



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufungen der Bw., vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler Wirtschaftstreuhandgesellschaft m. b. H., 4020 Linz, Volksgartenstraße 32, vom 10. und 12. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Mag. Sandra Pühringer, vom 26. Februar 2009 und 5. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	18.458,23 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.267,06 € - 3.432,90 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 165,84 €	
2005	Einkommen	18.313,68 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.001,73 € - 3.180,20 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 178,47 €	

2006	Einkommen	20.555,80 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.881,73 € - 4.143,12 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 261,39 €
2007	Einkommen	22.661,89 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	4.711,13 € - 4.742,83 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 31,70 €

Die Fälligkeiten der Nachforderungen bleiben unverändert.

1. Sachverhalt:

1.1. Aus dem Veranlagungsakt ergibt sich:

Die Berufungswerberin (Bw.) war in den Jahren 2004 bis 2007 im BD angestellt und nebenberuflich als Aerobic - Trainerin tätig. Im Zuge einer GPLA- Prüfung bei der X.- GmbH wurde unter anderem festgestellt, dass die Bw. in den Jahren 2004, 2005, 2006 und 2007 im Fitnesscenter der X.- GmbH als Sporttrainerin tätig war und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hat, die nicht der Einkommensteuer unterworfen wurde. Die Entlohnung erfolgte indem die Bw. für jeden länger als vier Stunden dauernden Arbeitstag ein Taggeld von Euro 29,40 zuzüglich Fahrt- und Verpflegungskosten nach den Totorichtlinien der BSO, jedoch maximal in der Höhe von Euro 537,78, erhielt. Aus den getroffenen Feststellungen wurde der Schluss gezogen, dass die Bw. mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zu der X.- GmbH stand. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an, nahm die Verfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen für die berufungsgegenständlichen Jahre wieder auf und erließ für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 neue Einkommensteuerbescheide, in denen die Vergütungen für diese Trainertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen wurden.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 26. Februar 2009 und vom 5. März 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer wie folgt fest:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	19.662,65 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.688,61 € - 3.432,90 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				255,71 €
2005	Einkommen	20.241,69 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.740,80 € - 3.180,20 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				560,60 €
2006	Einkommen	23.004,90 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	4.820,55 € - 4.143,12 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				677,43 €
2007	Einkommen	24.593,41 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	5.451,55 € - 4.742,83 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				708,72 €

Mit Anbringen vom 9. März 2009 und vom 11. März 2009 erhab die Bw. fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 Berufung.

Als Begründung brachte die Bw. in den Berufungen im Wesentlichen vor, sie sei Vereinsmitglied des Y. Sport- und Gymnastikverein und dort ehrenamtlich als Aerobic Trainerin tätig. Ein Dienstverhältnis liege jedoch nicht vor, sondern vielmehr ein Werkvertrag, nach dem der Leistungserfolg vergütet worden sei.

Die Gebietskrankenkasse (GKK) habe sich mit der Behauptung der Scheingründung und der Umgehungstätigkeit des Vereins gar nicht auseinandergesetzt. Im ganzen Verfahren habe der Verein bzw. der steuerliche Vertreter keine Möglichkeit gehabt den Sachverhalt darzustellen. Lediglich die subjektiven Darstellungen einzelner Trainerinnen seien für die GKK die Bestätigung gewesen, dass es sich um einen Schwindel handelt und ein Dienstverhältnis mit der GmbH vorliegt.

Alle Beträge, die sie erhalten habe, seien lediglich Spesenersätze, die den Vereinsrichtlinien entsprechen. In § 3 Abs.1 Z 16 c EStG 1988 sei die Steuerfreiheit mit einer pauschalen Aufwandsentschädigung mit monatlich Euro 540,00 vorgesehen. Dies gelte für begünstigte Rechtsträger im Sinne des § 34 BAO, somit auch für Vereine die den Körpersport fördern. Inhaltlich beziehe sich die steuerfreie Aufwandsentschädigung auf Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigung, d.h. auf die Taggelder und Fahrtkostenvergütungen, Ersatz des öffentlichen Verkehrsmittels oder 75 % des amtlichen Kilometergeldes.

Aus dem Vereinsgesetz, aus den Sport – Toto Richtlinien und aus den Statuten ergebe sich, dass die Aufwandsentschädigungen vom Empfänger nachgewiesen werden müssten. Der Kreis der Begünstigten beziehe sich nicht nur, wie im Gesetzesstext, auf Sportler, Schiedsrichter und Betreuer (Trainer und Masseure), die nebenberuflich tätig seien, sondern auch auf andere dem Verein nahe stehenden Personen, insbesondere auf Mitglieder und Funktionäre. Dies ergebe sich aus dem Hinweis auf Trainer und Masseure, die, wie Betreuer, die sportlichen Aktivitäten erst ermöglichen.

Die nachgewiesenen Aufwandsentschädigungen stellten in Höhe von Euro 540,00 monatlich einen steuerlichen Freibetrag dar und seien auch von dem Sozialversicherungsbeitrag befreit.

Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat am 14. Juni 2010 zur Entscheidung vorgelegt.

1.2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Mit Vorhalt vom 26. Jänner 2012 wurde der Bw. vorgehalten, dass im gegenständlichen Verfahren unstrittig sei, dass sie in den Jahren 2004, 2005, 2006 und 2007 als Sporttrainerin tätig gewesen sei.

In diesem Zusammenhang sei vom Finanzamt festgestellt worden, dass die Bw. für diese Tätigkeit in Zusammenhang mit Veranstaltungen des Y. Sport- und Gymnastikvereins folgende Beträge erhalten hat:

Jahr	Betrag
2004	1.138,07 €
2005	1.928,01 €
2006	2.449,10 €
2007	2.377,14 €

Hinsichtlich der Frage, ob diese Auszahlung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer steuerbegünstigt oder steuerbefreit sei, wurde darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16c des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009, BGBI I 2009/151, ins Einkommensteuergesetz eingefügt worden ist und somit für die strittigen Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist. Zudem sei der Unabhängige Finanzsenat – wie der Verwaltungsgerichtshof – nur an Rechtsquellen iSd Art. 18 B-VG gebunden. Als eine solche Rechtsquelle seien die Vereinsrichtlinien 2001 nicht anzusehen. Daher werden die Ausführungen der Bw. zur Rechtslage nach dem 31.12.2009

bzw. zu den Vereinsrichtlinien 2001 zwar zur Kenntnis genommen, jedoch sind diese für die Beurteilung des gegenständlichen Falles von untergeordneter Bedeutung.

Für den Fall, dass eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wurde der Bw. Gelegenheit gegeben, Betriebsausgaben geltend zu machen.

Dazu machte die Bw. in ihrem Anbringen vom 12. Februar 2012 erstmalig folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend:

Jahr 2004

Bezeichnung	Betrag
Aus- und Fortbildungskosten	191,50 €
Hotel- und Übernachtungskosten iZm Aus- und Fortbildungen	136,80 €
Fahrtkosten iZm Aus- und Fortbildungen	357,84 €
Diäten iZm Aus- und Fortbildungen	154,00 €
Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort	269,28 €
Fachliteratur /CD/DVD/Bekleidung/Telefonkosten	400,00 €

Jahr 2005

Bezeichnung	Betrag
Aus- und Fortbildungskosten	386,50 €
Hotel- und Übernachtungskosten iZm Aus- und Fortbildungen	106,00 €
Fahrtkosten iZm Aus- und Fortbildungen	373,68 €
Diäten iZm Aus- und Fortbildungen	103,40 €
Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort	427,68 €
Fachliteratur /CD/DVD/Bekleidung/Telefonkosten	400,00 €

Jahr 2006

Bezeichnung	Betrag
Aus- und Fortbildungskosten	427,50 €

Hotel- und Übernachtungskosten iZm Aus- und Fortbildungen	127,50 €
Fahrtkosten iZm Aus- und Fortbildungen	612,56 €
Diäten iZm Aus- und Fortbildungen	121,00 €
Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort	593,56 €
Fachliteratur /CD/DVD/Bekleidung/Telefonkosten	485,00 €

Jahr 2007

Bezeichnung	Betrag
Aus- und Fortbildungskosten	534,41 €
Fahrtkosten iZm Aus- und Fortbildungen	218,12 €
Diäten iZm Aus- und Fortbildungen	24,20 €
Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort	501,60 €
Fachliteratur /CD/DVD/Bekleidung	426,00 €

Der Bw. wurde zu den erstmalig geltend gemachten Betriebsausgaben für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 mit Schreiben vom 21. Februar 2012 vorgehalten:

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für Sportbekleidung (Trainingsjacken, Trainingshosen, Sportunterwäsche, Socken, Schuhe etc.), Hygiene- und Toilette-Artikel, "Erste-Hilfe-Packerl", sowie für Musik (CDs) und Fachliteratur, sei eine (nahezu) ausschließliche betriebliche Nutzung nachzuweisen.

