

DISSERTATION

Titel der Dissertation

DIE DIFFERENZIELLE BESTEUERUNG VON SELBSTÄNDIGEN UND NICHTSELBSTÄNDIGEN SPORTLERN

Verfasser:

Mag. iur. Franz Josef Zeiler

Angestrebter akademischer Grad:

Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 783 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt:

Rechtswissenschaften

Betreuerin:

Univ. Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	8
VORWORT.....	12
1 ABGRENZUNG DER EINKOMMENSTEUERPFLICHT BEI SPORTLERN	13
1.1 DER BEGRIFF „SPORT(LER)“ ALS TERMINUS TECHNICUS	13
1.2 UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT.....	20
1.2.1 BEGRIFF DES WOHSITZES	23
1.2.2 BEGRIFF DES GEWÖHNLICHEN AUFENTHALTES	28
1.2.3 DIE ZWEITWOHSITZ-VERORDNUNG.....	32
1.2.4 STEUERFLUCHT IM SPORT	37
1.3 ZUZUGSBEGÜNSTIGUNG.....	42
1.3.1 RECHTSENTWICKLUNG	43
1.3.2 ANFORDERUNGEN	45
1.3.3 GEWÄHRUNG UND AUSGESTALTUNG.....	50
1.4 OPTIONSMÖGLICHKEIT	54
2 EINKUNFTSARTEN IM SPORT	58
2.1 ALLGEMEINES	58
2.2 EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB	59
2.2.1 ALLGEMEINES	59
2.2.1.1 Selbständigkeit	60
2.2.1.2 Nachhaltigkeit	62
2.2.1.3 Gewinnabsicht.....	62
2.2.1.4 Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.....	63
2.2.2 GEWERBLICHE EINKÜNFTE EINES SPORTLERS	64
2.2.2.1 Skisport	66

2.2.2.1.1	Sieges- oder Platzierungsprämien bzw Sachpreise.....	67
2.2.2.1.2	Startgelder und Teilnahmeprämien	68
2.2.2.1.3	Einnahmen aus Ausrüstungs- und Werbeverträge.....	69
2.2.2.1.4	Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten	70
2.2.2.2	Fußball	70
2.3	EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT	72
2.3.1	ALLGEMEINES	72
2.3.1.1	Weisungsgebundenheit	73
2.3.1.2	Organisatorische Eingliederung.....	74
2.3.1.3	Fehlendes Unternehmerrisiko	74
2.3.1.4	Entgelt	75
2.3.2	NICHTSELBSTÄNDIGE EINKÜNFTE EINES SPORTLERS	75
2.3.2.1	Skisport	75
2.3.2.1.1	Dienstverhältnis zum Verband oder Verein	76
2.3.2.1.2	Dienstverhältnis zum Sponsor bzw Werbeunternehmen.....	76
2.3.2.2	Fußball	77
2.3.2.2.1	Grundgehalt bzw Fixum	78
2.3.2.2.2	Sieges- und Punkteprämien	79
2.3.2.2.3	Einnahmen aus Ausrüstungs- und Werbeverträgen.....	80
2.3.2.2.4	Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten	80
2.3.2.2.5	Einnahmen aus der Einberufung zum Nationalteam	82
2.4	EINKÜNFTE AUS VERMIETUNG UND VERPACHTUNG.....	84
2.4.1	ALLGEMEINES	84
2.4.2	EINKÜNFTE AUS V&V EINES SPORTLERS	85
2.4.2.1	Skisport	85
2.4.2.2	Fußball	86
2.5	SONSTIGE EINKÜNFTE	89

3	EINKÜNFTEERMITTLUNG BEI SPORTLERN	91
3.1	ALLGEMEINES	91
3.2	BESONDERHEITEN BEI DER EINKÜNFTEERMITTLUNG	92
3.2.1	PAUSCHALIERUNGEN	92
3.2.1.1	Überblick.....	92
3.2.1.2	Allgemeines	95
3.2.1.3	Basispauschalierung.....	97
3.2.1.3.1	Tatbestandsvoraussetzungen	97
3.2.1.3.2	Bemessungsgrundlage	101
3.2.1.3.3	Nachweisverpflichtungen	103
3.2.1.3.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart	103
3.2.1.4	Durchschnittssätze aufgrund von Verordnungen.....	105
3.2.1.4.1	Allgemeines	105
3.2.1.4.2	Verhältnis gegenüber anderen Pauschalierungen	106
3.2.1.4.3	Exkurs: Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung ..	106
3.2.1.5	Verfassungsrechtliche Aspekte bei Pauschalierungen.....	109
3.2.1.5.1	Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung durch den VfGH	109
3.2.1.5.2	Verfassungsrechtliche Diskussion zu Pauschalierungen in der Literatur	115
3.2.2	DIE SPORTLERPAUSCHALIERUNGSVERORDNUNG.....	119
3.2.2.1	Allgemeines	119
3.2.2.2	Verordnung aufgrund von §§ 2 und 33 EStG	120
3.2.2.3	Historischer Hintergrund	122
3.2.2.4	Die rechtliche Grundlage	126
3.2.2.5	Die rechtliche Ausgestaltung der Verordnung.....	128
3.2.2.5.1	Sportler	129
3.2.2.5.2	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	135

3.2.2.5.3	Überwiegender Auftritt im Ausland	136
3.2.2.5.4	Selbständige Tätigkeit	143
3.2.2.5.5	Umfasste Einkünfte	144
3.2.2.5.6	Bemessungsgrundlage	152
3.2.2.6	Praktische Durchführung	155
3.2.2.7	Verfassungskonformität	158
3.2.2.8	Das europäische Beihilfenverbot im Abgabenrecht.....	168
3.2.2.9	Zusammenfassung.....	177
3.2.3	DER GEWINNFREIBETRAG	179
3.2.3.1	Allgemeines	179
3.2.3.2	Zweck und Rechtsentwicklung	182
3.2.3.3	Anspruchsberechtigung bei (Sportler-)Pauschalierungen.....	183
3.2.3.4	Die rechtspolitische Ansicht	185
3.2.3.5	Begünstigte Wirtschaftsgüter	188
3.2.3.6	Zusammenfassung.....	190
3.2.4	DIE PAUSCHALE REISEAUFWANDSENTSCHÄDIGUNG.....	192
3.2.4.1	Allgemeines	192
3.2.4.2	Rechtfertigung der Begünstigung	196
3.2.4.3	Zusammenfassung.....	197
4	DER INTERNATIONAL TÄTIGE SPORTLER	199
4.1	ALLGEMEINES	199
4.2	DER BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE SPORTLER	201
4.2.1	GRUNDLEGENDES ZUR BESCHRÄNKTEN STEUERPFLICHT.....	201
4.2.1.1	Territorialitätsprinzip	202
4.2.1.2	Subsidiaritätsprinzip	203
4.2.1.3	Isolationstheorie	203

4.2.2	EINKÜNFTE EINES BESCHRÄNKT STEUERPF LICHTIGEN SPORTLERS.....	205
4.2.2.1	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	205
4.2.2.1.1	Rechtsentwicklung der Ausnahmebestimmung für Sportler	206
4.2.2.1.2	Der persönliche Anwendungsbereich	208
4.2.2.1.3	Der sachliche Anwendungsbereich	211
4.2.2.2	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	217
4.2.2.3	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	220
4.2.3	GESONDERTE STEUERERHEBUNG.....	226
4.2.3.1	Der Steuerabzug im Lichte des Unionsrechts	227
4.2.3.2	Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG.....	231
4.2.3.2.1	Der „Künstlerdurchgriff“	232
4.2.3.2.2	Bruttobesteuerung.....	235
4.2.3.2.3	Nettobesteuerung	237
4.2.3.3	Steuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG.....	244
4.2.3.4	Die Entlastung von steuerabzugspflichtigen Einkünften	244
4.2.3.5	Der Künstler-Sportler-Erlass	246

5	GRUNDZÜGE DES INTERNATIONALEN ABKOMMENSRECHTS BETREFFEND SPORTLER	249
5.1	ALLGEMEINES	249
5.2	ARTIKEL 17 OECD-MUSTERABKOMMEN.....	250
5.2.1	Der Sportlerbegriff	250
5.2.2	Artikel 17 Abs 1 OECD-Musterabkommen.....	252
5.2.3	Artikel 17 Abs 2 OECD-Musterabkommen.....	253
5.3	VERHÄLTNIS ZU ANDEREN VERTEILUNGSNORMEN	255
5.3.1	Verhältnis zu Artikel 7 OECD-Musterabkommen.....	256
5.3.2	Verhältnis zu Artikel 12 OECD-Musterabkommen.....	257

5.3.3	Verhältnis zu Artikel 15 OECD-Musterabkommen.....	259
5.4	PRÜFMUSTER.....	259
LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS.....		261
ANHANG		287

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aA	anderer Ansicht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abl	Amtsblatt
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
aF	alte Fassung
AngG	Angestelltengesetz
AnwBl	Österreichisches Anwaltsblatt (Zeitschrift)
Art	Artikel
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	deutscher Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	(deutsches) Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	(deutscher) Bundesgerichtshof
BL	Österreichische Fußball-Bundesliga
BMF	Bundesministerium für Finanzen/Bundesminister für Finanzen
BSO	Österreichische Bundessportorganisation
bspw	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BudBG	Budgetbegleitgesetz
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
CAS	Court of Arbitration of Sport
d	deutsches, deutsche
dBMF	deutsches Bundesministerium für Finanzen
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
DFB	Deutscher Fußball-Bund

Diss	Dissertation
EAS	Express Antwort Service des BMF zum internationalen Steuerrecht
EB	Erläuternde Bemerkungen
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
f	folgend
ff	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
FJ	Finanz Journal (Zeitschrift)
FN	Fussnote
FS	Festschrift
gem	gemäß
ggf	gegebenenfalls
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idgF	in der geltenden Fassung
iHv	in Höhe von
IOC	Internationales Olympisches Comité
iRd	im Rahmen der
iVm	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JAP	Juristische Ausbildung und Praxisvorbereitung (Zeitschrift)
JBl	Juristische Blätter (Zeitschrift)
lit	litera
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
mE	meiner Einschätzung
mwH	mit weiteren Hinweisen
mwN	mit weiteren Nachweisen
NJW	(deutsche) Neue Juristische Wochenschrift

Nr	Nummer
ÖFB	Österreichischer Fußball-Bund
ÖFBL	Österreichische Fußball-Bundesliga
OGH	Oberster Gerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
ÖOC	Österreichisches Olympisches Comité
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
ÖSV	Österreichischer Skiverband
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
Rsp	Rechtsprechung
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randzahl/Randziffer
s	siehe
Slg	Sammlung
SpuRt	Zeitschrift für Sport und Recht
stRsp	ständige Rechtsprechung
sublit	sublitera
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
SZ	Entscheidungen des österreichischen Obersten Gerichtshofes in Zivil- (und Justizverwaltungs-) sachen
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
udg	und dergleichen
UEFA	Union des Associations Européennes de Football
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
Univ	Universität
usw	und so weiter
VerG	Vereinsgesetz 2002
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Gesammelte Beschlüsse und Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs

vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
Zak	Zivilrecht aktuell (Zeitschrift)
ZAS	Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
zB	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
zust	zustimmend

Soweit in dieser Arbeit personenbezogene Bezeichnungen in männlicher Form verwendet werden, gelten diese auch für Frauen. Die einheitliche Verwendung dient ausschließlich der besseren Lesbarkeit.

VORWORT

„Sollte dich wer fragen, was sich in dem Kuvert befindet und wofür das ausbezahlt wurde, so antworte, es sei eine Aufwands- und Reisekostenentschädigung!“, solche und ähnliche Auskünfte bekommt ein junger Fußballspieler, der sein erstes „Gehalt“ bekommt nicht selten. Dass sich hinter derart flapsigen Aussagen eines Vereinsfunktionärs jedoch auch steuerrechtliche Begriffe und darüber hinaus gar Malversationen verbergen, ist den Gedanken der überwiegenden Spieler meist fremd.

Auch mir persönlich widerfuhren als junger Fußballprofi Situationen, welche die Diskrepanzen zwischen der Wertigkeit des schnöden Mammons und der Einhaltung der steuerrechtlichen Regularien augenscheinlich machten. Doch gewonnene Zweikämpfe gegen Steffen Hofmann oder eine ereignisreiche Vorbereitung mit NK Maribor, die es aktuell zum zweiten Mal nach 1999 in die Championsleague-Gruppenphase schafften,¹ genossen ohnedies einen höheren Stellenwert. Als jedoch letztlich Vertragsverhandlungen aufgrund der Forderung einer außergewöhnlich hohen Ausbildungsentschädigung scheiterten, nahm meine Profikarriere als Leistungssportler ein abruptes Ende und das einleitende Zitat bekam während des Studiums der Rechtswissenschaften postwendend eine diametral entgegengesetzte Bedeutung.

Anstatt von Championsleague-Spielen gegen den FC Chelsea und der despektierlich hoch erscheinenden Vergütungen eines Fußballspielers waren es von nun an Bestimmungen der österreichischen Rechtsordnung, die das Geschehen bestimmten. Neben einigen Flankenläufen in diversen Rechtsgebieten und Rechtsmaterien, die sich schnell ins Abseits manövierten, dribbelte sich das Steuerrecht rasch in den Vordergrund. Die Brücke vom Mammon zum Leistungssport war geschlagen und das gegenständliche Dissertationsthema somit geboren. Meine sportliche Vergangenheit und die daraus nach wie vor bestehenden Kontakte zur aktiven Sportszenerie sollen dieser Arbeit Lebendigkeit verleihen und praxisnahe Problemstellungen aufzeigen.

¹ <http://kurier.at/sport/fussball/maribor-in-der-gruppenphase/82.333.807> (Zugriff 27.8.2014).

1 ABGRENZUNG DER EINKOMMENSTEUERPFLICHT BEI SPORTLERN

1.1 DER BEGRIFF „SPORT(LER)“ ALS TERMINUS TECHNICUS

„Es lebe der Sport, er ist gesund und macht uns hirt. Er gibt uns Kraft, er gibt uns Schwung. Er ist beliebt bei alt und jung.“, so lautet der Refrain des 1983 erschienenen Songs vom österreichischen Musiker Rainhard Fendrich. Diese Zeilen bringen die Omnipräsenz des Sports in der Gegenwart äußerst akkurat zum Ausdruck. Die Popularität des Sports scheint auch in der heutigen Zeit ungebrochen hoch zu sein. Die Zuschauerzahlen eines jüngst in Nordamerika stattfindenden Fußballspiels zwischen Real Madrid und Manchester United stehen sinnbildlich für die Beliebtheit der Faszination Sport. Knapp 110.000 Zuschauer sorgten für Rekordzahlen.² Rekordwerte, die sich nicht nur auf den passiven Konsum von Sport beschränken, sondern auch auf das Florieren der Wirtschaft zutreffen. Umsatzrekorde im Sportmilieu sind längst keine Rarität mehr, sondern treten vielmehr en suite in Erscheinung.³ Auch die aktive Ausübung des Sports verteilt sich quer über sämtliche Bevölkerungsschichten. Alleinig der Österreichische Fußballbund vermeldet derzeit rund 300.000 aktive Spieler.⁴ Die Auseinandersetzung mit Sport findet nicht nur in den Bereichen der Wirtschaft und des Gesundheitswesens, sondern auch in den Sparten der Wissenschaft, der Bildung und letztlich auch der Justiz statt.

