

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2010 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt (nunmehr FA Österreich) vom 3. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Außenprüfung bei der ***1*** wurde ua. festgestellt, dass die Beschwerdeführerin (Bf) in den Jahren 2004-2007 im Fitnessstudio der ***1*** als Trainerin tätig gewesen sei und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten habe, die bisher nicht der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterworfen worden sei.

Das Finanzamt erließ daraufhin nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 3.12.2010 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006, in denen die Vergütungen für die Trainertätigkeit bei der Bf als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide brachte die Bf durch ihre damalige steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 22.12.2010 Berufung (nunmehr Beschwerde) ein und führte begründend im Wesentlichen aus, sie sei nie für das Studio ***1*** tätig gewesen, sondern nur für den ***2***. Mit dem Aufkommen der kommerziellen Fitnessstudios sei infolge der besseren Ausrüstung ein Konkurrenzdruck und Mitgliederschwund bei den Sportvereinen eingetreten. Die Studios hätten nach Trainern gesucht, die es aber nur in den Vereinen gegeben habe. Aus diesem Grund seien Räumlichkeiten und Geräte angemietet worden, damit

Vereinsmitglieder auch in Studios trainieren könnten. Darüber hinaus seien Kurse von Vereinstrainern im Studio gehalten worden. Die Vereinstrainer seien weiterhin beim Verein tätig gewesen und hätten nicht mehr als maximal € 540 pro Monat erhalten (§ 3 Abs. 1 Z. 16c EStG).

Der Verein sei als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO tätig gewesen. Ob sich das Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Nichtmitglieder oder auch auf Mitglieder erstrecke, sei bedeutungslos. Der ***3*** sei von der GKK als Scheingründung angesehen und erst der VwGH habe die Existenz des Vereins anerkannt. Der VwGH habe die Kooperation zwischen dem Studio und dem Verein als mögliche Gesellschaft bürgerlichen Rechts angesehen. Durch eine Kooperation könne die gemeinnützige Förderung des Körpersports erreicht werden. Es könne auch zur Unkostendeckung ein Entgelt verlangt werden, was jedoch nicht eine unmittelbare Zweckverwirklichung sei. Eine Kooperation sei nach dem VwGH ein Weg um dem Konkurrenzdruck auszuweichen. Die Eigenschaft als unentbehrliche Hilfsbetrieb gehe nur bei einer vermeidbaren Konkurrenz steuerpflichtiger Betriebe verloren, nicht hingegen bei einem Wettbewerb mit gleichartigen Betrieben anderer begünstigter Rechtsträger. Der unentbehrliche Hilfsbetrieb sei von der Körperschaftsteuer befreit (§ 45 Abs. 2 BAO). Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen stellten einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Die konkrete Vereinstätigkeit laufe wie folgt ab: Der Verein miete Räumlichkeiten in Studios, in Schulen, im Betriebssport und in Betrieben um dort eine bestimmte Anzahl von Unterrichtseinheiten abzuhalten. Der Verein sei für die Abwicklung verantwortlich und hafte auch für Inhalte, Termineinhaltung und Ausführung. Die Trainer selbst würden für ihre Vertretung sorgen. Eine Unterrichtseinheit werde nur dann abgehalten, wenn mindestens fünf Teilnehmer anwesend seien. Der Verein kassiere die Einnahmen (Eintrittsgelder und/oder Mitgliedsbeiträge) und zahle am Monatsende gegen Nachweis der Reiseaufwendungen Taggelder und Kilometergelder im Sinne der damaligen Vereinsrichtlinien bzw. im Sinne des § 3 Z. 16 EStG und § 49 ASVG steuerfrei an die Trainer aus. Darüber hinaus gehende Vergütungen würden nicht bezahlt. Am Veranstaltungsort werde der Mitgliedsbeitrag bzw. das Eintrittsgeld kassiert oder auch pauschal für jede gehaltene Stunde abgerechnet, z.B. Vergütungen je abgehaltene Stunde an den Verein € 12 abzüglich € 2 Saalmiete. Die Beträge seien in der Regel überwiesen worden.