Zu den als Aus- und Fortbildungskosten geltend gemachten Kursgebühren, sowie Hotel- und Übernachtungskosten, Diäten und Fahrtkosten sei die betriebliche Veranlassung dieser zu erläutern.

Dazu brachte die Bw. in ihrem Vorbringen vom 28. März 2012 vor:

Sportbekleidung (Trainingsjacken, Trainingshosen, Sportunterwäsche, Socken, Schuhe etc.):

Die Aerobicbekleidung sei von ihr speziell für den Unterricht im Verein verwendet worden. Es handle sich dabei um qualitativ hochwertige Aerobicbekleidung, die den Anforderungen der jeweiligen Aerobiceinheiten entsprechen müsse. Da sie häufig zwei Einheiten hintereinander unterrichte, wechselte sie zwischen den Einheiten die Sportkleidung bzw. je nach Stundeninhalt auch die Sportschuhe. Gründe für den Kleidungswechsel seien gewesen, dass

sie nicht mit nassgeschwitzter Kleidung vor der nächsten Teilnehmergruppe stehen und sich nicht verkühlen wollte. In Kräftigungsstunden, Wirbelsäulenstunden und Pilates würden nämlich viele Übungen am Boden (auf der Matte) ausgeführt. Außerdem benötigte sie für die unterschiedlichen Aerobiceinheiten - je nach Unterrichtsthema - verschiedene Sportschuhe. Für Hi - Lo - Aerobicstunden benötigte sie besonders gut gedämpfte, spezielle Aerobicschuhe, um die vielen Sprünge gut abzudämpfen. In Dance - Aerobicstunden verwendete sie Aerobicschuhe, die für Drehungen besonders gut geeignet seien, d.h. weniger starke Haftung auf glatten Untergründen - wie Aerobicsälen - aufweisen. Aufgrund der häufigen Verwendung der verschiedenen Sportschuhe seien diese stark beansprucht worden und der Kauf mehrerer Paare pro Jahr sei nötig gewesen. Privat komme man vermutlich mit wenigen pro Jahr aus. Bei ihrer Tätigkeit sei die Abnutzung aber so stark gewesen, dass sie mehrere Paare benötigte. Gleiches gelte für die Aerobicbekleidung. Die Trainingssachen und Sportschuhe seien ausschließlich in dem ihr zugewiesenen Spind in der Garderobe aufbewahrt und nur zum Waschen mit nach Hause genommen worden. Daraus ergebe sich die gleiche Notwendigkeit der Anschaffung der als Ausgaben geltend gemachten Sportbekleidung wie bei einem Berufssportler.

Hygiene- und Toiletteartikel und "Erste-Hilfe-Packerl":

Aufgrund der Tatsache, dass sie mehrfach, sowohl am Vormittag als auch am Abend im Einsatz gewesen sei, verdoppelte sich der Verbrauch ihrer - annähernd zur Hälfte zu Hause und zur Hälfte im oben genannten Spind aufbewahrten - Toiletteartikel nahezu.

Musik (CDs), Fachliteratur:

Die von ihr benutzten CDs seien im allgemein zugänglichen Fachhandel (Saturn, Media Markt, Libro) nicht erhältlich. Diese CDs spielten durchgehende Musik (ohne Pausen zwischen den Liedern) in einer bestimmten Geschwindigkeit (beats per minute, bpm), was sie von "üblicher" und für den "Normalverbraucher" geeigneter Musik grundlegend unterscheide. Für Hi - Lo - Aerobicstunden benötige man CDs mit sehr vielen bpm (130-155 bpm). Für Step - Aerobicstunden eignen sich CDs mit mittlerem Tempo (125 -140 bpm) und für diverse Kräftigungsstunden benötige man Musik mit weniger Tempo (100 -135 bpm). Für Pilates, Stretching und Cool Downs eignen sich ruhige, sehr langsame CDs. In Choreographiestunden sei es außerdem üblich, am Schluss der Stunde eine "Final Show" zu machen. Für dieses Finale benötige man eine eigens zusammengeschnittene Musik. Erhältlich seien diese CDs bei Conventions und online im Internetfachhandel, zum Beispiel bei move-ya.at, wobei auf der Startseite dieser Homepage zu lesen sei, dass

"der Großteil unserer CDs spezielle Musik für den professionellen Unterrichts-/Therapieeinsatz ist. Dies umfasst u.a. Fitness-, Reha-, Präventions- und ähnliche Sportkurse, bei denen begleitende (Hintergrund-) Musik eingesetzt wird. Wir dürfen daher diese CDs nur an Personen/Institute verkaufen, die derartige Kurse geben. Durch Klicken des "JA" bestätigst du, dass du zu dieser Zielgruppe gehörst und die CDs nur zur Ausübung des Unterrichts verwenden wirst... ".

Es handle sich somit um ausschließlich im Rahmen ihrer Tätigkeit als Aerobic-Trainerin verwendbare Tonträger. Die erworbenen DVDs, die ebenfalls auf Conventions und im Online - Fachhandel erhältlich seien, benötigte sie, um Inhalte von Conventions zu Hause zu üben und zu wiederholen bzw. neu zu erlernen und v.a. um diese Neuerungen an die Teilnehmer weitergeben zu können. Es bestehe auch hier ein eigener Fachhandel, der exakt auf die Branche abzielt. Diverse Fachliteratur, die ausschließlich beruflich genutzt worden sei, sei notwendig gewesen, um erlerntes Wissen noch zu vertiefen bzw. um noch andere Methoden oder Meinungen kennen zu lernen. Interessierte Teilnehmer stellten immer wieder Fragen und, um diese kompetent beantworten zu können, sei es notwendig gewesen, so viel Information wie möglich zu bekommen.

Aus- und Fortbildungskosten:

Professionelle Aus- und Fortbildungen seien die Voraussetzung gewesen, um die verschiedenen Aerobiceinheiten (Hi - Lo - Aerobic, Dance - Aerobic, Step - Aerobic, Workout, Bodystyling, Wirbelsäule, Pilates, etc.) unterrichten zu dürfen. Daher habe sie zahlreiche Ausbildungen absolviert und es sei notwendig gewesen, regelmäßig an Fortbildungsveranstaltungen (Conventions u.ä.) teilzunehmen. Auf solchen Fortbildungsveranstaltungen werde man über die neuesten Trends der Branche (momentan z.B. "Zumba" und Faszientraining) informiert und man erlange dort Zugang zu den neuesten Erkenntnissen im Bereich der Sportwissenschaften; es werde dort praktisches und theoretisches Wissen vermittelt. Neue Geräte (Flexi Bar, XCO, AeroStep) wurden vorgestellt und man habe nur dort die Möglichkeit, diese auszuprobieren und zu erwerben. Jeder Trainer setze sich beim Besuch einer Convention eigene - auf die Bedürfnisse seiner von ihm gehaltenen Stunden bzw. deren Teilnehmer abgestimmte - Schwerpunkte. Die Teilnahme an einem Conventionstag entspreche somit zweifellos einem Arbeitstag. Conventions seien unabdingbar, um ein Bestehen in der schnelllebigen Branche zu ermöglichen. Dieser Stellungnahme seien ein erklärendes Schreiben sowie die Programme des Österreichischen Aerobicverbandes angeschlossen. Aus letzteren gehe eindeutig hervor, dass diese Conventions zur Weiterbildung bzw. Erstausbildung von Instruktoren eingerichtet worden seien. Weiters verweise sie auch auf die ausführlichen Erklärungen im Schreiben der European

Fitness School B.R.. Aus beiden gehe hervor, dass diese Conventions keine Veranstaltungen für einen allgemeinen Interessentenkreis seien, sondern spezifisch auf die Vortragstätigkeit eines Trainers abstellen. Sämtliche Aus- und Fortbildungen seien von ihr nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als Aerobic-Trainerin absolviert worden und die dafür getätigten Kosten seien daher ausschließlich beruflich veranlasst gewesen.

Sollten wider Erwarten die Aufwendungen trotz der ausführlichen Schilderung der Sachverhalte der tatsächlichen Betriebsausgaben nicht anerkannt werden, ersuchte die Bw. um Berücksichtigung der 12%igen Betriebsausgabenpauschale.

Mit Schreiben vom 29. März 2012 wurde dem Finanzamt der Schriftverkehr zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt wurde aufgefordert jene Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergibt, dass die Bw. im strittigen Zeitraum die strittigen Zahlungen aus einem Dienstverhältnis mit der X.- GmbH erzielt hätte.

Dazu wurde mit Schreiben vom 24. April 2012 vom Finanzamt vorgebracht, dass im Zuge einer bei der X.- GmbH (StNr. xxx) durchgeföhrten GPLA- Prüfung seitens der OEGKK festgestellt worden sei, dass die Berufungswerberin in den Jahren 2004, 2005, 2006 und 2007 als Fitnesstrainerin tätig gewesen sei und für diese Tätigkeit eine Entlohnung erhalten hätte, die nicht der Einkommensteuer unterworfen worden wäre.