*Mayr/Druml*⁵ bezeichnen Sport als aufstrebende Rechtsdisziplin und beginnen ihre Ausführungen mit einem Zitat von Pierre de Coubertin⁶: „Der Sport ist das Erbe aller Menschen und nichts kann sein Fehlen ersetzen.“ Dass der Sport nun auch das Erbe einiger Höchststrichter ist, konnte Coubertin im 19. Jahrhundert vielleicht noch nicht erahnen, lässt

² <http://diepresse.com/home/sport/fussball/international/3848754/-USRekord-von-109318-Fans-bei-Manchester-gegen-Real-> (Zugriff 7.8.2014).

³ Vgl <http://www.faz.net/aktuell/sport/fussball/bundesliga/bundesliga-neunter-umsatzrekord-in-serie-12773975.html> (Zugriff 7.8.2014).

⁴ <http://www.oefb.at/oefb-organisation-pid569> (Zugriff 7.8.2014).

⁵ *Mayr/Druml*, Sportrecht – eine aufstrebende Rechtsdisziplin, JAP 2012, 132.

⁶ Französischer Pädagoge, Historiker und Sportfunktionär sowie Begründer der Olympischen Spiele der Neuzeit; 1863 – 1937.

sich aber anhand der erklecklichen Anzahl an Judikaten⁷ in der jüngsten Vergangenheit unbestritten konstatieren.

Es ist deutlich erkennbar, dass das staatliche Recht in vielen Bereichen gemeinsame Schnittmengen mit dem Sport aufweist. Dennoch bildet das „Sportrecht“ nach wie vor kein eigenes Rechtsgebiet, vielmehr haben die Rechtsanwender mit einschlägigen Normen des Zivilrechts, des Strafrechts oder des öffentlichen Rechts auch in sportbezogenen Fällen vorzugehen. Die Konvergenz des staatlichen Rechts mit Teilbereichen des Sports wird auch „lex extra sportiva“ genannt und bildet das Pendant zur „lex sportiva“, die ein von Sportverbänden selbst kreierte Regelwerk darstellt, jedoch keinen Rechtsnormcharakter innehat.⁸

Um eine juristische Auseinandersetzung mit dem Themenkomplex des Sports zu führen, bedarf es unstreitig einer Definition dieser Materie. Aufgrund der gewaltigen Bandbreite des Sports lässt sich jedoch eine finale und allgemein gültige Erklärung des Begriffes kaum in die Realität umsetzen.⁹ Dennoch sei dies anhand einiger unterschiedlicher Darlegungen versucht:

Der Begriff „Sport“ stammt aus dem Englischen¹⁰ und ist die die Kurzform von „disport“, was der Bedeutung von „Vergnügen, Zeitvertreib“ nachkommt. Sport wird definiert als *„Sammelbezeichnung für die an spielerischer Selbstentfaltung sowie am Leistungsstreben ausgerichteten vielgestaltigen Formen körperlicher Betätigung, die sowohl der geistigen und körperlicher Beweglichkeit als auch dem allgemeinen Wohlbefinden dienen sollen. Sportliche Aktivitäten werden zumeist um ihrer selbst willen und aus Interesse an der Überwindung von in erster Linie physische [sic], aber auch psychische [sic] Herausforderungen unternommen,*

⁷ Ua OGH 29.11.2012, 2 Ob 157/12w zur Verleihung eines Fußballspielers an eine Privatperson; 24.10.2012, 8 Ob 111/12z zum Zweikampfverhalten im Fußball – Losreißen als sozialadäquates Verhalten; 30.8.2011, 8 ObS 13/11m zum Anspruch auf Insolvenz-Entgelt eines Jugendtrainers der Fußballakademie; 1.3.2012, 1 Ob 16/12b zur Geltung von StVO-Schildern auf Schipisten; 13.9.2012, 6 Ob 91/12v zur Haftung des erfahrenen Kletterers bei Mitnahme eines Unkundigen in die Kletterhalle; 23.3.2010, 8 ObA 30/09h zum Austritt eines Berufsfußballspielers wegen Nichtzahlung von Prämien; VfGH 26.2.2010, G 275/09 zur Erwerbsausübungsfreiheit von Schischulen; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0130 zur Kommunalsteuerpflicht des Fußballvereins; 29.7.2010, 2007/15/0137 zur Körperschaftsteuerpflicht einer Fußballmarketing GmbH; 28.10.2010, 2007/15/0199 zur Umsatzsteuerpflicht einer Spitzensportlerin.

⁸ *Mayr/Druml*, Sportrecht – eine aufstrebende Rechtsdisziplin, JAP 2012, 132; *Weber*, Rechtliche Strukturen und Beschäftigungsverhältnisse im Fußballsport, 2008, 4 f; *Zach*, Transferrecht im Fußball – zwischen Regulativ, Recht und Realität, 2013.

⁹ Vgl ua *Holzke*, Der Begriff Sport im deutschen und europäischen Recht, 2001.

¹⁰ Der Ursprung des Wortes wird auch im spätlateinischen Wort „disportare“ (sich zerstreuen) gesehen, siehe *Scherrer/Ludwig*, Sportrecht, 2010, 253.

*ihre Ausübung kann aber auch berufsartige Züge annehmen, ja zum Beruf werden. Eine wesentliche Rolle kommt der spielbetonten individuellen und nicht organisierten Freude an der Selbststeigerung ohne Wettkampfstreben zu; daneben steht der überwiegend regelgebundene, im Rahmen von eigens dazu bestimmten Organisationen durchgeführte freiwillige Leistungsvergleich auf unterschiedlichen Ebenen.*¹¹

Das „Weißbuch Sport“¹² ist eine im Jahr 2007 lancierte Initiative der Europäischen Kommission zur Förderung des Sports. Dieser Maßnahmenkatalog bediente sich zur Deutung des Sportbegriffes der Definition des Europarates. Demnach ist Sport *„jegliche Form körperlicher Ertüchtigung, die innerhalb oder außerhalb von Vereinen betrieben wird, um die körperliche und seelische Verfassung zu verbessern, zwischenmenschliche Beziehungen zu entwickeln oder ergebnisorientierte Wettkämpfe auf allen Ebenen zu bestreiten.*“¹³

*Pfister*¹⁴ sieht vor allem in der Bewegung, der Zweckfreiheit, der Leistung, dem Wettkampf, dem Regelwerk und der Organisation wesentliche Merkmale, die den Begriff des Sports umschreiben können. Es handle sich bei den aufgezählten Kriterien jedoch um eine demonstrative Aufzählung.

Die Ausführungen zur Definition des Sports lassen bereits hier die Komplexität des Begriffes erkennen und machen deutlich, dass eine grobe Unterteilung des Sports in die Bereiche des Berufssports und des Amateursports vorzunehmen ist.

Ganz allgemein ist zu konstatieren, dass unter Berufssportlern all jene Personen zu verstehen sind, die Sport erwerbsmäßig und nicht nur zur Freizeitgestaltung ausüben.¹⁵ Beim Berufssportler, auch als Profisportler bezeichnet, steht das finanzielle Interesse im Mittelpunkt der Sportausübung. Die sportliche Betätigung dient somit primär der Erzielung

¹¹ <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/sport> (Zugriff 7.8.2014).

¹² http://www.ksb-hi.de/wp_on_sport_de.pdf (Zugriff 7.8.2014).

¹³ Siehe dazu auch die Umsetzungsmöglichkeiten des „Weißbuches Sport“ der EU-Kommission in Österreich; III-103 B1gNR 24.GP; http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/III/III_00103/imfname_177476.pdf (Zugriff 7.8.2014).

¹⁴ *Pfister* in *Fritzweiler/Pfister/Summerer*, Praxishandbuch Sportrecht, 1998, 2 ff.

¹⁵ *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 89; in diesem Sinne auch *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 1; *Scherrer/Ludwig*, Sportrecht, 2010, 51 f.

von materiellen, monetären Vorteilen. Regelmäßig mit der Bezeichnung des Berufssportlers geht die Charakterisierung als Leistungssportler einher.

Unter Leistungssport wird „*allgemein der mit dem Ziel der Erbringung und Darstellung einer bestimmten relativen oder absoluten Leistung verbundene Sport, wobei diese Leistung nach festgelegten Regeln unter Wettbewerbsbedingungen erbracht wird*“, verstanden.¹⁶

Experten aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, der internistischen Sportmedizin, der Sportpsychologie, dem Leistungssport und der Justiz umschreiben den Aufgaben- und Tätigkeitsbereich eines Leistungssportlers mit folgenden Merkmalen: „*Intensive Teilnahme am Training; Teilnahme an technisch-taktischen Besprechungen, Lehrgängen und Repräsentationsveranstaltungen; Teilnahme an Maßnahmen der Leistungserhaltung, Leistungsoptimierung und Gesundheitsvorsorge; Teilnahme an Maßnahmen der Verletzungsprophylaxe; Teilnahme an der Öffentlichkeitsarbeit und an werbewirksamen Aktivitäten; Einhaltung einer auf die Berufstätigkeit abgestimmten Lebensführung einschließlich Ernährung; Teilnahme an Wettkämpfen.*“¹⁷

Daraus wird ersichtlich, dass die Begriffe des Berufs- sowie des Leistungssportlers miteinander korrelieren. Jeder Sportler, der mit Gewinnerzielungsabsicht handelt, wird aufgrund des Erfüllens etlicher der oben angeführten Merkmale als Leistungssportler einzustufen sein. Intensive Trainingsaktivitäten, die Teilnahme an Wettkämpfen sowie werbewirksame Öffentlichkeitsarbeit sind für den Berufssportler unabdingbare Komponenten. Aufgrund der weitreichenden Deckungsgleichheit der beiden Begriffe wird im Folgenden auf eine Differenzierung verzichtet und so ist unter dem Begriff des Berufs- bzw Profisportlers stets auch jener des Leistungssportlers mitumfasst.

Ein Amateur wird hingegen als „*Sportler, der seinen Lebensunterhalt nicht aus dem Sport bestreitet*“,¹⁸ beschrieben. Der Begriff ist jedoch umstritten, da die Abgrenzung zum Berufssportler in vielen Sportarten fließend ist.¹⁹ Bei Amateuren steht sohin nicht der Erhalt

¹⁶ <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/leistungssport> (Zugriff 7.8.2014).

¹⁷ *Schneider/Ecker/Haber/Janeschitz/Tomanek/Würth*, Berufsbild Mannschaftssportler, in *Grundeis/Karollus*, Berufssportrecht III, 2010, 85.

¹⁸ <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/amateur-sport> (Zugriff 7.8.2014).

¹⁹ <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/amateur-sport> (Zugriff 7.8.2014).

der wirtschaftlichen Lebensgrundlage im Vordergrund, sondern die körperliche Ertüchtigung, die Förderung der eigenen Gesundheit sowie der Leistungsfähigkeit oder der Spaßfaktor.²⁰

Vereinzelt wird in rechtlich relevanten Regularien auf die Unterscheidung von Amateur- und Berufssportlern eingegangen. So sehen Normierungen des ÖFB Spieler als Nichtamateure, demzufolge Berufssportler, an, „*die für ihre fußballerische Tätigkeit höhere entgeltwerte Leistungen erhalten, als zur Deckung ihrer Aufwendungen tatsächlich notwendig sind.*“²¹

Wiewohl die Begriffe „Sport“ und „Sportler“ in steuerrechtlichen Normierungen, wie beispielsweise dem EStG,²² vorkommen, fehlt eine konkrete Definition des Sportlers iSd Steuerrechts.

In Bezug auf die beschränkte Steuerpflicht ist nach *Marschner*²³ unter dem Begriff Sportler „*nach allgemeinem Sprachgebrauch eine sportliche Tätigkeit mit einer körperlichen Anstrengung verbunden (nicht Schach, Billard oder Denksportaufgaben); sportliche Leistungen werden regelmäßig bei Wettkämpfen oder Showauftritten dargeboten.*“ Jedenfalls fallen alle olympischen Sportarten unter den Begriff der sportlichen Tätigkeit.²⁴ *Doralt/Ludwig*²⁵ verweisen des Weiteren auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes, wonach unter sportliche Tätigkeiten alle jene körperlichen Anstrengungen, die über den alltäglichen Rahmen hinausgehen und auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichtet sind, fallen.

Die Einkommensteuerrichtlinien nehmen bei den Ausführungen zur Sportlerpauschalierungsverordnung auf den Begriff des Sportlers Bezug und treffen diesbezüglich eine negative Definition: Keine Sportler im Sinne der Verordnung sind „*Personen, bei denen nicht die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen*

²⁰ *Reisinger*, Sportrecht, LexisNexis 2011, 7; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 6; *Scherrer/Ludwig*, Sportrecht, 2010, 28 f.

²¹ Vgl § 3 Abs 2 S 1 ÖFB-Regulativ.

²² Siehe §§ 3 Abs 1 Z 16c, 98 Abs 1 Z 3, 99 Abs 1 Z 1 und 103 Abs 1 EStG.

²³ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69 mit Verweis auf *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1.

²⁴ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1 mit Verweis auf *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158.

²⁵ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 8.

Schwerpunkt ihrer Tätigkeit darstellt. Sie sind vom Anwendungsbereich der Verordnung auch dann nicht erfasst, wenn ihre Tätigkeit eine sportliche Leistung mitumfasst oder voraussetzt (zB Artisten, Schausteller, Trainer).“ Vielmehr bestimme sich der Begriff des Sportlers jedoch nach der Verkehrsauffassung.²⁶

In der deutschen Literatur zur beschränkten Steuerpflicht im dEStG finden sich ebenso Umschreibungen zur Tätigkeit eines Sportlers: *„Sportlich ist eine Darbietung, wenn sie auf körperliche Bewegung in Form von Spiel-, Einzel- oder Wettkampfleistungen und auf eine über den alltäglichen Rahmen hinausgehende körperliche Anstrengung der beteiligten Menschen ausgerichtet ist. [...] Ob auch geistige Tätigkeiten unter den Begriff „sportlich“ fallen („Denksport“) ist strittig.“*²⁷ Dass auch geistige Tätigkeiten vom Sportlerbegriff umfasst sein können, bekräftigt Gosch²⁸: *„Sportliche Leistungen sind solche aus körperlicher oder geistiger Tätigkeit, die letztlich um ihrer selbst willen erbracht werden, idR unter Anerkennung bestimmter Regeln und Organisationsformen. Sie können von Berufssportlern ebenso wie von Amateuren erbracht werden [...]. Einbezogen sind nicht nur traditionelle, sondern alle sportlichen Darbietungen wie Tanzen, Billard, Schach, Bridge uÄ. Im Übrigen gilt auch hier ein enges Begriffsverständnis: Die sportliche Darbietung muss vor Publikum stattfinden. Anderweitige sportliche Aktivitäten wie zB individuelles Bergsteigen, Sporttauchen, Survivalaktionen, Tätigkeiten als Trainer, Schieds- oder Linienrichter, Balljungen, Betreuer wie Masseur oder Physiotherapeuten usf werden nicht einbezogen [...].“*

Noch einen Schritt extensiver scheint die Auslegung des Sportlerbegriffes im internationalen Steuerrecht zu sein. Demzufolge ist Sportler nach allgemeinem Verständnis, *„wer eine körperliche oder geistige Tätigkeit ausübt, die um ihrer selbst willen, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmten Organisationsformen, betrieben wird. Ein bestimmter Grad der Professionalisierung ist nicht erforderlich. Freizeit- und Hochleistungssportler werden gleichermaßen erfasst. Für das Abkommensrecht ist der Begriff [...] im weiten Sinn auszulegen.“*²⁹

²⁶ Vgl EStR 2000 Rz 4372.

²⁷ Loschelder in Schmidt, EStG, 2014, § 49 Rz 39.

²⁸ Gosch in Kirchhof, EStG, 2013, § 49 Tz 26.

²⁹ OECD, The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities, Z 70.

