

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 22.12.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 2.12.2010 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin.

Mit Bescheiden vom 2. Dezember 2010 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Mit den gegenständlichen Bescheiden betreffend **Einkommensteuer 2004 und 2005** wurden zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die KG festgesetzt und wie folgt begründet: "*Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.*"

Für das Jahr 2004 wurden solche in Höhe von 2.377,76 € und für das Jahr 2005 in Höhe von 897,40 € festgesetzt.

Mit **Schreiben vom 27. Dezember 2010** wurde gegen obige Bescheide **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Die Voraussetzung für die Vorschreibung sei die Annahme eines freien Dienstvertrages, den es nie gegeben habe. Die Beschwerdeführerin wäre nie für das Studio KG tätig gewesen, sondern im Studio in einem angemieteten Saal für den Verein. Diese

Vorschreibung resultiere aus einer GPLA-Prüfung durch die GKK aufgrund der Annahme einer Scheintätigkeit des Vereins, welche bereits vom VwGH im angeführten Erkenntnis widerlegt worden sei.

### Begründung

Vereinstätigkeit, VwGH 4.6.2008, 2008/08/0105; VwGH 30.6.2009, 2008/08/0130

Sportvereine, die in der Vergangenheit insbesondere in der Wintersaison Fitness, Aerobic oder Schigymnastik angeboten hätten, seien vermehrt dem Konkurrenzdruck der Fitnessstudios ausgesetzt. Nicht nur, dass sie ihre „Mitglieder“ verlieren würden, sondern auch die von ihnen ausgebildeten Trainer. Die Studios hätten durch mehr Komfort und durch zusätzliche Ausrüstung (Fitnessgeräte und Gewichte) einen enormen Wettbewerbsvorteil. Die gemeinnützigen Sportvereine wären in der Vergangenheit auf schulische oder kirchliche Räumlichkeiten angewiesen gewesen (Turnsäle, etc.), deren Ausstattung vergleichsweise notdürftig gewesen wäre. Zum Zweiten hätte es für Aerobictrainer bis vor kurzem lediglich die Ausbildung im Rahmen der Bundesanstalt für Leibeserziehungen gegeben, die nur über die Vereine beschickt worden wäre. So hätten die Vereine die Trainer ausgebildet, die jetzt in den Fitnessstudios tätig seien. Es gebe jetzt eine Zweiklassengesellschaft, nämlich jene, die sich das Studio leisten könnten und jene (insbesondere Jugendliche), denen die Beiträge zu hoch seien.

Beispiel: Im Sportangebot 2010 des Verein1 der Stadt X. seien z.B. 52 Vereine angeführt, die Gymnastik – Aerobic anbieten würden und zwar in unmittelbarer Nähe von kommerziellen Fitnessstudios. Ein klassischer Fall für Konkurrenz. Dabei sei noch garnicht die Rede von ebenfalls vorhandenen Verein2 oder Verein1-Vereinen. Mit anderen Worten: gemeinnützige Vereine und Fitnessstudios würden sich konkurrenzieren. Damit nicht alle Trainer „abwandern“ und die Vereine ihre Kompetenz als Sportanbieter verlieren würden, hätten jetzt Vereine Kooperationen mit Studios vereinbart.

Zum einen würden Räumlichkeiten und Geräte angemietet, damit Vereinsmitglieder auch in Studios trainieren könnten. Zum anderen würden Aerobicstunden von Vereinstrainern im Studio gegeben, die auch Vereinsmitgliedern zugänglich seien.

Die Vereinstrainer seien weiterhin beim Verein tätig, würden nicht mehr als maximal 540,00 € pro Monat erhalten, gemäß § 3 Z 16 lit c EStG 1988. Nach Randziffer 154 der Vereinsrichtlinien seien für Sportvereine die Einnahmen aus Unterrichtserteilung als Verwirklichung des gemeinnützigen Zweckes gegeben. Die Erzielung zweckgerichteter Vorteile gelte für den Verein als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO, z.B. Eintrittsgeld beim Besuch eines Fußballspiels. Ob sich das so motivierte Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Nichtmitglieder oder auch auf Mitglieder und Nichtmitglieder erstrecke, sei bedeutungslos („Die Besteuerung der Vereine“, Kohler, Quantschnigg, Wiesner, 9. Auflage, Seite 143).

