

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. NO HO in der Beschwerdesache des Herrn VN BF , vertreten durch die MT - Wirtschaftstreuhand GmbH, 0000 Sitz , gegen die Bescheide des Finanzamtes FA FAF vom 18.1.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007, vom 19.1.2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007, vom 10.9.2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 und vom 23.3.2011 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009

1.) zu Recht erkannt:

Den gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006-2009 gerichteten Beschwerden wird stattgegeben. Die bekämpften Bescheide werden aufgehoben (§ 279 Abs 1 BAO).

2.) beschlossen:

Die bekämpften Bescheide vom 18.1.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007, sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 9.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 , sowie die Bescheide vom 10.9.2010 und vom 23.3.2011 betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

3.) Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen Punkt 1 und Punkt 2 dieser Entscheidung gemäß § 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Es ist insbesondere strittig, ob der Bf für seine Tätigkeiten – er ist als Trainer des badischen Schachverbandes (BAV) (dieser wird in weiterer Folge als „Verein“ bezeichnet) tätig gewesen- umsatzsteuerpflichtig war und ob er Diäten zur Verminderung seiner Einkommensteuerbemessungsgrundlage ansetzen darf.

Der Bf ist Italiener. Er hat seit 23.12.2008 einen Nebenwohnsitz in Österreich angemeldet (Melderegisteranfrage vom 10.3.2009). Tatsächlich lebt er seit 2006 in 1111 Wohnsitz , Dorf 8 mit seiner Lebensgefährtin. Dabei handelt es sich um seinen gewöhnlichen Aufenthalt (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 14.8.2009).

Der Bf ist Inhaber des freien Gewerbes eines Trainers. Laut Gewerberegister bestehe seine Tätigkeit darin, Trainingskonzepte zu erstellen und umzusetzen (Auszug aus dem zentralen Gewerberegister – Stand 4.3.2009).

Im Streitzeitraum 2006-2009 war der Bf für den VEREIN als Trainer tätig. Der VEREIN bezahlte bei Trainingslagern und Wettkämpfen den Hotelaufenthalt mit Halbpension, dh inklusive Frühstück und Abendessen (Einkommensteuerbescheide 2006-2007 vom 18.1.2010; BVE Einkommensteuer 2006, 2007 vom 9.9.2010; Einkommensteuerbescheid 2008 vom 10.9.2010; Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.3.2011). Der VEREIN bezahlte dem Bf keine Diäten. Der Bf benützte im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für den VEREIN kein eigenes KFZ.

In einem Ersuchen um Auskunft vom 13.5.2009 betreffend die Jahre 2006-2008 wurde der Bf aufgefordert, Fragen zu beantworten:

- Seit wann und für welche Auftraggeber habe der Bf Leistungen erbracht?
- Welche Entgelte habe er dafür erhalten?
- Übe er diese Tätigkeiten weiterhin aus?
- Wie hoch seien die voraussichtlichen Jahreseinkünfte?
- Der Bf möge für jedes Kalenderjahr eine Zusammenstellung seiner Einnahmen und Ausgaben vorlegen
- Der Bf möge den Werkvertrag mit dem VEREIN übermitteln
- Wo seien die Honorare 2006 und 2007 versteuert worden?
- Wo seien die übrigen Einkünfte 2008 versteuert worden?

Als Beilagen des Schreibens vom 13.8.2008 legte der Bf seine Steuererklärungen 2006 und 2007 sowie seinen Vertrag vom 12.6.2006, den er mit dem VEREIN geschlossen hat, vor. Der wesentliche Inhalt des Vertrages lautete:

Der Bf versprach die folgenden Leistungen (Punkte 3 und 7):

- Die Erstellung einer inhaltlichen und organisatorischen Trainingsplanung für die einvernehmlich festgelegten Gruppen und die Durchführung aller zu deren Umsetzung erforderlichen Maßnahmen;
- Die Betreuung der Gruppen der während der Wettkampfsaison übernommenen Mannschaft ;
- Erstellung der Saisonbilanz und Analyse , Leistungsbeurteilung der betreuten Aktiven bis 31. 5. des laufenden Jahres, Teilnahme an der Saisonabschlussbesprechung und an der Planungsbesprechung für die nächstfolgende Saison bis 31. Mai.
- Beratung betreffend die Ausrüstung der aktiven Sportler

-Vertretung des Auftraggebers, soweit erforderlich

Der Trainer (Bf) sei für den Erfolg seiner Tätigkeit voll verantwortlich, er sei bei deren Ausübung örtlich und zeitlich nicht gebunden. Er dürfe seine Arbeit nach eigenem Gutdünken ausführen und sich dabei unterstützen und vertreten lassen. Er werde die vom VEREIN leihweise zur Verfügung gestellte Skioberbekleidung verwenden. Die Besorgung aller anderen Betriebsmittel obliege dem Trainer selbst, er dürfe jedoch nur die vom VEREIN zugelassenen Produkte verwenden (Punkt 4 des Vertrages).

Der Trainer erhalte ein erfolgsabhängiges Auftragshonorar, das je nach vereinbarter Ergebnisbewertung in einem Rahmen von 40.000 € und nach Terminvereinbarung zur Auszahlung gelange (Punkt 5 des Vertrages).

Der übliche Leistungszeitraum könne bis zu 10 Monate pro Vertragsjahr betragen; für diesen Zeitraum werde das Auftragshonorar geleistet. Werde die vereinbarte Leistung nicht oder nicht vollständig erbracht, vermindere sich das Auftragshonorar im Verhältnis zur tatsächlich erbrachten Leistung (Punkt 6 des Vertrages).

Für den Fall, dass einer der Vertragspartner beabsichtige, die gegenständliche Vereinbarung aufzulösen oder nicht zu verlängern, werde vor der Bekanntgabe eines solchen Schrittes an Dritte der andere Vertragspartner informiert werden. Widrigenfalls sei eine Pönalzahlung zu leisten (Punkt 7).

Sämtliche Steuern, Abgaben, Nebenkosten und Kosten für Kranken- Unfall- und Pensionsversicherungen werden vom Trainer getragen.

Es wird davon ausgegangen, dass der Vertrag mit dem VEREIN, der für die Jahre 2007-2009 gegolten hat, einen in den wesentlichen Punkten gleichartigen Inhalt hatte wie der Vertrag des Bf mit dem VEREIN vom 12.6.2006.

Der Bf erklärte folgende Einnahmen und Ausgaben:

2006 :

44.863 € Einnahmen

-9.872,80 € Diäten (nach Einbringen der Beschwerde reduziert auf 1/3: 3.290,93 €)

-500 € Rechts- und Beratungsaufwand

-8.486 € GSVG-Beiträge

26.004,20 € Gewinn (G+V-Rechnung 2006).

Der Bf legte eine Einkommens- jedoch keine Umsatzsteuererklärung vor.

Mit Bescheid vom 18.1.2010 wurde gegenüber dem Bf Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 0 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wird allerdings die Ansicht vertreten, die Leistungen des Bf seien in Österreich steuerbar.

Mit Berichtigungsbescheid vom 19.1.2010 gem. § 293 b BAO betreffend Umsatzsteuer 2006 wurde ein Umsatz von 37.385,83 € dem Normalsteuersatz unterworfen.

Mit Bescheid vom 18.1.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 28.399,83 € (zur Höhe siehe HA 25/2007) angesetzt. Das Finanzamt erkannte keine Diäten (Die Bf hatte im Beschwerdeverfahren Diäten im Ausmaß von einem Drittel der gesetzlich vorgesehenen Beträge von 2006,13 € Ausland und 1.284,80 € Inland, insgesamt 3.290,93 €, angesetzt, siehe HA 25/2007) an, da der VEREIN den Hotelaufenthalt mit Halbpension bezahlt habe.

2007

Der Bf erklärte folgende Bemessungsgrundlagen:

42.758 € Einnahmen

-9.607,20 € Diäten (später reduziert auf 1/3: 3.202,40 €)

-500 € Rechts- und Beratungsaufwand

-8.122 € GSVG-Beiträge

24.528,80 € Gewinn (G+V-Rechnung 2007)

Der Bf legte eine Einkommens- jedoch keine Umsatzsteuererklärung vor.

Mit Bescheid vom 18.1.2010 wurde gegenüber dem Bf Umsatzsteuer 2007 in Höhe von 0 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wird allerdings durch Verweis auf die Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2006 erkennbar die Ansicht vertreten, die Leistungen des Bf seien in Österreich steuerbar.

Mit Berichtigungsbescheid vom 19.1.2010 gem. § 293 b BAO betreffend Umsatzsteuer 2007 wurde ein Umsatz von 35.631,67 € dem Normalsteuersatz unterworfen.

