

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 2.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 6.9.2012 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird insofern abgeändert, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.072,01 € dem Dienstgeber Studio zuzuordnen sind.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Gewerbebetrieb als Trainerin und Vortragende.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die Studio KG auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** vom 17. März 2010 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.683,33 € und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Studio KG in Höhe von 2.863,21 € festgesetzt.

Mit gegenständlichem **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** vom 6. September 2012 wurden zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den **Arbeitgeber Verein** in Höhe von 1.072,01 € festgesetzt.

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

Im Bescheid sei für die Beschwerdeführerin als Vereinstrainerin ein Betrag enthalten, der vom Verein stamme und fälschlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt worden wäre.

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, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

1. Genesis

Die Verein1 Vereine insbesondere in den Zentralräumen hätten in Turnräumen 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 Verein2 und Verein Trainer aus diesen gefunden, um Aerobic nicht nur in Turnräumen, 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 Schulturnräumen in die Räumlichkeiten des Studios verlagert haben. Der Unterricht als solcher sei der gleiche geblieben und ebenfalls die Spesenvergütung. Die beiden Vereine hätten identische 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 Verein1 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 diese 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. Zummindest wüssten alle, die diese erhalten würden, dass es den Verein1 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 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 Verein 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 Turnräumen, 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 beträfen. 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 Verein

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 klargelegt, 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 Ausnutzung der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit, also das Recht des wahlweisen Gebrauchs der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts in der ausschließlichen Absicht der Abgabenersparnis, 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 Gemeinnütziggkeitsgedanken 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 gehaltene 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 bedarfsoorientiert 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, die 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.“

Weiters vorliegend ist ein Auszug aus dem Vereinsregister zum Stichtag 15.5.2006, wonach die Beschwerdeführerin von 21.4.2006 bis 20.4.2008 für den Verein als Sportleiterin fungiert hat.

Am **31. Oktober 2012** wurde folgendes **Ergänzungersuchen** vom Finanzamt an die Beschwerdeführerin gerichtet:

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung beim Verein über die Modalitäten und den Ablauf der dort erfolgten Trainertätigkeit (wie beispielsweise terminlich und örtlich fixierte Trainingseinheiten, Ersatztrainer nur nach Abklärung mit dem Obmann des Vereins, Einhaltung bestimmter organisatorischer Verpflichtungen) seien nach Ansicht des Finanzamtes die Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt und die strittigen Zahlungen wären im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2008 einzubeziehen. Die Auszahlung von steuerfreien Tages- und Kilometergeldern nach den Vereinsrichtlinien sei deshalb nicht zulässig, da der Verein aufgrund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung nicht als gemeinnützig iSd §§ 34ff BAO anzusehen sei. Zur Frage, ob die strittigen Zahlungen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer steuerbegünstigt oder steuerbefreit seien, werde außerdem ergänzend darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat nur an die Rechtsquellen iSd Art 18 Abs. 1 B-VG gebunden sein würde. Die Vereinsrichtlinien würden lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen darstellen und seien für den UFS nicht bindend. Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stelle, sei erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009, BGBl I 2009/151, ins EStG eingefügt worden (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) und sei für das strittige Veranlagungsjahr nicht anwendbar.

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 Verein (idente Statuten, identen Tätigkeiten, unterschiedliche Standorte) In den Bescheiden werde aufgrund einer GPLA-Prüfung von einem Sachverhalt ausgegangen, den es garnicht 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, ihr Mitglieder verloren. Auf der andern 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 Studiomitarbeiter 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 gemietet 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, die in X. tätig seien, gebe es rund 60 Fitnessvereine, die diese Tätigkeit ausüben würden. Davon abgesehen, gehörten sie dem Dachverband des Verein1 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 Parteiengehörs, 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 der Beschwerdeführerin stellvertretend für alle in gleicher Weise beschäftigten Fitnesstrainerinnen das Dienstverhältnis beim Studio Studio KG festgestellt.

Auf der anderen Seite sei die Finanzbehörde zu dem Ergebnis gekommen, dass die Beschwerdeführerin und alle in gleicher Weise beschäftigten Fitnesstrainerinnen Dienstnehmer beim Verein 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 sind.

