



GZ. RV/2029-W/10,  
miterledigt RV/2030-W/10,  
RV/2633-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 im Beisein der Schriftführerin nach der am 6. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen und bleiben die Bescheide unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der nunmehrige Bw. (Berufungswerber) übte im berufsgegenständlichen Zeitraum u.a. die Tätigkeit eines Fitnesstrainers aus.

Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 wurden die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wiederaufgenommen, dass berichtigte oder neue Lohnzettel übermittelt wurden. Mit Datum der Wiederaufnahmebescheide ergingen neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 und wurden die übermittelten Lohnzettel betreffend die Trainertätigkeit berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 12. Jänner 2009 wurde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 und Einkommensteuer für das Jahr 2003, sowie mit Schriftsatz vom 9. März 2009 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006, Berufung erhoben und in beiden Schriftsätzen begründend wie folgt ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO aufgrund eines neu übermittelten Lohnzettels setze voraus, dass die Vorfrage (liege ein Dienstverhältnis vor?) gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend (rechtskräftig) geworden sei (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, § 303 Rz 20, sowie VwGH 14.4.1988, 87/08/0298). Da dies aufgrund des vorliegenden Verfahrens (Bescheiddatum 12.12.2008, offenen Rechtsmittelfrist, eingebrachte Berufung, etc) nicht der Fall sei, liege kein Wiederaufnahmegrund vor, weshalb die Wiederaufnahme rechtswidrig erfolgt sei. Folglich seien die Wiederaufnahme- sowie die Einkommensteuerbescheide vom 16.12.2008 (für 2003) und vom 27.2.2009 (richtig: vom 25.2.2009) (für 2004, 2005 und 2006) aufzuheben.

Weiters bestehe hinsichtlich der Tätigkeit im Verein XY-Verein aufgrund der fehlenden persönlichen Arbeitspflicht sowie aufgrund der Anwendbarkeit der Vereinsrichtlinien (Auszahlung lediglich von Kilometer- und Taggeldern) keine Einkommensteuerpflicht.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. Mai 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, dass in der Berufungsschrift moniert werde, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliege, da die Vorfrage gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens noch nicht bindend (rechtskräftig) geworden sei. Dem werde entgegengehalten, dass im Anwendungsbereich der BAO erlassene Hauptfragenentscheidungen bereits durch ihre Wirksamkeit als Folge des § 254 BAO ihre Verbindlichkeit und damit ihre Eignung als Wiederaufnahmegrund (vgl. Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Rz 20, zweiter Satz) erlangten.

Die abgabenbehördliche Prüfung des XY-Verein habe ergeben, dass zwischen dem Verein und den Trainern und Trainerinnen beziehungsweise Vorturnern und Vorturnerinnen Dienstverhältnisse vorlägen. Die dementsprechenden Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen. Der Veranlagung zur Einkommensteuer seien auch die Lohnzettel des Vereins zugrunde zu legen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu Recht erfolgt.

Ebenfalls mit 25. Mai 2010 wurden Mängelbehebungsaufträge (Bescheide) hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005 und 2006 mit dem Hinweis auf das Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar das Fehlen der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und einer Begründung, erteilt.

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2010 wurde zum damit eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2010 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und zum erteilten Mängelbehebungsauftrag betreffend die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005 und 2006, wie folgt ausgeführt:

„Wir fechten den Bescheid im Punkt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezugsauszahlende Stelle XY-Verein an und beantragen die ersatzlose Nichtberücksichtigung dieser Position, da es sich hierbei gem. Vereinsrichtlinien (Auszahlung lediglich von Kilometer- und Taggeldern) um nicht einkommensteuerpflichtige Einkünfte handelt.

Begründung:

Aufgrund der fehlenden persönlichen Arbeitspflicht kann kein Dienstverhältnis vorliegen. Des Weiteren ersuchen wir um Begründung weshalb hier ein Dienstverhältnis vorliegen soll. Objektiv liegt ein Fall willkürlicher Gesetzhandhabung im Sinne der Judikatur des VfGH unter anderem bei groben Verfahrensmängeln dann vor, wenn eine Behörde in Verkennung der Rechtslage jede oder zumindest eine ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit unterlässt oder leichtfertig vom Inhalt der Akten beziehungsweise vom konkreten Sachverhalt abweicht (VfGH 09.05.1980, B 119/77, VfGH 22.02.1985, B 470/80, VfGH 26.02.1987, B 474/86) oder wenn der Bescheid gar nicht oder mit Ausführungen begründet ist, denen kein Begründungswert zukommt (VfGH 28.02.1986, B 683/83, B 684/83, B 685/83).

