

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R.  
in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V.,  
über die Beschwerde vom 28. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA  
vom 1. April 2009, betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und  
Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988, Festsetzung des  
Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum  
Dienstgeberbeitrag sowie Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum  
1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet  
abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133  
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang

Das beschwerdeführende Unternehmen betreibt ein Fitnessstudio.

Anlässlich einer den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2007 umfassenden  
Außenprüfung (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum  
Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer zum Ergebnis, dass hinsichtlich der im  
Bericht angeführten Personen einheitliche Dienstverhältnisse zur Beschwerdeführerin  
(nachfolgend: Bf.) bestünden sowie dass die vom \*\*\*Verein zur Verfügung gestellten  
Trainerinnen und Trainer (nachfolgend: Trainerinnen) als Dienstnehmerinnen und  
Dienstnehmer der Bf. zu qualifizieren seien, sodass die erhaltenen Entgelte der jeweiligen  
Bemessungsgrundlage zuzurechnen seien.

Der Prüfer errechnete insgesamt folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2003	2004	2005	2006	2007
Lohnsteuer (L)	1.460,64	2.525,88	785,28	1.557,36	1.199,37

Dienstgeberbeitrag (DB)	1.111,84	2.065,72	1.896,86	1.304,06	835,97
Zuschlag zum DB (DZ)	93,89	174,44	151,75	104,32	66,88
Summe:	2.666,37	4.766,04	2.833,89	2.965,74	2.102,22
Säumniszuschlag (L)		50,52			

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm die Bf. mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 1. April 2009 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest und schrieb ihr einen Säumniszuschlag für die Lohnsteuer vor.

In der dagegen fristgerecht erhobenen und nunmehr als Beschwerde zu erledigenden Berufung vom 28. April 2009 wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht (auszugsweise):

*„Die angeblichen Mitarbeiter der KEG sind Vereinsmitglieder des \*\*\*Vereins und sind ehrenamtlich als Sportlehrer tätig. Alle Beträge, die sie erhalten, sind lediglich Spesenersätze, die den Vereinsrichtlinien entsprechen und kein Dienstverhältnis darstellen. Es wurde, ohne den Berufungswerbern Parteienstellung zu geben, deren Tätigkeit im Rahmen des Vereins als Scheinhandlung dargestellt.*

...

*Der \*\*\*Verein ist gegründet worden, mit dem Vereinszweck, Ausbildung- und Unterrichtserteilung im Aerobic- und Fitnessbereich. Der Hintergrund war, dass in den Vereinen durch die Konkurrenz der Fitness-Studios das herkömmliche Training wie Schigymnastik und Zirkeltraining abgenommen hat und die neuen Trainingsarten unter dem Sammelbegriff „Aerobic“ nicht angeboten wurden. Auf der anderen Seite waren bisherige Vereinstrainer nunmehr in den Fitness-Studios als Trainer tätig.*

*Der \*\*\*Verein hat nunmehr Trainer ausgebildet, um Unterricht in Schulen, Altenheimen, BS. und anderen \*\*Vereinen durchzuführen. Schließlich wurde der Verein dazu gewonnen, auch den Unterricht auch in Fitness-Studios anzubieten und im Konkreten auch im Fitness-Studio XYZ \*\*\* KEG.*

*Der \*\*\*Verein ist auch in Schulen, in Firmen, in Altenheimen der Stadt XX, bei anderen \*\*Vereinen tätig. Rund 15% der Aktivitäten finden im XYZ-Studio statt.*

*Die XYZ \*\*\* KEG hat für verschiedene Bereiche (Kraft-, Ausdauertraining, Trainingsplanung) eigene hauptberufliche Trainer angestellt, daneben Verwaltungsmitarbeiter und Reinigungskräfte.*

*Die Trainer des Vereins waren im Aerobicbereich, Outdoorbereich, Trainingsbetreuung etwa 2-8 Stunden wöchentlich ehrenamtlich tätig und deren Vergütung bestand lediglich in Spesenersätzen im Sinne der Vereinsrichtlinien.*

*In Rz 766 VereinsR ist festgehalten „ ...“*

*Der Verein hat also für die Vereinstätigkeit beim \*\*\*Verein oder bei anderen \*\*Vereinen den ehrenamtlichen Trainern lediglich Spesenvergütungen im Sinne der Vereinsrichtlinien ausbezahlt. Diese Gegebenheiten waren der GKK seit Anbeginn bekannt.*

*Einige Jahre später ist die GKK mit der Behauptung, dass die Vereinstätigkeit nur ein Schwindel wäre (Scheingründung) dazu übergegangen, diese Tätigkeiten beim Studio der Beitragspflicht zu unterziehen. In diesem Verfahren hatte der Verein keine Parteienstellung, konnte auch nicht darlegen, dass erstens die Vereinstätigkeit als solche gemeinnützig wäre und zweitens, was besonders wichtig ist, kein Dienstverhältnis vorliegt. Dem Verein ist das Parteiengehör (§ 115 Abs. 2 BAO) verweigert worden, damit war auch jede Darstellung der Vereinstätigkeit beim XXX-Verein unterbunden.*

*Die Schwindelbehauptung hat nicht den \*\*\*Verein betroffen, sondern den XXX-Verein, mit dem der erstgenannte Verein lediglich den Dachverband gemeinsam hat, aber nicht die Inhalte der Sporttätigkeit. Daher kann nicht von der einen Tätigkeit bei XXX-Verein auf die Tätigkeit des \*\*\*Vereins geschlossen werden.*

*Der Grundsatz des Parteiengehörs (das Recht auf Gehör) gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, 0276; 31.1.2001, 95/13/0032, 95/13/0033) bzw. zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens (zB. VwGH 18.9.2003, 2000/16/0319).*

*Das Parteiengehör besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsmaßnahmen zu geben.*

*Erst der VwGH hat die Existenz des Vereins anerkannt und damit den behaupteten Schwindel entkräftet.*

*Wichtig ist aber jetzt der Hinweis, dass Vereinstätigkeit als solche nicht aktenkundig war, der VwGH aber nur aufgrund des unrichtig geschilderten Sachverhaltes entschieden hat. Der Sachverhalt war aber geprägt von der Darstellung der GKK, dass die gesamte Tätigkeit innerhalb des Studiobetriebes erfolgt wäre (basierend auf Aussagen von Sonja E.) und kommt damit auch zu dem Ergebnis, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegt.*

*Eine GesbR ist aufgrund des geringen Umfanges (von max. 15% der Vereinstätigkeit) denkunmöglich, denn dann hätte der Verein gleichzeitig mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechtes, mit jeweils einem anderen Studio oder Verein.*

*Die GKK hat sich mit dem Verein überhaupt nicht beschäftigt und die Trainertätigkeit so dargestellt, als ob alles im Studio passiert wäre. Nachdem der VwGH nicht selbst Erhebungen tätigt, ist er davon ausgegangen, dass das Studio Arbeitgeber wäre, was theoretisch möglich ist, denn beide Gesellschafter einer GesbR kommen dafür in Frage.*

*Noch einmal: Unter Außerachtlassung der Vereinstätigkeit könnte man annehmen, dass der Betreiber des Studios auch Arbeitgeber für die Vereinstrainer wäre.*

*Dazu hat der VwGH am 4.6.2008 aufgrund einer Beschwerde zum Thema Verfahrensmangel festgehalten: „Die Dienstgebereigenschaft des Vereins war nicht Gegenstand des Erkenntnisses vom 2.4.2008“, weil nicht aktenkundig.*

*Nachdem aber nun nach Ansicht des VwGH eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegt, sollten auch die Vorschriften des bürgerlichen Rechts bei der Beurteilung angewendet werden und aus diesem Grund muss die tatsächliche Abwicklung Gegenstand der Beurteilung sein. Im konkreten Fall gibt es keinen einzigen Hinweis auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes, schon gar nicht den Parteiwillen. Es gibt keine einzige Vereinbarung über die Zusammenarbeit, lediglich die Tatsache, dass regelmäßig auf die Trainerreserve des Vereines zugegriffen wird und das nur im Ausmaß von 2 bis 8 Stunden wöchentlich. Die Vorlage XXX-Verein diene offensichtlich für die Annahme einer GesbR, ohne aber den wahren Sachinhalt zu prüfen.*

