



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufungen der Bw., vertreten durch Grünberger Katzmayer Zwettler WTH GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 32, vom 9. März 2009, 17. März 2009 und 22. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Mag. Sandra Pühringer vom 24. Februar 2009, 6. März 2009 und 4. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	11.519,09 €	Einkommensteuer	875,00 €
			anrechenbare Lohnsteuer	0,00 €
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	13.398,30 €	Einkommensteuer	1.307,94 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-307,71 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.000,23 €

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	20.539,42 €	Einkommensteuer	3.837,71 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-2.738,85 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.098,86 €

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

1.1. Aus dem Veranlagungsakt ergibt sich:

Die Berufungswerberin (Bw.) war vom 15. Jänner bis 31. Dezember 2003 hatte ein Dienstverhältnis zur PF. GmbH.

Im Jahr 2004 hatte die Bw. vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2004 ein Dienstverhältnis zur PF. GmbH, sowie zur AB GmbH und erhielt Krankengelder von der OÖ. Gebietskrankenkasse.

Im Jahr 2005 hatte die Bw. vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2005 ein Dienstverhältnis zur TB GmbH.

In den Jahren 2003, 2004 und 2005 war die Bw. zusätzlich als Aerobic-Trainerin tätig.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung bei der B. GmbH wurde unter anderem festgestellt, dass die Bw. in den Jahren 2003, 2004 und 2005 im Fitnesscenter der B. GmbH auch als Sporttrainerin tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hat, die nicht der Einkommensteuer unterworfen wurde. Die Entlohnung erfolgte, indem die Bw. für jeden länger als vier Stunden dauernden Arbeitstag ein Taggeld von Euro 29,40 zuzüglich Fahrt- und Verpflegungskosten nach den Totorichtlinien der BSO, jedoch maximal in der Höhe von Euro 537,78 erhielt. Aus

den getroffenen Feststellungen wurde der Schluss gezogen, dass die Bw. mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zu der B. GmbH stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an, nahm die Verfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen für die berufsgegenständlichen Jahre wieder auf und erließ für die Jahre 2003, 2004, und 2005 neue Einkommensteuerbescheide, in denen die Vergütungen für diese Trainertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen wurden.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 24. Februar 2009, vom 6. März 2009 sowie vom 4. Dezember 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer wie folgt fest:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	12.233,28 €	Einkommensteuer	1.104,12 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.104,12 €
2004	Einkommen	13.974,13 €	Einkommensteuer	1.529,64 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-307,71 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.221,93 €
2005	Einkommen	20.539,33 €	Einkommensteuer	3.987,56 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-2.738,85 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.248,71 €

Mit den Anbringen vom 9. März 2009, vom 17. März 2009 und vom 22. Dezember 2009 erhob die Bw. fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 Berufung.

Als Begründung brachte die Bw. in den Berufungen im Wesentlichen vor, sie sei Vereinsmitglied des A. P. Sport- und Gymnastikverein und dort ehrenamtlich als Aerobic-Trainerin tätig. Ein Dienstverhältnis liege jedoch nicht vor, sondern vielmehr ein Werkvertrag, nach dem der Leistungserfolg vergütet worden sei.

Die Gebietskrankenkasse (GKK) habe sich mit der Behauptung der Scheingründung und der Umgehungstätigkeit des Vereins gar nicht auseinandergesetzt. Im ganzen Verfahren habe der Verein bzw. der steuerliche Vertreter keine Möglichkeit gehabt den Sachverhalt darzustellen. Lediglich die subjektiven Darstellungen einzelner Trainerinnen seien für die GKK die Bestätigung gewesen, dass es sich um einen Schwindel handelt und ein Dienstverhältnis mit der GmbH vorliegt.

Alle Beträge, die sie erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze, die den Vereinsrichtlinien entsprechen. In § 3 Abs.1 Z 16 c EStG 1988 sei die Steuerfreiheit mit einer pauschalen Aufwandsentschädigung mit monatlich Euro 540,00 vorgesehen. Dies gelte für begünstigte Rechtsträger im Sinne des [§ 34 BAO](#), somit auch für Vereine die den Körpersport fördern. Inhaltlich beziehe sich die steuerfreie Aufwandsentschädigung auf Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigung, d.h. auf die Taggelder und Fahrtkostenvergütungen, Ersatz des öffentlichen Verkehrsmittels oder 75 % des amtlichen Kilometergeldes.

Aus dem Vereinsgesetz, aus den Sport-Toto Richtlinien und aus den Statuten ergebe sich, dass die Aufwandsentschädigungen vom Empfänger nachgewiesen werden müssten. Der Kreis der Begünstigten beziehe sich nicht nur, wie im Gesetzestext, auf Sportler, Schiedsrichter und Betreuer (Trainer und Masseur), die nebenberuflich tätig seien, sondern auch auf andere dem Verein nahe stehenden Personen, insbesondere auf Mitglieder und Funktionäre. Dies ergebe sich aus dem Hinweis auf Trainer und Masseur, die, wie Betreuer, die sportlichen Aktivitäten erst ermöglichen.

