

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.02.1982

Geschäftszahl

81/13/0159

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

81/13/0165

81/13/0164

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde des HF in W, vertreten durch Dr. Heinz Gerö, Rechtsanwalt in Wien I, Walfischgasse 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. Juli 1981, GZ. 6/1- 1245/81, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1975 bis 1978, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Heinz Gerö sowie des Vertreters der belangten Behörde, Oberkommissär Dr. KB, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 18.535,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren unter anderem auch als Fußballschiedsrichter des Österreichischen und des Wiener Fußballverbandes tätig. Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, daß der Beschwerdeführer aus seiner Schiedsrichtertätigkeit Erlöse erzielt hat, und zwar im Jahre 1975 S 21.630,--, im Jahre 1976 S 19.207,--, im Jahre 1977 S 22.896,-- und im Jahre 1978 S 22.786,--. Im Betriebsprüfungsbericht wurde unter Tz. 9 lit. c ausgeführt, daß diese Einkünfte, welche bisher nicht erklärt worden seien, der Einkommensteuer im Sinne des § 23 EStG 1972 und der Umsatzbesteuerung unterlägen.

Das Finanzamt schloß sich dieser Auffassung an und erließ - soweit erforderlich, nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO - entsprechende Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung in mehreren Punkten, von denen für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nur mehr jener der Besteuerung der Schiedsrichtererlöse relevant ist. Dazu führte der Beschwerdeführer in seiner Berufung aus, die betreffenden Beträge unterlägen weder der Einkommensteuer noch der Umsatzsteuer, da laut den Weisungen für Schiedsrichter und Linienrichter der österreichischen Fußballbundesliga, Schiedsrichterkommission, alle Entschädigungen "als Spesenersatz für Training, Aussprachen, Lehrgänge und Regeldiskussionen, Anschaffung und Wartung von Sportausrüstung" gewährt würden. Es handle sich dabei auch keinesfalls um Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, weil das Kriterium der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ebenso fehle wie die Gewinnabsicht.

In einer vom Finanzamt zur Berufung eingeholten Stellungnahme führte der Betriebsprüfer aus, bezüglich der Erlöse als Schieds- bzw. Linienrichter seien vom Beschwerdeführer weder Aufwendungen geltend gemacht

noch nachgewiesen worden. Im übrigen handle es sich prinzipiell um ein Rechtsproblem, wobei die Behauptung, daß die Steuerpflicht wegen Fehlens der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeschlossen sei, fehl gehe. Es sei in Erfahrung gebracht worden, daß der Beschwerdeführer auch für die Wiener Liga und bei Auslandsspielen eingesetzt worden sei. Da diesbezügliche Erhebungen betragsmäßig zu keinem Erfolg geführt hätten und es sich außerdem um keine hohen Beträge handeln dürfte, sei jedoch eine daraus berechnete Zuschätzung unterlassen worden.

Der Beschwerdeführer nahm zu diesen Ausführungen schriftlich Stellung und brachte vor, daß deshalb keine Aufwendungen geltend gemacht werden könnten, weil es sich hier um Aufwandsentschädigungen für die Schieds- und Linienrichtertätigkeit handle. Durch die nicht weiter begründete Annahme, die Erlöse seien im Rahmen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erzielt worden und deshalb steuerpflichtig, werde nichts daran geändert, daß es sich bei diesen Beträgen um Spesenersätze handle.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide 1975 - 1978 als unbegründet ab, während sie der Berufung gegen die dieselben Jahre betreffenden Einkommensteuerbescheide teilweise - und zwar in einem den Beschwerdepunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht berührenden Punkt - Folge gab. In der Frage der Steuerpflicht der Erlöse aus der Schiedsrichtertätigkeit des Beschwerdeführers schloß sich die belangte Behörde jedoch der Auffassung des Betriebsprüfers und des Finanzamtes an, wonach es sich hiebei um Einkünfte gemäß § 23 Z. 1 EStG 1972 handle. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeute eine nach außen hin erkennbare Teilnahme am allgemeinen Leistungsaustausch. Auch das Amt eines Schiedsrichters gehöre zu den Leistungen, nach denen ein Bedarf bestehe; dem Beschwerdeführer seien dafür Spielleitungsgebühren in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe überwiesen worden. Da der Beschwerdeführer somit am allgemeinen Leistungsaustausch teilgenommen habe, sei er Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Die von ihm zitierte Weisung für Schiedsrichter, wofür die Entschädigungen Verwendung zu finden hätten, sei nur eine allgemeine Richtlinie für die Einkommensverwendung. Eine Steuerbefreiung könne daraus nicht erschlossen werden. Der Beschwerdeführer handle auch in Gewinnabsicht, weil die in Rede stehenden Aufwandsentschädigungen und Gebühren in der Regel höher seien als die ihm erwachsenen Kosten als Schiedsrichter. Auch wäre es dem Beschwerdeführer unbenommen geblieben, die entsprechenden Aufwendungen zu belegen. Es handle sich daher um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Berufung sei daher hinsichtlich der Einkünfte des Beschwerdeführers als Schiedsrichter als unbegründet abzuweisen.

