

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 2. Dezember 2010 und vom 6. September 2012 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2008

### zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird insofern abgeändert, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 273,50 € dem Dienstgeber Studio zuzuordnen sind.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte.

Laut Fragebogen betreffend Beginn einer Tätigkeit vom 22. September 2005 wurden von ihr ab Oktober 2005 Seminare und Einzeltraining im Hinblick auf Beckenbodentraining abgehalten.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 2. Dezember 2010 wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch solche aufgrund eines Lohnzettels der Firma Studio in Höhe von 2.460,23 € festgesetzt.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005** wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -1.560,03 € erzielt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005** vom 2. Dezember 2010 wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch solche

aufgrund eines Lohnzettels der Firma Studio in Höhe von 2.404,54 € sowie die oben angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -1.834,60 € erzielt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006** vom 2. Dezember 2010 wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch solche aufgrund zweier Lohnzettel der Firma Studio in Höhe von 1.002,44 € und 488,47 € sowie die oben angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -1.655,45 € erzielt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** vom 2. Dezember 2010 wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch solche aufgrund zweier Lohnzettel der Firma Studio in Höhe von 754,46 € und 279,50 € sowie die oben angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt.

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

Die Voraussetzung für die Vorschreibungen an Einkommensteuer in den gegenständlichen Bescheiden sei die Annahme eines freien Dienstvertrages, den es nie gegeben habe. Die Beschwerdeführerin wäre nie für das Studio tätig gewesen, sondern im Studio in einem angemieteten Saal für den Verein .

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

Begründung

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

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

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

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

Die Vereinstrainer seien weiterhin beim Verein tätig, würden nicht mehr als maximal 540,00 € pro Monat erhalten, gemäß § 3 Z 16 lit c EStG 1988. Nach Randziffer 154 der Vereinsrichtlinien seien für Sportvereine die Einnahmen aus Unterrichtserteilung als Verwirklichung des gemeinnützigen Zweckes gegeben. Die Erzielung zweckgerichteter Vorteile gelte für den Verein als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO, z.B. Eintrittsgeld beim Besuch eines Fußballspieles. Ob sich das so motivierte Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Nichtmitglieder oder auch auf Mitglieder und Nichtmitglieder erstrecke, sei bedeutungslos („Die Besteuerung der Vereine“, Kohler, Quantschnigg, Wiesner, 9. Auflage, Seite 177, Beitrag Renner).

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

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

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

Kommentare:

Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Kohler-Quantschnigg u.a., Wien 2002: Seite 88: begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung, nicht begünstigt sei die Ausübung des Berufssportes.

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

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

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

Seite 143: Leistungsabhängige Zweckverwirklichung

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

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

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

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

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

Seite 177: eine Änderung der Wettbewerbsverhältnisse können dazu führen, dass ein ehemals unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu einem entbehrlichen werde. Beispiel:

ein Sportverein betreibe eine Tennishalle, die nur Mitgliedern und im Rahmen von Gästestunden auch Dritten zur Verfügung stehe.

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

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

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

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

Zur Kooperation:

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

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

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

Die konkrete Vereinstätigkeit laufe wie folgt ab:

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

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

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

Studio, Schule oder Betriebssport

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

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 877,58 € erzielt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** vom 6. September 2012 wurden neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Bankangestellte auch solche aufgrund eines Lohnzettels des Verein in Höhe von 273,50 € sowie die oben angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt.

Mit **Schreiben vom 3. Oktober 2012** wurde gegen diesen Bescheid **Beschwerde** eingereicht und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Im Bescheid sei für die Beschwerdeführerin als Vereinstrainerin ein Betrag enthalten, der vom Verein stamme und fälschlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt worden wäre.

Anstelle der steuerfreien Spesenvergütung, die der Verein iSd Abschnitt 7 der Vereinsrichtlinien ausgezahlt hätte, sei von der Amtspartei der betreffende Betrag unrichtigerweise den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zugerechnet worden.

Nachfolgend erlaube man sich, den Sachverhalt zu erläutern und Hinweise auf die rechtlichen Rahmenbedingungen zu geben und ersuche, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

### 1. Genesis

Die Vereine insbesondere in den Zentralräumen hätten in Turnsälen Aerobic unterrichtet, damals unter dem Titel Schigymnastik oder Zirkeltraining und ihre Vergütung an die Trainer ausschließlich nach den Vereinsrichtlinien gezahlt. Ende 1990 sei durch das Aufkommen der kommerziellen Studios infolge der besseren Ausrüstung ein Mitgliederschwund eingetreten, zumal jene Personen, die es sich leisten hätten können, zu Studios gewechselt hätten. Zum Zweiten hätten die Studios nach Trainern gesucht, die es aber nur in den Vereinen gegeben hätte.

Daher hätten sich in den zwei Vereinen Verein3 und Verein Trainer aus diesen gefunden, um Aerobic nicht nur in Turnsälen, sondern dort auszuüben, wo Interesse dafür bestanden hätte.

Die Vereine hätten in den Studios die „Turnsäle“ gratis erhalten, damit hätten die Vereine die Möglichkeit gehabt, dort zu unterrichten. Trainer, die aus den Vereinen gekommen seien, die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt hätten und üblicherweise wöchentlich nur zwei oder vier Stunden tätig gewesen wären, hätten so wie bisher im neuen Verein lediglich gegen Spesenvergütungen iSd Vereinsrichtlinien tätig werden wollen. In Summe würde sich also die Vereinstätigkeit von den Schulturnsälen in die Räumlichkeiten des Studios verlagert haben. Der Unterricht als solcher sei der gleiche geblieben und ebenfalls die Spesenvergütung. Die beiden Vereine hätten idente Statuten und ein Großteil der Trainer wäre auch als Funktionär tätig gewesen.

Die Tatsache, dass die Trainer auch gleichzeitig Vereinsfunktionäre gewesen wären, würde eine besondere Bedeutung haben (OLG Wien 7Ra 16203 z vom 26.2.2004).

### 2. Die Trainerausbildung

Sie wäre über den Verein oder, vom Verein finanziert, an der Bundesanstalt für Leibeserziehung oder durch den Dachverband Verein1 erfolgt. Die Mitwirkung des Trainers wäre nur durch die Mitgliedschaft im Verein möglich gewesen. Auf der anderen Seite hätten interessierte Trainierende an der Ausbildung teilnehmen können. Jedenfalls hätte der Verein Subventionen erhalten für die Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen. In Summe sei das Trainerpotential völlig unabhängig von den jeweiligen Studios. Die Inhalte, die der Verein im Unterricht angeboten hätte, wären wiederum abhängig von der Qualität der Trainer.

### 3. Entgelt

Das Entgelt für jeden Teilnehmer für jede Stunde würde zwei Euro betragen, bei maximal 30 Teilnehmern würden das 60,00 € sein. Es gebe eine Mindestteilnehmerzahl von vier und einen durchschnittlichen Erfahrungswert von 10 Teilnehmern. Schließlich sei ein Pauschalhonorar für jede abgehaltenen Stunde von ursprünglich 200,00 S ausgemacht worden und zwar unabhängig von der Anzahl der Teilnehmer. Mit diesen 200,00 S wäre es nur möglich, die Spesenersätze zu vergüten und den verbleibenden Überhang für die Aus- und Fortbildung zu verwenden, was tatsächlich über Jahre geschehen

sei. Die Trainer seien insgesamt nur nebenberuflich tätig, daher könne nicht von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden. Zudem seien Vereinsmitglieder nicht weisungsgebunden.

#### 4. Tätigkeitsort

Nicht mehr im Turnsaal, sondern im Studio als Folge der wirtschaftlichen Entwicklung. In den Studios seien gewerbliche Betreiber, die für eine „ordentliche“ Ausstattung sorgen würden.

#### 5. Außenwirkung

Ein Verein sei mit Adresse in jener Publikation enthalten, die an 80.000 A.er Haushalte gesendet worden sei. Die Unmittelbarkeit der Sportausübung erfolge deswegen, weil der Verein tätig gewesen wäre. Dass Sportvereine unmittelbar selbst tätig seien, sei selbstredend.

#### 7. Ergebnis

Der Verein hätte einmal 60 Trainer gehabt, davon 20 in Ausbildung, Ende vergangenen Jahres hätte es keine Trainer mehr gegeben.