*Für die Annahme einer GesbR gibt es keinen EINZIGEN Anhaltspunkt, lediglich die Unterstellung der Gebietskrankenkasse, dass in diesem Fall die Sachverhalte so wären wie beim XXX-Verein.*

*Die Vorschreibungen, die jetzt erfolgen, sei es durch die GKK, sei es durch das Finanzamt, sind rechtswidrig und gehen von einem Sachverhalt aus, der gar nicht stattgefunden hat.*

*Daher wird beantragt, die erlassenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.*

*Die Berufung wird wie folgt begründet:*

*Für die Vorschreibung war es für die Gebietskrankenkasse erforderlich, eine GesbR zu unterstellen, denn nur auf diese Weise war es möglich, die Vergütungen der Spesen, die im Verein ausgezahlt worden sind, dem Studio zuzurechnen.*

*Diese Unterstellung ist rechtswidrig (kann nicht argumentiert bzw. nachgewiesen werden), erfolgte überdies mittels Ferndiagnose (ohne Ermittlungsverfahren), unter Verletzung des Parteiengehörs.*

*Weiters ist diese denkunmöglich (unsinnig), weil bei der XYZ \*\*\* KEG maximal 15% der Vereinstätigkeit stattgefunden hat, damit kann aber nicht die Vereinigung zu einem gemeinsamen Zweck behauptet werden. Wenn sich die Organe der Gebietskrankenkasse nicht mit dem konkreten Sachverhalt auseinandersetzen, bleiben solche „Weisheiten“ verborgen, verursachen aber ein Rechtsmittel und rechtfertigen die Behauptung einer rechtswidrigen Vorgangsweise.*

*Der Verein wiederum hat einen Teil der Vergütung im Sinne von § 45 BAO als unentbehrlicher Hilfsbetrieb bezeichnet, zum Teil für die Aus- und Fortbildung, zu einem größeren Teil als Spesenersätze im Sinne der Vereinsrichtlinien an die ehrenamtlich Tätigen ausbezahlt. Die als ehrenamtlich Tätigen waren aktive oder auch nicht aktive Vereinsmitglieder, haben ihre Leistungen teilweise im Studio erbracht, teilweise für andere*

*Vereine, teilweise für Verwaltungstätigkeiten (Kassier, Schriftführer). Alle ehrenamtlich Tätigen hatten kein Dienstverhältnis, sie haben auch nicht die SV-Beitragshöhe nach dem Hostasch-Erlass überschritten. Die ehrenamtlichen Vereinsfunktionäre waren selbstverständlich Mitglieder des Vereins, sie haben in der Regel an der Ausbildung teilgenommen, nicht immer aber eine aktive Tätigkeit ausgeübt.*

*Zusammenfassung:*

*Für die Trainer hat es nur den Verein als Arbeitgeber gegeben. Es hat auch nach außen hin der Verein die Arbeitgeberfunktion (Definition der Kursinhalte, Supervision, Verbesserungen der Präsentation) wahrgenommen. Reklamationen wurden nur dem Verein gegenüber gemacht, so wie es auch der Verein übernommen hat, die Qualität der Leistungserbringung (Supervision) zu überwachen. Im konkreten Fall hat der Verein die Tätigkeit nach Art und Inhalt vorgegeben, Trainer dafür ausgebildet und diese ehrenamtlich eingesetzt.*

*Mit Wissen um die rechtlichen Gegebenheiten und der Abwicklung ist es denkunmöglich und rechtlich nicht begründbar, dass die ehrenamtlichen Vereinsmitglieder Dienstnehmer bei (KEG) sind.*

*Ein Verweis auf das VwGH-Erkenntnis im Fall Sonja E., eine Einzelentscheidung, kann deswegen nicht herangezogen werden, als die Sachverhaltsdarstellung seitens der Behörde unter Außerachtlassung des Parteiengehörs unter der Annahme eines Scheingeschäftes erfolgt ist. Der VwGH anhängige Sachverhalt hat den XXX-Verein betroffen und nicht den \*\*\*Verein, der ganz anders aufgestellt ist.*

*Dieser Einwand ist bisher nicht einmal angedacht worden. Ein Beweis dafür, dass die Sachverhaltsermittlung fahrlässig erfolgt und deswegen die rechtliche Beurteilung unrichtig ist.*

*Der von der Behörde angenommene Sachverhalt hat sich nicht auf den \*\*\*Verein bezogen, konnte daher ohne Parteiengehör auch nicht in die rechtlichen Erwägungen des Erkenntnisses einfließen. Die Feststellung ist aber deswegen von Bedeutung, weil die Berücksichtigung der tatsächlichen Vereinstätigkeit andere Rechtsfolgen einleitet.*

*Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Duursma u.a., Lexis Nexis 2007, Seite 10: „Weiters kann die GesbR nicht Arbeitgeber sein, Arbeitgeber bleibt grundsätzlich derjenige, der den Arbeiter zur Verfügung stellt, um ihn zum gemeinsamen Nutzen einzusetzen, so der OGH DRdA 1994, 402; Ecolex 1994, 244.“*

*Zum Zweiten ist bei genauer Betrachtung leicht festzustellen, dass kein Dienst- sondern ein Werkvertrag vorliegt, nachdem der Leistungserfolg (im konkreten Fall keine vom Ausfall von Stunden unabhängige Vergütung) vergütet worden ist. Bei Sportvereinen gibt es nur im Mannschaftssport ein Dienstverhältnis, bei Trainern liegt regelmäßig ein Werkvertrag vor (vgl. Rz 767 VereinsR bzw. VwG H 24.2.1982, 81/13/0159, ARD 3407/6/82).*

...

*Davon abgesehen: Für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft muss jedes in § 4 Abs. 4 ASVG genannte Tatbestandsmerkmal auch wirklich vorliegen. Als Dienstnehmer gelten Personen, die sich zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten und diese persönlich erbringen, Im Vereinsleben gibt es keine Verpflichtung für ehrenamtlich Tätige, im konkreten Fall haben sich die Trainer gegenseitig vertreten. Es gibt keine Sanktionen bei einem Fernbleiben. Darüber hinaus ist die Leistung gefragt, die der Trainer aufgrund seiner Spezialisierung selbst definiert. In Summe also weit weg vom Dienstverhältnis, eine Tatsache, die im bisherigen Verfahren mangels Parteiengehör auch keine Rolle gespielt hat.*

*Aus den dargestellten Gründen ist sowohl die SV-Beitragsvorschreibung als auch der daraus resultierende Steuerbescheid rechtswidrig.*

*Es ist im Bescheid nicht angeführt, welcher Sachverhalt als erwiesen angenommen wurde. Eine Sachverhaltsdarstellung kann auch nicht durch Hinweise auf bekannte „VwGH Erkenntnisse“ ersetzt werden (VwGH 24.4.2002, 95/13/0277). Es ist nicht zu erkennen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt und nicht ein anderer (VwGH 22.12.2004, 2000/15/0122). Schließlich ist schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ohne Sachverhaltsermittlung und ohne Parteiengehör einen Sachverhalt als gegeben anzunehmen (Tatbild des Amtsmissbrauchs).*

*Die Bescheidebegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (VwGH 3.7.2003, 98/15/0128). Schließlich sind Vorfragen im Sinne von § 116 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen und zu begründen, denn nicht einmal die behauptete Gesellschaft bürgerlichen Rechts lässt sich rechtlich nachvollziehen.*

*Die Denkmöglichkeit der Vorgangsweise lässt sich auch an einem einzigen Umstand erkennen:*

*Um die Beitragsvorschreibung beim angenommenen Arbeitgeber XYZ KEG durchzuführen, mussten die Beitragsgrundlagen beim auszahlenden Verein angefordert werden. Es hat also der angenommene Arbeitgeber, nämlich die KEG, nicht einmal gewusst, wer tätig war und welche Beträge ausgezahlt worden sind und auch nicht die Tatsache, dass es sich um SV-freie (§ 49 Abs. 7 ASVG) Aufwandsersätze gehandelt hat.*