Die extensive Auslegung wird im OECD-Musterabkommen durch die Verwendung des englischen Begriffes „sportsperson“ anstatt „athlete“ verdeutlicht. Dadurch sind neben den Sportarten Golf, Boxen und Pferdereiten auch Billard, Schach oder Bridge erfasst. Unabdingbar ist hierfür jedoch das Auftreten vor einem Publikum, was typischerweise eine Wettkampfsituation impliziert.³⁰ Vom Anwendungsbereich ausgeschlossen ist die Teilnahme an Quizveranstaltungen, da für eine derartige Betätigung, gegensätzlich zu den oben angeführten Sportarten, in der Regel kein spezifisches Training erforderlich ist. „Jeder, der eine Sportart³¹ ausübt und dafür ein Entgelt erhält, ist als Sportler im Sinne des Art 17 [...] zu besteuern.“³²

Mangels einer allgemein rechtlich gültigen Definition des Begriffes „Sportler“ ist festzuhalten, dass es sowohl national als auch international differenzielle Auffassungen gibt. Der Begriff ist somit jeweils im Zusammenhang mit der Systematik des spezifischen Rechtsgebietes zu sehen und bedarf folglich einer materienabhängigen Interpretation. Der internationalen Tendenz folgend scheint es jedoch keinesfalls ausgeschlossen, auch geistige Tätigkeiten, die eine dem Körpersport vergleichbare Wettkampfdisziplin darstellen, vom Sportlerbegriff erfasst zu erachten. Zusammenfassend ist dennoch zu konstatieren, dass vor allem in der Literatur in überwiegenderem Maße auf den allgemeinen Sprachgebrauch des Sportlerbegriffes abgestellt wird.

Dass der Auslegung des Begriffes „Sportler“ auch im nationalen Steuerrecht eine durchaus exponierte Stellung zukommt, wird sich im Besonderen bei der folgenden Auseinandersetzung mit der Sportlerpauschalierungsverordnung zeigen.

Um jedoch zunächst die einkommensteuerliche Situation eines Sportlers bewerten zu können, bedarf es in einem ersten Schritt der Evaluierung der persönlichen Einkommensteuerpflicht. Wie bei sämtlichen anderen steuerpflichtigen natürlichen Personen differenziert die Einkommensteuer zwischen der unbeschränkten (§ 1 Abs 2 EStG) und der beschränkten (§ 1 Abs 3 EStG) Steuerpflicht.³³ Hervorzuheben ist die Zuzugsbegünstigung nach

³⁰ Vgl ua *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, OECD-MA Art 17 Rz 31.

³¹ Zur Beleuchtung einzelner Sportarten siehe *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 27 ff.

³² *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, OECD-MA Art 17 Rz 33.

³³ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 1; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 6; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 1.2.

§ 103 EStG, wonach mit der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht Sportlern und anderen Berufsgruppen eine individuell bemessene Steuererleichterung zugestanden werden kann.³⁴

1.2 UNBESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT

Die persönliche Einkommensteuerpflicht ist in § 1 EStG normiert. Es wird zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht differenziert. Beiden Arten der persönlichen Steuerpflicht ist gemein, dass sie nur auf einzelne natürliche Personen anwendbar sind.³⁵ Des tatsächlichen Vorliegens eines Einkommens bedarf es bei der Steuerpflicht grundsätzlich nicht.³⁶ In diesem Zusammenhang wird von der abstrakten Einkommensteuerpflicht gesprochen.³⁷ Juristische Personen sind von der Einkommensteuerpflicht nicht erfasst, sie unterliegen vielmehr der Körperschaftsteuer.³⁸

Die Steuerpflicht von natürlichen Personen beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. Es besteht keine Akzessorietät zu Staatsangehörigkeit, Geschäftsfähigkeit, Alter oder Insolvenz.³⁹

Unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs 2 EStG sind jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (Wohnsitzprinzip). Der Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist somit von der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich abhängig, während ein Ende der unbeschränkten Steuerpflicht mit dem Tod des Steuerpflichtigen bzw der Aufgabe des inländischen

³⁴ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 1; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 1; Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 1; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 90.

³⁵ § 1 Abs 1 EStG; eine Veranlagung mehrerer Personen (zB Ehegattensplitting, Haushaltsbesteuerung) ist dem österreichischen EStG fremd, Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 1 und 4; EStR 2000 Rz 5 verwendet hierfür den Ausdruck „Individualbesteuerung“; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 3; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 2.

³⁶ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 4; EStR 2000 Rz 1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 30 ff; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 1.2.

³⁷ Vgl EStR 2000 Rz 18.

³⁸ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 4; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 4; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 3; EStR 2000 Rz 7.

³⁹ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 3 sowie 30 ff; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 5; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 2; EStR 2000 Rz 8.

Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes eintritt.⁴⁰ In diesem Zusammenhang von maßgeblicher Bedeutung ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze⁴¹ (nähere Ausführungen im Kapitel 1.2.3).

Bei Vorliegen von mehreren Wohnsitzen besteht auch dann eine unbeschränkte Steuerpflicht, wenn zumindest einer dieser Wohnsitze im Inland liegt. Alternativ kann der gewöhnliche Aufenthalt oder der tatsächliche Aufenthalt von mehr als sechs Monaten zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht herangezogen werden.⁴²

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte, ohne Belang, ob die Einkünfte bereits im Ausland besteuert worden sind.⁴³ Der Steuerpflichtige unterliegt somit mit seinen weltweit erzielten Einkünften der österreichischen Steuerpflicht, wobei auch ausländische Einkünfte nach österreichischen Vorschriften ermittelt werden müssen.⁴⁴ Dieser Vorgang wird als Welteinkommensprinzip⁴⁵ oder Totalitäts- bzw. Universalitätsprinzip tituliert.⁴⁶ Durchbrochen wird das Welteinkommensprinzip von internationalen Regelungen. Um Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu vermeiden, werden häufig Ausnahmen dieses Grundsatzes in sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen⁴⁷ getroffen. Das österreichische Besteuerungsrecht kann demzufolge durch bilaterale Übereinkünfte oder, soweit solche nicht bestehen, durch innerstaatliche Maßnahmen nach § 48 BAO eingeschränkt werden.⁴⁸

⁴⁰ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 3 sowie 30 ff; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 2; EStR 2000 Rz 15.

⁴¹ BGBl II 528/2003.

⁴² Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 9; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 3 sowie 46; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 8.

⁴³ § 1 Abs 2 EStG; EStR 2000 Rz 16.

⁴⁴ Vgl EStR 2000 Rz 17.

⁴⁵ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 2; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 6; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 6.

⁴⁶ Siehe Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 6; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 2.

⁴⁷ Siehe dazu EStR 2000 Rz 32 sowie Anhang I der EStR 2000 mit einer Auflistung von Abkommen, Verordnungen und Erlassregelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung.

⁴⁸ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 7; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 16; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 1.2; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 90.

Wird der österreichische Wohnsitz bzw der gewöhnliche Aufenthalt in Österreich aufgegeben, so fallen die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht weg und es kann zu einem Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht kommen. Der Zeitraum des Bestehens einer unbeschränkten Steuerpflicht kann hierbei sofort veranlagt werden.⁴⁹ Bei einem derartigen Wechsel während eines Kalenderjahres kommt es zur Entstehung von zwei Steuerabschnitten, die je zu einem getrennten Veranlagungsverfahren sowie zu getrennten Steuerbescheiden führen.⁵⁰ Gemäß § 120 ff BAO ist das Übergehen von der unbeschränkten Steuerpflicht in die beschränkte Steuerpflicht dem zuständigen Finanzamt innerhalb einer Monatsfrist anzuzeigen.⁵¹

Da ein Sportler, insbesondere der Berufssportler, im Zuge seiner aktiven Laufbahn oftmals grenzüberschreitende Ortsveränderungen vornimmt, sei es durch einen bewusst gewollten Wohnsitzwechsel oder durch einen anlassspezifischen längeren Aufenthalt im Ausland, kommt der grundlegenden Frage der persönlichen Steuerpflicht bei Sportlern oftmals eminente Bedeutung zu. Aufgrund von internationalen Wettkämpfen und anderweitigen Veranstaltungen können komplexe Sachverhalte entstehen, die hinsichtlich der Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht einer eingehenden rechtlichen Beurteilung bedürfen. Die Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht an den Wohnsitz bzw den gewöhnlichen Aufenthalt und nicht an die Staatsangehörigkeit führt gerade bei international tätigen Sportlern oftmals zu Schwierigkeiten mit dem Fiskus und mündete in einer Reihe von Fällen in der Abwanderung bestimmter Sportler in ein Niedrigsteuerland.

Um eine etwaige unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers in Österreich festzustellen, bedarf es demgemäß einer Untersuchung der Begriffe „Wohnsitz“ sowie „gewöhnlicher Aufenthalt“. Die Auslegung dieser Begriffe bietet ein weites Interpretationsspektrum und war bereits in einer erklecklichen Anzahl Inhalt höchstgerichtlicher Entscheidungen. Um der unbeschränkten Steuerpflicht zu entgehen und um somit Steuern zu „sparen“, wagten einige Sportler den Umzug in Steueroasen. Dass hierbei eine verbleibende Wohnmöglichkeit bzw

⁴⁹ Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 8/1; Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 7; Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 20; EStR 2000 Rz 7502 sowie § 39 Abs 2 EStG.

⁵⁰ Doralt sieht die Trennung in zwei Steuerabschnitte aufgrund der progressionsmindernden Wirkung problematisch und verweist auf das dEStG, das eine einheitliche Veranlagung vorsieht, Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 8 und 32 ff; Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 7 f; Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 20; EStR 2000 Rz 20 und 7503; VwGH 26.9.1990, 86/13/0104.

⁵¹ Ua Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 7.

längere Aufenthalte im Wegzugsland für unangenehme Nachwehen sorgen können, zeigen Fälle, wie beispielsweise jener des deutschen Tennisspielers Boris Becker. Becker hatte 1991 neben seiner Wohnung in Monaco auch eine Wohnung in München zur Verfügung. Zum Schein waren seine Eltern die Mieter, denn mit einem Wohnsitz wäre Becker in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Dennoch sahen die Gerichte die Wohnung als Wohnsitzbegründend an (siehe Näheres in Kapitel 1.2.4). Aus der Nicht-Offenlegung des deutschen Wohnsitzes resultierte eine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung von 3,4 Millionen Mark.⁵²

Der Wohnsitz bzw der gewöhnliche Aufenthalt sowie das Spezifikum der seit 2004 in Geltung stehenden Zweitwohnsitzverordnung stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der unbeschränkten Steuerpflicht und werden im Folgenden näher beleuchtet.

1.2.1 BEGRIFF DES WOHSITZES

Der Begriff des Wohnsitzes bestimmt sich nach § 26 Abs 1 BAO, wonach ein Wohnsitz dann gegeben ist, wenn eine Person eine Wohnung innehat und Umstände vorliegen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.⁵³ Essentielle Voraussetzungen sind demzufolge „Wohnung“, „Innehabung derselben“ und die „Beibehaltung und Benutzung“, die allesamt kumulativ vorliegen müssen.⁵⁴ Maßgebend bei dieser zweifelsfrei nicht einfachen Beurteilung ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge.⁵⁵

Ausschlaggebend für die rechtliche Subsumtion ist stets das Gesamtbild, wonach beispielsweise die polizeiliche Meldung,⁵⁶ der gewöhnliche Aufenthalt oder der Mittelpunkt

⁵² <http://www.faz.net/aktuell/sport/becker-prozess-bewaehrungsstrafe-und-mahnung-tennisidol-muss-sich-als-braver-steuerzahler-beweisen-183592.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁵³ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 25; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Tojfl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 1.

⁵⁴ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 25; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10 ff; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁵⁵ Vgl VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292.

⁵⁶ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 11; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 32; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 8; ua VwGH 3.7.2003, 99/15/0104.

der Lebensinteressen im Ausland zwar Indizwirkung haben können, jedoch keine abschließende Würdigung rechtfertigen.⁵⁷

Unter einer Wohnung werden eingerichtete Räume verstanden, die zum Wohnen bestimmt sind und in Einklang mit den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen stehen.⁵⁸ Die Räumlichkeiten müssen sohin ein angemessenes Wohnen regelmäßig zulassen.⁵⁹ Demgegenüber ist jedoch ein „standesgemäßes“ Wohnen nicht notwendig.⁶⁰ Eine Eignung der Räumlichkeiten zum Wohnen ist anzunehmen, wenn die Wohnung ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden kann. Es bedarf hierzu keiner kompletten Einrichtung, bereits eine teilweise Einrichtung reicht aus. Ein bloßer Rohbau, der nur über Fenster und Estrich verfügt, erfüllt den Wohnungsbegriff nicht.⁶¹

Es folgt nun eine Aufzählung von Objekten, die unter Anführung zutreffender Rechtsprechung, als Wohnung anzusehen sind.⁶² Hierbei wird vor allem auf jene Räumlichkeiten eingegangen, die des Öfteren mit Sportlern in Zusammenhang gebracht werden:

Oftmals sind Sportler, die gerade einen Ortswechsel vollzogen haben, auf der Suche nach einer geeigneten Unterkunft und beziehen, teilweise auch längerfristig, Hotelzimmer. Hotelzimmer können unter Umständen, vor allem wenn sie auf Dauer gemietet sind, als Wohnung betrachtet werden.⁶³ Ebenso können Untermietzimmer oder Ferienhäuser einen

⁵⁷ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 26; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 11; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁵⁸ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 28; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁵⁹ Siehe auch EStR 2000 Rz 21.

⁶⁰ Ua VwGH 28.2.1973, 1356/72; 7.7.1967, 1860/66.

⁶¹ VwGH 29.11.1965, 1281/65; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 28; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 8.

⁶² Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10; ebenso Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁶³ VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; 24.1.1996, 95/13/0150; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10.

Wohnsitz begründen.⁶⁴ Dasselbe gilt für ein vom Arbeitgeber unter der Woche bereitgestelltes Zimmer am Arbeitsort.⁶⁵

Räumlichkeiten, die bloß vorübergehend und notdürftig Unterkunft gewähren,⁶⁶ sind vom Wohnungsbegriff ebensowenig umfasst wie nicht ortsfeste Unterkünfte (mobile Camping- oder Wohnwagen).⁶⁷ Eine fixe Stationierung von derartigen Gefährten kann jedoch unter Umständen sehr wohl als Wohnung gewertet werden.

Hotelzimmer oder Appartements, die einem Sportler oftmals vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, können somit durchaus geeignet sein, einen Wohnsitz zu begründen.

Als weitere Voraussetzung für die Begründung eines Wohnsitzes ist die Innehabung der Wohnung vonnöten. Unter Innehabung wird die jederzeitige Möglichkeit verstanden, die Wohnung für den eigenen Wohnbedarf nützen zu können.⁶⁸ Entscheidend ist hierbei die tatsächliche Verfügungsgewalt über eingerichtete Räume, die zum Wohnen benützt werden können. Es müssen objektive Umstände vorliegen, die erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich nützen kann.⁶⁹ Daraus ergibt sich, dass nicht vordergründig auf die Eigentumsverhältnisse der Wohnung abzustellen ist, sondern vielmehr auch der Mieter die gemietete Wohnung innehaben kann. Im Umkehrschluss hat ein Steuerpflichtiger eine in seinem Eigentum stehende Wohnung nicht inne, wenn er sie vermietet hat und die Möglichkeit, die Wohnung jederzeit zu nutzen, ausgeschlossen ist.⁷⁰ Eine dauernde Vermietung sowie eine leerstehende Wohnung, die ein Wohnen rein faktisch

⁶⁴ VwGH 7.7.1967, 1860/66; 18.1.1963, 1245/62; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10.