Das Finanzamt sei angesichts des vorliegenden Sachverhaltes davon ausgegangen, dass die Berufungswerberin die strittigen Zahlungen aus einem Dienstverhältnis mit dem Fitnessstudio (X.- GmbH) erzielt hätte und diese seien daher im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Einkommensteuerveranlagung der betreffenden Jahre einzubeziehen gewesen.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen seien bei der X.- GmbH die Honorare der Trainerinnen dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen worden (Beilage I, II Prüfungsbericht und Festsetzungsbescheide vom 24.02.2009). Gegen diese Festsetzungsbescheide betreffend DB und DZ vom 24.02.2009 sei vom Dienstgeber keine Berufung eingebbracht worden (vgl. Beilage IV Aktenvermerk vom 18.04.2012). Demnach sei beim Betriebsstättenfinanzamt rechtskräftig festgestellt worden, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlagen und daher seien DB und DZ zu Recht vorgeschrieben worden.

Zur Sachverhaltsklärung seien seitens der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse im Zuge der GPLA- Prüfung und der Landesregierung im Berufungsverfahren betreffend der Beitragspflicht (vgl. Beilage V) sowie vom Finanzamt Linz (Beilage VI) Einvernahmen mit den im Fitnessstudio tätigen Trainerinnen durchgeführt worden.

Zusammenfassend hätte eine Trainerin im Wesentlichen niederschriftlich angegeben (vgl. Niederschrift Sonja E. vom 19. April 2005 und 16. Jänner 2007), „dass sie seit 1996 ausschließlich im Fitnessstudio LX als Aerobic-Trainerin tätig sei. Ihre Aerobicstunden seien fix eingeteilt gewesen, sowohl was die Zeit betreffe als auch die Räumlichkeiten. Es gebe einen Stundenplan, in den alle Trainerinnen eingetragen seien und der für Kunden ersichtlich ausgehängt sei. In diesem Plan, der auch im Internet einzusehen sei, seien die Trainerinnen, der Stundeninhalt und die Uhrzeit eingetragen. Außerdem würden auf einer Tafel im Fitnessstudio sämtliche Trainerinnen mit Foto und Namen vorgestellt. Die Sportgeräte befänden sich im Gymnastik- oder Geräteraum des Studios. Eine Musikanlage sei in jedem Gymnastikraum vorhanden. Wenn die Trainerin eine vereinbarte Stunde nicht habe abhalten können, habe sie sich selbst um Ersatz umsehen müssen. Das habe jedoch nur eine Kollegin vom Fitnessstudio sein können. Die Trainerin habe Aufzeichnungs- und Abrechnungsblätter sowie Statistiklisten geführt. In das Aufzeichnungsblatt seien der Tag, der Beginn der Trainingsstunde, die Anzahl der Einheiten (eine Einheit habe 55 Minuten gedauert) und das Taggeld sowie die Bezeichnung der Tätigkeit einzutragen gewesen (inklusive der Einsätze, die sie im Vertretungsfall für Kolleginnen übernommen habe). Ein Arbeitseinsatz habe inklusive An- und Abreise mindestens vier Stunden gedauert. Abgerechnet werde nicht pro Unterrichtseinheit, sondern pro Einsatztag. In das Abrechnungsblatt trage sie die Anzahl der Einsatztage sowie den Fahrtkostenersatz ein. Das Abrechnungsblatt gebe sie monatlich im Fitnessstudio ab. Außerdem führe jede Trainerin eine Statistikliste, in welche im Anschluss an eine Trainingseinheit Folgendes einzutragen sei: Name der Trainerin, Anzahl der Teilnehmer, wie viele Frauen, wie viele Männer, wie viele Neue und gesonderte Bemerkungen. Die Liste komme in ein spezielles Statistikfach. Wenn eine Stunde nicht angenommen werde, so werde diese entweder gestrichen oder verlegt. Ab der Vereinsgründung im Jahr 1998 hätten sich folgende Änderungen ergeben: Die Trainer hätten die erforderlichen Geräte (Stepper, Bälle, Bänder etc.) warten und reparieren, die Stereoanlage reinigen, den Kunden die gesamte Anlage vorführen müssen. Sie hätten auch vermehrt anwesend sein müssen, um den Kunden das Gefühl zu geben, laufend betreut zu werden. Es habe Schulungen (Ernährungsseminare, Wirbelsäulen Workshop) im Haus gegeben, die vom Fitnessstudio organisiert worden seien und kostenlos hätten besucht werden können. Diese Seminare seien auch für die Arbeit als Trainerin wichtig gewesen. Außerdem habe sich die Abrechnung geändert. Früher habe die Trainerin eine Honorarnote gestellt und selbst versteuert, durch den Aufwandsersatz sei dies aber nicht mehr notwendig gewesen.“

Ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg (ein fertiges Arbeitsprodukt) schulde. Das sei der Fall, wenn eine Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens

unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien 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 jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, sei auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen, und diese seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Aus den durchgeföhrten Einvernahmen mit den Trainerinnen (Beilage V und VI) gehen die Weisungsbindung und die organisatorische sowie zeitliche Eingliederung im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eindeutig hervor.

Die Aerobicstunden seien in den Räumlichkeiten und mit den Geräten des Fitnessstudios unter Zugrundlegung eines Stundenplanes abgehalten worden. Die Erstellung der Trainingspläne und die Stundeneinteilung seien vorab durch Personen, die der GmbH zuzurechnen sind, erfolgt. Die Kunden des Studios hätten sich an den im Internet veröffentlichten Stundenplänen orientiert. Das Fitnessstudio gäbe in diesen Plänen die Namen der Trainer, die Trainingseinheit, die genaue Uhrzeit, den Wochentag sowie den Turnsaal bekannt (vgl. Beilage VII). Demzufolge orientiere sich die Arbeitszeit (monatliche Einteilung im Voraus) ohne Zweifel an den Bedürfnissen des Fitnessstudios und es bestünde eine fortlaufende Verpflichtung zur Abhaltung von Kursen in deren Räumlichkeiten. Auch die Arbeitsräume und die wesentlichen Arbeitsmittel seien von der GmbH zur Verfügung gestellt worden.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt und sich dieser verpflichte, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten. Die Einhaltung eines Stundenplanes und die Inanspruchnahme der Räumlichkeiten und der Betriebsmittel der GmbH spreche eindeutig für ein Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung und daher für die Annahme eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988. Die Verpflichtung zur Erbringung einer Dienstleistung liege vor, da es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH durch die verbindliche Eintragung in eine Liste zur Übernahme einer konkreten - periodisch wiederkehrenden - Arbeitsverpflichtung kommt (VwGH 07.09.2005, 2002/08/0215; VwGH 25.04.2007, 2005/08/0162).

Die Trainer seien verpflichtet gewesen Abrechnungs- und Aufzeichnungsblätter sowie Statistiklisten zu führen und diese im Fitnessstudio der GmbH in speziell dafür vorgesehenen Fächern abzulegen. Dadurch sei klar eine Kontrolle der Einhaltung von Ordnungsvorschriften über das arbeitsbezogene Verhalten gegeben, weil die Möglichkeit zur Überprüfung bestand, ob und wann die Trainingsstunden durchgeführt und wie sie besucht worden seien (ev. allfällige Rückschlüsse auf die Qualität des Trainers).

Auch wenn sich aufgrund der fachlichen Kenntnisse, Erfahrungen oder Fähigkeiten der Trainerinnen allfällige Weisungen hinsichtlich der Gestaltung der einzelnen Trainingsstunden (Arbeitsabfolge) erübrigten, sei die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Ordnungsvorschriften über das arbeitsbezogene Verhalten laut der Rechtsprechung des VwGH sehr wohl, z.B. aus den damit korrespondierenden Kontrollrechten, zu erkennen (stille Autorität des Dienstgebers; VwGH vom 2.7.1991, 89/08/0310, VwGH vom 17.9.1991, 90/08/0152). Darüber hinaus müssten die Trainer die Sportgeräte warten und reparieren, die Stereoanlage reinigen und den Kunden die gesamte Anlage vorführen. Auch darin komme die tatsächlich gehandhabte Befugnis des Dienstgebers zur Bestimmung des arbeitsbezogenen Verhaltens klar zum Ausdruck.