**FAZIT**

**I. Verletzung des Parteiengehörs, unrichtiger Sachverhalt**

*Nach sechs Jahren Beobachtungszeitraum wurde eine Trainerin des XXX-Vereins vorgeladen, die keine Vereinsfunktion ausgeübt hat, die Grundlagen der Auszahlung (Vereinsrichtlinien etc.) auch nicht gekannt hatte. Die Aussage von Frau Sonja E. genügte der Krankenkasse, damit wurde die von ihr vermutete Scheingründung bestätigt. Diese Aussagen wurden vollinhaltlich auch auf den \*\*\*Verein umgelegt und erfolgte daraus die Vorschreibung der Lohnabgaben. Zum Zweiten ist darauf hinzuweisen, dass nach*

§ 5 Vereinsgesetz der Verein lediglich durch den Obmann nach außen vertreten wird. Nachdem aber eine Scheingründung angenommen wurde, war es auch nicht notwendig, die rechtlichen Gegebenheiten und die Abwicklung der etwa 2-8 Unterrichtseinheiten pro Woche zu überprüfen. Nach Descartes, der sich im Zuge der Aufklärung mit der Vernunft beschäftigt hatte, hindert das Vorurteil (der Scheingründung) den Vernunftsgebrauch. Ohne Vernunft ist auch keine Erkenntnis (Urteil) möglich, es bleibt nur die unbewiesene Meinung.

## 2. Rechtswidrigkeit, Nichtberücksichtigung der Rechtsgrundlagen für GesbR

Erst nach der VwGH-Entscheidung über Sonja E. erfolgte die Vorschreibung für alle Trainer. Dazu hatte man die insgesamt neun Jahre Vorlaufzeit gebraucht und den Testlauf mit Sonja E.

Eigentlich ist die VwGH-Beschwerde zu Gunsten des Vereins ausgegangen, denn die Rechtmäßigkeit des Vereins wurde bestätigt. Durch die einseitige Darstellung des Sachverhaltes durch die GKK, ohne Einbeziehung der Darstellung durch den Verein, hat der VwGH (er entscheidet aufgrund der Aktenlage) festgehalten, dass die Zusammenarbeit von Verein und Studio eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts wäre, bei der grundsätzlich beide Gesellschafter Arbeitgeber sein könnten und es könnte auch (aufgrund der unrichtigen Sachverhaltsdarstellung) das Studio Arbeitgeber sein.

Der gemeinsame Nutzen der GesbR lässt sich eindeutig an den Maßstäben Zeitaufwand und Kosten messen. Der \*\*\*Verein ist für rund 20 XXX-Vereine, für den BS., für die \*\*Schule, für Altenheime, für rund 10 Studios für die Unterrichtseinteilung zuständig, bildet Trainer aus und „beschäftigt“ nur ehrenamtliche Trainer. Diese erhalten ausschließlich Spesenvergütungen, wie in Abschnitt 7 der Vereinsrichtlinien festgelegt. Mit diesem Sachverhalt kann ein Zusammenschluss zum gemeinsamen Nutzen nicht argumentiert werden.

Offensichtlich sind die Rechtsvorschriften vom \*\*\*Verein eingehalten worden, aber nicht vor den Organen der Gebietskrankenkasse. Die Unterstellung einer GesbR war die Voraussetzung für die Vorschreibung der Beiträge. Das VwGH-Erkenntnis war die Grundlage für die Vorschreibung.

Die Einzelentscheidung im Fall Sonja E. basiert auf einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung und berücksichtigt schon gar nicht die rechtlichen Rahmenbedingungen der §§ 1175 ff ABGB. Damit sind alle Vorschreibungen dem Grund nach unrichtig, offensichtlich unbegründet und der Höhe nach unrichtig.

Weil die Trainer Vereinsmitglieder sind, vom Verein zum einen ausgebildet und zum anderen bei der XYZ KEG im Studio und bei anderen Vereinen für Trainiertätigkeiten eingesetzt werden, dann kann völlig eindeutig nur der Verein Arbeitgeber der Trainer gewesen sein, niemals aber die XYZ KEG.

*Aus den dargestellten Gründen ersuchen wir um Aufhebung des angeführten Bescheides und um Aussetzung der festgelegten Beträge gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung.“*

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs die Sachverhaltsannahmen und die Ergebnisse der Beweisaufnahmen zur Kenntnis gebracht und ihnen Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

## II.) Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.), bis 31. Dezember 2006 eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft danach eine Kommanditgesellschaft, betreibt ein Fitnessstudio. Nach den Eintragungen im Vereinsregister wurde der \*\*\*Verein (nachfolgend auch: Verein), zuletzt mit Sitz in \*\*\*\*, am Datum1 gegründet und am Datum2 in einer außerordentlichen Mitgliederversammlung wieder aufgelöst.

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob im hier maßgeblichen Prüfungszeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2007 die im Fitnesscenter tätigen Trainerinnen und Trainer als steuerliche Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer der Bf. anzusehen sind.

In einem zwischen der Bf. und dem Verein abgeschlossenen „Geschäftsbesorgungsvertrag“ verpflichtete sich der Verein, den Trainingsbetrieb (Aerobic-Kurse) im Studio abzuwickeln. Nach dem Inhalt dieses Vertrages sorgte der Verein für die Einteilung der Trainerinnen, für einen entsprechenden Ersatz im Fall der Verhinderung sowie für die Ausbildung und eine fallweise Supervision der eingesetzten Trainerinnen. Zum einen war die Mitgliedschaft im Verein Voraussetzung dafür, dass eine Trainerin Stunden im Studio der Bf. abhalten durfte, zum anderen durfte die im Unternehmen der Bf. für das Personal verantwortliche Dienstnehmerin, Frau YY, zusätzliches Personal nur vom Verein anfordern. Zu Spitzenzeiten waren bis zu vierzehn Trainerinnen im Studio im Einsatz. Aus diesem „Pool“ kontaktierte die auch als Sportleiterin im Verein tätige Frau YY die von ihr für die Kurse gewünschten Trainerinnen und lud diese zu Vorbesprechungen ein. Waren die Trainerinnen mit der Abhaltung der Kurse einverstanden, erstellte sie die Kurs- und Einsatzpläne im Vorhinein.



Die Trainerinnen hielten die Kurse in den Räumlichkeiten (Fitnessstudio) und mit den Gerätschaften der Bf. ab und waren an die eingeteilten (und auf der Homepage der Bf. ersichtlichen) Kurszeiten gebunden. Frau YY war deren Ansprechperson. Im Fall einer Verhinderung übernahm sie selbst die Vertretung oder organisierte eine Vertretung, sammelte die Stundenlisten und Abrechnungsblätter der Trainerinnen ein, kontrollierte diese auf ihre Richtigkeit und überwies für die Bf. die vereinbarte Vergütung an den Verein. Ihren Angaben zufolge hat es für die Trainerinnen in organisatorischer oder finanzieller Hinsicht keinen Unterschied gegeben, ob diese als Dienstnehmerinnen der Bf. oder als Trainerinnen des Vereins im Studiobetrieb tätig gewesen sind. Allerdings war es für die Bf. einfacher, Trainerinnen bedarfsgerecht einzusetzen, d.h. in „schwachen Zeiten“ nicht beschäftigen und bezahlen zu müssen.

Die Bf. war nach dem Inhalt des genannten Geschäftsbesorgungsvertrages verpflichtet, monatlich eine Vergütung pro abgehaltener Stunde an den Verein zu bezahlen. Je nach Einsatzbereich der Trainerinnen war ein bestimmter Stundensatz vereinbart. Frau YY erstellte für die im Studio in einem Monat insgesamt abgehaltenen Stunden eine monatliche Abrechnung (als elektronische Gesamtabrechnung bezeichnet) und überwies den entsprechenden Betrag, bestehend aus dem Vergütungsbetrag für die Trainingsstunden und dem Vereinsbeitrag in Höhe von 0,73 Euro je Stunde) auf das Vereinskonto. Der Verein stellte der Bf. diesen Beträgen entsprechende monatliche Rechnungen aus.