Der VwGH hätte im Verfahren des Vereines Verein<sup>3</sup> festgestellt, dass der Verein durchaus im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit einem Studio zusammenarbeiten könne. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hätte der VwGH nur als Metapher verwendet und damit eine Scheinkonstruktion, die der Vorschreibung der GKK zugrunde gelegen wäre, entkräftet. So wäre der Verein keine Scheingründung und hätte mit dem Studio zusammenarbeiten können. Die Vorschreibung beim Studio sei deswegen rechtswidrig, weil es nie eine GesBR gegeben habe. Die Tatsache einer GesBR ließe sich leicht feststellen, die GesBR würde umsatzsteuerpflichtig sein und es würde eine Gewinnverteilung stattfinden.

Davon abgesehen hätte der UFS die Trainer als selbständig Erwerbstätige beurteilt, daher weder ein Dienstverhältnis zum Verein, noch ein Dienstverhältnis zum Studio. Die UFS-Entscheidung beziehe sich auf die Vereinsrichtlinien, die wie bekannt vom UFS nicht anerkannt würden. Nunmehr seien aber die Vergütungen an Trainer gemäß § 3 EStG 1988 mit 540,00 € als Spesenersatz gedeckelt. Diese Beträge könnten vom Verein ausgezahlt werden. Mittlerweile gebe es 80 Vereine im Großraum A., die Aerobicunterricht anbieten würden, zum Teil in Turnsälen, zum Teil in Studios.

#### 8.

Die grundlegenden Vorschriften für Vereine seien in der BAO festgehalten. Ein Kulturverein, sowie der Sportverein, sei gemeinnützig, wenn Inhalte in der Satzung dargestellt würden und diese Sport oder Kultur beträfen. Sport werde sehr weit ausgelegt, gehe bis Motorsport und Schach. Sportausübung und Unterrichtserteilung sei zweifelsfrei gemeinnützig. Auf der anderen Seite müssten nicht alle Inhalte, die gemeinnützig sein würden, ausgeübt werden. Daher sei eine Aufteilung von Sportausübung und Unterrichtserteilung für die Beurteilung irrelevant. Der Verein dürfe alles machen, soweit dies mit der Satzung konform sei, dargestellt in § 45 BAO. Es werde unterschieden zwischen unentbehrlich, entbehrlich und begünstigungsschädlich. Begünstigungsschädliche Tätigkeit sei infolge dann



steuerpflichtig. Begünstigungsschädliche Tätigkeit dürfe aber die Vereinstätigkeit nicht dominieren.

Der Verein diene der Allgemeinheit dann, wenn eine große Anzahl von Teilnehmern Zugang hätte. Hürde sei hier die Höhe des Mitgliedsbeitrages, wobei festzuhalten sei, dass die Leistungserbringung nicht nur gegenüber Mitgliedern, sondern auch gegenüber Nichtmitgliedern im Sinne der Allgemeinheit gesehen sei. Das Mitglied in einem Golfclub dürfe selbstverständlich in einem anderen Golfclub spielen, ohne dort Mitglied zu sein. Die Unmittelbarkeit sei ebenfalls in der BAO geregelt, zwar mit einem anderen Hintergrund. Die Ausübung von Sport und Kultur der Vereine bedürfe, insbesondere bei Meisterschaftsbetrieb, einer Organisation. Daher seien Vereine in Verbänden zusammengeschlossen, im Sport Fachverbände und Dachverbände. Diese Verbände würden den Sport nicht unmittelbar ausüben, sondern nur dafür sorgen, dass die Vereine den Sport ausüben könnten. In der BAO sei auch für diese Verbände die Gemeinnützigkeit vorgesehen, unter der Voraussetzung, dass die untergeordneten Vereine ihre Tätigkeit unmittelbar ausüben würden.

Abschließend zur Kooperation zwischen Verein und Auftraggeber: Wesentlich für die Gestaltung der Zusammenarbeit zwischen Verein und Studio wäre die Rz 156 VereinsR, wo festgehalten sei, dass die Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb dann verloren gehe, wenn ein Wettbewerb mit einem gleichartigen Konkurrenzbetrieb bestehe. Daher sei im Rahmen der Vereinbarung mit den Studios darauf geachtet worden, dass das Studio selbst nicht den Aerobicunterricht durchführe. Seien die beiden angeführten Vereine in Übereinstimmung mit den Vereinsrichtlinien, so wie im konkreten Fall den Vereinsrichtlinien entsprochen worden und zwar genau mit dem Beispiel, das in den Vereinsrichtlinien gegeben sei, wo festgehalten sei, dass abhängig vom Angebot zu unterscheiden sein würde und zwar in dem Beispiel der Schutzhütte eines Touristenvereines.

Wenn man die gegebenen Sachverhalte anhand der steuerlichen Vorschriften betrachte, da könne man leicht zu dem Ergebnis kommen, dass die Vereinstätigkeit steuerlich in Ordnung sei.

#### 9. Beitrittserklärung zum Verein

Mit dieser Beitrittserklärung werde die Mitgliedschaft erworben. In Punkt 2 sei dargestellt, in welcher Form der Verein Leistungen an andere Vereine oder Dritte anbiete. In Punkt 4 und das sei ganz wesentlich, sei mit den Trainern vereinbart worden, dass der maximale Auszahlungsbetrag pro Monat 537,00 € betrage. Darüber hinaus gehende Beträge würden vom Verein für Aus- und Fortbildung einbehalten werden.

Wesentlich sei Punkt 6, wo festgehalten sei, dass keine Verpflichtung mit der Mitgliedschaft verbunden sei, eine Tätigkeit auszuüben. Damit sei eigentlich klargestellt, auf welcher Basis die Vereinsmitglieder ihre Leistungen erbringen würden.

#### 10. Die rechtlichen Verhältnisse

Als Beispiel für das Funktionieren des Vereines gebe es das Protokoll der Vorstandssitzung und Jahreshauptversammlung vom 21. April 2006 (vergleiche Beilage).

Damit sei nicht erkannt worden, dass die Bezahlung der Trainer nicht ein Entgelt darstellen würde, sondern lediglich eine Spesenabgeltung, die vom Verein ausgezahlt werde, schließlich und ganz wesentlich, dass es keine Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung gebe.

Eine Rechtsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin gebe es nur über die Mitgliedschaft zum Verein. Rechte und Pflichten würden sich nach dem Vereinsgesetz ergeben. Nachdem diese Organ des Vereines gewesen wäre, hätte sie für den Verein gehandelt.

Die Tatsache, dass die Trainer auch gleichzeitig Vereinsfunktionäre gewesen wären, hätte nun eine besondere Bedeutung. Das OLG Wien hätte in der Entscheidung vom 26.2.2004, 7 Ra 16203 z, festgestellt, *„dass ein Vereinsfunktionär, der gleichzeitig Trainer ist, nicht die Eigenschaft eines Arbeitnehmers hat, weil das erforderliche Element der Fremdbestimmtheit fehlt, selbst wenn die sonstigen Merkmale für ein Dienstverhältnis bestehen.“*

Wenn man schon davon ausgehen würde, dass Funktionäre und Vereinsmitglieder Dienstnehmer sein könnten, was eigentlich denkunmöglich sei, dann solle man wenigstens die Bestimmungen der Rz 763 und 765 der Vereinsrichtlinien beachten. In Rz 763 sei festgehalten, dass die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen in der Regel kein Dienstverhältnis begründe, auch wenn laufend Aufwandsentschädigungen gezahlt würden. In Rz 764 sei für Vereinsmitglieder festgehalten: Stelle ein Vereinsmitglied seine Leistungen gegen ein niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung, liege kein Dienstverhältnis vor.

In Rz 765 sei über die Mitarbeit im Verein festgehalten worden, dass bei geringfügigem Entgelt kein Dienstverhältnis vorliege, also für Personen außerhalb der Funktionäre und Vereinsmitglieder.

Die Auszahlungen seien immer in jener Höhe erfolgt, wie sie in Rz 774 festgelegt seien. Hier werde zwischen den Tätigkeiten bis vier Stunden und über vier Stunden unterschieden. Grundsätzlich gebe es die Vergütung mit 75% des amtlichen Kilometergeldes. Daher hätte jeder Trainer in der monatlichen Abrechnung den Zeitaufwand festzuhalten und zwar einschließlich der Reisezeit, also Anreise bis Studio und Heimfahrt, und die Anzahl der Kilometer. Schließlich hätte nach Rz 772 ein monatliches Spesenpauschale von 75,00 € ausgezahlt werden können.

Schließlich sei in Rz 766 festgehalten, dass ein Dienstverhältnis nicht vorliege, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung dieser Fahrt- und Reisekostenersätze nicht höher seien als der für den Eintritt der Vollversicherungspflicht nach ASVG.