Beispiel: Ein Sportverein betreibe eine Tennishalle, die nicht nur Mitgliedern, sondern im Rahmen von Gästestunden auch Dritten zur Verfügung stehe. Eine derartige Tätigkeit sei nach der Verwaltungspraxis (Rz 275) einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzuordnen,

verliere aber diese Eigenschaft, wenn im Nahbereich eine gewerbliche Tennishalle eröffnet werde („Die Besteuerung der Vereine“, Kohler, Quantschnigg, Wiesner, 9. Auflage, Seite 177, Beitrag Renner).

Der Verein3 sei von der GKK als Scheingründung gesehen worden und erst der VwGH hätte die Existenz des Vereines anerkannt und damit den behaupteten Schwindel widerlegt. Der VwGH hätte eine solche Kooperation als mögliche Gesellschaft Bürgerlichen Rechts angesehen. Durch eine Kooperation könne die gemeinnützige Förderung des Körpersportes erreicht werden. Die Zusammenarbeit könne unentgeltlich durchgeführt werden. Es könne aber auch zu deren Unkostendeckung ein Entgelt verlangt werden, was jedoch nichts an der unmittelbaren Zweckverwirklichung ändere (VereinsR Rz 154). Nach der MwStRL vom 28.11.2006 des Rates würde eine Steuerbefreiung nur eine sachliche Befreiung sein. Die österreichische Befreiung erfasse neben Dienstleistungen auch Lieferungen und stelle nicht darauf ab, dass die Leistungen an sporttreibende Empfänger erbracht würden.

Eine Konkurrenzsituation verlange geradezu eine Kooperation mit gewerblichen Fitnessanbietern (Rz 156, vermeidbare Konkurrenzierung), so wie diese schon immer gegeben gewesen wäre zwischen den Vereinen (gemeinsame Veranstaltungen, Personalaushilfe), mit Schulen bzw. dem Betriebssport der Arbeiterkammer und der Bundesanstalt für Leibeserziehung, wo Vereinstrainer tätig gewesen wären.

Damit sei eine Kooperation nach dem Erkenntnis des VwGH ein Weg, um dem Konkurrenzdruck auszuweichen, der in Zentralräumen durch die große Anzahl von Fitnessstudios jedenfalls gegeben sei. Ohne Kooperation würde bei einem konkreten lokalen Wettbewerb der unentbehrliche Hilfsbetrieb diese Eigenschaft verlieren.

Kommentare:

Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Kohler-Quantschnigg u.a., Wien 2002:

Seite 88: begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung, nicht begünstigt sei die Ausübung des Berufssportes.

Seite 93, Rz 14: eine Förderung der Allgemeinheit liege aber nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis eng begrenzt sei. Rz 19: fördere der Sportverein zwar nur die sportlichen Aktivitäten seiner Mitglieder, stehe die Mitgliedschaft aber jedem offen, sei er gemeinnützig.

Seite 96: der zweite Weg der Förderung der Allgemeinheit sei der, dass ein Verein seine Tätigkeit zwar nur auf seine Mitglieder erstrecke, die Mitgliedschaft zum Verein aber jedermann offen stehe.

Seite 120, Rz 120: bediene sich die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke der Hilfe eines Dritten, müsse dessen Wirken wie eigenes Wirken anzusehen sein. Beispiel: Vertragliche Vereinbarung eines Sportvereines mit einer Sportanlagenbetreibergesellschaft über die Nutzung der Anlage für Vereinszwecke.

Seite 143: Leistungsabhängige Zweckverwirklichung

Würden die Aktivitäten des Vereines nicht kostenlos erfolgen, sondern würden sie von der Gegenleistung des Empfängers abhängig gemacht werden, werde die Zweckverwirklichung zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Beispiel: Eintrittsgeld zum Besuch eines Fußballspiels, Eintrittspreis für einen Vortrag.