Zudem liegt vor eine **Niederschrift vom 16. August 2006 über eine Einvernahme von A.B. , Obmann Verein**, 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 unbar 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 Verein, vom 8. Jänner 2007, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

“.....

Die Rekrutierung der Mitglieder Verein 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 Verein 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 unbedeutlicher 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 (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 sie daher nicht zulässig.

Am **4. Februar 2013** wurde obige Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 15. November 2016** wurde der Beschwerdeführerin unter anderem die Niederschrift über ihre Einvernahme vor der GKK vom 12. Juni 2008 sowie das Schreiben des A.B. vom 11. August 2008 übermittelt und wie folgt ausgeführt:
"2.

Mit wem wurden welche Vereinbarungen im Hinblick auf Ihre Trainertätigkeit getroffen? Sollten diese schriftlich vorliegen, sind sie einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten anzuführen.

3.

Welche Tätigkeiten lagen konkret in Ihrem Aufgabenbereich? Welche inhaltlichen Vorgaben von welcher Seite - Studio oder Verein - hat es gegeben?

4.

Von wem wurden die notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt? Wurde die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Studios ausgeübt?

5.

Sollten im Hinblick auf die gegenständliche Tätigkeit Werbungskosten angefallen sein, werden Sie ersucht, diese aufzulisten und nachzuweisen.

6.

Nach Aktenlage wird davon ausgegangen, dass Sie Ihre Trainertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit dem Studio ausgeübt haben."

Mit **Schreiben vom 28. November 2016** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

2.

Sie würde zwischen ihrer Fixanstellung, die mit 1.2.1999 beim damaligen Besitzer des Studios begonnen hätte, und ihrer Vereinstätigkeit beim Verein unterscheiden. Diese Vereinbarungen bzw. ihre Tätigkeiten und Aufgaben würden nach der Geschäftsübernahme im Studio in gleicher Art und Weise weitergeführt worden sein. Die ursprünglichen Vereinbarungen mit dem Studio über ihre beruflichen Aufgaben und Tätigkeiten seien nur mündlich geführt worden, darüber würde es leider keine Aufzeichnungen geben.

Vertretung der Geschäftsleitung, Personalleitung (Einstellung, Zuteilung, Kündigungen, Vorbereitung der Monatsabrechnung), Lehrlingsausbildung, Werbung, Kursplanerstellung, Trainertätigkeit sowohl auf der Trainingsfläche, als auch im Kursbereich (Gruppentraining), Organisation von Veranstaltungen (Tag der offenen Tür, Infoworkshops).

Zu einem späteren Zeitpunkt als die Zusammenarbeit mit dem Verein stattgefunden hätte, auch die monatliche Abrechnung der gebuchten Trainerinnen mit dem Verein.

Dabei sei nur die Abrechnung im Gesamten gemeint und nicht die Auflistungen der einzelnen Trainerinnen. Die wären von diesen Personen selbstständig durchgeführt worden.

3.

Zu den Studiotätigkeiten im Rahmen ihrer Fixanstellung hätten gezählt:

Vertretung der Geschäftsleitung, Personalleitung (Einstellung, Zuteilung, Kündigungen, Vorbereitung der Monatsabrechnung), Lehrlingsausbildung, Werbung, Kursplanerstellung, Trainertätigkeit sowohl auf der Trainingsfläche, als auch im Kursbereich (Gruppentraining), Organisation von Veranstaltungen (Tag der offenen Tür, Infoworkshops), Buchung benötigter Trainer beim Verein1 Sport und Wellnessverein, Abrechnung mit dem Verein1 Sport und Wellnessverein.

Zu den Vereinstätigkeiten, das würde heißen als Mitglied des Vereins Verein1 Sport und Wellnessverein hätte sie im Fitnessstudio folgende Tätigkeiten durchgeführt:

Trainertätigkeit (Flächen- und Gruppentrainer), Ansprechpartner für die Vereinsleitung.

Nicht nur das Studio der Studio KG betreffend:

Vorträge und Seminare

Sie hätte keine Aufzeichnungen mehr darüber, zu welchen Themen und zu welchen Terminen diese stattgefunden hätten und wo sie als Referentin tätig gewesen wäre.