Diese Tatsache sei bei der Auszahlung jeweils genau berücksichtigt worden, sodass in keinem Fall ein Dienstverhältnis vorliege. Deswegen, weil bei den Funktionären und Vereinsmitgliedern ein Dienstverhältnis per se unmöglich sei. Wenn man dies verneine, dann auch nicht, weil die jeweiligen Grenzen für ein Dienstverhältnis nicht erreicht worden wären oder mit anderen Worten: lediglich die steuerfreien Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden wären.

11. Missbrauch iSd § 22 BAO

Die Bestimmung des § 22 BAO verbietet nicht, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt werde: Grundsätzlich stehe es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgegebenen Abgabenbelastung erreicht werde (Ritz, BAO, § 22 Rz 1). Die Ausnützung der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit, also das Recht des wahlweisen Gebrauchs der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts in der ausschließlichen Absicht der Abgabensparnis, stehe jedermann offen und bleibe auch abgabenrechtlich unangetastet, denn die Möglichkeit günstiger rechtlicher Gestaltungen entspreche einem von der Rechtsordnung anerkannten und berechtigten Interesse (Stoll, BAO, 252; VfGH 8.5.1980, V 14/80).

#### 12. Definition der Tätigkeit: Sportbetrieb

Der Verein unterhalte einen Sportbetrieb. Folgende Einnahmen würden beispielsweise im Rahmen eines Sportbetriebes (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) anfallen: Einnahmen aus der Erteilung von Sportunterricht, von Gästestunden oder Einnahmen aus Trainingskursen und Sportprüfungen, die der Verein abhalte. Auch Sponsoreneinnahmen seien Einnahmen aus dem Sportbetrieb (Wolfgang Berger, Der Verein im Steuerrecht, 2. Auflage, S 30).

Begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung, also nicht bloß Körpersport im engeren Sinn (Baldauf, Besteuerung der Vereine, 9. Auflage).

Dieser Vergleich zeige aber deutlich eine Struktur, die für den Sport geradezu die Norm sei. Der Fußballverein spiele auf der Anlage, die der Gemeinde gehöre, die Zuschauer, die nicht unbedingt Vereinsmitglieder seien, würden für die Sportveranstaltung zahlen und nichts anderes finde sich beim Gymnastikverein, der im Fitnessstudio Unterricht erteile. Aber gerade die Nichtmitglieder seien es, die dem Gemeinnützigkeitsgedanken mehr entsprechen würden, als eine Leistungserbringung nur für Vereinsmitglieder. In beiden Fällen (Fußball und Gymnastikverein) gehe es um die Förderung der Allgemeinheit, wie dies im § 35 Abs. 2 BAO wie folgt geregelt sei: eine Förderung der Allgemeinheit liege dann vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellen Gebiet nütze. Dies gelte insbesondere für die Förderung des Körpersports. Ergebnis: Nachdem nun ein größerer Kreis von Personen einen Nutzen (externe Nutzensstiftung) aus der Vereinstätigkeit ziehen würde, werde die Allgemeinheit iSd von §§ 35 und 26 BAO tatsächlich gefördert.

#### 13. Über den unentbehrlichen Hilfsbetrieb

Der unentbehrliche Hilfsbetrieb werde in § 45 Abs. 2 BAO wie folgt beschrieben: Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb müsse in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingestellt sein. Der Zweck dürfe nicht anders als durch diesen Geschäftsbetrieb erreichbar sein. Der Geschäftsbetrieb dürfe zu anderen abgabepflichtigen Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten.

In Rz 253ff würden als typische Beispiele eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes der Sportbetrieb von Sportvereinen dargestellt.

Im ABC der Förderungszwecke im Rahmen der Vereinsrichtlinien gebe es zum Sport folgende Aussagen: begünstigt sei die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung. Die Finanzverwaltung vertrete die Auffassung, dass als Körpersport jede Art von sportlicher Betätigung verstanden werden könne. Als Beispiele würden sich in der Literatur die Veranstaltung entgeltlicher Kurse zur Erlangung des Flugscheines, des Motorbootführerscheines oder andere Unterrichtserteilung wie z.B. Segelunterricht finden unter der Voraussetzung, dass daraus kein Gewinn erzielt werde.

Rz 366: Der mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb stelle in der Regel einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Die dabei erzielten Überschüsse würden steuerfrei bleiben.

Rz 367: Zum Sportbetrieb würden alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen gehören (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen, Werbeeinnahmen).

Rz 296: Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen würden einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen.

#### 14. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sportverein

(Zitierung: die Seitennachweise würden sich auf das Buch Kohler, Baldauf, Renner, Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage beziehen, die Rz auf die der Vereinsrichtlinien.)

Würden die Aktivitäten des Vereins nicht kostenlos erfolgen, sondern würden sie von Gegenleistungen des Leistungsempfängers abhängig gemacht, werde die Zweckverwirklichung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO, Rz 136ff).

Beispiele dafür: Eintrittspreis für einen Vortrag, Eintrittsgeld zum Besuch eines Fußballspiels, Kostenersatz für gehaltenen Aerobicstunden.

Diese Verbindung von Zweckverwirklichung und ökonomischem Denken sei an sich nicht begünstigungsschädlich, solange die Gegenleistungen den Sinn hätten, die Zweckverwirklichung überhaupt zu ermöglichen. Ob sich das so motivierte Zweckverwirklichungsgeschäft nur auf Nichtmitglieder oder auf Mitglieder und Nichtmitglieder erstrecke, sei bedeutungslos (Seite 143).

Bestehe am Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes kein Zweifel, sei als nächster Schritt zu prüfen, ob dessen Ergebnis abgabenrechtlich bedeutsam sei. Der Gesetzgeber hätte diesbezüglich nur im § 45 BAO bei der Abgrenzung der abgabenbefreiten von den abgabepflichtigen Geschäftsbetrieben Stellung genommen.

Zum Sportbetrieb finde sich die Definition in den Rz 366ff der Vereinsrichtlinien.

*„Der mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb von Sportvereinen stellt in der Regel einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Dabei erzielte Überschüsse bleiben steuerfrei.“*

Zum Sportbetrieb würden alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen gehören (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen, Werbeeinnahmen).

Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen würden einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen.

Die Vereinsrichtlinien würden den Begriff des Sportbetriebes weit auslegen und würden darunter nicht nur sportliche Aktivitäten, sondern auch Zwecke (Werbung) subsumieren,

die im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen als Finanzierungsquelle dienen würden.

Als Beispiel dafür: Bei einer Veranstaltung würden die Trainer Dressen tragen mit dem Logo des Sponsors. Obwohl der unmittelbare Zusammenhang mit der Förderung des Körpersports nicht mehr vorhanden sei, gehe die Verwaltungspraxis dennoch vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes aus (Seite 356).

Die Qualifikation des Sportbetriebes als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gelte auch bei Vereinen, die Fitnessveranstaltungen abhalten würden, selbst wenn aus diesen Veranstaltungen nachhaltig Überschüsse erzielt würden. Derartige Überschüsse würden in der Regel als bloße Zufallsüberschüsse gelten, die nicht zu einer Einstufung als steuerpflichtiger Gewerbebetrieb führen würden (Seite 356).

#### 15. Qualifizierung der Vereinstätigkeit

Gemäß § 1151 ABGB entstehe ein Dienstvertrag, wenn sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichte. Ähnliche Bestimmungen würden sich in § 2 Abs. 4 ASVG, § 1 AngG, § 33 Arbeitsverfassungsgesetz und in § 25 EStG 1988 finden. Diese Definitionen seien zumindest deckungsgleich. Es gehe also um die Verpflichtung zur Dienstleistung. Aus der normalen Mitgliedschaft im Verein lasse sich eine solche Verpflichtung nicht begründen, dazu brauche man nur in die Musterstatuten einsehen (vergleiche Homepage BMF).

Die Rechte und Pflichten der Mitglieder seien in § 3 Vereinsgesetz wie folgt festgelegt: Die Mitglieder seien berechtigt, an allen Veranstaltungen teilzunehmen und die Einrichtungen des Vereins zu beanspruchen. Sie hätten Stimmrecht in der Generalversammlung. Die einzige Verpflichtung bestehe darin, die Interessen des Vereins zu fördern bzw. alles zu unterlassen, was das Ansehen und den Zweck des Vereines schädige.

Gemäß § 3 könne der Austritt jederzeit erfolgen. Das Mitglied könne ausgeschlossen werden, wenn die Mitgliedsbeiträge nicht gezahlt werden könnten. Funktionäre seien gemäß § 6 Vereinsgesetz als Kollektivorgan für die Vereinsführung verantwortlich.