Die Trainerinnen wiederum erhielten vom Verein Beträge als Reiseaufwandsentschädigung steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt. Sie erstellten dazu Abrechnungsblätter, die sie im Büro der Bf. in ein Fach legten. Nach den Angaben von Frau YY wurde die Abrechnung auf einem Abrechnungsblatt (ab 2005 in Form einer Excel-Tabelle) in der Weise gestaltet, dass der mit dem Verein vereinbarte Stundensatz multipliziert mit den geleisteten Stunden das den Trainerinnen gebührende Entgelt ergab. Dieser Betrag wurde durch 29,40 € (26,40 € Tagesgeld zuzüglich 3,00 € Reisekostenausgleich) dividiert und ergab so die Anzahl der „Einsatztage“ auf dem Abrechnungsblatt. Die Differenz zwischen diesem Betrag (zuzüglich eines Fahrtkostenersatzes) und dem zustehenden Entgelt konnte als pauschaler Kostenersatz geltend gemacht werden.

Eine Zuordnung der Trainerinnen zum Verein oder eine Leistungserbringung durch den Verein war für die Kunden der Bf. nicht erkennbar.

Seitens des Vereins wurde das Modell über den Verein bei den Trainern auch beworben, da es sich nach den Angaben des Vereinsobmannes um ein „steuerschonendes“ Modell handle.

### III.) Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten, aus den Angaben und Vorbringen der Bf. sowie aus den Ergebnissen der durchgeführten Erhebungen im Rahmen der GPLA-Prüfung der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse sowie der Abgabenbehörde.

Die Erhebungen umfassten u.a. die Einvernahmen von Herrn EM, Obmann des \*\*\*Vereins (Niederschrift vom 16. August 2006), Frau WW (Niederschrift vom 28. März 2008), Frau YY (Niederschrift vom 12. Juni 2008) sowie die Angaben von Frau Mag. RR in einem Telefongespräch mit einem Organ der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse (Aktenvermerk vom 17. November 2010).

Im Zuge ihrer Einvernahme durch Organe der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse gab Frau WW im Wesentlichen Folgendes zu Protokoll (Niederschrift vom 28. März 2008):

*„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. Es wurde vereinbart, dass ich für zwei bis drei Stunden pro Woche ca. 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 YY erstellt. Wenn ich bei meinen eingeteilten Stunden verhindert war, habe ich Frau YY 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 YY 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 YY 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 \*\*\*Verein gegründet. Frau YY 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 YY 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 XYZ. 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 YY 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 jeden 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 YY, 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 Vorstandsmitgliedertreffen handelte. Schriftliche Einladungen zu Vorstandstreffen habe ich jedenfalls nicht erhalten. Ich kann nicht angeben, wie viele Mitglieder der Verein hat.“

Anlässlich ihrer Einvernahme durch Organe der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse gab Frau YY im Wesentlichen Folgendes an (Niederschrift vom 12. Juni 2008):

„Ich war von 1.2.1999 bis Ende März 2008 im Fitnessstudio XYZ in xxxxx beschäftigt. Ich war am Aufbau des Studios maßgeblich beteiligt und verantwortlich für das Personal (Einstellung, Lehrlingsausbildung, Kündigungen, ...) und für die Werbung. Ich war die Stellvertreterin des Besitzers bzw. später des Geschäftsführers. Außerdem war ich verantwortlich für die Lehrlingsausbildung (Fitnessbetreuer). Wenn ich nicht da war, haben entweder Herr \*\*\* oder Frau AA oder Frau BB die Aufsicht über den Lehrling übernommen.

Ich bin bereits seit ca. 27 Jahren als Übungsleiterin für einen ++Verein tätig und habe Gymnastikstunden gegen eine geringe Aufwandsentschädigung von etwa ATS 300,00 jährlich gegeben. Ich bin heute noch Mitglied der \*\*\*\*\*. Früher habe ich auch

Fortbildungen bei der ++ gemacht, heute nur mehr über den ###. Den Großteil meiner Aus- und Fortbildung (95%) habe ich aber privat finanziert.

Mit Gründung des Studios habe ich einen Dienstzettel unterschrieben, in dem eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden vereinbart war. In dieser Arbeitszeit waren nicht nur Verwaltungstätigkeit sondern auch Trainingsstunden im Gymnastikbereich sowie auf der Trainingsfläche (Gerätebereich) inkludiert. Zu Beginn meiner Tätigkeit waren nur Herr HH und ich, sowie etwa drei weitere Trainerinnen stundenweise beschäftigt. Es gab aber eine mündliche Vereinbarung mit Herrn HH, dass weitere Trainerinnen aufgenommen werden, sobald Bedarf danach besteht. Über Aus- und Fortbildungsveranstaltungen des Studios kam ich mit Mitgliedern von \*\*Vereinen in Kontakt. Für mein Dienstverhältnis habe ich bis Februar 2008 Stundenaufzeichnungen geführt, weil ich eine relativ freie Zeiteinteilung hatte. Es war von der Studioleitung gewünscht, dass ich meine Anwesenheitszeiten den betrieblichen Gegebenheiten angepasst habe.

Zu Beginn des Jahres 2000 wurde der Einsatz weiterer Trainerinnen erforderlich. Herr HH hat sich mit Herrn EM in Verbindung gesetzt und Trainerinnen „gebucht“. Ich war zu dieser Zeit schon kurz Mitglied im \*\*\*Verein. Der Mitgliedsbeitrag betrug für mich ATS 500,00 bzw. € 36,00 pro Jahr sowie € 0,73 pro abgerechneter Einheit. Der Verein hat Fortbildungsveranstaltungen angeboten. Wenn ich einen Vortrag gehalten habe, konnten sowohl Vereinsmitglieder als auch Nichtmitglieder diesen besuchen. Wenn es sich um externe Veranstaltungen gehandelt hat, musste ich die Kosten vorfinanzieren und konnte beim Verein um eine Kostenerstattung ansuchen. Die Entscheidung über diese Anträge traf der Vorstand. Ich habe etwa dreimal einen kleineren Betrag erhalten. Der Sitz des Vereines war früher im Studio ST in XX. Wo der Sitz des Vereines heute ist, kann ich nicht angeben.

Ich wurde etwa 2002 die Stellvertreterin der sportlichen Leiterin (Frau TT). Bei den Vorstandssitzungen waren nicht nur die Vorstandmitglieder anwesend, sondern jedenfalls pro Studio mit dem der Verein einen Vertrag hatte, ein Ansprechpartner (der gleichzeitig auch Vereinsmitglied sein musste). Die Sitzungen waren zu Beginn im ST, später fanden sie in Studios bzw. in Gasthäusern in ganz Oberösterreich statt. Der Vorstand entscheidet über Aufnahme oder Ausschluss von Studios und Trainerinnen. Die Trainerinnen müssen ihre Qualifikation entsprechend nachweisen. Voraussetzung für die Aufnahme in den Verein ist die Bereitschaft, in Fitnessstudios Stunden abzuhalten. Trainerinnen benötigen den Verein, um eine Aufwandsentschädigung steuerfrei erhalten zu können. In meinem Fall kam es oft vor, dass mich andere Studios kontaktiert haben, ob ich Stunden über den Verein abhalten könnte. Dies habe ich regelmäßig abgelehnt. Etwa im Frühling 2007 habe ich mein Amt zurückgelegt, weil ich die Verantwortung für die Vereinsabrechnung nicht mehr übernehmen wollte. Für die ###-Trainer gab es in jedem Studio einen Ansprechpartner. Für XYZ war ich die Ansprechpartnerin. Ich sammelte die Stundenlisten und Abrechnungsblätter der TrainerInnen ein, kontrollierte sie auf ihre Richtigkeit. Diese Kontrolle war wichtig, weil ich für das Studio die entsprechenden Beträge an den ###

überweisen musste. Vom ###-Verein bekam jede Trainerin die Aufwandsentschädigung ausbezahlt.