Die nachgewiesenen Aufwandsentschädigungen stellten in Höhe von Euro 540,00 monatlich einen steuerlichen Freibetrag dar und seien auch von dem Sozialversicherungsbeitrag befreit.

Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat am 14. Juni 2010 zur Entscheidung vorgelegt.

1.2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Mit Vorhalt vom 26. Jänner 2012 wurde der Bw. vorgehalten, im gegenständlichen Verfahren sei unstrittig, dass sie in den Jahren 2003, 2004 und 2005 als Sporttrainerin tätig gewesen sei.

In diesem Zusammenhang sei vom Finanzamt festgestellt worden, dass die Bw. für diese Tätigkeit in Zusammenhang mit Veranstaltungen des A. P. Sport- und Gymnastikvereins folgende Beträge erhalten hat:

Jahr	Betrag
2003	5.951,58 €
2004	4.799,43 €
2005	3.257,55 €

Hinsichtlich der Frage, ob diese Auszahlung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer steuerbegünstigt oder steuerbefreit sei, wurde darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 16c des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) erst mit dem

Abgabenänderungsgesetz 2009, BGBl I 2009/151, ins Einkommensteuergesetz eingefügt worden ist und somit für die strittigen Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist. Zudem sei der Unabhängige Finanzsenat - wie der Verwaltungsgerichtshof - nur an Rechtsquellen iSd [Art. 18 B-VG](#) gebunden. Als eine solche Rechtsquelle seien die Vereinsrichtlinien 2001 nicht anzusehen. Daher werden die Ausführungen der Bw. zur Rechtslage nach dem 31.12.2009 bzw. zu den Vereinsrichtlinien 2001 zwar zur Kenntnis genommen, jedoch sind diese für die Beurteilung des gegenständlichen Falles von untergeordneter Bedeutung.

Für den Fall, dass eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wurde der Bw. Gelegenheit gegeben, Betriebsausgaben geltend zu machen.

Die Zustellung des Vorhaltes erfolgte am 1. Februar 2012 zu eigenen Händen der Bw.. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2012 wurde dem Finanzamt der Schriftverkehr zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt wurde aufgefordert jene Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergibt, dass die Bw. im strittigen Zeitraum die strittigen Zahlungen aus einem Dienstverhältnis mit der B. GmbH erzielt hätte.

Dazu wurde mit Schreiben vom 24. April 2012 vom Finanzamt vorgebracht, dass im Zuge einer bei der B. GmbH (StNr. 12-xxx) durchgeführten GPLA- Prüfung seitens der OEGKK festgestellt worden sei, dass die Berufungswerberin in den Jahren 2003, 2004, und 2005 als Fitnesstrainerin tätig gewesen sei und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hätte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden wäre.

Das Finanzamt sei angesichts des vorliegenden Sachverhaltes davon ausgegangen, dass die Berufungswerberin die strittigen Zahlungen aus einem Dienstverhältnis mit dem Fitnessstudio (B. GmbH) erzielt hätte und diese seien daher im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Einkommensteuerveranlagung der betreffenden Jahre einzubeziehen gewesen.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen seien bei der B. GmbH die Honorare der Trainerinnen dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen worden (Beilage I, II Prüfungsbericht und Festsetzungsbescheide vom 24.02.2009). Gegen diese Festsetzungsbescheide betreffend DB und DZ vom 24.02.2009 sei vom Dienstgeber keine Berufung eingebracht worden (vgl. Beilage IV Aktenvermerk vom 18.04.2012). Demnach sei beim Betriebsstättenfinanzamt rechtskräftig festgestellt worden, dass Dienstverhältnisse im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vorlagen und daher seien DB und DZ zu Recht vorgeschrieben worden.

Zur Sachverhaltsklärung seien seitens der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse im Zuge der GPLA- Prüfung und der Landesregierung im Berufungsverfahren betreffend der Beitragspflicht (vgl. Beilage V) sowie vom Finanzamt Linz (Beilage VI) Einvernahmen mit den im Fitnessstudio tätigen Trainerinnen durchgeführt worden.