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könne die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt werde oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten sei. Laut eigenen Angaben der Trainerinnen hatten sie bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung für Ersatz aus dem Kreis der Kollegenschaft zu sorgen. Die Entlohnung erfolgte in einem solchen Fall direkt an die Vertretung. Eine Vertretung im Kollegenkreis sei jedoch nicht als generelle Vertretungsberechtigung zu werten. Außerdem sei die Vertretung auf ausnahmsweise Fälle unter besonderen Umständen beschränkt gewesen. Eine sanktionslose Ablehnungsmöglichkeit wäre mit der Unternehmensorganisation (Kursplanung für Monate im Vorhinein) nicht in Einklang zu bringen. Das Fitnessstudio und die Kunden rechneten aufgrund der öffentlich ersichtlichen Stundenpläne damit, dass eine Trainingsstunde mit der vorgesehenen Trainerin auch tatsächlich abgehalten werde. Die Arbeitsleistung müsste daher persönlich erbracht werden, lediglich die Trainerinnen könnten sich gegenseitig vertreten.

Die Auszahlung der Trainerentschädigung erfolgte durch den Y. Sport- und Gymnastikverein (StNr. xxxx), welcher die ausbezahlten Entgelte der GmbH mit einem "Verwaltungsaufschlag" in Rechnung stellte. Nach Ansicht der prüfenden Institution (GKK) diente die oa. Auszahlung über den Verein lediglich der Steuer- und Beitragsoptimierung der Trainerentgelte. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei nach wie vor die GmbH gewesen.

Nach Abwägen aller Fakten (gestützt auf die Ausführungen in dem Erkenntnis des VwGH vom 02.04.2008, 2007/08/0296; vgl. dazu auch Beilage X Bescheid des BMSK vom 28.09.2007 und XI Gegenschrift vom 21.12.2007) sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedenfalls vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses und somit von Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auszugehen, weil eine weitgehende Eingliederung in den betrieblichen Organismus mit entsprechender Weisungsgebundenheit vorlag. Das Finanzamt vertrete daher aufgrund der oben angeführten Kriterien die Ansicht, dass es sich bei der Berufungswerberin um eine Arbeitnehmerin im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handle. Es werde beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zudem werde ausdrücklich auf die UFS-Entscheidung vom 30.3.2012, RV/0892-L/10, der ein durchaus gleichgelagerter Sachverhalt zu Grunde liegt, hingewiesen. Auch in diesem Fall sei die rechtliche Beurteilung der Tätigkeit einer Aerobic-Trainerin bei einem Fitnessstudio in Zusammenhang mit einem Verein fraglich gewesen. Nach Ansicht des UFS lägen "keine Anhaltspunkte vor, dass nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen wäre, ...".

Für den Fall, dass der UFS dennoch zu einer gegenteiligen Rechtsansicht gelangt und die Tätigkeit der Fitnesstrainerinnen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt, werde in eventu die Anerkennung der geltend gemachten Betriebsausgaben nur nach Maßgabe der in den Vorhalten dargestellten Rechtsansicht unter Berücksichtigung der nachfolgenden Darlegungen beantragt:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (vgl. insbesondere VwGH 23.4.2002, 98/14/0219), seien Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 Iit a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen werde. Steuerlich seien nur Aufwendungen für typische Berufskleidung zu berücksichtigen. Der Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sollte damit auf solche Berufskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich sei, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet sei und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet, wie das bei spezieller Schutzkleidung oder bei einer Uniform der Fall wäre. Bei der von der Berufungswerberin angeschafften Kleidung (Dressen, Socken etc.) handle es sich aber um solche, die im täglichen Leben üblicherweise privat getragen werden könne. Es werde daher beantragt, die Aufwendungen für die Sportbekleidung sowie die Schuhe nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Aufwendungen für Hygiene- und Toilette-Artikel betreffen jedenfalls die private Lebensführung und seien daher nach Ansicht des Finanzamtes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt seien, begründen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Bei der von der Berufungswerberin geltend gemachten Literatur handle es sich nicht um spezifische Fachliteratur ohne Anziehungskraft für die Allgemeinheit. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass diese Werke nach Art, Inhalt, Umfang und Bedeutung ausschließlich oder nahezu ausschließlich nur die Berufsgruppe der Berufungswerberin ansprechen. CDs betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen sei (VwGH 25. 11. 2009, 2007/15/0260). Auch ein konkreter Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nehme diesem nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035). Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung, Sport oder Fitness seien für eine breite Bevölkerungsschicht, unabhängig vom ausgeübten Beruf, von Interesse und damit generell vom Abzug ausgeschlossen (UFS vom 16.04.2010, RV/0128-L/09). Der Erwerb der Aerobic CDs sei somit als allgemein und nicht nur die Berufsgruppe der Berufungswerberin interessierende Anschaffung zu qualifizieren, sodass eine berufsspezifische Bedingtheit des Aufwandes nicht vorliege und daher nach Ansicht der Abgabenbehörde eine Berücksichtigung als Arbeitsmittel nicht in Betracht komme.

Mit Vorhalt vom 2. Mai 2012 wurde der Bw. die Stellungnahme des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht. Der Bw. wurde weiters vorgehalten, dass die Bw. im Zuge ihrer Stellungnahme vom 12. Februar 2012 Fahrtkosten zwischen ihrer Wohnung und ihrem Tätigkeitsort geltend gemacht hätte. Nunmehr gehe aus der Vereinbarung zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikverein und der Bw. vom 1. Jänner 2006 hervor, dass die Fahrtkosten und Verpflegungskosten nach den Totorichtlinien der BSO abgerechnet wurden. Tatsächlich fanden sich in den vom Finanzamt beigebrachten Unterlagen der GPLA- Prüfung Kilometergeldabrechnungen über Fahrtkosten zwischen der Wohnung und dem Tätigkeitsort der Bw. für die Monate April 2005, Mai 2005 und Juni 2005. Nach diesen Unterlagen seien diese Kosten vom Y. Sport- und Gymnastikverein vergütet worden. Damit stünden diese Unterlagen im Widerspruch zu den Ausführungen der Bw., wonach die Bw. die Fahrtkosten zwischen ihrer Wohnung und Ihrem Tätigkeitsort zu tragen gehabt hätte.

Aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen Y. Sport- und Gymnastikverein und der X.-GmbH, ohne Datum, gehe hervor, dass „der Y. Sport- und Gymnastikverein die Trainer fortlaufend schule und ausbilde.“

Dazu brachte die Bw. in ihrem Anbringen vom 16. Mai 2012 vor:

Zu den geltend gemachten Fahrtkosten zwischen Wohnung und Tätigkeitsort:

Da der UFS im Schreiben vom 26. Jänner 2012 festgestellt habe, dass sie als gewerbliche Sporttrainer tätig gewesen sei und ihr die Möglichkeit eingeräumt habe, allfällige tatsächliche Betriebsausgaben glaubhaft zu machen, habe sie alle Ausgaben, die mit ihrer sportlichen Tätigkeit zusammenhängen, geltend gemacht. Tatsächlich verhalte es sich so, dass das Kilometergeld von ihrer Wohnung zum Tätigkeitsort bereits vom Verein ausbezahlt worden sei (siehe beiliegende Abrechnungsblätter). Die Geltendmachung dieser Fahrtkosten sei ein Irrtum ihrerseits gewesen, der aus ihrer Unwissenheit passierte. Die Summe der Taggelder und des Kilometergeldes, die aus den Abrechnungsblättern ersichtlich seien, entspräche den vom UFS genannten Einnahmen, die im Schreiben vom 26. Jänner 2012 erwähnt seien. Das Kilometergeld sei nicht zusätzlich ausbezahlt worden. Auch gäbe es sonst keine zusätzlichen Einnahmen.

Zu den Aus- und Fortbildungskosten:

Dazu sei auf das beiliegende Schreiben von Karl Ws. verwiesen. Sie habe sich immer dem Verein zugehörig gefühlt und ihr sei mehrmals vom Steuerberater versichert worden, dass ihre Taggeldentschädigungen und das Kilometergeld steuerfrei seien. Sie sah sich daher nicht dazu veranlasst alle, betreffend die von ihr besuchten Aus- und Fortbildungen, Rechnungen bzw. Teilnahmebestätigungen aufzubewahren, weil sie die Kosten dafür niemals geltend machen wollte. In der Anlage übersende sie die die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten leider nicht vollständig abdeckenden Rechnungen und Zahlungsnachweise.

1.3. Erwägungen

1.3.1. Zu dem Rechtverhältnis zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikverein und der X.- GmbH

Zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikverein und der X.- GmbH als Besitzer der Fitnessstudios wurde ein Geschäftsbesorgungsvertrag abgeschlossen. Der Geschäftsbesorgungsvertrag lautet auszugsweise:

„Im Freizeitzentrum P.L., P.G. und C.P. erfolgt eine Trennung zwischen Besitz und Betrieb.

Der Y. Sport- und Gymnastikverein wird das Fitness- und Aerobictraining innerhalb der Freizeitanlagen P.L. , ... durchführen.