Weiters ist festzuhalten, dass im bisherigen Verfahren betreffend den Verein die tatsächlich rechtlichen Verhältnisse nicht erkannt worden sind. Die Vorschreibung setzt sich über geschaffene rechtliche Verhältnisse hinweg und geht von vermuteten Annahmen aus. Diese Vorschreibung begründet sich auf einem Vorurteil, weil nicht sein kann, was (weil steuerlich vorteilhaft) nicht sein darf. Es wird von einer Dienstgebereigenschaft des Vereines ausgegangen, dabei hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.4.2008, 2007/08/0296 bereits

festgehalten, dass die Vereinseigenschaft als gemeinnützig nicht dadurch verloren geht, wenn im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Zusammenarbeit mit einem Fitnessstudio erfolgt.

Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG ist die persönliche Arbeitspflicht, fehlt sie, dann liegt ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis nicht vor, besteht die Befugnis, die übernommene Arbeitspflicht generell durch Dritte vornehmen zu lassen, was im konkreten Fall (Verein als „Dienstgeber“) nicht strittig ist, mangelt es an der persönlichen Arbeitspflicht (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0137).

Ob bei einer Beschäftigung die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit des Beschäftigten vom Empfänger der Arbeitsleistung (Verein oder Studio?) gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen und somit persönliche Abhängigkeit im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG gegeben ist, hängt laut Rechtsprechung des VwGH weiters davon ab, ob nach dem Gesamtbild der zu beurteilenden Beschäftigung die Bestimmungsfreiheit durch die Beschäftigung weitgehend ausgeschaltet ist oder nur beschränkt ist.

Für das Vorliegen einer, wie von der Behörde fälschlich angenommen persönlicher Abhängigkeit, müsste die Bestimmungsfreiheit der die „Dienstleistung“ erbringenden Fitnesstrainer weitgehend ausgeschaltet sein. Dies ist aber hier gerade nicht der Fall. Die beim Verein angeblich beschäftigten Fitnesstrainer, wie im konkreten Fall Herr N.N., konnten jederzeit frei entscheiden, ob sie die Trainingsstunden abhalten oder nicht. Es steht also die Möglichkeit offen, einzelne Arbeitsleistungen sanktionslos ablehnen zu dürfen (VwGH 17.12.2002, 99/08/0008).

Aus welchen Gründen die Finanzbehörde zur Überzeugung gelangt, dass die Sonderregelung des § 49 Abs. 7 ASVG nicht zur Anwendung kommt, wenn ein gemeinnütziger Verein zur Erfüllung der ideellen Zwecke gemeinsam mit einem Studio eine GesbR gründet, wurde im Bescheid nicht dargelegt. In diesem Zusammenhang kann insbesondere auf die Lehre und Rechtsprechung verwiesen werden (Kastner/Doralt/Nowotny: GesR 52), wonach für die Begründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch für bloß ideelle Zwecke ausreichend sind.

Würde es der Finanzbehörde nun mehr freistehen, den Verein als Dienstgeber zu qualifizieren, obwohl er kein Entgelt zahlt und keinen Einfluss auf ein Dienstverhältnis hat, so würde die Regelung des § 49 Abs. 7 ASVG, wonach Aufwandsentschädigungen bis zu einer Höhe von € 537 pro Monat dann nicht als Entgelt gelten, wenn sie an Sportler oder Trainer geleistet werden, die Rahmen eines Sportvereines tätig sind, ad absurdum geführt. Wenn bloß ein

Verein mit einem Studio eine GesbR gründet und die Sportler nach außen für die GesR tätig sind, kann dem Verein nicht die Eigenschaft der Gemeinnützigkeit abgesprochen werden, was in nächster Konsequenz das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (Lohnzettel) ausschließt.

