

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf.in, AdresseBf.in, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 6. September 2012 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008

beschlossen:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO **unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Jahren 2007 und 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Fitnesstrainerin.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** vom 6. September 2012 wurden zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Verein1 in Höhe von 5.492,85 € festgesetzt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** vom 6. September 2012 wurden zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Verein1 in Höhe von 5.068,84 € festgesetzt.

Mit **Schreiben vom 3. Oktober 2012** wurde gegen diese Bescheide **Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt ausgeführt:

In den Bescheiden seien für die Beschwerdeführerin als Vereinstrainerin Beträge enthalten, die vom Verein1 stammen würden und fälschlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt worden wären.

Anstelle der steuerfreien Spesenvergütung, die der Verein iSd Abschnitt 7 der Vereinsrichtlinien ausgezahlt hätte, sei von der Amtspartei der betreffende Betrag unrichtigerweise den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zugerechnet worden.

Nachfolgend erlaube man sich, den Sachverhalt zu erläutern und Hinweise auf die rechtlichen Rahmenbedingungen zu geben und ersuche, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

1. Genesis

Die Verein Vereine insbesondere in den Zentralräumen hätten in Turnsälen Aerobic unterrichtet, damals unter dem Titel Schigymnastik oder Zirkeltraining und ihre Vergütung an die Trainer ausschließlich nach den Vereinsrichtlinien gezahlt. Ende 1990 sei durch das Aufkommen der kommerziellen Studios infolge der besseren Ausrüstung ein Mitgliederschwund eingetreten, zumal jene Personen, die es sich leisten hätten können, zu Studios gewechselt hätten. Zum Zweiten hätten die Studios nach Trainern gesucht, die es aber nur in den Vereinen gegeben hätte.

Daher hätten sich beim

und Verein¹ Trainer aus diesen gefunden, um Aerobic nicht nur in Turnsälen, sondern dort auszuüben, wo Interesse dafür bestanden hätte.

Die Vereine hätten in den Studios die „Turnsäle“ gratis erhalten, damit hätten die Vereine die Möglichkeit gehabt, dort zu unterrichten. Trainer, die aus den Vereinen gekommen seien, die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt hätten und üblicherweise wöchentlich nur zwei oder vier Stunden tätig gewesen wären, hätten so wie bisher im neuen Verein lediglich gegen Spesenvergütungen iSd Vereinsrichtlinien tätig werden wollen. In Summe würde sich also die Vereinstätigkeit von den Schulturnsälen in die Räumlichkeiten des Studios verlagert haben. Der Unterricht als solcher sei der gleiche geblieben und ebenfalls die Spesenvergütung. Die beiden Vereine hätten idente Statuten und ein Großteil der Trainer wäre auch als Funktionär tätig gewesen.

Die Tatsache, dass die Trainer auch gleichzeitig Vereinsfunktionäre gewesen wären, würde eine besondere Bedeutung haben. Das Oberlandesgericht Wien hätte in der Entscheidung vom 26.2.2004, 7Ra 16203, festgestellt, *"dass ein Vereinsfunktionär, der gleichzeitig Trainer ist, nicht die Eigenschaft eines Arbeitnehmers hat, weil das erforderliche Element der Fremdbestimmtheit fehlt, selbst wenn die sonstigen Merkmale für ein Dienstverhältnis bestehen würden."*

2. Die Trainerausbildung

Sie wäre über den Verein oder, vom Verein finanziert, an der Bundesanstalt für Leibeserziehung oder durch den Dachverband Verein erfolgt. Die Mitwirkung des Trainers wäre nur durch die Mitgliedschaft im Verein möglich gewesen. Auf der anderen Seite hätten interessierte Trainierende an der Ausbildung teilnehmen können. Jedenfalls hätte der Verein Subventionen erhalten für die Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen. In Summe sei das Trainerpotential völlig unabhängig von den jeweiligen Studios. Die Inhalte, die der Verein im Unterricht angeboten hätte, wären wiederum abhängig von der Qualität der Trainer. Um die Metapher des Fremdsprachenunterrichts anzuwenden: es hätte Französisch nur angeboten werden können, wenn ein Französischlehrer vorhanden gewesen wäre. Also wäre das Angebot des Vereines abhängig von der Qualität eines bestimmten Trainers und wenn nicht genügend Trainer vorhanden sein würden, wäre das Vereinsangebot dementsprechend gering.

3. Entgelt

Das Entgelt für jeden Teilnehmer für jede Stunde würde zwei Euro betragen, bei maximal 30 Teilnehmern würden das 60,00 € sein. Es gebe eine Mindestteilnehmerzahl von vier und einen durchschnittlichen Erfahrungswert von 10 Teilnehmern. Ursprünglich sei einzeln kassiert worden, nachdem die Trainingsdauer 55 Minuten betrage, für die darauffolgende Stunde jeweils 5 Minuten Zeit vorgegeben gewesen wären, wäre es in der Regel sehr schwierig, in diesem kurzen Zeitraum zu kassieren, insbesondere dann, wenn ein Trainerwechsel stattgefunden hätte. Die Alternative dazu wäre ein Körberl gewesen, wo die Teilnehmer den Betrag hinterlegt hätten. Es hätten dann die vorgefundenen Beträge mit der Anzahl der Teilnehmer nicht übereingestimmt. Schließlich hätte Studio1 ab 2006 das Paylife-System eingeführt, wo jeder mit Kreditkarte bezahlt hätte, wieder mit dem Nachteil, dass nicht zu erkennen gewesen wäre, wenn jemand zwei Stunden konsumiert hätte und nur eine Stunde bezahlt worden wäre. Schließlich hätte es im Studio2 die Möglichkeit gegeben, an der Rezeption einen Jeton zu kaufen und dem jeweiligen Trainer auszufolgen. Alle dies Varianten hätten schließlich dazu geführt, dass ein Pauschalhonorar für jede abgehaltenen Stunde von ursprünglich 200,00 S ausgemacht worden wäre und zwar unabhängig von der Anzahl der Teilnehmer. Mit diesen 200,00 S wäre es nur möglich gewesen, die Spesenersätze zu vergüten und den verbleibenden Überhang für die Aus- und Fortbildung zu verwenden, was tatsächlich über Jahre geschehen sei. Die Trainer seien insgesamt nur nebenberuflich tätig, daher könne nicht von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden. Zudem seien Vereinsmitglieder nicht weisungsgebunden.

4. Tätigkeitsort

Nicht mehr im Turnsaal, sondern im Studio als Folge der wirtschaftlichen Entwicklung. In Turnsälen werde nichts investiert, in den Studios seien gewerbliche Betreiber, die für eine „ordentliche“ Ausstattung sorgen würden. Die Tätigkeit sei auch in anderen Vereinen angeboten worden, gelegentlich beim Betriebssport und jetzt neu im großen Angebot, dazu die Beilage der Arbeiterkammer. In Schulen tatsächlich ausgeführt und in Altenheimen. Die "auswärtige" Tätigkeit sei aber begrenzt durch die vorgegebene Traineranzahl.

5. Außenwirkung

Ein Verein sei mit Adresse in jener Publikation enthalten, die an 80.000 Haushalte gesendet worden sei. Zumindest wüssten alle, die diese erhalten würden, dass es den Verein Verein gebe. Die an der Ausbildung interessiert seien, wüssten dies sowieso, mit den gelegentlichen Zeitungsveröffentlichungen auch offenkundig.