Der Betrieb soll wie folgt geregelt werden:

Wir haben davon auszugehen, dass das LX Mitglieder hat, die Leistungen des Vereines in Anspruch nehmen werden. Für seine Tätigkeit erhält der Verein eine pauschale Vergütung. Anzahl und Art der Vereinsleistungen werden im Einvernehmen mit dem LX festgelegt (Anzahl der Stunden, Inhalt der Stunden usw.).

Vereinsleistungen:

Die Abwicklung der Stunden organisiert der Verein.

Der Verein teilt die Trainer ein.

Der Verein sorgt dafür, dass die Trainer fortlaufend ausgebildet werden.

Der Verein sorgt dafür, dass höchste Qualität in den Stunden angeboten wird.

Der Verein überwacht (Supervision) die Trainer.

Der Verein wird die Trainer fortlaufend schulen und ausbilden.

Die Vergütung der Trainer erfolgt ausschließlich nach den Vereinsrichtlinien mit Taggeld, Kilometergeld, Sponsorbeitrag und dem vorgesehenen Pauschalbetrag.

Der Verein verpflichtet sich, im Vereinsnamen LX aufzunehmen und auch die Trainer werden Unterrichtskleidung mit LX-Beflockung tragen. Für diese Werbetätigkeit erhält der Verein einen jährlichen Beitrag (Sponsorbeitrag). Für die Nutzung der Räumlichkeiten Adr. bezahlt der LX Sport- und Gymnastikverein eine monatliche Miete in Höhe von ATS 2000,-- + USt,....

Der Vereinsname mit dem Zusatz LX ist nur solange gestattet, als die Tätigkeit des Vereines in der F-Straße 10 ausgeführt wird"

1.3.2. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt für die rechtliche Beurteilung den folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. war in den berufsgegenständlichen Jahren nebenberuflich auf Basis einer am 1. Jänner 2006 zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikverein und der Bw. angeschlossenen Vereinbarung als Aerobic - Trainerin tätig. Die zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikverein und der Bw. angeschlossene Vereinbarung lautet auszugsweise:

„T.H. ist Aerobic Trainerin im Y. Sport- und Gymnastikverein.

1. Aufgaben der Aerobic Trainerin in Alleinverantwortung:

-
- Abhalten von Trainingseinheiten;
 - Sportliche Betreuung und Beratung der Vereinsmitglieder bzw. Kursteilnehmer
 - Führen von Trainingsaufzeichnungen

2. Aufgaben der Aerobic Trainerin im Bereich Aus-und Fortbildung:

- Die Aerobic Trainerin kann im Bereich Aus-und Fortbildung (nur Vereinsveranstaltungen) vom Sportlichen Leiter als Referentin eingesetzt werden. Die Terminplanung muss rechtzeitig gemeinsam erfolgen.

3. Entschädigung:

- Der Aufwand der Aerobic Trainerin wird vom Y. Sport-und Gymnastikverein in Form über den Erhalt einer Vergütung im Rahmen eines freien Dienstvertrages gemäß § 4 Abs. 4 ASVG, für Einzelsportlerinnen, Trainerinnen, Schiedsrichterinnen in der Höhe von monatlich höchstens € 537,78 entschädigt.

Erläuterungen: Keine Sozialversicherungspflicht besteht It. Verordnung des BMAGS ZI. 20.063/4 -1/98 bis zur monatlichen Höchstgrenze von derzeit € 537,78 ("Beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen") für Einzelsportlerinnen, Trainerinnen und Schiedsrichterinnen, welche die oben genannte Tätigkeit nicht als Hauptberuf ausüben. Fahrt- und Reisekostenvergütungen in tatsächlicher Höhe oder nach den geltenden VereinsRL, AÖFV Stück 28. vom 19.2.2002, veröffentlicht in den Ergänzungen zu den Totorichtlinien v. 15. 11.2002, sind in die Pauschale nicht einzurechnen, können zusätzlich erstattet werden und sind nicht sozialversicherungspflichtig.

- Die Fahrtkosten und Verpflegungskosten werden nach den Totorichtlinien der BSO abgerechnet.

4. Dauer:

- Diese Vereinbarung wird für die Dauer eines Jahres geschlossen, beginnend mit 1.1.2006. Sie verlängert sich jeweils um ein Jahr, wenn sie nicht vom Y. Sport-und Gymnastikverein oder von der Aerobic-Trainerin gekündigt wird."

Für ihre Tätigkeit hätte die Bw. eine Entlohnung in der Form von Aufwandsentschädigungen erhalten. Die Entlohnung erfolgte indem die Bw. für jeden länger als vier Stunden dauernden Arbeitstag ein Taggeld von Euro 29,40 zuzüglich Fahrt und Verpflegungskosten nach den Totorichtlinien der BSO, jedoch maximal in der Höhe von Euro 537,78 monatlich, erhalten hat. Die Auszahlung der Aufwandsentschädigung erfolgte durch den Verein und wurde der GmbH mit einem Verwaltungsaufschlag in Rechnung gestellt. Der Bw. wurden für die Abhaltung der

Kurse die Räumlichkeiten und eine Stereoanlage und somit der Arbeitsplatz und das Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Die Bw. war zur Führung von Abrechnungs- und Aufzeichnungsblättern sowie Statistiken verpflichtet. Die Kurse der Bw. wurden unter Zugrundelegung eines Stundenplanes abgehalten. Die Erstellung dieses Stundenplanes erfolgte jedoch nach Abstimmung mit der Bw.. Wie alle Trainerinnen hatte auch die Bw. bei Krankheitsfällen oder bei einer sonstigen Verhinderung selbst für Ersatz aus dem Kreis der Kollegenschaft zu sorgen. Die Entlohnung erfolgte in diesem Fall direkt an die Vertretung. Die Übernahme einer Vertretung war nicht verpflichtend. Von der Bw. wurden in den berufungsgegenständlichen Jahren sowohl in Österreich als auch in Deutschland diverse Fortbildungsveranstaltungen im Bereich Aerobic besucht. Das Entgelt für diese Fortbildungsveranstaltungen wurde allein von ihr getragen.

1.3.3 Zur behaupteten Scheingründung des Y. Sport- und Gymnastikvereins

Das Finanzamt ging bei Erlassung der angefochtenen Bescheide davon aus, dass die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus einem Dienstverhältnis mit der X.-GmbH erzielt hat. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurde das Vorliegen des Dienstverhältnisses erstens im Ergebnis mit dem Argument einer Scheingründung des Y. Sport- und Gymnastikvereins und zweitens dass gegen die anlässlich der GPLA- Prüfung erlassenen Feststellungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seitens der X.- GmbH nicht berufen wurde, begründet.

Vom Finanzamt wird in ihrer Stellungnahme vom 24. April 2012 im Ergebnis die Meinung vertreten, dass es sich beim Y. Sport- und Gymnastikverein um eine Scheingründung handelt. In diesem Zusammenhang wurde in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 ausgeführt, dass „*die Auszahlung der Trainerentschädigung durch den Y. Sport- und Gymnastikverein erfolgte, welcher die ausbezahlten Entgelte der GmbH mit einem „Verwaltungsaufschlag“ in Rechnung stellte. Nach Ansicht der prüfenden Institution (GKK) diente diese Auszahlung über den Verein lediglich der Steuer- und Beitragsoptimierung der Trainerentgelte. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei nach wie vor die GmbH gewesen*“.

Die Scheingründung des Y. Sport- und Gymnastikvereins und seine Stellung als wirtschaftlicher Arbeitgeber wurden jedoch von der Bw. kategorisch bestritten. Auch aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen waren keine Indizien für das Vorliegen einer entsprechenden Scheingründung ersichtlich. Auch in der besagten Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurden diesbezüglich keine Feststellungen getroffen. Gegen die Auffassung des Finanzamtes spricht vor allem die Tatsache, dass zwischen dem Y. Sport- und Gymnastikvereins und der X.- GmbH ein Geschäftsbesorgungsvertrag, in dem sowohl eine Vergütung für die Tätigkeit des Vereins als

auch ein Nutzungsentgelt für die Räumlichkeiten der X.- GmbH vereinbart wird, abgeschlossen wurde. Hinweise dafür, dass dieser Geschäftsbesorgungsvertrag nicht tatsächlich gelebt wurde, waren aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Beweise, dass der Verein nicht tätig war oder nur zum Zwecke der Steuerumgehung gegründet wurde, sind seitens des Finanzamtes nicht vorgebracht worden. In Anbetracht des bestehenden Vertragsverhältnisses und mangels Beweisen für das Vorliegen einer Scheingründung, ist im Ergebnis festzuhalten, dass beim Y. Sport- und Gymnastikverein nicht von einer Scheingründung auszugehen ist.

1.3.4. Zum Dienstverhältnis der Bw:

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 ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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 (*Fellner* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988; § 47 Rz 4.3). Wenn diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

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. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

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 (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0035).

