



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler WTH GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 31, vom 12. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 4. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	15.436,27 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	2.250,79 € -1.181,40 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				1.069,39 €
2004	Einkommen	16.202,85 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	2.476,61 € -2.674,60 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-197,99 €

2005	Einkommen	16.061,42 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	2.082,10 € -1.270,20 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				811,90 €
2006	Einkommen	24.593,35 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	5.435,53 € -4.554,53 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				881,00 €
2007	Einkommen	27.092,12 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	6.525,61 € -6.815,13 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-289,52 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer GPLA-Prüfung bei der P GmbH, nunmehr B GmbH, wurde unter anderem festgestellt, dass der Berufungswerber in den Jahren 2003 bis 2007 im Fitness-Center der GmbH als Sporttrainer tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hatte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden war. Daraus wurde der Schluss gezogen, dass der Berufungswerber mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur B GmbH stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für diese Jahre wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide, in die die Vergütungen für diese Trainertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einbezogen wurden.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wandte der Berufungswerber sinngemäß ein:

Er sei Vereinsmitglied des X-Vereins und dort ehrenamtlich als Sportlehrer tätig gewesen. Alle Beträge, die er erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gewesen und es wäre kein Dienstverhältnis vorgelegen. Der X-Verein sei 1998 gegründet

worden, Vereinszweck sei die Ausbildung- und Unterrichtserteilung im Aerobicbereich. Der Hintergrund sei gewesen, dass in den Vereinen durch die Konkurrenz der Fitness-Studios das herkömmliche Training wie Schigymnastik und Zirkeltraining abgenommen habe und die neuen Trainingsarten unter dem Sammelbegriff „Aerobic“ nicht angeboten wurden. Der Verein habe nun Trainer ausgebildet, um Unterricht in Schulen, Altenheimen, Betriebssport der AK und anderen X-Vereinen durchzuführen. Schließlich sei der Verein dazu gewonnen worden, Unterricht auch im gegenständlichen Fitness-Studio anzubieten.

Die GmbH habe für die übrigen Bereiche (Kraft-, Ausdauertraining, Squash, Badminton) eigene hauptberufliche Trainer angestellt, daneben Verwaltungsmitarbeiter und Reinigungskräfte. Die Trainer des Vereins waren im Aerobicbereich etwa 20 Stunden wöchentlich ehrenamtlich tätig und deren Vergütung bestand lediglich aus Spesenersätzen im Sinn der Vereinsrichtlinien (RZ 763 bis 767). Die Spesenvergütungen seien vom Verein ausbezahlt worden.

Diese Gegebenheiten seien der Gebietskrankenkasse seit Anbeginn bekannt gewesen. Bei der Prüfung sei sie mit der Behauptung, dass die Vereinstätigkeit nur Schwindel sei (Scheingründung), dazu übergegangen, die Tätigkeiten beim Studio der Beitragspflicht zu unterwerfen.

Der Verein hatte in diesem Verfahren keine Parteistellung und konnte daher auch nicht darlegen, dass erstens die Vereinstätigkeit als solche gemeinnützig sei und zweitens auch kein Dienstverhältnis vorliege. Dem Verein sei das Parteiengehör verweigert worden. Erst der VwGH habe die Existenz des Vereins neben der GmbH anerkannt und damit den behaupteten Schwindel entkräftet. Die Vereinstätigkeit als solche sei jedoch nicht aktenkundig gewesen, der VwGH habe nur aufgrund des geschilderten Sachverhaltes entschieden, welcher geprägt gewesen sei von der Darstellung der Gebietskrankenkasse, und sei damit zum Ergebnis gekommen, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliege. Die Gebietskrankenkasse habe sich mit dem Verein überhaupt nicht beschäftigt und die Trainertätigkeit so dargestellt, als ob alles im Studio passiert wäre. Der VwGH sei daher davon ausgegangen, dass die GmbH Dienstgeber sei, was theoretisch möglich wäre, da bei einer GesbR beide Gesellschafter dafür in Frage kommen. Wenn jedoch nun eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegt, sollten auch die Vorschriften des bürgerlichen Rechts bei der Beurteilung angewendet werden und es müsse daher die tatsächliche Abwicklung Gegenstand der Beurteilung sein. „Entscheidend sind immer die primär getroffene Vereinbarung und der daraus abzuleitende übereinstimmende Wille der Vertragspartner, somit die vertragliche Gestaltung der Innenbeziehung (Strasser, Erwerbsgesellschaft § 1175, Seite 25)“. Es könne nur aufgrund eines festgestellten Sachverhaltes eine Rechtsfolge abgeleitet werden. Die erfolgten Vorschreibungen seien jedoch rechtswidrig und gehen von einem Sachverhalt aus, der nicht stattgefunden habe.

