



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/0893-L/10,  
miterledigt RV/0959-L/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 17. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 27. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007 und vom 18. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 12. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der Tanzschule X durchgeführten GPLA-Prüfung wurde unter anderem festgestellt, dass der Berufungswerber dort in den Jahren 2005, 2006 und 2007 nebenberuflich als Tanztrainer tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hatte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden war. Auf Grund vorliegender Dienstvereinbarungen für Tanzlehrer und den sich daraus ergebenden Modalitäten der Dienstverrichtung zog die Prüferin den Schluss, dass der Berufungswerber mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur Tanzschule stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an, erließ betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005, 2006 und 2007 Wiederaufnahmebescheide und führte die Arbeitnehmerveranlagungen für diese Jahre unter Einbeziehung der für die Tanztrainertätigkeit erhaltenen Bezüge neu durch.

In den gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen wandte der Berufungswerber sinn- gemäß ein:

Er sei nicht Dienstnehmer der Tanzschule X gewesen, sondern vielmehr Mitglied des Vereins A und dort ehrenamtlich als Tanztrainer tätig. Alle Beträge, die er erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gewesen. Der Verein A sei Anfang 2005 gegründet worden, Vereinszweck sei die körperliche und geistige Ertüchtigung der Mitglieder durch Förderung des Sports in umfassender Art. Wesentlicher Hintergrund sei die Möglichkeit der Teilnahme an Tanzsportturnieren, die ausschließlich registrierten Vereinen vorbehalten sei. Da durch den Umstieg einiger nebenberuflicher Tanztrainer zum A der Tanzschule X wertvolle Kapazitäten verloren gegangen wären, wurde mit dem Verein die Vereinbarung getroffen, dass dieser ehrenamtlich tätige Trainer für bestimmte Tanzsportbereiche der Tanzschule gegen Entgelt zur Verfügung stellen werde. Für die übrigen Bereiche habe die Tanzschule X eigene hauptberufliche Trainer angestellt, sowie Verwaltungsmitarbeiter und Reinigungskräfte. Die Trainer des Vereins waren im Tanzbereich geringfügig wöchentlich tätig und deren Vergütung bestand lediglich aus Spesenersätzen im Sinn der Vereinsrichtlinien (RZ 763 bis 767). Die Spesenvergütungen seien vom Verein ausbezahlt worden.

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

Vorschreibungen seien jedoch rechtswidrig und gehen von einem Sachverhalt aus, der nicht stattgefunden habe.

Seit der Zusammenarbeit gebe es eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, weil sich zwei juristische Personen, ein Verein und eine GmbH, zum gemeinsamen Nutzen zusammen getan haben. Die Vermögenseinlage sei durch die GmbH erfolgt, die Einlage des Vereins bestehe in der Arbeitsleistung. Der am Hauptstamm beteiligte Gesellschafter, die GmbH, habe einmal im Monat eine erfolgsabhängige Zahlung für die vom Verein abgehaltenen Unterrichtseinheiten an den Verein als Vorweggewinn geleistet. Der Verein habe einen Teil dieser Gewinnanteile als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinn des § 45 BAO bezogen und teils für Aus- und Fortbildung, den größeren Teil als Spesenersätze an die ehrenamtlich Tätigen ausbezahlt. Diese seien aktive Vereinsmitglieder gewesen und hätten ihre Leistungen teils in der Tanzschule, teils im Verein erbracht. Sie hatten kein Dienstverhältnis und haben auch nicht die SV-Beitragshöhe nach dem Hostasch-Erlass überschritten.

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

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

Wenn überhaupt, seien die Trainer durch den Verein der Tanzschule überlassen worden. Die Tanzschule sei Beschäftiger gewesen, der Verein Überlasser, somit der Auftraggeber. Überdies

sei bei genauer Betrachtung festzustellen, dass nicht ein Dienst-, sondern ein Werkvertrag vorliege, da der Leistungserfolg vergütet worden sei (keine vom Ausfall von Stunden unabhängige Vergütung). Dienstnehmer seien Personen, die sich zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten und diese persönlich erbringen. Im Vereinsleben gebe es keine Verpflichtung für ehrenamtlich Tätige, die Trainer hätten sich im konkreten Fall gegenseitig vertreten. Es gebe auch keine Sanktionen bei Fernbleiben. Darüber hinaus sei die Leistung gefragt, die der Trainer aufgrund seiner Spezialisierung selbst definiere. Auch diese Tatsache hätte im bisherigen Verfahren mangels Parteienghör keine Rolle gespielt. Auch aus diesen Gründen sei der Bescheid rechtswidrig.