Sie hätte auch die Belege nicht aufgehoben darüber, wo sie im Rahmen ihrer Vereinstätigkeit selbst als Teilnehmer Workshops und Fortbildungen besucht hätte.

4.

Die Arbeitsmittel wären zum Teil im Studio zur Verfügung gestanden. Diese hätten im Rahmen ihrer Vereinstätigkeit (Trainertätigkeit) genutzt bzw. verwendet werden können.

Eigene Arbeitsmittel des Vereins, die vom Verein angekauft worden wären, hätten von ihr als Trainerin des Verein1 gebucht bzw. reserviert und dann im Unterricht verwendet werden können.

Die von ihr verwendete Musik wäre zu 100 % von ihr selbst finanziert worden. Sowohl bei ihrer Tätigkeit als Trainerin mit einer Fixanstellung, als auch als Trainerin des Vereins.

Die Tätigkeiten hätten in den Räumlichkeiten des Studios stattgefunden. Ausnahme wären Referate gewesen, die bei den jeweiligen Auftraggebern stattgefunden hätten.

5.

Werbungskosten hätte sie nicht aufzulisten.

6.

Für sie hätte es keinen Zweifel gegeben, dass ihre Vereinstätigkeit eine reine Vereinstätigkeit gewesen sein würde. Sie wäre auf eigenen Wunsch Vereinsmitglied geworden, hätte regelmäßig an den Versammlungen und Veranstaltungen des Vereins teilgenommen. Für ihre Tätigkeit als Vereinstrainerin hätte sie eine Aufwandsentschädigung bekommen. Sie hätte niemals für diese Tätigkeit ein Gehalt vom Studio bekommen. Sie würde doch nicht bewusst auf die Annehmlichkeiten eines Dienstverhältnisses (Krankenstand- sowie Urlaubsanspruch, 13. und 14. Monatsgehalt) verzichtet haben, wenn sie Zweifel gehabt hätte.

Folgende **Aussagen der Beschwerdeführerin vor der GKK am 12. Juni 2008** wurden von dieser niederschriftlich bestätigt:

Sie wäre vom 1.2.1999 bis Ende März 2008 im Fitnessstudio der Studio KG beschäftigt gewesen. Sie sei am Aufbau des Studios maßgeblich beteiligt und für das Personal (Einstellung, Lehrlingsausbildung, Kündigungen,...) und für die Werbung verantwortlich gewesen. Sie wäre die Stellvertreterin des Besitzers bzw. später des Geschäftsführers gewesen. Außerdem wäre sie verantwortlich für die Lehrlingsausbildung (Fitnessbetreuer). Wenn sie nicht da gewesen wäre, hätten andere die Aufsicht über die Lehrlinge übernommen.

Sie sei bereits seit circa 27 Jahren als Übungsleiterin für den Verein Verein3 tätig gewesen und hätte Gymnastikstunden gegen eine geringe Aufwandsentschädigung von etwa 300,00 S jährlich gegeben. Sie sei heute noch dort Mitglied. Früher hätte sie dort auch Fortbildungen gemacht, heute nur mehr über den Verein1. Den Großteil ihrer Aus- und Fortbildung (95%) hätte sie aber privat finanziert.

Mit Gründung des Studios hätte sie einen Dienstzettel unterschrieben, in dem eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden vereinbart gewesen wäre. In dieser Arbeitszeit würden nicht nur Verwaltungstätigkeiten, sondern auch Trainingsstunden im Gymnastikbereich sowie auf der Trainingsfläche (Gerätebereich) inkludiert gewesen sein. Zu Beginn ihrer Tätigkeit wären nur der Betreiber des Studios und sie sowie etwa drei weitere Trainerinnen stundenweise beschäftigt gewesen. Es hätte aber eine mündliche Vereinbarung mit dem Betreiber des Studios gegeben, dass weitere Trainerinnen aufgenommen würden, sobald Bedarf danach bestehe. Über Aus- und

Fortbildungsveranstaltungen des Studios wäre sie mit den Mitgliedern von Verein1 Vereinen in Kontakt gekommen. Für ihr Dienstverhältnis hätte sie bis Februar 2008 Stundenaufzeichnungen geführt, weil sie eine relativ freie Zeiteinteilung gehabt hätte. Es wäre von der Studioleitung gewünscht gewesen, dass sie ihre Anwesenheitszeiten den betrieblichen Gegebenheiten anpassen würde.