Zusammenfassend hätte eine Trainerin im Wesentlichen niederschriftlich angegeben (vgl. Niederschrift S. E. vom 19. April 2005 und 16. Jänner 2007), dass sie seit 1996 ausschließlich im Fitnessstudio P. als Aerobic-Trainerin tätig sei. Ihre Aerobicstunden seien fix eingeteilt gewesen, sowohl was die Zeit betreffe als auch die Räumlichkeiten. Es gebe einen Stundenplan, in den alle Trainerinnen eingetragen seien und der für Kunden ersichtlich ausgehängt sei. In diesem Plan, der auch im Internet einzusehen sei, seien die Trainerinnen, der Stundeninhalt und die Uhrzeit eingetragen. Außerdem würden auf einer Tafel im Fitnessstudio sämtliche Trainerinnen mit Foto und Namen vorgestellt. Die Sportgeräte befänden sich im Gymnastik- oder Geräteraum des Studios. Eine Musikanlage sei in jedem Gymnastikraum vorhanden. Wenn die Trainerin eine vereinbarte Stunde nicht habe abhalten können, habe sie sich selbst um Ersatz umsehen müssen. Das habe jedoch nur eine Kollegin vom Fitnessstudio sein können. Die Trainerin habe Aufzeichnungs- und Abrechnungsblätter sowie Statistiklisten geführt. In das Aufzeichnungsblatt seien der Tag, der Beginn der Trainingsstunde, die Anzahl der Einheiten (eine Einheit habe 55 Minuten gedauert) und das Taggeld sowie die Bezeichnung der Tätigkeit einzutragen gewesen (inklusive der Einsätze, die sie im Vertretungsfall für Kolleginnen übernommen habe). Ein Arbeitseinsatz habe inklusive An- und Abreise mindestens vier Stunden gedauert. Abgerechnet werde nicht pro Unterrichtseinheit, sondern pro Einsatztag. In das Abrechnungsblatt trage sie die Anzahl der Einsatztage sowie den Fahrtkostenersatz ein. Das Abrechnungsblatt gebe sie monatlich im Fitnessstudio ab. Außerdem führe jede Trainerin eine Statistikliste, in welche im Anschluss an eine Trainingseinheit Folgendes einzutragen sei: Name der Trainerin, Anzahl der Teilnehmer, wie viele Frauen, wie viele Männer, wie viele Neue und gesonderte Bemerkungen. Die Liste komme in ein spezielles Statistikfach. Wenn eine Stunde nicht angenommen werde, so werde diese entweder gestrichen oder verlegt. Ab der Vereinsgründung im Jahr 1998 hätten sich folgende Änderungen ergeben: Die Trainer hätten die erforderlichen Geräte (Stepper, Bälle, Bänder etc.) warten und reparieren, die Stereoanlage reinigen, den Kunden die gesamte Anlage vorführen müssen. Sie hätten auch vermehrt anwesend sein müssen, um den Kunden das Gefühl zu geben, laufend betreut zu werden. Es habe Schulungen (Ernährungsseminare, Wirbelsäulen Workshop) im Haus gegeben, die vom Fitnessstudio organisiert worden seien und kostenlos hätten besucht werden können. Diese Seminare seien auch für die Arbeit als Trainerin wichtig gewesen. Außerdem habe sich die Abrechnung geändert. Früher habe die

Trainerin eine Honorarnote gestellt und selbst versteuert, durch den Aufwandsatz sei dies aber nicht mehr notwendig gewesen."

Ein Dienstverhältnis nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) liege vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg (ein fertiges Arbeitsprodukt) schulde. Das sei der Fall, wenn eine 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](#) seien 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 jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, sei auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen, und diese seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Aus den durchgeführten Einvernahmen mit den Trainerinnen (Beilage V und VI) gehen die Weisungsbindung und die organisatorische sowie zeitliche Eingliederung im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) eindeutig hervor.

Die Aerobicstunden seien in den Räumlichkeiten und mit den Geräten des Fitnessstudios unter Zugrundlegung eines Stundenplanes abgehalten worden. Die Erstellung der Trainingspläne und die Stundeneinteilung seien vorab durch Personen, die der GmbH zuzurechnen sind, erfolgt. Die Kunden des Studios hätten sich an den im Internet veröffentlichten Stundenplänen orientiert. Das Fitnessstudio gäbe in diesen Plänen die Namen der Trainer, die Trainingseinheit, die genaue Uhrzeit, den Wochentag sowie den Turnsaal bekannt (vgl. Beilage VII). Demzufolge orientiere sich die Arbeitszeit (monatliche Einteilung im Voraus) ohne Zweifel an den Bedürfnissen des Fitnessstudios und es bestünde eine fortlaufende Verpflichtung zur Abhaltung von Kursen in deren Räumlichkeiten. Auch die Arbeitsräume und die wesentlichen Arbeitsmittel seien von der GmbH zur Verfügung gestellt worden.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt und sich dieser verpflichte, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten. Die Einhaltung eines Stundenplanes und die Inanspruchnahme der Räumlichkeiten und der Betriebsmittel der GmbH spreche eindeutig für ein Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung und daher für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#). Die Verpflichtung zur Erbringung einer Dienstleistung liege vor, da es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH durch die

verbindliche Eintragung in eine Liste zur Übernahme einer konkreten - periodisch wiederkehrenden - Arbeitsverpflichtung kommt (VwGH 07.09.2005, [2002/08/0215](#); VwGH 25.04.2007, [2005/08/0162](#)).