In der Folge versandte das Finanzamt mit Schreiben vom 18.4.2011 einen Vorhalt an die Bf mit folgendem Inhalt: „Was haben Sie in den Jahren 2004-2006 vom Verein ***2*** an Bezahlung/Vergütung erhalten? Legen Sie bitte einen Vertrag über ihre Tätigkeit als Fitnesstrainerin vor. Legen Sie weiters den Vertrag zwischen dem Verein und dem Studio ***1*** hinsichtlich deren Kooperation vor.“

Dieser Vorhalt blieb von der Bf zunächst unbeantwortet. Nach einer schriftlichen Erinnerung wurde die Bf am 23.8.2011 zum Sachverhalt einvernommen. Sie gab dabei an: „Ich war in diesem Zeitraum einfaches Mitglied beim ***2***. Das Sportstudio ***1*** ist an den ***2*** herantreten und hat nach geeigneten Trainern/innen gefragt. Der Verein hat diese dann zur

Verfügung gestellt, darunter auch mich. Ich habe genaue Aufzeichnungen meiner Stunden führen müssen und dann dem ***2**, Frau ***4***, monatlich abgegeben. Ich habe sodann vom Verein Spesenersatz bekommen. Ob ich einen bestimmten Stundensatz bekam, kann ich nicht mehr sagen. Die Zahlungsbelege habe ich nicht mehr, ich habe sie spätestens bei meinem Umzug nach ***5*** vernichtet. Die Stundenanzahl war ganz unterschiedlich, einmal 3 Stunden, einmal vielleicht 15 monatlich. Schriftliche Vereinbarungen gab es keine. Meine hauptsächlichen Trainertätigkeiten waren Nordic Walking und Rückengymnastik. Meine Ausbildung zur Trainerin wurde von mir selbst bezahlt. Zum ***2** bin ich über meinen damaligen Freund gekommen.“

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 30.8.2012 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf unstrittig in den Jahren 2004-2006 als Trainerin tätig gewesen sei. Die Vereinsrichtlinien würden lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen darstellen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus Richtlinien nicht abgeleitet werden. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide sei daher nur anhand der Gesetze zu prüfen. Eine beruflich veranlasste Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG könne bei der Bf im Rahmen ihrer Tätigkeit nicht vorliegen. Die strittigen Bezüge seien daher auch dann steuerpflichtig, wenn sie die Bf vom Verein als Auftraggeber erhalten habe. Aufgrund der Feststellungen der GPLA-Prüfung bestünden keine Anhaltspunkte, nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 2.10.2012, in dem die Bf im Wesentlichen ausführte, dass es sich bei den ausbezahlten Beträgen lediglich um eine Spesenvergütung handle. Der Unterricht als solcher sei gleich geblieben und habe sich nur von den Turnsälen in die Fitnessstudios verlagert. Die Trainer seien gleichzeitig Vereinsfunktionäre gewesen und könnten daher nicht auch die Eigenschaft eines Arbeitnehmers haben, weil das Element der Fremdbestimmtheit fehle. Es habe keine Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung gegeben. Es werde außerdem auf die Rz 763 ff der Vereinsrichtlinien verwiesen, in denen ausgeführt werde, dass ehrenamtliche Vereinsfunktionen in der Regel kein Dienstverhältnis begründen würden. Laut Vereinssatzung liege kein Weisungsrecht vor. Trainer könnten im Übrigen auch Organe des Vereins sein. Damit könne sich der Mitarbeiter nicht selbst Weisungen geben. Der Vereinsmitarbeiter schulde gar nichts, es gebe daher keine Arbeitspflicht. Der Vereinsmitarbeiter habe keine Treuepflichten, kein Konkurrenzverbot und keine Geheimhaltungspflicht. Die Mitarbeit im Verein sei bedarfsorientiert. Es gebe keine garantierte Mindestarbeitszeit. Die Mitarbeit im Verein erfolge nicht primär aus wirtschaftlichen, sondern aus sportlichen Motiven. Die Vergütung stelle lediglich einen Reisekostenaufwandersatz dar. Die Vereinsmitglieder seien daher keine Arbeitnehmer. Nunmehr seien außerdem Vergütungen an Trainer gemäß § 3 Abs. 1 Z. 16c EStG mit € 540 gedeckelt.

Das Finanzamt legte am 9.4.2013 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (damals Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Am 6.4.2022 versandte das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die Bf:

- „1. Mit wem wurden welche Vereinbarungen im Hinblick auf Ihre Trainertätigkeit getroffen? Sollten diese schriftlich vorliegen, sind sie vorzulegen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten anzuführen.
2. Welche Tätigkeiten lagen konkret in Ihrem Aufgabenbereich? Welche inhaltlichen und zeitlichen Vorgaben von welcher Seite - Studio oder Verein - hat es gegeben?
3. Von wem wurden die notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt? Wurde die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Studios ausgeübt?
4. Sollten im Hinblick auf die gegenständliche Tätigkeit Werbungskosten angefallen sein, werden Sie ersucht, diese aufzulisten und nachzuweisen.“

Mit e-mail vom 7.4.2022 beantwortete die Bf diesen Vorhalt und führte dabei aus, dass sie als Trainerin beim ***2**-Verein tätig gewesen sei und zu keinem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis zur ***1*** gestanden sei. Sie sei hauptsächlich als Wirbelsäulentrainerin und Nordic-Walking-Instrukteurin tätig gewesen und habe ihre Arbeitsmittel meist mit sich geführt. Es seien keine Werbungskosten angefallen.