### Darstellung der Trainertätigkeit

Zuerst das Vertragsverhältnis zwischen den Vereinsmitgliedern und dem Verein und dann dem Vertrag zwischen dem Verein und Studio

Die erste Willensübereinstimmung zwischen Mitglied und Verein erfolgt anlässlich der Aufnahme in den Verein. Das Vereinsmitglied zahlt einen Mitgliedsbeitrag, ist berechtigt an der Aus- und Fortbildung des Vereines teilzunehmen, kann als Funktionär im Verein mitarbeiten und/oder die Unterrichtserteilung durchführen. Der Verein selbst hat keine eigene Trainingsstätte, sondern die Inhalte werden direkt beim Nachfrager der Unterrichtsleistung erbracht (in Altenheimen, in Schulen, bei anderen Vereinen, in Studios).

Wenn eine Unterrichtstätigkeit ausgeübt wird, dann wird aus dem einfachen Vereinsmitglied ein Trainer. Grundlage für die Trainertätigkeit ist ein „freier“ Dienstvertrag. In diesem Vertrag ist festgehalten, dass keine Vergütung (Entgelt) gezahlt wird, sondern lediglich eine Spesenvergütung im Sinne der Vereinsrichtlinien, also Taggelder, Kilometergelder und Spesenpauschale. Der Trainer selbst gab eine Stundenabrechnung pro Monat ab, aus der Art und zeitlicher Umfang der Tätigkeit ersichtlich ist. Je nach den Umständen des Trainers werden entweder Kilometergelder oder Taggelder oder Spesenpauschale ausbezahlt.

Die Auszahlungsbeträge sind je Trainer monatlich mit € 530 gedeckelt, das ist jener Betrag, der gemäß § 49 ASVG für nebenberufliche Sportler SV-frei ist.

Für die oben dargestellten Vorgänge gibt es Unterlagen (der Geschäftsbesorgungsvertrag, der freie Dienstvertrag, die Stundenabrechnungen der Trainer, Trainingsplan, Mitgliederlisten, Beitragsabrechnungen), weshalb nicht vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen werden kann.

Aus diesen Gründen ersuchen wir um ersatzlose Nichtberücksichtigung des Punktes Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit XY-Verein . ...

Für den Fall der Vorlage der Berufung an den UFS ersuchen wir um Durchführung einer mündlichen Verhandlung. ...“

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2012 wurden dem Bw. Ablichtungen von Zeugeneinvernahmen von ebenfalls im Verein XY-Verein beschäftigten

Fitnesstrainern und Funktionären sowie ein Geschäftsbesorgungsvertrag übermittelt. Auch wurde ersucht, die im Vorlageantrag angeführten Unterlagen vorzulegen:

„Laut Vorlageantrag liegen zur Untermauerung Ihres Berufungsvorbringens eine Reihe von Unterlagen vor. Sie werden ersucht, die folgenden – im Vorlageantrag von Ihnen angeführten Unterlagen – vorzulegen:

- den von Ihnen mit dem Verein abgeschlossenen freien Dienstvertrag
- die Beitrittserklärung
- die Vergütungsvereinbarung
- die Berechnung der Aufenthaltszeiten incl. Vorbereitungszeiten (=ausgefülltes Stammdatenblatt)
- die Stundenabrechnungen pro Monat für den streitgegenständlichen Zeitraum
- die Beitragsabrechnung für den streitgegenständlichen Zeitraum
- laut Berufungsvorbringen wurde Ihre Trainertätigkeit in Schulen, Heimen, anderen Vereinen und anderen Studios ausgeübt. Sie werden ersucht Nachweise dazu vorzulegen (monatliche Stundenabrechnungen mit Anführung des Arbeitsortes, Verträge, etc.).“

Des Weiteren wurde dem Bw. mit dem angeführten Vorhalt eine Darstellung des Sachverhaltes, der im Übrigen dem im Erwägungsteil festgestellten Sachverhalt im Wesentlichen entspricht, unter Hinweis darauf, dass die angeführten Feststellungen durch die in der Beilage übermittelten Beweismittel (Zeugeneinvernahmen, Verträge) gedeckt seien, zur Kenntnis gebracht und eingeladen eine Stellungnahme zu den Sachverhaltsannahmen sowie den Ergebnissen der Beweisaufnahmen abzugeben.