⁶⁵ VwGH 30.5.1985, 83/18/0177; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10.

⁶⁶ UFS 8.8.2012, RV/0060-S/09; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10.

⁶⁷ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 29; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 10; Vgl EStR 2000 Rz 21.

⁶⁸ VwGH 30.1.1990, 89/14/0054; 16.9.1992, 90/13/0299; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 31; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 11; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁶⁹ VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 16.9.1992, 90/13/0299; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 31; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 11; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7; EStR 2000 Rz 21.

⁷⁰ VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 31; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 11; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

nicht ermöglicht, stehen einer Wohnsitzbegründung entgegen.⁷¹ Unter besonderem Augenmerk stehen Vermietungen zwischen nahen Angehörigen, da hierbei oftmals die Möglichkeit der Nutzung der Wohnung bestehen bleibt und eine tatsächliche Aufgabe des Wohnsitzes mit Bedacht darauf zu prüfen ist.⁷² Ein tatsächliches ständiges Benützen der Wohnung ist beim Steuerpflichtigen nicht erforderlich.⁷³

Wenn eine Person eine fremde Wohnung mitbenutzt, ist nur bei ständiger Nutzung von einer Wohnsitzbegründung auszugehen. Kommt es zu wiederholten Aufenthalten in einer fremden Wohnung als Gast, steht die mangelnde Verfügungsgewalt über die Wohnung der Begründung eines Wohnsitzes entgegen.⁷⁴ Die bloße Überlassung eines Zimmers zur vorübergehenden Nutzung, wie es beispielsweise bei Verwandtenbesuchen üblich ist, begründet weder eine tatsächliche noch eine rechtliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen.⁷⁵ Das gelegentliche, wiederkehrende Benützen eines Zimmers im elterlichen Wohnhaus ist bei vorliegender Notwendigkeit, eine Zustimmung der Berechtigten einzuholen, nicht als Innehabung einer Wohnung zu beurteilen.⁷⁶ Benützt der Sohn die der Mutter vermietete Wohnung bei seinen Aufenthalten im Inland, seien diese geschäftlich oder urlaubsbedingt, begründet er damit keinen Wohnsitz, wenn die tatsächliche Verfügungsgewalt der Mutter zukommt.⁷⁷

Sowohl die Urlaubswohnung eines im Ausland tätigen Sportlers, so er sie jedes Jahr für einige Wochen bzw Monate benutzt, als auch die inländische Wohnung eines Sportlers, der sich häufig auf Auslandsreisen befindet, können jedenfalls einen Wohnsitz begründen.⁷⁸

⁷¹ Siehe ua *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, 1993, § 1 Tz 5; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 30.

⁷² VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; vgl ua *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 32.

⁷³ *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 12; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 7; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 35; *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 1.

⁷⁴ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 33; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 11.

⁷⁵ VwGH 14.11.1996, 94/16/0033; UFS 23.5.08, RV/0043-K/704; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 33; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 11.

⁷⁶ VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; UFS 13.10.04, RV/0211-I/04; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 33; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 15 f.

⁷⁷ VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 33; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 15 f.

⁷⁸ Vgl VwGH 7.7.1967, 1860/66, jedoch mit Bedacht auf die Zweitwohnsitzverordnung.

Als letzte Voraussetzung für die Erfüllung des Wohnsitzkriteriums bedarf es objektiver Umstände, die vermuten lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die alleinige Innehabung der Wohnung reicht hierfür nicht aus.⁷⁹ Nicht ausschlaggebend ist die rein subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, eventuell zu einem späteren Zeitpunkt bei Eintreffen unvorhergesehener Ereignisse die Wohnung zu beziehen.⁸⁰ Objektive Umstände müssen vielmehr erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung innehat und sie über einen gewissen Zeitraum auch benutzen und beibehalten wird. *Doralt*⁸¹ geht davon aus, dass als Anhaltspunkt zum zeitlichen Ausmaß auf die Sechsmonatsfrist des Aufenthaltstatbestandes nach § 26 Abs 2 BAO zurückgegriffen werden könne.

Zweifellos bedeutend erscheint in diesem Kontext der Zeitraum des tatsächlichen Benützens der Wohnung. Ein gewisses Ausmaß an faktischer Mindestnutzung der Wohnung indiziert jedenfalls das Erfüllen des Wohnsitzkriteriums.⁸² Daraus ergibt sich jedoch nicht, dass eine tatsächliche bzw eine ununterbrochene Benutzung zwingend erforderlich ist.⁸³

Für das Beibehalten und Benutzen der Wohnung spricht beispielsweise ein unbefristeter Mietvertrag.⁸⁴ Währenddessen sieht *Loukota*⁸⁵ die Absicht eines ausländischen Künstlers, der eine Wohnung nur für die Dauer seines inländischen Engagements von vier Monaten anmietet, auf Beibehalten der Wohnung nicht gegeben. Diese Ansicht ist durchaus auf Sportler, die lediglich für einen abgesteckten Zeitraum, beispielsweise im Fußball nur für die Frühjahrssaison, eine Unterkunft beziehen, umzulegen. Eine individuelle Betrachtung des jeweiligen Falles ist hierbei jedoch unabdingbar.

⁷⁹ VwGH 25.9.1973, 111/73; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 11/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 34 f; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁸⁰ VwGH 12.3.1974, 1974/73; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 11/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 34 f; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 7.

⁸¹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 11/1; vgl *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 35.

⁸² *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 35 mit Verweis auf UFS 27.6.2008, RV/0172-S/06; 12.12.2006, RV/3046-W/02.

⁸³ Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 12 mit Verweis auf VwGH 3.7.2003; 99/15/0104.

⁸⁴ VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 36; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.

⁸⁵ *Loukota*, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz, SWI 2004, 53.

Abschließend ist in diesem Zusammenhang die Zweitwohnsitz-Verordnung⁸⁶ erwähnenswert, die besagt, dass es bei einem bestehenden Zweitwohnsitz im Sinne dieser Verordnung zu keiner Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht kommt. Voraussetzung dafür ist, dass die Wohnung an nicht mehr als 70 Tagen im Jahr benützt wird sowie dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen seit mehr als 5 Jahren im Ausland befindet.⁸⁷ Diese Regelung ist einerseits für österreichische Sportler, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, jedoch zu Urlaubs- und Trainingszwecken eine Wohnung im Inland unterhalten, und andererseits für ausländische Sportler, die vor allem ob der klimatischen Bedingungen zu Trainingszwecken eine Unterkunft in Österreich nützen, von Bedeutung.⁸⁸

1.2.2 BEGRIFF DES GEWÖHNLICHEN AUFENTHALTES

Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes gemäß § 26 Abs 2 BAO dient als Ersatztatbestand.⁸⁹ Der Steuerpflichtige hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, „*wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt*“.⁹⁰ Als eine Art absolute Obergrenze tritt die unbeschränkte Abgabepflicht jedoch „*stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate*“.⁹¹ Wie bereits der VwGH aussprach, kann eine natürliche Person zwar mehrere Wohnsitze, aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁹²

Gerade bei Sportlern ist es ob ihrer wechselnden Wohnverhältnisse und der stringenten Anforderungen an das Wohnsitzkriterium im Sinne des § 26 Abs 1 BAO oftmals schwierig, einen Wohnsitz zu evaluieren und schlussendlich festzustellen. Deshalb kommt dem Subsidiärtatbestand des § 26 Abs 2 BAO gerade bei Sportlern besondere Bedeutung zu.

⁸⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl II 528/2003.

⁸⁷ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 41; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 27/1 ff.

⁸⁸ Siehe Näheres zur Zweitwohnsitzverordnung unter Kapitel 1.2.3.

⁸⁹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 46; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 18; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

⁹⁰ § 26 Abs 2 S 1 BAO.

⁹¹ § 26 Abs 2 S 2 BAO; ebenso EStR 2000 Rz 23.

⁹² Vgl VwGH 28.11.2007, 2007/15/0055; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 46; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 18; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

Dabei ist wie beim Wohnsitz auf objektive Merkmale abzustellen, die subjektive Sichtweise ist nicht ausschlaggebend.⁹³ Gefordert ist eine längere, nicht jedoch ständige bzw durchgehende physische Anwesenheit des Steuerpflichtigen in Österreich.⁹⁴ Der Aufenthalt muss auf Dauer angelegt sein,⁹⁵ sich jedoch nicht auf denselben Ort im Inland beschränken. Vielmehr ist ein länger andauernder Aufenthalt an verschiedenen Orten in Österreich ausreichend.⁹⁶ Sowohl *Marschner*⁹⁷ als auch *Doralt*⁹⁸ sprechen von einer „*sachlich-räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort*“⁹⁹, worin sich das Erfordernis nach Umständen ausdrücke, die darauf schließen lassen, dass es sich nicht nur um ein vorübergehendes Verweilen handle. Vorübergehende Aufenthalte, die sich auf Besuchs- oder Erholungszwecke beschränken, begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt.¹⁰⁰ *Doralt*¹⁰¹ will unter derartig kurzfristigen Aufenthalten auch jene, die aus beruflichen oder geschäftlichen Zwecken erfolgen, verstanden wissen.

Eine zeitliche Obergrenze des tatsächlichen Aufenthalts statuiert § 26 Abs 2 zweiter Satz BAO, wonach ein tatsächlicher Aufenthalt von länger als sechs Monaten unweigerlich einen gewöhnlichen Aufenthalt begründet und schließlich die unbeschränkte Steuerpflicht hervorruft. Hierbei handelt es sich um eine „*gesetzliche Fiktion des gewöhnlichen Aufenthaltes*“¹⁰². Die Sechsmonatsfrist muss nicht innerhalb eines

⁹³ Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 46; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 18; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

⁹⁴ VwGH 9.2.1973, 1025/71; 20.6.2000, 98/15/0016; 28.11.2002, 2002/13/0079; 2.6.2004, 2001/13/0160; Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 47; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 18; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

⁹⁵ VwGH 31.3.1992, 87/14/0096; aber auch VwGH 24.6.2010, 2009/16/0133, wo der VwGH aussprach, dass ein Aufenthalt von fünf Monaten bei einem eindeutigen Rückkehrwillen nicht auf Dauer angelegt sei.

⁹⁶ Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 47; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 18; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11; sowie EStR 2000 Rz 24.

⁹⁷ Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 47.

⁹⁸ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 18.

⁹⁹ Ebenso VwGH 31.3.1992, 87/14/0096.

¹⁰⁰ Siehe ebenfalls EStR 2000 Rz 25.

¹⁰¹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 19.

¹⁰² VwGH 9.2.1973, 1025/71; Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 48; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 25; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

Kalenderjahres erfüllt sein.¹⁰³ Bei der Berechnung dieser Zeitspanne sind mehrere vorübergehende Aufenthalte nicht zusammenzuzählen.¹⁰⁴ Kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthaltes in Österreich führen, so der Wille auf eine Fortsetzung des Aufenthaltes im Inland bestehen bleibt, zu keiner Unterbrechung der Frist, sondern lediglich zu einer Hemmung, die die Frist nach einer Rückkehr weiterlaufen lässt.¹⁰⁵

Ausländische Sportler, insbesondere Mannschaftssportler, erhalten von ihren Klubs oftmals zeitlich befristete Verträge. Damit kommt die Absicht zum Ausdruck, den Sportler lediglich über einen gewissen Zeitraum beschäftigen zu wollen und erst später, unter Bedachtnahme auf dessen sportliche und finanzielle Rentabilität, über einen Weiterverbleib zu entscheiden. Wird der Sportler sohin beispielsweise lediglich für die Frühjahrsaison, welche ca fünf Monate dauert, beschäftigt und ein darüber hinausgehender Verbleib sowohl seitens des Spielers als auch des Vereins ausgeschlossen, so kann wohl von keinem gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs 2 BAO ausgegangen werden. Zweifelsohne nimmt die Sechsmonatsgrenze bei Spielerverträgen eine wesentliche, keinesfalls zu unterschätzende Rolle ein.¹⁰⁶ Wird mit dem Sportler ein Vertragsverhältnis für einen Zeitraum von einem Jahr eingegangen, deutet dieser Umstand auf ein nicht bloß vorübergehendes Verweilen im Inland hin und begründet konsequenterweise einen gewöhnlichen Aufenthalt und somit die unbeschränkte Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt bereits mit dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich ein und bleibt auch dann aufrecht, wenn das Beschäftigungsverhältnis vorzeitig, beispielsweise nach drei Monaten, beendet wird.¹⁰⁷

Des Weiteren ist in diesem Zusammenhang dem gewöhnlichen Aufenthalt von in Österreich beschäftigten (Saison-)Arbeitern große Bedeutung beizumessen. Hierbei ist wiederum die Sechsmonatsgrenze ausschlaggebend. Ausländische Saisonarbeiter haben weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich, sofern sich ihr Aufenthalt auf

¹⁰³ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, 1993, § 1 Tz 13; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 48; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 25; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11.

¹⁰⁴ VwGH 14.4.1972, 457/71; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 25; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 48.

¹⁰⁵ VwGH 5.7.1983, 82/14/0178; 28.11.2002, 2002/13/0079; 2.6.2004, 2001/13/0160; ebenso LStR 2002 Rz 5.

¹⁰⁶ Vgl EStR 2000 Rz 35; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 22 f.

¹⁰⁷ Siehe LStR 2002 Rz 4; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 49.

unter sechs Monate beschränkt.¹⁰⁸ Ein wiederholtes Arbeitsverhältnis lässt die Sechsmonatsfrist von neuem laufen, sofern das alte Arbeitsverhältnis „vollständig abgewickelt“ wurde.¹⁰⁹

Schließlich gilt es, auch das Spezifikum des Grenzgängers zu erörtern. Darunter sind Personen zu verstehen, die ohne einen inländischen Wohnsitz ihre Arbeitsleistungen im Inland verrichten und täglich zu ihrem ausländischen Wohnsitz zurückkehren.¹¹⁰ Aufgrund einer mangelnden sachlichen und räumlichen Beziehung zum inländischen Aufenthaltsort haben Grenzgänger aus dem Ausland keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.¹¹¹ Übernachtet der Grenzgänger jedoch an Arbeitstagen am Arbeitsort und kommt es somit zu keinem regelmäßigen Überqueren der Staatsgrenzen, so begründet er jedenfalls einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn er nur an den Wochenenden ins Ausland zurückkehrt.¹¹²

Grenzgänger sind im Inland, dem Tätigkeitsstaat, beschränkt steuerpflichtig und im Ausland, dem Wohnsitzstaat, unbeschränkt steuerpflichtig. Doppelbesteuerungsabkommen enthalten zu dieser Sonderthematik häufig Ausnahmebestimmungen.¹¹³

Bezogen auf Sportler ist hierbei vor allem an ausländische Sportler, die bei einem grenznahen Arbeitgeber beschäftigt sind und ihren Wohnsitz im örtlich nahegelegenen Ausland begründen, zu denken. Ein Fußballspieler, der beim SCR Altach¹¹⁴ unter Vertrag steht und seinen Wohnsitz im in der Schweiz gelegenen Ort Altstätten hat, muss als Tagespendler eine Strecke von bloß ca zehn Kilometer zurücklegen. Dass dieser Spieler der unbeschränkten

¹⁰⁸ VwGH 28.9.1965, 2232/64; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 22 f; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 49; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11; EStR 2000 Rz 35; LStR 2002 Rz 4 ff.

¹⁰⁹ UFS 15.9.2011, RV/0625-I/09; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 49; LStR 2002 Rz 5.

¹¹⁰ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 21; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 52; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11; LStR 2002 Rz 6.

¹¹¹ VwGH 14.4.1972, 457/71; 25.10.1972, 401/72; UFS 20.7.2011, RV/0941-I/10; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 21; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 52; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 11; ebenso EStR 2000 Rz 24 und 35.

