



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 im Beisein der Schriftführerin nach der am 6. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bw. (Berufungswerber) übte im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Tätigkeit eines Fitnesstrainers und Beirates in einem Verein aus.

Mit 9. April 2010 wurden gegenüber dem Bw. erstmals Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 erlassen und begründend ausgeführt, die abgabenbehördliche Prüfung des X.Y.-Verein (im Folgenden auch Verein) habe ergeben, dass zwischen dem Verein und den Trainern beziehungsweise Vorturnern Dienstverhältnisse vorlägen. Die dementsprechenden Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen. Der Veranlagung zur Einkommensteuer seien auch die Lohnzettel des angeführten Vereines zugrunde zu legen.

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2010 wurde gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide mit folgender Begründung Berufung erhoben:

„Wir berufen den Bescheide jeweils im Punkt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezugsauszahlende Stelle X.Y.-Verein 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 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 persönlichen 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 A., 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 X.Y.-Verein. ...

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

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.5.2010 betreffend Einkommensteuerbescheide 2004, 2005, 2006 und 2007 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen und begründend festgehalten, die Berufung richte sich gegen zwei Punkte: Einerseits könne aufgrund der fehlenden persönlichen Arbeitspflicht kein Dienstverhältnis vorliegen und andererseits könne Vereinseigenschaft als gemeinnützig nicht verlorengehen, wenn im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Zusammenarbeit mit einem Fitnessstudio erfolge und die Entschädigung an die Trainer vom Verein nach den Vereinsrichtlinien erfolge.

In der Berufungsschrift werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.4.2008, 2007/08/0297 verwiesen und sei im angeführten Erkenntnis lediglich in Streit gestanden, wo die Trainer – bei der Erstbeschwerdeführerin oder beim oder bei der GesbR – gemäß § 4 Abs. 4 ASVG der Pflichtversicherung unterlägen.

Gemeinnützigkeit

Für den gegenständlichen Fall könne aus dem zitierten Erkenntnis nichts gewonnen werden, da die abgabenbehördliche Prüfung des X.Y.-Verein ergeben habe, dass der Verein nach der tatsächlichen Geschäftsführung nicht gemeinnützig sei und die entsprechenden Abgaben mit Bescheiden festgesetzt worden und bereits in Rechtskraft erwachsen seien.

Entschädigungen an die Trainer unterlägen jedoch nur dann den Bestimmungen der Vereinsrichtlinien, wenn der Verein als gemeinnützig anzusehen sei. Liege Gemeinnützigkeit nicht vor, seien die Entschädigungen einkommensteuerlich der Besteuerung zu unterziehen. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

Dienstverhältnis

Vorweg werde bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes sei; er decke sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis sei es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliege, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages sei nicht Voraussetzung. Entscheidend sei nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG 1988 entspreche.

Ein Dienstverhältnis liege dann vor, wenn die tätige Person ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Aus der Wortfolge ergebe sich damit, dass bei Vorhandensein bereits eines der beiden Kriterien ein Dienstverhältnis vorliegt.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeige sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in die Unternehmensorganisation zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses zuwider laufe (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Unbestreitbar liege eine Vorgabe der Arbeitszeit vor; dies manifestiere sich schon durch die Erstellung eines Dienstplanes, der im Sinne der GmbH einzuhalten gewesen wäre. Der Dienstplan sei eine organisatorische Notwendigkeit, da selbstverständlich nicht mehrere Trainingseinheiten zur selben Zeit in denselben Räumlichkeiten stattfinden könnten.

Der Dienstplan für die Trainerstunden für die vom Verein in den Räumlichkeiten der GmbH zu erbringenden Einsatzstunden sei zweimal jährlich (Frühjahr und Herbst) erstellt worden und zwar von Gesellschaftern der GmbH und teilweise anwesenden Trainern. Dieser Dienstplan sei vom Verein übernommen und eingehalten worden.