Die Verbindung von Zweckverwirklichung und ökonomischem Denken sei an sich nichts Begünstigungsschädliches, solange die Gegenleistung den Zweck der Verwirklichung überhaupt ermögliche. Ob sich das so motivierte Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Mitglieder oder auf Mitglieder und Nichtmitglieder erstrecke, sei bedeutungslos.

Seite 159: ob die Betätigung gegenüber der Allgemeinheit und nur gegenüber den Mitgliedern entfaltet werde, sei mangels des Erfordernisses der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wie dies für das Entstehen des Gewerbebetriebes Voraussetzung sei, dann nicht entscheidend, wenn für die Allgemeinheit prinzipiell freie Beiträtsmöglichkeit zum Verein bestehe.

Seite 168, Rz 154: beispielsweise könne die Förderung des Körpersportes nicht anders als durch Sportveranstaltungen erreicht werden. Diese Veranstaltungen könnten unentgeltlich durchgeführt werden, es könne aber auch zu deren Unkostendeckung ein Entgelt verlangt werden, was jedoch nichts an der unmittelbaren Zweckverwirklichung ändere. Dasselbe gelte beispielsweise für einen Sportverein, der Einnahmen aus der Unterrichtserteilung erzièle, soweit die unmittelbare Einheit mit der Verwirklichung seines gemeinnützigen Zweckes gewahrt bleibe.

Rz 156: die Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gehe nur bei einer vermeidbaren Konkurrenzierung steuerpflichtiger Betriebe verloren, nicht hingegen bei einem Wettbewerb mit gleichartigen Betrieben anderer begünstigter Rechtsträger. Der Verlust der Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb könne durch Veränderung der lokalen Gegebenheit dadurch eintreten, dass sich steuerpflichtige Konkurrenzbetriebe im Versorgungsgebiet neu ansiedeln. Beispiel: begünstigter Verein als Sportverein, konkurrenzierter Unternehmer, Fitnesscenter.

Seite 177: eine Änderung der Wettbewerbsverhältnisse können dazu führen, dass ein ehemals unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu einem entbehrlichen werde. Beispiel: ein Sportverein betreibe eine Tennishalle, die nur Mitgliedern und im Rahmen von Gästestunden auch Dritten zur Verfügung stehe.

Seite 279: als steuerpflichtige Betriebe würden die so genannten entbehrlichen Hilfsbetriebe gelten (§ 45 Abs. 1 BAO). Der unentbehrliche Hilfsbetrieb sei von der Körperschaftsteuer befreit (§ 45 Abs. 2 BAO).

Seite 355, Rz 367: zum Sportbetrieb würden alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen gehören (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen). Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen würden einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen.

Seite 356: die Qualifikation des Sportbetriebes als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gelte prinzipiell auch bei Vereinen, die im Rahmen des Sportbetriebes auch Fitnessveranstaltungen abhalten würden, selbst wenn auch bei diesen Veranstaltungen nachhaltig Überschüsse erzielt würden.

Seite 358, Rz 304: stehe die Erteilung von Unterricht mit dem begünstigten Vereinszweck in Zusammenhang, sei sie als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen. Beispiel Tennis- oder Segelunterricht des Sportvereines.

Zur Kooperation:

Die Kooperation sei ein freiwilliges Zusammenwirken von selbständigen Vereinen oder Unternehmen mit dem Zweck, Tätigkeiten gemeinsam auszuführen. Die Kooperation solle die Unterdeckung von gewissen Ressourcen ausgleichen. So sei bei Vereinen die Erfahrung von ausgebildeten Trainern vorhanden, während bei Fitnessstudios beispielsweise Geräte und das Kapital vorhanden seien. Formen der Kooperation würden von einer losen Kooperation über Netzwerke bis hin zur Clusterbildung gehen oder auf der anderen Seite von Arbeitsgemeinschaften bis zu Franchise-Modellen.

