

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 07.09.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 26.08.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014** vom 26.08.2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf) erklärungsgemäß veranlagt. Neben der Pensionsversicherungsanstalt hatte auch der Fußballverein D einen Lohnzettel übermittelt. Der Lohnzettel des D wies sowohl bei den Bruttobezügen als auch bei den steuerpflichtigen Bezügen einen Betrag von 3.300,00 € auf; nach § 26 EStG 1988 steuerfreie Bezüge enthielt der Lohnzettel nicht.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** beantragte der Bf die Berücksichtigung von Sonderausgaben, deren Geltendmachung er übersehen habe.

Mit stattgebender **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.09.2015 anerkannte das Finanzamt die beantragten Sonderausgaben.

Am 09.10.2015 stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung einen wiederum als Beschwerde bezeichneten **Vorlageantrag**.

Inhaltlich gehe es um die Einkünfte des Sportvereins D. Der Bf habe die Funktion des Platzwartes inne. Laut Vereinsrichtlinien falle diese Tätigkeit unter die Gruppe der mittäglichen Vereinsmitglieder. Sozialversicherungsrechtlich sei er daher bei der OÖ Gebietskrankenkasse angemeldet worden.

Lohnsteuerlich sei laut Richtlinien jedoch gestattet, folgende Spesenersätze lohnsteuerfrei auszuzahlen:

29,40 € Tagessatz (wenn länger als 4 Stunden), unter 4 Stunden 14,70 €;

0,32 € pro nachgewiesenem gefahrenem Kilometer;

75,00 € pauschale Werbungskosten pro Monat.

Darüber hinausgehende Beträge seien als sonstige Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erklären.

Die angefallenen Kosten stellten sich wie folgt dar:

Monat	Km	Km-Geld	Summe km-Geld	Tage bis 4 h	Diätsatz	Gesamtdiäten
Februar	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
März	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
April	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
Mai	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
Juni	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
Juli	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
August	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
September	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
Oktober	132	0,32	42,24	12	14,7	176,4
November	99	0,32	31,68	9	14,7	132,3
	1.287		411,84	117		1.719,90

Auf Grund obiger Ausführungen ergebe sich folgender Einnahmenüberschuss:

Erlöse	3.300,00
- Km-Geld	- 411,84
- Diäten	-1.719,90
- pauschale Werbungskosten	- 825,00
	343,26

Die sonstigen Einkünfte des Jahres 2014 würden somit 343,26 € betragen.

Aus genannten Gründen werde innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und beantragt, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3.300 € zu kürzen und die sonstigen Einkünfte mit 343,26 € festzusetzen. Weiters werde um abermalige Entscheidung durch die Abgabenbehörde I. Instanz ersucht.

Mit Schreiben vom 20.06.2018 ersuchte die Richterin den Bf, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

„Sie nehmen im Vorlageantrag offenbar Bezug auf Rz 772 und 774 der Vereinsrichtlinien. Demzufolge dürfen für Verpflegungskosten 26,40 €, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden 13,20 €, und für Fahrtkosten die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3 € (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden 1,50 €) verrechnet werden. Als Reise gilt jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen und dgl. (zB. Fahrten zu den Trainings- und Wettkampfstätten) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des Sportvereins ersichtlich sein.“

Nach Rz 772 steht bei sonstigen und selbständigen Einkünften ohne Nachweis ein Betrag von 75,00 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu.

Abgesehen davon, dass die im Vorlageantrag herangezogenen Sätze (Tagsatz unter vier Stunden: 14,70 €; pro gefahrenem Kilometer: 0,32 €) mit den Sätzen in den Vereinsrichtlinien nicht übereinstimmen, stellen Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle dar. Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Eine Beurteilung der beantragten Diäten und Kilometergelder als Werbungskosten hat daher gemäß §§ 16 Abs. 1 Z 9 und 26 Z 4 EStG 1988 und nicht nach den Vereinsrichtlinien zu erfolgen.

Nach der Judikatur liegt eine Reise dann vor, wenn sich jemand zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird. Weiters ist erst bei einer Mindestentfernung von 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit und bei einer Dauer von mehr als drei Stunden eine Reise anzunehmen. Eine weitere Voraussetzung ist, dass kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund eines längeren Aufenthaltes. Dieser ermöglicht es der betreffenden Person, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten rechtfertigt. Der übliche Verpflegungsaufwand stellt nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung dar. Ein längerer Aufenthalt ist dann gegeben, wenn sich der Abgabepflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat.