Mit Bescheid vom 18.1.2010 betreffend Einkommensteuer 2007 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 27.009,67 € (zur Höhe siehe HA 25/2007) angesetzt. Das Finanzamt erkannte wie auch im Einkommensteuerbescheid 2006 keine Diäten (Die Bf hatte im Beschwerdeverfahren Diäten im Ausmaß von einem Drittel der gesetzlich vorgesehenen Beträge von 1.988 € Ausland und 1.214,40 € Inland, insgesamt 3.202,40 €, angesetzt, siehe HA 25/2007) an, da der VEREIN den Hotelaufenthalt mit Halbpension bezahlt habe.

Beschwerde vom 26.2.2010 gegen die Umsatz-und Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 und die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 und 2007 :

ad U 2006 und 2007 : Die auf das Ausland entfallenden Umsätze seien im jeweiligen Tätigkeitsort zu versteuern. Daher blieben die Umsätze des Bf in Österreich unter der Grenze der Kleinunternehmerregel .

ad E 2006 und 2007 : Der Auftraggeber bezahle für die Trainer das Frühstück und das Abendessen. Für die untertägige Verpflegung (Jause, Mittagessen) müssten die Trainer selbst aufkommen. Daher bestehe ein zumindest teilweiser Anspruch auf das Tagesgeld. Es werde beantragt, die Tagessätze zu einem Drittel anzuerkennen.

Für den Fall, dass Umsatzsteuerpflicht bestehen sollte, werde beantragt, die Umsatzsteuer von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abzuziehen.

Für 2006 und 2007 wurde keine mündliche Verhandlung in der Beschwerde beantragt.

Zur Tätigkeit des Bf im Einzelnen (Schreiben der Vertreterin des Bf vom 15.3.2010 betreffend U und E 2006, 2007):

Der Bf sei als Trainer und als sportwissenschaftlicher Berater tätig geworden.

Der Bf habe auf wissenschaftlicher Basis Daten für die Trainer gesammelt, geliefert und analysiert (Messungen, Videoaufnahmen) (S. 2) .

Im Frühjahr bei einer Planungssitzung seines Auftraggebers hätten die Trainer der Gruppe1 , der Gruppe2 , der Gruppe3 und des Tincups sowie des Nachwuchses die Jahreseinteilung seiner Tätigkeit festgelegt (S. 2).

Der Bf habe nichts mit der Koordinierung , Planung oder Durchführung von Trainingsmaßnahmen (Trainingspläne, Ort und Datum des Trainings) und der Entscheidung über den Einsatz der Athleten zu tun. Dies sei die Aufgabe der Gruppentrainer. Seine Arbeit finde auf der Örtlichkeit statt. Am Tag des Trainings oder Wettkampfes werde konkret entschieden, was der Bf zu tun habe. Oft werde die Entscheidung, ob, wofür und wann der Bf eingesetzt werde, am Abend vor der Messung (Trainingsanalyse) getroffen) (S. 2,3). *Der Bf mache seine Arbeit dort, wo der Verband gerade trainiere oder wo gerade die Wettkämpfe durchgeführt werden würden* (S. 3).

Er sei ein Spezialist, der angefordert werde, wenn etwas Besonderes gebraucht werde. Er sei keiner Gruppe zugeteilt, er habe eine externe Position innerhalb des VEREINs. Er arbeite einmal für die Gruppe2 , einmal für den Tincup , einmal für die Gruppe1 und er werde von den Gruppentrainern oder Herrn N. Cheftrainer eingeteilt.

Er führe idR mit besonderen technischen Geräten Trainingsanalysen durch. Dabei sei wesentlich, dass die Messungen und Aufnahmen funktionierten, die er durchführe. Dies sei das konkrete Ziel seiner Tätigkeit. Sein Ziel seien nicht konkrete sportliche Erfolge (z.B. der Gewinn des Rydercups). Dies hänge damit zusammen, dass er keiner Gruppe zugehöre (S. 3).

Seine Tätigkeit werde durch die jeweiligen Gruppentrainer , Mannschaftsführer oder durch den Cheftrainer des Auftraggebers (VEREIN) bestimmt . Er unterstehe den Gruppentrainern (S. 3). Diese Trainer bestimmten, welche konkreten Aufgaben der Bf an welchem Ort durchführen solle.

Der Bf werde für Druckmessungen, **High** Intensity -Aufnahmen, Betreuung der Wetterstation, für Filmaufnahmen der Trainings der Sportler, Einspielen der Videos darüber, Positionsübernahmen bei Wettkämpfen und bei der Anpassung von Schutzkleidung (Knie- und Armschützern) eingesetzt.

Druckmessungen : Die Entscheidung, ob die erforderlichen Raumtemperaturen für eine Druckmessung gegeben seien, *werde* durch den jeweiligen Gruppentrainer getroffen. Die

Druckmessung werde mittels **Sohlen**, die in den Schuh gegeben würden, durchgeführt und durch den Bf analysiert. Die dabei ermittelten Daten würden durch den Bf an die Trainer weitergeleitet werden. Sinn dieser Messungen sei eine Verbesserung des technischen Könnens (S. 4).

High- Intensity - Aufnahmen:

Wenn es vom Trainer oder Mannschaftsführer verlangt werde, mache der Bf diese Aufnahmen mit einer Spezialkamera, die vom Institut für Sportwissenschaften entwickelt worden sei. Ob und an welcher Position am Wettkampfort die Aufnahmen erfolgten, werde durch die Gruppentrainer oder Mannschaftsführer entschieden (S. 4). Mit dieser Kamera könne man 200 Bilder pro Sekunde erzeugen. Damit filme er die Trainings der Sportler, die mit hoher Konzentration erfolgten. Der Bf gebe nach Durchführung der Aufnahmen das Filmmaterial kommentiert oder unkommentiert an den jeweiligen Gruppentrainer weiter. Die Analyse dieser Daten sei Sache der Gruppentrainer (S. 4).

Videoaufnahmen :

Der Mannschaftsführer oder ein Gruppentrainer gebe den Standort vor, von dem aus Videoaufnahmen von den Trainings (Training, Wettkämpfe) der Sportler durchzuführen seien. Meist befänden sich diese Standorte auf Erhöhungen , weil man von dort eine gute Sicht auf wichtige Teilbereiche der Wettkampforte habe. Der Bf führe von den ihm vorgegebenen Standorten aus die Videoaufnahmen durch , das Filmmaterial werde jeweils auf einer EDV-Datei gespeichert, sodann gebe er diese Daten an den jeweils zuständigen Gruppentrainer weiter. Der jeweils zuständige Gruppentrainer analysiere sodann die Videoaufzeichnungen mit den Sportlern.

Wetterstationsbetreuung:

Der Verein besitze eine mobile Wetterstation , mit welcher die Luft- und Bodentemperatur, sowie die Feuchtigkeit erfasst werden würden. Die **Wetterstation** werde am jeweiligen Wettkampfort, an dem die Sportler trainierten oder das Turnier absolvieren würden, aufgestellt. Die genaue Position der Station werde vom Mannschaftsführer oder den Gruppentrainern festgelegt. Der Bf stelle sodann die Station auf , stelle die Daten fest, die die Station liefere , trage diese in ein EDV-Programm ein und gebe diese dem Mannschaftsführer oder den Gruppentrainern weiter.

Positionsübernahmen :

Vor den Wettkämpfen würden jeweils Teile der Örtlichkeit von den Athleten in Gegenwart eines Trainers besichtigt. Einer dieser Trainer sei auch der Bf. Er informiere die Athleten während dieser Besichtigung über den Zustand der Örtlichkeit , über allfällige Veränderungen der bereits besprochenen Linie , über die Vielfalt der Kombinationen , mit welchen zu rechnen sei. Welchen Teil der Örtlichkeit der Bf mit den Athleten besichtige, hänge von der Entscheidung des zuständigen Gruppentrainers oder auch des Cheftrainers ab.

Bei Simultanveranstaltungen werde der Bf im Übertragungswagen des Filmteams eingesetzt. Er überspiele die Aufnahmedaten in eine EDV-Datei, um den Sportlern zu

ermöglichen, in der Pause ihre Verhaltensmuster am Computer betrachten können. Mit Hilfe derselben Daten kontrolliere der Bf auch allfällige Disqualifikationen durch Aktivieren einer Lupe .

Zur Anpassung von Schutzkleidung (spezielle Knie- und Armschützer):

Der Bf lege den Athleten Knie- und Armschützer an. Diese Schutzkleidung werde sodann am Wettkampfort getestet, ob sie auch passe. Diese Schutzkleidung sei sehr individuell, deren Einsatz erfolge stets in Abhängigkeit von den Verhältnissen am Wettkampfort .