#### 16. Dienstverhältnis

Üblicherweise müsse ein Dienstverhältnis gekündigt werden, wenn es nicht von vornherein befristet sei. Im Sport werde oft der Misserfolg ein Grund sein, warum eine Tätigkeit beendet werde, die Initiative werde dann vom Verein ausgehen oder es sei eine Krankheit des Sportlers, dann werde die Initiative vom Sportler ausgehen. Daher werde es in der Regel bei einer Vereinstätigkeit keine Kündigungsvereinbarungen bzw. keine Befristungen geben.

Der zweite Anknüpfungspunkt sei die persönliche Abhängigkeit. Dieser Begriff hätte zwei Inhalte, nämlich Einbindung in fremde Strukturen bzw. die Weisungsgebundenheit. Einbindung in fremde Strukturen bedeute, dass Ort und Zeit der Leistungserbringung und die Art der Leistungserbringung vom Verein vorgegeben würden. Die Kriterien Ort, Zeit und Art der Leistungserbringungen seien alleine nicht ausreichend, um eine persönliche Abhängigkeit zu begründen (OGH 5.5.1999, 9 OBA 10/99, RDW 99/673).

Üblicherweise unterliege der Mitarbeiter dem Weisungsrecht des Arbeitgebers (Vereinsvorstand) als Voraussetzung für eine Dienstleistung. Weisungsrecht bedeute, dass

der Mitarbeiter der Kontrolle unterworfen sei, z.B. ob er die Trainingsverpflichtung erfülle und er sei damit auch disziplinär verantwortlich.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass laut Vereinssatzung ein solches Weisungsrecht nicht gegeben sei. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass Vereinsmitarbeiter auch Organe des Vereins sein könnten, z.B. der Kassier sei gleichzeitig Spieler oder Trainer. Damit könne sich der Mitarbeiter nicht selbst Weisungen geben, außer im Profisport werde es keine Verpflichtung der Mitarbeiter geben, das hieße es gebe für die Mitarbeiter im Verein keine Verträge, aus denen eine solche Verpflichtung abzuleiten sein würde.

Gemäß § 1153 ABGB bestehe die Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung. Der Vereinsmitarbeiter werde in der Regel sich selbst seinen Vertreter aussuchen. Wenn der Vereinsmitarbeiter nach eigenem Gutdünken delegiere, könne er nicht Dienstnehmer sein. Beim Dienstverhältnis würde der Dienstnehmer seine Arbeitskraft schulden. Der Vereinsmitarbeiter schulde gar nichts, wenn er nicht Angestellter des Vereins (Verbands) sei. Es gebe daher keinen Vertragsbruch, weil es keine Arbeitspflicht gebe.

Der Vereinsmitarbeiter hätte keine Treuepflichten, kein Konkurrenzverbot, keine Geheimhaltungspflicht. Die Mitarbeit im Verein werde bedarfsorientiert sein. Der Platzwart werde nur nach dem Heimspiel gebraucht, bei einem unbespielbaren Platz wird das Spiel ausfallen. Es gebe daher keine garantierte Mindestarbeitszeit.

#### 17. Vereinsmitglied

Die Mitarbeit im Verein erfolge nicht primär aus wirtschaftlichen, sondern aus sportlichen Motiven. Dies gelte jedenfalls für den Amateur, wo Sport, Spiel, Hobby Motive seien und nicht Arbeit und Geld verdienen. Der Freizeitsportler sei nicht Arbeitnehmer des Vereins, so auch der OGH vom 13.3.1997, 8 Ob S 69/97 y, RDW 97, 620).

Wenn der Vereinsmitarbeiter 30,00 € pro Tag erhalte und sein Zeitaufwand fünf Stunden betrage, dann ergebe sich daraus ein Stundensatz von 6,00 €, der keine Vergütung darstelle, sondern im Sinne der Vereinsrichtlinien einen Reisekostenaufwand, Reisekostenaufwandsersatz bzw. seit dem 1.1.2009 Werbungskosten. Für Vereinsmitglieder gebe es laut den Statuten die Mitwirkungsrechte bei der Erfüllung des Vereinszweckes. Es fehle grundsätzlich die Fremdbestimmung, daher werde ohne vertragliche Extravereinbarung eine Verpflichtung, Weisungen nachzukommen, nicht bestehen.

Ergebnis: Der Arbeitnehmerbegriff sei gesetzlich definiert. Der Tatbestand des Dienstvertrages, freies Dienstvertrages, Werkvertrages sei dann erfüllt, wenn einzelne Elemente stark ausgeprägt seien. Diese starke Ausprägung erkenne man aber nur nach qualitativer Gewichtung der typischen Elemente. Dabei seien jene Elemente nicht relevant, die bei allen drei Vertragsarten vorkommen könnten. Insbesondere sei darauf einzugehen, welche Vereinbarungen zwischen dem Mitarbeiter und dem Verein bestehen würden, zumal aus der Satzung keine Weisungsberechtigung bzw. keine Dienstverpflichtung abzuleiten sei.

Zusammenfassung:

Die Funktionäre seien das Willensbildungsorgan des Vereins. Grundsätzlich finde eine einheitliche Willensbildung statt (Kollektivorgan). In einer Geschäftsordnung könne eine Aufgabenverteilung erfolgen.

Die Vereinsmitglieder hätten grundsätzlich keine Pflichten, außer der Vermeidung eines vereinsschädigenden Verhaltens. Sie dürften an den Vereinsaktivitäten teilnehmen, seien berechtigt, abzustimmen, Fragen zu stellen und Informationen einzufordern. In der Generalversammlung würden sie an der Willensbildung mitwirken. Für die Einbindung in die Tätigkeit des Vereins gebe es keine Verpflichtung, sondern die Vereinsmitglieder seien selbstbestimmt und motiviert und im Wesentlichen am Erfolg orientiert.

Damit sei die Annahme eines Dienstverhältnisses im Verein denkunmöglich und rechtlich nicht begründet.

Es werde ersucht, die Bescheid aufzuheben.

Beigelegt wurde eine **Beitrittserklärung zum Verein**, aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

*„1. Der Verein erteilt Unterricht für Gesundheitstraining, fördert die Ausbildung von Trainern und sichert damit höchstes Trainingsniveau.*

*2. Der Verein stellt seine Leistungen Vereinen, Verbänden, Firmen und privaten Nachfragern zur Verfügung. Die Leistungserbringung erfolgt in folgender Form: Trainerbeistellungen zur Planung und Gestaltung von Aerobiceinheiten, Projektentwicklung, Vorträge, Seminare, Veranstaltungen und Workshops, Schulungen von vereinseigenen Trainern, Gesundheitsausbildung und Fitnessberatung (Ernährungsinformationen; Trainingsplanung, Fitnesstests, Erholungsmaßnahmen, öffentliche Projekte, etc.) mit den Vertragspartnern.*

*3. Der Verein ist ausschließlich gemeinnützig tätig, das heißt, die erbrachten Leistungen werden ohne Gewinnabsicht kalkuliert.*

*4. Die im Verein Tätigen erhalten für ihre Leistung kein Entgelt, sondern ausschließlich Spesenvergütungen iSd Vereinsrichtlinien und des „Hostasch“-Erlasses. Diese sind mit einer maximalen Auszahlung von 537,00 € pro Monat limitiert. Darüber hinausgehende Beträge werden zugunsten des Vereines einbehalten.*

*5. Mit der Beitrittserklärung bestätigen sie ausdrücklich, dass Ihre Tätigkeit im Verein nebenberuflich erfolgt, was eine Haupttätigkeit voraussetzt, mit der Sie mehr Zeit aufwenden, als für die Vereinstätigkeit und auch mehr verdienen (ausgenommen Hausfrau, Student, Selbständige).*

*6. Mit der Mitgliedschaft ist keine Verpflichtung verbunden, eine Tätigkeit auszuüben.*

*.....“*

Zudem ein Formular unter dem Titel „Nebenbeschäftigungsnachweis“, aus dem unter anderem hervorgeht:

*„Bestätige hiermit, dass meine Tätigkeit im Verein eine nebenberufliche Tätigkeit darstellt und ich für meine sonstigen steuerlichen Angelegenheiten selbst verantwortlich bin.“*

Weiters vorliegend ist ein Auszug aus dem Vereinsregister zum Stichtag 15.5.2006, wonach die Beschwerdeführerin von 21.4.2006 bis 20.4.2008 für den Verein als Kassier Stellvertreterin fungiert hat.