Bei eintägigen Reisen, an die keine Nächtigung anschließt, erwächst kein unter den Werbungskostenbegriff fallender Verpflegungsmehraufwand (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Legen Sie daher geeignete Unterlagen bzw. Aufzeichnungen (ein Fahrtenbuch) vor, aus denen sich der Zweck für die im Beschwerdejahr 2014 zurückgelegten 1287 Kilometer

ergibt. Aus den Aufzeichnungen müssen neben dem Zweck der Reise jedenfalls Datum, Dauer und Ziel der Reise sowie die jeweils gefahrenen Kilometer hervorgehen.

Da laut Ihren Aufzeichnungen die jeweilige Reisezeit in keinem Fall mehr als vier Stunden betragen hat, stünden Diäten auf Grund der oben dargestellten Gesetzeslage nicht zu.

Entgegen Rz 772 der Vereinsrichtlinien steht auch die Ausgabenpauschalierung von 75,00 € monatlich nicht zu, weil Pauschalierungen nur auf Grund von § 17 EStG 1988 zulässig sind, eine auf § 17 EStG 1988 gestützte Verordnung aber nicht ergangen ist (vgl. Doralt in RdW 2005, 191).

1. Welcher Vertrag bzw. welche Vereinbarungen waren Grundlage für Ihre Tätigkeit?
2. Von welchen Umständen waren Anzahl und Dauer Ihrer Arbeitseinsätze abhängig?
3. Gab es einen im Vorhinein erstellten Arbeitsplan? Wer erstellte diesen?
4. Welche Vertretungsregelung bestand im Fall Ihrer Verhinderung?
5. Waren bestimmte Arbeitszeiten und eine fixe Entlohnung vereinbart? Wonach richtete sich Ihre Entlohnung?
6. Hatten Sie über Ihre Tätigkeit bzw. die geleisteten Arbeitsstunden Aufzeichnungen zu führen? Wer überprüfte diese?
7. Für das gegenständliche Kalenderjahr 2014 übermittelte der D dem Finanzamt einen Lohnzettel. Auf Grund welcher Überlegungen gingen Sie im Vorlageantrag davon aus, dass es sich um sonstige Einkünfte und nicht um nichtselbständige Einkünfte handelte?"

Mit Schreiben vom 16.07.2018 antwortete der Bf durch seine steuerliche Vertretung wie folgt:

Ad 1: Ein schriftlicher Vertrag sei nicht abgeschlossen worden, sondern nur eine mündliche Vereinbarung über die Tätigkeit als Platzwart.

Ad 2: Die jeweiligen Arbeitseinsätze habe sich der Bf selbst eingeteilt. Er sei im Stadion „Mädchen für alles“ gewesen, wobei seine Haupttätigkeit darin bestanden habe, vor bzw. nach den Trainings und Matches die Markierungsarbeiten am Platz instand zu halten bzw. zu erneuern.

Ad 3: Da der Bf alles selbst eingeteilt habe, habe es keinen Arbeitsplan gegeben.

Ad 4: Der Bf habe für eine allfällige Vertretung selbst sorgen müssen, wobei all diese Personen, die ihn fallweise vertreten hätten, ohnedies bereits unentgeltlich für den Verein tätig gewesen seien.

Ad 5: Da sich der Bf die Tätigkeit frei eingeteilt habe, seien keine fixen Arbeitszeiten vereinbart gewesen. Eine fixe Entlohnung sei in Form einer Pauschale vereinbart worden. Die Höhe der Pauschale habe sich nach dem geschätzten Arbeitsaufwand pro Jahr gerichtet und sei in monatlich gleichbleibenden Beträgen ausbezahlt worden.

Ad 6: Der Bf habe Aufzeichnungen geführt, die auch bereits vorgelegt worden seien. Diese würden dem Schreiben nochmals als Beilage beigefügt. Die Überprüfung sei durch den namentlich genannten Vereinskassier erfolgt.

Ad 7: In diesem Zusammenhang verweise der Bf auf die Ausführungen im Vorlageantrag. In Randziffer 772 der Vereinsrichtlinien vertrete das BMF die Rechtsauffassung, dass die pauschalen Vergütungen übersteigenden Beträge sonstige Einkünfte darstellten. Diese Rechtsauffassung sei dem Vorlageantrag zu Grunde gelegt worden.