Nur gegen diesen Punkt des angefochtenen Bescheides richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer macht darin geltend, die Teilnahme eines Schiedsrichters an einem Fußballspiel sei "natürlich eine sportliche Ausübung und keine steuerpflichtige Tätigkeit". Die in diesem Zusammenhang erzielten Erlöse seien daher keiner Einkommensart gemäß § 2 EStG 1972 zuzuzählen, insbesondere auch nicht jener des § 23. Der Schiedsrichter nehme an einem Fußballwettspiel teil und nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Es handle sich auch nicht um eine selbständige und nachhaltige Betätigung in Gewinnabsicht, weil der Schiedsrichter zu bestimmten Zeiten an einem bestimmten Ort mit zwei Linienrichtern an einem Fußballspiel teilzunehmen habe. Der Beschwerdeführer hält ferner an seiner bereits im Verwaltungsverfahren vertretenen Auffassung fest, daß die strittigen Erlöse eine Aufwandsentschädigung (Spesenersatz) darstellten. Es handle sich daher um einen "reinen Durchlaufer" und um keinen steuerpflichtigen Erlös. Selbst wenn man diese Auffassung nicht teile, seien die Schiedsrichtergebühren keinesfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern allenfalls solche nach § 29 Z. 3 EStG 1972. Das Verfahren sei überdies deshalb mangelhaft geblieben, weil der Einkommensteuer nur jene Beträge unterlägen, die "nach Abzug der Werbekosten von den Einnahmen" ermittelt würden. Der Beschwerdeführer sei aber nicht aufgefordert worden, Belege über seine Ausgaben vorzulegen. Schließlich sei auch die Umsatzsteuerpflicht zu verneinen, weil ein Schiedsrichter nicht "Unternehmer" sei. Er übe seine Tätigkeit nicht beruflich selbständig aus, sondern sei dem Österreichischen Fußballbund und der Fußballbundesliga so eingegliedert, daß er deren Weisungen zu folgen habe.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten mündlichen Verhandlung erwogen:

Die Auffassung des Beschwerdeführers, es handle sich bei den strittigen Schiedsrichtergebühren um einer Besteuerung überhaupt nicht zugängliche Aufwandsentschädigungen bzw. Spesenersätze findet im Gesetz keine Deckung. Unbestritten steht fest, daß der Beschwerdeführer Anspruch auf diese Gebühren nur im unmittelbaren Zusammenhang mit der Leitung einzelner Fußballspiele hat. Die Gesamthöhe dieser Gebühren in einem bestimmten Zeitraum richtet sich daher ausschließlich danach, wieviele Spiele bestimmter Spielklassen einem Schiedsrichter zur Leitung übertragen werden. Ein betraglicher Zusammenhang mit der Teilnahme des einzelnen Schiedsrichters am Training, an Aussprachen, Lehrgängen und Regeldiskussionen, und mit der Anschaffung und Wartung der dafür erforderlichen Sportausrüstung besteht nicht. Der Schiedsrichter ist daher auch nicht

verpflichtet, seinen diesbezüglichen Aufwand oder seine Spesen zwecks Erlangung der Schiedsrichtergebühr wie etwa bei dem gesondert vergüteten Reisekostenersatz gegenüber dem Österreichischen Fußballbund zu belegen.

Zur Klärung der Frage, welcher Einkunftsart die vom Beschwerdeführer erzielten Schiedsrichtergebühren zuzuordnen sind, ging die belangte Behörde von nachstehender Rechtslage aus:

Nach § 23 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Definition des Gewerbebetriebes in § 28 BAO Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Nach § 1 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1963 unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Nach § 1 Abs. 1 Z. 1 Umsatzsteuergesetz 1972 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1972, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Nach § 2 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Ausgehend von dieser Rechtslage kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, daß die belangte Behörde durch die von ihr bestätigte Besteuerung der vom Beschwerdeführer in den Streitjahren erzielten Erlöse aus seiner Schiedsrichtertätigkeit dem Grunde nach subjektive Rechte des Beschwerdeführers verletzt hätte.