Die Kooperationspartner würden die Rechte und Pflichten jedes Partners festlegen, insbesondere die Aufgabenteilung und die Verrechnungssätze für die jeweils erbrachten Leistungen. Die Vorteile einer Kooperation würden darin bestehen, dass bestehende Organisationen und Strukturen weitgehend erhalten bleiben würden. Durch das größere Potential von Personen und Geräten könne Sport in einem weiteren Ausmaß ausgeübt werden und vor Allem sei es ein Weg für Vereine, aus der steuerlichen Konfliktsituation herauszukommen, die darin bestehe, dass der Sportbetrieb zu einem entbehrlichen Hilfsbetrieb werde (VereinsR, Rz 175: „Dient der Geschäftsbetrieb zwar unmittelbar dem begünstigten Vereinszweck, stehe er aber mit anderen abgabepflichtigen Betrieben in vermeidbarer Konkurrenz, sei die Vereinstätigkeit ebenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen.“).

Der entbehrliche Hilfsbetrieb sei Körperschaftsteuerpflichtig, während die Einnahmen aus der unentbehrlichen Tätigkeit von der Körperschaftsteuer befreit seien. Diese steuerliche Folge könne durch eine Kooperation verhindert werden, eben genau die Kooperation verhindere die Wettbewerbssituation.

Die konkrete Vereinstätigkeit laufe wie folgt ab:

Der Verein miete Räumlichkeiten in Studios, in Schulen, beim Betriebssport in Betrieben, um jeweils eine bestimmte Anzahl von Unterrichtseinheiten abzuhalten.

Die Inhalte, die angeboten werden würden, würden von der Qualität und der Fachkunde der Trainer abhängen. Der Verein sei für die Abwicklung verantwortlich, hafte auch für Inhalte, Termineinhaltung und Ausführung. Die Trainer selbst würden für ihre Vertretung sorgen, nachdem sie als Fachkundige genau wissen würden, wer diese Inhalte vertretungsweise darbieten könne.

Eine Unterrichtseinheit werde nur dann abgehalten, wenn mindestens fünf Teilnehmer anwesend seien. In den Vereinsstatuten sei festgehalten, dass 10% der Einnahmen aus der Unterrichtserteilung für die Aus- und Weiterbildung der Trainer und für die Supervision junger Trainer aufgewendet werden würden. Der Verein kassiere die Einnahmen (Eintrittsgelder und/oder Mitgliedsbeiträge) und zahle am Monatsende gegen Nachweis von Reiseaufwendungen Taggelder und Kilometergelder iS der damaligen Vereinsrichtlinien bzw. iSd § 3 Z 16 EStG 1988 und § 49 ASVG steuerfrei und beitragsfrei an die Trainer aus. Darüber hinausgehende Vergütungen würden nicht bezahlt.

### Studio, Schule oder Betriebssport

Am Veranstaltungsort werde der Mitgliedsbeitrag bzw. das Eintrittsgeld kassiert oder auch pauschal für jede abgehaltene Stunde abgerechnet, z.B. Vergütung je abgehaltener Stunde an den Verein 12,00 €, abzüglich 2,00 € Saalmiete. Die Nettoüberweisung mit 10,00 € je Stunde vom Vermieter an den Verein als Mieter erfolge monatlich, von Bankkonto zu Bankkonto, daher in der Regel unbar. Aus Vereinfachungsgründen werde der eingehobene Mitgliedsbeitrag mit z.B. 12,00 € pauschaliert, weil das Abkassieren in bar vor Beginn der jeweiligen Trainingsstunde nicht durchführbar sei. In manchen Fällen erfolge die Unterrichtserteilung unentgeltlich z.B. in Schulen oder für Vereine beim Weihnachtsturnen etc..

### Aktenkundig sind folgende Schriftstücke:

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.“*

Beide Schriftstücke beziehen sich auf eine andere - ebenfalls im gegenständlichen Studio tätig gewesene Person.

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

*„..... Die Rekrutierung der Mitglieder des Vereines 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 hätte.

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.

Zudem liegt vor ein **Aktenvermerk vom 17. November 2010**, erstellt im Rahmen eines Einspruchsverfahrens betreffend SV-Beitragsvorschreibungen bei der KG.