Konkret wurden in der Beilage folgende Beweismittel zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt:

1. Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO der A.A. vom 9.4.2009
2. Protokoll über die Vernehmung im gerichtlichen Finanz Strafverfahren der B.B. vom 25.3.2009
3. Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO der C.C. vom 16.4.2009
4. Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO der Mag. S. vom 9.4.2009
5. Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO der D.D. vom 15.4.2009

## 6. Protokoll über die Vernehmung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren des E.E. vom 11.9.2008

### 7. XY-Verein – Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen X. und dem Verein

In Beantwortung des Schreibens des Unabhängigen Finanzsenates wird mitgeteilt, dass der Bw. nicht über sämtliche vorzulegenden Unterlagen verfüge. Im Rahmen des Beitritts zum Verein sei ein freier Dienstvertrag, eine Beitrittserklärung sowie eine Vergütungsvereinbarung unterfertigt worden. Die Stundenabrechnungen für den Zeitraum 2004 bis 2006 werden beigelegt.

Der Bw. sei beim gegenständlichen Verein nicht nur Trainer, sondern im Zeitraum 02/2001 bis 07/2005 auch Obmann gewesen, weshalb die Vergütungen nicht ausschließlich als Stundenhonorar für die Trainertätigkeit zu werten seien, sondern als Aufwandsentschädigung im Sinne der Vereinsrichtlinien. Auch eine Umrechnung der abgabenfreien Aufwandsentschädigung als Vergütung pro Einheit sei per se nicht Verbotenes beziehungsweise führe nicht zu einer entsprechenden Aberkennung der Abgabenbefreiung.

Weiters werde eine Aufstellung über die Glaubhaftmachung von Betriebsausgaben/Werbungskosten übermittelt. Diese Aufstellung umfasst Sportbekleidung (€ 2.160,00), Hygieneartikel (€ 800,00), Musik, CDs, Fachliteratur (€ 3.040,00), Reisekosten aus Aus- und Fortbildungskosten (€ 2.074,09) für den streitgegenständlichen Zeitraum.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter festgehalten, dass hinsichtlich der Einkünfte des Bw. aus seiner Tätigkeit für den Verein nunmehr vom Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen wird. Das Berufsbegehren richte sich nunmehr zentral auf die Anerkennung von beantragten Werbungskosten. Der steuerliche Vertreter verweist auf die mit Schriftsatz vom 19. Juni 2012 eingebrachte Aufstellung betreffend die beantragten Werbungskosten und darin enthaltene umfangreiche Ausführungen zur Glaubhaftmachung derselben.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, dass von den beantragten Werbungskosten viele Ausgaben im Zusammenhang mit Gegenständen des täglichen Bedarfs (private Veranlassung) stünden.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Daher können Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089). Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 24.2.2010, 2009/15/0161).

Entscheidend für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren, insbesondere im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren – bei richtiger rechtlicher Subsumtion – zu der in nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Tz 10). Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet demnach die Möglichkeit, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Zweck des § 303 Abs. 4 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art vorliegen. Primäres Ziel der Wiederaufnahme ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herbeizuführen (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztendlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht mit unten angeführter Begründung vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus und bestehen die Lohnzettel daher zu Recht.

Im streitgegenständliche Fall kam im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Berufungswerbers die Tatsache, dass hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. beim XY-Verein bisher nicht bekannte Einkünfte in den streitgegenständlichen Jahren im Rahmen eines Dienstverhältnisses erzielt wurden, erstmals durch die Übermittlung von Lohnzetteln mit Datum 12. Dezember 2008 (für 2003) und 5. Februar 2009 (für 2004, 2005 und 2006) neu hervor.