¹¹² Vgl VwGH 6.10.1980, 2350/79; EStR 2000 Rz 24.

¹¹³ Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 21; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 52; siehe bspw DBA Österreich-Deutschland Art 15 Abs 6. Im gegenständlichen DBA gilt als Nähe der Grenze die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze.

¹¹⁴ Fußballklub der österreichischen Bundesliga, <http://www.scr.a.at/> (Zugriff 1.7.2014).

Steuerpflicht in Österreich unterliegt, wird einhellig ausgeschlossen,¹¹⁵ nämlich auch dann, wenn das Dienstverhältnis länger als sechs Monate dauert.¹¹⁶

1.2.3 DIE ZWEITWOHNSITZ-VERORDNUNG

Zur Besteuerung von Steuerpflichtigen mit inländischem Zweitwohnsitz ist aufgrund § 1 EStG folgende Verordnung¹¹⁷ ergangen:

„§ 1. (1) Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

(2) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

§ 2. Die Wirkungen des § 1 treten bei Auswärtsverlagerungen des Mittelpunktes der Lebensinteressen erstmals im folgenden Kalenderjahr und bei Einwärtsverlagerungen letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr ein.

§ 3. Eine Benutzung des inländischen Wohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-) Partners, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, begründet einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz für den Abgabepflichtigen.

§ 4. Die Verordnung ist ab 1. Jänner 2004 anzuwenden.“

Diese Verordnung sorgte 2003 für großes Aufsehen, da sie in einen rechtlichen Bereich eingreift, der nicht zuletzt für den Fiskus von weitreichender Bedeutung ist, nämlich in die unbeschränkte Steuerpflicht. Nach dieser Normierung führt ein inländischer Wohnsitz nicht zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um einen Zweitwohnsitz im

¹¹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 35; LStR 2002 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 21; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 52; VwGH 14.4.1972, 457/71; vgl auch DBA Österreich-Schweiz.

¹¹⁶ Siehe bspw LStR 2002 Rz 6.

¹¹⁷ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl II 528/2003.

Sinne der Verordnung handelt.¹¹⁸ Die hierbei zu erfüllenden Kriterien werden im Folgenden näher betrachtet:

Der Steuerpflichtige muss den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen¹¹⁹ seit über fünf Kalenderjahren im Ausland haben. Wiederum entscheidend ist diesbezüglich das Gesamtbild der Verhältnisse. Es wird auf ein Überwiegen der persönlichen Verhältnisse zum einen oder zum anderen Staat abgestellt. Zum Ausdruck kommt die persönliche Bindung zum jeweiligen Ort insbesondere durch die Ausübung des Berufs, die Gestaltung der Familienverhältnisse, Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie Tätigkeiten, die der Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen dienen.¹²⁰ Die stärkste persönliche Bindung besteht regelmäßig zu jenem Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seiner Familie zusammenlebt. Dabei handelt es sich jedoch um eine widerlegbare Vermutung.¹²¹ Den wirtschaftlichen Verhältnissen kommt häufig eine untergeordnete Bedeutung zu.¹²² Ausschlaggebend ist schlussendlich, welcher Staat für die Person der bedeutungsvollere ist.¹²³

Hinsichtlich des zeitlichen Kriteriums fordert die Zweitwohnsitzverordnung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen seit mehr als fünf Kalenderjahren im Ausland befindet. Unter expliziter Verwendung des Begriffes „Kalenderjahr“ kommt unmissverständlich zum Ausdruck, dass es sich um fünf volle Kalenderjahre handelt. Das Kalenderjahr beginnt mit 1.1. und endet mit 31.12. des jeweiligen Jahres.¹²⁴ Ein Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht aufgrund der Verordnung ist während des Kalenderjahres nicht möglich.¹²⁵ *Loukota*¹²⁶ geht davon aus, dass dieser Umstand der Absicherung einer steuerumgehenden Ausnutzung diene.

¹¹⁸ Dennoch kann es aufgrund eines gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich zu einer unbeschränkten Steuerpflicht kommen; vgl EAS 2933 vom 25.1.2008. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass ausländische Einkünfte selbst bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich aufgrund von DBA regelmäßig nicht von der österreichischen Besteuerung erfasst sind.

¹¹⁹ Dieser Begriff findet sich vor allem in DBA; vgl ebenso § 103 Abs 2 sowie § 107 Abs 2 EStG.

¹²⁰ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/7; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 41; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹²¹ VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; 26.11.1991, 91/14/0041.

¹²² *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/6; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 42; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹²³ Vgl VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193.

¹²⁴ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/8; gegensätzlich im Doppelbesteuerungsrecht: hier bezieht sich die Fünfjahresregel regelmäßig auf einen länger als fünf Jahre dauernden Auslandsaufenthalt; ebenso *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹²⁵ *Puchinger/Hübl/Silber*, Die Zweitwohnsitz-Verordnung, eolex 2004, 206; EAS 2897 vom 29.10.2007; ansonsten kann ein Wohnsitzwechsel innerhalb eines Kalenderjahres sehr wohl zu zwei getrennten

Eine entscheidende Voraussetzung bildet das Erfordernis, die Wohnung im Inland an nicht mehr als 70 Tagen zu benutzen.¹²⁷ Zu dieser Frist ist auszuführen, dass 70 Tage in etwa 20% des Kalenderjahres entsprechen und somit als untergeordnet angesehen werden. Hierbei wird von einem Maßstab ausgegangen, der im Abgabenrecht regelmäßig der Grenze für „Untergeordnetes“ dient.¹²⁸ Zur Bemessung der Frist sind sämtliche Tage, an denen die Wohnung benutzt wird, heranzuziehen. Darunter fallen auch Tage, an denen die Wohnung nur stundenweise benutzt wird. Ein Übernachten des Steuerpflichtigen in der Wohnung ist nicht notwendig.¹²⁹ Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnungen im Inland, so sind alle Tage, an denen der Steuerpflichtige diese inländischen Wohnungen benutzt, zusammenzuzählen. Hotelaufenthalte werden nicht miteinberechnet.¹³⁰

Als letzte und wohl in der Praxis am schwierigsten handzuhabende Prämisse statuiert die Zweitwohnsitzverordnung die Führung eines Verzeichnisses, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.¹³¹ Das Verzeichnis ist wesentliche Bedingung für das Betrachten der Wohnung als Zweitwohnsitz im Sinne der Verordnung. Nur bei einer Auflistung sämtlicher Tage, an denen die Wohnung benutzt wird, kann es zu einem Ausschluss der unbeschränkten Steuerpflicht kommen. *Doralt*¹³² schließt aufgrund des Wortlauts der Verordnung darauf, dass ein laufend geführtes Verzeichnis nicht erforderlich sei, sondern ein solches auch nachträglich angelegt werden könne. Formale Erfordernisse sieht die Verordnung jedenfalls nicht vor. Die Finanzverwaltung hält dennoch fest, dass von einem Verzeichnis im Sinne des § 1 Abs 2 der Zweitwohnsitzverordnung nur dann ausgegangen werden könne, *„wenn es sich um eine geschlossene vollständige Auflistung der Tage der inländischen Wohnungsbenutzung handelt, die von der offenkundigen Willensentscheidung getragen ist, ein solches Verzeichnis für Zwecke der Anwendung der*

Veranlagungen führen, siehe Kapitel 1.2; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/8 sowie 27/17.

¹²⁶ *Loukota*, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz, SWI 2004, 57.

¹²⁷ § 1 Abs 1 der Zweitwohnsitzverordnung.

¹²⁸ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 41; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/9; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹²⁹ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 42; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/10; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹³⁰ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 42.

¹³¹ § 1 Abs 2 der Zweitwohnsitzverordnung.

¹³² *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/11; übereinstimmend *Kunisch*, Zweitwohnsitz im Steuerrecht, ZLB 2013, 54.

Verordnung zu erstellen.“¹³³ Es sei hierfür „die Führung eines speziell zwecks Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung erstellten Verzeichnisses erforderlich.“¹³⁴

Zum Zeitpunkt einer möglichen Inanspruchnahme der begünstigenden Regelung hält die Zweitwohnsitzverordnung fest, dass die Wirkungen, sofern der Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlegt wird, erstmals im folgenden Kalenderjahr eintreten. Kommt es zu einer Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ins Inland, so ist die Verordnung im vorangehenden Kalenderjahr letztmalig anzuwenden.¹³⁵ Dem Nachweis der Verlagerung des Lebensmittelpunktes können Ansässigkeitsbestätigungen im Sinne der DBA dienen.¹³⁶ Bei Wegfall des Lebensmittelpunktes im Ausland innerhalb von fünf Kalenderjahren nach dem Wegzug und einer diesbezüglichen Verlagerung ins Inland fallen die Voraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung rückwirkend weg. Der Steuerpflichtige unterliegt somit durchgehend der unbeschränkten Steuerpflicht.¹³⁷

Hinsichtlich der Geltendmachung der Zweitwohnsitzverordnung ist weder eine Erklärung des Steuerpflichtigen noch eine Bewilligung durch die Abgabenbehörde vorgesehen. Demnach reicht es, wenn der Steuerpflichtige die Inanspruchnahme der Verordnung bei seiner Veranlagung geltend macht.¹³⁸

Die amtlichen Erläuterungen zur Zweitwohnsitzverordnung¹³⁹ zeigen, dass es dem Verordnungsgeber um eine Vermeidung der unbeschränkten Steuerpflicht von im Ausland lebenden Personen, die Österreich als Feriendomizil wählen, ging. Es sei von steigenden inländischen Investitions- und Konsumausgaben durch diese Personen auszugehen. Steuerausfälle seien nicht zu erwarten, da Personen aus dem Ausland bei Eintreten der

¹³³ EAS 3149 vom 21.4.2010.

¹³⁴ EAS 3149 vom 21.4.2010.

¹³⁵ § 2 der Zweitwohnsitzverordnung; EAS 2399 vom 5.1.2004; anders *Doralt*, Zweitwohnsitzverordnung – Rechtswidrigkeiten und kein Ende, RdW 2004, 572.

¹³⁶ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/14; *Loukota*, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz, SWI 2004, 53; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹³⁷ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 45; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1, wonach die Anwendung der Verordnung rückwirkend nach § 295a BAO zu versagen ist; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/14.

¹³⁸ Siehe *Weninger*, Zweitwohnsitzverordnung: Klarheit über (un)beschränkte Steuerpflicht bei Zweitwohnsitz, AStN 2003, 208; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/14.

¹³⁹ Siehe *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/2 sowie *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 44.

unbeschränkten Steuerpflicht die Begründung eines Feriendomizils in Österreich meiden würden, jedoch im gegenteiligen Fall, bei Nichteintreten der unbeschränkten Steuerpflicht, durch Umwegrentabilität ein zusätzliches Steueraufkommen erwartet werden könne.

Der Zweitwohnsitzverordnung widerfuhr jedoch erhebliche Kritik. Nach *Doralt*¹⁴⁰ könne ein nach dem Gesetz vorliegender Wohnsitz nicht durch eine Verordnung wieder beseitigt werden. Die Verordnung ermögliche es einem Steuerpflichtigen, in einer Steueroase zu leben und gleichzeitig steuerunschädlich einen Wohnsitz im Inland zu begründen. Darüber hinaus bestünden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken an der Zweitwohnsitzverordnung, als eine effiziente Kontrolle der 70-Tage-Regelung nicht möglich sei.¹⁴¹ Weder könne die Behörde eine Anwesenheit des Steuerpflichtigen am inländischen Wohnsitz von mehr als 70 Tagen beweisen noch könne der Steuerpflichtige beweisen, dass er nicht mehr als 70 Tage anwesend war.¹⁴² Ebenso konstatiert *Kunisch*¹⁴³, dass eine Kontrolle der 70-Tage-Regel „praktisch nicht möglich“ sei.

Sportlich gesehen ist die Zweitwohnsitzverordnung vor allem für all jene Sportler von Vorteil, die zwar im Ausland wohnen bzw eine Abwanderung ins Ausland erwägen, jedoch ihren inländischen Wohnsitz nicht zur Gänze aufgeben wollen. Ein Skifahrer, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen beispielsweise in die Schweiz verlegt, kann aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung bewirken, dass die Beibehaltung seiner inländischen Unterkunft nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich führt. Bei der Verlegung des Lebensmittelpunktes werden insbesondere die Gründe für den Wohnsitzwechsel in die Schweiz, die Lebensumstände, der Freundes- und Bekanntenkreis, die beruflichen Aktivitäten sowie die Einkommens- und Vermögenslage zu berücksichtigen sein. Umstände, die auf eine bloß vorübergehende, beispielsweise auf die Dauer der Fünfjahresfrist angelegte, Abwanderung in die Schweiz hindeuten, könnten bereits schädlich sein.¹⁴⁴

¹⁴⁰ *Doralt*, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51; siehe ebenso *Neumeister*, Zweitwohnsitzverordnung gesetzeswidrig?, RdW 2004, 372.

¹⁴¹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/3 und 27/12; *Doralt*, Zweitwohnsitzverordnung – Rechtswidrigkeiten und kein Ende, RdW 2004, 572.

¹⁴² *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 27/11; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 44; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 8.1.

¹⁴³ *Kunisch*, Zweitwohnsitz im Steuerrecht, ZLB 2013, 55.

¹⁴⁴ Vgl EAS 3212 vom 18.4.2011.

Auch Felix Baumgartner,¹⁴⁵ österreichischer Extremsportler, könnte sich wohl die Zweitwohnsitzverordnung zunutze machen. Seine Abwanderung in die Schweiz erfolgte aus steuerlichen Gründen,¹⁴⁶ weil er „*null Bock hatte, die Hälfte dessen, wofür er sein Leben riskiert hatte, dem Staat abzuliefern.*“¹⁴⁷ Er beklagte, alles zurücklassen haben zu müssen, unter anderem auch sein Haus in Salzburg.¹⁴⁸ Dem kann durch die Zweitwohnsitzverordnung insofern Abhilfe geschaffen werden, als er unter Verzeichnissführung sein österreichisches Haus für immerhin 70 Tage im Jahr nutzen könnte. Sofern seine steuerlich anzuerkennende Verlagerung des Lebensmittelpunktes in die Schweiz bereits 2012 stattgefunden hat, käme es trotz der Nutzung seines österreichischen Hauses (innerhalb der oben genannten Frist) zu keiner unbeschränkten Steuerpflicht im Inland. Die unbeschränkte Steuerpflicht würde bei Inanspruchnahme der Zweitwohnsitzverordnung nicht erst nach Verstreichen der in der Verordnung genannten Fünfjahresfrist erlöschen, sondern bereits ab 1.1.2013.¹⁴⁹ Inwieweit man einem „*Steuerflüchtling*“¹⁵⁰ eine durchaus weitreichende steuerliche Ausnahmeregelung, „*eine auf die Erlangung einer steuerlichen Begünstigung gerichtete [...] Verordnung*“,¹⁵¹ konzidieren möchte, bleibt dahingestellt.

1.2.4 STEUERFLUCHT IM SPORT

„*Beim Geld hört sich der Patriotismus auf*“,¹⁵² diesen treffenden Titel verlieh die Tageszeitung „Die Presse“ Anfang 2012 einem Artikel, worin Peter Schröcksnadel, Präsident des Österreichischen Skiverbandes, zu einem drohenden Versagen der Einkommenspauschalierung für Skifahrer Stellung bezog: „*Skifahren trägt zur nationalen Identität bei. Wenn wir allerdings wollen, dass unsere Sportler künftig in Monte Carlo leben,*

¹⁴⁵ http://de.wikipedia.org/wiki/Felix_Baumgartner (Zugriff 1.7.2014).