Zu Beginn des Jahres 2000 sei der Einsatz weiterer Trainerinnen erforderlich gewesen. Der Betreiber des Studios hätte sich mit A.B. in Verbindung gesetzt und Trainerinnen "gebucht". Sie wäre zu dieser Zeit schon kurz Mitglied im Verein gewesen. Der Mitgliedsbeitrag hätte für sie 500,00 S bzw. 36,00 € pro Jahr sowie 0,73 € pro abgerechneter Einheit betragen. Der Verein hätte Fortbildungsveranstaltungen angeboten. Wenn sie einen Vortrag gehalten hätte, hätten sowohl Vereinsmitglieder, als auch Nichtmitglieder diesen besuchen können. Wenn es sich um eine externe Veranstaltung gehandelt habe, hätte sie die Kosten vorfinanzieren müssen und beim Verein um eine Kostenerstattung ansuchen können. Die Entscheidung über diese Anträge hätte der Vorstand getroffen. Sie hätte etwa dreimal einen kleineren Betrag erhalten. Der Sitz des Vereines wäre früher in einem Studio in X. gewesen. Wo der Sitz des Vereines heute sei, könne sie nicht angeben.

Sie sei etwa 2002 die Stellvertreterin der sportlichen Leiterin geworden. Bei den Vorstandssitzungen wären nicht nur die Vorstandsmitglieder anwesend gewesen, sondern jedenfalls pro Studio, mit dem der Verein einen Vertrag gehabt hätte, ein Ansprechpartner (der gleichzeitig auch Vereinsmitglied sein hätte müssen). Die Sitzungen wären zu Beginn in einem Studio in X. gewesen, später hätten sie in Studios bzw. Gasthäusern stattgefunden. Der Vorstand hätte über Aufnahme und Ausschluss von Studios und Trainerinnen entschieden. Die Trainerinnen hätten ihre Qualifikation entsprechend nachweisen müssen. Voraussetzung für die Aufnahme in den Verein sei die Bereitschaft, in Fitnessstudios Stunden abzuhalten. Trainerinnen würden den Verein benötigen, um eine Aufwandsentschädigung steuerfrei halten zu können. In ihrem Fall wäre es oft vorgekommen, dass sie andere Studios kontaktiert hätten, ob sie Stunden für den Verein abhalten könne. Dies hätte sie regelmäßig abgelehnt. Etwa im Frühling 2007 hätte sie ihr Amt zurückgelegt, weil sie die Verantwortung für die Vereinsabrechnung nicht mehr übernehmen habe wollen. Für die Verein1 Trainer hätte es in jedem Studio einen Ansprechpartner gegeben. Für die Studio KG wäre sie die Ansprechpartnerin gewesen. Sie hätte Stundenlisten und Abrechnungsblätter der Trainerinnen eingesammelt und sie auf ihre Richtigkeit kontrolliert. Diese Kontrolle wäre wichtig gewesen, weil sie für das Studio die entsprechenden Beträge an den Verein1 überweisen hätte müssen. Vom Verein1 Verein hätte jede TrainerIn die Aufwandsentschädigung ausbezahlt bekommen. Außerhalb ihres vereinbarten 20-stündigen Dienstverhältnisses hätte sie auch Gymnastikstunden für den Verein Verein1 im Studio der Studio KG abgehalten. Das notwendige Zeitausmaß wäre unterschiedlich gewesen. Einerseits wäre der Winter zeitintensiver, andererseits hätte sie sehr oft die Vertretung für urlaubende oder erkrankte Kolleginnen übernommen. Voraussetzung dafür, dass eine Trainerin im Studio Stunden abhalten hätte können wäre nach Anweisung des Betreibers gewesen, dass sie als