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

Die VwGH-Beschwerde im vergleichbaren Fall sei zu Gunsten des Vereins ausgegangen, da dessen Rechtmäßigkeit bestätigt wurde. Im Sinn der Ausführungen könne Auftraggeber der Trainer nur der Verein gewesen sein, niemals die GmbH. Es werde daher um Aufhebung der angeführten Bescheide ersucht.

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

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

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren als Tanztrainer in der Tanzschule X tätig war und in diesem Zusammenhang folgende Beträge erhalten hatte: im Jahr 2005 insgesamt 2.611,26 €, im Jahr 2006 insgesamt 3.935,54 € und im Jahr 2007 insgesamt 4.422 €. Während das Finanzamt davon ausging, dass er diese Beträge im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Tanzschule X erhalten hatte und als Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit in die Arbeitnehmerveranlagungen der betreffenden Jahre einbezog, vertrat der Berufungswerber die Ansicht, dass die Versteuerung dieser Einkünfte zu Unrecht erfolgt sei, da Auftraggeber und Zahler in Wahrheit der Verein A war und es sich lediglich um Spesenersätze im Sinn der Vereinsrichtlinien gehandelt habe.

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

Die vom Berufungswerber in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Vereinsrichtlinien lauten in ihrer Rz 774 folgendermaßen: Erhalten die in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen – unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte – von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) Beträge, liegen, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontrollausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundessportförderungsmittel jeweils verrechneten Sätze nicht übersteigen, keine Einkünfte vor. Nach diesen Richtlinien dürfen für Verpflegungskosten nur mehr 26,40 €, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 13,20 € und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3 € (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden 1,50 €) verrechnet werden. Als Reise gilt dabei jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen und dgl. (z.B. Fahrten zu den Trainings- und Wettkampfstätten) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des Sportvereins ersichtlich sein.

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

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

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

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

Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stellt, findet sich im Einkommensteuergesetz erst mit Wirksamkeit ab 31.12.2009 (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG) und ist für die Berufungsjahre nicht anwendbar. Eine „beruflich veranlasste Reise“ im Sinn der Begriffsbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, die es rechtfertigen würde, die vereinnahmten Bezüge (zumindest zum Teil) als Werbungskosten zu berücksichtigen, liegt bei der Tätigkeit des Berufungswerbers offensichtlich nicht vor. Andere Werbungskosten wurden vom Berufungswerber auch nach Darlegung der Rechtslage nicht eingewendet. Bei dieser Sachlage liegen bei den hier strittigen Bezügen steuerpflichtige Einkünfte jedenfalls auch dann vor, wenn sie der Berufungswerber, wie dies in seiner Eingabe dargestellt wird, vom Verein als Auftraggeber erhalten hat.

Auf Grund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung über die Modalitäten der dort erfolgten Dienstverrichtung (terminlich und örtlich fixierte Unterrichtsstunden und Einhaltung bestimmter organisatorischer Verpflichtungen, Ersatztrainer nur nach Abklärung mit der Unternehmensleitung etc.) bestehen auch keine Anhaltspunkte, nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen, zumal der Berufungswerber bereits in den davorliegenden Jahren als Tanzlehrer bei der Tanzschule X beschäftigt war, damals von dieser als Dienstnehmer geführt wurde und die Modalitäten der Dienstverrichtung in den Folgejahren keine wesentliche Änderung erfahren haben. Allein die Entlohnung nach der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden spricht nicht gegen ein Dienstverhältnis.

Da auf Grund der zuvor getroffenen Feststellungen die angefochtenen Bescheide auch dann keine Änderung erfahren würden, wenn in Wahrheit der Verein als Arbeitgeber anzusehen wäre, erübrigt sich eine weitere Auseinandersetzung mit den Ausführungen des Berufungswerbers zu dieser Problematik.

Den Berufungen konnte daher aus den angeführten Gründen kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 28. März 2012