Bei kurzfristigem Ausfall einer Trainerin oder eines Trainers sei das Sekretariat oder die Rezeption der GmbH verständigt worden, die für die nötige Vertretung gesorgt habe. Auch

zwischen den Trainern habe insoweit Kontakt bestanden, als sie sich gegenseitig vertreten hätten. Dies sei jedoch nur gelegentlich geschehen. Ein weiteres Indiz für ein Dienstverhältnis sei auch die eingeschränkte Vertretungsmöglichkeit. Eine Vertretung eines Trainers habe nur durch einen Trainer des Vereins erfolgen können. Dabei sei es nicht einmal notwendig gewesen, dass sich der Trainer selbst unter dem Kollegenkreis eine Vertretung habe suchen müssen, sondern habe ein Anruf im Sekretariat oder der Rezeption genügt. Derartige Vorgangsweisen hätten erkennen lassen, dass die Trainer in den geschäftlichen Organismus derart eingegliedert gewesen seien, dass der Verein eine Vertretung besorgt habe. Aber auch die selbständige Suche nach einer Vertretung im Kollegenkreis schließe ein Dienstverhältnis noch nicht aus. So sei es beispielsweise auch bei Schichtarbeitern nicht unüblich, dass ein Schichttausch ohne Befassung des Arbeitgebers in der Kollegenschaft abgesprochen werde, ohne dass dabei das Dienstverhältnis verloren gehe.

Auch sei erwartet worden, dass, wenn eine Trainerin oder ein Trainer zu einer Trainingseinheit eingeteilt gewesen sei, dass diese zu den Trainingseinheiten auch kommen. Durch die Eintragung in einen Dienstplan werde eine Arbeitspflicht begründet. Nur in jenen Fällen vor einer Eintragung in einen Dienstplan sei nicht von einer Arbeitspflicht auszugehen, allerdings komme dann zwar kein durchgehendes, jedoch eventuell ein tageweises oder periodisch wiederkehrendes Dienstverhältnis in Frage (VwGH vom 7.9.2005, 2002/08/0215 sowie vom 25.4.2007, 2005/08/0162).

Aber auch der Arbeitsort sei dahingehend vorgegeben gewesen, dass die Trainings in den Räumlichkeit der GmbH durchzuführen gewesen seien. Arbeitsmittel seien von den Trainerinnen und Trainerin in untergeordnetem Ausmaß selbst mitgebracht worden; die übrigen Arbeitsmittel wie beispielsweise Trainingsgeräte oder Turmgeräte haben seien zur Verfügung gestanden. Die Berufung sei daher auch in diesem Punkt abzuweisen gewesen.

Der Bw. stellte mit Schriftsatz vom 10. Juni 2010 hinsichtlich der Berufungsentscheidungen betreffend Einkommensteuerbescheid 2004, 2005, 2006 und 2007 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte die in den Berufungen vorgebrachte Begründung.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2012 wurden dem Bw. Ablichtungen von Zeugeneinvernahmen von ebenfalls im Verein X.Y.-Verein beschäftigten Fitnesstrainern und Funktionären sowie einem 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 – vorzuglegen:

- 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 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.Y.-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.

Der Bw. sei beim gegenständlichen Verein als Beirat tätig gewesen, habe aufgrund dieser Tätigkeit „Vergütungen“ gemäß den Vereinsrichtlinien erhalten und sei nur in sehr seltenen Fällen – wenn Trainer erkrankt waren beziehungsweise aus terminlichen Gründen nicht konnten – als Trainer eingesprungen. Es sei dies aus den beiliegenden Gymnastik- und Aerobicplänen, den Stundenabrechnungen sowie auch daraus ersichtlich, dass der Bw. in keinem der Trainingspläne, in denen die fixen Trainerstunden eingetragen seien, aufscheine.

Der Bw hat nach seinem Vorbringen „aus reiner Lust und Liebe zur körperlichen Ertüchtigung und nur sporadisch“ teilweise auch Trainertätigkeiten ausgeübt.

Die Beirats- und Funktionärstätigkeit habe in der Unterstützung des Vereines bei Turnierveranstaltungen im organisatorischen Bereich, in Vereinsbesprechungen oder Vereinsarbeiten, in der Information der Trainer und Funktionäre über neueste Trends, welche der Bw. aus Fortbildungen und Kontakten zu anderen Studios gewonnen habe, bestanden.

Es wird weiters auf eine Entscheidung des Oberlandesgerichtes Wien verwiesen, wonach einem Vereinsfunktionär, der gleichzeitig Trainer sei, nicht die Dienstnehmereigenschaft zukomme, weil das erforderliche Element der Fremdbestimmtheit fehle, selbst wenn die sonstigen Merkmale für ein Dienstverhältnis vorlägen.