Die Unmittelbarkeit der Sportausübung erfolge deswegen, weil der Verein tätig gewesen wäre. Der geänderte Ort, vom Turnsaal in das Studio, ändere nichts daran. Nach der Auffassung des Finanzgerichtes Köln sei auch der Breitensport in Form von Kursen wie Pilates, Bodyforming, Powergymnastik, Rückenfitness, Tai-Boxing etc. als Sport anzusehen. "Maßgebend sei, dass die Bewegung vorrangig ausgeübt wird" (Baldauf, Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Seite 112). Der Begriff der Unmittelbarkeit wie in § 40 BAO dargestellt, hänge mit den Dachverbänden zusammen, weil die Dachverbände

den Sport organisieren würden und nicht selbst unmittelbar tätig seien. Dass Sportvereine unmittelbar selbst tätig seien, sei selbstredend (VereinsR, Rz 120).

6. Allgemeinheit

Was als Allgemeinheit zu verstehen sei, werde in § 36 BAO ausgeführt. Die Förderung der Allgemeinheit liege nach der negativen Abgrenzung in dieser Bestimmung dann nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis durch die Höhe des Mitgliedsbeitrages eng begrenzt sei. Betraglich werde dieser Mitgliedsbeitrag mit 900,00 € festgesetzt.

7. Ergebnis

Der Verein1 hätte einmal 60 Trainer gehabt, davon 20 in Ausbildung, Ende vergangenen Jahres hätte es keine Trainer mehr gegeben.

Der VwGH hätte im Verfahren des Verein2 festgestellt, dass der Verein durchaus im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit einem Studio zusammenarbeiten könne. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hätte der VwGH nur als Metapher verwendet und damit eine Scheinkonstruktion, die der Vorschreibung der GKK zugrunde gelegen wäre, entkräftet. So wäre der Verein keine Scheingründung und hätte mit dem Studio zusammenarbeiten können. Die Tatsache einer GesBR sei aber weder von der GKK, noch von der Beschwerdeführerin behauptet worden. Die Vorschreibung beim Studio sei rechtswidrig, weil es nie eine GesBR gegeben habe. Die Tatsache einer GesBR ließe sich leicht feststellen, die GesBR würde umsatzsteuerpflichtig sein und es würde eine Gewinnverteilung stattfinden. Die Umsatzsteuerpflicht als solche wäre beim Finanzamt leicht abzufragen gewesen, eine Gewinnverteilung ebenfalls, nach der Veranlagung des Studios. Aus Sicht der Beschwerdeführerin Amtsmissbrauch.

Davon abgesehen hätte der UFS die Trainer als selbständig Erwerbstätige beurteilt, daher weder ein Dienstverhältnis zum Verein, noch ein Dienstverhältnis zum Studio. Die UFS-Entscheidung beziehe sich auf die Vereinsrichtlinien, die wie bekannt vom UFS nicht anerkannt würden. Nunmehr seien aber die Vergütungen an Trainer gemäß § 3 EStG 1988 mit 540,00 € als Spesenersatz gedeckelt. Diese Beträge könnten vom Verein ausgezahlt werden. Mittlerweile gebe es 80 Vereine, die Aerobicunterricht anbieten würden, zum Teil in Turnsälen, zum Teil in Studios.

8.

Die grundlegenden Vorschriften für Vereine seien in der BAO festgehalten. Ein Kulturverein, sowie der Sportverein, sei gemeinnützig, wenn Inhalte in der Satzung dargestellt würden und diese Sport oder Kultur betreffen. Sport werde sehr weit ausgelegt, gehe bis Motorsport und Schach. Sportausübung und Unterrichtserteilung sei zweifelsfrei gemeinnützig. Auf der anderen Seite müssten nicht alle Inhalte, die gemeinnützig sein würden, ausgeübt werden. Daher sei eine Aufteilung von Sportausübung und Unterrichtserteilung für die Beurteilung irrelevant. Der Verein dürfe alles machen, soweit dies mit der Satzung konform sei, dargestellt in § 45 BAO. Es werde unterschieden zwischen unentbehrlich, entbehrlich und begünstigungsschädlich. Begünstigungsschädliche Tätigkeit sei infolge dann

steuerpflichtig. Begünstigungsschädliche Tätigkeit dürfe aber die Vereinstätigkeit nicht dominieren.

Der Verein diene der Allgemeinheit dann, wenn eine große Anzahl von Teilnehmern Zugang hätte. Hürde sei hier die Höhe des Mitgliedsbeitrages, wobei festzuhalten sei, dass die Leistungserbringung nicht nur gegenüber Mitgliedern, sondern auch gegenüber Nichtmitgliedern im Sinne der Allgemeinheit gesehen sei. Das Mitglied in einem Golfclub dürfe selbstverständlich in einem anderen Golfclub spielen, ohne dort Mitglied zu sein. Die Unmittelbarkeit sei ebenfalls in der BAO geregelt, zwar mit einem anderen Hintergrund. Die Ausübung von Sport und Kultur der Vereine bedürfe, insbesondere bei Meisterschaftsbetrieb, einer Organisation. Daher seien Vereine in Verbänden zusammengeschlossen, im Sport Fachverbände und Dachverbände. Diese Verbände würden den Sport nicht unmittelbar ausüben, sondern nur dafür sorgen, dass die Vereine den Sport ausüben könnten. In der BAO sei auch für diese Verbände die Gemeinnützigkeit vorgesehen, unter der Voraussetzung, dass die untergeordneten Vereine ihre Tätigkeit unmittelbar ausüben würden.

Abschließend zur Kooperation zwischen Verein und Auftraggeber: Wesentlich für die Gestaltung der Zusammenarbeit zwischen Verein und Studio wäre die Rz 156 VereinsR, wo festgehalten sei, dass die Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb dann verloren gehe, wenn ein Wettbewerb mit einem gleichartigen Konkurrenzbetrieb bestehe. Daher sei im Rahmen der Vereinbarung mit den Studios darauf geachtet worden, dass das Studio selbst nicht den Aerobicunterricht durchführe. Seien die beiden angeführten Vereine in Übereinstimmung mit den Vereinsrichtlinien, so wie im konkreten Fall den Vereinsrichtlinien entsprochen worden und zwar genau mit dem Beispiel, das in den Vereinsrichtlinien gegeben sei, wo festgehalten sei, dass abhängig vom Angebot zu unterscheiden sein würde und zwar in dem Beispiel der Schutzhütte eines Touristenvereines.

Wenn man die gegebenen Sachverhalte anhand der steuerlichen Vorschriften betrachte, da könne man leicht zu dem Ergebnis kommen, dass die Vereinstätigkeit steuerlich in Ordnung sei.

9. Beitrittserklärung zum Verein¹

Mit dieser Beitrittserklärung werde die Mitgliedschaft erworben. In Punkt 2 sei dargestellt, in welcher Form der Verein Leistungen an andere Vereine oder Dritte anbiete. In Punkt 4 und das sei ganz wesentlich, sei mit den Trainern vereinbart worden, dass der maximale Auszahlungsbetrag pro Monat 537,00 € betrage. Darüber hinaus gehende Beträge würden vom Verein für Aus- und Fortbildung einbehalten werden.

Wesentlich sei Punkt 6, wo festgehalten sei, dass keine Verpflichtung mit der Mitgliedschaft verbunden sei, eine Tätigkeit auszuüben. Damit sei eigentlich klargestellt, auf welcher Basis die Vereinsmitglieder ihre Leistungen erbringen würden.

10. Die rechtlichen Verhältnisse

Als Beispiel für das Funktionieren des Vereines gebe es das Protokoll der Vorstandssitzung und Jahreshauptversammlung vom 21. April 2006 (vergleiche Beilage).

Damit sei nicht erkannt worden, dass die Bezahlung der Trainer nicht ein Entgelt darstellen würde, sondern lediglich eine Spesenabgeltung, die vom Verein ausgezahlt werde, schließlich und ganz wesentlich, dass es keine Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung gebe.

Eine Rechtsbeziehung mit der Beschwerdeführerin gebe es nur über die Mitgliedschaft zum Verein. Rechte und Pflichten würden sich nach dem Vereinsgesetz ergeben.