¹⁴⁶ http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

¹⁴⁷ <http://www.zeit.de/2013/47/felix-baumgartner-steuerflucht-schweiz/seite-2#> (Zugriff 1.7.2014); es wurde kolportiert, dass Felix Baumgartner 70 Millionen Euro für seinen Sprung aus der Stratosphäre lukrierte.

¹⁴⁸ http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

¹⁴⁹ In diesem Sinne EAS 3212 vom 18.4.2011; ebenso EAS 2399 vom 5.1.2004.

¹⁵⁰ So bezeichnete sich der Extremsportler Felix Baumgartner in einem Interview selbst, siehe http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

¹⁵¹ EAS 3149 vom 21.4.2010.

¹⁵² <http://diepresse.com/home/meinung/marginalien/725265/Beim-Geld-hort-sich-der-Patriotismus-auf> (Zugriff 1.7.2014).

*dann soll man das machen. Wenn die Sportler künftig dort ihren Wohnsitz haben, sieht der österreichische Staat überhaupt kein Geld.*¹⁵³

Dass Sportler und deren Funktionäre nicht nur mit der Abwanderung in das teils finanziell lukrativere Ausland drohen, sondern auch in die Tat umsetzen, hat aktuell unter anderem auch Felix Baumgartner bewiesen. Wie bereits erwähnt, ist er nicht gewillt, die „*Hälfte*“ seines Einkommens an den österreichischen Fiskus abzuliefern. Er verließ Österreich und wurde in der nahe gelegenen Schweiz, unter steueroptimierenden Verhältnissen, sesshaft.¹⁵⁴

Diese jüngsten Beispiele zeigen eindrucksvoll, dass das Thema der Steuerflucht von Sportlern in sogenannte Steueroasen nach wie vor aktuell zu sein scheint, wenngleich man einräumen muss, dass das Verlassen des Heimatlandes lediglich ob finanzieller Aspekte in den letzten Jahren weithin zurückgedrängt wurde.¹⁵⁵

Ein Wegzug ins Ausland aus steuerlichen Gründen kommt regelmäßig bei vermögenden Personen, so auch bei gut bezahlten Sportlern, in Betracht. Einige Staaten locken mit erheblichen Steuerbegünstigungen und kreieren somit einen internationalen Steuerwettbewerb. Während beispielsweise in der Schweiz über eine pauschale Abgeltung der Einkommensteuer individuell verhandelt werden kann, fällt in Monaco überhaupt keine Einkommensteuer an.¹⁵⁶ Auch das österreichische Steuersystem sieht durch die Sportlerpauschalierungsverordnung (siehe Kapitel 3.2.2.) sowie durch die Zuzugsbegünstigung (siehe Kapitel 1.3.) durchaus Anreize für den Zuzug von ausländischen Sportlern vor.

Attraktive steuerliche Rahmenbedingungen vermögen es unzweifelhaft, vermögende Sportler ins Ausland anzuziehen. Dennoch ist der Wegzug in der Praxis mit erheblichen Tücken versehen. Abseits der steuerlichen Bestimmungen des Zuzugsstaates sind ebenso die diesbezüglichen Normen des Wegzugsstaates sowie internationale Regelungen, wie DBA, zu beachten. Da das österreichische Steuersystem bei der unbeschränkten Steuerpflicht an den

¹⁵³ <http://www.tt.com/home/4169197-91/schr%C3%B6cksnel-droht-mit-steuerparadies-monaco.csp> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁵⁴ <http://www.zeit.de/2013/47/felix-baumgartner-steuerflucht-schweiz/seite-2#> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁵⁵ Siehe auch *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 217 ff.

¹⁵⁶ http://diepresse.com/home/wirtschaft/international/1329342/Fluchtziele_Steuerfrei-in-Monaco-Pauschale-in-der-Schweiz (Zugriff 1.7.2014).

Wohnsitz bzw den gewöhnlichen Aufenthalt anknüpft, gilt es insbesondere hierauf Bedacht zu nehmen. Wie der Fall Boris Becker in Deutschland bewiesen hat, ist die Verlegung des Wohnsitzes bzw des gewöhnlichen Aufenthaltes keine reine „*Dokumentationsfrage*“, sondern bedarf unter Heranziehung der rechtlichen Normen einer eingehenden Analyse. Becker hatte als Wohnsitz Monaco angeführt und ist den monegassischen Abgabeverpflichtungen nachgekommen. Dennoch besaß er einen Schlüssel zu einer Münchner Wohnung, in welcher er sich häufig aufhielt. Dieser Umstand führte zu einer beträchtlichen Steuernachzahlung und einer strafrechtlichen Verurteilung in Deutschland.¹⁵⁷ Im Fall Nadja Auermann, deutsches Fotomodell und Schauspielerin, wurden die weitreichenden Maßnahmen der Steuerfahndungsbehörden zur Ermittlung der inländischen Steuerpflicht publik. Hierbei kam es unter anderem zur Durchsuchung von zahlreichen Wohnungen, Zeugenbefragungen aus dem persönlichen Umfeld, Erstellung eines Bewegungsprofils durch Flugdaten und Telefonrechnungen sowie zur Heranziehung von persönlichen Gegenständen, wie Tagebüchern oder Fotos.¹⁵⁸ Dies zeugt von vielschichtigen und engmaschigen Ermittlungstätigkeiten der Finanzverwaltung und lässt eine Abwanderung ins Ausland aus rein steuerlichen Motiven, unter Vernachlässigung persönlicher und familiärer Aspekte, zunehmend prekär erscheinen.

Dies allem zum Trotz gibt es eine Reihe an prominenten Sportlern, die ihre Wohnsitze wohl aus steuerlichen Gründen ins Ausland verlegt haben:

Beispielsweise soll Ralf Schumacher, ehemaliger deutscher Rennfahrer, vor einigen Jahren mit dem österreichischen Finanzminister eine individuelle Vereinbarung zur Vermeidung von finanziellen Nachteilen getroffen haben. Hierbei dürfte er wohl die Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG in Anspruch genommen haben,¹⁵⁹ da sich sein vorheriger Wohnsitz in Monaco befand und seine Steuerbemessung daher anhand der Abgabenleistung im steuergünstigen Monaco stattfand.¹⁶⁰ Ebenso fand Michael Schumacher, ehemaliger deutscher Formel 1-Pilot, im steuerschonenden Ausland seine neue Heimat. Er soll sich mit den schweizerischen Behörden auf eine pauschalierte Abgabenquote von etwa 10% seines Einkommens geeinigt

¹⁵⁷ <http://www.dw.de/steuerflucht-leicht-gemacht/a-16511414> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁵⁸ <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2012/01/18/wohnsitzverlagerung-aus-steuerlichen-grunden-wenn-dann-richtig/> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁵⁹ Vgl *Holzer/Reissner*, Einführung in das österreichische Sportrecht, 2013, 144.

¹⁶⁰ <http://www.faz.net/aktuell/sport/michael-und-ralf-schumacher-schwere-vorwurfe-wegen-steuerflucht-130638.html> (Zugriff 1.7.2014); zur Zuzugsbegünstigung siehe eingehend Kapitel 1.3.

haben. Beide dürften somit um ein Vielfaches unter dem in Deutschland fälligen Spitzensteuersatz liegen.¹⁶¹ Ihre österreichischen Pendants sind unter anderem die ehemaligen Formel 1-Fahrer Gerhard Berger und Alexander Wurz sowie der ehemalige Tennisspieler Thomas Muster, die allesamt ihren Wohnsitz nach Monaco verlegten.¹⁶²

Steuerliche Motive sind aber nicht nur bei Einzelsportlern von Belang, sondern finden sich auch bei Mannschaftssportlern wieder. Für einen Fußballspieler ist in der Regel letztlich das Nettogehalt von Bedeutung. Demzufolge spielt neben der Finanzkraft und der Zahlungsbereitschaft der jeweiligen Klubs auch das nationale Steuersystem eine eminente Rolle. Je höher die nationale Steuerbelastung, desto belastender ist es für den Klub, der Nettolohnforderung des Spielers nachzukommen.¹⁶³ Während der Spitzensteuersatz für Fußballspieler einst in Spanien 24% oder in England 26%¹⁶⁴ betrug, mussten (und müssen) Profispieler in Deutschland bis zu 45% und in Österreich bis zu 50% ihrer Gehälter an den Fiskus abliefern. Dies bescherte Klubs, denen ein niedriger Steuersatz zugutekam, erhebliche Wettbewerbsvorteile, da sie weit weniger Geld aufwenden mussten, um die Gehaltsvorstellungen der Spieler zu erfüllen. Derartig begünstigende Regelungen wie in Spanien oder England gehören nun jedoch der Vergangenheit an.¹⁶⁵ Dass die Abgabenquote der jeweiligen Staaten mit dem Transferverhalten der Fußballspieler korreliert, konnte wissenschaftlich nachgewiesen werden.¹⁶⁶

Erbracht wurde dieser Nachweis durch eine Studie¹⁶⁷ eines internationalen Forscherteams im Jahr 2010, wonach die Migration von Fußballspielern in einem direkten Verhältnis zu den Einkommensteuersätzen der Staaten, in denen die Klubs lohnsteuerpflichtig sind, stehe.

¹⁶¹ <http://www.faz.net/aktuell/sport/michael-und-ralf-schumacher-schwere-vorwuerfe-wegen-steuerflucht-130638.html> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁶² http://diepresse.com/home/wirtschaft/international/1329342/Fluchtziele_Steuerfrei-in-Monaco-Pauschale-in-der-Schweiz (Zugriff 1.7.2014).

¹⁶³ <http://www.fussball-oekonomie.de/Texte/Fussball2030/10SteuerlicheAusnahmen.pdf> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁶⁴ Bezogen auf ausländische Profis und auf 3 Jahre begrenzt.

¹⁶⁵ <http://www.spiegel.de/sport/fussball/ende-der-steuroasen-warum-ronaldo-und-co-kuenftig-weniger-verdienen-a-675685.html> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁶⁶ <http://www.welt.de/wirtschaft/article11270746/Warum-die-Fussball-Stars-aus-Deutschland-fluechten.html> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁶⁷ *Kleven/Landais/Saez*, Taxation and international migration of superstars: evidence from the European football market, working paper 16545, 2010.

Diese empirische Arbeit untersuchte über einen Zeitraum von 30 Jahren die Transfertätigkeiten der besten 20 Vereine aus 14 westeuropäischen Ländern und stellte diese den divergierenden Steuersystemen der Länder gegenüber. So konnte beispielsweise nachgewiesen werden, dass sich der Anteil an ausländischen Spielern in der spanischen Liga ab 2005 verdoppelt hat. Als Grund dafür wird das sogenannte „Beckham-Gesetz“¹⁶⁸ angeführt, wonach ausländische Arbeitskräfte, die nach dem 1.1.2004 nach Spanien gekommen waren, lediglich 24% an Einkommensteuer abführen mussten.

Ähnliche Vergleiche wurden in Dänemark festgestellt, als dort 1992 ebenfalls ein Flat-Tax-Modell für Arbeitskräfte aus dem Ausland lanciert wurde. 30% Einkommensteuer standen einem Spitzensteuersatz von 60% gegenüber. In den Jahren nach der Einführung dieser steuerlichen Begünstigung kam es zu einem massiven Anstieg von ausländischen Spielern bei dänischen Klubs. Gar eine Versechsfachung des Ausländeranteils konnte konstatiert werden.

Diese Studie zeigt eindrucksvoll, dass die Ausgestaltung von Steuersystemen bei der Arbeitssuche und der damit einhergehenden Niederlassung einen entscheidenden Faktor darstellt. Durch die weitreichende Beseitigung von Sonderstellungen für Sportler konnte jedoch Wettbewerbsnachteilen von Ländern, die keine Begünstigung vorsahen, Einhalt geboten werden. Dennoch existieren im europäischen Raum weiterhin vereinzelt steuerliche Regelungen, die bei Sportlern einen Anreiz zur Migration schaffen.

Abschließend kann festgehalten werden, dass der Begriff der Steuerflucht in der breiten Bevölkerung mit durchaus negativer Konnotation versehen ist. Der ehemalige deutsche Bundeskanzler Gerhard Schröder forderte von rein aus monetären Motiven abwandernden Sportlern Patriotismus und vor allem Anstand ein: *„Solche Leute verhalten sich unpatriotisch. Mit denen kann man keinen Staat machen“*. Auf mögliche Sanktionen angesprochen meinte er: *„Wir sollten dieses Verhalten gesellschaftlich ächten“*.¹⁶⁹ Der damalige deutsche Bundesfinanzminister Peer Steinbrück forderte prominente Sportler gar auf, wieder nach Deutschland zurückzuziehen: *„Ich finde, sie sind verpflichtet, dieser Gesellschaft etwas zurückzugeben. Es waren die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Bedingungen der*

¹⁶⁸ Diese Titulierung entstammt dem Wechsel von David Beckham zu Real Madrid. Er war einer der Ersten, die von der neuen Regelung profitierten.

¹⁶⁹ <http://www.theuropean.de/hugo-mueller-vogg/5641-prominente-steuerfluechtlinge-und-die-politik> (Zugriff 1.7.2014).

*Bundesrepublik, die sie in den Stand versetzt haben, weit überdurchschnittlich zu verdienen.*¹⁷⁰

1.3 ZUZUGSBEGÜNSTIGUNG

Bei der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht enthält das EStG einen wesentlichen Ausnahmetatbestand, der auch im Bereich des Sports von Relevanz ist. Durch die Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG soll es ausländischen Spitzenkräften, die bislang im Inland nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig waren, ermöglicht werden, steuerliche Mehrbelastungen, die der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich geschuldet wären, zu vermeiden. Die Zugzugsbegünstigung normiert somit für aus dem Ausland zuziehende Personen unter gewissen Voraussetzungen individuelle Steuererleichterungen.¹⁷¹

Personen, deren Zuzug aus dem Ausland *„der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist“*¹⁷², können steuerrechtliche Privilegien gewährt werden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Einzelfall *„für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten“*.¹⁷³ Demnach zielt die steuerliche Begünstigung auch auf ausländische Spitzenkräfte aus dem Sport ab. Voraussetzung dafür ist, dass der Sportler bislang in Österreich nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig war und durch den Zuzug von der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht erfasst wäre. Durch die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes soll steuerlichen Mehrbelastungen entgegengewirkt werden.¹⁷⁴

¹⁷⁰ <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/berufssportler-zog-in-steueroase-um-bundesfinanzhof-hebelt-steuerflucht-paragraf-aus-seite-2/2930820-2.html> (Zugriff 1.7.2014).

¹⁷¹ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 1; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 2; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 1.

¹⁷² Siehe § 103 Abs 1 EStG.

¹⁷³ § 103 Abs 1 EStG.

¹⁷⁴ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 3; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 10 f; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 8.2.

1.3.1 RECHTSENTWICKLUNG

Um die Intention des Gesetzgebers bei der Normierung dieses Privilegiums nachvollziehen zu können, soll eingangs die Historie der Zuzugsbegünstigung beleuchtet werden.