Am **31. Oktober 2012** wurde folgendes **Ergänzungsersuchen** vom Finanzamt an die Beschwerdeführerin gerichtet:

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung beim Verein über die Modalitäten und den Ablauf der dort erfolgten Trainertätigkeit (wie beispielsweise terminlich und örtlich fixierte Trainingseinheiten, Ersatztrainer nur nach Abklärung mit dem Obmann des Vereins, Einhaltung bestimmter organisatorischer Verpflichtungen) seien nach Ansicht des Finanzamtes die Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt und die strittigen Zahlungen wären im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2008 einzubeziehen. Die Auszahlung von steuerfreien Tages- und Kilometergeldern nach den Vereinsrichtlinien sei deshalb nicht zulässig, da der Verein aufgrund der Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung nicht als gemeinnützig iSd §§ 34ff BAO anzusehen sei. Zur Frage, ob die strittigen Zahlungen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer steuerbegünstigt oder steuerbefreit seien, werde außerdem ergänzend darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat nur an die Rechtsquellen iSd Art 18 Abs. 1 B-VG gebunden sein würde. Die Vereinsrichtlinien würden lediglich einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen darstellen und seien für den UFS nicht bindend. Eine Regelung, die ähnlich den Vereinsrichtlinien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen durch bestimmte begünstigte Rechtsträger von vornherein steuerfrei stelle, sei erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009, BGBl I 2009/151, ins EStG eingefügt worden (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) und sei für das strittige Veranlagungsjahr nicht anwendbar.

Mit **Schreiben vom 15. November 2012** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

In der Berufung sei bereits eindeutig dargelegt worden, dass der Verein die Auszahlungsbeträge iSd Abschnitt 7 der Vereinsrichtlinien durchgeführt hätte. In der Folge sei eindeutig dargestellt worden, dass der Verein, wie unzählige andere Sportvereine, ausschließlich gemeinnützig tätig sei. Die Tätigkeit selbst sei dem Finanzamt bereits seit über 10 Jahren bekannt. Im Schwesterverein wäre die UFS-Erledigung der Trainer in diesem Sinne erfolgt.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass Vereinsmitglieder und/oder Funktionäre nie Dienstnehmer sein könnten und wenn überhaupt nicht im Dienstverhältnis, sondern im Werkvertrag (gelte für Funktionäre). Dazu gebe es eine Entscheidung des OLG Wien. Zudem werde festgehalten, dass kein Entgelt, sondern nur Spesenersätze iSd Rz 765 und 766 der Vereinsrichtlinien gezahlt worden seien. Insgesamt scheine es, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO nicht berücksichtigt worden sei, sondern nur die äußere Erscheinungsform, wie Zeitvorgaben, Einbindung in die Struktur. Zweitens



zeige die Fragestellung, dass Angaben der Beschwerdeführerin nicht iSd § 115 BAO geprüft worden wären.

Vom Verein<sup>3</sup> zum Verein (identische Statuten, identische Tätigkeiten, unterschiedliche Standorte)

In den Bescheiden werde aufgrund einer GPLA-Prüfung von einem Sachverhalt ausgegangen, den es gar nicht gegeben habe. Was wirklich geschehen sei, werde in der Folge dargestellt und sei endlich mit fünf verschiedenen Entscheidungen des UFS festgestellt worden.

Mit dem Aufkommen der Fitnessstudios hätten die Vereine, die bisher in den Schulen Unterricht erteilt hätten, ihre Mitglieder verloren. Auf der anderen Seite hätten die neu gegründeten Studios keine ausgebildeten Trainer gefunden. Die Trainer, um die es hier gehe, wären nebenberuflich tätig gewesen und hätten lediglich Spesenersatz erhalten. Die Kooperation mit einem Studio sei auch verständlich, wenn man Rz 155 und 156 der VereinsRL kenne, mit der Vermeidung eines Wettbewerbs.

Die Vereine hätten anstelle einer Turnhalle im Studio unterrichtet und je abgehaltene Stunde damals 200,00 S erhalten. Der Verein hätte davon 10% für die Aus- und Fortbildung und den Rest als Vergütung an die Trainer ausbezahlt, jedoch nur im Ausmaß der steuerfreien Taggelder und Kilometergelder.

Im Rahmen der Studioprüfung seien die dort angemeldeten Mitarbeiter erfasst worden. Von den Nichterfassten, weil vereinszugehörig, sei lediglich eine Person bei der GKK vorgeladen und befragt worden. Sinngemäß hätte sie ausgesagt, dass die Tätigkeit im Verein so gewesen wäre, wie eine Tätigkeit im Studio.

Aufgrund dieser Aussage sei die GKK davon ausgegangen, dass der Verein nur eine Scheingründung gewesen sein würde, um SV-Beiträge zu sparen.

Der Landeshauptmann als zweite Instanz hätte sich verständlicher Weise nicht mit den Argumenten der Schwindler auseinandergesetzt und sei der Argumentation der GKK gefolgt. Der VwGH hätte in seinem Erkenntnis festgehalten, dass ein Verein durchaus im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Studio zusammenarbeiten könne und wenn die Studiomitglieder quasi das Studio führen würden, dann könne sogar das Studio Arbeitgeber sein.

Es hätten die nebenberuflichen Vereinsarbeiter nicht ein Studio geführt. Dazu müsse man wissen, dass die Studiofläche 5.200 m<sup>2</sup> betragen hätte, einschließlich Badmintonhalle und Restaurant, und dass das Studio 365 Tage im Jahr offen gewesen wäre, von 8 Uhr bis 23 Uhr. Davon abgesehen hätte es hauptberufliche Geschäftsführer des Studios gegeben. Überraschend dabei sei, dass man ursprünglich von der Scheingründung ausgegangen sei und plötzlich mit dem VwGH der Meinung gewesen wäre, dass dieser Verein sogar das Studio gemietet hätte.

Dazu müsse man aber wissen, dass beide Parteien im Verfahren nicht die GesbR behauptet hätten, und zweitens der VwGH keine Sachverhaltsermittlungen durchführe. Die Annahme einer GesbR wäre nur eine Metapher dafür, dass es tatsächlich einen Verein gegeben habe, der tätig gewesen wäre und der Verein, so im Konjunktiv, auch mit dem Studio kooperieren hätte können.

Nachdem es sich um eine GPLA-Prüfung gehandelt hätte, wo die Vorschriften der BAO gelten würden, sei festzuhalten, dass gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Sachverhalt zu ermitteln sei und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend sein würde. Das Bestehen der GesbR hätte zumindest hinterfragt werden müssen. Ganz leicht hätte man beim Finanzamt feststellen können, ob die GesbR auch umsatzsteuerpflichtig gewesen sei, da es steuerlich die Folge sein würde. Zum Zweiten würde die GesbR den Gewinn aufzuteilen gehabt haben, nämlich auf das Studio und auf den Verein. Beides sei nicht hinterfragt worden. Dazu komme noch, dass der Verein keine Parteistellung gehabt hätte. Nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz sei der Verein damit eine übergangene Partei, weil die Annahme gewesen wäre, dass eine Scheingründung vorliegen würde.

Und dann hätte es zusätzlich während des Beitragszeitraumes eine Veränderung beim Verein gegeben. Statuten seien geändert worden, neue Organe bestellt und ein Mietvertrag mit dem Studio abgeschlossen worden mit einer monatlichen Miete von 3.000,00 €, die auch noch an die Insolvenzverwalterin weitergezahlt worden wäre. Zum zweiten sei ein Paylifesystem eingeführt worden, wo die Teilnehmer mit Kreditkarten ihren Betrag gezahlt hätten. Damit hätte es in der zweiten Hälfte des Beitragszeitraumes ein Mietverhältnis gegeben, keine Zahlung vom Studio an den Verein, sondern umgekehrt, eine Mietenzahlung.

Weil GPLA-Prüfung hätten die Finanzbehörden ungeschaut für die entsprechenden Trainer aufgrund der Unterlagen der GKK die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt, was bei den Trainern zu Nachzahlungen geführt habe. Die daraus resultierenden Bescheide seien beeinsprucht worden, schließlich hätte der UFS in den verschiedenen Erkenntnissen die Existenz des Vereines anerkannt und die Trainertätigkeit für den Verein. Der UFS hätte aber nicht die steuerfreien Taggelder nach dem Vereinsgesetz bzw. damals Vereinsrichtlinien anerkannt. Erst ab 2010, durch die neue Bestimmung in § 3 Z 16 EStG 1988 wäre dies möglich. Die Trainer hätten aber ihre Werbungskosten geltend machen können.