Ergänzend wird auf eine aufgrund der fehlenden Unterlagen rein aus dem Gedächtnis verfasste Auflistung angeblich im Zuge der Beiratstätigkeit angefallener Werbungskosten, welche im Wege der Glaubhaftmachung anzuerkennen seien, verwiesen. In den vorgelegten Aufstellungen sind Berechnungen von Kilometergeld und Diäten für den Kontakt mit diversen Fitnessstudios betreffend die streitgegenständlichen Jahre angeführt.

Professionelle Aus- und Fortbildung sei Voraussetzung gewesen, die Tätigkeit als Beirat und aushilfsweise als Trainer auszuüben. Daher habe der Bw. zahlreiche Ausbildungen absolviert, andere Fitnesscenter besichtigt und sei es notwendig gewesen regelmäßig an Fortbildungsveranstaltungen (Conventions etc.) teilzunehmen. Auf solchen Fortbildungsveranstaltungen sowie durch den Besuch der Studios sei es möglich gewesen sich über die neuesten Trends der Branche zu informieren und Zugang zu den neuesten Erkenntnissen der Sportwissenschaft zu erlangen.

Sollten wider Erwarten und trotz der ausführlichen Schilderungen der Sachverhalte die tatsächlichen Betriebsausgaben/Werbungskosten nicht anerkannt werden, werde um Berücksichtigung der 12%igen Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG ersucht.

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 Berufungsbegehren richte sich nunmehr zentral auf die Anerkennung von beantragten Werbungskosten. Der steuerliche Vertreter verweist auf die mit Schriftsatz vom 9. Juli 2012 eingebrachte Aufstellung betreffend die beantragten Werbungskosten und darin enthaltene umfangreiche Ausführungen zur Glaubhaftmachung derselben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. hat sich dem X.Y.-Verein gegenüber verpflichtet, Kunden der X.GmbH und des Vereines eine Dienstleistung als Fitnesstrainer 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 Anwesenheit 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 stellte die Infrastruktur (Trainingshalle bzw. Trainingsräume) sowie die Arbeitsmittel u.a. Fitessgeräte 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.GmbH in N. 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 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.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.

Zum Vorbringen in der der Vorhaltsbeantwortung, wonach der Bw. im gegenständlichen Verein als Beirat tätig gewesen sei und nur in sehr seltenen Fällen als Trainer eingesprungen sei, ist festzuhalten, dass auch nach den vom Bw. vorgelegten Abrechnungen er weit überwiegend als Trainer tätig war. Die Beiratstätigkeit wurde nach den vorliegenden Beweismitteln und dem Vorbringen des Bw. vergleichbar der Trainertätigkeit ausgeübt. Die Leistung wurde dem Verein gegenüber auf Stundenbasis erbracht und auch nach Stunden abgerechnet. Auch die Ausführungen, wonach der Bw. den Verein bei seinen sämtlichen Aktivitäten (Organisation von Turnierveranstaltungen, Vereinsarbeiten, Information der Trainer über die neuesten Trends und Beratung der Trainer über die Verbesserung der Angebote gegenüber den Kunden, etc.) mitarbeite, trägt die Feststellung, es sei auch bei der Tätigkeit des Bw. als Beirat von einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers (Verein) auszugehen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass nunmehr vom Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen wird.

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/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 Dienstverhältnissen (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, EStG⁶, § 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/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, 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 zitiert nach Hofstätter/Reichel, EStG, § 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 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 Dienstverhältnisse 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.

Dem Vorbringen des Bw., wonach er nur für ausfallende Trainer eingesprungen sei und in keinem Trainingsplan aufgenommen worden sei, ist einerseits entgegenzuhalten, dass er – wie aus den Abrechnung und Anwesenheitslisten ersichtlich – nicht weniger Trainingsstunden abhielt als die anderen Trainer und weiters, das regelmäßige Einspringen für ausfallende Dienstnehmer, unabhängig davon, ob man in einem Dienstplan aufgenommen wurde, noch nicht entscheidend für die Selbständigkeit des betroffenen Mitarbeiters spricht (siehe zB die Rechtsprechung zu Gelegenheitsarbeitern). Hinzuweisen ist auch auf sogenannte Springer, die (entsprechend ausgebildet und mit den betrieblichen Erfordernissen vertraut), in einem Betrieb, die jeweils u.a. krankheitsbedingt abwesenden Mitarbeiter vertreten.

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 (Fitnesstraining) 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 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.

Der Abgabepflichtige hat die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG¹³, § 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 (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 als das Nichtvorliegen.