Die Trainer seien verpflichtet gewesen Abrechnungs- und Aufzeichnungsblätter sowie Statistiklisten zu führen und diese im Fitnessstudio der GmbH in speziell dafür vorgesehenen Fächern abzulegen. Dadurch sei klar eine Kontrolle der Einhaltung von Ordnungsvorschriften über das arbeitsbezogene Verhalten gegeben, weil die Möglichkeit zur Überprüfung bestand, ob und wann die Trainingsstunden durchgeführt und wie sie besucht worden seien (ev. allfällige Rückschlüsse auf die Qualität des Trainers).

Auch wenn sich aufgrund der fachlichen Kenntnisse, Erfahrungen oder Fähigkeiten der Trainerinnen allfällige Weisungen hinsichtlich der Gestaltung der einzelnen Trainingsstunden (Arbeitsabfolge) erübrigten, sei die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Ordnungsvorschriften über das arbeitsbezogene Verhalten laut der Rechtsprechung des VwGH sehr wohl, z.B. aus den damit korrespondierenden Kontrollrechten, zu erkennen (stille Autorität des Dienstgebers; VwGH vom 2.7.1991, [89/08/0310](#), VwGH vom 17.9.1991, [90/08/0152](#)). Darüber hinaus müssten die Trainer die Sportgeräte warten und reparieren, die Stereoanlage reinigen und den Kunden die gesamte Anlage vorführen. Auch darin komme die tatsächlich gehandhabte Befugnis des Dienstgebers zur Bestimmung des arbeitsbezogenen Verhaltens klar zum Ausdruck.

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könne die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt werde oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten sei. Laut eigenen Angaben der Trainerinnen hatten sie bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung für Ersatz aus dem Kreis der Kollegenschaft zu sorgen. Die Entlohnung erfolgte in einem solchen Fall direkt an die Vertretung. Eine Vertretung im Kollegenkreis sei jedoch nicht als generelle Vertretungsberechtigung zu werten. Außerdem sei die Vertretung auf ausnahmsweise Fälle unter besonderen Umständen beschränkt gewesen. Eine sanktionslose Ablehnungsmöglichkeit wäre mit der Unternehmensorganisation (Kursplanung für Monate im Vorhinein) nicht in Einklang zu bringen. Das Fitnessstudio und die Kunden rechneten aufgrund der öffentlich ersichtlichen Stundenpläne damit, dass eine Trainingsstunde mit der vorgesehenen Trainerin auch tatsächlich abgehalten werde. Die Arbeitsleistung müsste daher persönlich erbracht werden, lediglich die Trainerinnen könnten sich gegenseitig vertreten.

Die Auszahlung der Trainerentschädigung erfolgte durch den A. P. Sport- und Gymnastikverein (StNr. xxxx), welcher die ausbezahlten Entgelte der GmbH mit einem

"Verwaltungsaufschlag" in Rechnung stellte. Nach Ansicht der prüfenden Institution (GKK) diene die oa. Auszahlung über den Verein lediglich der Steuer- und Beitrags-optimierung der Trainerentgelte. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei nach wie vor die GmbH gewesen.

Nach Abwägen aller Fakten (gestützt auf die Ausführungen in dem Erkenntnis des VwGH vom 02.04.2008, [2007/08/0296](#); vgl. dazu auch Beilage X Bescheid des BMSK vom 28.09.2007 und XI Gegenschrift vom 21.12.2007) sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedenfalls vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses und somit von Einkünften gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) auszugehen, weil eine weitgehende Eingliederung in den betrieblichen Organismus mit entsprechender Weisungsgebundenheit vorlag. Das Finanzamt vertrete daher aufgrund der oben angeführten Kriterien die Ansicht, dass es sich bei der Berufungswerberin um eine Arbeitnehmerin im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) handle. Es werde beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zudem werde ausdrücklich auf die UFS-Entscheidung vom 30.03.2012, RV/0892-L/10, der ein durchaus gleichgelagerter Sachverhalt zu Grunde liegt, hingewiesen. Auch in diesem Fall sei die rechtliche Beurteilung der Tätigkeit einer Aerobic-Trainerin bei einem Fitnessstudio in Zusammenhang mit einem Verein fraglich gewesen. Nach Ansicht des UFS lägen "keine Anhaltspunkte vor, dass nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen wäre, ...".

1.3. Erwägungen

1.3.1. Zu dem Rechtsverhältnis zwischen dem A. P. Sport- und Gymnastikverein und der B. GmbH

Zwischen dem A. P. Sport- und Gymnastikverein und der B. GmbH als Besitzer der Fitnessstudios wurde ein Geschäftsbesorgungsvertrag abgeschlossen. Der Geschäftsbesorgungsvertrag lautet auszugsweise:

"Im Freizeitzentrum X. erfolgt eine Trennung zwischen Besitz und Betrieb. Der A. P. Sport- und Gymnastikverein wird

das Fitness- und Aerobictraining innerhalb der Freizeitanlagen P. L., ... durchführen.