Die Tatsache, dass aus der Tätigkeit des Bw. beim XY-Verein in den streitgegenständlichen Jahren bisher nicht bekannte Einkünfte im Rahmen eines Dienstverhältnisses erzielt wurden, war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung betreffend Einkommensteuer am 13. Dezember 2004 (für 2003), am 14. Dezember 2005 (für 2004), am 24. Jänner 2007 (für 2005) und am 15. Jänner 2008 (für 2006) existent. Es lagen damit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen vor, die später hervorgekommen sind und daher taugliche Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Da das Finanzamt einen täglichen Wiederaufnahmsgrund in den streitgegenständlichen Jahren herangezogen hat, war die Wiederaufnahme des Verfahrens zu bestätigen.

## **Einkommensteuer**

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. hat sich dem XY-Verein gegenüber verpflichtet, Kunden der X.Y.GmbH und des Vereines eine Dienstleistung als Fitnesstrainer zu erbringen. Der vereinbarte Trainingsplan war einzuhalten. Dies ergibt sich aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen der X.Y.GmbH und dem Verein, wonach der Verein die Trainer einteilt, der Verein die Vereinstrainer fortlaufend schult und ausbildet und der Verein die Vereinstrainer überwacht. Der Vereinsobmann E.E. erklärte in seiner Vernehmung auf die Frage, wer die Angabe der Trainer kontrolliere, eine konkret genannte Angestellte des Vereines merke, wenn ein Trainer nicht zur Stunde komme. Die regelmäßige Ausführung der Trainertätigkeit und sonstigen Tätigkeiten (Vereinsarbeiten und Vereinsbesprechungen) des Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum geht aus den Aufzeichnungsblättern mit denen über diese Tätigkeiten abgerechnet wird und aus den monatlichen „Anwesenheitslisten Trainingsstätte N.“ hervor.

Der Verein seinerseits hat sich verpflichtet als Gegenleistung ein bestimmtes Stundenhonorar zu bezahlen. Dass keine Aufwandsentschädigung im Sinne der Vereinsrichtlinien ausbezahlt wurde, sondern ein Stundenhonorar, geht aus den Aussagen der Trainerinnen und Trainer (siehe die dem Bw. zur Stellungnahme übermittelten Protokolle über die

Zeugeneinvernahmen) hervor, wonach von Trainern die Anzahl der Stunden aufgeschrieben wurde und das „Entgelt pro Einheit“ (meist 50 Minuten) bezahlt wurde, weiters keine Änderung zur Auszahlung des Entgeltes vor der Vereinsgründung vorlag und andererseits die vereinbarten Stundenhonorare nur auf Aufwandsersatz und Kilometergeld umgerechnet wurden, um die Vergünstigungen der Vereinsrichtlinien in Anspruch zu nehmen.

Der Verein stellt die Infrastruktur (Trainingshalle bzw. Trainingsräume) sowie die Arbeitsmittel u.a. Fitnessgeräte und Turmgeräte, Musikanlage, Spiegel, Matten, Hanteln, Hantelstangen, Gummibänder, Bälle, Reifen, Stepper und Langbänke zur Verfügung.

Vom Verein wurde mit den Fitnesstrainern zweimal jährlich (Frühjahr und Herbst) ein Dienstplan (Stundenplan) für die von den Trainern zu erbringenden Einsatzstunden erstellt. Dieser Dienstplan wurde auch eingehalten. Es wurde erwartet, dass, wenn ein Trainer zu einer Trainingsstunde eingeteilt war, dass der Trainer zu den Trainingsstunden auch kommt.

Die Aerobicstunden und das Fitnesstraining fanden in den Betriebsräumlichkeiten der X.Y.GmbH in N. statt. Die Trainingshallen und Trainingsräume wurden zu diesem Zweck von der X.Y.GmbH angemietet und es wurden auch fast ausschließlich Kunden der X.Y.GmbH trainiert. Im vom Bw. ausgefüllten Stammdatenblatt wird zur Ermittlung der Anreisezeit eine bestimmte Kilometeranzahl angegeben und stellt dies die Entfernung Wohnort Trainingsstätte (handschriftlich eingetragen N.) dar. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass der Arbeitsort die gemieteten Räumlichkeiten des Vereins sind.

Eine Vertretung des Trainers konnte nur durch einen Trainer des Vereins erfolgen. Dabei war es nicht notwendig, dass sich der Trainer selbst unter dem Kollegenkreis eine Vertretung suchen musste, sondern es genügt ein Anruf im Sekretariat oder der Rezeption.