Selbständigkeit liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird, somit ein Unternehmenswagnis trägt. Zeichen dafür sind Abhängigkeit der Einnahmen vom persönlichen Einsatz; freie selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung; keine Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung (Vertretungsbefugnis); keinen allgemeinen Anspruch auf Spesenersatz durch Dritte (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁷, 41; VwGH 28.03.2001, 96/13/0010).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 37 Tz 25 mit Judikaturhinweisen).

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*, EStG⁶, § 47 Tz 14).

1.3.4.1. Zur Arbeitgebereigenschaft bzw. Dienstgebereigenschaft der X.- GmbH

Wie bereits eingangs erläutert, ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen, gegenübersteht. Somit ist die Auszahlung des Arbeitslohnes ein wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Arbeitnehmer- bzw. Dienstgebereigenschaft.

Nach § 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, ist derjenige Arbeitgeber, wer den Arbeitslohn nach § 25 EStG 1988 auszahlt. Auf die Zahlung kommt es allerdings nicht an. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird und in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 6). Werden die Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte allein deshalb noch nicht der Arbeitgeber, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. VwGH 19.4.1988, 85/14/0154, 1988, 412; *Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 6).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Auszahlung der Aufwandsentschädigung durch den Verein. Dass das ausbezahlte Entgelt vom Verein der GmbH mit einem Verwaltungsaufschlag in Rechnung gestellt wurde, ist für die Annahme der Dienstgebereigenschaft bei der X.- GmbH noch nicht aussagekräftig. Für die Dienstgebereigenschaft der X.- GmbH müssten noch die anderen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses, wie etwa die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung, vorliegen. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. April 2012 wurden diese Voraussetzungen eingehend geprüft. Das Finanzamt kam dabei zum Ergebnis, dass ein Dienstverhältnis mit der X.- GmbH vorlag. Diese Prüfung erfolgte jedoch unter der Prämisse, dass es sich bei dem Verein um eine Scheingründung zum Zwecke der Steuer- und Beitragsoptimierung handelt. Tatsächlich bestand jedoch keine Eingliederung der Bw. in die GmbH, sondern lediglich eine solche gegenüber dem Verein. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass der X.- GmbH keine Dienstgebereigenschaft zukommt.

1.3.4.2. Zur Arbeitgebereigenschaft bzw. Dienstgebereigenschaft des Y. Sport- und Gymnastikvereins

Wie bereits erwähnt, erfolgte im gegenständlichen Fall die Auszahlung der Aufwandsentschädigung unbestritten durch den Y. Sport- und Gymnastikverein.

Wie bereits ausgeführt, müssen zur Annahme der Dienstgebereigenschaft des Y. Sport- und Gymnastikverein jedoch auch die anderen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Wie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ersichtlich, überwiegen bei der Tätigkeit der Bw. als Aerobic - Trainerin die Merkmale eines, für die selbständige Tätigkeit typischen, Unternehmensrisikos. Die Kurse der Bw. wurden unter Zugrundelegung eines Stundenplanes abgehalten. Die Erstellung dieses Stundenplanes erfolgte jedoch nach Abstimmung mit der Bw.. Die Tatsache, dass dieser Stundenplan öffentlich, etwa auf der Homepage des Vereins, zugänglich war, kann im gegenständlichen Fall alleine noch keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers begründen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Bw. durch die Mitwirkung bei der Erstellung des Stundenplanes die Möglichkeit hatte ihre Arbeitszeiten frei und selbstverantwortlich zu gestalten.

Sie hat dadurch die Möglichkeit gehabt, im Rahmen ihrer Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, indem sie nur eine bestimmte Anzahl an Stunden mit dem für die Stundenplanerstellung zuständigen Mitarbeiter vereinbarte. Wie bereits festgehalten, erzielte die Bw. für ihre Tätigkeit keinen Stundenlohn, sondern eine Vergütung je nach Arbeitseinsatz. Sie hatte daher die Möglichkeit den Umfang ihres Tätigwerdens bzw. den wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen und ihre Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen. Da die Bw. im Falle einer Nichterbringung einer Arbeitsleistung, etwa wegen einer Krankheit keine Vergütung erhalten hat, hing die Höhe der erzielten Einnahmen der Bw. somit von ihrem persönlichen Einsatz ab.

Darüber hinaus dürfte die Bw. im Falle einer Verhinderung aus dem Kreis der Kollegenschaft selbst eine Vertretung aussuchen. Die Einschränkung des Kreises der Vertreter auf Mitglieder der Kollegenschaft kann nicht gegen eine Vertretungsbefugnis sprechen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Bw. die Vertreter selbst bestimmen konnte.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren in keinem Dienstverhältnis stand und somit aus ihrer nebenberuflichen Tätigkeit als Aerobic - Trainerin keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG 1988 erzielte.

2. Rechtslage

Nach § 3 Abs. 1 Z 16 c EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF. BGBl. Nr. 52/2009, sind von der Einkommensteuer pauschale Fahrt- und 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 (zB. Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von 30 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit, befreit. Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, steht die Steuerfreiheit nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 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.

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

3. Über die Berufung wurde erwogen:

Wie vorstehend erwogen, übte die Bw. in den Jahren 2004 bis 2007 ihre Tätigkeit als Aerobic - Trainerin nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses aus. Sie erzielte somit in diesem Zusammenhang keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG 1988.

Die Tätigkeit eines Sporttrainers stellt - soweit kein Dienstverhältnis vorliegt - eine gewerbliche Tätigkeit dar (vgl. Jakom/Baldauf, EStG 2011, 23 Tz 117 "Trainer"). Da die Tätigkeit einer Aerobic - Trainerin zweifelsfrei der Tätigkeit eines Sporttrainers entspricht, ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Bw. mangels Vorliegen

eines Dienstverhältnisses eine gewerbliche Tätigkeit darstellt und die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG erzielte.

3.1. Zu den Spesenersätzen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine „Reise“ im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988 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 (vgl. VwGH 21.11.91, 90/13/0101; Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 16 Rz 43). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten setzt überdies eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus (Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 16 Rz 43).

Eine "Reise" im Sinn des Einkommensteuergesetzes unterscheidet sich wesentlich von den von der Bw. ins Treffen geführten 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 (UFS 02.05.2012, RV/0654-L/10).

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).

Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stellt, findet sich im § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 iVm § 124b Z 159 EStG 1988 mit Wirksamkeit ab 01.01.2009 und ist für die Berufungsjahre nicht anwendbar.

3.2. Zu den geltend gemachten Betriebsausgaben:

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 normiert die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, soweit sie durch den Betrieb veranlasst sind. Diese gesetzliche Legaldefinition weicht zwar nach dem Wortlaut von der Legaldefinition von Werbungskosten ab, so haben jedoch beide Begriffe nach der

Rechtsprechung grundsätzlich denselben Inhalt, wodurch für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen die einschlägige Judikatur sowohl aus dem Bereich der Betriebsausgaben als auch aus dem Bereich der Werbungskosten herangezogen werden kann.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normiert dagegen, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Die Gesetzesbestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage, dass Aufwendungen mit einer privaten und auch beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind (vgl. UFS 29.01.2009, RV/0805-L/07).

Damit soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenheiten ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und damit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen, während Steuerpflichtige, deren Tätigkeit eine solche Verbindung nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können (vgl. *Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Rz 10*).

Lassen sich daher die Aufwendungen, die ausschließlich in die berufliche Sphäre fallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (Aufteilungsverbot).

Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter selbst dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden (UFS 29.01.2009, RV/0805-L/07).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (vgl. VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163). Die bloße Nützlichkeit eines Aufwandes ist diesfalls für die Anerkennung als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten nicht ausreichend

(vgl. VwGH 17.9.1996, 92/14/0173). Nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelingt, dass die Aufwendungen weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten gedient haben und eine allfällige private Mitveranlassung nur mehr als völlig untergeordnet anzusehen ist, kann das Vorliegen des Anwendungsbereiches des § 20 EStG 1988 verneint werden (VwGH 5.7.2004, 1999/14/2000). In diesen Fällen ist bei der Beurteilung der beruflichen Veranlassung auf die berufliche Notwendigkeit als verlässliches Indiz zurückzugreifen (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; BFH, BStBl. 1985 II. S. 467).