Der Betrieb soll wie folgt geregelt werden:

Wir haben davon auszugehen, dass das P. Mitglieder hat, die Leistungen des Vereines in Anspruch nehmen werden. Für seine Tätigkeit erhält der Verein eine pauschale Vergütung. Anzahl und Art der Vereinsleistungen werden im Einvernehmen mit dem P. festgelegt (Anzahl der Stunden, Inhalt der Stunden usw.).

Vereinsleistungen :

Die Abwicklung der Stunden organisiert der Verein.

Der Verein teilt die Trainer ein.

Der Verein sorgt dafür, dass die Trainer fortlaufend ausgebildet werden.

Der Verein sorgt dafür, dass höchste Qualität in den Stunden angeboten wird.

Der Verein überwacht (Supervision) die Trainer.

Der Verein wird die Trainer fortlaufend schulen und ausbilden.

Die Vergütung der Trainer erfolgt ausschließlich nach den Vereinsrichtlinien mit Taggeld, Kilometergeld, Sponsorbeitrag und dem vorgesehenen Pauschalbetrag.

Der Verein verpflichtet sich, im Vereinsnamen P. aufzunehmen und auch die Trainer werden Unterrichtskleidung mit P.-Beflockung tragen. Für diese Werbetätigkeit erhält der Verein einen jährlichen Beitrag (Sponsorbeitrag). Für die Nutzung der Räumlichkeiten Adresse bezahlt der P. Sport- und Gymnastikverein eine monatliche Miete in Höhe von ATS 2000,--+ USt,

Der Vereinsname mit dem Zusatz P. ist nur solange gestattet, als die Tätigkeit des Vereines in der Str. ausgeführt wird"

1.3.2. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt für die rechtliche Beurteilung den folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. war in den berufsgegenständlichen Jahren nebenberuflich als Aerobic-Trainerin tätig. Für ihre Tätigkeit hätte die Bw. eine Entlohnung in der Form von Aufwandsentschädigungen erhalten. Die Entlohnung erfolgte indem die Bw. für jeden länger als vier Stunden dauernden Arbeitstag ein Taggeld von Euro 29,40 zuzüglich Fahrt und Verpflegungskosten nach den Richtlinien der BSO, jedoch maximal in der Höhe von Euro 537,78 monatlich, erhalten hat. Die Auszahlung der Aufwandsentschädigung erfolgte durch den Verein und wurde der GmbH mit einem Verwaltungsaufschlag in Rechnung gestellt. Der Bw. wurden für die Abhaltung der Kurse die Räumlichkeiten und eine Stereoanlage und somit der Arbeitsplatz und das Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Die Bw. war zur Führung von Abrechnungs- und Aufzeichnungsblättern sowie Statistiken verpflichtet. Die Kurse der Bw. wurden unter Zugrundelegung eines Stundenplanes abgehalten. Die Erstellung dieses Stundenplanes erfolgte jedoch nach Abstimmung mit der Bw.. Wie alle Trainerinnen hatte auch die Bw. bei Krankheitsfällen oder bei einer sonstigen Verhinderung selbst für Ersatz aus dem Kreis der Kollegenschaft zu sorgen. Die Entlohnung erfolgte in diesem Fall direkt an die Vertretung. Die Übernahme einer Vertretung war nicht verpflichtend.

1.3.3 Zur behaupteten Scheingründung des A. P. Sport-und Gymnastikvereins

Das Finanzamt ging bei Erlassung der angefochtenen Bescheide davon aus, dass die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren die Einkünfte als Aerobic-Trainierin aus einem Dienstverhältnis mit der B. GmbH erzielt hat. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurde das Vorliegen des Dienstverhältnisses erstens im Ergebnis mit dem Argument einer Scheingründung des A. P. Sport-und Gymnastikvereins und zweitens dass gegen die anlässlich der GPLA- Prüfung erlassenen Feststellungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seitens der B. GmbH nicht berufen wurde, begründet.

Vom Finanzamt wird in ihrer Stellungnahme vom 24. April 2012 im Ergebnis die Meinung vertreten, dass es sich beim A. P. Sport- und Gymnastikverein um eine Scheingründung handelt. In diesem Zusammenhang wurde in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 ausgeführt, dass "die Auszahlung der Trainerentschädigung durch den A. P. Sport- und Gymnastikverein erfolgte, welcher die ausbezahlten Entgelte der GmbH mit einem "Verwaltungsaufschlag" in Rechnung stellte. Nach Ansicht der prüfenden Institution (GKK) diene diese Auszahlung über den Verein lediglich der Steuer- und Beitragsoptimierung der Trainerentgelte. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei nach wie vor die GmbH gewesen".