Dieser gibt die **telefonische Einvernahme der Beschwerdeführerin** wie folgt wieder:

Die Beschwerdeführerin wäre circa im Zeitraum 2003 bis 2005 neben ihrer hauptberuflichen Tätigkeit als Lehrerin für die KG als Trainerin tätig gewesen. Für ihre Trainertätigkeit hätte sie Vereinsmitglied sein müssen und sie hätte hierfür einen

Mitgliedsbeitrag von 36,00 € pro Jahr bezahlt, welcher von ihrem Honorar abgezogen worden wäre. In diesem Zeitraum sei sie nur als Trainerin bei der KG und nicht auch in einem anderen Studio beschäftigt gewesen. Zur Stundenteileitung würde sie angeben, dass im Vorfeld mit Frau C.D. und sämtlichen Trainerinnen der Bedarf an bestimmten Kursen besprochen worden wäre und in der Folge von dieser ein Einsatzplan erstellt wurde, in welchem sämtliche Kursstunden für circa 3 bis 4 Monate (Saison) im vorhinein fix eingeteilt worden wären.

Befragt zur Vertretungsmöglichkeit sei angegeben worden, dass die Beschwerdeführerin ihre fix eingeteilten Stunden einhalten habe müssen und ein Nichterscheinen bei einer Verhinderung nur aus bestimmtem Grund möglich gewesen wäre. So wäre es auch im Falle einer Erkrankung nicht so einfach, da sie in diesem Fall eine Kollegin hätte finden müssen, die sie vertreten habe können. Sie hätte keinesfalls irgendjemanden Dritten als Vertretung schicken können. Eine Vertretung durch andere Vereinsmitglieder, welche nicht im Studio tätig gewesen wären, sei auch möglich gewesen, sie hätte jedoch nie diese Möglichkeit in Anspruch genommen und es sei ihres Wissens auch nicht von anderen bei der KG tätigen Trainerinnen gemacht worden.

Sie hätte immer Stundenlisten geführt, welche sie im Büro des Studios in einem Fach abgelegt hätte. Ihre Ansprechpartner wären Herr E.F. und C.D. gewesen. Der Verein selbst wäre nur für die Abrechnung zuständig gewesen, sie hätte sonst von dort nie etwas gebraucht und sie hätte dort auch keinen Ansprechpartner gehabt, da es auch nie Probleme gegeben habe und alles innerhalb des Studios intern geregelt worden sei.

Befragt zu den Betriebsmitteln gebe sie an, dass sie und auch die anderen Trainerinnen für die Musik zuständig gewesen wären und jeder selbst CDs etc. mitgehabt hätte. Sämtliche Geräte und auch die Räumlichkeiten seien von der KG zur Verfügung gestellt worden.

Am 18. Mai 2012 wurde obige Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 6. September 2016** - beigelegt wurden der Aktenvermerk vom 17. November 2010, Auszüge aus: Beitrittserklärung Verein, Nebenbeschäftigungsnachweis, Geschäftsbesorgungsvertrag mit dem Verein1 Sport-und Wellnessverein, Niederschrift A.B. vom 16. August 2006, Schreiben A.B. vom 8. Jänner 2007, Außenprüfungsbericht Verein vom 19. Mai 2011 - wurden folgende Fragen an die Beschwerdeführerin gerichtet:

"1.

*Die in der Beilage angeführten Schriftstücke werden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.*

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 Vereinbarungen mit wem hat es das Honorar betreffend gegeben? Wie wurde die Tätigkeit entlohnt? War ein fixer Stundenlohn vereinbart? Von wem wurde das Honorar ausbezahlt?*

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

5.