Nachdem diese Organ des Vereines gewesen wäre, hätte sie für den Verein gehandelt.

Die Tatsache, dass die Trainer auch gleichzeitig Vereinsfunktionäre gewesen wären,

hätte nun eine besondere Bedeutung. Das OLG Wien hätte in der Entscheidung vom

26.2.2004, 7 Ra 16203 z, festgestellt, *„dass ein Vereinsfunktionär, der gleichzeitig Trainer ist, nicht die Eigenschaft eines Arbeitnehmers hat, weil das erforderliche Element der Fremdbestimmtheit fehlt, selbst wenn die sonstigen Merkmale für ein Dienstverhältnis bestehen.“*

Wenn man schon davon ausgehen würde, dass Funktionäre und Vereinsmitglieder

Dienstnehmer sein könnten, was eigentlich denkunmöglich sei, dann solle man wenigstens die Bestimmungen der Rz 763 und 765 der Vereinsrichtlinien beachten.

In Rz 763 sei festgehalten, dass die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen in der Regel kein Dienstverhältnis begründe, auch wenn laufend Aufwandsentschädigungen

gezahlt würden. In Rz 764 sei für Vereinsmitglieder festgehalten: Stelle ein Vereinsmitglied seine Leistungen gegen ein niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung, liege kein Dienstverhältnis vor.

In Rz 765 sei über die Mitarbeit im Verein festgehalten worden, dass bei geringfügigem Entgelt kein Dienstverhältnis vorliege, also für Personen außerhalb der Funktionäre und Vereinsmitglieder.

Die Auszahlungen seien immer in jener Höhe erfolgt, wie sie in Rz 774 festgelegt seien. Hier werde zwischen den Tätigkeiten bis vier Stunden und über vier Stunden unterschieden. Grundsätzlich gebe es die Vergütung mit 75% des amtlichen

Kilometergeldes. Daher hätte jeder Trainer in der monatlichen Abrechnung den Zeitaufwand festzuhalten und zwar einschließlich der Reisezeit, also Anreise bis Studio und Heimfahrt, und die Anzahl der Kilometer. Schließlich hätte nach Rz 772 ein monatliches Spesenpauschale von 75,00 € ausgezahlt werden können.

Schließlich sei in Rz 766 festgehalten, dass ein Dienstverhältnis nicht vorliege, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung dieser Fahrt- und Reisekostenersätze nicht höher seien als der für den Eintritt der Vollversicherungspflicht nach ASVG.

Diese Tatsache sei bei der Auszahlung jeweils genau berücksichtigt worden, sodass in keinem Fall ein Dienstverhältnis vorliege. Deswegen, weil bei den Funktionären und Vereinsmitgliedern ein Dienstverhältnis per se unmöglich sei. Wenn man dies verneine, dann auch nicht, weil die jeweiligen Grenzen für ein Dienstverhältnis nicht erreicht worden wären oder mit anderen Worten: lediglich die steuerfreien Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden wären.

11. Missbrauch iSd § 22 BAO

Die Bestimmung des § 22 BAO verbietet nicht, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde: Grundsätzlich stehe es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgegebenen Abgabenbelastung erreicht werde (Ritz, BAO, § 22 Rz 1). Die Ausnützung der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit, also das Recht des wahlweisen Gebrauchs der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts in der ausschließlichen Absicht der Abgabensparnis, stehe jedermann offen und bleibe auch abgabenrechtlich unangetastet, denn die Möglichkeit günstiger rechtlicher Gestaltungen entspreche einem von der Rechtsordnung anerkannten und berechtigten Interesse (Stoll, BAO, 252; VfGH 8.5.1980, V 14/80).

12. Definition der Tätigkeit: Sportbetrieb

Der Verein unterhalte einen Sportbetrieb. Folgende Einnahmen würden beispielsweise im Rahmen eines Sportbetriebes (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) anfallen: Einnahmen aus der Erteilung von Sportunterricht, von Gästestunden oder Einnahmen aus Trainingskursen und Sportprüfungen, die der Verein abhalte. Auch Sponsoreneinnahmen seien Einnahmen aus dem Sportbetrieb (Wolfgang Berger, Der Verein im Steuerrecht, 2. Auflage, S 30).

Begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung, also nicht bloß Körpersport im engeren Sinn (Baldauf, Besteuerung der Vereine, 9. Auflage).

Dieser Vergleich zeige aber deutlich eine Struktur, die für den Sport geradezu die Norm sei. Der Fußballverein spiele auf der Anlage, die der Gemeinde gehöre, die Zuschauer, die nicht unbedingt Vereinsmitglieder seien, würden für die Sportveranstaltung zahlen und nichts anderes finde sich beim Gymnastikverein, der im Fitnessstudio Unterricht erteile. Aber gerade die Nichtmitglieder seien es, die dem Gemeinnützigkeitsgedanken mehr entsprechen würden, als eine Leistungserbringung nur für Vereinsmitglieder. In beiden Fällen (Fußball und Gymnastikverein) gehe es um die Förderung der Allgemeinheit, wie dies im § 35 Abs. 2 BAO wie folgt geregelt sei: eine Förderung der Allgemeinheit liege dann vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellen Gebiet nütze. Dies gelte insbesondere für die Förderung des Körpersports. Ergebnis: Nachdem nun ein größerer Kreis von Personen einen Nutzen (externe Nutzensstiftung) aus der Vereinstätigkeit ziehen würde, werde die Allgemeinheit iSd von §§ 35 und 26 BAO tatsächlich gefördert.

13. Über den unentbehrlichen Hilfsbetrieb

Der unentbehrliche Hilfsbetrieb werde in § 45 Abs. 2 BAO wie folgt beschrieben: Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb müsse in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingestellt sein. Der Zweck dürfe nicht anders als durch diesen Geschäftsbetrieb erreichbar sein. Der Geschäftsbetrieb dürfe zu anderen abgabepflichtigen Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten.

In Rz 253ff würden als typische Beispiele eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes der Sportbetrieb von Sportvereinen dargestellt.

Im ABC der Förderungszwecke im Rahmen der Vereinsrichtlinien gebe es zum Sport folgende Aussagen: begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung. Die Finanzverwaltung vertrete die Auffassung, dass als Körpersport jede Art von sportlicher Betätigung verstanden werden könne. Als Beispiele würden sich in der Literatur die Veranstaltung entgeltlicher Kurse zur Erlangung des Flugscheines, des Motorbootführerscheines oder andere Unterrichtserteilung wie z.B. Segelunterricht finden unter der Voraussetzung, dass daraus kein Gewinn erzielt werde.

Rz 366: Der mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb stelle in der Regel einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Die dabei erzielten Überschüsse würden steuerfrei bleiben.

Rz 367: Zum Sportbetrieb würden alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen gehören (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen, Werbeeinnahmen).

Rz 296: Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen würden einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen.

14. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sportverein

(Zitierung: die Seitennachweise würden sich auf das Buch Kohler, Baldauf, Renner, Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage beziehen, die Rz auf die der Vereinsrichtlinien.)

Würden die Aktivitäten des Vereins nicht kostenlos erfolgen, sondern würden sie von Gegenleistungen des Leistungsempfängers abhängig gemacht, werde die Zweckverwirklichung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO, Rz 136ff).

Beispiele dafür: Eintrittspreis für einen Vortrag, Eintrittsgeld zum Besuch eines Fußballspiels, Kostenersatz für gehaltenen Aerobicstunden.

Diese Verbindung von Zweckverwirklichung und ökonomischem Denken sei an sich nicht begünstigungsschädlich, solange die Gegenleistungen den Sinn hätten, die Zweckverwirklichung überhaupt zu ermöglichen. Ob sich das so motivierte Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Nichtmitglieder oder auf Mitglieder und Nichtmitglieder erstrecke, sei bedeutungslos (Seite 143).

