



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004, 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2006 und 2007 im Beisein der Schriftführerin nach der am 9. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. (Berufungswerberin) übte im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Tätigkeit einer Yogatrainerin aus.

Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004, 2006 und 2007 wurden die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen, weil ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Mit gleichem Datum ergingen neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2006 und 2007 und wurden die übermittelten Lohnzettel betreffend die Trainertätigkeit berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 9. März 2009 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2006

und 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2006 und 2007 Berufung erhoben und begründend wie folgt ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO aufgrund eines neu übermittelten Lohnzettels setzt voraus, dass die Vorfrage (liegt ein Dienstverhältnis vor?) gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend (rechtskräftig) geworden ist (vgl. Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, 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 ist, liegt kein Wiederaufnahmegrund vor, weshalb die Wiederaufnahme rechtswidrig erfolgte.

Folglich sind die Wiederaufnahme- sowie der Einkommensteuerbescheide vom 20.2.2009 aufzuheben.

Inhaltlich ist anzumerken, dass aufgrund der fehlenden persönlichen Arbeitspflichten sowie aufgrund der Anwendbarkeit der Vereinsrichtlinien (Auszahlung lediglich von Kilometer- und Taggelder) betreffend der Tätigkeit im Verein X.Verein keine Einkommensteuerpflicht besteht. ...“

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2006 und 2007 wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. Mai 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, dass in der Berufungsschrift moniert werde, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, da die Vorfrage gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens noch nicht bindend (rechtskräftig) geworden sei. Dem wird entgegengehalten, dass im Anwendungsbereich der BAO erlassene Hauptfragenentscheidungen bereits durch ihre Wirksamkeit als Folge des § 254 BAO ihre Verbindlichkeit und damit ihre Eignung als Wiederaufnahmsgrund (vgl. Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Rz 20, zweiter Satz) erlangten.

Die abgabenbehördliche Prüfung des X.Verein habe ergeben, dass zwischen dem Verein und den Trainern und Trainerinnen beziehungsweise Vorturnern und Vorturnerinnen Dienstverhältnissen 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 Schriftsatz vom 25. Mai 2010 wurden Mängelbehebungsaufträge (Bescheid) hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2004, 2006 und 2007 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 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 2004, 2006 und 2007, wie folgt ausgeführt:

„Wir fechten den Bescheid im Punkt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezugsauszahlende Stelle X.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 Gesetzeshandhabung 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 VfGH 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 Frau R., 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 GesbR 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 X.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 der Bw. Ablichtungen von Zeugeneinvernahmen von ebenfalls im Verein X.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 der 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 Finanzstrafverfahren 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 D.D. vom 9.4.2009
5. Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO der E.E. vom 15.4.2009
6. Protokoll über die Vernehmung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren des F.F. vom 11.9.2008
7. X.Verein – Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen X. und dem Verein

Die Bw. legte keine der vom Unabhängigen Finanzsenat angeforderten Unterlagen vor, übermittelt wurden lediglich Unterlagen zur Tätigkeit gegenüber anderen Auftraggebern aus dem angeführten Zeitraum. Im Schriftsatz vom 16. Juli 2012 wird u.a. ausgeführt, die Bw. hätte auf keinen Fall für so wenig Geld gearbeitet, wie sie es als Aufwandsentschädigung erhalten habe. Es habe zweimal pro Jahr Vereinssitzungen zur Erstellung des Trainingsplanes

gegeben und konnte jederzeit ohne Angabe von Gründen eine Stunde abgesagt werden. Die Koordinatorin des Vereines – eine Angestellte des Vereines – habe die Pläne verfasst und geändert – auch seien von dieser oder einem der Trainer die Umbesetzungen durchgeführt worden.

In der mündlichen Verhandlung wurde von der Bw. ausgeführt, es sei ihr vom Verein mitgeteilt worden, dass der X.Verein ein gemeinnütziger Verein sei und für die Tätigkeit für den Verein keine Steuern bezahlt werden müssten. Die Abrechnung sei als Spesenabrechnung erfolgt. Der Verein sei als gemeinnütziger Verein bei der Bundespolizeidirektion A. eingetragen gewesen. Wenn die Bw. davon hätte ausgehen können, dass ihre Tätigkeit der Steuerpflicht unterliege, wäre die Tätigkeit zu den vereinbarten Spesenersätzen von ihr nicht ausgeübt worden, denn für die Tätigkeit für andere Auftraggeber erhalte sie zwischen € 50,00 und € 130,00 ausbezahlt.

Der Finanzamtsvertreter brachte vor, die Frage der Gemeinnützigkeit des angeführten Vereines sei nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Verfahrens, es sei vielmehr die Tätigkeit der Bw. für den Verein steuerlich zu beurteilen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. 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 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).

Entscheidendswesentlich 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 im 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 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 daher die Lohnzettel zu Recht.

Im streitgegenständlichen Fall kam im Einkommensteuerveranlagungsverfahren der Berufungswerberin die Tatsache, dass hinsichtlich der Tätigkeit der Bw. beim X.Verein bisher nicht bekannte Einkünfte in den streitgegenständlichen Jahren im Rahmen eines Dienstverhältnisses erzielt wurden, erstmals durch die Übermittlung von Lohnzetteln mit Datum 5. Februar 2009 (für die Jahre 2004, 2006 und 2007) neu hervor.