Die Scheingründung des A. P. Sport- und Gymnastikvereins und seine Stellung als wirtschaftlicher Arbeitgeber wurden jedoch von der Bw. kategorisch bestritten. Auch aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen waren keine Indizien für das Vorliegen einer entsprechenden Scheingründung ersichtlich. Auch in der besagten Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurden diesbezüglich keine Feststellungen getroffen. Gegen die Auffassung des Finanzamtes spricht vor allem die Tatsache, dass zwischen dem A. P. Sport- und Gymnastikvereins und der B. GmbH ein Geschäftsbesorgungsvertrag, in dem sowohl eine Vergütung für die Tätigkeit des Vereins als auch ein Nutzungsentgelt für die Räumlichkeiten der B. GmbH vereinbart wird, abgeschlossen wurde. Hinweise dafür, dass dieser Geschäftsbesorgungsvertrag nicht tatsächlich gelebt wurde, waren aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Beweise, dass der Verein nicht tätig war oder nur zum Zwecke der Steuerminderung gegründet wurde, sind seitens des Finanzamtes nicht vorgebracht worden. In Anbetracht des bestehenden Vertragsverhältnisses und mangels Beweisen für das Vorliegen einer Scheingründung, ist im Ergebnis festzuhalten, dass beim A. P. Sport- und Gymnastikverein nicht von einer Scheingründung auszugehen ist.

1.3.4. Zur Dienstnehmereigenschaft der Bw in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Aerobic-Trainerin:

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 (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988; § 47 Rz 4.3). Wenn diese beiden 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. VwGH 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. VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#)).

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](#)).

Selbständigkeit liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird, somit ein Unternehmenswagnis trägt. Zeichen dafür sind Abhängigkeit der Einnahmen vom persönlichen Einsatz; freie selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung; keine Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung (Vertretungsbefugnis); keinen allgemeinen Anspruch auf Spesenersatz durch Dritte (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁷, 41; VwGH 28.03.2001, [96/13/0010](#)).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 37 Tz 25 mit Judikaturhinweisen).

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 (VwGH 19.10.1976, 742/67, 1986, 23; 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; *Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 14).

1.3.4.1. Zur Dienstgebereigenschaft der B. GmbH in Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. als Aerobic-Trainerin:

Wie bereits eingangs erläutert, ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen, gegenübersteht. Somit ist die Auszahlung des Arbeitslohnes ein wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Arbeitnehmer- bzw. Dienstgebereigenschaft.

Nach [§ 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#), ist derjenige Arbeitgeber, wer den Arbeitslohn nach [§ 25 EStG 1988](#) auszahlt. Auf die Zahlung kommt es allerdings nicht an. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird und in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 6). Werden die Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte allein deshalb noch nicht der Arbeitgeber, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. VwGH 19.4.1988, 85/14/0154, 1988, 412; *Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 6).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Auszahlung der Aufwandsentschädigung durch den Verein. Dass das ausbezahlte Entgelt vom Verein der GmbH mit einem Verwaltungsaufschlag in Rechnung gestellt wurde, ist für die Annahme der Dienstgebereigenschaft der B. GmbH noch nicht aussagekräftig. Für die Dienstgebereigenschaft der B. GmbH müssten noch die anderen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses, wie etwa die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung, vorliegen. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurden diese Voraussetzungen eingehend geprüft. Das Finanzamt kam dabei zum Ergebnis, dass ein Dienstverhältnis mit der B. GmbH vorlag. Diese Prüfung erfolge jedoch unter der Prämisse, dass es sich bei dem Verein um eine Scheingründung zum Zwecke der Steuer- und Beitragsoptimierung handelt. Tatsächlich bestand jedoch keine Eingliederung der Bw. in die GmbH, sondern lediglich eine solche gegenüber dem Verein. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass der B. GmbH keine Dienstgebereigenschaft zukommt.

1.3.4.2. Zur Dienstgebereigenschaft des A. P. Sport- und Gymnastikvereins:

Wie bereits erwähnt, erfolgte im gegenständlichen Fall die Auszahlung der Aufwandsentschädigung unbestritten durch den A. P. Sport- und Gymnastikverein.

Wie bereits ausgeführt, müssen zur Annahme der Dienstgebereigenschaft des A. P. Sport- und Gymnastikvereins jedoch auch die anderen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Wie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ersichtlich, überwiegen bei der Tätigkeit der Bw. als Aerobic-Trainerin die Merkmale eines, für die selbständige Tätigkeit typischen, Unternehmensrisikos. Die Kurse der Bw. wurden unter Zugrundelegung eines Stundenplanes abgehalten. Die Erstellung dieses Stundenplanes erfolgte jedoch nach Abstimmung mit der Bw.. Die Tatsache, dass dieser Stundenplan öffentlich, etwa auf der Homepage des Vereins, zugänglich war, kann im gegenständlichen Fall alleine noch keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers begründen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Bw. durch die Mitwirkung bei der Erstellung des Stundenplanes die Möglichkeit hatte ihre Arbeitszeiten frei und selbstverantwortlich zu gestalten.