Außerhalb meines vereinbarten 20-stündigen Dienstverhältnisses habe ich auch Gymnastikstunden für den Verein ### im XYZ abgehalten. Das notwendige Zeitausmaß war unterschiedlich. Einerseits war der Winter zeitintensiver, andererseits habe ich sehr oft die Vertretung für urlaubende oder erkrankte Kolleginnen im XYZ übernommen. Voraussetzung dafür, dass eine Trainerin Stunden im XYZ abhalten konnte, war nach einer Anweisung von Herrn HH, dass ich als Personalverantwortliche zusätzliches Personal nur vom \*\*\*Verein lukrieren durfte. Die Gründe für diese Vorgangsweise kann ich nicht angeben. Aus diesem Grund musste ich auch das Dienstverhältnis mit Frau WW kündigen. Zu Spitzenzeiten waren bis zu vierzehn Trainerinnen im XYZ im Einsatz. Aus diesem Pool konnte ich die Trainerinnen lukrieren.

Pro Jahr wurden von mir etwa vier Kurspläne erstellt. Die von mir für die Kurse gewünschten TrainerInnen werden von mir per E-Mail oder telefonisch kontaktiert und zu einer Besprechung im Studio eingeladen. Die Trainerinnen können sich dann entscheiden, ob sie den entsprechenden Kurs übernehmen oder nicht. Trainerinnen, die weit entfernt wohnen, können die Anfahrtszeit im Zeiterfassungsblatt anführen und mit dem Verein verrechnen.

Vertretungsfälle habe entweder ich selbst übernommen oder eine Trainerin, die bereits aus der Tätigkeit im XYZ Studio bekannt war. Den Kunden ist es egal, ob Mitarbeiter von XYZ oder ###-Vereinsmitglieder die Stunden halten. Die Kunden wissen das nicht. Im Kursplan Herbst 2005 ist zum Beispiel das XYZ-Team eingetragen, tatsächlich handelt es aber um ###-Vereinsmitglieder bzw. um Herrn \*\*\* selbst.

Für den Verein musste ich als Trainerin ein Zeiterfassungsblatt ausfüllen. Einzutragen waren die Anzahl der Anfahrtskilometer, die Dauer der Parkplatzsuche, die Dauer der Vorbereitung, die Kurseinheit selbst, die Hygienezeit, Dauer für die Musikauswahl. Dieses Zeiterfassungsblatt benötigt die Kassiererin des Vereines für die Abrechnung. Seit etwa 2005 erfolgt die Abrechnung über eine Excel-Tabelle. Den Namen der Kassiererin kann ich nicht angeben. Meine Aufgabe als Personalverantwortliche bei XYZ war, die Gesamtabrechnung für alle Trainerinnen zusammenzufassen.

Zu meiner Abrechnung für November 2004 gebe ich Folgendes an:

Aus der ### Stundenliste ist ersichtlich, dass ich an 23 Tagen für den ###-Verein im XYZ tätig war. Im Abrechnungsblatt sind nur 16 Tage angeführt. Dazu gebe ich an, dass mit dem ### ein bestimmter Stundensatz (unterschiedlich nach Einsatzbereich) vereinbart war. Der Stundensatz multipliziert mit den geleisteten Stunden ergab mein gebührendes Entgelt. Dieser Betrag wurde durch € 29,40 dividiert und ergab so die Anzahl der „Einsatztage“ auf dem Abrechnungsblatt. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem mir zustehenden Entgelt konnte als pauschaler Kostenersatz geltend gemacht werden.

Für die Trainerinnen gab es keinen Unterschied, ob sie als Dienstnehmerinnen des Studios oder als Vereinsmitglieder als Trainerinnen im XYZ tätig waren. Es gab weder

*organisatorische noch finanzielle Änderungen für die Trainerinnen. Es war nur für das Studio leichter, die Trainerinnen bedarfsgerecht einzusetzen, somit in „schwachen Zeiten“ nicht zu beschäftigen und nicht bezahlen zu müssen.*

*Ich habe im März 2008 mein Dienstverhältnis aus persönlichen Gründen beendet. Die Mitgliedschaft im ###-Verein endet mit Jahresende, da ich den Mitgliedsbeitrag für 2008 bereits im Jänner bezahlt habe. Ich habe aber den Verein (Herrn EM) informiert, dass ich keine weiteren Einsätze für den Verein absolvieren möchte. Während der Dauer meiner Mitgliedschaft im ###-Verein war ich ausschließlich im XYZ Studio eingesetzt. Ich habe aber Fortbildungen besucht bzw. organisiert und Vorträge gehalten.“*

In den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich auch ein Aktenvermerk vom 17. November 2010, Zl. 0000, über ein Telefongespräch der OÖGKK mit Frau Mag. RR, in dem Folgendes festgehalten ist:

*„Einleitend wird festgehalten, dass Frau RR der Ladung keine Folge leisten kann, da es ihr aufgrund ihres gesundheitlichen Zustandes (Frühkarenz) nicht mehr möglich ist, persönlich ins Amt zu kommen. Es wurde daher vereinbart, eine mündliche Befragung am Telefon durchzuführen.*

*Im heutigen Telefonat mit Frau RR (TelNr. ...) teilt diese vertraut mit dem Sachverhalt über Befragen folgendes mit:*

*Ich war ca. im Zeitraum von 2003 bis 2005 neben meiner hauptberuflichen Tätigkeit als Lehrerin für die Firma XYZ \*\*\* KEG als Trainerin tätig. Für meine Trainertätigkeit musste ich Vereinsmitglied sein und habe ich hierfür einen Mitgliedsbeitrag von 36,00 Euro bezahlt, welcher von meinem Honorar abgezogen wurde. In diesem Zeitraum war ich nur als Trainerin bei der XYZ \*\*\* KEG und nicht einem anderen Studio beschäftigt.*

*Zur Stundeneinteilung gebe ich an, dass im Vorfeld mit Frau YY und sämtlichen Trainerinnen der Bedarf an bestimmten Kursen besprochen wurde und in der Folge von Frau YY ein Einsatzplan erstellt wurde, in welchem sämtliche Kursstunden für ca. 3 bis 4 Monate (Saison) im Vorhinein fix eingeteilt wurden.*

*Befragt zur Vertretungsmöglichkeit gebe ich an, dass ich meine fix eingeteilten Stunden einhalten musste und ein Nichterscheinen bei einer Verhinderung nur aus einem bestimmten Grund möglich war. So war es auch im Falle einer Erkrankung nicht so einfach, da ich in diesem Fall eine Kollegin finden musste, die mich vertreten kann. Ich konnte keinesfalls irgendjemanden Dritten als Vertretung schicken. Eine Vertretung durch andere Vereinsmitglieder, welche nicht im XYZ Studio tätig gewesen sind, sei auch möglich gewesen, jedoch habe ich selbst nie diese Möglichkeit in Anspruch genommen und wurde dies meines Wissens auch nicht von anderen bei der XYZ \*\*\* KEG tätigen Trainerinnen gemacht.*

*Ich habe immer Stundenlisten geführt, welche ich im Büro von XYZ in einem Fach abgelegt habe. Meine Ansprechpartner waren Herr \*\*\* und Frau YY. Der Verein selbst war nur für die Abrechnung zuständig und habe ich sonst von dort nie etwas gebraucht und*

*hatte ich dort auch keinen Ansprechpartner, da es auch nie Probleme gegeben hat und alles innerhalb des XYZ Studios intern geregelt wurde.*

*Befragt zu den Betriebsmitteln gebe ich an, dass ich und auch die anderen Trainerinnen für die Musik zuständig waren und jeder selbst CDs etc. mit hatte. Sämtliche Geräte und auch die Räumlichkeiten wurden von der XYZ \*\*\* KEG zur Verfügung gestellt.“*

Anlässlich seiner Einvernahme als Auskunftsperson gab Herr EM, Obmann des \*\*\*Vereins, im Wesentlichen Folgendes an (Niederschrift vom 16. August 2006):

„...“

Zum Verein \*\*\*Verein

...

