sich vor Betriebseröffnung zur Herstellung von 20 Pokertischen verpflichtete. Das Paket an Arbeiten wie Fliesenverlegung, Malerarbeiten und Kabelverlegung könnte jedes für sich eine selbständige Tätigkeit bilden, doch wurden diese Arbeiten unspezifisch als „Aushilfstätigkeiten“ angegeben, ebenso wie das Bespannen und Reparieren der Pokertische. Auch wenn die beiden bei der Bf. Beschäftigten ****B**** und ****C**** nach der Betriebseröffnung hauptsächlich an der Kassa bzw. als Floorman tätig waren, widerspricht es dem nicht, wenn diese der Bf. auch in Bezug auf ihre Aushilfstätigkeiten vor der Betriebseröffnung tatsächlich ihre Arbeitskraft schuldeten.

Trotz des Abschlusses von Werkverträgen, Vereinbarung von Honoraren und der Vertretungsmöglichkeit überwiegen insgesamt **nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall jene Kriterien, die für die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit sprechen**, da alle genannten „Auftragnehmer“ bei der Bf. gleichzeitig oder chronologisch nacheinander Dienstverträge hatten und sich die werkvertraglichen Tätigkeiten nahtlos in die dienstvertraglich übernommenen Tätigkeiten einordnen lassen (z.B. interner Organisationsaufbau – Ausbildung der Card Dealer; Haustechnik – Herstellung von Pokertischen; Kassa – Bespannen von Pokertischen; Kassa/Floorman - Fliesen- und Kabelverlegung, Malerarbeiten). Auf die Formulierung des Vertrages kommt es nicht an.

Die Nachversteuerung dieser „Honorarzahlungen“ laut Konto Fremdleistungen mit Lohnabgaben durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Die im Rahmen des von der Bf. organisierten Spielbetriebes gewährten „Trinkgelder“ entsprechen nicht dem Trinkgeldbegriff des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988, dessen Voraussetzung die Freiwilligkeit ist und das nicht Lohnbestandteil sein darf. Einerseits werden nach den von der Bf. im Internet veröffentlichten Spielbedingungen bei Turnieren 3% für Dealer vom Turnierpreisgeld automatisch abgezogen, andererseits weist die Bf. darauf hin, dass auch beim *Cashgame* Trinkgeld zu leisten wäre, da das Trinkgeld einen

Großteil des Dealer-Gehaltes ausmacht. Im Durchschnitt kann das Trinkgeld 2/3 des Gesamtarbeitseinkommens ausmachen.

Gerade im Glücksspielbereich kann davon ausgegangen werden, dass das Trinkgeld in engem Zusammenhang mit dem Gewinn steht. Den Gewinn des Spielteilnehmers, weder was das Turnierspiel noch das *Cashgame* betrifft, kann der Card Dealer nicht durch freundliches Auftreten und besondere Betreuungsleistungen beeinflussen. Wesentlicher Faktor des Trinkgeldes ist daher das Glück oder Unglück des Spielteilnehmers (UFS 11.8.2009, RV/0321-G/07; UFS 10.8.2010, RV/0750-L/09). Da im vorliegenden Fall die Trinkgelder nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind, waren sie den Bemessungsgrundlagen für die Lohnabgaben hinzuzurechnen und eine Nachversteuerung durch das Finanzamt wurde zu Recht vorgenommen.

6. Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes

Die Bf. wurde mit Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO als Dienstgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Wie § 82 EStG bestimmt, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mit Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Gemäß § 79 EStG 1988 ist die Lohnsteuer eine derartige Selbstberechnungsabgabe.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. § 201 BAO ist anzuwenden, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten. Beim Dienstgeberbeitrag ordnet § 43 FLAG eine solche Selbstberechnung an; zum Zuschlag s § 122 Abs 7, 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Demzufolge ist sowohl bei der Erlassung der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2007 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages § 201 BAO anzuwenden.

Das Finanzamt hat als Begründung des „Sammelbescheides“ auf den „gleichzeitig ergehenden“ Bericht vom 1.4.2008 rekurriert. Das ist der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung „Lohnsteuerprüfung 2007“. Demnach erfolgte die „Nachversteuerung“ von Lohnabgaben, weil im Bericht namentlich genannte Personen gleichzeitig oder anschließend im Betrieb der Bf. tätig waren und zusätzlich über das Konto Fremdleistungen teilweise über Werkverträge Honorare erhielten. Beim Gesamtbild der Tätigkeiten würden die Merkmale der Nichtselbständigkeit überwiegen, weswegen die Lohnabgaben nachverrechnet würden. Ebenso erfolge die Nachversteuerung des Trinkgeldes an die Carddealer. Das Entgelt von 345 Euro im Monat bei einer

Wochenarbeitszeit von 30 Stunden sei für die Dienstnehmer nur durch den Ausgleich des Trinkgeldes, das vom Dienstgeber aufgeteilt werde, akzeptabel. Nach Ansicht der Finanzverwaltung könne für Trinkgelder, die nicht zusätzlich zu dem Betrag gegeben würden der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist, die Steuerfreiheit nicht in Anspruch genommen werden.

Damit hat das Finanzamt im „Sammelbescheid“ die Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erstmals festgesetzt und die entscheidungsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel angeführt, die der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Lohnabgaben (L, DB, DZ) noch nicht bekannt waren (vgl. VwGH 25.9.2012, 2008/13/0175; VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156). Das Finanzamt ließ sich bei Ausübung des Ermessens iSd § 20 BAO von Zweckmäßigkeitserwägungen leiten. Sowohl die über Werkverträge bezahlten Honorare, als auch die steuerfrei belassenen Trinkgelder im Glücksspielbereich waren in die Bemessungsgrundlagen der Lohnabgaben einzubeziehen.

7. Schlussfolgerung

Da beim Gesamtbild der Tätigkeiten Ausbildung von Card Dealern, sowie Aushilfsarbeiten wie z.B. Herstellung und Bespannung von Pokertischen, Fliesen- und Kabelverlegung u.a. die Merkmale der Nichtselbständigkeit überwiegen und das Trinkgeld der Card Dealer und Floormen nicht freiwillig gewährt wird (Turnierspiel), Teil des Arbeitslohnes ist und in engem Zusammenhang mit dem Gewinn des Spielteilnehmers steht und nicht vom persönlichen Einsatz des Arbeitnehmers gegenüber dem Kunden abhängt (Turnierspiel und *Cashgame*), war die Beschwerde abzuweisen, die Haftungs- und Abgabenbescheide bleiben unverändert.

8. Zulässigkeit der 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 26.1.2012, 2009/15/0173; VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095) folgt.

Wien, am 13. Oktober 2016