Personalverantwortliche zusätzliches Personal nur vom Verein lukrieren hätte dürfen. Die Gründe für diese Vorgangsweise könne sie nicht angeben. Aus diesem Grund hätte sie auch das Dienstverhältnis mit Frau Y. kündigen müssen. Zu Spitzenzeiten wären bis zu vierzehn Trainerinnen im Studio der Studio KG im Einsatz gewesen. Aus diesem Pool hätte sie die Trainerinnen lukrieren können. Pro Jahr seien von ihr etwa vier Kurspläne erstellt worden. Die von ihr für die Kurse gewünschten Trainerinnen seien von ihr per E-Mail oder telefonisch kontaktiert und zu einer Besprechung im Studio eingeladen worden. Die TrainerInnen hätten sich dann entscheiden können, ob sie den entsprechenden Kurs übernehmen würden oder nicht. Trainerinnen, die weit entfernt gewohnt hätten, hätten die Anfahrtszeit im Zeiterfassungsblatt anführen und mit dem Verein verrechnen können. Vertretungsfälle hätte sie entweder selbst übernommen oder eine Trainerin, die bereits aus der Tätigkeit im Studio bekannt gewesen wäre. Den Kunden sei es egal, ob Mitarbeiter des Studios oder Verein Mitglieder die Stunden gehalten hätten. Die Kunden hätten das nicht gewusst.

Für den Verein hätte sie als Trainerin ein Zeiterfassungsblatt ausfüllen müssen. Einzutragen gewesen wären die Anzahl der Anfahrtskilometer, die Dauer der Parkplatzsuche, die Dauer der Vorbereitung, die Kurseinheit selbst, die Hygienezeit, Dauer für die Musikauswahl). Dieses Zeiterfassungsblatt hätte die Kassiererin des Vereines für die Abrechnung gebraucht. Seit etwa 2005 sei die Abrechnung über eine Excel-Tabelle erfolgt. Den Namen der Kassiererin könne sie nicht angeben. Ihre Aufgabe als Personalverantwortliche im Studio wäre gewesen, die Gesamtabrechnung für alle Trainerinnen zusammen zu fassen.

Zu ihrer Abrechnung für November 2004 gebe sie Folgendes an:

Aus der Verein1-Stundenliste sei ersichtlich, dass sie an 23 Tagen für den Verein im Studio tätig gewesen sein würde. Im Abrechnungsblatt seien nur 16 Tage angeführt. Dazu gebe sie an, dass mit dem Verein1 ein bestimmter Stundensatz (unterschiedlich nach Einsatzbereich) vereinbart gewesen sein würde. Der Stundensatz multipliziert mit den geleisteten Stunden hätte ihr Entgelt ergeben. Dieser Betrag sei durch 29,40 € dividiert worden und hätte so die Anzahl der "Einsatztage" auf dem Abrechnungsblatt ergeben. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem ihr zustehenden Entgelt hätte als pauschaler Kostenersatz geltend gemacht werden können.

Für die Trainerinnen hätte es keinen Unterschied gegeben, ob sie als Dienstnehmerinnen des Studios oder als Vereinsmitglieder als Trainerinnen im Studio tätig gewesen wären. Es hätte weder organisatorische, noch finanzielle Änderungen für die Trainerinnen gegeben. Es würde nur für das Studio leichter gewesen sein, die Trainerinnen bedarfsgerecht einzusetzen, somit in "schwachen Zeiten" nicht zu beschäftigen und nicht bezahlen zu müssen.

Sie hätte im März 2008 ihr Dienstverhältnis aus persönlichen Gründen beendet. Die Mitgliedschaft im Verein1 ende mit Jahresende. Sie hab den Verein (A.B.) informiert, dass sie keine weiteren Einsätze für den Verein absolvieren würde. Während der Dauer ihrer Mitgliedschaft im Verein1 wäre sie ausschließlich im Studio der Studio KG eingesetzt gewesen. Sie hätte aber Fortbildungen besucht bzw. organisiert und Vorträge gehalten.

Laut **Schreiben des A.B. vom 11. August 2008** entspreche die obige Niederschrift in großen Teilen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Oben angeführte Ermittlungsergebnisse wurden mit Schreiben vom 15. November 2016 und vom 29. November 2016 der belangten Behörde übermittelt.