Der vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten und vorliegenden Unterlagen (Verträge, Stundenabrechnungen, Trainingspläne und Beitragsabrechnungen) und aus den dem Bw. in Ablichtung übermittelten Niederschriften betreffend Zeugeneinvernahmen von ebenfalls im Verein beschäftigten Fitnesstrainern und Funktionären. Soweit der Unabhängige Finanzsenat nicht davon ausgehen konnte, dass die angeführten Beweismittel dem Bw. bekannt sind, wurden ihm diese zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt den Aussagen der einvernommenen Zeugen, wonach die Abrechnung ihrer Leistungen als Fitnesstrainer nur aus steuerlichen Gründen nach den Vereinsrichtlinien erfolgte, da es der Lebenserfahrung entspricht eine Tätigkeit als Fitnesstrainer gegen Entgelt zu erbringen und nicht lediglich gegen Spesenersatz.

Der Bw. kam dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates, Nachweise betreffend in der Berufung und im Vorlageantrag angeführten zahlreichen Arbeitsorte vorzulegen, nicht nach und kann der Unabhängige Finanzsenat auch mit Hinweis auf die angeführten Ermittlungsergebnisse unbedenklich davon ausgehen, dass Arbeitsort die Räumlichkeiten der X.Y.GmbH in N. waren.

Soweit ausgeführt wird, es seien sämtliche Unterlagen im Zuge der GPLA-Prüfung beim Verein dem Finanzamt vorgelegt worden und mangels Existenz des Vereins und der dem Bw. mitgeteilten Beschlagnahme sämtlicher Unterlagen des Vereins hätten keine Unterlagen angefordert werden können, ist zu entgegen, dass es sich um vom Bw. selbst erstellte oder unterschriebene Unterlagen handelt, deren Aufbewahrung und Vorlage dem Bw. nicht unzumutbar war.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. ausgeführt, dass sie nunmehr vom Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeht.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind 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. Wenn diese 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 Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, 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 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. 5. 2009, 2007/15/0163).

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. Ein

Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (vgl. etwa VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164).

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 Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0035).

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (siehe Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3. S 11).

Insoweit die Entlohnung nach der Zahl der geleisteten Arbeitsstunden und mit vom Auftraggeber bereitgestellten Arbeitsmitteln erfolgt, ist in der Regel von einem Dienstverhältnis auszugehen (vgl. Braunsteiner in Wiesner/Wanke, MSA EStG 13 GL § 47 Anm 21 u. 23 und Leistungsstundenabrechnung: siehe Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3., S 12, 2. Absatz).

Ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0121 u 15.9.1999, 97/13/0164). Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Zahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH vom 2.2.2012, 2009/15/0191 und VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200).

Alleine die Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (vgl. Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Tz 60).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aufgrund einer dem gegenständlichen Streitfall vergleichbaren Sachverhaltskonstellation – Entscheidung festgestellt, dass Personen, die sich zur Abhaltung von oder zur Mithilfe beim Tanzunterricht in einer bestimmten Tanzschule verpflichten, in einem Dienstverhältnis stehen, wenn sie an das vorgegebene Tanzschulprogramm und die Kurszeiten gebunden sind. Dass sie bei der Vermittlung des Unterrichtsstoffes in pädagogischer Hinsicht eine gewisse

Freizügigkeit genießen, kann ihre Selbständigkeit ebensowenig unter Beweis stellen, wie der Umstand, dass sie auch noch andere Tätigkeiten ausüben (VwGH vom 4.3.1987, 85/13/0195).

Kann sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages. Im Sinne der stRsp des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle Befugnis zur Vertretung vorliegt. Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (Braunsteiner in Wiesner/Wanke [Hrsg], MSA EStG<sup>13</sup> GL § 47 Anm 17 mit Hinweis auf VwGH 20.4.2005, 2002/08/0222 mwN; 4.6.2008, 2007/08/0184).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 37 Tz 25 mit Judikaturhinweisen).

Der freie Dienstvertrag unterscheidet sich vom echten Dienstvertrag insb durch die Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und jederzeit zu ändern, also durch das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit (vgl. OGH 19.6.1991, 9 Ob 902/91; ArbSlg 10.944 zitiert nach Hofstätter/Reichel EStG § 47 Tz 6 Stichwort „Freie Dienstverträge“).