Seit der Zusammenarbeit gebe es eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, weil sich zwei juristische Personen, ein Verein und eine GmbH, zum gemeinsamen Nutzen zusammen getan ha-

ben. Die Vermögenseinlage sei durch die GmbH erfolgt, die Einlage des Vereins bestehe in der Arbeitsleistung. Der am Hauptstamm beteiligte Gesellschafter, die GmbH, habe einmal im Monat eine erfolgsabhängige Zahlung für die vom Verein abgehaltenen Unterrichtseinheiten an den Verein als Vorweggewinn geleistet. Der Verein habe einen Teil dieser Gewinnanteile als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinn des § 45 BAO bezogen und teils für Aus- und Fortbildung, den größeren Teil als Spesenersätze an die ehrenamtlich Tätigen ausbezahlt. Diese seien aktive oder auch nicht aktive Vereinsmitglieder gewesen und hätten ihre Leistungen teils im Studio, teils für Verwaltungstätigkeiten erbracht. Sie hatten kein Dienstverhältnis und haben auch nicht die SV-Beitragshöhe nach dem Hostasch-Erlass überschritten.

Da eine GesbR keine juristische Person sei, könne sie mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht Arbeitgeber sein. Arbeitgeber sei hier grundsätzlich derjenige, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stelle. Für den Trainer habe es nur den Verein als Auftraggeber gegeben. Der Verein habe nach außen hin die Auftraggeberfunktion wahrgenommen, Reklamationen seien nur dem Verein gegenüber gemacht worden, ebenso wie es auch der Verein übernommen habe, die Qualität der Leistungserbringung zu überwachen. Im konkreten Fall hätten das Innenverhältnis zwischen Verein und GmbH und das Außenverhältnis zwischen Trainer und Verein das-selbe arbeitsrechtliche Bild ergeben. Mit Wissen um die rechtlichen Gegebenheiten und die Abwicklung sei es denkunmöglich und rechtlich nicht begründbar, dass die ehrenamtlichen Vereinsmitglieder Dienstnehmer bei der GmbH gewesen seien. Da im VwGH-Verfahren auf die Tätigkeit des Vereins nicht eingegangen wurde, sei auch nicht zu erkennen gewesen, dass der Verein schon immer „Dienstgeber“ der Trainer gewesen sei. Bei Kenntnis von diesem Sachverhalt hätte jedoch das Erkenntnis anders lauten müssen.

Es sei auch nicht bedacht worden, dass für die Begründung einer GesbR eine leitende Tätigkeit erforderlich sei. Da eine solche Tätigkeit nach Aussage des Vereinsobmannes von niemandem ausgeübt worden sei, wären auch die rechtlichen Voraussetzungen einer GesbR gar nicht gegeben gewesen. Dieser Umstand sei bisher nicht einmal angedacht worden. Dies sei ein Beweis dafür, dass die Sachverhaltsermittlung fahrlässig erfolgt und daher die rechtliche Beurteilung unrichtig sei. Der von der Behörde angenommene Sachverhalt habe sich nicht auf den Verein bezogen, konnte daher ohne Parteiengehör nicht in die rechtlichen Erwägungen einfließen.