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

Mit **Schreiben vom 20. September 2016** wurde wie folgt geantwortet:

Zu 2. Zuerst sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im betreffenden Zeitraum als Trainerin für den Verein **im** Studio und nicht **für** das Studio tätig gewesen wäre. Die Abrechnung der Spesenersätze nach den Vereinsrichtlinien sei über den Verein erfolgt. Die Vergütung wäre immer im Ausmaß der Taggelder erfolgt, abhängig, ob die Tätigkeit über oder unter 4 Stunden betragen habe. 13,20 oder 26,40 Euro, immer ausbezahlt vom Verein auf ihr Bankkonto. Es hätte nie eine Überweisung vom Studio auf ihr Konto gegeben, sondern ausschließlich vom Verein. Sie sei nachweisbar Vereinsmitglied des Verein1 gewesen. Der beigefügte Aktenvermerk sei nach ihrer Einvernahme beim Land Oberösterreich erstellt worden und sei ihr nicht vorgelegt und von ihr nicht unterschrieben worden.

Neben ihrer Tätigkeit als Leiterin einer Volksschule sei sie damals wenige Stunden als Trainerin tätig gewesen, hätte auch nie ein Dienstverhältnis mit dem Studio abgeschlossen. Dies würde bereits in einem Erkenntnis des VwGH, welches das Studio betroffen hätte, festgestellt worden sein.

Noch einmal: Die Stunden wären mündlich, nach Bedarf, zwischen Verein und Studio vereinbart worden und wären keiner Regelmäßigkeit unterlegen, weil damals abhängig von ihrer Tätigkeit als Direktorin (Schulausflug, Konferenz, Elternversammlung). Es wäre auch nur um ein Ausmaß zwischen einer und drei Stunden pro Woche gegangen, und dies abhängig von der Teilnehmerzahl, vor Weihnachten drei Stunden, im Mai und Juni eine Stunde pro Woche. Ausfall der Stunde, wenn weniger als 4 Teilnehmer anwesend gewesen wären. Die Vereinbarungen des Vereines mit dem Studio hätten sich auf die Nutzung der Räumlichkeiten und der bereitgestellten Musikanlage bezogen. Absprachen hätte es auch bei krankheitsbedingter Verhinderung ihrerseits gegeben, da dann im Verein nach ErsatztrainerInnen gesucht worden wäre.

Zu 3. und 4.

Als Abgeltung für die Tätigkeit wären Taggelder und Fahrtkostenersätze vereinbart gewesen (beides nicht steuerpflichtig). Die Höhe der Taggelder sei in den Vereinsrichtlinien festgelegt und sei anhand der geführten Stundenlisten abgerechnet worden. Im Krankheitsfall hätte es keinerlei Fortzahlung der Abgeltung gegeben. Der Verein hätte mit dem Studio ein Honorar vereinbart, welches keinen Bezug zu ihrer

Spesenabrechnung gehabt hätte. Auch diese Situation hätte der VwGH für den gleichen Verein vor Jahren als GesBR bezeichnet, der Verein hätte die Trainer gestellt und das Studio die Räumlichkeiten. Diese Tatsache sei bisher nicht berücksichtigt worden, aufgrund der Annahme eines Schwindels seitens der GKK, wie ihr ein Steuerberater erklärt hätte. In der Beilage würde man die Kontoauszüge mit den Überweisungen der Spesenersätze durch den Verein im betreffenden Zeitraum 2004 und 2005 finden.

Zu 5.

Pauschale Werbungskosten, die für diesen Zeitraum angefallen seien, könnten nicht mehr nachgewiesen werden, da die Belege aufgrund der bereits abgelaufenen Behaltefristen nicht mehr aufbewahrt worden wären. Außerdem liege das Studio in Gehweite ihres Wohnsitzes, daher seien auch keine Kilometergelder angefallen. Es wäre nur um das Spesenpauschale der Vereinsrichtlinien gegangen, die Abrechnungen hätte das Finanzamt beim Verein damals eingesehen. Dort würden sich ihre Abrechnungen nach dem Verein 1 Formular befinden, mit der Darstellung der Stunden (ob unter oder über 4 Stunden). Ihre Teilnahmegebühr für die Aerobic Convention 2004 sei durch den Verein beglichen worden und könne daher nicht nachgewiesen werden. Eine Teilnahmebestätigung liege ebenfalls nicht vor, da diese nur auf Verlangen ausgestellt worden wäre. Die Anmeldung sei über den Verein erfolgt und sei in den Vereinsunterlagen sicher vorhanden. Beigelegt wurden diverse Kontoauszüge.