Zu den im zweitinstanzlichen Verfahren beantragten Werbungskosten (Reisekosten, Diäten und Bekleidung) 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 Glaubhaftmachung der beantragten Werbungskosten, nicht erkennen. Hätte der Bw. wie behauptet, Aufwendungen aus angeführten Reisen und der Anschaffung von Arbeitsmitteln, dann ist es nicht einsichtig, weshalb es unzumutbar gewesen sein sollte, Belege über die angeblichen Reisen und Anschaffung zu Beweiszwecken aufzubewahren.

Hinsichtlich der angestrebten Glaubhaftmachung von Werbungskosten ist festzuhalten, dass es nicht nachvollziehbar ist, warum (dass) ein Fitnesstrainer und Beirat Reisetätigkeiten im angeführten Umfang (jährlich wiederholte Besuche von mehreren Fitnessstudios für

Konkurrenzbeobachtung im gesamten Bundesgebiet und Messebesuche im Ausland) für eine angeblich ehrenamtliche („aus Lust und Freude an der Bewegung“), nach den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates aber nichtselbständige Tätigkeit im streitgegenständlichen Umfang durchführt, ohne eine Abgeltung der Reisekosten zu erhalten.

Es liegen aber auch keine Ermittlungsergebnisse dafür vor, dass der Bw. eine Vergütung der angeblichen Tätigkeit an den Reisezielen erhalten hätte. Es ist aber nicht glaubhaft, dass der Bw. die angeführten Reisen durchgeführt hätte, ohne für die an den jeweiligen Reisezielen ausgeübte Tätigkeit eine Abgeltung erhalten zu haben.

Nachvollziehbar wird die angeführte Reisetätigkeit im Zusammenhang mit der unstrittigen nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. für die mit dem Verein eng verbundene X.GmbH (bis 30.6.2005, danach Y.GmbH), für welche die angeführten Besuche von Konkurrenzbetrieben und Fachmessen und der daraus resultierenden Kenntnisse und Erfahrungen von hoher Relevanz waren. Die enge Verbindung resultierte u.a. daraus, dass der Verein überwiegend die Kunden der X.GmbH trainierte. Da die Kunden ihr Teilnahmeentgelt an die X.GmbH beziehungsweise Y.GmbH entrichteten und der Verein nur einen bestimmten Betrag als Abgeltung für die Trainingsleistungen von diesen Gesellschaften erhielt (siehe dazu vorgelegte „Vereinbarung Teilnahmeentgelt zwischen X.Y.-Verein und Y.GmbH“), war die Kundenfrequenz von unmittelbarer Auswirkung auf das Betriebsergebnis der angeführten Gesellschaften. Soweit aus dem Akteninhalt ersichtlich, wurden aus der Tätigkeit des Bw. für die angeführten Gesellschaften keine Werbungskosten (also auch keine Reisekosten und Diäten) geltend gemacht. Sollten die beantragten Werbungskosten angefallen sein, so geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass sie von den angeführten Gesellschaften abgedeckt worden sind.

Mit der bloßen Anführung in einer Aufstellung für das Jahr 2004 („Anschaffung von Trainingsgewand (Hose Jacke, Shirt, Hygieneartikel, Musik CD) ca 1600“) werden angebliche Aufwendungen für Arbeitsmittel nicht glaubhaft gemacht.

In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zum Ergebnis, dass eine Glaubhaftmachung der beantragten Werbungskosten nicht gelungen ist, denn der Bw. hat kein widerspruchsfreies substantiiertes Vorbringen erstattet und taugliche Beweismittel beigebracht, um beim Unabhängigen Finanzsenat die Überzeugung herzustellen, dass das behauptete Vorliegen von beantragten Werbungskosten den Tatsachen entspricht.

Der Eventualantrag zielt auf die Anerkennung eines 12%igen Betriebsausgabenpauschales gem. § 17 EStG 1988 und ergibt dies einen Betrag von € 2.420,54. Wenn damit im Eventualantrag lediglich Werbungskosten in Höhe von 26% der Werbungskosten, für die der

Beweis der Wahrscheinlichkeit angestrebt wird, begehrt werden, so spricht auch dies gegen eine erfolgreiche Glaubhaftmachung der beantragten Werbungskosten. Dem Antrag auf Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 konnte schon deshalb nicht entsprochen werden, da gegenständlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2013