Zuerst sei der Verein \*\*+\*\* gegründet worden, 02/2000. Ab 10/2001 sei dieser auf \*\*\*Verein umgegründet bzw. benannt worden.

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

Neben Fitnessstudios seien verschiedene Firmen, Behörden, Gemeinden usw. Kunden.

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, z.B. Frau YY, Frau TT.

Danach würden die jeweiligen Trainer mit den festgesetzten Terminen besetzt. Sei ein Trainer verhindert, sei der Verein verpflichtet, einen Ersatz zu stellen. Der Trainer selbst habe 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. Der Mitgliedsbeitrag betrage pro Mitglied im Jahr 36,00 €. Die zu trainierenden Personen seien Mitglieder bzw. Kunden des jeweiligen Fitnesscenters.

Über die Abrechnungen lege der Verein eigene Rechnungen an die Fitnesscenter. Ein Muster werde vorgelegt. Grundsätzlich seien die Trainer dem Verein verpflichtet, bei Absenzen dem Verein dies bekannt zu geben, damit dieser für eine Vertretung sorgen könne.

...

Entgelte für Trainertätigkeiten würden als Aufwandsentschädigungen bezeichnet und kein Einkommen darstellen.

...

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

In den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich auch ein Geschäftsbesorgungsvertrag, der im Wesentlichen Folgendes beinhaltet:

„abgeschlossen zwischen dem  
CC Fitness-Studio, Adr.  
und dem  
\*\*\*Verein (Verein):

1. Der Verein übernimmt die Abwicklung der Aerobic-Kurse am Standort Adr.. Die Anzahl und der Inhalt der Kurse sowie die Auswahl der Trainer sind mit dem CC Fitness-Studio abzusprechen.
2. Der Verein verpflichtet sich, den Trainingsbetrieb abzuwickeln. Der Verein sorgt für die Einteilung der 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. Der Verein verpflichtet sich, eine fallweise Supervision der Trainer durchzuführen. Der Verein verpflichtet sich, mindestens jährlich die Mitgliederzufriedenheit mittels Fragebögen abzutesten.
4. Der Verein trägt das Unternehmerrisiko insoweit, als nur geleistete Tätigkeit durch das CC Fitness-Studio bezahlt wird.
5. Der Verein verpflichtet sich, Workshops und Seminare, entweder unentgeltlich oder zu Kostenersätzen, den Clubmitgliedern in xxxxx zugänglich zu machen.
6. Das CC Fitness-Studio verpflichtet sich, monatlich nach Erhalt einer Stundenabrechnung eine Vergütung mit S..../Stunde zu zahlen. Die Überweisung auf das Vereinskonto hat bis spätestens 10. des darauffolgenden Monats zu erfolgen. Im Falle eines Zahlungsverzuges ist der Verein berechtigt, seine Leistungen einzustellen.
7. Diese Vereinbarung kann vom Verein halbjährlich, jeweils nach Ablauf der Winter- bzw. Sommersaison, vom CC Fitness-Studio monatlich, jeweils mit eingeschriebenem Brief, aufgekündigt werden.
8. Dem Verein steht es frei, eine Vereinbarung dieser Art mit Vereinen und in Absprache mit dem CC Fitness-Studio auch mit anderen Fitnessinstituten abzuschließen.“

Weiters liegt ein Schreiben des Vereinsobmannes vom 8. Jänner 2007 an das Finanzamt XX vor, in dem es heißt (auszugsweise):

„...“

Die Vereinstätigkeit des \*\*\*Vereins ist in der Satzung festgelegt und eigentlich sollte überprüft werden, ob die tatsächliche Ausführung auch der Satzung entspricht.

Der Zweck des Vereines ist wie folgt festgehalten:

Grundsätzlich ist der Vereinszweck beschränkt auf die körperliche Ertüchtigung der Bevölkerung durch sportliche Betätigung und der Ausübung des Sports in anerkannten Sportarten, konkret bietet der Verein an:

Aerobic und Fitnesstraining in gehobener Qualität.

Schulungen und Workshops für den Bereich Aerobic und Fitnesstraining.

Sportwissenschaftliche Tests.

Im Bereich des Fitnesstrainings, die Trainingsplanung und Trainingsteuerung.



Gesundheitsorientierte Veranstaltungen.

Ernährungsberatende Veranstaltungen und Workshops.

Aus- und Weiterbildung der Vereinsmitglieder intern sowie extern.

Diese Tätigkeit ist auf heutige Verhältnisse zugeschnitten und entspricht dem Begriff Konditionstraining, eine Vereinstätigkeit die tausendfach und jahrzehntelang von Vereinen angeboten worden ist. Vereine herkömmlicher Art haben diese Tätigkeit gegenüber ihren eigenen Mitgliedern angeboten. Die Tätigkeit selbst aber in Turnhallen (Schwimmballen), ausgeführt, das heißt, Geräte und Räumlichkeiten wurden in der Regel von der öffentlichen Hand zur Verfügung gestellt.

Für einen Großteil der Sportausübung in Studios sind Geräte erforderlich, vom Laufband bis zum Treppensteiger, die relativ kostenintensiv sind. Diese Investitionen hat die öffentliche Hand nicht mehr durchgeführt und die Vereine konnten sich diese nicht leisten. Fünf Laufbänder, 10 Spinningräder, 10 Treppensteiger kosten zusammen € 100.000,00. Gewerbliche Studios haben diese Investitionen getätigt und verlangen von ihren Mitgliedern mehr Geld, als Mitglieder in herkömmlichen Sportvereinen zahlen würden. Es ist offensichtlich, dass ein Teil dieser Mitgliedsbeiträge für die Abzahlung der Investitionen verwendet wird.

Damit sind zwei Fakten gegeben: Das Fitnesstraining der modernen Art findet nicht mehr in üblichen Sportvereinen statt, sondern in Standorten, die von gewerblichen Studios betrieben werden. Das wäre aber nicht das Unübliche, denn auch bisher waren die Vereine nicht Eigentümer der Turnhalle oder der Schwimmballe. Das Einzige, was sich geändert hat, sind die Mitglieder, Mitglieder des Studios sind nicht mehr Mitglieder des Vereines.

Der \*\*\*Verein hat aber dessen ungeachtet eigene Mitglieder, nämlich jene Personen, die an der Ausbildung und Weitergabe von Aerobic- und Fitnesstraining in gehobener Qualität interessiert sind. Diese Mitglieder haben diese oder ähnliche Tätigkeiten vorher in Vereinen ausgeführt.

Auch diese Tatsache ist nicht neu, denn auch bei jedem Fußballverein, um nur ein Beispiel zu nennen, sind ausgebildete Trainer und Lehrwarte vorhanden. Hinsichtlich der Qualität wird sogar unterschieden zwischen Trainer, Lehrwart und Übungsleiter. Nur, und das ist jetzt wesentlich, findet diese Aus- und Fortbildung nicht im Verein statt, sondern in den Fachverbänden, im Schwimmverband, im Tennisverband, im Fußballverband und so weiter.

Nur für den Bereich Fitness gibt es keinen Fachverband, weil weder Leichtathletik noch Turnen diese Inhalte vermitteln. Sie finden jetzt keinen Fachverband der für die Ausbildung und Fortbildung zuständig ist. Das Einzige was jetzt vorhanden ist, ist ein Verein, der sich um die Trainerausbildung kümmert und anderen Vereinen diese Trainer samt Inhalte zur Verfügung stellt. Bestimmte Trainer sind auf bestimmte Inhalte spezialisiert. Sie werden das ja alles wissen, aber ich gebe einige Stichworte: Bauch Beine Po, Pilates, Spinning und so weiter. Wenn ein Trainer einen Fachbereich abdeckt, dann wird er unterschiedliche Präsentationen für unterschiedliche Altersgruppen haben und diese Inhalte werden den

Vereinen, oder wer auch immer es will, angeboten. Das Angebot des ###-Vereins setzt also zuerst einen Trainer voraus, der diese Inhalte vermitteln kann, und dann kann es einem Interessenten auch angeboten werden.