In Summe sei daher in den eingangs angeführten Bescheiden von einem Sachverhalt ausgegangen worden, den es gar nicht gegeben habe. Die Angaben des Abgabepflichtigen (Verein) seien auch nicht zu Gunsten, sondern überhaupt nicht geprüft worden, damit Verletzung des § 115 BAO und schließlich sei der wahre wirtschaftliche Sachverhalt iS von § 21 BAO im Rahmen des Verfahrens nicht erforscht worden.

Zu den Ergänzungspunkten

Absolut unzulässig seien die Feststellungen, dass der Verein nicht gemeinnützig sein würde. Die Vereinsrichtlinien hätten in der Rz 72, 296 und 304 eine Tätigkeit beschrieben, die vom Verein abgewickelt werde. Dieser Verein sei kein Einzelverein, sondern in der Liste der Vereine, die in A. tätig seien, gebe es rund 60 Fitnessvereine, die diese Tätigkeit ausüben würden. Davon abgesehen, gehörten sie dem Dachverband Verein1 an. In der Berufung seien mit der Satzung und den Auszahlungsbelegen alle Sachverhalte dargestellt worden, die dafür sprechen würden. Daher die Annahme der Verletzung des Parteiengehörs, zumal es keine Aussage darüber gebe, warum eine Gemeinnützigkeit

iSd §§ 34 BAO nicht vorliegen würde. Zusammenfassend würde noch einmal festgestellt werden, dass Funktionäre Willensbildungsorgane des Vereins seien und die Funktionäre niemals Vergütungen, sondern lediglich Spesenersätze erhalten hätten. Noch weiter entfernt seien Vereinsmitglieder. Vereinsmitglieder hätten keine Pflichten, daher könne ein Dienstverhältnis ohne vertragliche Vereinbarung gar nicht angenommen werden. Daher sei jede Vorschreibung rechtswidrig und nicht begründet.

Gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben führe zu zwei Arbeitgebern!

Nach Aufforderung des VwGH hätte die GKK folgende Sachverhaltsdarstellung gegeben: Mit Bescheiden hätte die GKK betreffend der Beschwerdeführerin stellvertretend für alle in gleicher Weise beschäftigten Fitnesstrainerinnen das Dienstverhältnis beim Studio Studio festgestellt.

Auf der anderen Seite sei die Finanzbehörde zu dem Ergebnis gekommen, dass die Beschwerdeführerin und alle in gleicher Weise beschäftigten Fitnesstrainerinnen Dienstnehmer beim Verein sein würden.

Damit hätten wir im Ergebnis für ein und dieselbe Person gleich zwei Dienstgeber. Die Finanzbehörde meine, dass aufgrund Ort, Zeit und Einbindung der Verein nicht gemeinnützig sein würde und dass damit die Fahrtkostenersätze und Taggelder steuerpflichtig sein würden.

Die Irrationalität dieser Vorgangsweise solle spiegelbildlich das darstellen, was im konkreten Fall geschehen sei, nämlich die Vorschreibung der Beiträge an das Fitnessstudio mit der nachfolgenden Arbeitnehmerveranlagung. Dies sei beim Parallelverein Verein3 nach der UFS-Entscheidung korrigiert worden.

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

Aktenkundig ist eine **Niederschrift über die Einvernahme der Beschwerdeführerin** vom 28. März 2008 durch die Gebietskrankenkasse wie folgt:

*„Ich bin seit 1988 hauptberuflich als Bankerin beschäftigt. Seit 1998 bin ich dort im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung (15,5 Stunden pro Woche) tätig.*

*Etwa seit dem Jahr 1998 bin ich im Fitnessstudio als Gymnastiktrainerin (Chi-Yoga, Bodymind) tätig. Zu Beginn meiner Tätigkeit 1998 habe ich hauptsächlich Aerobic- und Steppkurse abgehalten. Ich habe mich weiterentwickelt und halte nun andere Stundeninhalte ab.*

*Im Jahr 1998 habe ich mündliche Vereinbarungen mit dem Eigentümer des Studios getroffen, vereinbart wurde, dass ich für zwei bis drei Stunden pro Woche circa 200,00 S pro Stunde erhalte. Darüber hinaus bekam ich ab dem fünften Teilnehmer einer Einheit einen Zuschlag pro weiterem Teilnehmer. Den Einsatzplan hat Frau B. erstellt. Wenn*

ich bei meinen eingeteilten Stunden verhindert war, habe ich Frau B. angerufen. Diese hat sich dann um einen Ersatz gekümmert. Wenn allerdings weniger als drei oder vier Personen anwesend waren, ist die Stunde entfallen. Für eine entfallene Stunde gab es kein Geld. Ich habe nach jeder abgehaltenen Stunde eine Liste geführt aus der die Anzahl der teilnehmenden Personen ersichtlich war. Diese Liste, die ich Frau B. übergab, diente der Evaluierung der einzelnen Stunden. Ich habe eine Stundenliste geschrieben, in die ich meine gehaltenen Stunden eingetragen habe. Diese Liste habe ich Frau B. gegeben. Die Liste war Basis für die Berechnung des mir zustehenden Geldes. Dieses Geld wurde mir monatlich auf mein Konto angewiesen.

Etwa im Jahr 2000 wurde der Verein gegründet. Frau B. und der Eigentümer des Studios sind an mich herangetreten und haben mir mitgeteilt, dass ab sofort über den Verein abgerechnet wird. Ich kann nicht mehr angeben, ob ich eine Beitrittserklärung zum Verein unterschrieben habe oder nicht. Für mich ergaben sich dadurch keine Änderungen, es war mir egal, wer mein Geld überweist. In der Höhe des Geldes ergab sich keine wesentliche Änderung, allerdings musste ich andere Formulare ausfüllen. Ich habe zwar weiterhin meine Stunden aufgeschrieben, bekam aber den Zuschlag ab dem fünften Teilnehmer nicht mehr. Dafür bekam ich auch Vorbereitungsarbeiten (Musik- und Stundenvorbereitung) bezahlt. Außerdem wurden Besprechungen mit Info-Charakter, Erfahrungsaustausch mit Kollegen, bezahlt. Dafür erfolgte dieselbe Verrechnung wie für die geleisteten Stunden. Ich Summe habe ich daher ab dem Jahr 2000 dasselbe erhalten wie vorher. Den Einsatzplan hat wie bisher Frau B. gemacht. Die Stundenliste wurde ebenfalls weitergeführt. Meine geleisteten Stunden und die Vorbereitungsstunden habe ich in einer vorgegebenen Liste monatlich eingetragen. Dabei habe ich Beginn und Ende, sowie Kilometer von zu Hause ins Studio sowie Inhalt der Tätigkeit und Ort angegeben. In meinem Fall war der Ort immer das Studio. Über vier Stunden bekam ich 29,40 €, darunter 14,70 €. Die Berechnung erfolgte automatisch, weil ich die geleisteten Stunden in eine Excel-Tabelle im Studio eingetragen habe. Frau B. hat meine Eingaben auf ihre Richtigkeit geprüft. Erst im Anschluss wurde diese Liste zur Verrechnung weitergeleitet, ich hatte damit nichts mehr zu tun. Ich habe auch keine Honorarnote gelegt. Ich habe jedes Monat mein verrechnetes Geld korrekt auf mein Konto überwiesen erhalten.

Durch den Verein ergaben sich für mich Verbesserungen: z.B.: konnte ich mich mit Vereinskolleginnen austauschen, außerdem organisieren wir uns selbst interne Fortbildungen. Der Trainer dieser Fortbildung verrechnet mit dem Verein. Ich selber habe eine solche Fortbildung noch nicht abgehalten. Allein im Studio waren etwa vier bis fünf Kolleginnen auch Vereinsmitglieder. Alle Trainerinnen im Studio waren Vereinsmitglieder. Etwa zweimonatlich hatten wir Vereinstreffen in einem der Studios, deren Trainerinnen ebenfalls Vereinsmitglieder waren.

Ich glaube, dass ich seit 2006 Vorstandsmitglied bin. Die Generalversammlung findet einmal jährlich statt (Aussage Steuerberater: alle zwei Jahre). Wie oft der Vorstand gewählt wird kann ich nicht angeben. Wo die letzte Generalversammlung, bei der ich anwesend war, gewesen ist, kann ich nicht angeben, es müsste ein Protokoll existieren.