Daraufhin wurden der Bf vom BFG mittels e-mail vom 13.4.2022 außerdem folgende Fragen gestellt:

- „1. Welche Arbeitsmittel wurden von wem zur Verfügung gestellt? Von wem wurden bspw. die Nordic-Walking-Stöcke zur Verfügung gestellt? Fanden die Wirbelsäulenkurse in den Räumlichkeiten des Fitnessstudios statt? Von wem wurden dabei die Arbeitsmittel (Matten, Geräte, Musik,...) zur Verfügung gestellt?
2. Wurden für die Kurse Teilnehmerlisten geführt und wenn ja an wen waren diese abzuführen? Waren sie bei der Gestaltung der Trainingsstunden an konkrete Vorgaben des Studios oder des Vereins gebunden und wurde eine Evaluierung Ihrer Tätigkeit vorgenommen?“

Dies beantwortete die Bf mit e-mail vom 14.04.2022 wie folgt:

- „1. Beim Nordic Walking hatten eigentlich immer alle ihre eigenen Stöcke mit. Bei der Wirbelsäulengymnastik besaß ich eigene, kleine Bälle. Matten wurden von den Leuten meist selber mitgebracht, oder es durften Matten ausgeborgt werden. Die Musik brachte ich selber mit.

2. An Teilnehmerlisten kann ich mich nicht erinnern. Meine Stunden waren relativ gut besucht und ich denke, ich wurde aufgrund guter Mundpropaganda der jeweiligen Teilnehmer wieder gebucht. Vorgaben bekam ich keine. Vom ***2** bekam ich eine monatliche Aufwandsentschädigung, der von ihnen gebuchten und von mir gehaltenen Stunden.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Mitglied des ***2***. Sie war nicht im Vorstand des Vereins tätig.

Bei der ***1*** fand im Jahr 2009 eine Außenprüfung hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2002 bis 2007 statt, bei der festgestellt wurde, dass die vom ***2*** zur Verfügung gestellten Trainer als Dienstnehmer des Fitnessstudios anzusehen sind.

Die Bf war in den Jahren 2004-2006 als Fitnesstrainerin in den Studios der ***1*** tätig und hat dabei folgende Vergütungen erhalten:

2004: € 4.746,08

2005: € 4.823,72

2006: € 1.503 ,88

Die Bf hielt Kurse für Nordic-Walking und Wirbelsäulengymnastik. Die Einheiten fanden in den Räumlichkeiten des Studios ***1*** unter Nutzung der dortigen Infrastruktur statt. Lediglich ein paar Bälle sowie Musik wurden von der Bf zur Verfügung gestellt.

Die Abrechnung erfolgte nach Stundenlisten, die zu Kontrollzwecken geführt und beim Verein eingereicht wurden. Die Stunden wurden im Rahmen eines im Vorhinein fixierten Stundenplanes abgehalten. Die Entlohnung erfolgte nach den geleisteten Arbeitsstunden.

Die Räumlichkeiten sowie die Arbeitsmittel - abgesehen von Musik-CDs und den Bällen – wurden vom Studio zur Verfügung gestellt.

Die Bf hatte in den Beschwerdejahre keine Ausgaben im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Fitnesstrainerin.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, dem Vorbringen der Bf selbst und den Feststellungen der Außenprüfung bei der ***1***.

Die Höhe der ausbezahlten Vergütungen ist unstrittig. Bei Beträgen iHv rund € 5.000 jährlich kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um Reiskostenentschädigungen handelt. Die Bf hat auch keine Unterlagen über Reisekosten in dieser Größenordnung vorgelegt.

Mit der Aussage es seien keine Werbungskosten angefallen, bringt die Bf zum Ausdruck, dass die Arbeitsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurden. Zum Teil bestätigt dies die Bf auch direkt, da z.B. die Matten nach ihren Angaben im Fitnessstudio ausgeborgt werden konnten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht, auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt (*Kirchmayr/Denk* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 47 Tz 14).