Die Stammfassung des EStG 1988 statuierte eine steuerliche Begünstigung für im Ausland lebende Personen, die einen Anreiz für eine Wohnsitzverlegung nach Österreich darstellen sollte. Im Unterschied zur derzeit geltenden Regelung war damals ein weit größerer Personenkreis potentiell begünstigt, nämlich sämtliche „*Personen, die ihren Wohnsitz aus dem Ausland ins Inland verlegen und hier, ohne erwerbstätig zu werden, ihre Verbrauchswirtschaft nach Art und Umfang in einer für das Inland nützlichen Weise einrichten.*“¹⁷⁵ Die Begünstigung sollte vor allem der Rückkehr von österreichischen Staatsbürgern, die ihr im Ausland erworbenes Vermögen in Österreich konsumieren wollten, dienen.¹⁷⁶

Im Jahr 1992 wurde der Tatbestand auf „*Personen, deren Zuzug der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen ist*“, ohne auf eine mangelnde Erwerbstätigkeit abzustellen, erweitert.¹⁷⁷ Diese Ausdehnung hatte den Hintergrund, dass Wissenschaftlern und Forschern nicht zuzumuten war, in Österreich keiner Erwerbstätigkeit nachzugehen. Deswegen kreierte man für diese Gruppierung einen neuen Tatbestand und ließ die Voraussetzung der fehlenden Erwerbstätigkeit im Inland weg.¹⁷⁸

Durch das Steuerreformgesetz 1993 wurde die Zuzugsbegünstigung grundlegend novelliert. Der weitreichende Grundtatbestand wurde gestrichen und der persönliche Anwendungsbereich der Zuzugsbegünstigung somit eingeeengt. Nunmehr war eine steuerliche Begünstigung nur mehr dem Zuzug von Personen aus den Bereichen der Wissenschaft und Forschung vorbehalten. Ebenso wurde der sachliche Anwendungsbereich abgeändert, als

¹⁷⁵ Siehe *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, 1993, § 103 Tz 1 ff; *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2005, § 103 Tz 1; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 2/1.

¹⁷⁶ Vgl VwGH 6.5.1970, 408/70; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 2/1.

¹⁷⁷ § 103 Abs 4 EStG aF.

¹⁷⁸ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 2/2; *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2005, § 103 Tz 1.

künftig lediglich eine durch den Zuzug bedingte steuerliche Mehrbelastung vermieden werden konnte. Die gravierende Einschränkung der Zuzugsbegünstigung wurde damit begründet, dass die Erteilung von Steuerprivilegien als Anreiz für Wohnsitzverlagerungen mit dem Aspekt der europäischen Integration nicht mehr in Einklang zu bringen sei.¹⁷⁹ Hingegen macht es sich beispielsweise die Schweiz nach wie vor zum Ziel, ausländische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, hier aber nicht erwerbstätig sind, auf der Grundlage ihres Lebensaufwandes pauschal zu besteuern.¹⁸⁰

Im Jahr 2000 erfuhr der Personenkreis der Zuzugsbegünstigung wiederum eine Erweiterung. Nach der Erfassung von Personen, deren Zuzug der Förderung von Kunst dient, wurden auch Personen, deren Zuzug der Förderung des Sports dient, berücksichtigt.¹⁸¹

Durch das AbgÄG 2004¹⁸² wurde der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, die Voraussetzungen, unter welchen ein Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, per Verordnung näher zu bestimmen.¹⁸³ Von diesem Recht wurde rasch Gebrauch gemacht und sodann die Zuzugsbegünstigungsverordnung¹⁸⁴ zur näheren Bestimmung hinsichtlich der Voraussetzungen für den Zuzug von Forschern kundgemacht:

„§ 1. (1) Ein der Förderung von Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt jedenfalls dann in öffentlichem Interesse, wenn die dem zuziehenden Forscher zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) Aufwendungen (Ausgaben) darstellen, die die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG oder des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG erfüllen.

¹⁷⁹ ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP 63; vgl. *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 862 f; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 2/3; *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2005, § 103 Tz 1.

¹⁸⁰ Siehe http://www.economiesuisse.ch/de/PDF%20Download%20Files/dp17_Pauschalbesteuerung_web.pdf (Zugriff 1.7.2014).

¹⁸¹ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 2/3; *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2005, § 103 Tz 1 und 3.1; vgl. BGBl I 29/2000.

¹⁸² BGBl I 180/2004.

¹⁸³ § 103 Abs 3 EStG.

¹⁸⁴ BGBl II 102/2005, die Verordnung trifft jedoch nur nähere Ausführungen zu Forschern; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 4; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 103 Rz 5; *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2005, § 103 Tz 9.

(2) Bei Forschern, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen die im Kalenderjahr der Forschung und experimentellen Entwicklung dienenden Arbeitsleistungen überwiegen.

§ 2. Diese Verordnung steht der Erteilung einer Zuzugsbegünstigung in Fällen, in denen der Zuzug aus anderen Gründen der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesen Gründen in öffentlichem Interesse gelegen ist, nicht entgegen.“

1.3.2 ANFORDERUNGEN

Für die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung sieht das Gesetz einige Anforderungen vor. Es bedarf eines Zuzuges einer natürlichen Person aus dem Ausland, der überdies der Wissenschaft, der Forschung, der Kunst oder dem Sport dient und im öffentlichen Interesse gelegen ist.

Was unter einem Zuzug aus dem Ausland zu verstehen ist, geht aus der Gesetzesbestimmung nicht hervor. Jedenfalls ist die Begründung eines inländischen Wohnsitzes bei gleichzeitiger Aufgabe des ausländischen Wohnsitzes darunter zu subsumieren.¹⁸⁵ Lang¹⁸⁶ geht davon aus, dass die Begründung eines inländischen Wohnsitzes unter Aufrechterhaltung des ausländischen Wohnsitzes ebenso vom Begriff des Zuzuges umfasst sein könne.¹⁸⁷ Marschner¹⁸⁸ geht noch einen Schritt weiter und meint, dass auch ein vor dem Zuzug in Österreich bestehender Zweitwohnsitz nicht schädlich sei. Zweifelsfrei erforderlich ist die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich.¹⁸⁹

War der Mittelpunkt der Lebensinteressen bereits einmal in Österreich sieht § 103 Abs 2 EStG vor, dass bei einer Rückverlegung eine Zuzugsbegünstigung nur dann

¹⁸⁵ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 8; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 3 sowie 8.1.

¹⁸⁶ Lang, Die Zuzugsbegünstigung (§ 103 EStG) im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362.

¹⁸⁷ Ebenso Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 8; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4.

¹⁸⁸ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4.

¹⁸⁹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 8; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 3 sowie 8.1; diese Erfordernis lässt sich aus § 103 Abs 2 EStG, der auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellt, ableiten.

gewährt werden darf, wenn zwischen dem Wegzug und dem neuerlichen Zuzug mindestens zehn Jahre vergangen sind. Personen, die in Grenznähe wohnen und im grenznahen Ausland erwerbstätig sind, wird im Rahmen der Ermessensentscheidung keine Zuzugsbegünstigung erteilt.¹⁹⁰ Die Staatsbürgerschaft des Zuziehenden ist nicht entscheidend. Ausländische und österreichische Staatsbürger sind gleichsam umfasst wie Doppelstaatsbürger.¹⁹¹

Begünstigte Berufsgruppen sind neben Wissenschaftlern, Forschern und Künstlern auch Sportler, denen im Folgenden das Hauptaugenmerk gehören soll.

Weder der Begriff des Sports noch wann ein Zuzug der Förderung des Sports dient und aus diesem Grund gleichzeitig im öffentlichen Interesse liegt, wird im EStG bzw in den EStR näher ausgeführt. Auch die führenden Kommentare zum EStG¹⁹² treffen hinsichtlich des Sports kaum Definitionen und Beispiele. Vielmehr wird auf die EStR verwiesen, die ihrerseits bezüglich des Zuzuges von Künstlern wiederum auf die sinngemäße Anwendung der Ausführungen zu Wissenschaftlern und Forschern hinweisen¹⁹³ und bezüglich des Zuzuges von Sportlern überhaupt keine Erörterungen statuieren.¹⁹⁴ Dennoch ist wohl davon auszugehen, dass den Ausführungen zum Zuzug aus den Bereichen Wissenschaft, Forschung und Kunst auch im Bereich des Sports Geltung zukommt.¹⁹⁵

Demzufolge sei lediglich der Zuzug von Spitzenkräften aus dem Bereich des Sports, somit von Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung des Sports diene und aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen sei, begünstigt. Der Zuzug von Personen müsse überwiegend der Förderung des Sports dienen, was erfordere, dass bei der Tätigkeit der Person die Förderung des Sports im Mittelpunkt stehe. Des Weiteren müsse eine Förderung des Sports in Österreich bezweckt werden, wobei es hierbei auf die unmittelbare Förderung

¹⁹⁰ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 10 mit Verweis auf VwGH 6.5.1970, 408/70, 1970, 208; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4.

¹⁹¹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 4; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 7 und 9; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 4; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 149; EAS 204 vom 27.11.1992.

¹⁹² Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 7; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 5 und Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 8.1.

¹⁹³ EStR 2000 Rz 8206.

¹⁹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 8207.

¹⁹⁵ Dieser Ansicht ua Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 101 f; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 5; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 7.

des Sports ankomme. Abschließend sei die Dokumentation der sportlichen Qualifikation des Zuziehenden ebenso erforderlich wie der Umstand, dass die Förderung des Sports im öffentlichen Interesse gelegen sein müsse.¹⁹⁶

Nach der Ansicht der Finanzverwaltung ergibt sich daher, dass es sich beim zuziehenden Sportler jedenfalls um eine Spitzenkraft handeln muss.¹⁹⁷ Welche Qualifikationen einen Sportler zu einer Spitzenkraft machen und inwieweit der Zuzug dem öffentlichen Interesse Genüge tut, ist unabkömmlich im Einzelfall zu beurteilen. Heranzuziehende Kriterien sind wohl die jeweilige Sportart, der bisherige Leistungsnachweis des Sportlers, die Popularität des Sportlers sowie der Sportart, das künftige Leistungspotenzial oder anderweitige herausragende Leistungen. Das öffentliche Interesse kann sowohl im Aufstreben bzw Bekanntmachen einer in Österreich unbemerkten Sportart durch einen international erfolgreichen Sportler als auch beispielsweise im Zuzug eines spanischen Weltfußballers gelegen sein. Anzumerken ist jedoch, dass sich die Tätigkeit eines Sportlers, anders als bei Wissenschaftlern,¹⁹⁸ nicht auf Österreich einschränken lässt, zumal die internationalen Verflechtungen im Sport unabdingbar sind.¹⁹⁹

Ob die Zuzugsbegünstigung nur aktiven Sportlern zugänglich ist oder auch ehemalige Sportler davon umfasst sind, geht nicht klar hervor. Die Tendenz scheint dahingehend zu sein, dass auch ehemalige Sportler, deren Zuzug zur Förderung des Sports im öffentlichen Interesse gelegen ist, eine Steuererleichterung beantragen können.²⁰⁰ Grundsätzlich erforderlich scheint jedoch eine Erwerbstätigkeit im Inland zu sein, wobei der Unterscheidung der selbständigen Tätigkeit von der nichtselbständigen Tätigkeit hierbei keine Bedeutung beizumessen ist.²⁰¹

Ein interessanter Aspekt soll zu guter Letzt behandelt werden. Die Schlussfolgerungen der EStR²⁰² ergeben zweifelsfrei, dass die zuziehende Person selbst die Qualifikation einer

¹⁹⁶ Vgl EStR 2000 Rz 8202 und 8206.

¹⁹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 8202; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 7.

¹⁹⁸ Vgl EStR 2000 Rz 8202.

¹⁹⁹ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 5; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 7.

²⁰⁰ Vgl Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 102.

²⁰¹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 3 f; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 6; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 3 sowie 8.1.

²⁰² EStR 2000 Rz 8202.

Spitzenkraft aus dem Sport, ergo eines Spitzensportlers,²⁰³ erfüllen muss.²⁰⁴ Das Gesetz spricht jedoch weder von Sportlern noch von Spitzenkräften aus dem Sport, sondern von „Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von [...] Sport dient [...]“.²⁰⁵ Hierbei ist zu erkennen, dass der Gesetzgeber eindeutig die Förderung des Sports in den Vordergrund gestellt hat und demnach auch Personen, die keine entsprechende sportliche Qualifikation aufweisen bzw nicht sportlich tätig sind, begünstigt werden können. Die Sichtweise der Finanzverwaltung erscheint diesbezüglich den Gesetzeswortlaut zu unterlaufen.²⁰⁶

Hierzu ausführlich Stellung bezieht *Schuch*²⁰⁷, der im Beitrag „Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit und der österreichische Ansatz: „Euer Geld hätten wir gerne, aber bleibt lieber, wo ihr seid“ schonungslose Kritik an der Verwaltungspraxis zu § 103 EStG übt. Er spricht sich dezidiert gegen das „Hineinlesen“ eines Unmittelbarkeitserfordernisses durch die Finanzverwaltung aus, wonach der Zuziehende in eigener Person auch Sportler sein müsse. Weder die gesetzliche Grundlage noch die Intention des Gesetzgebers würde einer derartig restriktiven Auslegung Platz geben. Vor dem Hintergrund, dass im Bereich der Einkommensteuer zahlreiche andere Begünstigungsvorschriften das Erfordernis der Unmittelbarkeit explizit enthalten, könne daraus gefolgert werden, dass es dem Gesetzgeber bei der Regelung des § 103 EStG eben gerade nicht auf die Voraussetzung der Unmittelbarkeit angekommen ist. Deshalb sei eine mittelbare oder indirekte Förderung des Sports sehr wohl auch Ziel der Zuzugsbegünstigung.

Anhand dieser Argumentation sieht *Schuch* auch den Zuzug eines Mäzens als begünstigungswürdig an, sofern sich dieser der Förderung des Sports verschreibt. „Mäzene, die etwa österreichischen Nachwuchssportlern oder den Verbänden, die die Nachwuchsarbeit organisieren, aktiv Geld zur Verbesserung ihrer Trainingsbedingungen spenden, tun wesentlich mehr im öffentlichen Interesse des Sports als „ausrangierte“ Ex-Spitzensportler,

²⁰³ So auch *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 101; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 4.

²⁰⁴ *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 864.

²⁰⁵ § 103 Abs 1 EStG.

²⁰⁶ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 5/1; *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 865.

²⁰⁷ *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 859.

die Lizenzeinkünfte aus der passiven Verwertung ihrer Namensrechte steuerschonend vereinnahmen wollen. [...] Im Sinne dieses Gesetzes kann doch nur eher der Zuzug einer Person im öffentlichen Interesse gelegen sein, von deren Zuwendungen sich eher das Hervorbringen zukünftiger österreichischer (im Idealfall) Nobelpreisträger oder Olympiasieger erwarten lässt als das – oft aus gerne so genannten Niedrigsteuerländern – steuerschonende Zuziehen von international bekannten „Superstars“, die es bereits geschafft haben und ihre Tantieme in aller Ruhe steuerschonend in der gesunden Alpenluft genießen wollen.“²⁰⁸ Neben Mäzenen würden auch im Sportmanagement tätige Personen, wie beispielsweise Trainer, für die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung in Frage kommen.²⁰⁹

Diesbezüglich ist auszuführen, dass es zum einen wahrlich nicht einzusehen ist, warum aktiven und wohl auch ehemaligen Sportlern, die in einem Niedrigsteuerland sesshaft waren und deren Zuzug weit eher persönliche Aspekte befriedigt, als der Förderung des Sports dient, die Möglichkeit zugestanden werden soll, einen steuerschonenden Wohnsitz in Österreich begründen zu können. Zum anderen ist jedoch ebenso klar zu betonen, dass die Intention der Zuzugsbegünstigung nicht auf einen möglichst breiten persönlichen Anwendungsbereich abzielt, sondern auf einen zielgerichteten Adressatenkreis, bei Vorliegen kumulativer Voraussetzungen, gerichtet ist. Gerade deshalb gilt es sicherzustellen, dass potentiellen Geldgebern, unter Vorgabe einer monetären Förderung des Sports, nicht als Trittbrettfahrern ein steuerbegünstigter Wohnsitzwechsel nach Österreich zugestanden wird. Denn nach der Argumentation von *Schuch* wäre es nicht ausgeschlossen, dass sich wohlhabende Personen über den Umweg der unmittelbaren Förderung des Sports die Zuzugsbegünstigung „erkaufen“.