Durch das Finanzamt wurde mit **Schreiben vom 13. Jänner 2017** folgende Stellungnahme eingereicht:

Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin zu keinem der ihr übermittelten Schriftstücke eine Stellungnahme abgegeben bzw. auch keine weiteren Beweise eingebracht habe. Laut Aktenlage sei nach Ansicht des Finanzamtes von einer Trainertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses beim Studio auszugehen. Die Beschwerdeführerin hätte keine weiteren Unterlagen beigebracht, die die bisherigen Ermittlungsergebnisse in Zweifel ziehen bzw. die rechtliche Beurteilung ändern würden.

Zu der Beantwortung des Vorhaltes werde wie folgt Stellung bezogen:

Punkt 2 und 3:

Bezüglich der Angaben der Beschwerdeführerin zu den Beschäftigungsinhalten werde auch auf ihre Aussage vom 12. Juni 2008 hingewiesen. Die gesamten Ermittlungsergebnisse würden eindeutig auf die Dienstgebereigenschaft der Firma Studio KG hinweisen. In der übermittelten Stellungnahme bringe die Beschwerdeführerin jedoch vor, sie würde als Trainerin für den Verein und nicht für das Fitnessstudio tätig gewesen sein. Die Erklärung für die gewählte Vorgangsweise sei auch am 12. Juni 2008 beantwortet worden, da diese Abwicklungsform über den Verein laut Angaben der Beschwerdeführerin die Steuerfreiheit der Aufwandsentschädigung garantieren hätte sollen.

Die Argumentationslinie, dass die Vergütungen immer vom Verein überwiesen worden wären bzw. sie für ihre Tätigkeit niemals ein Gehalt vom Studio erhalten hätte sei insofern nicht zielführend, als die (mittelbare) Zahlung durch den Verein kein Nachweis für dessen Dienstgebereigenschaft darstelle, denn an der Dienstgebereigenschaft ändere es nichts, wenn sie den Dienstnehmer durch Mittelpersonen in Dienst genommen habe oder ihn ganz oder teilweise auf Leistungen Dritter anstelle des Entgelts verweise (VwGH 25.1.1994, 92/07/0264).

Die Kurse seien Monate im Vorfeld laut eigenen Angaben mit circa 4 Kursplänen pro Jahr durch die Beschwerdeführerin selbst fixiert worden. Die Beschwerdeführerin hätte nach eigenen Angaben die einmal vereinbarten Arbeitszeiten einzuhalten gehabt und es hätte kein allgemeines Vertretungsrecht bestanden. Die Stundenlisten seien laut Angaben der Beschwerdeführerin im Büro der Studio KG gesammelt worden, sodass eine Kontrolltätigkeit durch sie gegeben gewesen wäre. Sie selbst hätte bei ihrer Aussage am 12. Juni 2008 angegeben, dass diese Überprüfungsmöglichkeit wichtig gewesen sein würde. Die Studio KG hätte auch die Räume und Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Die Beschwerdeführerin hätte über keine eigenen (wesentlichen) Arbeitsmittel verfügt. Ihr seien laut eigenen Angaben keine Aufwendungen entstanden, da auch keine von ihr getragenen Werbungskosten bekannt gegeben worden wären (siehe Antwort Punkt 5).

Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Trainingsräumen und das Bestehen eines im Voraus fixierten Stundenplanes würden für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Trainerinnen und Trainer in den Betrieb des Fitnessstudios sprechen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200; 21.11.2013, 2012/15/0025). Für ein Dienstverhältnis spreche die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit, sowie dass der Arbeitgeber Arbeitsmittel und Arbeitsräume zur Verfügung stelle (Doralt, EStG⁶, § 47 Rz 44 und 47).

Es wäre somit eine organisatorische Eingliederung und Weisungsunterworfenheit vorgelegen und es hätte ein Unternehmerrisiko seitens der Beschwerdeführerin gefehlt, es hätte somit ein Dienstverhältnis zur Studio KG bestanden, sodass die Besteuerung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Trainerin zurecht erfolgt sei.