Mit **Schreiben vom 20. September 2016** wurde obiger Ergänzungsvorhalt samt Antwort der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 5. Oktober 2016** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Der Aktenvermerk vom 17. November 2010 deute eindeutig auf die Dienstgebereigenschaft der KG hin. In der Stellungnahme der Beschwerdeführerin bringe diese jedoch einerseits vor, sie sei als Trainerin für den Verein und nicht für das Fitnessstudio tätig gewesen. Andererseits beziehe sie sich auf die Erkenntnisse des VwGH vom 2.4.2008, 2007/08/0296 und VwGH vom 4.6.2008, 2008/08/0105, worin dieser die Zusammenarbeit eines gleichartigen Vereins mit einem Fitnessstudio als Gesellschaft Bürgerlichen Rechts qualifiziere und beanstante, dass diese Tatsache bisher nicht berücksichtigt worden wäre. Sie übersehe dabei, dass im Fall einer GesBR sowohl der Verein, als auch das Fitnessstudio in ihrer Eigenschaft Gesellschafter der GesBR als Arbeitgeber der eingesetzten Trainer anzusehen sein würden und damit die Versteuerung ihrer nichtselbständigen Einkünfte zu Recht erfolgt sein würde.

Die Beschwerdeführerin hätte vorgebracht, die Vergütungen seien immer vom Verein überwiesen worden. Die (mittelbare) Zahlung durch den Verein sei aber kein Nachweis für dessen Dienstgebereigenschaft, denn an der Dienstgebereigenschaft der Person, die das Risiko des Betriebes im gesamten unmittelbar treffe, ändere es nichts, wenn sie den Dienstnehmer durch Mittelpersonen in Dienst genommen hätte oder ihn ganz oder teilweise auf Leistungen Dritter anstelle des Entgelts verweise (VwGH vom 25.1.1994, 92/08/0264).

Die Kurse seien 3 bis 4 Monate (Saison) im vorhinein durch C.D. (KG) fixiert worden. Die Beschwerdeführerin hätte unstrittig die einmal vereinbarten Arbeitszeiten einzuhalten gehabt und es hätte kein allgemeines Vertretungsrecht bestanden. Die Stundenlisten seien im Büro des Studios abgelegt, sodass eine Kontrollmöglichkeit durch das Studio gegeben gewesen wäre. Das Studio hätte auch die Räume und Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Die Beschwerdeführerin hätte über keine eigenen (wesentlichen) Arbeitsmittel verfügt, es seien ihr keine Aufwendungen entstanden (das Studio wäre in "Gehweite" ihres Wohnsitzes gelegen; es hätten keine von ihr getragenen Werbungskosten bekannt gegeben werden können).

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; VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH vom 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, EStG<sup>6</sup>, § 47 Rz 44 und 47).

Es wäre somit eine organisatorische Eingliederung und Weisungsunterworfenheit vorgelegen und es hätte ein Unternehmerrisiko seitens der Beschwerdeführerin gefehlt, was heißen würde, dass ein Dienstverhältnis zum Studio bestanden hätte, sodass die Besteuerung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Trainer zu Recht erfolgt sei.

Auch wenn es sich bei der Behauptung, die Beschwerdeführerin sei für den Verein tätig gewesen und nicht für das Fitnessstudio wohl 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 Taggelder und Fahrtkostenersatz vereinbart gewesen wäre. Die Höhe der Taggelder würde in den Vereinsrichtlinien festgelegt sein und es wäre anhand der geführten Stundenlisten abgerechnet worden.

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 bzw. Spesenersatz empfangen würden, führe nicht dazu, dass derartige Bezüge grundsätzlich von einer Besteuerung ausgenommen seien (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159).