Kursinhalte in den Altenheimen der Stadt XX haben andere Inhalte als jene, die in der Turnstunde bei den \*\*\*\*\* angeboten worden sind. Diese Ausbildung beim \*\*\*Verein ist intern und extern. Intern werden renommierte Lehrer aus dem Ausland eingeladen, und die Ausbildung erfolgt für die Vereinsmitglieder. Die Ausbildung ist zur Zeit so gut, dass die Bundesanstalt für Leibeserziehung, eine staatliche Organisation für Sportausbildung, auf die Trainer des \*\*\*Vereins zurückgreift. Es ist mir wichtig darauf hinzuweisen, dass es nicht um eine Person geht, die für fünfzig Minuten eine „Turnstunde“ abhält, sondern die Inhalte werden geplant, die Erfolge werden gemessen, das geht bis zur Laktatmessung, dazu gibt es noch eine Ernährungsberatung, ect.

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 Protokoll, Beiblatt 1, Ziffer 3 unten:

Unter Ziffer 3 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. ...“

In einem weiteren Schreiben des Vereinsobmannes vom 11. August 2008 an die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse heißt es:

*„Die Einvernahme eines Vereinsmitglieds durch die OÖ GKK veranlasst mich als Obmann des Vereines dazu Stellung zu nehmen.*

*In der Niederschrift über zweieinhalb Seiten wird über den ###-Verein Stellung genommen und Aussagen gemacht, die in großen Teilen nicht richtig sind. Auf diese Tatsache möchte ich Sie nur aufmerksam machen, z.B. ist auf Seite 2 ein Herr HH derjenige, der die Anweisungen gibt. In Wirklichkeit ist Herr HH seit 2001 nicht mehr im Fitnessstudio tätig. Zum Zweiten kann ich Ihnen als Obmann sagen, dass in den Sitzungen, die ich abgeführt habe, nur in Ausnahmefällen die Studiobetreiber anwesend waren, aber auf keinen Fall Vereinsmitglieder sein mussten. So haben Sie es auf Seite 2 oben aber dargestellt.*

*Die Mitglieder, die wir aufnehmen, möchten die Ausbildung zum Fitnesstrainer erhalten, aber nicht unbedingt die Tätigkeit selbst ausführen. Nicht jeder, der die Schilehrerprüfung macht, ist zwangsläufig auch dann als Schilehrer tätig. Aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages stellt nur der Verein die Trainer.*

*Auch falsch ist auch die Darstellung, dass der Mitgliedsbeitrag € 0,73 pro abgerechneter Einheit betragen würde.*

*Solche Fehlinterpretationen führen zwangsläufig zur falschen Beurteilung. Es wäre doch sinnvoll, meine Aussagen, die ich der Finanzbehörde gegeben habe, für die Beurteilung heranzuziehen.*

*In großen Teilen entspricht die Stellungnahme von Frau YY nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.“*

Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (Ritz, BAO<sup>4</sup>, §183 Tz 1 mwN). Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs die Sachverhaltsannahmen und die Ergebnisse der Beweisaufnahmen zur Kenntnis gebracht und ihnen Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

Die Verfahrensparteien haben keine weiteren Beweisanträge gestellt. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass etwa Einvernahmen weiterer Personen keine zusätzliche Klarheit zu den bereits angeführten sachverhaltserheblichen Tatsachen erbringen könnten, zumal die Parteien des Beschwerdeverfahrens auch nicht behauptet

haben, dass bzw. in welchen Punkten sich die Tätigkeit der anderen von jener der vernommenen Trainerinnen unterschieden hätte. Dazu kommt, dass die Angaben der einvernommenen Personen in den relevanten Sachverhaltsbereichen übereinstimmen und insbesondere die Angaben der Frau YY - bezogen auf den Beschwerdefall - verallgemeinerungsfähige Sachverhaltselemente enthält, da sie als für das Personal verantwortliche Dienstnehmerin der Bf. und „Ansprechperson“ für die Trainerinnen) den Trainingsbetrieb im Studio organisierte (bspw. Erstellung der Kurs- und Einsatzpläne, Abhalten von Vorbesprechungen, Einteilung der Trainerinnen, Organisation der Vertretungen, Kontrolle der Abrechnungsblätter).

Ausgehend von den oben dargestellten Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht daher den maßgeblichen und unter Punkt II.) dargestellten Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

#### IV.) Rechtslage und rechtliche Erwägungen

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO nennt als Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, dass  
a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 52/2009) u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach Maßgabe des § 217 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten.

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.

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es auch nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. 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 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162 mwN).

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 (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

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 21.12.1993, 90/14/0103).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

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 (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.)

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Arbeitgeber ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Auch gemeinnützigen Rechtsträgern kann die Stellung als Arbeitgeber iSd § 82 EStG 1988 zukommen (VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0342).

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Im gegenständlichen Fall ist im Wesentlichen strittig, ob die im Prüfungszeitraum festgestellten Tätigkeiten der Trainerinnen im Fitnessstudio im Rahmen steuerlicher Dienstverhältnisse i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 mit der Bf. erfolgten.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den vorliegenden Beschwerdefall folgendes Bild:

Weisungsgebundenheit:

Vor einer bevorstehenden Saison erstellte die für das Personal verantwortliche Dienstnehmerin der Bf., Frau YY, die Kurs- und Einsatzpläne. Sie forderte vom Verein das erforderliche Personal an, lud die Trainerinnen zu Vorbesprechungen ein; sie war deren Ansprechperson, organisierte eine Vertretung im Fall einer Verhinderung, sammelte die Stundenlisten und Abrechnungsblätter der Trainerinnen ein, kontrollierte diese auf ihre Richtigkeit und überwies für die Bf. die vereinbarte Vergütung an den Verein. Die Trainerinnen waren im Fitnessstudio der Bf. nach einem im Voraus erstellten Einsatzplan anwesend und hielten für die Kunden der Bf. die Kurse. Sie hatten sich an die einmal getroffene Dienstenteilung grundsätzlich zu halten.

Vor diesem Hintergrund der Bindung an das Kursprogramm und die Kurszeiten des Studios hat die Tätigkeit der Trainerinnen ihrer Art nach eine gewisse Einordnung in den Betriebsablauf und in die Betriebsorganisation der Bf. sowie eine Unterordnung unter betriebliche Ordnungsvorschriften insbesondere über Arbeitsort, Arbeitszeit erforderlich gemacht und diesbezüglich nur geringen Spielraum für weisungsfreies Handeln offen gelassen.

Dass sie bei der Vermittlung der Kursinhalte in pädagogischer Hinsicht eine gewisse Freizügigkeit genießen, kann die Selbständigkeit der Trainerinnen ebenso wenig unter Beweis stellen wie der Umstand, dass sie auch noch andere Tätigkeiten ausüben und auf eigene Kosten Fortbildungskurse besuchen (vgl. VwGH 4.3.1987, 85/13/0195, zu Mitarbeitern einer Tanzschule).

Die Bf. verfügte zudem über ihre für das Personal verantwortliche Dienstnehmerin, Frau YY - wie bei Dienstverhältnissen üblich - über Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich Art, Umfang, Inhalt, Ort und Zeit der erbrachten Tätigkeiten der Trainerinnen. Auch die diversen Aufzeichnungsverpflichtungen sprechen für eine Unterordnung der Trainerinnen im Rahmen ihrer Tätigkeit im Fitnesscenter.

Nach den Angaben von Frau YY in ihrer Einvernahme vom 12. Juni 2008 wurden die „Einsatztage“ auf dem Abrechnungsblatt - abweichend von den tatsächlichen Einsatztagen - in Abhängigkeit von dem vereinbarten Stundenhonorar ermittelt. Frau WW gab an (Niederschrift vom 28. März 2008), dass sie mit dem Eigentümer des Fitnessstudios ein Stundenhonorar mündlich vereinbart hat und sich an der Höhe der erhaltenen Beträge auch mit der Einführung der Abrechnung über den Verein im Jahr 2000 nichts geändert hat.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars spricht dafür, dass nicht nur die Abhaltung einzelner Kurseinheiten geschuldet wird, sondern - nach ständiger Rechtsprechung des VwGH - die Arbeitskraft für eine bestimmte Zeit zur Verfügung zu stellen ist. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. etwa VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; 22.3.2010, 2009/15/0200).