Im Rahmen seiner Ausführungen zur strittigen Umsatzsteuerpflicht macht der Beschwerdeführer geltend, er übe seine Schiedsrichtertätigkeit nicht selbständig aus, weil er dabei in das Unternehmen "Österreichischer Fußballbund" derart eingegliedert sei, daß er dessen Weisungen zu folgen habe. Damit bekämpft er - erstmals in der Beschwerde - auch die Annahme der belangten Behörde, es handle sich bei der strittigen Tätigkeit um selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

Abgesehen davon aber, daß der Beschwerdeführer ein Vorbringen, wonach seine Schiedsrichtertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden sei, im Verwaltungsverfahren nicht erstattet hat, sind dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt, auf Grund dessen der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 Abs. 1 VwGG 1965 den angefochtenen Bescheid zu überprüfen hat, auch keine Hinweise darauf zu entnehmen, daß bei dieser Tätigkeit die Merkmale nichtselbständiger Arbeit überwogen hätten.

Die vom Beschwerdeführer aufgezeigte Verpflichtung des Beschwerdeführers, als Schiedsrichter zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort in einer vorgeschriebenen Kleidung zur Leitung eines Fußballspieles zu erscheinen, läßt nämlich nicht erkennen, daß der Beschwerdeführer dem Österreichischen Fußballbund seine Arbeitskraft schulde; vielmehr hat er dem jeweiligen Auftrag gemäß eine in sich abgeschlossene Leistung - eben das einzelne Wettspiel zu leiten - zu erbringen. Die Selbständigkeit einer Tätigkeit wird nicht allein dadurch, daß diese Tätigkeit gewissen sachlichen Bindungen, die über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten nicht hinausgehen, unterliegt, ausgeschlossen (vgl. dazu Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1972, S. 11 zu § 23 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Gegen die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers im strittigen Zusammenhang spricht auch, daß er dem Österreichischen Fußballbund gegenüber keinen Anspruch auf laufende Entgeltzahlungen hatte, sondern vielmehr von Fall zu Fall entsprechend der Anzahl und Häufigkeit der übernommenen Aufträge mit fixen Taxen honoriert wurde. Ein gewisses Unternehmerrisiko des Beschwerdeführers ist ferner darin zu erblicken, daß die Anzahl und Häufigkeit dieser Aufträge nicht zuletzt von den bei der Spielleitung gezeigten Leistungen, aber auch von außerhalb der Organisation des Fußballbundes gelegenen Zufälligkeiten (Witterungsumstände, nicht vom Schiedsrichter verschuldete Spielabbrüche, Kritik in den Medien etc.) abhängig ist. Schließlich ist auch die Behauptung des Beschwerdeführers, durch die Schiedsrichtergebühren würden nur konkrete Spesen ersetzt, durch die ausschließlich auf Grund tatsächlich geleiteter Spiele erfolgenden Auszahlungen widerlegt. Abgesehen davon nämlich, daß die Gestaltung der Ausgabenseite, wie dies für eine selbständige Tätigkeit kennzeichnend ist, ohne Verrechnungspflicht gegenüber dem Auftraggeber dem einzelnen Schiedsrichter grundsätzlich freisteht, wird ihm im Falle häufiger Betrauung mit Aufträgen zur Spielleitung ein entsprechend höherer Gewinn verbleiben als im Falle nur sporadischer Aufträge, zumal dem häufigeren Eingang der "fixen Taxen" im wesentlichen gleichbleibende Ausgaben im Sinne des Vorbringens des Beschwerdeführers gegenüberstehen.