Wenn überhaupt, seien die Trainer durch den Verein der GmbH und anderen Vereinen zur Erbringung von Arbeitsleistungen überlassen worden. Die GmbH sei Beschäftiger gewesen, der Verein Überlasser, somit der Auftraggeber. Überdies sei bei genauer Betrachtung festzu-stellen, dass nicht ein Dienst-, sondern ein Werkvertrag vorliege, da der Leistungserfolg ver-gütet worden sei (keine vom Ausfall von Stunden unabhängige Vergütung). Dienstnehmer seien Personen, die sich zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten und diese persön-

lich erbringen. Im Vereinsleben gebe es keine Verpflichtung für ehrenamtlich Tätige, die Trainer hätten sich im konkreten Fall gegenseitig vertreten. Es gebe auch keine Sanktionen bei Fernbleiben. Darüber hinaus sei die Leistung gefragt, die der Trainer aufgrund seiner Spezialisierung selbst definiere. Auch diese Tatsache hätte im bisherigen Verfahren mangels Parteiengehör keine Rolle gespielt. Auch aus diesen Gründen sei der Bescheid rechtswidrig.

Schließlich wurde eingewendet, dass auch die Bescheidbegründung nicht erkennen lasse, welcher Sachverhalt als erwiesen angenommen worden sei, und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die Denkunmöglichkeit der Vorgangsweise lasse sich auch aus folgendem Umstand erkennen: Um die Beitragsvorschreibung beim angenommenen Arbeitgeber durchzuführen, hätte die Behörde die Grundlagen sogar beim auszahlenden Verein anfordern müssen. Es hätte also der angenommene Arbeitgeber, die GmbH, nicht einmal gewusst, welche Beträge ausbezahlt wurden. Es wurden dann in der Veranlagung auch alle Auszahlungsbeträge des Vereins berücksichtigt, ohne Rücksichtnahme darauf, wo die Unterrichtserteilung erfolgt sei.

Nach sechs Jahren Beobachtungszeitraum sei nur eine Trainerin vorgeladen worden, die keine Vereinsfunktion ausgeübt habe. Deren Aussage habe der Gebietskrankenkasse genügt, um die von ihr vermutete Scheingründung zu bestätigen. Dennoch sei die Vorschreibung nicht für alle Trainer erfolgt. Erst nach der VwGH-Entscheidung über die befragte Trainerin sei die Vorschreibung für alle Trainer erfolgt. Eigentlich sei die VwGH-Entscheidung zu Gunsten des Vereins ausgegangen, da dessen Rechtmäßigkeit bestätigt wurde. Im Sinn der Ausführungen könne Auftraggeber der Trainer nur der Verein gewesen sein, niemals die GmbH. Es werde daher um Aufhebung der angeführten Bescheide ersucht.

Im weiteren Berufungsverfahren gab der Unabhängigen Finanzsenat dem Berufungswerber nach Mitteilung von der Rechtslage mittels Vorhalt die Möglichkeit, allfällige tatsächliche Aufwendungen bekanntzugeben, die die vereinnahmten Beträge kürzen könnten, sowie konkrete Gründe vorzubringen, warum die Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern einer selbständigen Tätigkeit erfolgt sein sollte.

Zwecks Beantwortung des Vorhaltes sprach der Berufungswerber persönlich beim Unabhängigen Finanzsenat vor und schilderte zunächst die im Berufungsverfahren strittigen Tätigkeiten folgendermaßen: Er sei für den Verein in zwei Bereichen tätig gewesen: einerseits als Beachvolleyball-Trainer, andererseits als Berater im Fitnessbereich. Als Volleyball-Trainer hätte er den zum Studio gehörigen Ballspielplatz genutzt. Als Berater im Fitnessbereich hätte er Einzelpersonen beim Training sowohl betreut als auch beraten, wobei er die Beratungen auch bei sich zu Hause vorgenommen habe. In diesen Fällen hätte er den Personen mit Hilfe von ergometrischen Messungen etc. ein individuelles Trainingsprogramm zusammengestellt. Die Zeitvereinbarungen mit diesen Personen erfolgten stets persönlich und individuell. Bis zum

Beginn des Jahres 2003 stand er zum Fitnessstudio selbst noch in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis (2003 dotiert mit 1.088,79 €), er war damals im Schalterbereich des Studios tätig. Diese Arbeit, die er dann aufgegeben hatte, hatte mit der späteren Betreuungstätigkeit nichts gemeinsam.