In den vorliegenden Niederschriften über die Einvernahmen von Trainerinnen finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass eine „Supervision“ der Trainerinnen (Punkt 3. des Geschäftsbesorgungsvertrages) durch den Verein durchgeführt worden wäre.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Die Tätigkeit der Trainerinnen war örtlich und zeitlich gebunden, mussten sie doch in den Räumlichkeiten des Fitnesscenters nach einem im Voraus erstellten Einsatzplan die Kurse für die Kunden der Bf. abhalten. Die Bereitstellung der Infrastruktur des Studios spricht ebenso für eine organisatorische Eingliederung der Trainerinnen in den Betrieb der Bf. wie die Vorgabe von Arbeitszeiten durch das Bestehen von Kurs- und Einsatzplänen. Die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten oder auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ist ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Selbst das auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffende kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit spräche nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Die Einladung der Trainerinnen zu Vorbesprechungen zu vorgegebenen Kursen durch die für das Personal verantwortliche Dienstnehmerin der Bf., Frau YY, lässt nicht auf eine weitergehende Mitwirkung an der Erstellung der Kurspläne schließen. Die bloße Bekanntgabe des gewünschten Beschäftigungsmaßes und von möglichen Zeiten, in denen die Trainerin für eine Tätigkeit zur Verfügung stehen könnte, ginge nicht über das hinaus, was auch im Rahmen von nichtselbständigen Teilzeitbeschäftigungen vorkommen kann und spricht nicht entscheidend gegen eine Eingliederung in den Betrieb des Fitnessstudios (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

#### Unternehmerwagnis:

Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Eine Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung läge in Bezug auf das Erteilen von Unterricht insbesondere dann vor, wenn die Entlohnung von der Anzahl der Kursteilnehmer abhängig wäre, was im Beschwerdefall aber nicht der Fall war.

Die Trainerinnen konnten weder individuelle Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts kalkulatorisch mitwirken. Allein die Möglichkeit, durch die Übernahme zusätzlicher „Kurse“ die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn die jeweilige Trainerin nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (siehe auch Doralt, EStG<sup>6</sup> § 47 Rz 60).

Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist in der Beschwerde nicht behauptet worden.

#### Vertretungsbefugnis:

Dass der Stundenplan die jeweils eingeteilte Trainerin namentlich nennt, eine Vertretung nur innerhalb des Kollegenkreises möglich ist und im Vertretungsfall der Entlohnungsanspruch unmittelbar auf die Vertreterin übergeht, stellen Umstände dar, die einem vereinbarten Vertretungsrecht an Gewicht nehmen (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Die einvernommenen Trainerinnen gaben an, dass entweder eine tatsächliche Vertretung in der Praxis nicht notwendig war, oder im Fall einer Verhinderung eine Vertretung aus dem „Trainerpool“ zu organisieren war, sodass im Beschwerdefall eine generelle Vertretungsmöglichkeit nicht angenommen werden kann.

#### Laufende Lohnzahlung:

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und dient somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).



Aus den dargestellten Gründen hat die Abgabenbehörde somit zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen.

In der Beschwerde wird ins Treffen geführt, dass nur der Verein Arbeitgeber gewesen sei, nicht aber die Bf., weil die Trainerinnen Vereinsmitglieder gewesen seien, vom Verein zum einen ausgebildet und zum anderen bei der Bf. im Studio sowie bei anderen Vereinen für Trainertätigkeiten eingesetzt worden seien.

Nach § 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, ist derjenige Arbeitgeber, wer den Arbeitslohn nach § 25 EStG 1988 auszahlt. Ebenso ist gemäß § 41 Abs. 1 FLAG Dienstgeber, wer die in § 41 Abs. 3 FLAG genannten Arbeitslöhne auszahlt. Auf die Zahlung kommt es allerdings nicht an. Entscheidend ist vielmehr, wer den Lohnaufwand tatsächlich getragen hat (VwGH 26.1.1994, 92/13/0148). Arbeitgeber ist sohin derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird und in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist. 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. Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Tz 6; VwGH 19.4.1988, 85/14/0145).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage führte die bloße Auszahlung der Beträge durch den Verein nicht zu dessen Arbeitgeberbereiensechaft, weil tatsächlich die Bf. den Lohnaufwand wirtschaftlich getragen hat und - wie bereits dargestellt - die Trainerinnen organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit in ihren Bereich eingegliedert gewesen sind.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt wird. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der Verfassungsgerichtshof dies nicht als unsachlich erkannt (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Ein Eingehen auf die in der Beschwerde aufgeworfene Frage des Vorliegens einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft im Sinn der §§ 1175ff ABGB bzw. auf das zum Sozialversicherungsrecht ergangene Erkenntnis des VwGH vom 2.4.2008, 2007/08/0296, konnte daher unterbleiben, zumal auch die Bf. das genannte hg. Erkenntnis nicht auf ihren Fall angewendet wissen will.

Zum Einwand, der Bescheid sei wegen Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig: Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden den Verfahrensparteien zur Wahrung des Parteiengehörs die Sachverhaltsannahmen und die Ergebnisse der Beweisaufnahmen zur Kenntnis gebracht und ihnen Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Die Parteien äußerten sich dazu jedoch nicht. Der von der Bf. gerügte Verfahrensmangel ist daher im Beschwerdeverfahren behoben worden (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Betreffend Haftung zur Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z. 1 und 4 oder Abs. 3 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern (Mitschuldnern zur ungeteilten Hand gem. § 891 ABGB) werden (§ 7 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0298). Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings insofern beschränkt, als eine solche nur in den im § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 aufgezählten Fällen erfolgen kann.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten des Bf. abzuändern („Verböserung“). Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist.

Beim Haftungstatbestand des § 82 EStG 1988 umfasst die Änderungsbefugnis „selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen. Entscheidend ist lediglich, dass das Verwaltungsgericht den Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie zuvor das Finanzamt mit einem erstinstanzlichen Haftungsbescheid heranzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 12; VwGH 9.2.2004, 2004/13/0126).

Mit den bekämpften Haftungsbescheiden wurde die Bf. zur Haftung für Lohnsteuerschuldigkeiten für die im Prüfbericht genannten Zeiträume herangezogen, wobei zur Begründung auf den Prüfbericht vom 1. April 2009 verwiesen wurde. Dem Prüfbericht sind die Bemessungsgrundlagen sowie die daraus resultierenden Beträge an Lohnsteuer zu entnehmen.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach Maßgabe des § 217 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten.

Da die dem Säumniszuschlag zugrunde liegenden Beträge an Lohnsteuer in dem im Prüfbericht angeführten Ausmaß nicht zu den relevanten Fälligkeitsterminen zeitgerecht entrichtet wurden, besteht somit auch die Vorschreibung des Säumniszuschlages im Ausmaß von 50,52 Euro zu Recht.

Betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

§ 201 BAO idgF lautet:

„Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,  
(Anm.: Z. 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,  
(Anm.: Z. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann eine Festsetzung u.a. erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit

dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201, Tz 37 und 38).

Im gegenständlichen Fall kamen erst im Rahmen der GPLA-Prüfung jene entscheidungserheblichen Tatsachen hervor, die im Bericht über die Außenprüfung vom 1. April 2009 festgehalten wurden. In den bekämpften Bescheiden wird zur Begründung auf den genannten Bericht verwiesen.

Da sich damit die Selbstberechnungen des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) als unrichtig erwiesen, konnte eine Festsetzung von DB und DZ für die in den angefochtenen Bescheiden bzw. im Prüfbericht genannten Zeiträume erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, Tz 5).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 6 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen der Bf. der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien eines Dienstverhältnisses i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Linz, am 3. März 2017