Bestehe am Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes kein Zweifel, sei als nächster Schritt zu prüfen, ob dessen Ergebnis abgabenrechtlich bedeutsam sei. Der Gesetzgeber hätte diesbezüglich nur im § 45 BAO bei der Abgrenzung der abgabenbefreiten von den abgabepflichtigen Geschäftsbetrieben Stellung genommen. Zum Sportbetrieb finde sich die Definition in den Rz 366ff der Vereinsrichtlinien.

„Der mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb von Sportvereinen stellt in der Regel einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Dabei erzielte Überschüsse bleiben steuerfrei.“

Zum Sportbetrieb würden alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen gehören (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen, Werbeeinnahmen).

Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen würden einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen.

Die Vereinsrichtlinien würden den Begriff des Sportbetriebes weit auslegen und würden darunter nicht nur sportliche Aktivitäten, sondern auch Zwecke (Werbung) subsumieren,

die im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen als Finanzierungsquelle dienen würden.

Als Beispiel dafür: Bei einer Veranstaltung würden die Trainer Dressen tragen mit dem Logo des Sponsors. Obwohl der unmittelbare Zusammenhang mit der Förderung des Körpersports nicht mehr vorhanden sei, gehe die Verwaltungspraxis dennoch vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes aus (Seite 356).

Die Qualifikation des Sportbetriebes als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gelte auch bei Vereinen, die Fitnessveranstaltungen abhalten würden, selbst wenn aus diesen Veranstaltungen nachhaltig Überschüsse erzielt würden. Derartige Überschüsse würden in der Regel als bloße Zufallsüberschüsse gelten, die nicht zu einer Einstufung als steuerpflichtiger Gewerbebetrieb führen würden (Seite 356).

15. Qualifizierung der Vereinstätigkeit

Gemäß § 1151 ABGB entstehe ein Dienstvertrag, wenn sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichte. Ähnliche Bestimmungen würden sich in § 2 Abs. 4 ASVG, § 1 AngG, § 33 Arbeitsverfassungsgesetz und in § 25 EStG 1988 finden. Diese Definitionen seien zumindest deckungsgleich. Es gehe also um die Verpflichtung zur Dienstleistung. Aus der normalen Mitgliedschaft im Verein lasse sich eine solche Verpflichtung nicht begründen, dazu brauche man nur in die Musterstatuten einsehen (vergleiche Homepage BMF).

Die Rechte und Pflichten der Mitglieder seien in § 3 Vereinsgesetz wie folgt festgelegt: Die Mitglieder seien berechtigt, an allen Veranstaltungen teilzunehmen und die Einrichtungen des Vereins zu beanspruchen. Sie hätten Stimmrecht in der Generalversammlung. Die einzige Verpflichtung bestehe darin, die Interessen des Vereins zu fördern bzw. alles zu unterlassen, was das Ansehen und den Zweck des Vereines schädige.

Gemäß § 3 könne der Austritt jederzeit erfolgen. Das Mitglied könne ausgeschlossen werden, wenn die Mitgliedsbeiträge nicht gezahlt werden könnten. Funktionäre seien gemäß § 6 Vereinsgesetz als Kollektivorgan für die Vereinsführung verantwortlich.

16. Dienstverhältnis

Üblicherweise müsse ein Dienstverhältnis gekündigt werden, wenn es nicht von vornherein befristet sei. Im Sport werde oft der Misserfolg ein Grund sein, warum eine Tätigkeit beendet werde, die Initiative werde dann vom Verein ausgehen oder es sei eine Krankheit des Sportlers, dann werde die Initiative vom Sportler ausgehen. Daher werde es in der Regel bei einer Vereinstätigkeit keine Kündigungsvereinbarungen bzw. keine Befristungen geben.

Der zweite Anknüpfungspunkt sei die persönliche Abhängigkeit. Dieser Begriff hätte zwei Inhalte, nämlich Einbindung in fremde Strukturen bzw. die Weisungsgebundenheit. Einbindung in fremde Strukturen bedeute, dass Ort und Zeit der Leistungserbringung und die Art der Leistungserbringung vom Verein vorgegeben würden. Die Kriterien Ort, Zeit und Art der Leistungserbringungen seien alleine nicht ausreichend, um eine persönliche Abhängigkeit zu begründen (OGH 5.5.1999, 9 OBA 10/99, RDW 99/673).

Üblicherweise unterliege der Mitarbeiter dem Weisungsrecht des Arbeitgebers (Vereinsvorstand) als Voraussetzung für eine Dienstleistung. Weisungsrecht bedeute, dass

der Mitarbeiter der Kontrolle unterworfen sei, z.B. ob er die Trainingsverpflichtung erfülle und er sei damit auch disziplinär verantwortlich.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass laut Vereinssatzung ein solches Weisungsrecht nicht gegeben sei. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass Vereinsmitarbeiter auch Organe des Vereins sein könnten, z.B. der Kassier sei gleichzeitig Spieler oder Trainer. Damit könne sich der Mitarbeiter nicht selbst Weisungen geben, außer im Profisport werde es keine Verpflichtung der Mitarbeiter geben, das hieße es gebe für die Mitarbeiter im Verein keine Verträge, aus denen eine solche Verpflichtung abzuleiten sein würde.

Gemäß § 1153 ABGB bestehe die Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung. Der Vereinsmitarbeiter werde in der Regel sich selbst seinen Vertreter aussuchen. Wenn der Vereinsmitarbeiter nach eigenem Gutdünken delegiere, könne er nicht Dienstnehmer sein. Beim Dienstverhältnis würde der Dienstnehmer seine Arbeitskraft schulden. Der Vereinsmitarbeiter schulde garnichts, wenn er nicht Angestellter des Vereins (Verbands) sei. Es gebe daher keinen Vertragsbruch, weil es keine Arbeitspflicht gebe.

Der Vereinsmitarbeiter hätte keine Treuepflichten, kein Konkurrenzverbot, keine Geheimhaltungspflicht. Die Mitarbeit im Verein werde bedarfsorientiert sein. Der Platzwart werde nur nach dem Heimspiel gebraucht, bei einem unbespielbaren Platz wird das Spiel ausfallen. Es gebe daher keine garantierte Mindestarbeitszeit.

17. Vereinsmitglied

Die Mitarbeit im Verein erfolge nicht primär aus wirtschaftlichen, sondern aus sportlichen Motiven. Dies gelte jedenfalls für den Amateur, wo Sport, Spiel, Hobby Motive seien und nicht Arbeit und Geld verdienen. Der Freizeitsportler sei nicht Arbeitnehmer des Vereins, so auch der OGH vom 13.3.1997, 8 Ob S 69/97 y (RDW 97, 620).

Wenn der Vereinsmitarbeiter 30,00 € pro Tag erhalte und sein Zeitaufwand fünf Stunden betrage, dann ergebe sich daraus ein Stundensatz von 6,00 €, der keine Vergütung darstelle, sondern im Sinne der Vereinsrichtlinien einen Reisekostenaufwand, Reisekostenaufwandsersatz bzw. seit dem 1.1.2009 Werbungskosten. Für Vereinsmitglieder gebe es laut den Statuten die Mitwirkungsrechte bei der Erfüllung des Vereinszweckes. Es fehle grundsätzlich die Fremdbestimmung, daher werde ohne vertragliche Extravereinbarung eine Verpflichtung, Weisungen nachzukommen, nicht bestehen.

Ergebnis: Der Arbeitnehmerbegriff sei gesetzlich definiert. Der Tatbestand des Dienstvertrages, freies Dienstvertrages, Werkvertrages sei dann erfüllt, wenn einzelne Elemente stark ausgeprägt seien. Diese starke Ausprägung erkenne man aber nur nach qualitativer Gewichtung der typischen Elemente. Dabei seien jene Elemente nicht relevant, die bei allen drei Vertragsarten vorkommen könnten. Insbesondere sei darauf einzugehen, welche Vereinbarungen zwischen dem Mitarbeiter und dem Verein bestehen würden, zumal aus der Satzung keine Weisungsberechtigung bzw. keine Dienstverpflichtung abzuleiten sei.