Auch wenn es sich bei der Behauptung, die Beschwerdeführerin sei für den Verein und nicht für das Fitnessstudio tätig gewesen wohl nur um eine bloße Schutzbehauptung handle, würde sich - trotz der behaupteten Steuerfreiheit von Spesenersätzen nach den Vereinsrichtlinien - an der Steuerpflicht der erhaltenen Bezüge auch in diesem Fall nichts ändern.

Die Beschwerdeführerin verweise darauf, dass als Abgeltung für die Tätigkeit Aufwandsentschädigungen vereinbart worden wären. Vorteile und Bezüge der Vereinsmitglieder würden bei diesen zu den steuerpflichtigen Einkünften gehören, wenn sie unter eine Einkunftsart des § 2 EStG 1988 fallen würden. Der Umstand, dass Bezüge unter dem Titel Aufwandsentschädigung empfangen würden, führe nicht dazu, dass derartige Bezüge grundsätzlich von einer Besteuerung ausgenommen seien (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159).

Würden Vereinsmitglieder von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten Beträge erhalten, lägen, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontrollausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundes-Sportförderungsmittel jeweils verrechenbaren Sätze nicht übersteigen würden, grundsätzlich keine Einkünfte vorliegen. Nach diesen Richtlinien dürften für Verpflegungskosten 26,40 €, bei Tätigkeiten bis zu 4 Stunden 13,20 € verrechnet werden. Diese Regelung gelte aber nicht bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ob ein Dienstverhältnis vorliege, sei nach den Vorschriften der §§ 25 und 47ff EStG 1988 zu beurteilen.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, 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 selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht

zu nehmen (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüberstehe, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. z.B. das zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 14.6.1988, 88/14/0024). Ein bestimmtes Strafausmaß sei für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht erforderlich. Der Verwaltungsgerichtshof hätte in Fällen, in denen erst die Übernahme einer konkreten Arbeitsverpflichtung, insbesondere durch die Eintragung in eine Liste, eine Arbeitsverpflicht begründet, ausgesprochen, dass in diesen Fällen vor Eintragung in die Liste von keiner Arbeitsverpflichtung auszugehen sei. Allerdings komme dann zwar kein durchgehendes, jedoch eventuell ein tageweises oder periodisch wiederkehrendes Dienstverhältnis in Frage (VwGH 7.9.2005, 2002/08/0215; 25.4.2007, 2005/08/0162).

Würde - was von Seitens des Finanzamtes ausdrücklich bestritten werde - eine Arbeitsverpflichtung gegenüber dem Verein und nicht gegenüber dem Studio vorliegen, würde ein Dienstverhältnis zum Verein und somit ebenfalls Einkünfte iSd § 25 EstG 1988 vorgelegen sein.

Mit **Schreiben vom 19. Jänner 2017** wurde durch das Finanzamt wie folgt ergänzt:
Die OÖ GKK hätte im Fall der Beschwerdeführerin festgestellt, dass diese Dienstnehmerin sei und gewesen wäre und daher der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 1 und 2 ASVG sowie § 2 Abs. 1 lit. a AIVG unterliege. Der Landeshauptmann von OÖ hätte den Bescheid bestätigt. Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung sei von der belangten Behörde durch Bescheid vom 11. Oktober 2011 gemäß § 66 Abs. 4 AVG iVm § 63 Abs. 3 AVG wegen nicht behebbarer Mängel zurückgewiesen worden. Letztlich sei die dagegen erhobene Beschwerde vom VwGH mit Erkenntnis vom 28.3.2012, 2011/08/0375, als unbegründet abgewiesen worden, das hieße der Versicherungsbescheid, der Pflichtversicherungstatbestand, sei rechtskräftig.

Dem Erkenntnis zu Grunde gelegter Sachverhalt

Unstrittig bezog die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 Zahlungen für ihre Tätigkeit als Fitnessstrainerin im Studio der Studio KG in Höhe von 1.072,01 €.

Die Zahlungen erfolgten durch den Verein. Die Beschwerdeführerin war Mitglied dieses Vereines.