Aus den beigelegten monatlichen „Abrechnungen Aufwandsentschädigung“ ergab sich, dass der Bf in den Monaten Februar bis November an allen aufgezeichneten Tagen eine Strecke von 11 km (Wohnung – Stadion – Wohnung) zurückgelegt hatte und in den Monaten Februar bis Oktober am Tag je drei, im November je vier Stunden beschäftigt gewesen war. Der Bf war jeweils an zwölf Tagen im Monat (im November an neun Tagen), in Summe aber stets 36 Stunden je Monat, als Platzwart im Einsatz.

## **Rechtslage**

Nach § 262 Abs. 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Nach § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 (BGBl. I Nr. 14/2013) ist die Erlassung einer zweiten Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde nicht mehr vorgesehen.

Über den am 09.10.2015 eingebrachten, als Beschwerde bezeichneten Vorlageantrag hatte daher das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Die gesamte staatliche Verwaltung darf gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062). Erlässe stellen dagegen keine maßgebende Rechtsquelle dar. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sind die Vereinsrichtlinien (VereinsR) 2001 keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle; ein Erlass kann keine Rechte und Pflichten des Abgabepflichtigen begründen (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139, in Bezug auf die Einkommensteuerrichtlinien).

Einleitend ist in den VereinsR festgehalten, dass diese einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen darstellen, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Der Unabhängige Finanzsenat stellte in mehreren Entscheidungen (zB. UFS 19.01.2007, RV/0641-I/2006; UFS 29.05.2012, RV/ 0641-L/10) fest, dass sich der Reisebegriff der VereinsR wesentlich vom Reisebegriff des Einkommensteuergesetzes unterscheide und mit den gesetzlichen Bestimmungen nicht in Einklang zu bringen sei.

Der Reisebegriff der VereinsR erfordert weder eine bestimmte Reisedauer, noch eine bestimmte Mindestentfernung vom üblichen Tätigkeitsmittelpunkt. Nach den VereinsR spielt auch keine Rolle, wenn durch wiederholte Reisebewegungen an ein und demselben Ort dort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Im EStG 1988 ist aus dem Gesetzestext (§ 16 Abs. 1 Z 9 bzw. § 4 Abs. 5) nicht ableitbar, unter welchen Voraussetzungen eine Reise vorliegt.

Nach der Judikatur liegt eine Reise dann vor, wenn sich jemand zwecks Verrichtung beruflicher bzw. betrieblicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird. Weiters ist erst bei einer Entfernung von 20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit und bei einer Dauer von mehr als drei Stunden (§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988) eine Reise anzunehmen (Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 43).

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund eines längeren Aufenthaltes. Dieser ermöglicht es der betreffenden Person, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten rechtfertigt, wogegen der übliche Verpflegungsaufwand nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung darstellt. Ein längerer Aufenthalt ist dann gegeben, wenn sich der Abgabepflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat.

Bei eintägigen Reisen, an die keine Nächtigung anschließt, erwächst kein unter den Werbungskostenbegriff fallender Verpflegungsmehraufwand (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988, wonach Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind, abzugsfähig. Tatsächliche Fahrtkosten stellen daher unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist, Werbungskosten dar. Das hat zur Folge, dass auch Fahrten im Nahbereich zur steuerlichen Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtaufwendungen führen (VwGH 08.10.1998, 97/15/0073).

Fahrtkosten werden in der Regel in Höhe des amtlichen Kilometergeldes berücksichtigt. Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind jedoch nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Diese Bestimmung ist ausschließlich bei Aktiveinkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuwenden.

Das in Rz 772 VereinsR genannte monatliche Pauschale von 75,00 € für Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei sonstigen und selbständigen Einkünften ist gesetzlich nicht gedeckt, weil es entgegen den Richtlinien Pauschalierungen nur auf Grund des § 17 EStG 1988 gibt (Doralt in RdW 2005, 191).