*Mein Mitgliedsbeitrag beträgt 36,00 € im Jahr. Dieser Beitrag wird von meiner Trainerentlohnung automatisch abgezogen. Über den Verein konnten Mitglieder Fortbildungen in Anspruch nehmen, ich habe einmal eingereicht, wurde aber nicht berücksichtigt. Abgegeben habe ich den Antrag bei Frau B., entschieden darüber wurde nach meiner Ansicht vom Vorstand des Vereines. In den Sitzungen, in denen ich als Vorstandsmitglied anwesend gewesen bin, wurde über solche Anträge nicht entschieden. Ich war zwei bis dreimal anwesend. Eine Sitzung findet etwa alle zwei Monate statt. Es war für mich jedoch nicht unterscheidbar, ob es sich bei unserem Treffen um ein informelles Mitgliedertreffen oder Vorstandmitgliedertreffen handelte. Schriftliche Einladungen zu Vorstandstreffen habe ich jedenfalls nicht erhalten. Ich kann nicht angeben, wie viele Mitglieder der Verein hat.“*

Zudem liegt vor eine **Niederschrift vom 16. August 2006 über eine Einvernahme von C. , Obmann des Vereines Verein**, aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

Die Lösung, dass Trainer an Fitnessstudios über den Verein vermietet würden, sei schon aus Abgabensicht die bessere Lösung für nebenberufliche Trainer.

Die Trainer würden eine Abrechnung stellen (monatlich, teilweise drei- bis viermal im Jahr). Das Entgelt werde ausschließlich unbearbeitet auf das durch die Trainer bekanntgegebene Konto überwiesen.

Organisation der Trainer: In Absprache mit dem Fitnesscenter werde ein Plan (Saison) über die jeweiligen Angebote erstellt. Federführend für den Verein sei die sportliche Leitung. Danach würden die jeweiligen Trainer mit den festgesetzten Terminen besetzt. Würde ein Trainer verhindert sein, sei der Verein verpflichtet, einen Ersatz zu stellen. Der Trainer selbst hätte damit nichts zu tun.

Die Abrechnung erfolge in der Weise, dass die Trainer die geleisteten Stunden an den Verein melden würden, dieser die Stunden mit dem Fitnesscenter abkläre und dann zur Überweisung bringe.

Die zu trainierenden Personen seien Mitglieder bzw. Kunden des jeweiligen Fitnesscenters.

Über die Abrechnungen würden eigene Rechnungen an die Fitnesscenter vom Verein gelegt.

Grundsätzlich seien die Trainer dem Verein verpflichtet, bei Absenzen dem Verein dies bekannt zu geben, damit dieser für eine Vertretung sorgen könne.

Die Entgelte würden als Aufwandsentschädigungen bezeichnet werden und kein Einkommen darstellen.

Bei den Trainern werde das Modell über den Verein propagiert, da es sich um ein „steuerschonendes“ Modell handle.

Weiters liegt vor ein unausgefüllter **Geschäftsbesorgungsvertrag**, der im Wesentlichen Folgendes beinhaltet:

*„Abgeschlossen zwischen dem....und dem Verein:*

*1. Der Verein übernimmt die Abwicklung der Kurse und Seminare. Die Anzahl und Inhalte der Kurse sowie die Auswahl der Trainer sind mit dem....abzusprechen.*

2. Der Verein verpflichtet sich, dem Kurs-. Seminar. bzw. Trainingsbetrieb abzuwickeln. Der Verein sorgt für die Einteilung der Referenten und Trainer, sorgt für einen eventuellen Ersatz anlässlich Krankheit bzw. Verhinderung.

3. Der Verein verpflichtet sich, höchste Qualitätsansprüche an die Trainer zu stellen. Der Verein verpflichtet sich, für qualifizierte Ausbildung zu sorgen und auch dafür, dass nur motivierte Trainer eingesetzt werden.

4. Der Verein trägt das Unternehmerrisiko insoweit, als nur geleistete Tätigkeit durch den ..... bezahlt wird.

5. Der Verein verpflichtet sich, Workshops und Seminare, entweder unentgeltlich oder zu Kostenersätzen, den Clubmitgliedern des ..... zugänglich zu machen.

6. Der ..... verpflichtet sich, monatlich nach Erhalt der Stundenabrechnung zum vereinbarten Richtsatz die Überweisung auf das Vereinskonto.....vorzunehmen.

.....“

Des Weiteren liegt vor ein **Schreiben des C.**, Obmann des Vereines Verein, vom 8. Jänner 2007, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

„.....

Die Rekrutierung der Mitglieder des Vereines Verein erfolgt bei den Mitgliedern anderer Sportvereine bzw. bei den Mitgliedern von Fitnessstudios. Denn einige Mitglieder, die dieses Fitnesstraining machen, sind an einer weiteren Ausbildung und Förderung interessiert.

.....

Nicht nur Studios, sondern auch andere Sportvereine sind an unseren Inhalten interessiert.

.....

Alle diese Adressaten haben Sportinteressierte und sorgen für den Veranstaltungsort, wir sorgen für die Inhalte und die perfekte Abwicklung. Soweit ist mein Verständnis über unsere Vereinstätigkeit und ich kann nach Rücksprache mit dem Steuerberater nicht erkennen, welche Vorschrift es verbietet, unsere Leistungen an Nachfrager zu erbringen, solange sie satzungsmäßig gedeckt sind.

Und nun zum Einvernahmeprotokoll:

Es wird festgehalten, dass „Trainer an Fitnessstudios über den Verein vermietet werden“, diese Feststellung erscheint insofern nicht richtig, als es keinen Miet- oder Leasingvertrag, sondern einen Vertrag mit dem Studio gibt, Stunden zu konzipieren und abzuwickeln.

Damit ist nicht ein bestimmter Trainer gemeint, sondern ein Trainer mit bestimmten Qualifikationen und der zu diesem Termin auch Zeit hat, diese Stunden abzuhalten. Auch erhalten Trainer keine Vergütungen, sondern nur Spesenersätze.

.....

Mit den Studios gibt es so genannte Geschäftsbesorgungsverträge, in denen es der Verein übernommen hat, sportliche Inhalte samt Trainer zur Verfügung zu stellen und so die Qualitäten zu vermitteln, die früher in Sportvereinen vorhanden waren.

.....“

Zudem liegt vor ein **Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung beim Verein vom 19. Mai 2011**, betreffend die Jahre 2001 bis 2009.

Darin wird unter anderem wie folgt ausgeführt:

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

Erhebungen zum Verein hätten folgenden Sachverhalt ergeben:

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

Aus angeführtem Sachverhalt handle es sich bei dieser Art der Bereitstellung von Personal durch den Verein an Firmen um eine Personalgestellung. Die Tatsache, dass das gestellte Personal Fitnesstrainer sein würden, ändere nichts an dieser Tatsache. Im Rahmen der Prüfung hätte die in den Statuten des Vereins festgehaltene Gemeinnützigkeit nie nachvollzogen werden können. Ebenso hätte die Tätigkeit der Personalgestellung über eine Einzelfirma, Personengesellschaft oder GesmbH ausgeführt werden können. Die Gründung eines Vereins und die Angabe der Gemeinnützigkeit in den

Statuten reiche allein noch nicht aus, dass die Gemeinnützigkeit zugestanden werden müsse. Vielmehr sei vom wahren wirtschaftlichen Gehalt auszugehen. Die Auszahlung von steuer- und sv-freien Tagesgeldern und Kilometergeldern nach den Vereinsrichtlinien sei daher nicht zulässig.

Am **18. Mai 2012** und am **4. Februar 2013** wurden obige Beschwerden dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit Schreiben vom **8. Jänner 2015** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

*„Laut Aktenlage wurden in den angeführten Jahren folgende Einkünfte als Fitnesstrainerin im Studio erzielt:*

*2004: 2.460,23 €*

*2005: 2.404,54 €*

*2006: 1.002,44 € und 488,47 €*

*2007: 754,46 € und 279,50 €*

*2008: 273,50 €*

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

*§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 lautet wie folgt:*

*„(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:*

*.....*

*16c*

*Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (z.B. Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden.“*

*Nach § 124b Z 159 EStG 1988 tritt § 3 Abs. 1 Z 16c leg. cit. in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 mit 1. Jänner 2009 in Kraft und ist folglich für die Beschwerdejahre nicht anwendbar.*



*Für die Beschwerdejahre ist es grundsätzlich irrelevant, ob die Zahlungen vom Arbeitgeber Studio oder vom Arbeitgeber Verein oder im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgten – eine Steuerfreiheit ist jedenfalls nicht gegeben.*

*Sollten Ausgaben im Zusammenhang mit der angeführten Tätigkeit angefallen sein, werden Sie nun aufgefordert, diese geltend zu machen und nachzuweisen.*

*Hingewiesen wird darauf, dass Ausgaben, die bereits im Zuge der von Ihnen erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend gemacht wurden, nicht nochmals zum Abzug gebracht werden können.*

*Für die von Ihnen erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist zu erläutern, aus welcher Tätigkeit diese stammen - die Einnahmen sind aufzuschlüsseln.“*

Mit **Schreiben vom 22. Jänner 2015** wurde wie folgt geantwortet:

In der gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben sei von der Gebietskrankenkasse davon ausgegangen worden, dass die Tätigkeit der Vereinstrainer von Verein4 bei einem gewerblichen Fitnessstudio ein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten sein würde. Auch die Vorsprache des Verein1 Präsidenten bei der Gebietskrankenkasse hätte nichts an deren Beurteilung geändert. Der VwGH hätte in seinem Erkenntnis vom 4. August 2014, 2012/08/0132, festgehalten, dass die Vorschreibung der Gebietskrankenkasse rechtswidrig gewesen sein würde.