Als steuerlich zu berücksichtigende Aufwendungen in Zusammenhang mit den hier strittigen Einkünften beantragte er die Fahrtkosten von seinem Wohnort zum Studio, Fortbildungsaufwand (in diesem Zusammenhang die Fahrtkosten zu den Seminarorten und Taggelder) sowie die Kosten folgender Anschaffungen, die er für seine Tätigkeit benötigte:

2003: Pulsmesser mit Aufnahmefunktion für Kunden;

2004: Ergometer (50% betrieblich), Cardio Puls Set, Yoga Matten Set, CD-Rohlinge, Handbuch Volleyball Grundlagen;

2005: 10 Beachbälle für das Training (er hätte für sich selbst bereits 3 Stück angeschafft), Material für den Platz (Ersatzgummischnur und Erdnägel), Ballpumpe, Freisprecheinrichtung zu 50%, Fotokamera mit Möglichkeit zur Videoaufnahme für die Aufnahme beim Training zu 20% sowie Zubehör zur Fotokamera;

2006: Ballpumpe und Thera Band;

2007: Head Set.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren als Trainer in der P GmbH, später B GmbH, tätig war und in diesem Zusammenhang folgende Beträge erhalten hatte: im Jahr 2003 3.501,40 €, im Jahr 2004 2.570,36 €, im Jahr 2005 3.187,31 €, im Jahr 2006 941 € und im Jahr 2007 870,75 €. Während das Finanzamt davon ausging, dass er diese Beträge im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur P GmbH erhalten hatte und als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Arbeitnehmerveranlagungen der betreffenden Jahre einbezog, vertrat der Berufungswerber die Ansicht, dass die Versteuerung dieser Einkünfte zu Unrecht erfolgt sei, da Auftraggeber und Zahler in Wahrheit der X-Verein war und es sich lediglich um Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gehandelt habe.

Unter der Annahme, dass den diesbezüglichen Ausführungen des Berufungswerbers zu folgen wäre, würde sich für die hier angefochtenen Bescheide Folgendes ergeben:

Die vom Berufungswerber in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Vereinsrichtlinien lauten in ihrer Rz 774 folgendermaßen: Erhalten die in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen – unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte – von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unter-

haltskosten) Beträge, liegen, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontrollausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundessportförderungsmittel jeweils verrechneten Sätze nicht übersteigen, keine Einkünfte vor. Nach diesen Richtlinien dürfen für Verpflegungskosten nur mehr 26,40 €, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 13,20 € und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3 € (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden 1,50 €) verrechnet werden. Als Reise gilt dabei jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen und dgl. (z.B. Fahrten zu den Trainings- und Wettkampfstätten) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des Sportvereins ersichtlich sein.

Dem gegenüber gilt für „Reisen“ nach dem Einkommensteuergesetz Folgendes: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten setzt überdies eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus. Dieser Reisebegriff entspricht auch dem Begriff der ausschließlich betrieblich veranlassten Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988.

Die „Reise“ im Sinn des Einkommensteuergesetzes unterscheidet sich damit wesentlich von den oben zitierten Vereinsrichtlinien, die weder eine bestimmte Reisedauer noch eine bestimmte Mindestentfernung vom üblichen Tätigkeitsmittelpunkt erfordern. Es spielt nach den Vereinsrichtlinien auch keine Rolle, wenn durch wiederholte Reisebewegungen an ein und denselben Ort dort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

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. auch VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; UFS 19.1.2007, RV/0641-I/06).

Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stellt, findet sich im Einkommensteuergesetz erst mit Wirksamkeit ab 31.12.2009 (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG) und ist für

die Berufungsjahre nicht anwendbar. Eine „beruflich veranlasste Reise“ im Sinn der Begriffsbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 oder „betrieblich veranlasste Reise“ im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988, die es rechtfertigen würde, die vereinnahmten Bezüge zur Gänze als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen, liegt bei der Tätigkeit des Berufungswerbers offensichtlich nicht vor. Bei dieser Sachlage liegen bei den hier strittigen Bezügen steuerpflichtige Einkünfte jedenfalls auch dann vor, wenn sie der Berufungswerber, wie dies in seiner Eingabe dargestellt wird, vom Verein als Auftraggeber erhalten hat.