Zusammenfassung:

Die Funktionäre seien das Willensbildungsorgan des Vereins. Grundsätzlich finde eine einheitliche Willensbildung statt (Kollektivorgan). In einer Geschäftsordnung könne eine Aufgabenverteilung erfolgen.

Die Vereinsmitglieder hätten grundsätzlich keine Pflichten, außer der Vermeidung eines vereinsschädigenden Verhaltens. Sie dürften an den Vereinsaktivitäten teilnehmen, seien berechtigt, abzustimmen, Fragen zu stellen und Informationen einzufordern. In der Generalversammlung würden sie an der Willensbildung mitwirken. Für die Einbindung in die Tätigkeit des Vereins gebe es keine Verpflichtung, sondern die Vereinsmitglieder seien selbstbestimmt und motiviert und im Wesentlichen am Erfolg orientiert.

Damit sei die Annahme eines Dienstverhältnisses im Verein denkunmöglich und rechtlich nicht begründet.

Es werde ersucht, den Bescheid aufzuheben.

Beigelegt wurde eine **Beitrittserklärung zum Verein**, aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

„1. Der Verein erteilt Unterricht für Gesundheitstraining, fördert die Ausbildung von Trainern und sichert damit höchstes Trainingsniveau.

2. Der Verein stellt seine Leistungen Vereinen, Verbänden, Firmen und privaten Nachfragern zur Verfügung. Die Leistungserbringung erfolgt in folgender Form: Trainerbeistellungen zur Planung und Gestaltung von Aerobiceinheiten, Projektentwicklung, Vorträge, Seminare, Veranstaltungen und Workshops, Schulungen von vereinseigenen Trainern, Gesundheitsausbildung und Fitnessberatung (Ernährungsinformationen; Trainingsplanung, Fitnesstests, Erholungsmaßnahmen, öffentliche Projekte, etc.) mit den Vertragspartnern.

3. Der Verein ist ausschließlich gemeinnützig tätig, das heißt, die erbrachten Leistungen werden ohne Gewinnabsicht kalkuliert.

4. Die im Verein Tätigen erhalten für ihre Leistung kein Entgelt, sondern ausschließlich Spesenvergütungen iSd Vereinsrichtlinien und des „Hostasch“-Erlasses. Diese sind mit einer maximalen Auszahlung von 537,00 € pro Monat limitiert. Darüber hinausgehende Beträge werden zugunsten des Vereines einbehalten.

5. Mit der Beitrittserklärung bestätigen sie ausdrücklich, dass Ihre Tätigkeit im Verein nebenberuflich erfolgt, was eine Haupttätigkeit voraussetzt, mit der Sie mehr Zeit aufwenden, als für die Vereinstätigkeit und auch mehr verdienen (ausgenommen Hausfrau, Student, Selbständige).

6. Mit der Mitgliedschaft ist keine Verpflichtung verbunden, eine Tätigkeit auszuüben.

.....“

Zudem ein Formular unter dem Titel „Nebenbeschäftigungsnachweis“, aus dem unter anderem hervorgeht:

„Bestätige hiermit, dass meine Tätigkeit im Verein eine nebenberufliche Tätigkeit darstellt und ich für meine sonstigen steuerlichen Angelegenheiten selbst verantwortlich bin.“

Am **30. Oktober 2012** wurde ein Mängelbehebungsauftrag iSd § 250 Abs. 1 BAO in Bezug auf obige Beschwerde an die Beschwerdeführerin versendet.

Mit **Schreiben vom 15. November 2012** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

In der Berufung sei bereits eindeutig dargelegt worden, dass der Verein die Auszahlungsbeträge iSd Abschnitt 7 der Vereinsrichtlinien durchgeführt hätte. In der Folge sei eindeutig dargestellt worden, dass der Verein, wie unzählige andere Sportvereine, ausschließlich gemeinnützig tätig sei. Die Tätigkeit selbst sei dem Finanzamt bereits seit über 10 Jahren bekannt. Im Schwesterverein wäre die UFS-Erledigung der Trainer in diesem Sinne erfolgt.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass Vereinsmitglieder und/oder Funktionäre nie Dienstnehmer sein könnten und wenn überhaupt nicht im Dienstverhältnis, sondern im Werkvertrag (gelte für Funktionäre). Dazu gebe es eine Entscheidung des OLG Wien. Zudem werde festgehalten, dass kein Entgelt, sondern nur Spesenersätze iSd Rz 765 und 766 der Vereinsrichtlinien gezahlt worden seien. Insgesamt scheine es, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO nicht berücksichtigt worden sei, sondern nur die äußere Erscheinungsform, wie Zeitvorgaben, Einbindung in die Struktur. Zweitens zeige die Fragestellung, dass Angaben der Beschwerdeführerin nicht iSd § 115 BAO geprüft worden wären.

Vom Verein2 zum Verein1 (identische Statuten, identische Tätigkeiten, unterschiedliche Standorte) In den Bescheiden werde aufgrund einer GPLA-Prüfung von einem Sachverhalt ausgegangen, den es gar nicht gegeben habe. Was wirklich geschehen sei, werde in der Folge dargestellt und sei endlich mit fünf verschiedenen Entscheidungen des UFS festgestellt worden.

Mit dem Aufkommen der Fitnessstudios hätten die Vereine, die bisher in den Schulen Unterricht erteilt hätten, ihre Mitglieder verloren. Auf der anderen Seite hätten die neu gegründeten Studios keine ausgebildeten Trainer gefunden. Die Trainer, um die es hier gehe, wären nebenberuflich tätig gewesen und hätten lediglich Spesenersätze erhalten. Die Kooperation mit einem Studio sei auch verständlich, wenn man Rz 155 und 156 der VereinsRL kenne, mit der Vermeidung eines Wettbewerbs.

Die Vereine hätten anstelle einer Turnhalle im Studio unterrichtet und je abgehaltene Stunde damals 200,00 S erhalten. Der Verein hätte davon 10% für die Aus- und Fortbildung und den Rest als Vergütung an die Trainer ausbezahlt, jedoch nur im Ausmaß der steuerfreien Taggelder und Kilometergelder.

Im Rahmen der Studioprüfung seien die dort angemeldeten Mitarbeiter erfasst worden. Von den Nichterfassten, weil vereinszugehörig, sei lediglich eine Person bei der GKK vorgeladen und befragt worden. Sinngemäß hätte sie ausgesagt, dass die Tätigkeit im Verein so gewesen wäre, wie eine Tätigkeit im Studio.

Aufgrund dieser Aussage sei die GKK davon ausgegangen, dass der Verein nur eine Scheingründung gewesen sein würde, um SV-Beiträge zu sparen.

Der Landeshauptmann als zweite Instanz hätte sich verständlicher Weise nicht mit den Argumenten der Schwindler auseinandergesetzt und sei der Argumentation der GKK gefolgt. Der VwGH hätte in seinem Erkenntnis festgehalten, dass ein Verein durchaus im

Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Studio zusammenarbeiten könne und wenn die Studiomitnehmer quasi das Studio führen würden, dann könne sogar das Studio Arbeitgeber sein.

Es hätten die nebenberuflichen Vereinsarbeiter nicht ein Studio geführt. Dazu müsse man wissen, dass die Studiofläche 5.200 m² betragen hätte, einschließlich Badmintonhalle und Restaurant, und dass das Studio 365 Tage im Jahr offen gewesen wäre, von 8 Uhr bis 23 Uhr. Davon abgesehen hätte es hauptberufliche Geschäftsführer des Studios gegeben. Überraschend dabei sei, dass man ursprünglich von der Scheingründung ausgegangen sei und plötzlich mit dem VwGH der Meinung gewesen wäre, dass dieser Verein sogar das Studio geleitet hätte.