3.2.1 Zu den Aufwendungen für CDs, DVDs, und Fachliteratur

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Aufwendungen CDs, DVDs und Fachliteratur geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2004	50,00 €
2005	50,00 €
2006	80,00 €
2007	101,00 €

3.2.1.1. Zu den Aufwendungen für CDs:

Nach dem im § 20 Abs. Z 2 lit a EStG 1988 normierten Aufteilungsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen hängt die steuerliche Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen davon ab, ob dem Wirtschaftsgut im Einzelfall eine (nahezu) ausschließliche betriebliche Verwendung unterstellt werden kann oder nicht. Eine (nahezu) ausschließliche betriebliche Nutzung von Aerobic CDs wäre dann anzuerkennen, wenn es sich dabei um CDs handelt, die für bestimmte Trainingsinhalte abgestimmt sind. Dies wäre nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates etwa dann der Fall, wenn bei jedem Titel die Anzahl der bpm („beats per minute“) angegeben wird, sodass die Titelauswahl nach den jeweiligen Trainingseinheiten erfolgen kann (vgl. UFS 17.04.2009, RV/1346-L/07). CDs, die Aufnahmen gängiger Titel der Top Charts, aus dem Bereich der Musical, der Schlager etc. enthalten, die für den Gebrauch für Aerobikurse geordnet sind, erfüllen die Voraussetzung der (nahezu) ausschließlichen betrieblichen Nutzung jedoch nicht (UFS 02.05.2012, RV/0654-L/10).

Eine entsprechende (nahezu) ausschließliche betriebliche Nutzung der CDs konnte von der Bw. glaubhaft gemacht werden. Sie legte in ihrem Anbringen vom 27. März 2012 schlüssig und nachvollziehbar dar, dass sie je nach Trainingsart und angebotenem Kurs eine andere Musik mit unterschiedlichen Geschwindigkeiten benötigt. Sie konnte ebenfalls glaubhaft

machen, dass die von ihr in den berufungsgegenständlichen Jahren angeschafften CDs Musik mit einer bestimmten Geschwindigkeit und ohne Pause zwischen den einzelnen Liedern spielen und somit die Titelauswahl nach der gewünschten Trainingseinheit erfolgen kann. Der Erwerb der Aerobic CDs war daher nicht als allgemein, sondern als die Berufsgruppe der Bw. interessierende Anschaffung zu qualifizieren.

3.2.1.2. Zu den Aufwendungen für Fachliteratur und DVDs:

Aufwendungen für Fachliteratur sind dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052, 1989, 8; 24.4.1997, [95/15/0175](#), 1998, 198) bzw. der Steuerpflichtige die Fachliteratur zur Ausübung seines Berufes benötigen „kann“. Aus den Titeln der Druckwerke allein kann nicht geschlossen werden, ob es sich um Fachliteratur oder um nichtabzugsfähige allgemein bildende Werke handelt (VwGH 15.6.1988, 87/13/0052). Im Zweifel sind die Druckwerke vom Steuerpflichtigen näher zu beschreiben und ihre Berufsbezogenheit darzustellen; andernfalls sind die Aufwendungen im Sinne des Aufteilungsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 27. 5. 1999, [97/15/0142](#)).

Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für DVDs gelten im gegenständlichen Fall dieselben Grundsätze wie bei der Fachliteratur.

Eine (nahezu) ausschließliche betriebliche Nutzung der von der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren angeschafften Fachliteratur und DVDs konnte von der Bw. ebenfalls glaubhaft gemacht werden. Die Bw. legt in ihrem Anbringen vom 28. März 2012 schlüssig und nachvollziehbar dar, dass die gegenständliche Fachliteratur und die DVDs nicht aus privatem Interesse, sondern für die Vertiefung und Aneignung der bei den Conventions erlernten neuen Trainingsmethoden angeschafft wurden. Diese Anschaffungen dienten somit unmittelbar dazu, dass die Bw. neue Trainingsmethoden erlernen und in weiterer Folge bei ihren Kursen an die Kursteilnehmer weitergeben konnte.

Die von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens für die berufungsgegenständlichen Jahre geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur, CDs und DVDs sind somit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.2.2. Zu den Aufwendungen für Sportbekleidung

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Aufwendungen für Sportbekleidung, wie etwa für Trainingsshirts, Trainingsjacken, Socken, Sportunterwäsche, Sportschuhe, Sporttaschen, Handtücher, etc. geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2004	250,00 €
2005	250,00 €
2006	320,00 €
2007	240,00 €

Im Sinne der Ausführungen zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird. Steuerlich können nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 nur Aufwendungen für typische Berufskleidung berücksichtigt werden, also solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet (vgl. VwGH 21. 12. 1999, 99/14/0262; VwGH 30. 10. 2001, 2000/14/0173; VwGH 23.04.2002, 98/15/0219).

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Werbungskostenabzug auf solche Berufskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung werden daher solche Kleidungsstücke zu rechnen sein, die berufstypisch entweder die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden (VwGH 23.04.2002, 98/15/0219). Die Absetzbarkeit von Arbeitskleidung ist weiters dann gegeben, wenn die Kleidung durch eine Anschrift gekennzeichnet ist oder die Art der Kleidung nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen (vgl. Jakom/*Lenneis*, EStG 2013, § 16 Rz 56 „Kleidung“). Entscheidend ist, dass sich die beruflich verwendete Kleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach unstrittig nicht von solcher Bekleidung unterscheiden lässt, die üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH 23.04.2002, 98/15/0219). Nicht abzugsfähig sind somit etwa die Trainingsanzüge und Turnschuhe eines Sportlehrers (vgl. VwGH 23.04.2002, 98/15/0219).

Bei den von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens erstmalig als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um normale Sportbekleidung, wie Trainingsshirts, Trainingsjacken, Socken, Sportunterwäsche, Sportschuhe, die sich nach ihrer objektiven Beschaffenheit nicht von solchen Bekleidungsstücken unterscheiden lassen, die im Rahmen

der privaten Lebensführung ihre Verwendung finden. Somit kann bei den strittigen Bekleidungsstücken nicht von einer typischen Berufsbekleidung gesprochen werden.

Die von der Bw. in ihrem Anbringen vom 18. März 2012 ins Treffen geführten Argumente betreffend die Qualität bzw. Beschaffenheit der Bekleidungsstücke, wie etwa eine besonders gute Dämpfung und eine rutschfeste Schuhsohle bei den angeschafften Schuhen, sowie die ebenfalls ins Treffen geführten Argumente betreffend die Aufbewahrung der strittigen Bekleidungsstücke in einem der Bw. zugewiesenen Spind, konnten im Lichte der vorstehend zitierten Rechtsprechung keine (nahezu) ausschließliche betriebliche Nutzung rechtfertigen.

3.2.3. Zu den Aufwendungen für Hygiene- und Toilette- Artikel und „Erste-Hilfe-Packerl“

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Aufwendungen für Hygiene- und Toilette-Artikel und „Erste-Hilfe-Packerl“ geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2004	55,00 €
2005	55,00 €
2006	40,00 €
2007	40,00 €

Da Aufwendungen für Hygiene- und Toilette-Artikel und „Erste-Hilfe-Packerl“ typischerweise Aufwendungen darstellen, die die private Lebensführung betreffen, und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, wurde die Bw. vom zuständigen Referenten aufgefordert, eine ausschließliche betriebliche Nutzung dieser nachzuweisen.

Die geforderte ausschließliche betriebliche Nutzung konnte von der Bw. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Sie führte in ihrem Anbringen vom 28. März 2012 diesbezüglich lediglich aus, dass aufgrund der Tatsache, dass sie mehrfach sowohl am Vormittag als auch am Abend im Einsatz gewesen sei, sich der Verbrauch ihrer - annähernd zur Hälfte zu Hause und zur Hälfte im oben genannten Spind aufbewahrten – Toilettenartikel nahezu verdoppelt hätte. Tatsächlich handelt es sich dabei um Aufwendungen für Körperpflege, die stets nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH 17.9.1997, 94/13/0001; 26.11.1997, 95/13/0061). Gleiches gilt auch für das „Erste-Hilfe-Packerl“.

3.2.4. Zu den Aufwendungen für Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort in der Höhe des jeweiligen Kilometergeldes als Betriebsausgaben geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2004	269,28 €
2005	427,68 €
2006	593,56 €
2007	501,60 €

Fahrtkosten zwischen Wohnsitz und Betriebstätte bilden idR Betriebsausgaben, es sei denn, der Wohnsitz wäre aus persönlichen Gründen in einer unüblichen Entfernung von der Betriebstätte gewählt oder gewährt worden (VwGH 21.12.1989, 86/14/0118, 1990, 274).

Im gegenständlichen Fall betrug die Fahrtstrecke zwischen Wohn- und Tätigkeitsort in den berufungsgegenständlichen Jahren lediglich 22 km. Eine unübliche Entfernung zwischen Wohn- und Tätigkeitsort liegt somit nicht vor. Die Anzahl der von der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren getätigten Fahrten ergibt sich aus den vorgelegten Abrechnungsblättern des LX Sport- und Gymnastikvereins und stimmt mit den Angaben der Bw. überein.