Die Bezeichnung des Leistungsverhältnisses in der das Verhältnis begründenden Vertragsurkunde ist von untergeordneter Bedeutung, vielmehr kommt der tatsächlichen Abwicklung des Verhältnisses zwischen den Vertragsparteien entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 27.2.2002, 2001/13/0170).

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund des festgestellten Sachverhaltes hinsichtlich Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel von einer Eingliederung des Berufungswerbers in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (Verein) aus.

Da die Entlohnung nach der Zahl der geleisteten Arbeitsstunden und mit vom Arbeitgeber bereitgestellten Arbeitsmitteln erfolgte und kein Ermittlungsergebnis vorliegt, dass der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit sonst sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und so den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten vermochte, geht der Unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen einer Dienstverhältnisses aus.

Weiters stehen den Ausführungen des Bw., wonach der jeweilige Fitnesstrainer jederzeit habe frei entscheiden können, ob die Trainingsstunde abgehalten wird oder nicht, die

Ermittlungsergebnisse gegenüber, dass eine Vertretung nur durch Arbeitskollegen zulässig war, deren Einsatz als Vertreter auch vom Arbeitgeber veranlasst wurde. Dies ergibt sich u.a. aus den dem Bw. zur Stellungnahme übermittelten Zeugenaussagen, denen vom Berufungswerber nicht widersprochen wurde.

Inwiefern die Feststellung des VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.4.2008, 2007/08/0296, wonach die Vereinseigenschaft als gemeinnützig nicht dadurch verloren gehe, wenn im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Zusammenarbeit mit einem Fitnessstudio erfolge, einen Einfluss auf die im gegenständlichen Verfahren strittige Dienstnehmereigenschaft des Berufungswerbers haben sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig nachvollziehbar, wie das Berufungsvorbringen, wonach einem – gegebenenfalls auch gemeinnützigen – Verein eine Dienstgebereigenschaft nicht zukommen könne.

Streitgegenständlich liegt eine Tätigkeit (Fitnessstraining) gegen ein angemessenes Entgelt (ausbezahlt als Taggelder Kilometergelder) vor. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses des Bw. mit dem angeführten Verein ausgeübt wurde. Da keine gemeinnützte Tätigkeit vorliegt bleibt für eine Verrechnung des Entgeltes auf der Basis einer Vereinstätigkeit kein Raum und sind auch die wiederholt vom Bw. zur Erklärung der Vorgangsweise des Vereines und zur Begründung seiner Rechtsansicht herangezogenen Vereinsrichtlinien für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle. Der Unabhängige Finanzsenat ist an Weisungen und (im Fall der Vereinsrichtlinien überdies nicht gesetzeskonforme) Erlässe des BMF als weisungsfreie und unabhängige Behörde nicht gebunden.

Zum Vorbringen der Bw. sei im streitgegenständlichen Zeitraum auch Obmann des Vereines gewesen, und daher diese Stunden anders abzurechnen als Trainingsstunden ist, so ergibt sich aus den vorgelegten Stundenabrechnungen, dass tatsächlich ausschließlich Trainingsstunden abgerechnet wurden.

Der Abgabepflichtige hat die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 47). Ist ein Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich.

Da der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben muss (siehe VwGH vom 14.9.1988, 86/13/0150), genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von Werbungskosten bloß behauptet, sondern er hat ihr Vorliegen dem Grunde und der Höhe nach durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel im gesetzlich geforderten Ausmaß wahrscheinlich zu machen.

Aufgrund einer bloßen Behauptung, bestimmte Ausgaben gehabt zu haben, sind Werbungskosten nicht zu berücksichtigen. Das Vorliegen der behaupteten Ausgaben ist nämlich keineswegs wahrscheinlicher wie deren Nichtvorliegen.

Zu den im zweitinstanzlichen Verfahren beantragten Werbungskosten (Reisekosten, Bekleidung, Hygieneartikel, CDs, Fachliteratur) aus der nichtselbständigen Tätigkeit ist zunächst festzustellen, dass dafür keinerlei Nachweise (Fahrtenbücher, Belege, etc.) erbracht wurden.