Im gegenständlichen Fall war daher lediglich die Feststellung zu treffen, ob die strittigen Einkünfte im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder einer selbständigen Tätigkeit erzielt wurden. Unbestritten ist, dass der Berufungswerber bis zum Beginn seiner Trainertätigkeit in einem Dienstverhältnis zum Fitnessstudio stand, wobei er allerdings in dieser Zeit sein Aufgabenbereich ein anderer war und aus ihm kein Hinweis auf eine Einstufung der späteren Tätigkeit abgeleitet werden kann.

Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist geprägt von Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Arbeitgebers. Sollten diese Merkmale noch zu keiner eindeutigen Abgrenzung von einer selbständigen Tätigkeit führen, können weitere Merkmale, insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, zur Aufklärung beitragen. Bei dem hier strittigen Auftragsverhältnis spricht insbesondere die Gestaltung der Fitnessberatung bzw. Fitnessbetreuung für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit. Dies vor allem deshalb, da der Berufungswerber seine Kunden für die Beratungstätigkeit im Fitnessbereich sowie für die Betreuung selbst angeworben und die Termine individuell vereinbart hat und die Beratungen nicht nur im Studio, sondern auch zu Hause vorgenommen hat, wobei er in diesen Fällen die Fitnesstests auch unter Verwendung eigener Arbeitsmaterialien vorgenommen hat. Bezuglich des Volleyball-Trainings ist eine betriebliche Eingliederung sicherlich stärker gegeben, da hier seine Trainingstätigkeit zu bestimmten durch den Studiobetrieb vorgegebenen Zeiten erfolgte. In gleicher Weise wie bei der Fitnessbetreuung erfolgte jedoch auch hier die Bezahlung nach tatsächlich geleisteten Stunden, wobei der Berufungswerber auch das volle Risiko bei Ausfall von Stunden zu tragen hatte. Insgesamt überwiegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei dem hier strittigen Auftragsverhältnis die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit und hat der Berufungswerber daher die strittigen Einnahmen im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erzielt.

Auf Grund dieser Feststellungen können jedenfalls die vom Berufungswerber geltend gemachten Fahrtkosten zu seinen Einsätzen als Betriebsausgaben anerkannt werden, wobei sich deren Höhe folgendermaßen errechnet:

2003: die einfache Wegstrecke vom Wohnort des Berufungswerbers zum Studio beträgt

13 km, hin und retour somit 26 km. Nach der Aufstellung des Berufungswerbers erfolgten 117 Einsätze, dies ergibt 3.042 betrieblich veranlasste Kilometer; bei einer Schätzung des Aufwandes in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (0,36 €) ergibt dies 1.095,12 €.

2004: 85 Einsätze laut Aufstellung des Berufungswerbers, ergibt 2.210 km. Der Aufwand in Höhe des amtlichen Kilometergeldes beträgt 795,60 €.

2005: bis Ende März 2005 24 Einsätze mit je 26 km ergibt 624 km. Ab April betrug die Fahrstrecke nach einem Wohnungswechsel nur mehr 16 km. Ab diesem Zeitpunkt erfolgten 67 Einsätze, bzw. insgesamt 1.072 km, Anzahl der Gesamtkilometer 1.696. Der Aufwand in Höhe des Kilometergeldes (ab 28.10.2005 0,38 €) beträgt insgesamt 614,40 €.

2006: 35 Einsätze zu je 16 km ergibt 560 km. Im selben Jahr besuchte der Berufungswerber zwei Fortbildungsveranstaltungen (Trainerfortbildungen in Harbach-Hirschenwies und Salzburg), deren Anfahrtstrecke weitere 444 km ergab. Gesamtkilometer 1.004, amtliches Kilometergeld 381,52 €.

2007: 34 Einsätze mit je 16 Kilometer; Gesamtkilometer 544, amtliches Kilometergeld 206,72 €.

Die für das Jahr 2006 anlässlich der Fortbildungsveranstaltungen geltend gemachten Tagesdiäten (insgesamt 121 €) können ebenfalls im beantragten Ausmaß anerkannt werden.

Was die sonstigen vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen betrifft, ist Folgendes zu beachten: „Betriebsausgaben“ liegen dann vor, wenn eine betriebliche „Veranlassung“ für diesen Aufwand gegeben ist. Wie bei den Werbungskosten ist jedoch auch hier das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 enthaltenen „Aufteilungsverbot“ zu beachten. Danach dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden „Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“.