Im Rahmen der GPLA Prüfung hätte das Finanzamt dem Fitnessstudio Beiträge vorgeschrieben, obwohl die Auszahlung der Beträge durch den Verein erfolgt sei und ausschließlich den Vereinsrichtlinien entsprochen hätte. Der Verein selbst sei überprüft worden und zwar für den Zeitraum 2003 bis einschließlich 2009. Erst am 18. Dezember 2014 hätte man fünf Jahre später den Bericht über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO erhalten, mit dem Hinweis, dass die Prüfung zu keinen Feststellungen geführt habe.

Daher sei die Antwort auf den Ergänzungsvorhalt der Hinweis, dass Beträge lediglich vom Verein ausgezahlt worden wären und der Verein Mieter im gewerblichen Fitnessstudio gewesen wäre und die Unterrichtstätigkeit in den Vereinsrichtlinien Rz 304 als gemeinnützig angesehen werde.

Beigelegt wurde ein Betriebsprüfungsbericht vom 18. Dezember 2014 betreffend Verein4 im Hinblick auf die Jahre 2003 bis 2009.

Zudem wurde vorgelegt das Erkenntnis des VwGH vom 4.8.2014, 2012/08/0132, betreffend Beitragsvorschreibung nach dem ASVG an die Studio.

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

Die Beschwerdeführerin bezog folgende Zahlungen für ihre Tätigkeit als Fitnesstrainerin im Studio Studio:

2004: 2.460,23 €

2005: 2.404,54 €

2006: 1.002,44 € und 488,47 €

2007: 754,46 € und 279,50 €

2008: 273,50 €

Die Zahlungen erfolgten durch den Verein, der diese wiederum von der Studio erstattet erhielt.

Folgende Vorgangsweise wurde von der Beschwerdeführerin niederschriftlich bestätigt und wird der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt:

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

Die abgehaltenen Stunden wurden mit einem einheitlichen Stundensatz abgegolten und im Rahmen eines im vorhinein fixierten Stundenplanes abgehalten.

B., eine Mitarbeiterin des Studios, hat den Einsatzplan, nach dem die Beschwerdeführerin tätig war, erstellt. Diese wurde auch kontaktiert, falls die Beschwerdeführerin verhindert war und hat sich um einen Ersatz gekümmert. B. wurden auch die geführten Stunden- und Teilnehmerlisten zur Evaluierung übergeben, die die Basis für die Höhe der Bezahlung bildeten.

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit, die zu den strittigen Zahlungen geführt hat, sind für die Beschwerdeführerin keine zusätzlichen Werbungskosten angefallen. Es ist daher auch nicht davon auszugehen, dass allfällige durch die Tätigkeit angefallene Ausgaben von ihr zu übernehmen waren.

**Strittig ist, ob die von der Beschwerdeführerin erhaltenen Beträge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und ob allenfalls der Verein oder die Studio als Arbeitgeber iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 anzusehen ist.**

### **Rechtliche Begründung**

Der **Begriff des Dienstverhältnisses** iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht, auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt (VwGH 19.10.1976, 742/67, 1986, 23; 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; *Doralt*, EStG <sup>6</sup>, § 47 Tz 14).

Gemäß **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung 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**. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch

Untersuchung der nach dem Gesamtbild tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das **Fehlen eines Unternehmerrisikos** oder die **Befugnis, sich vertreten zu lassen**) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018; 24.11.2011, 2008/15/0180; 22.3.2010, 2009/15/0200).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen -, als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Allein die Möglichkeit; die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Rz 60).

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

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine **Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen**, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer **einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen** (vgl. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110).

Ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0121 u 15.9.1999, 97/13/0164). Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Leistungsanreize sind auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200).

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

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

Die Entlohnung der Beschwerdeführerin erfolgte nach geleisteten Arbeitsstunden mit fixem Stundensatz. Die Einnahmenseite konnte von ihr lediglich durch eine höhere Anzahl von Arbeitsstunden, die Ausgabenseite nicht beeinflusst werden.

**Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber**

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

Nach Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47, Rz 38, spricht für eine Weisungsgebundenheit zum Beispiel

- die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (z.B. Regelung der Arbeitszeit und Arbeitspausen);

- die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Arbeitgeber;

- die disziplinarische Verantwortlichkeit des Arbeitnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).

Die Beschwerdeführerin war nach einem mit dem Studio vereinbarten Stundenplan tätig, somit an die dortigen Arbeitszeiten gebunden. Sie stellte zu den vereinbarten Zeiten ihre Arbeitskraft zur Verfügung.

Stundenlisten samt Teilnehmerlisten mussten für das Studio geführt werden – eine Kontrolle der Tätigkeit durch das Studio war folglich gegeben.

War die Beschwerdeführerin auch in der Gestaltung der Trainingsstunden nicht an konkrete Vorgaben des Studios gebunden, war sie dennoch den persönlichen Weisungen zum zweckmäßigen Einsatz ihrer Arbeitskraft unterworfen.

Bei Verhinderung wurde nicht von der Beschwerdeführerin, sondern vom Studio eine Vertretung organisiert. Sie war daher zur persönlichen Erbringung der Leistung verpflichtet und konnte sich nicht beliebig vertreten lassen.

### **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers**

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin erforderte ihrer Art nach eine gewisse Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Studio. Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Trainingsräumen und das Bestehen eines im voraus fixierten Stundenplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Trainerinnen und Trainer in den Betrieb des Fitnessstudios (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200; 21.11.2013, 2012/15/0025).

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

Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit sowie dass der Arbeitgeber Arbeitsmittel und Arbeitsräume zur Verfügung stellt (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Rz 44 und 47).

Die Beschwerdeführerin wurde im Rahmen der Infrastruktur des Studios laut mit diesem festgelegten Stundenplan tätig und war folglich in dessen geschäftlichen Organismus eingegliedert.

Abgesehen davon, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin ein ins Gewicht fallendes **Unternehmerisiko** zu tragen hatte. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerisiko. Ein ausgabenseitiges Unternehmerisiko lag nicht vor (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Nach § 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, ist derjenige Arbeitgeber, wer den Arbeitslohn nach § 25 EStG 1988 auszahlt. Auf die Zahlung kommt es allerdings nicht an. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, **zu dessen Lasten** der Arbeitslohn gezahlt wird und in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Tz 6). Werden die Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte allein deshalb noch nicht der Arbeitgeber, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird (vgl. VwGH 19.4.1988, 85/14/0145, 1988, 412; Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Tz 6). Die Einwendungen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass die Bezahlung durch den Verein erfolgte, gehen daher ins Leere.

**Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der Studio ausgeführt hat. Es wurde weder ein Werkvertrag abgeschlossen, noch wurde sie als Dienstnehmerin des Sportvereines tätig.**

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass weder die Vereinsrichtlinien, noch § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für die gegenständlichen Beschwerden von Relevanz sind.

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

**§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988** lautet wie folgt:

„(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

.....

16c

*Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (z.B. Trainer, Masseure) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden.“*

Nach § 124b Z 159 EStG 1988 tritt § 3 Abs. 1 Z 16c in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 mit **1. Jänner 2009** in Kraft und ist folglich für die Beschwerdejahre **nicht anwendbar**.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob es sich bei der Tätigkeit als Fitnesstrainerin in einem Studio um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, sind zahlreiche Entscheidungen des UFS ergangen (26. September 2013, RV/1625-W/09; 21. Juni 2013, RV/2026-W/10; 10. Oktober 2013, RV/0740-L/10; 30. März 2012, RV/0892-L/10), die zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Es wird ein Dienstverhältnis zu einem Verein, ein Dienstverhältnis zum Studio, aber auch das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb angenommen.

Da die Einstufung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin von den Umständen des Einzelfalles - es ist das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu beurteilen - abhängig und somit eine Frage der Beweiswürdigung ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 25. Februar 2015