Im streitgegenständlichen Fall kann der Unabhängige Finanzsenat schon eine Unzumutbarkeit der Beweisführung, als Voraussetzung für die bloße Glaubhaftmachung der beantragten Werbungskosten, nicht erkennen. Hätte der Bw. – wie von ihm behauptet – Aufwendungen aus angeführten Reise und der Anschaffung von Arbeitsmitteln gehabt, dann ist es nicht einsichtig, weshalb es unzumutbar gewesen sein sollte, Belege über die angeblichen Reise und Anschaffungen zu Beweis Zwecken aufzubewahren.

Mit der bloßen Behauptung des Anfallens von Werbungskosten ist nicht glaubhaft gemacht, dass der Bw. Sportbekleidung, CDs und Hygieneartikel überhaupt und gegebenenfalls im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Fitnesstrainer angeschafft hat (private Veranlassung). Die angeblichen Aufwendungen betreffen die Anschaffung von auch privat verwendbaren Gegenständen (Bekleidung und Hygieneartikel).

Es wurden weiters Bestätigungen über die Teilnahme an überwiegend außerhalb des streitgegenständlichen Zeitraums gelegenen Veranstaltungen vorgelegt, aber auch für die den streitgegenständlichen Zeitraum betreffenden Bestätigungen ist ein beruflicher Zusammenhang mit der Tätigkeit nicht eindeutig erkennbar und ist die Glaubhaftmachung, dass Aufwendungen überhaupt angefallen sind, nicht gelungen. So werden etwa Reisekosten für eine „Lehrwart Fit/Ausbildung“ in Höhe von € 758,98 im Jahr 2003 beantragt, für die angeblichen Reisen aber nicht einmal ein Datum angegeben, noch gibt es Ausführungen dazu, wer die Ausbildungskosten getragen hat.

Für einen Teil der Veranstaltungen (u.a. Conventions) wurde nicht glaubhaft gemacht, dass deren Besuch nicht überwiegend privat veranlasst war. Es werden auch für die weiteren beantragten Fortbildungen keine Angaben dazu gemacht, von wem die Kosten der jeweiligen

Fortbildung getragen wurden. Es steht aber auch in Frage, ob im Falle des tatsächlichen Besuches der genannten Veranstaltungen die Reisekosten nicht vom Dienstgeber übernommen wurden.

Der Bw. erzielte in den Jahren 2003 (€ 2.243,68), 2004 (€ 1.565,54), 2005 (€ 583,98) und 2006 (€ 431,34) in Summe € 4.823,54 an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Diesen stehen beantragte Werbungskosten (Glaubhaftmachung) in Höhe von € 8.074,09 für den streitgegenständlichen Zeitraum gegenüber. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht glaubhaft, dass für eine nichtselbständige Tätigkeit bei Einnahmen in der angeführten Höhe Aufwendungen in der genannten Höhe getätigt werden (gegenständlich insbesondere Bekleidung und Schuhe), wenn diese nicht ihre Begründung in der privaten Veranlassung finden.

Der Eventualantrag zielt auf die Anerkennung eines 12%igen Betriebsausgabenpauschales gem. § 17 EStG 1988, und für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum einen Betrag von € 578,94 ergäbe. Wenn im Eventualantrag, dem im Übrigen entgegensteht, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eine Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales nicht vorgesehen ist, lediglich Werbungskosten in Höhe von 7% der Werbungskosten, für die der Beweis der Wahrscheinlichkeit angestrebt wird, begehrt werden, so spricht auch dies gegen eine erfolgreiche Glaubhaftmachung der beantragten Werbungskosten.

Der Bw. hat abgesehen von den Aufwendungen im Zusammenhang der Ausbildung zum Nordic Walking Guide im Jahre 2004 in Höhe von € 305,59 kein widerspruchsfreies substantiiertes Vorbringen erstattet und taugliche Bescheinigungsmittel beigebracht, um beim Unabhängigen Finanzsenat die Überzeugung herzustellen, dass das behauptete Vorliegen von beantragten Werbungskosten den Tatsachen entspricht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Juni 2013