Die von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens erstmalig als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Fahrtkosten zwischen Wohn- und Tätigkeitsort sind somit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.2.5. Zu den Aufwendungen für Telefonkosten

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Aufwendungen für Telefonkosten geltend gemacht:

Jahr	Betrag
2004	45 €
2005	45 €
2006	45 €
2007	45 €

Eine ausschließliche betriebliche Nutzung eines im Büro befindlichen Telefons ist unwahrscheinlich. Es liegt daher am Steuerpflichtigen, durch Aufzeichnung aller

Telefongespräche die ausschließliche betriebliche Nutzung nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, [93/14/0167](#)). Gleches gilt für die Benutzung eines Handys. Nach VwGH 28.5.2008, [2006/15/0125](#), ist der Beweis des betrieblich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, regelmäßig nicht zumutbar, weshalb die Glaubhaftmachung genügt. Neben der Gesprächsgebühr sind weiters die aliquote Grundgebühr und sonstige Gerätekosten zu berücksichtigen. Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des betrieblichen Anteils im Schätzungsweg zu ermitteln (*Jakom/Lenneis*, EStG 2013, § 4 Rz 330 „Telefonkosten“). Nach der Judikatur des VwGH erscheint eine Schätzung des betrieblichen Anteils der Telefonkosten zwischen 20% und 60% als gerechtfertigt.

Die von der Bw. für die Jahre 2004 bis 2007 geltend gemachte betriebliche Nutzung im Ausmaß von 15 % erscheint in Anbetracht der Judikatur des VwGH als gerechtfertigt.

3.2.6. Zu den Aufwendungen für Aus- und Fortbildungskosten:

Von der Bw. wurden im Zuge des Berufungsverfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Aufwendungen für Kursgebühren, Hotel- und Übernachtungskosten, Diäten und Fahrtkosten als Fortbildungskosten geltend gemacht.

Jahr	Betrag
2004	840,14 €
2005	969,58 €
2006	1288,56 €
2007	776,73 €

§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 normiert die Absetzbarkeit von Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Um eine betriebliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, sind aber dann nicht abzugsfähig, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184). Bei Ausgaben für die Sportausübung handelt es sich um Ausgaben, bei denen ihrer Art nach eine

private Veranlassung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 nahe liegt. Dabei ist es gleichgültig, ob die Sportausübung dem Erlernen oder der Verbesserung von bereits vorhandenen Sportkenntnissen dient (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Für die Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben für Fortbildungsmaßnahmen im Bereich der Sportausübung ist somit der Nachweis zu erbringen, dass sich im Einzelfall der absolvierte Kurs deutlich von jenem unterscheidet, der einem allgemeinen Interessenkreis angeboten wird und dass die Absolvierung des Kurses im Einzelfall für die betriebliche Tätigkeit notwendig ist (vgl. UFS 19.15.2005, RV/0322-S/05; vgl. UFS 31.01.2012, RV/0930-L/10). Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen Veranlassung (vgl. VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097 mwN.; 14.12.2006, 2002/14/0012).

Die von der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren sowohl in Österreich als auch in Deutschland besuchten Aerobicveranstaltungen, wie etwa diverse Aerobic Conventions, Beckenbodenfortbildungskurse, Yogaseminare und Kongresse des Österreichischen Aerobicverbandes, erfüllten die maßgeblichen Voraussetzungen, um als betriebliche bzw. berufliche Fortbildungsmaßnahmen qualifiziert zu werden. Aus dem Programm der von der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren in Österreich besuchten Conventions und Kongresse des Österreichischen Aerobicverbandes ist zweifelsfrei ersichtlich, dass diese Conventions und Kongresse zur Weiterbildung bzw. auf die Erstausbildung von Instruktoren ausgerichtet waren. Auch die von der Bw. in Deutschland besuchten Conventions weisen ein ähnliches Programm auf. Der Inhalt der streitgegenständlichen Veranstaltungen war somit primär auf die Bedürfnisse von Aerobic- und Gymnastiktrainern und nicht auf die Bedürfnisse eines homogenen Teilnehmerkreises ausgerichtet.

Auch die von der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren besuchten Workshops, wie etwa Ashtanga Yoga Basic, Muskelkräftigung und Kurse in modularer Form, wie etwa Pilates Modul I, II, waren ebenfalls auf die Bedürfnisse von Aerobic- und Gymnastiktrainern und nicht auf die Bedürfnisse eines homogenen Teilnehmerkreises ausgerichtet.

Aufgrund der Tatsache, dass in den berufungsgegenständlichen Jahren von der Bw. im Rahmen ihrer Tätigkeit als Aerobic-Trainerin Kurse, wie etwa Quigong, Step, Body Power, und Pilates, abgehalten wurden und solche Kursinhalte auch in den vorgelegten Kursunterlagen zu finden sind, ist nicht von der Hand zu weisen, dass durch die im Rahmen der streitgegenständlichen Veranstaltungen erworbenen Kenntnisse, die Kenntnisse und Fähigkeiten der Bw. in dem durch sie ausgeübten Beruf verbessert werden.

Wie von der Bw. schlüssig dargelegt wurde, war der Besuch solcher Veranstaltungen die Voraussetzung dafür, dass sie bestimmte Trainingseinheiten unterrichten durfte. Weiters ermöglichte ihr der Besuch der Fortbildungsveranstaltungen einen Zugang zu den neuesten

Erkenntnissen im Bereich der Sportwissenschaften und Informationen über die neusten „Trends“ in der Aerobic- und Gymnastikbranche. Die von der Bw. besuchten Fortbildungsveranstaltungen waren für die Bw. somit notwendig, um in ihrem bereits ausgeübten Beruf als Aerobic -Trainerin auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen einer sich schnell entwickelnden Branche gerecht zu werden.

Demnach sind die von der Bw. geltend gemachten Fortbildungskosten und die damit im Zusammenhang stehenden Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Diäten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Der Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb ist daher in folgender Weise zu ermitteln:

Jahr	2004	2005	2006	2007
Einnahmen	1.138,07 €	1.928,01 €	2.449,10 €	2.377,14 €
Ausgaben:				
CDs, DVDs, Fachliteratur	-50,00 €	-50,00 €	-80,00 €	-101,00 €
Fahrtkosten	-269,28 €	-427,68 €	-593,56 €	-501,60 €
Telefonkosten	-45,00 €	-45,00 €	-45,00 €	-45,00 €
Aus- und Fortbildungskosten	-840,14 €	-969,58 €	-1.288,56 €	-776,73 €
Gewinn/Verlust	-66,35 €	435,75 €	441,88 €	952,81 €

4. Berechnung der Einkommensteuer

4.1. Die Einkommensteuer für 2004 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb -66,35

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

BD 19.124,40

Pauschbetrag für Werbungskosten -132

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 18.992,40

Gesamtbetrag der Einkünfte 18.926,05

Sonderausgaben (§18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und

junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) -392,82

Kirchenbeitrag -75,00

Einkommen 18.458,23

0 % für die ersten 3.640,00 0,00

21 % für die weiteren 3.630,00 762,30

31 % für die restlichen 11.188,23 3.468,35

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 4.230,65

Allgemeiner Steuerabsetzbetrag -750,67

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.134,98
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	<u>132,08</u>
Einkommensteuer	3.267,06
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>-3.432,90</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	-165,84

4.2. Die Einkommensteuer für 2005 wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	435,75
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
BD	18.972,30
Pauschbetrag für Werbungskosten	<u>-132,00</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	18.840,30
Veranlagungsfreibetrag (§41 (3) EStG 1988)	<u>-435,75</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.840,30

Sonderausgaben (§18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-426,62
Kirchenbeitrag	<u>-100,00</u>
Einkommen	18.313,68

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:
 $(18.313,68 - 10.000) * 5.750 / 15.000 = 3.186,91$

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.186,91
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	<u>159,82</u>
Einkommensteuer	3.001,73
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>-3.180,20</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	-178,47

4.3. Die Einkommensteuer für 2006 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	441,98
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
BD	21.429,51
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-223,92
Pauschbetrag für Werbungskosten	<u>-132</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	21.073,59
Veranlagungsfreibetrag (§41 (3) EStG 1988)	<u>-441,98</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.073,59
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-417,79
Kirchenbeitrag	<u>-100,00</u>
Einkommen	20.555,80
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
(20.555,80 - 10.000) * 5.750 / 15.000	<u>4.046,39</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.046,39
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	<u>180,34</u>
Einkommensteuer	3.881,73
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>-4.143,12</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	-261,39

4.4. Die Einkommensteuer für 2007 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	952,81
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
BD	22.936,57
Pauschbetrag für Werbungskosten	<u>-132</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	22.804,57
Veranlagungsfreibetrag (§41 (3) EStG 1988)	<u>-507,21</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.250,19

Sonderausgaben (§18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-488,30
Kirchenbeitrag	<u>-100,00</u>
Einkommen	22.661,89
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
(22.661,85 - 10.000) * 5.750 / 15.000	<u>4.853,71</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.853,71
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	<u>202,41</u>
Einkommensteuer	4.711,13
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>-4.742,83</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	-31,70

Linz, am 10. Oktober 2013