Erhielten Vereinsmitglieder von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) Beträge, würden, soweit diese Beträge die nach den Richtlinien des Kontrollausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundes-Sportfördermittel jeweils verrechenbaren Sätze nicht übersteigen würden, grundsätzlich keine Einkünfte vorliegen. Nach diesen Richtlinien für Verpflegungskosten 26,40 €, bei Tätigkeiten bis zu vier 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 selbständigen und einer nichtselbständig 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 gegenüber stehe, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vergleiche das zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH 14.6.1988, 88/14/0024). Ein bestimmtes Stundenausmaß sei für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht erforderlich. Der VwGH hätte in Fällen, in denen erst die Übernahme einer konkreten Arbeitsverpflichtung, insbesondere durch die Eintragung in eine Liste, eine Arbeitspflicht begründe, 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; VwGH vom 25.4.2007, 2005/08/0162).

Würde entgegen der Erstaussage die Arbeitsverpflichtung gegenüber dem Verein und nicht gegenüber dem Studio bestehen, würde eben ein Dienstverhältnis zum Verein und somit ebenfalls Einkünfte iSd § 25 EStG 1988 vorliegen.

### **Dem Erkenntnis zu Grunde gelegter Sachverhalt**

Unstrittig bezog die Beschwerdeführerin in den gegenständlichen Jahren Zahlungen für ihre Tätigkeit als Fitnessstrainerin im Studio der KG, und zwar im Jahr 2004 in Höhe von 2.377,76 € und im Jahr 2005 in Höhe von 897,40 €.

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

Folgende Vorgangsweise wurde von der Beschwerdeführerin laut Einvernahme vom 17. November 2010 sowie Schreiben vom 20. September 2016 bestätigt und wird der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt:

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

Die Abrechnung erfolgte nach den eingereichten Stundenlisten, die Stunden wurden im Rahmen eines im vorhinein fixierten Stundenplanes abgehalten.

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

Ansprechpartner sind der Eigentümer und eine Mitarbeiterin des Studios gewesen, der Verein war nur für die Abrechnung zuständig.

Die der Beurteilung der Tätigkeit als Grundlage dienende Aussage der Beschwerdeführerin vom 17. November 2010 ist nicht anzuzweifeln.

Einerseits ist die Niederschrift über die telefonische Einvernahme auch ohne Unterschrift der Beschwerdeführerin als Beweismittel geeignet und es wurde auch den darin getroffenen Feststellungen durch das Schreiben vom 20. September 2016 nicht widersprochen. Dass in der früheren Aussage ein Tätigwerden "für" das Studio eingeräumt wurde, in der späteren ein solches "im" Studio ist nicht von Relevanz.

Andererseits misst der VwGH in ständiger Rechtsprechung früheren Aussagen mehr Gewicht bei, als späteren (siehe etwa die Erkenntnisse VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152, VwGH 7.10.1993, 92/16/0023, oder VwGH 25.1.2000, 94/14/0034). Im Erkenntnis des VwGH 21.12.1992, 89/16/0147, wurde Folgendes ausgeführt: *"Den Umstand, dass die Erstaussage in Erwartung einer besseren steuerlichen Auswirkung gemacht wurde, durfte die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung ebenfalls für die Richtigkeit der Erstaussage ins Treffen führen. Die vom Beschwerdeführer aufgezeigte, zunächst vorhandene, rechtliche Unbefangenheit kann nämlich nach der Lebenserfahrung als eine gewisse Gewähr für die Übereinstimmung der Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen angesehen werden."* Des Weiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052, festgehalten, dass *"es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten."*

Dass laut Schreiben vom 20. September 2016 dem Verein eine tragendere Rolle zugekommen ist, als nach der niederschriftlichen Aussage vom 17. November 2010 mag daran liegen, dass sich die Argumentation der Beschwerdeführerin mit der Realisation der

abgabenrechtlichen Wirkungen verändert hat. Eine solcherart motivierte Änderung der bereits getätigten Aussagen ist im Sinne der obigen Judikatur nicht relevant und folglich auch nicht zu berücksichtigen.

## **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*, EStG<sup>6</sup>, § 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, EStG<sup>6</sup>, § 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, EStG<sup>6</sup>, § 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, EStG<sup>6</sup>, § 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*, EStG<sup>6</sup>, § 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*, EStG<sup>6</sup>, § 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 die Beschwerdejahre **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 Fitnessstrainerin 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 13. Oktober 2016