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 des geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind demnach 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.

In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Judikatur des

VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien - wie etwa das Fehlen des Unternehmerrisikos - Bedacht zu nehmen (zB VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Bei der Weisungsgebundenheit ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses 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 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Demgegenüber steht die Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180 mwN).

Ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da eine erfolgsabhängige Leistungskomponente fehlt (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Monatliche Einnahmenschwankungen aufgrund einer unterschiedlich hohen Zahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 2.2.2012, 2009/15/0191; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist daher, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (*Neumann in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 47 Tz 19*).

Die Bf war nach einem mit dem Studio vereinbarten Stundenplan tätig und somit an die dortigen Arbeitszeiten gebunden. Sie stellte zu den vereinbarten Zeiten ihre Arbeitskraft zur Verfügung.

Die Bf musste Stundenlisten führen und abgeben. Eine Kontrolle der Tätigkeit durch das Studio bzw. den Verein war folglich gegeben.

Auch wenn die Bf in der Gestaltung der Trainingsstunden nicht an konkrete Vorgaben des Studios oder des Vereins gebunden war, war sie dennoch den persönlichen Weisungen zum zweckmäßigen Einsatz ihrer Arbeitskraft unterworfen.

Die Entlohnung der Bf erfolgte nach geleisteten Arbeitsstunden. Die Einnahmenseite konnte von ihr lediglich durch eine höhere Anzahl von Arbeitsstunden, die Ausgabenseite nicht beeinflusst werden.

Die Bezeichnung als Spesenersatz ändert nichts daran, dass es sich in Wahrheit um einen Arbeitslohn handelt. Beträge in der hier vorliegenden Größenordnung können im Zusammenhang mit einer nebenberuflichen Tätigkeit als Fitnesstrainerin keine reinen Reisekostenentschädigungen sein. Die Bf hat keine diesbezüglichen Aufzeichnungen vorgelegt. Aus diesem Grund liegt auch keine ehrenamtliche Tätigkeit vor, da Kennzeichen einer solchen die Unentgeltlichkeit ist.

Das zweite wesentliche Merkmal eines Dienstverhältnisses ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Ein Arbeitnehmer ist organisatorisch eingegliedert, wenn er auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (*Kirchmayr/Denk* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 47 Tz 44).

Die Bereitstellung der entsprechend ausgestatteten Trainingsräume und das Bestehen eines im Voraus fixierten Stundenplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Bf in den Betrieb des Fitnessstudios.

Abgesehen davon, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatte. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG, 2021, § 47 Rz 8). Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko lag ebenso nicht vor. Vom Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit als Fitnesstrainerin und somit Einkünften aus selbständiger Arbeit kann daher nicht ausgegangen werden.

Die Bf bringt vor, aufgrund ihrer Eigenschaft als Funktionärin im Verein könne sie nicht gleichzeitig Dienstnehmerin sein. Bei Sportvereinen ist es allgemein üblich, dass jeder Funktionär ist, der für den Verein als Sporttrainer tätig ist. Eine darüberhinausgehende leitende Funktion ist damit nicht verbunden. Davon abgesehen schließt eine leitende Funktion nicht die Arbeitnehmerschaft aus.

Die Bf war daher im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Fitnesstrainerin tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Wer letztlich Dienstgeber der Bf war, ist für den

vorliegenden Fall unerheblich, da es sich in jedem Fall um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass weder die Vereinsrichtlinien, noch § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für die gegenständlichen Beschwerden von Relevanz sind.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die Vereinsrichtlinien stellen lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen dar, der "im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise" mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Sie stellen keine Rechtsquelle im Sinn des Art. 18 Abs. 1 B-VG dar. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide ist daher nur am Gesetz zu prüfen (vgl. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062).

Nach § 124b Z. 159 EStG 1988 tritt § 3 Abs. 1 Z. 16c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 mit 1. Jänner 2009 in Kraft und ist folglich für das Beschwerdejahr nicht anwendbar.

Abschließend wird auf die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, in denen in vergleichbaren Fällen entschieden wurde, dass die Tätigkeit als Fitnesstrainer im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird (BFG 3.3.2017, RV/5100575/2013; BFG 14.2.2017, RV/5100238/2013; BFG 7.2.2017, RV/5100121/2013; BFG 13.10.2016, RV/5100585/2012).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Einstufung der Tätigkeit der Bf hing von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor.

Salzburg, am 13. Mai 2022