



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler WTH GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 32, vom 9. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2004 und vom 11. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und betreffend Einkommensteuer 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird teilweise Folge gegeben.

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

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	24.287,42 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohn- steuer	5.305,89 € -3.918,67 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)	1.387,22 €
--	------------

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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 die Berufungswerberin in den Jahren 2004 bis 2006 im Fitness-Center der GmbH als Sporttrainerin tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hatte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden war. Daraus wurde der Schluss gezogen, dass die Berufungswerberin mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur P GmbH stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und nahm die Verfahren betreffend Arbeitnehmerveranlagung für diese Jahre wieder auf und erließ für die Jahre 2004, 2005 und 2006 neue Einkommensteuerbescheide, in die die Vergütungen für diese Trainertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen wurden.

In den gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen wandte die Berufungswerberin sinngemäß ein:

Sie sei Vereinsmitglied des XVereins und dort ehrenamtlich als Sportlehrerin tätig gewesen. Alle Beträge, die sie erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gewesen und es wäre kein Dienstverhältnis vorgelegen. Der XVerein 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 (Scheingrün-

dung), 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 haben. 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 dasselbe 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 festzustellen, dass nicht ein Dienst-, sondern ein Werkvertrag vorliege, da der Leistungserfolg vergütet worden sei (keine vom Ausfall von Stunden unabhängige Vergütung). Dienstnehmer seien Personen, die sich zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten und diese persönlich 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 seien dann auch alle Auszahlungsbeträge des Vereins berücksichtigt worden, 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 der Berufungswerberin nach Mitteilung von der Rechtslage mittels Vorhalt die Möglichkeit, allfällige tatsächliche Aufwendungen bekanntzugeben, die die vereinnahmten Beträge kürzen könnten, sowie konkrete Gründe vorzubringen, falls sie der Ansicht sei, dass die Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern einer selbständigen Tätigkeit erfolgt wäre.

In Beantwortung des Vorhalts übermittelte die Berufungswerberin eine Liste von Aufwendungen, die sie als Werbungskosten geltend machen wollte, und zwar insbesondere Arbeitskleidung, Aerobic-CD's sowie Fortbildungskosten.

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

Unbestritten ist, dass die Berufungswerberin in den streitgegenständlichen Jahren als Aerobic-Trainerin in der P GmbH, später B GmbH, tätig war und in diesem Zusammenhang folgende Beträge erhalten hatte: im Jahr 2004 insgesamt 3.958,82 €, im Jahr 2005 insgesamt 4.241,52 € und im Jahr 2006 insgesamt 2.938,95 €. Während das Finanzamt davon ausging, dass sie 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 die Berufungswerberin 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 der Berufungswerberin zu folgen wäre, würde sich für die hier angefochtenen Bescheide Folgendes ergeben:

Die von der Berufungswerberin 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 Unterhaltskosten) Beträge, liegen, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontroll-

ausschusses 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 Berufsjahre nicht anwendbar. Eine „beruflich veranlasste Reise“ im Sinn der Begriffs-

bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, die es rechtfertigen würde, die vereinnahmten Bezüge zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen, liegt bei der Tätigkeit der Berufungswerberin offensichtlich nicht vor. Bei dieser Sachlage sind die hier strittigen Bezügen grundsätzlich auch dann steuerpflichtig, wenn sie die Berufungswerberin, wie dies in ihrer Eingabe dargestellt wird, vom Verein als Auftraggeber erhalten hat. Damit erübrigt sich eine weitere Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Berufungswerberin zu dieser Problematik.

Auf Grund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung über die Modalitäten der dort erfolgten Dienstverrichtung (terminlich und örtlich fixierte Unterrichtsstunden und Einhaltung bestimmter organisatorischer Verpflichtungen, Ersatztrainer nur nach Abklärung mit der Unternehmensleitung etc.) bestehen auch keine Anhaltspunkte, nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Zu den von der Berufungswerberin nachträglich geltend gemachten Werbungskosten war Folgendes festzustellen:

Arbeitskleidung: Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

In diesem Sinn sind Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird. Steuerliche Berücksichtigung können nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden, also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Bei typischer Berufskleidung handelt es sich um solche Kleidungsstücke, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Uniform erfüllen und deshalb bei Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würde (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Bei den von der Berufungswerberin unter dem Titel Arbeitskleidung geltend gemachten Anschaffungen handelt es sich jedoch um normale Sportbekleidung wie Sportschuhe, Hosen, Tops etc., die sich ihrer objektiven Beschaffenheit nach nicht von solchen Kleidungsstücken unterscheiden, die üblicherweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finden. Daran ändert auch der Hinweis der Berufungswerberin nichts, wonach sie im Studio einen eigenen Spind für ihre Kleidung hatte und sich dort jeweils umzog, da damit die beliebi-

ge Verfügbarkeit über die Kleidungsstücke dennoch bestehen bleibt. Derartige Aufwendungen können nicht zu Werbungskosten führen.

Aerobic CD's: Auch für Tonträger gilt grundsätzlich das im oben zitierten § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 normierte „Aufteilungsverbot“. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits mehrfach festgestellt (z.B. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260), dass Tonträger als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß betreffen, und aus diesem Grund bestätigt, dass deren Anschaffung nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründen.

Wie aus den von der Berufungswerberin vorgelegten Unterlagen und Recherchen im Internet zu ersehen ist, befinden sich auf diesen CD's die Aufnahmen gängiger Titel der Top Charts, aus dem Bereich der Musical, der Schlager etc., die für den Gebrauch in Aerobic-Kursen entsprechend angeordnet sind, d.h. der Rhythmus ist dem entsprechenden Unterrichtsthema angepasst, das Tempo steigert sich zur Mitte und verlangsamt sich dann wieder. Der Unterschied zu „normalen“ CD's besteht damit praktisch nur in der Anordnung der Musikstücke in der Weise, dass die CD optimal auf die Verwendung in einer Aerobic-Stunde abgestimmt ist. Dies macht die CD keineswegs für die private Nutzung uninteressant. Auch der konkrete Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt diesem noch nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise außerdem für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Damit können auch diese Aufwendungen nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

Als Werbungskosten können jedoch die beantragten Fortbildungskosten Berücksichtigung finden, wobei allerdings festzustellen ist, dass die das Jahr 2004 betreffenden Fortbildungskosten das Werbungskostenpauschale von 132 € nicht übersteigen und sich daher steuerlich nicht auswirken. Betreffend das Jahr 2005 ist eine Anerkennung in der beantragten Höhe von insgesamt 183,60 € möglich, was zu einer Erhöhung der Werbungskosten auf diesen Betrag führt.

Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 ist beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. Mai 2012