Folgende Vorgangsweise wurde von der Beschwerdeführerin laut Einvernahme vom 12. Juni 2008 sowie Schreiben vom 28. November 2016 bestätigt und wird der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt:

Die abgehaltenen Trainingseinheiten fanden in den Räumlichkeiten des Studios unter Nutzung der dortigen Infrastruktur statt, dessen Kunden wurden von der Beschwerdeführerin betreut.

Die Abrechnung erfolgte nach den zu Kontrollzwecken geführten und beim Verein eingereichten Stundenlisten, die Stunden wurden im Rahmen eines im vorhinein fixierten Stundenplanes abgehalten. Die Entlohnung erfolgte nach den geleisteten Arbeitsstunden.

Der Einsatzplan wurde unter Mitwirkung sämtlicher Trainerinnen und Trainer und des Studios - nach dessen Kapazitäten und Bedarf - erstellt, Stundenlisten im Studio abgegeben. Die Räumlichkeiten sowie Arbeitsmittel - abgesehen von Musik CDs - wurden vom Studio zur Verfügung gestellt.

Von der Beschwerdeführerin selbst wurde angegeben, dass es für die Trainerinnen und Trainer keinen Unterschied gemacht hätte, ob sie in einem Dienstverhältnis zum Studio oder als Vereinsmitglieder im Studio tätig gewesen sein würden. Der Verein sei benötigt worden, um die Zahlungen steuerfrei halten zu können.

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; VwGH 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; Doralt, EStG⁶, § 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 (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

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 disziplinäre Verantwortlichkeit des Arbeitnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).

Die Beschwerdeführerin war nach einem mit dem Studio vereinbarten Stundenplan tätig, somit an die dortigen Arbeitszeiten gebunden. Sie stellte zu den vereinbarten Zeiten ihre Arbeitskraft zur Verfügung.

Stundenlisten wurden geführt und im Studio abgegeben - eine Kontrolle der Tätigkeit durch das Studio war folglich gegeben.

War die Beschwerdeführerin auch in der Gestaltung der Trainingsstunden nicht an konkrete Vorgaben des Studios gebunden, war sie dennoch den persönlichen Weisungen zum zweckmäßigen Einsatz ihrer Arbeitskraft unterworfen.

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).

Die Entlohnung der Beschwerdeführerin erfolgte nach geleisteten Arbeitsstunden. Die Einnahmeseite konnte von ihr lediglich durch eine höhere Anzahl von Arbeitsstunden, die Ausgabenseite nicht beeinflusst werden.

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; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 1.11.2013, 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).

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin erforderte ihrer Art nach eine gewisse Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Studios. Sie wurde im Rahmen der Infrastruktur des Studios laut einem festgelegten Stundenplan tätig.

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).

Abgesehen davon, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatte. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko lag nicht vor (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

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). Die Einwendungen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass die Bezahlung durch den Verein erfolgte, gehen daher ins Leere.

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit dem Studio ausgeführt hat. Es wurde weder ein Werkvertrag abgeschlossen, noch wurde sie als Dienstnehmerin des Sportvereines tätig.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass weder die Vereinsrichtlinien, noch § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für die gegenständlichen Beschwerden 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).

§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 lautet wie folgt:

„(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

.....

16c

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (z.B. Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden.“

Nach § 124b Z 159 EStG 1988 tritt § 3 Abs. 1 Z 16c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 mit **1. Jänner 2009** in Kraft und ist folglich für das Beschwerdejahr nicht anwendbar.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zur Frage, ob es sich bei der Tätigkeit als Fitnesstrainerin in einem Studio um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, sind zahlreiche Entscheidungen des UFS und des BFG ergangen (UFS 26.9.2013, RV/1625-W/09; UFS 21.6.2013, RV/2026-W/10; UFS 10.10.2013, RV/0740-L/10; UFS 30.3.2012, RV/0892-L/10; BFG 25.2.2015, RV/5100581/2012), die zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Es wird ein Dienstverhältnis zum Verein, ein Dienstverhältnis zum Studio, aber auch das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb angenommen.

Da die Einstufung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin von den Umständen des Einzelfalles - es ist das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu beurteilen - abhängig und somit eine Frage der Beweiswürdigung ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 7. Februar 2017