Rz 766 VereinsR lautet:

„Steht für die für den Rechtsträger tätig werdende Person nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Rechtsträger und dessen begünstigten Zweck im Vordergrund, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen sein. Dies wird dann zutreffen, wenn mangels Abschlusses eines Vertrages, mangels Leistungsverpflichtung und mangels Vereinbarung einer festen Arbeitszeit und einer wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Abhängigkeit der für den Rechtsträger tätigen Person, eine Eingliederung in den Organismus des Rechtsträgers und ein Schulden der Arbeitskraft nicht unterstellt werden kann. Ein Dienstverhältnis liegt regelmäßig nicht vor, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrtkosten- und Reisekostenersätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherungspflicht nach dem ASVG gemäß § 5 Abs. 2 ASVG maßgebliche Höchstbetrag. Die Einkünfte sind in diesem Fall als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 bzw. 3 EStG 1988 anzusehen. Werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ausbezahlt, sind die Rz 765 und 766 nicht anzuwenden (vgl. Rz 774a).“

Rz 772 VereinsR lautet:

„Sind die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 anzusehen, liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75,00 € keine Einkünfte vor, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (zB. für Arbeitsmittel) anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75,00 € monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Übersteigen die Einnahmen der genannten Personen 75,00 € im Monat nicht (Einnahmen, die die Grenzen der Rz 774 und Rz 776 nicht übersteigen, bleiben dabei außer Ansatz), besteht auch keine Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 (siehe auch EStR 2000 Rz 8311a).“

§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG lautet:

Von der Einkommensteuer sind befreit:

„Pauschale 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, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60,00 € pro Einsatztag, höchstens aber 540,00 € pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden.“

Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber ab 01.01.2009 eine Begünstigung ausdrücklich gesetzlich verankert, die zuvor in den VereinsR vorgesehen war.

In den ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP wurde zur Einführung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 angemerkt:

„Die Vereinsrichtlinien basieren auf keiner verbindlichen Rechtsgrundlage. Dies wurde unter anderem in Entscheidungen des UFS festgestellt, sodass es im Sinne der Rechtssicherheit und eines einfachen Vollzuges einer gesetzlichen Regelung bedarf.“

Nach dem Ausschussbericht 498 BlgNR XXIV GP soll der Begriff „Sportler und Sportbetreuer“ folgende Personengruppen umfassen:

*„Mannschaftssportler/innen sowie Einzelsportler/innen, die von gemeinnützigen Sportvereinen und -verbänden Kostenersätze im Zusammenhang mit ihrer sportlichen Tätigkeit erhalten; Trainer, Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler/innen sportfachlich unterstützen; weitere Sportbetreuer, die die Sportler/innen medizinisch oder organisatorisch unterstützen (Masseure, Sportarzt, Zeugwart) sowie Personen, die für die sportliche Leitung einer Veranstaltung zuständig sind (Schiedsrichter, Rennleiter, Hilfskräfte).“*

Nach hM sind Platzwarte und Funktionäre nicht begünstigt [Jakom/Laudacher EStG, 2018, § 3 Rz 3; Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 3 Rz 5 (Stand 01.03.2018, rdb.at)].

Einsatzgebiete für Platzwarte sind öffentliche oder privat betriebene Sport- oder Freizeitanlagen. Zum Aufgabengebiet eines Platzwartes gehört in der Regel die Koordination und Überwachung eines Sportstättenbetriebes, dessen Bewirtschaftung, fachgerechte Instandhaltung und Pflege der Anlage, die Vorbereitung der Sportstätten für den Spielbetrieb, zB. das Markieren der Linien auf den Sportplätzen mit Hilfe eines Kreidewagens sowie die Boden- und Rasenpflege ( <https://de.wikipedia.org> ).

Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist der Abschluss eines formellen Dienstvertrages nicht Voraussetzung [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 18. Lfg (April 2016), § 47 Rz 16].

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind weitere Kriterien das Fehlen eines Unternehmerrisikos und das Fehlen einer Vertretungsbefugnis.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua. 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.

Bei einem Dienstverhältnis schuldet der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft; einem Arbeitnehmer ist es daher grundsätzlich verwehrt, sich vertreten zu lassen.

Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Ist ein Arbeitgeber nicht daran interessiert, ob ein Arbeitnehmer die Tätigkeit zur Gänze persönlich erbringt (zB. bei einer Hausbesorgertätigkeit), kann auch eine Vertretungsbefugnis mit einem Dienstverhältnis vereinbar sein.

Ist eine Vertretung nur innerhalb des Kollegenkreises möglich und geht im Vertretungsfall der Entlohnungsanspruch unmittelbar auf die Vertretung über, nimmt dies einem vereinbarten Vertretungsrecht an Gewicht (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0281).

Ein – gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechendes - Unternehmerrisiko liegt vor, wenn jemand sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (VwGH 26.07.2000, 2000/14/0061; VwGH 29.06.2016, 2013/15/0281).