Die Vertreterin des Bf brachte vor:

Zum Leistungsort (S 6):

Die Tätigkeit falle unter Art 9 Abs 2 lit c erster Teilstrich der 6. RL . Die Bf zitierte VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075; VwGH 27.2.2001, 99/13/0161; 17.3.1966, 1963/65; 25.1.2000, 94/14/0123; Mairinger, SWK 2007, S 266 (Nach diesem Autor dränge sich die Prüfung auf, ob überhaupt eine unternehmerische Leistung vorliege).

Der VwGH-Entscheidung 2002/15/0075 sei die Trainertätigkeit eines Cheftrainers des VEREINS zu Grunde gelegen. Dieser habe die Trainingsplanungen und die Trainings mit seinem Trainerstab durchgeführt. Der Fall des Bf sei anders gelagert. Ein Vergleich zum Fall Dudda (EuGH 26.9.1996, Rs. C-327/94 Tontechniker) dränge sich auf.

Mit BVE vom 9.9.2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Es liege ein Leistungsbündel, eine einheitliche Leistung vor. „Der Ort der Leistung bestimme sich...nach der Tätigkeitsregel im Sinne eines absoluten bzw relativen Überwiegens“.

Mit BVE vom 9.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 wurde die Beschwerde abgewiesen. Es läge kein Mehraufwand des Bf vor, da der Großteil der Verpflegung „abgedeckt“ sei.

Mit BVE vom 8.9.2010 betreffend Anspruchszinsen (Bescheid vom 18.1.2010) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Am 7.10.2010 stellte der Bf in zwei Eingaben betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 jeweils einen Vorlageantrag. Darin beantragte der Bf eine mündliche Verhandlung.

Mit BVE vom 9.9.2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Es liege ein Leistungsbündel, eine einheitliche Leistung vor. „Der Ort der Leistung bestimme sich...nach der Tätigkeitsregel im Sinne eines absoluten bzw relativen Überwiegens“ (UFSI RV/0327-I/10).

Mit BVE vom 9.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2007 wurde die Beschwerde abgewiesen. Es läge durch die Übernahme der Halbpension kein Mehraufwand des Bf vor, da der Großteil der Verpflegung „abgedeckt“ sei.

Mit BVE vom 8.9.2010 betreffend Anspruchszinsen 2007 (Bescheid vom 18.1.2010) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Am 7.10.2010 stellte der Bf in zwei Eingaben betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 jeweils einen Vorlageantrag. Darin beantragte der Bf eine mündliche Verhandlung.

2008:

Der Bf erklärte folgende Bemessungsgrundlagen:

45.000 € Einnahmen

-2.842,60 € Diäten

-500 € Rechts- und Beratungsaufwand

-10.122,75 € GSVG-Beiträge

31.534,65 € Gewinn (HA 2,4/2008).

Mit Bescheid vom 10.9.2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 wurde ein Umsatz von 37.500 € ($45.000 \text{ €} : 1,2$) dem Normalsteuersatz unterworfen. Das Finanzamt verwies auf die Begründungen der BVEn 2006 und 2007.

Mit Bescheid vom 10.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 26.877,25 € (zur Höhe siehe HA 4/2008: 37.500 € - 10.122,75 € GSVG, - 500 € Rechtskosten) angesetzt. Das Finanzamt erkannte wie auch in den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 keine Diäten an, da der VEREIN den Hotelaufenthalt mit Halbpension bezahlt habe.

Mit Beschwerde vom 7.10.2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 brachte der Bf vor: Es werde auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15.3.2010 zu den Vorjahren verwiesen. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht beantragt.

Mit Beschwerde vom 7.10.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 brachte der Bf vor: Es werde auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15.3.2010 zu den Vorjahren bei gleichem Sachverhalt verwiesen. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht beantragt.

2009:

Der Bf erklärte folgende Bemessungsgrundlagen:

48.572 € Einnahmen

-2.629,13 € Diäten

-399 € AfA Anlagevermögen

-3,15 € Zinsenaufwand

-1.391,48 € übrige Betriebsausgaben

-8.919 € GSVG-Beiträge

35.230,24 € Gewinn (HA 2,3/2008).

Mit Bescheid vom 23.3.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 wurde ein Umsatz von 40.476,67 € ($48.572 \text{ €} : 1,2$) dem Normalsteuersatz unterworfen. Das Finanzamt

verwies auf die Begründungen in den Verfahren 2006 bis 2008. Es errechnete eine Umsatzsteuerzahllast von 8.095,33 €.

Mit Bescheid vom 23.3.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 37.859,37 € (zur Höhe laut Finanzamt siehe HA 2-3/2009: 35.230,24 € + -2.629,13 € Diäten)(**Anmerkung:** Das Finanzamt hat zwar Umsatzsteuer festgesetzt, aber diese Zahllast von 8.095,33 € nicht von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen) angesetzt. Das Finanzamt erkannte wie auch in den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2008 keine Diäten an, da der VEREIN den Hotelaufenthalt mit Halbpension bezahlt habe.

Mit Beschwerde vom 14.4.2011 betreffend Umsatzsteuer 2009 brachte der Bf vor: Es werde auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15.3.2010 zu den Vorjahren verwiesen. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht beantragt.

Mit Beschwerde vom 14.4.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 brachte der Bf vor: Es werde auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 15.3.2010 zu den Vorjahren bei gleichem Sachverhalt verwiesen. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht beantragt.

In ihrem Schreiben vom 20.11.2014 zog die Vertreterin des Bf den Antrag auf mündliche Verhandlung betreffend die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 zurück.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1.) Unternehmereigenschaft:

a.) Weisungsgebundenheit:

aa.) Feststellungen:

Der Bf war von 2006 bis jedenfalls 2009 als Trainer des Vereins tätig.

Der Vertragstext des Bf mit dem Verein (Vertrag vom 12.6.2006 des Bf mit dem Verein) lautet:

(Es wird davon ausgegangen, dass für den Zeitraum 2007 -2009 in den wesentlichen Punkten gleichartige Vertragsbestimmungen unterzeichnet worden sind) Der Bf habe sich zu folgenden Leistungen verpflichtet (Punkte 3 und 7):

- die Erstellung einer inhaltlichen und organisatorischen Trainingsplanung für die einvernehmlich festgelegten Gruppen und die Durchführung aller zu deren Umsetzung erforderlichen Maßnahmen.

- Die Betreuung der Gruppen der während der Wettkampfsaison übernommenen Mannschaft ;

- Erstellung der Saisonbilanz und Analyse , Leistungsbeurteilung der betreuten Aktiven bis 31. 5. des laufenden Jahres, Teilnahme an der Saisonabschlussbesprechung und an der Planungsbesprechung für die nächstfolgende Saison bis 31. Mai.

- Beratung betreffend die Ausrüstung der aktiven Sportler

- Vertretung des Auftraggebers, soweit erforderlich (Punkte 3 und 7 des Vertrages).

Der Trainer sei für den Erfolg seiner Tätigkeit voll verantwortlich, er sei bei deren Ausübung örtlich und zeitlich nicht gebunden . Er dürfe seine Arbeit nach eigenem Gutdünken ausführen und sich dabei unterstützen und vertreten lassen (Punkt 4 des Vertrages mit dem Verein vom 12.6.2006).

Seine Tätigkeit bestehe darin, Trainingskonzepte zu erstellen und umzusetzen (zentrales Gewerberegister, Stand 4.3.2009).

Die tatsächliche Tätigkeit des Bf für den Verein wiche von diesen vertraglichen Vereinbarungen und von den im Gewerberegister gespeicherten Text in wesentlichen Punkten ab (Durch das Finanzamt nicht widerlegtes und unbestrittenes Vorbringen im Schreiben der Vertreterin des Bf vom 15.3.2010):

Der Bf ist als Trainer und als sportwissenschaftlicher Berater tätig geworden (Schreiben vom 15.3.2010, S. 1,2).

Der Bf hatte nichts mit der Koordinierung , Planung oder Durchführung von Trainingsmaßnahmen (Trainingspläne, Ort und Datum des Trainings) und der Entscheidung über den Einsatz der Sportler zu tun. Dies war die Aufgabe der Gruppentrainer (Schreiben vom 15.3.2010, S. 2,3), denen gegenüber der Bf weisungsunterworfen war (S. 3-5).