Dieser Bestimmung liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen kann und Aufwendungen der Lebensführung abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, deren Tätigkeit eine solche Verbindung nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Demnach sollen gemischt veranlasste Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig sein. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz liegt nur vor, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlasst ist oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließliche betriebliche Ver-

---

anlassung oder Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (Doralt, EStG Kommentar, Tz 21/2ff zu § 20).

In diesem Sinn ist bezüglich der vom Berufungswerber beantragten Aufwendungen Folgendes festzustellen:

Ergometer: Hierbei handelt es sich zweifellos um einen Gegenstand, der in vielen Haushalten für die privaten Nutzung angeschafft wird, wobei allerdings die Darstellung des Berufungswerbers glaubhaft ist, dass er das Ergometer für die Fitnesstests bei seinen Kunden unbedingt benötigt. Dennoch kann eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung oder Veranlassung für die Anschaffung nicht angenommen werden. Der Berufungswerber selbst schätzt die berufliche Verwendung mit 50% ein. Abgesehen davon, dass eine einwandfreie Feststellung des Ausmaßes von beruflicher und privater Verwendung bei einem derartigen Gerät schwer möglich ist, erscheint auch diese Schätzung der beruflichen Verwendung zu hoch gegriffen, da die zeitliche Auslastung für Kunden in Anbetracht des Umstandes, dass der Berufungswerber die Tätigkeit nur nebenberuflich und damit zeitlich eingeschränkt ausübt, nicht so hoch sein kann, dass nicht eine üblicherweise anzunehmende private Nutzung doch höher ist. Wenn jedoch von einer überwiegenden privaten Nutzung auszugehen ist, muss nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hier das Aufteilungsverbot zur Anwendung kommen und können die beantragten Anschaffungskosten keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Diese Feststellung gilt in gleicher Weise auch für die anderen Sportutensilien wie Yoga Matten Set, Beachbälle, Ballpumpen, Thera-Band Zippbox. Wenn der Berufungswerber auch bezüglich der Beachbälle darauf hinweist, dass er diese für das Training benötige und er für den Eigenbedarf bereits drei gekauft habe, so gilt dennoch auch für diese Anschaffung, dass hier eine Trennung zwischen beruflicher und privater Veranlassung praktisch nicht möglich ist.

CD-Rohlinge, Freisprecheinrichtung, Fotokamera samt Zubehör, Head Set sind geradezu typischerweise Geräte, die im privaten Bereich Verwendung finden. Bezuglich der Fotokamera hat der Berufungswerber selbst den beruflichen Anteil nur mit 20% geschätzt. Damit steht von vornherein fest, dass die private Veranlassung und Verwendung wesentlich im Vordergrund steht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist jedoch eine steuerliche Berücksichtigung folgender Anschaffungen gerechtfertigt: der im Jahr 2003 angeschaffte Pulsmesser mit der Aufnahmefunktion für Kunden – es ist glaubhaft, dass dieses Gerät als Zusatzgerät zu den bereits vorhandenen im beruflichen Bereich Verwendung findet (222,13 €); 2004: Cardio Puls Set (55,24 €) und das Handbuch Volleyball Grundlagen (17,71 €) – nach Internetrecherchen ein Fachbuch für Volleyballtraining; 2005: die Materialien für den Platz (13,48 €).

Auf Grund dieser Feststellungen vermindern sich die strittigen Einkünfte folgendermaßen:

2003: Betriebsausgaben insgesamt 1.317,25 €, Einkünfte neu 2.184,15 €;

2004: Betriebsausgaben insgesamt 868,55 €, Einkünfte neu 1.701,81 €;

2005: Betriebsausgaben insgesamt 627,88 €, Einkünfte neu 2.559,43 €;

2006: Betriebsausgaben insgesamt 502,52 €, Einkünfte neu 438,48 €;

2007: Betriebsausgaben insgesamt 206,72 €, Einkünfte neu 664,03 €.

Die Beträge werden den bisherigen Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet. Gleichzeitig vermindern sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um die als Zahlungen der B GmbH ausgewiesenen Beträge.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer ist beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen. Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 29. Mai 2012