

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christoph Kordik in der Beschwerdesache Bfin., St.Nr. 000\*, ehemals Adr.1, nunmehr Adr.2, ehemals vertreten durch A, Adr.3, nunmehr vertreten durch C D, Adr.4 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt E vom 06.09.2012 betreffend Einkommensteuer 2007

### beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 06. September 2012 sowie die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes E vom 14. Februar 2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bfin. abgekürzt) erzielte im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ehemaliger Arbeitgeber W).

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** vom 06.09.2012 wurden weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Fitness-Trainertätigkeit für den Verein 1 (in der Folge abgekürzt Verein 1), St.Nr.000\*, in Höhe von € 5.006,66 festgesetzt. Der diesbezügliche Wiederaufnahmebescheid ist - nach einem vom Finanzamt durchgeführten Mängelbehebungsverfahren - rechtskräftig geworden.

Mit Schreiben vom 02.10.2012 wurde gegen den Sachbescheid **Beschwerde** erhoben. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung liege kein Dienstverhältnis vor, daher auch keine steuerpflichtigen Lohneinkünfte, sondern es handle sich bei den ausbezahlten Vergütungen um steuerfreie Spesenersätze im Sinne der Vereinsrichtlinien. Auf die ausführlichen Argumente wird verwiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** v. 14.02.2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Danach handle es sich um steuerpflichtige Lohneinkünfte. Auf diese BVE wird verwiesen.

Mit **Vorlageantrag** v. 04.03.2013 wurde die Rechtsansicht als steuerfreie Spesenersätze wiederholt (unter Anschluss diverser Unterlagen).

Mit **Vorhalt des Gerichtes v 31.07.2013** wurde die Bfin. ersucht, ev. Werbungskosten im Zusammenhang mit der Trainertätigkeit nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (Frist 6 Wochen). Es wurden bisher im Verfahren keine Werbungskosten bekannt gegeben.

Mit **Schriftsatz v.08.10.2018** ersuchte das Gericht die Bfin, die Beschwerde im Hinblick auf eine mittlerweile ergangene Rechtsprechung des VwGH v.18.12.2017 zu Ra 2017/15/0033 zurückzunehmen. Eine Zurücknahme erfolgt bis dato nicht.

Dem Zurückverweisungs**beschluss** liegt folgender **Sachverhalt** zugrunde:

Unstrittig bezog die Beschwerdeführerin (Bfin.) im Jahr 2007 Zahlungen für ihre Tätigkeit als Fitnesstrainerin in einem *Fitnessstudio*. Wie diese Tätigkeit konkret ausgestaltet war, ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen. Dass die Beschwerdeführerin zu den Umständen, Vorgängen und Vertragsgestaltungen befragt worden wäre, geht aus diesen ebenfalls nicht hervor. Aussagen anderer Trainerinnen und Trainer ihre eigene Tätigkeit betreffend wurden der Beschwerdeführerin nicht vorgehalten, weshalb auch nicht festgestellt werden kann, ob deren Inhalte auch für sie zutreffen. Unklar ist, was konkret von der persönlichen Arbeitsverpflichtung wem gegenüber umfasst war und wie diese auf welcher Grundlage entlohnt wurde sowie durch wen die Bezahlung erfolgt ist. Zudem ist unklar, wie, wann und durch wen die Zuteilung zu bestimmten Trainingseinheiten vorgenommen wurde, welche Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten wem gegenüber zu welchem Zweck bestanden haben und wie eine allfällige Vertretungsregelung gestaltet war. Es ist auch nicht aktenkundig, welche Arbeitsmittel - durch wen angeschafft - Verwendung gefunden haben. Vertragliche Vereinbarungen zwischen der Bfin. und dem Studio bzw. dem Verein befinden sich nicht in den vorgelegten Akten. Wegen der **GPLA-Prüfung** hätten die Finanzbehörden 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 iSd von § 21 BAO im Rahmen des Verfahrens nicht erforscht worden.

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 Fitnessstudio 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<sup>1</sup> 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 Verein<sup>2</sup> nach der UFS-Entscheidung korrigiert worden. Die Annahme der Finanzbehörde, dass Fahrtkosten und Taggelder, die umgerechnet einen Stundensatz von 5,00 € ergeben würden, ein Dienstverhältnis zum Verein sein würden, sei denkunmöglich. Vereinsmitglieder und Funktionäre könnten gegen ihren Willen nicht Dienstnehmer werden. Davon abgesehen seien einige Trainer Funktionäre, die, wenn überhaupt, nur im Werkvertrag tätig sein könnten. In diesem Sinne die Vorschriften des Abschnitts 7 der Vereinsrichtlinien, die offensichtlich übersehen worden wären.

Zudem liegt vor eine Niederschrift vom 16. August 2006 über eine Einvernahme des Obmannes des Vereines 1, 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 Obmannes des Vereines 1, vom 8. Jänner 2007, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

*...*

*Die Rekrutierung der Mitglieder 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.*

*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 (abgekürzt in der Folge mit Verein2) 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 1 vom 19. Mai 2011, betreffend die Jahre 2001 bis 2009.

Darin wird unter anderem wie folgt ausgeführt:

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

**Erhebungen zum Verein** hätten folgenden **Sachverhalt** ergeben:

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

### **Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:**

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

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung des geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Judikatur des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien - wie etwa das Fehlen des Unternehmerrisikos - Bedacht zu nehmen.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen -, als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Allein die Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerrisiko, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (*Doralt*, EStG, § 47 Rz 60).

## Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

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

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

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

Inwieweit die Beschwerdeführerin nach einem Trainingsplan tätig war und wann dieser gegebenenfalls von wem erstellt wurde, ist nach Aktenlage nicht ersichtlich.

Welche Tätigkeiten von ihrer persönlichen Arbeitsverpflichtung wem gegenüber umfasst waren, ist nicht geklärt.

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

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

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine **Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen**, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110 ). Eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden ist kein Indiz dafür, dass die im Betrieb tätige Person einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet.

Ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses

(vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0121 und VwGH 15.9.1999, 97/13/0164 ). Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Leistungsanreize sind auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163 ; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200 ).

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

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

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

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

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

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

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

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

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

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

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

**§ 278 BAO** lautet:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

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

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

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

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

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

Die Zurückverweisung gem. § 278 BAO ist eine Ermessensentscheidung. Dieses Ermessen wird wie folgt begründet:

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kann nicht geklärt werden, ob ein Dienstverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und einem *Fitnessstudio* oder dem Verein<sup>1</sup> vorlag oder die Einkünfte aus der Trainertätigkeit solche aus selbständiger Arbeit sind.

Es wurden Teile des Sachverhaltes, die für eine Beurteilung, ob **bei der Bfin.** eine nichtselbständige oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, wesentlich sind, von der Abgabenbehörde erster Instanz **nicht festgestellt. Vielmehr wurde angenommen**, dass ein -eine andere Trainerin betreffend festgestellter Sachverhalt -**auch auf die Beschwerdeführerin zutreffen würde , ohne bei dieser konkrete Tatsachen festzustellen und ohne sie zu diesen zu befragen.** In diese Richtung weist auch das Erkenntnis des VwGH 29.06.2016, 2013/15/0281 .

Wie auch ausgeführt in VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315 , „würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne

*des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. “*

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

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

Bei vollständiger Ermittlung des Sachverhaltes wäre möglicherweise ein anders lautender Einkommensteuerbescheid zu erlassen gewesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 war daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

Linz, am 14. März 2019