Dazu müsse man aber wissen, dass beide Parteien im Verfahren nicht die GesbR behauptet hätten, und zweitens der VwGH keine Sachverhaltsermittlungen durchführe. Die Annahme einer GesbR wäre nur eine Metapher dafür, dass es tatsächlich einen Verein gegeben habe, der tätig gewesen wäre und der Verein, so im Konjunktiv, auch mit dem Studio kooperieren hätte können.

Nachdem es sich um eine GPLA-Prüfung gehandelt hätte, wo die Vorschriften der BAO gelten würden, sei festzuhalten, dass gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Sachverhalt zu ermitteln sei und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend sein würde. Das Bestehen der GesbR hätte zumindest hinterfragt werden müssen. Ganz leicht hätte man beim Finanzamt feststellen können, ob die GesbR auch umsatzsteuerpflichtig gewesen sei, da es steuerlich die Folge sein würde. Zum Zweiten würde die GesbR den Gewinn aufzuteilen gehabt haben, nämlich auf das Studio und auf den Verein. Beides sei nicht hinterfragt worden. Dazu komme noch, dass der Verein keine Parteistellung gehabt hätte. Nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz sei der Verein damit eine übergangene Partei, weil die Annahme gewesen wäre, dass eine Scheingründung vorliegen würde.

Und dann hätte es zusätzlich während des Beitragszeitraumes eine Veränderung beim Verein gegeben. Statuten seien geändert worden, neue Organe bestellt und ein Mietvertrag mit dem Studio abgeschlossen worden mit einer monatlichen Miete von 3.000,00 €, die auch noch an die Insolvenzverwalterin weitergezahlt worden wäre. Zum zweiten sei ein Paylifesystem eingeführt worden, wo die Teilnehmer mit Kreditkarten ihren Betrag gezahlt hätten. Damit hätte es in der zweiten Hälfte des Beitragszeitraumes ein Mietverhältnis gegeben, keine Zahlung vom Studio an den Verein, sondern umgekehrt, eine Mietenzahlung.

Weil GPLA-Prüfung hätten die Finanzbehörden ungeschaut für die entsprechenden Trainer aufgrund der Unterlagen der GKK die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt, was bei den Trainern zu Nachzahlungen geführt habe. Die daraus resultierenden Bescheide seien beeinsprucht worden, schließlich hätte der UFS in den verschiedenen Erkenntnissen die Existenz des Vereines anerkannt und die Trainertätigkeit für den Verein. Der UFS hätte aber nicht die steuerfreien Taggelder nach dem Vereinsgesetz bzw. damals Vereinsrichtlinien anerkannt. Erst ab 2010, durch die neue Bestimmung in § 3 Z 16 EStG

1988 wäre dies möglich. Die Trainer hätten aber ihre Werbungskosten geltend machen können.

In Summe sei daher in den eingangs angeführten Bescheiden von einem Sachverhalt ausgegangen worden, den es gar nicht gegeben habe. Die Angaben des Abgabepflichtigen (Verein) seien auch nicht zu Gunsten, sondern überhaupt nicht geprüft worden, damit Verletzung des § 115 BAO und schließlich sei der wahre wirtschaftliche Sachverhalt iS von § 21 BAO im Rahmen des Verfahrens nicht erforscht worden.

Zu den Ergänzungspunkten

Absolut unzulässig seien die Feststellungen, dass der Verein nicht gemeinnützig sein würde. Die Vereinsrichtlinien hätten in der Rz 72, 296 und 304 eine Tätigkeit beschrieben, die vom Verein abgewickelt werde. Dieser Verein sei kein Einzelverein, sondern in der Liste der Vereine gebe es rund 60 Fitnessvereine, die diese Tätigkeit ausüben würden. Davon abgesehen, gehörten sie dem Dachverband des Verein an. In der Berufung seien mit der Satzung und den Auszahlungsbelegen alle Sachverhalte dargestellt worden, die dafür sprechen würden. Daher die Annahme der Verletzung des Parteigehörs, zumal es keine Aussage darüber gebe, warum eine Gemeinnützigkeit iSd §§ 34 BAO nicht vorliegen würde. Zusammenfassend würde noch einmal festgestellt werden, dass Funktionäre Willensbildungsorgane des Vereins seien und die Funktionäre niemals Vergütungen, sondern lediglich Spesenersätze erhalten hätten. Noch weiter entfernt seien Vereinsmitglieder. Vereinsmitglieder hätten keine Pflichten, daher könne ein Dienstverhältnis ohne vertragliche Vereinbarung gar nicht angenommen werden. Daher sei jede Vorschreibung rechtswidrig und nicht begründet.

Gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben führe zu zwei Arbeitgebern!

Nach Aufforderung des VwGH hätte die GKK folgende Sachverhaltsdarstellung gegeben: Mit Bescheiden hätte die GKK betreffend zweier Trainerinnen stellvertretend für alle in gleicher Weise beschäftigten Fitnesstrainerinnen das Dienstverhältnis beim Studio3 festgestellt.

Auf der anderen Seite sei die Finanzbehörde zu dem Ergebnis gekommen, dass alle in gleicher Weise beschäftigen Fitnesstrainerinnen Dienstnehmer beim Verein¹ sein würden.

Damit hätten wir im Ergebnis für ein und dieselbe Person gleich zwei Dienstgeber. Die Finanzbehörde meine, dass aufgrund Ort, Zeit und Einbindung der Verein nicht gemeinnützig sein würde und dass damit die Fahrtkostenersätze und Taggelder steuerpflichtig sein würden.

Die Irrationalität dieser Vorgangsweise solle spiegelbildlich das darstellen, was im konkreten Fall geschehen sei, nämlich die Vorschreibung der Beiträge an das Fitnessstudio mit der nachfolgenden Arbeitnehmerveranlagung. Dies sei beim Parallelverein Verein² nach der UFS-Entscheidung korrigiert worden.

Die Annahme der Finanzbehörde, dass Fahrtkosten und Taggelder, die umgerechnet einen Stundensatz von 5,00 € ergeben würden, ein Dienstverhältnis zum Verein sein würden, sei denkunmöglich. Vereinsmitglieder und Funktionäre könnten gegen ihren Willen nicht Dienstnehmer werden. Davon abgesehen seien einige Trainer Funktionäre, die, wenn überhaupt, nur im Werkvertrag tätig sein könnten. In diesem Sinne die

Vorschriften des Abschnitts 7 der Vereinsrichtlinien, die offensichtlich übersehen worden wären.

Zudem liegt vor eine **Niederschrift vom 16. August 2006 über eine Einvernahme von A.B. , Obmann Verein1**, aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

Die Lösung, dass Trainer an Fitnessstudios über den Verein vermietet würden, sei schon aus Abgabensicht die bessere Lösung für nebenberufliche Trainer.

Die Trainer würden eine Abrechnung stellen (monatlich, teilweise drei- bis viermal im Jahr). Das Entgelt werde ausschließlich unbearbeitet auf das durch die Trainer bekanntgegebene Konto überwiesen.

Organisation der Trainer: In Absprache mit dem Fitnesscenter werde ein Plan (Saison) über die jeweiligen Angebote erstellt. Federführend für den Verein sei die sportliche Leitung. Danach würden die jeweiligen Trainer mit den festgesetzten Terminen besetzt. Würde ein Trainer verhindert sein, sei der Verein verpflichtet, einen Ersatz zu stellen. Der Trainer selbst hätte damit nichts zu tun.