Auch ein vereinbarter Stundenlohn auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente spricht grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 15.09.1999, 97/13/0164).

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

Die Aufzählung der sonstigen Einkünfte in § 29 EStG 1988 ist taxativ („Sonstige Einkünfte sind *nur* ...“). § 29 erfasst wiederkehrende Bezüge (Z 1), Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinn der §§ 30 und 31 (Z 2), Einkünfte aus Leistungen (Z 3) und Einkünfte aus Funktionsgebühren (Z 4).

Gegenüber den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) sind die sonstigen Einkünfte subsidiär.

Funktionsgebühren im Sinne der Z 4 sind nur solche von Funktionären von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen.

Unter Z 1 fallen "wiederkehrende Bezüge", sofern sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Es handelt sich um einen Sondertatbestand, der nicht an das Vorhandensein einer Einkunftsquelle, sondern nur an den wiederkehrenden Zufluss von Bezügen anknüpft, die auf einer einheitlichen Rechtsgrundlage bzw. einem einheitlichen Beschluss beruhen müssen (VwGH 20.01.2005, 2001/14/0191).

Unter Z 3 fallen Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu

anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den sonstigen Einkünften im Sinn des Z 1, 2 oder 4 gehören.

Z 3 ist daher subsidiär und kommt erst zum Zug, wenn sich die Einnahmen keiner anderen Einkunftsart zuordnen lassen. Der Begriff „Leistung“ ist gesetzlich nicht definiert und kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen.

Entscheidend bei der Beurteilung, welche Art der Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild dieser Tätigkeit.

## **Erwägungen**

Eingangs war festzuhalten, dass die gegenständliche Beschwerde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 02.06.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt wurde.

Der Bf als Platzwart zählte nicht zum begünstigten Personenkreis nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988, weshalb die dort (gesetzlich) vorgesehene steuerfreie Auszahlung von pauschalen Fahrt- und Reisekostenentschädigungen auf ihn nicht anwendbar war.

Vorab war zu klären, ob die dem Bf im Beschwerdejahr vom Fußballverein D gezahlten Beträge von 3.300,00 € jährlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wie vom Finanzamt auf Grund des übermittelten Lohnzettels angenommen, oder als sonstige Einkünfte, wie im Vorlageantrag beantragt, zu qualifizieren waren.

Der Bf verwies zum Vorliegen von sonstigen Einkünften auf Rz 772 VereinsR. Dort ist jedoch einleitend nur angeführt, dass bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75,00 € keine Einkünfte vorliegen, wenn die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 anzusehen seien.

Die Beantwortung der Frage, ob die strittigen Einkünfte als nichtselbständige oder sonstige Einkünfte zu beurteilen waren, hatte daher an Hand der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen Judikatur zu erfolgen.

Der Bf konnte keinerlei schriftliche Unterlagen vorlegen, die eine - über sein Vorbringen hinausgehende - verlässliche Beurteilung seiner Rechtsbeziehung zum Fußballverein D ermöglicht hätten und geeignet gewesen wären, seine Angaben durch entsprechende Beweismittel zu untermauern.

Beim gegenständlichen, nach den Angaben des Bf beurteilten Auftragsverhältnis sprachen vorderhand insbesondere die ins Treffen geführte freie Zeiteinteilung sowie die Möglichkeit der Vertretung gegen eine nichtselbständige Tätigkeit.

Die vorgebrachte freie Zeiteinteilung und das weitgehend eigenständige, an den jeweiligen Erfordernissen orientierte Arbeiten waren allerdings unter dem Blickwinkel zu sehen, dass für den Bf als Platzwart auf der Hand lag, welche Arbeiten für die Instandhaltung und Pflege der Anlage bzw. für die Vorbereitung des Spielbetriebs wann erforderlich

waren, sodass sich die Vorgabe einer fixen Arbeitszeit erübrigte und es keiner expliziten Anweisungen seitens des Vereins bedurfte. Dies ergab sich indirekt auch aus dem Vorbringen, dass sich die fixe Entlohnung in Form einer Pauschale nach dem geschätzten Arbeitsaufwand pro Jahr, der offensichtlich alljährlich in ähnlichem, vorhersehbarem Umfang anfiel, orientiert habe. Die Tätigkeit des Bf orientierte sich somit an den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Vereins, wodurch, wie o.a., eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganisation zum Ausdruck gebracht wurde.