Der Bf hat auf wissenschaftlicher Basis Daten für die Trainer gesammelt, geliefert und analysiert (Messungen, Videoaufnahmen) (Schreiben vom 15.3.2010, S. 2) . Er führte idR mit besonderen technischen Geräten Trainingsanalysen durch. Dabei war im Wesentlichen von Bedeutung, dass die Messungen und Aufnahmen funktionierten, die er durchführte. Dies war das konkrete Ziel seiner Tätigkeit. Sein ihm von seinen Vorgesetzten (Cheftrainer, Gruppentrainer) auferlegtes Ziel waren nicht etwa konkrete sportliche Erfolge der Athleten (z.B. der Gewinn des Rydercups). Dies hing damit zusammen, dass er keiner Gruppe zugehörte (S. 3).

Der Bf wurde für **Druckmessungen, High Intensity** -Aufnahmen, für Filmaufnahmen der Trainings der Athleten, das Einspielen der Videos darüber in EDV-Dateien, die Betreuung der **Wetterstation, Positionsübernahmen** bei Wettkämpfen und bei der Anpassung von Schutzkleidung (Knie- und Armschützern) eingesetzt (Schreiben vom 15.3.2010, S. 3-5).

Druckmessungen: dabei wurden Sohlen aus Kunststoff in den Schuh gegeben; sodann wurde der auf den Sohlen lastende Druck durch den Bf gemessen und analysiert. Die dabei ermittelten Daten wurden durch den Bf an die Trainer weitergeleitet. Die Entscheidung, ob die erforderlichen Raumtemperaturen für eine Druckmessung gegeben waren, wurde jeweils durch einen Gruppentrainer getroffen.

High- Intensity -Aufnahmen, Videoaufnahmen : Der Bf filmte die Trainings der Athleten; High-Intensity – Aufnahmen machte er mit einer Spezialkamera. Sodann gab er das Filmmaterial an die Gruppentrainer weiter. Der Bf machte diese Aufnahmen, wenn es vom jeweiligen Trainer oder Mannschaftsführer verlangt wurde. Der Standort, von

dem er diese Aufnahmen durchzuführen habe, wurde ihm vom jeweiligen Trainer oder Mannschaftsführer vorgegeben.

Betreuung der Wetterstation: Der Bf stellte diese Station auf, er erfasste die Luft- und Bodentemperatur und die Feuchtigkeit, er trug diese Daten in ein EDV-Programm ein und er gab diese den Mannschaftsführern oder Gruppentrainern weiter. Die genaue Position der Station wurde von den Gruppentrainern oder vom Mannschaftsführer festgelegt.

Positionsübernahmen : Der Bf besichtigte vor den Wettkämpfen jeweils einen Teil der Örtlichkeit mit den Athleten und gab ihnen insbesondere Informationen über den Zustand der Umgebung. Welchen Teil der Örtlichkeit der Bf mit den Athleten zu besichtigen hatte, hing von der Entscheidung eines Gruppentrainers oder des Cheftrainers ab.

Bei Simultanveranstaltungen wurde der Bf im Übertragungswagen des Filmteams eingesetzt. Er überspielte die Aufnahmedaten in eine EDV-Datei, um den Athleten zu ermöglichen, in der Pause ihre Verhaltensmuster am Computer betrachten können. Mit Hilfe derselben Daten kontrollierte der Bf auch allfällige Disqualifikationen durch Aktivieren einer Lupe .

Zur Anpassung von Schutzkleidung (spezielle Knie- und Armschützer):

Der Bf legte den Athleten Knie- und Armschützer an. Diese Schutzkleidung wurde sodann am Wettkampfort getestet, ob sie auch passe. Diese Schutzkleidung war sehr individuell, deren Einsatz erfolgte stets in Abhängigkeit von den Verhältnissen am Wettkampfort .

Der Bf machte seine Arbeit dort, wo der Verband gerade trainierte oder wo gerade die meisterschaften gefahren wurden (Schreiben vom 15.3.2010, S. 3). Seine Arbeit fand auf der Örtlichkeit statt (S. 2,3).

Im Frühjahr bei einer Planungssitzung seines Auftraggebers haben die Trainer der Gruppe1 , der Gruppe2 , der Gruppe3 und des Tincups sowie des Nachwuchses die Jahreseinteilung seiner Tätigkeit festgelegt (S. 2).

Seine konkrete Tätigkeit wurde durch die jeweiligen Gruppentrainer , Mannschaftsführer oder durch den Cheftrainer des Auftraggebers (VEREIN) bestimmt . Er unterstand hauptsächlich den Gruppentrainern (Schreiben vom 15.3.2010, S. 3). Diese Trainer bestimmten hauptsächlich, welche konkreten Aufgaben der Bf an welchem Ort durchführen sollte (S. 3,4).

Am Tag des Trainings oder Wettkampfes wurde durch die Gruppentrainer oder den Cheftrainer konkret entschieden, was der Bf zu tun hatte. Oft wurde die Entscheidung, ob, wofür und wann der Bf eingesetzt werde, am Abend vor der Messung (Trainingsanalyse) getroffen) (Schreiben vom 15.3.2010 S. 2,3). Er war im Streitzeitraum ein Spezialist, der angefordert wurde, wenn etwas Besonderes gebraucht wurde. Er war keiner Gruppe zugeteilt, er hatte eine externe Position innerhalb des VEREINs. Er arbeitete einmal für die Gruppe2 , einmal für die Tincup - **Gruppe**, einmal für die Gruppe1 und er wurde von den Gruppentrainern oder Herrn N. Cheftrainer eingeteilt (S. 3).

Daraus ist erkennbar, dass er in Bezug auf die Zeit und den Ort , sowie die Art seiner Tätigkeit den Weisungen seiner Vorgesetzten unterworfen war. Seine Vorgesetzten sagten ihm, wann er an welchem Ort welche Tätigkeiten verrichten musste.

bb.) Beweiswürdigung :

Die Feststellungen über die tatsächliche Tätigkeit des Bf gründen sich auf das Schreiben der Vertreterin des Bf vom 15.3.2010. Die Ausführungen in diesem Schreiben sind aus folgenden Gründen glaubhaft:

Es ist davon auszugehen, dass der Bf am besten gewusst hat, worin seine Tätigkeit tatsächlich bestanden hat. Die Ausführungen im Schreiben vom 15.3.2010 haben von der Amtspartei keinerlei Widerspruch erfahren; es wurden von der Amtspartei auch keine Gegenbeweise in Bezug auf dieses Schreiben vorgelegt. Daher sind diese Ausführungen uneingeschränkt glaubhaft.

In dieses Bild fügt sich: Der dem Inhalt des Schreibens vom 15.3.2010 in wesentlichen Teilen widersprechende Vertragstext (Vertrag vom 12.6.2006 zwischen dem Verein und dem Bf) enthält in wesentlichen Punkten vage und damit unglaubwürdige Ausführungen:

Laut Vertrag sei der Bf für die Betreuung der „Gruppen der während der Wettkampfsaison übernommenen Mannschaft“ zuständig. Allerdings wurde nicht konkret vereinbart, um welche „übernommene Mannschaft“ es sich gehandelt hat. Dies deutet darauf hin, dass jedenfalls dieser Teil des Vertrages betreffend „übernommene Mannschaft“ von den Parteien des Vertrages nicht ernst genommen worden ist. **Dh, entgegen dem Vertragstext hat der Bf keine Mannschaft „übernommen“.** Diese Schlussfolgerung entspricht auch der Darstellung der tatsächlichen Tätigkeit des Bf im Schreiben vom 15.3.2010.

Laut dem Text des Vertrages sei der Bf als Trainer für den Erfolg seiner Tätigkeit voll verantwortlich, er sei bei deren Ausübung örtlich und zeitlich nicht gebunden. Er dürfe seine Arbeit nach eigenem Gutdünken ausführen und sich dabei unterstützen und vertreten lassen. Zudem heißt es im Vertrag, der Bf erhalte als Trainer ein „erfolgsabhängiges“ Auftragshonorar, das „je nach vereinbarter Ergebnisbewertung“ in einem Rahmen von 40.000 € und nach Terminvereinbarung zur Auszahlung gelange (Punkt 5 des Vertrages mit dem Verein).

Allerdings gibt es keine vertragliche Vereinbarung, die den anzustrebenden Erfolg seiner Tätigkeit konkret definiert. Daraus folgt: Auch die Vereinbarung betreffend den Erfolg der Tätigkeit des Bf war nicht ernst gemeint. In dieses Bild fügt sich: Laut Punkt 6 des Vertrages könne der übliche Leistungszeitraum bis zu 10 Monate pro Vertragsjahr betragen. Für diesen Zeitraum (**Anmerkung des Gerichtes: somit nicht für die Herbeiführung eines konkreten Erfolges**) werde das Auftragshonorar geleistet.