Die Tatsache, dass aus der Tätigkeit der Bw. beim X.Verein in den streitgegenständlichen Jahren bisher nicht bekannte Einkünfte im Rahmen eines Dienstverhältnisses erzielt wurden, war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung betreffend Einkommensteuer am 24. Juni 2006 (für 2004), am 9. Oktober 2007 (für 2006) und am 22. Dezember 2008 (für 2007) 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 tauglichen Wiederaufnahmsgrund in den streitgegenständlichen Jahren herangezogen hat, war die Wiederaufnahme des Verfahrens zu bestätigen.

2. Einkommensteuer

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. hat sich dem X.Verein gegenüber verpflichtet, Kunden der X.GmbH und des Vereines eine Dienstleistung als Trainerin zu erbringen. Der vereinbarte Trainingsplan war einzuhalten. Dies ergibt sich aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen der X.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 F.F. 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) der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum geht aus den Aufzeichnungsblättern mit denen über diese Tätigkeiten abgerechnet wurde und aus den monatlichen „Anwesenheitslisten Trainingsstätte A.“ 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 der 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.

Den Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung, wonach sie auf keinen Fall für so wenig Geld, wie sie Aufwandsentschädigung erhalten habe, gearbeitet hätte, ist entgegenzuhalten, dass mit der Gestaltung der streitgegenständlichen „Aufwandsentschädigungen“ ein fremdübliches Entgelt vorliegt. Wenn man nämlich die von der Bw. vorgelegten Rechnungen betreffend Unterrichtserteilung für andere Auftraggeber im streitgegenständlichen Zeitraum heranzieht, sind die vom Verein unter dem Titel Kilometergelder und Spesenersatz an die Bw. geleisteten Entgelte – unter Berücksichtigung der steuerfreien Auszahlung der Entgelte durch den Verein – als fremdüblich einzustufen.

Als weiteres Argument für das Vorliegen eines fremdüblichen Honorars ist auf Vorbringen der Bw. in der angeführten Vorhaltsbeantwortung, nach dem es sich keine Trainerin leisten könne, nur für Aufwandsentschädigungen zu arbeiten – weder als Selbständige noch als Angestellte mit einem regelmäßigen Einkommen – zu verweisen.

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 Trainern 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, der Trainer zu den Trainingsstunden auch kommt.

Die Aerobicstunden und das Fitness- sowie Yogatraining fanden in den Betriebsräumlichkeiten der X.GmbH in A. statt. Die Trainingshallen und Trainingsräume wurden zu diesem Zweck von der X.GmbH angemietet und es wurden auch fast ausschließlich Kunden der X.GmbH trainiert. Im von der Bw. ausgefüllten Stammdatenblatt wird zur Ermittlung der Anreisezeit eine bestimmte Kilometeranzahl angegeben und stellt dies die Entfernung Wohnort Trainingsstätte (handschriftlich eingetragen A.) 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 genügte ein Anruf im Sekretariat oder der Rezeption. Dies wird auch durch die Ausführungen der Berufungswerberin im Schriftsatz vom 16. Juli 2012 bestätigt.

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

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

Die 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.GmbH in A. waren.

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. November 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. Mai 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. September 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. September 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/Grabner/Wanke [Hrsg], 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. Februar 2012, 2009/15/0191 und VwGH vom 22. März 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, EStG⁶, § 47 Tz 60).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in 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/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 13. 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, EStG⁶, § 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 § 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 zitiert nach Hofstätter/Reichel § 47 S 14 letzter Absatz).

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund des festgestellten Sachverhaltes hinsichtlich Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel von einer Eingliederung der Berufungswerberin 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 eines Dienstverhältnisses aus.

Weiters stehen den Ausführungen der Bw., wonach der jeweilige Trainer 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 der Bw. zur Stellungnahme übermittelten Zeugenaussagen, denen von der Berufungswerberin 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 der Berufungswerberin haben sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig nachvollziehbar, wie das Berufungsvorbringen, wonach einem – gegebenenfalls auch gemeinnützigem – Verein eine Dienstgebereigenschaft nicht zukommen könne.

Soweit die Bw. vorbringt, ihr wäre eine mangelnde Gemeinnützigkeit des X.Verein nicht bekannt gewesen und erst in der Folge durch das Finanzamt festgestellt worden sei, ist darauf zu verweisen, dass streitgegenständlich aus oben angeführten Gründen von Ausübung der Tätigkeit der Bw. für den Verein im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Verein ausgegangen wird, ein solches kann sowohl im Verhältnis zu einem gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Verein vorliegen und kam es daher bei der Beurteilung der Tätigkeit nicht auf die Frage der Gemeinnützigkeit des Vereines an.

Streitgegenständlich liegt eine Tätigkeit (Training) gegen ein angemessenes Entgelt (ausbezahlt als Taggelder Kilometergelder) vor. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses der Bw. mit dem angeführten Verein ausgeübt wurde. Da auch keine gemeinnütze 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.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. September 2013