Die Abrechnung erfolge in der Weise, dass die Trainer die geleisteten Stunden an den Verein melden würden, dieser die Stunden mit dem Fitnesscenter abkläre und dann zur Überweisung bringe.

Die zu trainierenden Personen seien Mitglieder bzw. Kunden des jeweiligen Fitnesscenters.

Über die Abrechnungen würden eigene Rechnungen an die Fitnesscenter vom Verein gelegt.

Grundsätzlich seien die Trainer dem Verein verpflichtet, bei Absenzen dem Verein dies bekannt zu geben, damit dieser für eine Vertretung sorgen könne.

Die Entgelte würden als Aufwandsentschädigungen bezeichnet werden und kein Einkommen darstellen.

Bei den Trainern werde das Modell über den Verein propagiert, da es sich um ein „steuerschonendes“ Modell handle.

Weiters liegt vor ein unausgefüllter **Geschäftsbesorgungsvertrag**, der im Wesentlichen Folgendes beinhaltet:

„Abgeschlossen zwischen dem....und dem Verein:

1. Der Verein übernimmt die Abwicklung der Kurse und Seminare. Die Anzahl und Inhalte der Kurse sowie die Auswahl der Trainer sind mit dem....abzusprechen.

2. Der Verein verpflichtet sich, dem Kurs-. Seminar. bzw. Trainingsbetrieb abzuwickeln. Der Verein sorgt für die Einteilung der Referenten und Trainer, sorgt für einen eventuellen Ersatz anlässlich Krankheit bzw. Verhinderung.

3. Der Verein verpflichtet sich, höchste Qualitätsansprüche an die Trainer zu stellen. Der Verein verpflichtet sich, für qualifizierte Ausbildung zu sorgen und auch dafür, dass nur motivierte Trainer eingesetzt werden.

4. Der Verein trägt das Unternehmerrisiko insoweit, als nur geleistete Tätigkeit durch den bezahlt wird.

5. Der Verein verpflichtet sich, Workshops und Seminare, entweder unentgeltlich oder zu Kostenersätzen, den Clubmitgliedern des zugänglich zu machen.

6. Der verpflichtet sich, monatlich nach Erhalt der Stundenabrechnung zum vereinbarten Richtsatz die Überweisung auf das Vereinskonto....vorzunehmen.

.....“

Des Weiteren liegt vor ein **Schreiben des A.B.**, Obmann Verein1 , vom 8. Jänner 2007, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

„.....

Die Rekrutierung der Mitglieder Verein1 erfolgt bei den Mitgliedern anderer Sportvereine bzw. bei den Mitgliedern von Fitnessstudios. Denn einige Mitglieder, die dieses Fitnesstraining machen, sind an einer weiteren Ausbildung und Förderung interessiert.

.....

Nicht nur Studios, sondern auch andere Sportvereine sind an unseren Inhalten interessiert.

.....

Alle diese Adressaten haben Sportinteressierte und sorgen für den Veranstaltungsort, wir sorgen für die Inhalte und die perfekte Abwicklung. Soweit ist mein Verständnis über unsere Vereinstätigkeit und ich kann nach Rücksprache mit dem Steuerberater nicht erkennen, welche Vorschrift es verbietet, unsere Leistungen an Nachfrager zu erbringen, solange sie satzungsmäßig gedeckt sind.

Und nun zum Einvernahmeprotokoll:

Es wird festgehalten, dass „Trainer an Fitnessstudios über den Verein vermietet werden“, diese Feststellung erscheint insofern nicht richtig, als es keinen Miet- oder Leasingvertrag, sondern einen Vertrag mit dem Studio gibt, Stunden zu konzipieren und abzuwickeln.

Damit ist nicht ein bestimmter Trainer gemeint, sondern ein Trainer mit bestimmten Qualifikationen und der zu diesem Termin auch Zeit hat, diese Stunden abzuhalten. Auch erhalten Trainer keine Vergütungen, sondern nur Spesenersätze.

.....

Mit den Studios gibt es so genannte Geschäftsbesorgungsverträge, in denen es der Verein übernommen hat, sportliche Inhalte samt Trainer zur Verfügung zu stellen und so die Qualitäten zu vermitteln, die früher in Sportvereinen vorhanden waren.

.....“

Zudem liegt vor ein **Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung beim Verein1 vom 19. Mai 2011**, betreffend die Jahre 2001 bis 2009.

Darin wird unter anderem wie folgt ausgeführt:

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben bei einem Fitnessstudio sei festgestellt worden, dass dieses in der Buchhaltung auf dem Aufwandskonto „Fremdleistungen“ monatlich laufend Ausgaben an den Verein in nicht unbeträchtlicher Höhe verbucht gehabt hätten.

Erhebungen zum Verein hätten folgenden Sachverhalt ergeben:

Zweck wäre fast ausschließlich die professionelle Bereitstellung von Fitnesstrainern an verschiedenen Studios (steuerlich und sozialversicherungsrechtlich als Dienstgeber erfasst). Die bisherigen Dienstnehmer bei den Studios seien somit laufend abgebaut und durch Trainer des Vereins ersetzt worden, wodurch sich die Studios Lohn- und Lohnnebenkosten ersparen hätten können. Zwischen den Studios und dem Verein seien Gestellungsverträge abgeschlossen worden, in denen sich der Verein den Studios gegenüber verpflichtet hätte, bestimmte Trainer für bestimmte Trainingseinheiten zu festgesetzten Zeiten und Orten zur Verfügung zu stellen. Das Angebot an den verschiedenen Sportarten, die die Studios anbieten hätten können und mit den Trainern des Vereins beschickt worden wären, sei am Anfang jeden Semesters zwischen den Betreibern der Studios und dem Verein (Obmann) abgesprochen worden, und mit dem Gestellungsvertrag rechtlich fixiert worden. Die Trainer des Vereins wären dabei nie für den Verein in Erscheinung getreten, sondern hätten bei den Kunden der Studios den Anschein erweckt, dass diese vom Studio bereitgestellt worden seien. Abgerechnet worden sei je Trainingseinheit und einem Verwaltungspauschale (1,00 € pro Einheit für den Verein) zwischen den Studios und dem Verein, der die Zahlungen erhalten hätte. Die so gestellten Trainer, die alle Mitglieder des Vereins gewesen wären, hätten die Anweisung gehabt, die vom Verein erhaltenen Zahlungen pro Trainingseinheit im Rahmen der Vereinsrichtlinien in Fahrtkosten und Tagesdiäten umzuschreiben und dadurch so Kostenersätze steuer- und sv-frei (bis zu den rechtlich vorgegebenen Höchstgrenzen) behandelt worden seien. Diese Abrechnungen der Trainer seien monatlich an den Verein gestellt worden, der dann die Auszahlungen an die einzelnen Trainer vorgenommen hätte. Bei Verhinderung eines Trainers, die Stunden abzuhalten wäre dieser verpflichtet gewesen, den Obmann des Vereins zu verständigen und der Verein hätte einen anderen gleichwertigen Trainer des Studios genannt (die Merkmale eines Dienstverhältnisses wären gegeben gewesen, ebenso die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Verein und nicht den Studios).

Aus angeführtem Sachverhalt handle es sich bei dieser Art der Bereitstellung von Personal durch den Verein an Firmen um eine Personalgestellung. Die Tatsache, dass das gestellte Personal Fitnesstrainer sein würden, ändere nichts an dieser Tatsache. Im Rahmen der Prüfung hätte die in den Statuten des Vereins festgehaltene Gemeinnützigkeit nie nachvollzogen werden können. Ebenso hätte die Tätigkeit der Personalgestellung über eine Einzelfirma, Personengesellschaft oder GesmbH ausgeführt werden können. Die Gründung eines Vereins und die Angabe der Gemeinnützigkeit in den Statuten reiche allein noch nicht aus, dass die Gemeinnützigkeit zugestanden werden müsse. Vielmehr sei vom wahren wirtschaftlichen Gehalt auszugehen. Die Auszahlung von steuer- und sv-freien Tagesgeldern und Kilometergeldern nach den Vereinsrichtlinien sei daher nicht zulässig.