Hätte der Bf tatsächlich eine Mannschaft übernommen, wäre dies ein gewichtiges Indiz für seine Selbstständigkeit gewesen. Da diese Vereinbarung jedenfalls von den Parteien des

Vertrages vom 12.6.2006 nicht ernst genommen worden ist, deutet dieser Umstand eher auf das Gegenteil von Selbstständigkeit hin.

Wäre der Bf tatsächlich für einen bestimmten konkret definierten Erfolg verantwortlich gewesen, wäre dies ein wichtiges Indiz für seine Selbstständigkeit gewesen. Da dieser Teil der Vereinbarungen von den Parteien jedoch nicht ernst genommen worden ist, deuten die Umstände in ihrer Gesamtheit eher auf das Gegenteil von Selbstständigkeit ganz im Sinne der Ausführungen im Schreiben vom 15.3.2010 hin.

Da wesentliche Aspekte des Vertrages zwischen dem Bf und dem Verein jedenfalls nicht ernst gemeint waren (Ausführungen betreffend übernommene Mannschaft, Vereinbarung betreffend den Erfolg), und da das Finanzamt dem Inhalt des Schreibens vom 15.3.2010 nicht entgegengetreten ist, ist davon auszugehen, dass der Text des Vertrages nicht glaubhaft ist, soweit er dem Schreiben vom 15.3.2010 inhaltlich widerspricht.

b.) Unternehmerrisiko :

Nach dem Vertrag mit dem Verein sollte der Trainer (Bf) ein Honorar erhalten , das „in einem Rahmen von 40.000 €“ und nach Terminvereinbarung zur Auszahlung gelangen sollte (Punkt 5 des Vertrages mit dem Verein vom 12.6.2006). Im Vertrag ist davon die Rede, dass dieses Honorar „erfolgsabhängig“ sei und dass es je nach „vereinbarter Ergebnisbewertung“ zur Auszahlung gelange. Allerdings hat es nie eine konkrete Erfolgsvereinbarung gegeben. Vom Bf wurde erwartet, dem Verein 10 Monate pro Jahr zur Durchführung der oben erwähnten Tätigkeiten zur Verfügung zu stehen. Für diesen Zeitraum wurde ihm das Honorar geleistet (Punkt 6 des Vertrages mit dem Verein). Vom Bf wurde lediglich verlangt, seine Arbeit (Messungen, Videoaufnahmen) im Rahmen der Weisungen seiner Vorgesetzten zu erledigen (**siehe oben** zum Thema Weisungsgebundenheit).

Das Honorar wurde somit für 10 Monate pro Vertragsjahr und nicht für den Fall des Erzielens eines bestimmten Erfolges vereinbart (Punkt 6 des Vertrages) . Er stellte somit laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung und erhielt hierfür das vereinbarte Entgelt. Sein Risiko auf der Einnahmenseite war somit im Wesentlichen unter normalen Verhältnissen (dh insbesondere unter der Voraussetzung der Arbeitsfähigkeit) dem Risiko eines Dienstnehmers vergleichbar. Dies ist ein Indiz für mangelnde Selbstständigkeit des Bf.

Diese Vereinbarung (Arbeit innerhalb von 10 Monaten eines Jahres gegen Entgelt) kommt der Vereinbarung eines Urlaubsanspruches von 2 Monaten pro Vertragsjahr gleich. Dies ist ein deutliches Indiz für mangelnde Selbstständigkeit des Bf.

Der Verein bezahlte dem Bf im Jahr 2006 44.863 €, im Jahr 2007 42.758 €, im Jahr 45.000 € und im Jahr 2009 48.572 € (G+V-Rechnungen 2006-2009). Die ähnliche Größenordnung der jährlichen Einnahmen ist ein Indiz für mangelnde Selbstständigkeit.

Die Aufwendungen , die der Bf 2006-2009 im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für den Verein hatte, waren insbesondere die Sozialversicherungsbeiträge (GSVG) (8.122 -10.122,75 € jährlich) und sonstiger Aufwand, insbesondere Rechts- und

Beratungsaufwand von 500 € - 1391,48 € jährlich. Im Jahr 2009 kamen noch 399 € (AfA Anlagevermögen) hinzu. Diese Verhältnisse herrschten in den Jahren des Streitzeitraumes 2006-2009. Das Risiko auf der Ausgabenseite war angesichts der überschaubaren Ausgaben unter Zugrundelegung normaler Verhältnisse (dh insbesondere Arbeitsfähigkeit des Bf) somit dem Risiko eines Dienstnehmers vergleichbar.

Da als voraussichtliche Einnahmen in jedem Jahr mindestens 40.000 € (Vertrag mit dem Verein vom 12.6.2006) zu erwarten waren, war angesichts der wesentlich geringeren Ausgaben, mit denen der Bf zu rechnen hatte (siehe oben) mit einem Verlust nur für den Fall der Arbeitsunfähigkeit zu rechnen, aber nicht bei normalen Verhältnissen, dh nicht für den Fall der Arbeitsfähigkeit des Bf. Für den Fall der Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit hätte der Bf vom Verein für die Zeit seiner Krankheit kein Honorar erhalten (Punkt 6 des Vertrages); Er hätte auch keinen Anspruch auf Krankengeld gegenüber seinem Sozialversicherungsträger gehabt (E-Mail der Sozialversicherungsanstalt vom 19.11.2014).

Allerdings sind Personen im Alter des Bf (geb. 12.6.1978) üblicherweise arbeitsfähig. Der Bf trug somit den weit überwiegenden Großteil des wirtschaftlichen Risikos seiner Tätigkeit nicht selbst.

In seinen Gewinn- und Verlustrechnungen und Gewinnermittlungen 2006-2009 machte der Bf „Reise- und Fahrtspesen, Diäten“ geltend. Jedoch hat das Finanzamt alle unter dem Titel „Reise- und Fahrtspesen, Diäten“ geltend gemachten Reisekosten nicht anerkannt, weil der Verein das Frühstück und Abendessen bezahlt hatte und weil daher nach Ansicht des Finanzamtes kein zusätzlicher Verpflegungsaufwand entstanden sein konnte. Daraus folgt, dass das Finanzamt alle geltend gemachten Reisekosten nur als geltend gemachte Tagesgelder angesehen hat. Der Bf hat im Beschwerdeverfahren sämtliche geltend gemachten Reisekosten auf ein Drittel gekürzt, weil der Verein das Frühstück und Abendessen bezahlt hat. Daraus folgt, dass auch der Bf alle geltend gemachten Reisekosten nur als Tagesgelder i.S. von § 26 EStG 1988 angesehen hat.

Daraus folgt: Der Bf benützte im Zusammenhang mit seinen Reisen für den Verein kein eigenes KFZ. Er hatte keinerlei Transportkosten. Daher muss der Bf durch den Verein transportiert worden sein oder der Verein muss die Transportkosten getragen haben.

Der Verein bezahlte bei Trainingslagern und meisterschaften für den Bf den Hotelaufenthalt mit Halbpension, dh mit Frühstück und Abendessen (ESt-Bescheide 2006, 2007 vom 18.1.2010, BVE ESt 2006, 2007 vom 9.9.2010; ESt-Bescheid 2008 vom 10.9.2010, ESt-Bescheid 2009 vom 23.3.2011; Beschwerde vom 26.2.2010). Der Bf war zudem in den Jahren des Streitzeitraumes mit keinerlei Fahrtkosten belastet (siehe oben). Der Bf hat seine oben erwähnten Arbeiten für den Verein im ursächlichen Zusammenhang mit Wettkämpfen und Trainingsaufenthalten von Sportlern in Europa und Übersee durchgeführt. Er arbeitete jeweils an der jeweiligen Örtlichkeit oder in deren unmittelbarer Nähe mit den Athleten. Daraus folgt, dass er auf Kosten des Vereins eine umfangreiche Reisetätigkeit entfaltet hat. Die Tragung aller Fahrtkosten und die

Übernahme der Verpflegung betreffend Frühstück und Abendessen durch den Verein zu Gunsten des Bf ist ein deutliches Indiz für mangelnde Selbstständigkeit des Bf.

Die vom Bf verwendete Arbeitskleidung wurde dem Bf vom Verein leihweise zur Verfügung gestellt (Punkt 4 des Vertrages mit dem Verein). Auch dies ist ein Indiz für mangelnde Selbstständigkeit.

Lediglich die Besorgung „aller anderen Betriebsmittel“ sei laut Vertrag dem Bf selbst obliegen (Punkt 4 des Vertrages). Der Umfang dieser „anderen Betriebsmittel“ erreichte jedoch ein äußerst geringes, nicht ins Gewicht fallendes Ausmaß: Der Bf war abgesehen von den Sozialversicherungsbeiträgen (max. 10.122,75 € pro Jahr), und dem sonstigen Aufwand, insbesondere Rechts- und Beratungsaufwand (maximal 1.391,48 € pro Jahr) nur mit einem Aufwand von 399 € (AfA) im Jahr 2009 belastet. Diese AfA betraf nur das Jahr 2009, nicht die Jahre vorher.