Sie hat dadurch die Möglichkeit gehabt, im Rahmen ihrer Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, indem sie nur eine bestimmte Anzahl an Stunden mit dem für die Stundenplanerstellung zuständigen Mitarbeiter vereinbarte. Wie bereits festgehalten, erzielte die Bw. für ihre Tätigkeit keinen Stundenlohn, sondern eine Vergütung je nach Arbeitseinsatz. Sie hatte daher die Möglichkeit den Umfang ihres Tätigwerdens bzw. den wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen und ihre Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen. Da die Bw. im Falle einer Nichterbringung einer Arbeitsleistung, etwa wegen einer Krankheit keine Vergütung erhalten hat, hing die Höhe der erzielten Einnahmen der Bw. somit von ihrem persönlichen Einsatz ab.

Darüber hinaus dürfte die Bw. im Falle einer Verhinderung aus dem Kreis der Kollegenschaft selbst eine Vertretung aussuchen. Die Einschränkung des Kreises der Vertreter auf Mitglieder der Kollegenschaft kann nicht gegen eine Vertretungsbefugnis sprechen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Bw. die Vertreter selbst bestimmen konnte.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren in keinem Dienstverhältnis stand und somit aus ihrer nebenberuflichen Tätigkeit als Aerobic -Trainerin keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 25 EStG 1988](#) erzielte.

2. Rechtslage

Nach § 3 Abs. 1 Z 16 c EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF. BGBl. Nr. 52/2009, sind von der Einkommensteuer pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen, die von

begünstigten Rechtsträgern im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB. Trainer, Masseur) gewährt werden, in Höhe von 30 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit, befreit. Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, steht die Steuerfreiheit nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) steuerfrei ausgezahlt werden.

Nach [§ 124b Z 159 EStG 1988](#) trat § 3 Abs. 1 Z 16c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 mit 1. Jänner 2009 in Kraft.

Nach [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

3. Über die Berufung wurde erwogen:

Wie vorstehend erwogen, übte die Bw. in den Jahren 2003 bis 2005 ihre Tätigkeit als Aerobic-Trainerin nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses aus. Sie erzielte somit in diesem Zusammenhang keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 25 EStG 1988](#).

Die Tätigkeit eines Sporttrainers stellt - soweit kein Dienstverhältnis vorliegt - eine gewerbliche Tätigkeit dar (vgl. Jakom/*Baldauf*, EStG 2011, 23 Rz 117 "Trainer"). Da die Tätigkeit einer Aerobic -Trainerin zweifelsfrei der Tätigkeit eines Sporttrainers entspricht, ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Bw. mangels Vorliegen eines Dienstverhältnisses eine gewerbliche Tätigkeit darstellt und die Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach [§ 23 EStG 1988](#) erzielte.

3.1. Zu den Spesenersätzen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine "Reise" im Sinn des [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#) dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (vgl. VwGH 21.11.91, [90/13/0101](#); Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 16 Rz 43). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten setzt überdies eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus (Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 16 Rz 43).

Eine "Reise" im Sinn des Einkommensteuergesetzes unterscheidet sich wesentlich von den von der Bw. ins Treffen geführten Vereinsrichtlinien, die weder eine bestimmte Reisedauer noch eine bestimmte Mindestentfernung vom üblichen Tätigkeitsmittelpunkt erfordern. Es

spielt nach den Vereinsrichtlinien auch keine Rolle, wenn durch wiederholte Reisebewegungen an ein und denselben Ort dort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (UFS 2.5.2012, RV/0654-L/10).

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 - wie diese im Übrigen eingangs selbst zum Ausdruck bringen - 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](#); UFS 19.1.2007, RV/0641-I/06).

Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stellt, findet sich im [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) iVm [§ 124b Z 159 EStG 1988](#) mit Wirksamkeit ab 1.1.2009 und ist für die Berufungsjahre nicht anwendbar.

3.2. Zu den Betriebsausgaben:

[§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) normiert die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, soweit sie durch den Betrieb veranlasst sind. Die Höhe der Betriebsausgaben ist grundsätzlich vom Steuerpflichtigen selbst nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (vgl. Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 4 Rz 279).