Am **14. März 2013** wurde obige Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Dem Erkenntnis zu Grunde gelegter Sachverhalt

Unstrittig bezog die Beschwerdeführerin in den gegenständlichen Jahren Zahlungen für ihre Tätigkeit als Fitnesstrainerin in einem Fitnessstudio. **Wie diese Tätigkeit konkret ausgestaltet war, ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.** Dass die Beschwerdeführerin zu den Umständen, Vorgängen und Vertragsgestaltungen befragt worden wäre, geht aus diesen ebenfalls nicht hervor. Aussagen anderer Trainerinnen und Trainer ihre eigene Tätigkeit betreffend wurden der Beschwerdeführerin nicht vorgehalten, weshalb auch nicht festgestellt werden kann, ob deren Inhalte auch für sie zutreffen. Unklar ist, was konkret von der persönlichen Arbeitsverpflichtung wem gegenüber umfasst war und wie diese auf welcher Grundlage entlohnt wurde sowie durch wen die Bezahlung erfolgt ist. Zudem ist unklar, wie, wann und durch wen die Zuteilung zu bestimmten Trainingseinheiten vorgenommen wurde, welche Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten wem gegenüber zu welchem Zweck bestanden haben und wie eine allfällige Vertretungsregelung gestaltet war. Es ist auch nicht aktenkundig, welche Arbeitsmittel - durch wen angeschafft - Verwendung gefunden haben. Vertragliche Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Fitnessstudio bzw. dem Verein¹ befinden sich nicht in den vorgelegten Akten.

Rechtliche Begründung

Der **Begriff des Dienstverhältnisses** iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht, auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt (VwGH 19.10.1976, 742/67, 1986, 23; 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; *Doralt*, EStG ⁶, § 47 Tz 14).

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 des geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im jeweiligen Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (siehe auch VwGH vom 29.6.2016, 2013/15/0281).

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**. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Judikatur des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien - wie etwa das Fehlen des Unternehmerrisikos - Bedacht zu nehmen.

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. Allein 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 (Doralt, EStG⁶, § 47 Rz 60).

Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber

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.

Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat die Arbeitnehmereigenschaft einer Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 (VwGH vom 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Nach Doralt, EStG⁶, § 47, Rz 38, spricht für eine Weisungsgebundenheit zum Beispiel

- die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (z.B. Regelung der Arbeitszeit und Arbeitspausen);
- die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Arbeitgeber;
- die disziplinarische Verantwortlichkeit des Arbeitnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).

Inwieweit die Beschwerdeführerin nach einem Trainingsplan tätig war und wann dieser gegebenenfalls von wem erstellt wurde, ist nach Aktenlage nicht ersichtlich. Welche Tätigkeiten von ihrer persönlichen Arbeitsverpflichtung wem gegenüber umfasst waren, ist nicht geklärt.

Ob Stunden- oder Teilnehmerlisten geführt wurden und von wem und ob diese der Kontrolle durch das Studio oder den Verein gedient haben, ist nicht festgestellt worden.

Ob die Beschwerdeführerin bei der Gestaltung der Trainingsstunden an konkrete Vorgaben des Studios oder des Vereines gebunden war und ob eine Evaluierung ihrer Tätigkeit vorgenommen wurde ist nicht aktenkundig.

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. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110).

Eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden ist kein Indiz dafür, dass die im Betrieb tätige Person einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet.

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 und VwGH 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. Leistungsanreize sind auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Zahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 2.2.2012, 2009/15/0191 ; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Nach VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164, *„mögen Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet.“*

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

Nicht aktenkundig ist, wie die Tätigkeit der Beschwerdeführerin entlohnt wurde sowie welche Vereinbarungen mit wem dieser Entlohnung zugrunde liegen.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Trainingsräumen und das Bestehen eines im voraus fixierten Stundenplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Trainerinnen und Trainer in den Betrieb eines Fitnessstudios (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, VwGH 2009/15/0200; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Nach VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164, bringt ein *„Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft.“*

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich unter anderem in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Eine bloße Bekanntgabe des gewünschten Beschäftigungsausmaßes und von möglichen Zeiten, in denen der Beschwerdeführer zur Verfügung stehen konnte, geht nicht über das hinaus, was auch im Rahmen von nichtselbständigen Teilzeitbeschäftigungen vorkommen kann und spricht nicht entscheidend gegen eine Eingliederung in den Betrieb des Studios.

Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit sowie dass der Arbeitgeber Arbeitsmittel und Arbeitsräume zur Verfügung stellt (Doralt, EStG⁶, § 47 Rz 44 und 47).

Inwieweit die Beschwerdeführerin Arbeitszeit und Arbeitsort beeinflussen und mitgestalten konnte und welche Arbeitsmittel von wem zur Verfügung zu stellen waren ist in den Akten nicht ersichtlich.

Nach § 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, ist derjenige Arbeitgeber, wer den Arbeitslohn nach § 25 EStG 1988 auszahlt. Auf die Zahlung kommt es allerdings nicht an. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, **zu dessen Lasten** der Arbeitslohn gezahlt wird und in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 6). Werden die Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte allein deshalb noch nicht der Arbeitgeber, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. VwGH 19.4.1988, 85/14/0145, 1988, 412; Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 6).

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Vereinsrichtlinien für die gegenständliche Beschwerde nicht von Relevanz sind.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die **Vereinsrichtlinien** stellen lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen dar, der "im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise" mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien - wie diese im Übrigen eingangs selbst zum Ausdruck bringen - nicht abgeleitet werden. Sie stellen keine Rechtsquelle im Sinn des Art. 18 Abs. 1 B-VG dar. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide ist daher nur am Gesetz zu prüfen (vgl. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; UFS 19.1.2007, RV/0641-I/06).

§ 278 BAO lautet:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260), noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes

durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kann nicht geklärt werden, ob ein Dienstverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und einem Fitnessstudio oder dem Verein¹ vorlag oder die Einkünfte aus der Trainertätigkeit solche aus selbständiger Arbeit sind.

Es wurden Teile des Sachverhaltes, die für eine Beurteilung, ob eine nichtselbständige oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, wesentlich sind, von der Abgabenbehörde erster Instanz **nicht festgestellt**. Vielmehr wurde angenommen, dass ein eine andere Trainerin betreffend festgestellter Sachverhalt auch auf die Beschwerdeführerin zutreffen wird, ohne bei dieser konkrete Tatsachen festzustellen und ohne sie zu diesen zu befragen.

Wie auch ausgeführt in VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315, *„würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“*

Die durchzuführenden Ermittlungen erreichen einen Umfang, der es im Hinblick auf die Verfahrensdauer und zur Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens nicht mehr verfahrensökonomisch gerechtfertigt erscheinen lässt, dass das Bundesfinanzgericht diese selbst vornimmt.

Dies auch im Hinblick darauf, dass das Gericht im Rahmen des Parteiengehörs sämtliche Ermittlungsergebnisse den Parteien zur Kenntnis und Stellungnahme wechselseitig übermitteln müsste.

Bei vollständiger Ermittlung des Sachverhaltes wären möglicherweise anders lautende Einkommensteuerbescheide zu erlassen gewesen. Diese waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im gegenständlichen Fall wurden durch die Abgabenbehörde Teile des Sachverhaltes, der wesentlich ist für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 und allenfalls mit wem vorliegt, nicht festgestellt. Die Beurteilung dieses Fehlens ist auf den Einzelfall bezogen im Hinblick auf den konkreten Akteninhalt zu sehen und hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab.

Linz, am 3. Jänner 2017