Der Bf hatte nur einen einzigen Auftraggeber, eben diesen Verein. Auch dies indiziert eher einen Mangel an Selbstständigkeit.

c.) Rechtsfolgen:

-Der Bf übte seine Arbeit aus, indem er den Weisungen der ihm vorgesetzten Trainer Folge leistete. Seine Vorgesetzten sagten ihm , wann er an welchem Ort welche konkreten Tätigkeiten zu verrichten hatte .

- Er schuldete keinen Erfolg, es wurde im Gegenteil von ihm nur erwartet, dass er die ihm übertragenen Arbeiten einwandfrei (dh insbesondere, seine Messungen mussten richtig sein) erledigte.

- Das Risiko, bei seiner Tätigkeit einen Verlust zu erleiden, war unter Zugrundelegung normaler Verhältnisse (dh Arbeitsfähigkeit des Bf) äußerst gering, da der Verein den weitaus überwiegenden Teil der Kosten bezahlte, mit welchen der Bf im ursächlichen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für diesen konfrontiert war. Der Bf erhielt sein Entgelt nicht in Abhängigkeit von erzielten Erfolgen, sondern dafür, dass er 10 Monate pro Jahr dem Verein zur Verfügung stand und in diesen 10 Monaten pro Jahr das tat, was ihm die Trainer oder Mannschaftsführer auftrugen. Der Verein trug einen großen Teil der Kosten der Verpflegung des Bf, die Hotelaufenthalte, die Fahrtkosten. Der Verein stellte dem Bf sogar die Arbeitskleidung leihweise zur Verfügung. Der Verein gewährte dem Bf Jahr für Jahr eine arbeitsfreie Zeit von 2 Monaten.

Im Ergebnis war der Bf weisungsunterworfen und er trug ein äußerst geringes finanzielles Risiko. Nur für den Fall der Krankheit wäre ein Verlust denkbar gewesen. Üblicherweise sind allerdings Personen im Alter des Bf arbeitsfähig . Die Elemente persönlicher Abhängigkeit (siehe oben zur Weisungsunterworfenheit) waren beim Bf sehr stark ausgeprägt. Bei sehr starker Ausprägung der Elemente persönlicher Abhängigkeit könnten auch wesentliche Elemente eines unternehmerischen Risikos nichts am Bestehen eines Dienstverhältnisses ändern (vgl VwGH vom 31.7.1996, 95/13/0220). Die Elemente eines unternehmerischen Risikos sind im vorliegenden Fall jedoch äußerst gering gewesen.

Das Gesamtbild der Verhältnisse zeigt, dass der Bf in den Jahren des Streitzeitraumes nicht selbstständig war. Er war daher kein Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG 1994; Art 4 Abs 1 und 2 der 6. EG-RL; Art 9 Abs 1 MWStRL; vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 2 TZ 74/1, 76,77,78,79; Doralt/Ruppe, II, 7. Auflage, RZ 221; VwGH 96/14/0070). Er schuldete daher in Bezug auf seine Tätigkeiten für diese Jahre keine Umsatzsteuer.

Daher ist der Beschwerde in Bezug auf Umsatzsteuer Folge zu geben.

2.) Diäten:

2.1. Feststellungen:

Der Bf war erstmals in der Saison 2002/2003 für den Verein tätig (AIS-Abfrage vom 19.11.2014). In den Jahren 2004 und 2005 war er nicht für den Verein tätig.

In der Saison 2006/2007 war der Bf wieder für den Verein tätig (Vertrag vom 12.6.2006 mit dem Verein).

Der Verein bezahlte bei Trainingslagern und meisterschaften für den Bf den Hotelaufenthalt mit Halbpension, dh mit Frühstück und Abendessen (ESt-Bescheide 2006, 2007 vom 18.1.2010, BVE ESt 2006, 2007 vom 9.9.2010; ESt-Bescheid 2008 vom 10.9.2010, ESt-Bescheid 2009 vom 23.3.2011; Beschwerde vom 26.2.2010). Der Bf benützte im Zusammenhang mit seinen Reisen für den Verein kein eigenes KFZ.

Die Ermittlungen des Finanzamtes zur einzigen Streitfrage „Reisediäten“ bestanden in einem Telefonat mit Herrn Mag. MAVerein, einem Mitarbeiter des Vereins, in welchem in Erfahrung gebracht wurde, dass der Verein bei Trainingslagern und Wettkämpfen jeweils den Hotelaufenthalt mit Halbpension übernehme (Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2006).

Das Finanzamt vertritt allein deshalb, weil bei den Reisen des Bf für den Verein der jeweilige Hotelaufenthalt, das Frühstück und das Abendessen (Halbpension) durch den Verein bezahlt worden ist, die Ansicht, der Bf habe keinen Verpflegungsmehraufwand gehabt (Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.1.2010- die Begründung betreffend die restlichen strittigen Einkommensteuerbescheide 2007-2009 war insoweit ident). Daher erkannte das Finanzamt keinerlei Tagesgelder als Minderung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer an.

2.2.) Rechtslage:

Diese Ansicht des Finanzamtes ist nicht zutreffend. Sie steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Der Steuerpflichtige muss den Nachweis über die berufliche Notwendigkeit der Reise dem Grunde nach führen, es sei denn, dass Aufwendungen der fraglichen Art zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers **überhaupt** nicht anfallen können. Grundsätzlich nahm es der Gesetzgeber mit der Werbungskostenpauschalierung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 im Interesse der Vereinfachung für Steuerpflichtige und Abgabenbehörde in Kauf, dass der Steuerpflichtige die Sätze des § 26 EStG 1988 auch in Anspruch nehmen kann,

wenn ihm auf der Reise geringere Mehraufwendungen der genannten Art erwachsen, wobei es keine Rolle spielen kann, ob dies deshalb der Fall ist, weil der Steuerpflichtige von sich aus - z.B. durch kalte Verpflegung oder durch Verpflegung in billigen Gaststätten - sparsam lebte, oder weil er - mangels teurer Gaststätten oder wegen verpflichtender Teilnahme an einer kostengünstigen Verpflegung - sparsam leben musste. Es bedarf also grundsätzlich keiner Nachweise des Steuerpflichtigen und keiner Ermittlungen durch die Abgabenbehörde, welche Mehraufwendungen nun tatsächlich anfielen. Auch das Erk vom 17.5.1989, 88/13/0066 vermerkt, dass es durch die Schaffung von Pauschalsätzen zur Anerkennung von Werbungskosten in einer Höhe kommen kann, die den tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht. Eine andere Betrachtung wäre im Sinne der Erkenntnisse vom 17.5.1989, 88/13/0066 und 88/13/0091 nur dann geboten, wenn der Arbeitgeber dem Bf die gesamte Verpflegung kostenlos zur Verfügung gestellt hätte und so die Aufwendungen der fraglichen Art (hier: Verpflegungskosten) zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers überhaupt nicht anfallen hätten können.

Daraus ergibt sich: Stellt der Arbeitgeber die **gesamte Verpflegung** kostenlos zur Verfügung, kann ein steuerfreies Tagesgeld nicht geltend gemacht werden (VwGH 27.6.1989, 88/14/0197; vgl VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216 ; Doralt, EStG § 26 TZ 97).

Die Kürzung des Tagesgeldes wegen des vom Arbeitgeber regelmäßig bezahlten Abendessens ist nicht zulässig. Das Tagesgeld ist ein Pauschalbetrag, der unabhängig davon zusteht, ob sich der Arbeitnehmer billiger oder teurer verköstigt. Es bedarf daher auch keines Nachweises eines Verpflegungsmehraufwandes. Nur wenn der Arbeitgeber die **gesamte Verpflegung** kostenlos zur Verfügung stellte, sodass ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht hätte anfallen können, steht das Pauschale insgesamt nicht zu (VwGH 27.6.1989, 88/14/0197; vgl. auch VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216; Doralt, EStG § 26 TZ 100).

Dass das Frühstück des Bf regelmäßig durch den Verein bezahlt worden ist, hat keine Auswirkung auf den Anspruch des Bf auf den Ansatz von Tagesdiäten (§ 26 Z 4 lit c EStG 1988, VwGH 1999/15/0162).

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Dies gilt jedoch unter bestimmten Voraussetzungen für den Fall einer Reisetätigkeit nicht.

Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise liegt bei **kurzfristigen** Aufenthalten in dem bei derartigen Reisen typischerweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen (VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0151). Ein höherer Verpflegungsaufwand, als er einem StPfl im Allgemeinen erwächst, fällt nur dann an, wenn noch keine Kenntnis über die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten besteht (VwGH vom 24.9.2002, 2000/14/0132).

Zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund **eines längeren Aufenthaltes**. Die steuerliche Anerkennung des Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise ist nicht zulässig, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann. Auch insoweit gilt die typisierende Betrachtungsweise. Der längere Aufenthalt ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074; VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0151).

Liegt eine regelmäßige Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich vor (z.B: ein bestimmter politischer Bezirk und in örtlicher Nähe zu diesem Bezirk liegende Orte), kommt es nicht mehr darauf an, wie oft sich jemand an einem bestimmten Ort aufgehalten hat (VwGH vom 29.10.2003, 2003/13/0033; VwGH vom 26.6.2002, 99/13/0001).

Ein längerer Aufenthalt ist gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige - wenn auch mit Unterbrechungen - länger als 1 Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077).

Ein längerer Aufenthalt ist auch in allen Fällen gegeben, in denen sich der Steuerpflichtige mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten vertraut machen konnte, wie zB bei regelmäßig wiederkehrenden Aufenthalten an einem Ort (VwGH 29.10.2003, 2003/13/0033; vgl. VwGH vom 2.8.1995, 93/13/0099).

In Bezug auf die Jahre 2007, 2008 und 2009 stünde für eine Reise zu einem Zielort kein Ansatz eines Verpflegungskostenmehraufwandes zu, wenn sich der Bf schon im Vorjahr des jeweils zu beurteilenden Aufenthaltes dort aufgehalten hätte, es sei denn, es läge zwischen den Tätigkeiten an diesem Ort ein zu großer Zeitraum oder es sei denn, er wäre nur einen oder wenige Tage an diesem Ort gewesen (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253).

Als Reise gilt nur eine Fortbewegung über eine größere Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit weg (mindestens 20-25 km) (Doralt-Ruppe, Steuerrecht Band I, 11. Auflage TZ 285).

Bei Reisenden, die ihre berufsbedingten Fahrten von ihrer Wohnung aus antreten, ist die Wohnung und nicht der Sitz des Arbeitgebers ihre Arbeitsstätte [VwGH 3.7.90, 90/14/0069, Jakom, EStG (2013), § 16 TZ 44].

Das Finanzamt wäre verpflichtet gewesen, in Bezug auf jede einzelne geltend gemachte Reise von Amts wegen (§ 114 Abs 1, § 115 Abs 1 BAO) die örtliche Lage des Zielgebietes oder Zielortes und die Häufigkeit des Aufenthaltes darin zu ermitteln (vgl. VwGH vom 29.10.2003, 2003/13/0033). Das Finanzamt wäre ferner verpflichtet gewesen, den Bf zum Nachweis der beruflichen Notwendigkeit der geltend gemachten Reisen aufzufordern.

Die oben erwähnte Begründung des Finanzamtes steht mit der soeben dargelegten Rechtslage nicht im Einklang.

2.3). fehlende Ermittlungen:

Das Finanzamt hat bei den Einkommensteuerbescheiden zur einzigen strittigen Frage (Reisekosten) nur Ermittlungen durchgeführt, die der Aufklärung des Sachverhaltes nicht dienlich sind. Ob der Verein für einen Teil der Verpflegung des Bf Sorge getragen hat , oder nicht, ist bedeutungslos (VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0197). Das Finanzamt hat zum Thema Reisekosten sämtliche Ermittlungen unterlassen, zu deren Durchführung es auf Grund der Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet gewesen wäre.

Das Finanzamt hat in Bezug auf alle Jahre des Streitzeitraumes (Einkommensteuerbescheide 2006-2009) folgende Ermittlungen unterlassen:

- Ermittlungen darüber, wie sich die geltend gemachten Reisekosten der Höhe nach zusammensetzen;
- Ermittlungen zu folgenden Fragen: An welchen Zielorten fanden die Aufenthalte des Bf im Zusammenhang mit jenen Reisen statt, die den Bf zum Ansatz von Tagesgeldern veranlasst haben? Zweck des Aufenthaltes an jedem dieser Zielorte? Beginn und Ende des Aufenthaltes an jedem dieser Zielorte? Ermittlungen darüber, ob im Zusammenhang mit diesen Fragen Grundaufzeichnungen vorhanden sind, die eine hinreichende Gewähr für deren Richtigkeit und Vollständigkeit bieten;

2.4.) Relevanz der fehlenden Ermittlungen:

Diese Ermittlungen wären erforderlich gewesen, weil ohne diese nicht nachvollziehbar geklärt werden kann, ob die Reisen des Bf an jeden einzelnen Zielort im ursächlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf für den Verein standen und ob jeder einzelne Aufenthalt an einem Zielort, in dessen Zusammenhang Tagesgeld zur Minderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage geltend gemacht wurde, ein kurzfristiger oder ein längerer Aufenthalt war. Zudem lässt sich ohne die fehlenden Ermittlungen der Zielorte nicht feststellen, ob bei den Reisen des Bf eine ausreichende Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit vorlag.

2.5.) Zulässigkeit der Aufhebung und Zurückverweisung:

Wären diese Ermittlungen durchgeführt worden, hätte möglicherweise in Bezug auf jedes Jahr des Streitzeitraumes ein anders lautender Einkommensteuerbescheid erlassen werden können. Wären diese Ermittlungen durchgeführt worden , hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass ein Teil oder alle geltend gemachten Tagesgelder und möglicherweise auch höhere Tagesgelder, als sie bisher geltend gemacht wurden, als Minderung der Bemessungsgrundlagen für Einkommensteuer hätten angesetzt werden können (§ 278 Abs 1 BAO).

Die Aufhebung und Zurückverweisung iS des § 278 BAO ist zulässig, weil das Finanzamt in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide alle erforderlichen Ermittlungen (**siehe oben**) unterlassen und den Sachverhalt nicht einmal ansatzweise geklärt hat. Zum

voraussichtlich großen Umfang der Ermittlungen siehe auch unten die Ausführungen zur Begründung des Ermessens (siehe Punkt **2.6.** Ermessen Punkt d).

Die gegenständlichen offenen Fragen sind im Verfahren vor dem Finanzamt nicht strittig gewesen. Dies liegt jedoch daran, dass das Finanzamt seiner Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes nicht einmal ansatzweise (siehe oben) nachgekommen ist, weil es weder Ermittlungen über den Zweck der einzelnen geltend gemachten Reisen noch über die Zeitdauer der einzelnen Aufenthalte durchgeführt hat.

Angesichts der umfangreichen Rechtsprechung zum allein strittigen Thema Tagesgelder (siehe oben) kann nicht ernsthaft zweifelhaft sein, dass dem Finanzamt bekannt gewesen ist, dass es verpflichtet gewesen wäre, die oben erwähnten, als fehlend bezeichneten Ermittlungen durchzuführen. Daraus ist zu schließen, dass das Finanzamt diese Ermittlungen unterlassen hat, um sich Arbeit zu ersparen, wobei es die Erwartung gehegt hat, dass das BFG diese Ermittlungen durchführen werde. Soweit die Ausführungen zur Zulässigkeit der aufhebenden und zurückverweisenden Entscheidung.

2.6.) Das Gericht begründet das ausgeübte Ermessen wie folgt:

a.) Unabhängigkeit der beiden Instanzen:

Der Gesetzgeber hat einen zweigliedrigen Instanzenzug (1. Finanzamt, 2. Bundesfinanzgericht, vgl. § 243 BAO) zweier voneinander unabhängiger Instanzen vorgesehen. Dh, beide Instanzen haben sich mit dem Sachverhalt auseinanderzusetzen, den Sachverhalt festzustellen, nachvollziehbare Gründe für die Sachverhaltsannahmen zu äußern und zu einer rechtlichen Beurteilung zu gelangen.

Der Bescheid des Finanzamtes genügt diesen Anforderungen nicht. Das Finanzamt hat sich in seinen Einkommensteuerbescheiden nicht nachvollziehbar mit dem wesentlichen Sachverhalt auseinandergesetzt. Die Begründung des Finanzamtes steht in einem klaren Widerspruch zur Rechtsprechung (siehe oben). Die Bescheide sind geprägt durch die Unterlassung der Lösung aller wesentlichen Tatfragen (siehe oben).