Nach dem Gesamtbild der im Beschwerdefall festgestellten Umstände überwiegen somit bei der Schiedsrichtertätigkeit des Beschwerdeführers die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit, woran auch eine allenfalls vorliegende (hier nicht geprüfte) Verpflichtung des Beschwerdeführers, seine Schiedsrichtertätigkeit nur im Rahmen der Organisation des Österreichischen Fußballbundes auszuüben (Konkurrenzverbot), nach der Rechtsprechung nichts ändern würde (vgl. etwa Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. März 1966, Zlen. 2031, 2032/65). Auch aus diesen Erwägungen folgt übrigens, daß die Auffassung des Beschwerdeführers, die Schiedsrichtergebühren seien als bloßer "Auslagenersatz" nicht steuerpflichtig, nicht dem Gesetz entspricht, weil das Einkommensteuergesetz 1972 einen derartigen Auslagenersatz zwar im § 26 bei den Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit, nicht aber bei selbständig Erwerbstätigen kennt. Selbständige haben ihre Auslagen vielmehr als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Zur Abgrenzung der strittigen Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerblich gegenüber einer selbständigen Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1972 hat bereits die belangte Behörde zutreffend darauf hingewiesen, daß die selbständig ausgeübte Tätigkeit eines Sportlers (als welche der Beschwerdeführer seine Schiedsrichtertätigkeit selbst ansieht), nicht als "ähnliche freiberufliche Tätigkeit" gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 anzusehen ist, daß vielmehr Einkünfte aus einer solchen selbständigen Betätigung, gleichgültig, in welcher Form sie zufließen, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 solche aus gewerblicher Tätigkeit sind (vgl. dazu Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, S. 651).

Zu prüfen bleibt daher noch, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers alle übrigen Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 erfüllt.

Zur vom Gesetz geforderten Nachhaltigkeit der Tätigkeit bringt der Beschwerdeführer nichts vor. An ihrem Vorliegen ist nicht zu zweifeln, weil der Beschwerdeführer mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses zur Erzielung seiner Einkünfte aus der Schiedsrichtertätigkeit vorgenommen hat.

Gewinnabsicht ist gegeben, wenn Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden. Da der Schiedsrichtertätigkeit des Beschwerdeführers unter Bedachtnahme auf die dafür ausbezahlten Gebühren nicht objektiv die Eignung fehlt, solche Überschüsse zu erzielen, und der Beschwerdeführer auch nicht dargetan hat, daß er infolge höherer Betriebsausgaben solche Überschüsse tatsächlich nicht erzielt hat, kann in der Annahme einer Gewinnabsicht, für deren Vorliegen bereits genügt, daß sie als Nebenabsicht mit der ausgeübten Tätigkeit verbunden ist, ebenfalls keine dem angefochtenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Angesichts der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Bedeutung des Leistungssports im allgemeinen und des Fußballsports im besonderen ist auch nicht zu bezweifeln, daß eine fachlich qualifizierte Schiedsrichtertätigkeit heutzutage eine im wirtschaftlichen Leben allgemein begehrte und als solche geltende Leistung darstellt. Da es sich bei dieser Tätigkeit um die Erbringung von Leistungen handelt, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist die Bereitschaft des Beschwerdeführers zur Erbringung solcher Leistungen auch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wenn der Beschwerdeführer wegen des Umfanges und Einflusses des Österreichischen Fußballbundes auch nur ausschließlich diesem gegenüber tätig geworden sein sollte (vgl. dazu Hofstätter-Reichel, a.a.O., S. 15).

Die vom Beschwerdeführer angestrebte Einordnung der strittigen Einkünfte unter § 29 Z. 3 EStG 1972 kam schon deshalb nicht in Betracht, weil zu den dort geregelten sonstigen Einkünften nur solche zählen, die nicht bereits zu anderen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 6 oder zu den Einkünften nach § 29 Z. 1, 2 oder 4 EStG 1972 gehören.

Dennoch hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weil sie in Verkennung der Rechtslage aus dem Umstand, daß der Beschwerdeführer seinen Einnahmen aus den Schiedsrichtergebühren nicht mit Belegen über die von ihm zur Erzielung dieser Einnahmen notwendigerweise getätigten Betriebsausgaben entgegengetreten ist, ohne weitere Begründung die Annahme abgeleitet hat, solche Betriebsausgaben seien überhaupt zu negieren. Es trifft zwar zu, daß der Beschwerdeführer darüber keine ausreichenden Aufklärungen gegeben hat, weil er den Standpunkt vertrat, schon die von ihm bezogenen Schiedsrichtergebühren stellten einen nicht steuerpflichtigen Ersatz seiner diesbezüglichen Aufwendungen dar; sein Vorbringen kann aber trotz dieser unzutreffenden rechtlichen Qualifikation nur dahin verstanden werden, daß zur Erzielung der betreffenden Einnahmen regelmäßig (Betriebs-)Ausgaben, etwa für die Beschaffung der erforderlichen Sportkleidung, für die Teilnahme an Lehrgängen und am Training etc., anfallen. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist die Behörde aber auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zur Schätzung verpflichtet, wenn dieser über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind.

Da die belangte Behörde somit insoweit die Rechtslage verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47, 48 Abs. 1 lit. a, b und d VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221/1981.

Wien, am 24. Februar 1982