Auch die Bezahlung eines monatlich gleich bleibenden, vom Erfolg unabhängigen Betrages, der an die geleisteten, monatlich gleich bleibenden Arbeitsstunden anknüpfte, sprach für ein Dienstverhältnis.

Dass es dem Bf möglich gewesen wäre, im Rahmen seiner Tätigkeit als Platzwart die Einnahmen- und Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und so den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten, war ebenfalls nicht erkennbar; auch dieser Umstand sprach für ein Dienstverhältnis.

Nicht zuletzt hatte der Bf über seine Tätigkeit Aufzeichnungen zu führen, welche der Vereinskassier überprüfte.

Eine allfällige Vertretung war laut Angaben des Bf durch andere Vereinsmitglieder vorgesehen. Einerseits sprach der Bf in seiner Eingabe vom 16.07.2018 von einer fallweisen Vertretung, andererseits war auf Grund der monatlich gleich bleibenden Stundenanzahl nicht nachvollziehbar, dass eine solche tatsächlich erfolgt wäre.

Obwohl die vorgebrachte Vertretungsregelung unbestimmt blieb (offen blieb, ob eine jederzeitige Vertretung möglich war oder nur in bestimmten Fällen), waren nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im vorliegenden Fall die genannten Umstände bereits ausreichend, um vom Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgehen zu können.

Auf Grund der Subsidiarität der sonstigen Einkünfte gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erübrigte sich eine Prüfung des Vorliegens von sonstigen Einkünften.

Für die gegenständliche Beschwerde waren weder § 3 Abs. 1 Z 16c EStG, noch die VereinsR von Relevanz.

Die beantragten pauschalen, lohnsteuerfreien Spesenersätze nach den VereinsR (Kilometergeld: 411,84 €; Diäten: 1.719,90 €; pauschale Werbungskosten: 825,00 €) standen auf Grund nachstehender Überlegungen nicht zu:

Wie o.a. waren die VereinsR keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle und hatte eine Beurteilung der beantragten Werbungskosten gemäß §§ 16 Abs. 1 Z 9 und 26 Z 4 EStG 1988 sowie der einschlägigen Judikatur zu erfolgen.

Den vorgelegten Aufstellungen war zu entnehmen, dass die durch die Judikatur aufgestellten Kriterien in mehrfacher Hinsicht nicht erfüllt waren.

Der Bf legte danach an sämtlichen Arbeitstagen für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und dem Stadion jeweils 11 km zurückgelegt. Diese Fahrten waren als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu qualifizieren; die dadurch entstandenen Kosten waren grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Dieser war ebenso wie der im Beschwerdejahr noch vorgesehene Arbeitnehmerabsetzbetrag bereits Bestandteil des Einkommensteuertarifs; beide Absetzbeträge wurden daher bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt, ohne dass es einer gesonderten Antragstellung bedurfte (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26.08.2015).

Die Dauer der Einsätze als Platzwart betrug in den Monaten Februar bis Oktober jeweils drei Stunden, im November jeweils vier Stunden pro Arbeitstag. Zum einen standen Diäten für Tätigkeiten am Arbeitsort von vornherein nicht zu, zum anderen wären Diäten auch bei Vorliegen von Reisen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen, weil es sich ausschließlich um eintägige Reisen ohne anschließende Nächtigung gehandelt hätte und für solche nach der oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kein Taggeld zugestanden wäre.

Nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 steht einem aktiven Arbeitnehmer ohne besonderen Nachweis ein Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € jährlich zu. Will ein Arbeitnehmer an Stelle dieses Pauschbetrages höhere Werbungskosten geltend machen, hat er sämtliche Werbungskosten nachzuweisen (VwGH 17.12.96, 92/14/0176).

Der Bf berief sich lediglich auf Spesenersätze nach den VereinsR. Dass tatsächlich über den Pauschbetrag hinausgehende Werbungskosten angefallen wären, wurde weder behauptet noch nachgewiesen, weshalb solche nicht zu berücksichtigen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## Zulässigkeit einer Revision

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

Ob der Bf mit seiner Tätigkeit als Platzwart Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder sonstige Einkünfte erzielt hat, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die *Beweiswürdigung* hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen bzw. den gegebenen Sachverhalt zu erfolgen. Da die rechtliche Beurteilung im gegenständlichen Fall von der *Beweiswürdigung* im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig war, lag nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 6. August 2018