Hätte das Gericht die fehlenden Ermittlungen nachgeholt und in der Sache selbst entschieden, hätte das Finanzamt im Wesentlichen mit völlig verfehlter Begründung (vgl. oben die dargestellte Rechtslage) weit reichende steuerliche Konsequenzen entgegen den Steuererklärungen der Bf. angeordnet und das Gericht hätte erstmals begründete Sachverhaltsfeststellungen bekannt gegeben. Wären die Feststellungen des Gerichtes mit den steuerlichen Konsequenzen, die das Finanzamt mit verfehlter Begründung angeordnet hat, zufällig kompatibel gewesen, wäre zwangsläufig der Eindruck eines Zusammenspiels zwischen Finanzamt und Gericht entstanden, der wie folgt beschrieben hätte werden können: „Das Finanzamt ordnet steuerliche Konsequenzen an, das Gericht liefert die nötige Begründung nach“. Dies hätte das Vertrauen der Allgemeinheit in die Unabhängigkeit der beiden Instanzen voneinander beeinträchtigen können. Dies ist nicht das, was der Gesetzgeber beabsichtigt hat, als er einen zweigliedrigen Instanzenzug (§ 243 BAO) angeordnet hat und das Bundesfinanzgericht eingerichtet hat.

Die Aufgabe des Gerichtes liegt in erster Linie darin, das Verwaltungshandeln des Finanzamtes zu kontrollieren, nicht jedoch, es durch erstmaliges Nachreichen einer nachvollziehbaren Begründung zu unterstützen.

Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, jener Spruchkörper ist, der sich erstmals mit dem wesentlichen Sachverhalt auseinandersetzt (VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315).

b.) Legalität

Würde das Gericht substanzielle Beweisaufnahmen durchführen und darauf aufbauend, erstmals substantiiert begründete Feststellungen treffen, obwohl das Finanzamt auf die oben dargestellte Art seine Entscheidung ohne wesentliche Sachverhaltsermittlungen getroffen hat, würde unter den Steuerpflichtigen und auch bei den Finanzämtern der Eindruck entstehen, dass das Finanzamt sanktionslos elementare Verfahrensgrundsätze missachten darf.

Es entspricht nicht dem Sinn der Bundesabgabenordnung, dass der Gesetzgeber einerseits zwei Tatsacheninstanzen installiert hat, um einen hohen rechtsstaatlichen Standard zu ermöglichen und dass sodann nichts Wirksames dagegen unternommen wird, wenn die erste Tatsacheninstanz sich nicht nachvollziehbar mit dem wesentlichen Sachverhalt auseinandersetzt und daher wesentliche Beweisaufnahmen unterlässt. Wirkt man einem solchen Vorgehen nicht entgegen, könnte das Finanzamt in seiner Vorgangsweise bestärkt werden und in Zukunft keinen Sinn mehr darin sehen, seine Entscheidungen überhaupt zu begründen, weil ja ohnedies das Gericht auch für die Erörterung und Lösung der Tatfragen zuständig ist. Diesfalls würde der wichtigste Zweck (siehe Punkt c) eines zweigliedrigen Instanzenzuges unterlaufen werden.

Sollte sich die hier dargelegte Begründung des Ermessens durchsetzen, könnte sich die Qualität der Bescheidebegründungen in erster Instanz in Abgabensachen erhöhen. Die Gefahr, dass wie im vorliegenden Fall ohne wesentliche Ermittlungen entgegen den Steuererklärungen eines Steuerpflichtigen abgabenrechtlich bedeutsame Entscheidungen getroffen werden, würde sich wesentlich verringern. Dies würde das Vertrauen in die Rechtspflege insgesamt stärken. Ferner wäre dadurch das Bundesfinanzgericht in die Lage versetzt, wesentlich rascher zu entscheiden. Auch dies würde das Vertrauen in die Rechtspflege stärken.

c.) Sinn des vom Gesetz vorgesehenen zweigliedrigen Instanzenzuges:

Beweiswürdigung ist ein nicht in allen Punkten objektiv standardisierbarer Prozess. Bei kontroversiellen Tatfragen muss davon ausgegangen werden, dass möglicherweise nicht jeder Rechtsanwender diese Tatfragen in gleicher Weise lösen wird, selbst wenn der gesetzeskonforme Fall unterstellt wird, dass jeder Rechtsanwender eine schlüssige Beweiswürdigung auf der Grundlage eines ordnungsgemäßen Verfahrens durchführt.

Daher ist gerade bei strittigen Tatfragen ein zweigliedriger Instanzenzug eine unbedingt zu schützende rechtsstaatliche Errungenschaft, weil nur dieser die echte Chance bietet, wenigstens ein Mal eine allfällige Unrichtigkeit der Beweiswürdigung zu bekämpfen. Wenn

das Bundesfinanzgericht sich erstmals nachvollziehbar mit den wesentlichen strittigen Tatfragen auseinandersetzt, die fehlenden Beweisaufnahmen durchführt und meritorisch entscheidet, dann besteht de facto keine Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, jemals eine Unrichtigkeit der Beweiswürdigung zu bekämpfen. Eine echte Chance, eine Unrichtigkeit der Beweiswürdigung zu bekämpfen, muss jedem Steuerpflichtigen offenstehen.

Hätte das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall die fehlenden Ermittlungen nachgeholt und meritorisch entschieden, wäre im Ergebnis eine Situation entstanden, die einer Verkürzung des vom Gesetzgeber angeordneten zweigliedrigen Instanzenzuges vergleichbar gewesen wäre.

d.) Zudem sind die fehlenden Ermittlungen voraussichtlich umfangreich, da das Finanzamt den gesamten relevanten Sachverhalt (siehe oben) überhaupt nicht ermittelt hat. Der Bf war für den BAV (badischer Schachverband) als Trainer tätig und hat im Wesentlichen weltweit an den Orten gearbeitet, an welchen Gruppeeins- und Tincup - meisterschaften stattgefunden haben. Da es Jahr für Jahr (das gilt auch für den Streitzeitraum) sehr viele derartige und Konkurrenzen gibt, ist davon auszugehen, dass der Bf sehr viele Reisen durchgeführt haben wird. Da durch das Finanzamt zu keiner einzigen Reise nachvollziehbare Ermittlungen durchgeführt worden sind, sind die fehlenden Ermittlungen voraussichtlich umfangreich.

Daher wird spruchgemäß entschieden.

2.7.) Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision:

Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Ad Spruchpunkt 1 dieser Entscheidung:

Strittig war, ob der Bf für seine Trainertätigkeit im In- und Ausland im Inland der Umsatzsteuer unterlag. Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass der Bf bei seiner Tätigkeit weisungsunterworfen in Bezug auf den Ort und den Zeitpunkt, aber auch die Art seiner Tätigkeit gewesen ist. Der Aspekt der Weisungsunterworfenheit war sehr stark ausgeprägt. Ferner unterlag der Bf bei seiner Tätigkeit einem äußerst geringen finanziellen Risiko. Das Gesamtbild der Verhältnisse hat ergeben, dass der Bf bei seiner Tätigkeit für seinen Auftraggeber nicht selbstständig war (siehe oben Punkt 1a-1c). Daher war er kein Unternehmer iS des § 2 UStG 1994. Dass bei einer derartigen Sachlage die Tätigkeit des Bf nicht der Umsatzsteuer unterlegen ist, berührt keine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im Wesentlichen war die Tatfrage zu lösen, ob der Bf bei seiner Tätigkeit selbstständig war oder nicht. Die Lösung einer Tatfrage berührt jedenfalls keine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Ad Spruchpunkt 2 dieser Entscheidung: Das Finanzamt hat den Ansatz von Tagesgeldern zur Minderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nur deshalb nicht anerkannt, weil der Auftraggeber des Bf den Hotelaufenthalt mit Halbpension bezahlt habe. Die Ermittlungen des Finanzamtes erschöpften sich darin, diesen Sachverhalt

festgestellt zu haben. Das Finanzamt hat jedoch keinerlei Ermittlungen betreffend den Zweck der vom Bf geltend gemachten Reisen und auch keinerlei Ermittlungen betreffend die Dauer der Aufenthalte des Bf an den Zielorten seiner Reisen durchgeführt. Das Finanzamt hat auch nicht festgestellt, an welchen Zielorten die Aufenthalte des Bf stattgefunden haben.

Im Zusammenhang mit dem Spruchpunkt 2 dieser Entscheidung werden keinerlei Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Finanzamt hat seinen Entscheidungen betreffend Einkommensteuer 2006-2009 keinerlei relevante Sachverhaltsermittlungen zu Grunde gelegt. Dass das BFG daher zu einer Aufhebung und Zurückverweisung (§ 278 BAO) berechtigt war und dass daher auch die Ermessensentscheidung, eine Aufhebung und Zurückverweisung durchzuführen, vertretbar war, stellt keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. November 2014