Nach [§ 138 BAO](#) haben Steuerpflichtige sowie Abfuhr- und Zahlungspflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt von ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Mit Vorhalt vom 26. Jänner 2012 wurde der Bw. mitgeteilt, dass nach Ansicht des Referenten ihre Tätigkeit als Sporttrainerin als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Ihr wurde Gelegenheit gegeben innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Zustellung des Vorhaltes allfällige tatsächliche Betriebsausgaben glaubhaft zu machen. Im selben Vorhalt wurde der Bw. weiters mitgeteilt, dass für den Fall, dass sie allfällige tatsächliche Betriebsausgaben nicht glaubhaft machen sollte, die Betriebsausgaben nach [§ 184 BAO](#) im Schätzungsweg ermittelt und bei der Ermittlung der Einkünfte in der Höhe von 12 % der Einnahmen angesetzt werden.

Die Zustellung des Vorhaltes erfolgte am 1. Februar 2012 an die Bw. als Empfängerin. Eine Glaubhaftmachung der tatsächlichen Betriebsausgaben erfolgte durch die Bw. nicht. Auch der

Höhe der vom Referenten ermittelten Betriebsausgaben wurde von der Bw. nicht entgegengetreten.

[§ 184 Abs. 1 BAO](#) normiert eine Schätzungsbefugnis für den Fall, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden können. Nach [§ 184 Abs. 2 BAO](#) hat eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen, wenn der Abgabenschuldige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder eine weitere Aufklärung über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung wesentlich sind. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent; wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (*Ritz*, BAO⁴ § 184 Tz 3, mit Verweis auf VwGH 30.9.1998, [97/13/0033](#); VwGH 19.3.2002, [98/14/0026](#); VwGH 27.8.2002, [96/14/0111](#)). Soweit die Schätzungsbefugnis gegeben ist, so steht die Auswahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei zu (vgl. VwGH 8.9.1992, 89/14/0014). Durch das Unterlassen der Glaubhaftmachung allfälliger Betriebsausgaben hatte die Ermittlung der Betriebsausgaben im Schätzungsweg zu erfolgen. Was die Höhe der geschätzten Betriebsausgaben betrifft, so erscheint im gegenständlichen Fall die Schätzung der Betriebsausgaben mit 12% der Einnahmen der Bw. analog zum § 17 Abs. 1 2. TS EStG 1988 als angemessen.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist daher in folgender Weise zu ermitteln:

Jahr	2003	2004	2005
Einnahmen	5.951,58 €	4.799,43 €	3.257,55 €
Ausgaben 12 % der Einnahmen	-714,19 €	-575,93 €	-390,91
Gewinn	5.237,39 €	4.223,50 €	2.866,64 €

4. Berechnung der Einkommensteuer:

4.1. Die Einkommensteuer für 2003 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5.237,39
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
PF. GmbH	6.473,70
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	6.341,70
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.579,09

Sonderausgaben (§18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
---------------------------------	--------

Einkommen	11.519,09
------------------	------------------

0 % für die ersten 3.640,00	0,00
-----------------------------	------

21 % für die weiteren 3.630,00	762,30
--------------------------------	--------

31 % für die restlichen 4.249,09	1.317,22
----------------------------------	----------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.079,52
---	-----------------

Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-858,88
--------------------------------	---------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
----------------------	---------

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
--------------------------	--------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	875,64
--	---------------

Einkommensteuer	875,64
------------------------	---------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	0,00
-------------------------------	------

Festgesetzte Einkommensteuer	875,64
-------------------------------------	---------------

4.2. Die Einkommensteuer für 2004 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.223,50
------------------------------	----------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
---	--

PF. GmbH	7.836,59
----------	----------

AB GmbH	1.458,37
---------	----------

KG.	71,74
-----	-------

Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
---------------------------------	---------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	9.234,80
---	----------

Gesamtbetrag der Einkünfte	13.458,30
-----------------------------------	------------------

Sonderausgaben (§18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
---------------------------------	--------

Einkommen	13.398,30
------------------	------------------

0 % für die ersten 3.640,00	0,00
-----------------------------	------

21 % für die weiteren 3.630,00	762,30
--------------------------------	--------

31 % für die restlichen 6.128,30	1.899,77
----------------------------------	----------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.662,07
---	-----------------

Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-1.009,13
--------------------------------	-----------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
----------------------	---------

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
--------------------------	--------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.307,94
--	-----------------

Einkommensteuer	1.307,94
------------------------	-----------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-307,71
-------------------------------	---------

Festgesetzte Einkommensteuer	1.000,23
-------------------------------------	-----------------

4.3. Die Einkommensteuer für 2005 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.866,64
------------------------------	----------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
---	--

TB GmbH	17.864,78
---------	-----------

Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
---------------------------------	---------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	17.732,78
---	-----------

Gesamtbetrag der Einkünfte	20.599,42
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	20.539,42
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (20.539,42 - 10.000) * 5.750 / 15.000	4.040,11
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.040,11
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	142,60
Einkommensteuer	3.837,71
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-2.738,85
Festgesetzte Einkommensteuer	1.098,86

Die angefochtenen Bescheide sind daher entsprechend abzuändern.

Linz, am 8. Oktober 2013