Vielmehr muss auf die Bedeutung des öffentlichen Interesses abgestellt werden. Neben der persönlichen Qualifikation als Sportler gilt es konkrete Anforderungen zu stellen, ab wann ein öffentliches Interesse hinsichtlich eines zuziehenden Sportlers gegeben ist. Evident ist, dass die Tätigkeit des Zuziehenden in Österreich der Förderung des Sports dienen muss und diese Tätigkeit auch im Mittelpunkt des Wirkens stehen muss. Bereits dadurch würden Sportler, die lediglich eine steuerschonende Vereinnahmung ihrer passiven Lizenzeinkünfte anstreben und dem österreichischen Sport keinen Mehrwert bringen, von der Zuzugsbegünstigung

²⁰⁸ *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 865 f.

²⁰⁹ *Schuch*, Europas Wettlauf um die Mäzene der Jetztzeit, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler, 865.

ausgeschlossen sein. Inwieweit der Zuzug von Ralf Schumacher,²¹⁰ ehemaliger deutscher Rennfahrer, der Förderung des Sports dient, ob dieser im öffentlichen Interesse gelegen ist und ob bei der Tätigkeit von Schumacher die Förderung des österreichischen Sports im Mittelpunkt steht, muss ebenso kritisch hinterfragt werden wie die Möglichkeit österreichischer ehemaliger Spitzensportler, die sich während ihrer Karriere beispielsweise in Monaco niedergelassen haben und bei ihrer Rückkehr nach Österreich²¹¹ um eine Zuzugsbegünstigung anzusuchen, wenngleich ihre primäre Intention in der Regel mit Sicherheit nicht die Förderung des heimischen Sports ist.

Resümierend ist einer restriktiven Auslegung der Zuzugsbegünstigung beizupflichten, die keinesfalls primär zu einer steuerlichen Besserstellung von bereits vermögenden Zuziehenden führen soll. Im Gegenteil, soll und muss die unmittelbare Förderung des Sports durch die Tätigkeit von Personen, die selbst aus dem Bereich des Sports kommen, unzweifelhaft im Vordergrund stehen und auch vom öffentlichen Interesse gebilligt werden. Hierbei ist schließlich ein aktives Tun gefordert, welches von der persönlichen Mitwirkung, über Öffentlichkeitsarbeit, bis hin zu pädagogischen Maßnahmen reichen kann.

1.3.3 GEWÄHRUNG UND AUSGESTALTUNG

Aufgrund des Umstandes, dass dem Fiskus keine näheren Informationen zum Zuzug des potentiell Begünstigten vorliegen, scheidet eine amtswegige Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung aus. Deshalb ist eine Antragstellung erforderlich, wenngleich das Gesetz diese nicht explizit vorsieht.²¹²

Ein Antrag nach § 103 EStG ist nicht gebührenpflichtig.²¹³ Der Zuziehende muss die Antragstellung nicht bereits vom Ausland aus vornehmen, eine Geltendmachung nach

²¹⁰ <http://www.faz.net/aktuell/sport/michael-und-ralf-schumacher-schwere-vorwuerfe-wegen-steuerflucht-130638.html> (Zugriff 1.7.2014).

²¹¹ Im Sinne des § 103 Abs 2 EStG muss hierbei ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren verstreichen.

²¹² Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 6; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 8; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 3 sowie 12.1.

²¹³ Siehe § 14 TP 6 Abs 5 Z 4 GebG; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 8 mit Verweis auf VwGH 5.10.1987, 86/15/0077; EStR 2000 Rz 8205.

Verlegung des Wohnsitzes wird als ausreichend erachtet.²¹⁴ Eine rückwirkende Begünstigung ist bei einer nachträglichen Gewährung möglich. Wiewohl der Antrag in der Vergangenheit jährlich eingereicht werden musste,²¹⁵ scheint die derzeitige Finanzverwaltung über einen Zeitrahmen von drei Jahren bescheidmäßig abzusprechen.²¹⁶ Eine abermalige Antragstellung ist sohin erst nach Ablauf der jeweiligen Frist vonnöten.²¹⁷

Der aus dem Ausland zuziehende Steuerpflichtige hat keinen Rechtsanspruch auf eine Begünstigung nach § 103 EStG. Die Entscheidung über die Gewährung einer abgabenrechtlichen Erleichterung steht im Ermessen des BMF,²¹⁸ wobei der Finanzverwaltung auch bei Ausmaß und Art der Steuererleichterung ein gewisser Spielraum offen steht.²¹⁹ „Der Bundesminister für Finanzen [kann] für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen [...]. Dabei kann auch die für eine Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.“²²⁰

²¹⁴ VwGH 22.11.1995, 94/15/0081; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 8; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 3.

²¹⁵ Eine jährliche Bescheinigung des öffentlichen Interesses war notwendig, da die Begünstigung nur für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Person gewährt werden kann. Mit dem BudBG entfiel die Bescheinigung des öffentlichen Interesses, siehe Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 2/3 sowie 3; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 8.

²¹⁶ Siehe VwGH 27.7.1994, 93/13/0198; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 12/1; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 9.

²¹⁷ Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 100; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 3 bzw 12/1; eindeutig widersprechend EStR 2000 Rz 8205.

²¹⁸ Die Ermessensentscheidung bedarf jedoch einer Begründung der Behörde und muss den Anforderungen des § 20 BAO genügen, siehe Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 3 bzw 12/2; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 2; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 3.

²¹⁹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 3; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 12/2; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 2.

²²⁰ § 103 Abs 1 EStG.

Von der Begünstigung umfasst sind somit nur steuerliche Mehrbelastungen von ausländischen Einkünften. Nach *Ludwig*²²¹ sind folgende ausländische Einkünfte begünstigungsfähig:

- Einkünfte aus einer im Ausland betriebenen Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten oder verwerteten selbständigen oder nichtselbständigen Arbeit
- Einkünfte aus Pensionen, die auf eine im Ausland ausgeübte oder verwertete nichtselbständige Arbeit zurückzuführen sind und nicht von einer inländischen Gebietskörperschaft gewährt werden
- Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb mit einer Betriebsstätte im Ausland
- Einkünfte aus Dividenden und aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, wenn die Gesellschaft bzw der Geschäftsherr Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat, sowie Einkünfte aus Geldeinlagen bei Banken und aus Forderungswertpapieren
- Einkünfte aus der Vermietung im Ausland gelegenen unbeweglichen Vermögens und aus der Vermietung von Sachinbegriffen
- Einkünfte aus Spekulationsgeschäften mit ausländischen Grundstücken
- Einkünfte aus der Veräußerung von bestimmten Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften

Der Begünstigung unterliegen keinesfalls inländische Einkünfte, die gemäß § 98 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Denn durch eine Gewährung der Zuzugsbegünstigung soll keinesfalls der Wettbewerb im Inland gestört werden.²²²

Um die steuerliche Mehrbelastung nachvollziehen zu können, hat der Steuerpflichtige eine Gegenüberstellung der Steuerbelastung mit bzw ohne Zuzug vorzulegen.²²³ Nach *Ludwig*²²⁴ kann es in folgenden Fällen zu steuerlichen Mehrbelastungen kommen:

²²¹ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 12/3; vgl *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 103 Rz 10.

²²² *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/3 Z 00 Rz 151; ebensowenig von § 103 EStG umfasst sind daher Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit, die sich aus einem höheren österreichischen Steuerniveau ergeben, siehe ua BMF 11.10.1993, SWI 93, 362; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 103 Rz 10; *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 103 Tz 12/3; *Hilber*, Zuzugsbegünstigungsverordnung, ecolex 2005, 560.

²²³ Vgl EStR 2000 Rz 8203.

- Ohne Zuzug wären ausländische Einkünfte im ausländischen Staat steuerfrei, während in Österreich dagegen Steuerpflicht besteht
- Ohne Zuzug würden ausländische Einkünfte mit wesentlich niedrigeren Steuersätzen besteuert werden
- Ohne Zuzug würden ausländische Einkünfte mit einer wesentlich niedrigeren Bemessungsgrundlage besteuert werden

Daraus folgt, dass Zuziehende, die im Ausland eine höhere Steuerlast zu tragen hatten, nicht unter die Zuzugsbegünstigung des § 103 Abs 1 EStG fallen können, da durch den Zuzug keine steuerliche Mehrbelastung vorliegt. Währenddessen können zuziehende Personen aus Niedrigsteuerländern aufgrund der potentiellen steuerlichen Mehrbelastung in Österreich sehr wohl dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung unterliegen.²²⁵ „Die neue Begünstigung soll daher keinen steuerlichen Anreiz für eine Wohnsitzbegründung in Österreich bieten, sondern wie einleitend erwähnt lediglich steuerliche Härten abbauen, die einer solchen Wohnsitzbegründung entgegenstehen.“²²⁶

Eine Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen ist durch eine Minderung der Bemessungsgrundlage, die Festsetzung eines Pauschalbetrages, das Vorsehen besonderer Steuersätze oder die Befreiung bestimmter Einkünfte, sowohl mit als auch ohne Progressionsvorbehalt, denkbar.²²⁷ Die Mehrbelastung kann somit ganz oder nur teilweise beseitigt werden. Ob mit dem Herkunftsstaat des Zuziehenden ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ist unbeachtlich.²²⁸ Die Zuzugsbegünstigung kann auch mit einer Maßnahme gemäß § 48 BAO einhergehen.²²⁹

²²⁴ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 13; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 11 f; vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 7.

²²⁵ Vgl Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 101.

²²⁶ Siehe ErlRV 574 BlgNR XVIII. GP.

²²⁷ Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 100; Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2005, § 103 Tz 7; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 12; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 12/3.

²²⁸ Siehe VwGH 22.2.1995, 94/13/0089; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 11; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 3 sowie 10.

²²⁹ Loukota, Die steuerliche Zuzugsbegünstigung, SWI 1990, 7; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 103 Tz 11; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 103 Rz 3.

1.4 OPTIONSMÖGLICHKEIT

„Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“²³⁰

Durch diese Regelung, die beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit bietet, in die unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren, soll eine Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen bei Vorliegen einer vergleichbaren Situation vermieden werden. Von einer vergleichbaren Situation ist dann auszugehen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige seine Einkünfte beinahe zur Gänze aus jenem Staat bezieht, wo er beschränkt steuerpflichtig ist.²³¹ Zu denken wäre hierbei an Grenzpendler²³², wie beispielsweise an Sportler, die ihren Wohnsitz im grenznahen Ausland haben, jedoch aus Erwerbszwecken regelmäßig nach Österreich einreisen und hier einen Großteil ihrer Einkünfte erzielen. Notwendig machte die Regelung des § 1 Abs 4 EStG das europäische Unionsrecht,²³³ das bei vergleichbaren Verhältnissen eine höhere Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen untersagte, sofern ihre persönlichen Verhältnisse und ihr Familienstand mangels Einkommen in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden

²³⁰ § 1 Abs 4 EStG.

²³¹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 56 ff; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 57; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²³² Hierbei ist jedoch zu beachten, dass in der Praxis DBA regelmäßig diesbezügliche Regelungen, wonach das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zukommt, treffen. Demnach ist § 1 Abs 4 EStG nicht anzuwenden; siehe Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 61; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 60; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²³³ EuGH 11.8.1995, C-80/94 Wielockx; 14.2.1995, C-279/93 Schumacker.

können.²³⁴ Als Vorbild diene der österreichischen Umsetzung des dESTG²³⁵, welches aufgrund diesbezüglich ergangener Rechtsprechung den unionsrechtlichen Anforderungen entsprechen dürfte.²³⁶

An die Möglichkeit zur Option eines beschränkt Steuerpflichtigen²³⁷ in die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft § 1 Abs 4 EStG einige Voraussetzungen:

Vom persönlichen Anwendungsbereich sind sowohl Staatsangehörige eines EU-Mitgliedsstaates als auch eines Mitgliedsstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes und der Schweiz²³⁸ umfasst. Auch österreichische Staatsangehörige, die im Inland lediglich beschränkt steuerpflichtig sind, sind potentiell Berechtigte.²³⁹ Nach der herrschenden Lehre²⁴⁰ sowie der Rechtsprechung²⁴¹ und der Finanzverwaltung²⁴² steht die Optionsmöglichkeit auch Angehörigen eines Drittstaates offen, sofern der Drittstaat mit Österreich ein DBA abgeschlossen hat, das ein Diskriminierungsverbot iSd Art 24 OECD-Musterabkommen vorsieht.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 1 Abs 4 EStG erfordert das Vorliegen von Einkünften nach § 98 EStG. Daraus ergibt sich bereits, dass die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG ausschließlich inländische Einkünfte iSd § 98 EStG umfasst. Ausländische Einkünfte sind hierbei nicht zu berücksichtigen.²⁴³ Darüber hinaus müssen

²³⁴ Siehe auch EuGH 14.9.1999, C-391/97, *Gschwind*; 12.12.2002, C-385/00, *De Groot*, 1.7.2004, C-169/03, *Wallentin*.

²³⁵ Vgl § 1 Abs 3 dESTG.

²³⁶ Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 56 mit Verweis auf EuGH 14.9.1999, C-391/97, *Gschwind*.

²³⁷ Sofern bereits eine unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG vorliegt, kann von der Option nach § 1 Abs 4 EStG kein Gebrauch mehr gemacht werden, siehe UFS 11.6.2007, RV/0545-I/06.

²³⁸ Vgl hierzu EuGH 28.2.2013, C-425/11, *Ettwein*.

²³⁹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 59; vgl Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 60; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²⁴⁰ Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 60; *Loukota*, Das DBA-Diskriminierungsverbot, SWI 2005, 57; *Fekar/Schnitger*, Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler, SWI 2002, 76; *Krafft-Jentzsch*, Auswirkungen des Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbotes im Steuerrecht, in *Konezny/Zehentner*, Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis, 17; wohl auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 59; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²⁴¹ Ua UFS 2.2.2006, RV/1792-W/05.

²⁴² Vgl LStR 2002 Rz 7.

²⁴³ Hierbei gilt somit nicht das Welteinkommensprinzip iSd § 1 Abs 2 EStG, siehe *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21; Jakom/*Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 63; kritisch *Dziurdz/Marchgraber*, Folgen

mindestens 90% der Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder dürfen die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen. Als zeitliche Periode dient hierbei das Kalenderjahr (1.1. bis 31.12.). Abweichend von der gesetzlichen Normierung erachtet es die Rechtsprechung des EuGH als geboten, die Optionsmöglichkeit auch dann zuzugestehen, wenn die ausländischen Einkünfte zwar mehr als 11.000 Euro im Kalenderjahr betragen, jedoch der Ansässigkeitsstaat aufgrund des geringen Einkommens die persönliche Situation des Steuerpflichtigen in steuerlicher Hinsicht nicht berücksichtigen kann.²⁴⁴

Für die Berechnung der 90%-Grenze werden als Einkünfte die gesamten Welteinkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG herangezogen.²⁴⁵ Steuerfreie Einkünfte haben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht gelassen zu werden.²⁴⁶ Inländische Einkünfte, welche nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, sind als Einkünfte, die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegen, zu werten. Als Beispiele dienen hierbei insbesondere Dividenden, Zinsen und Lizenzen.²⁴⁷

Inwieweit die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht vorteilhaft sein kann, hängt primär von den persönlichen und familiären Verhältnissen der Person ab. Denn wird vom Wahlrecht nach § 1 Abs 4 EStG Gebrauch gemacht, so stehen dem Optierenden²⁴⁸ die Gewährung von

der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 527 sowie *Patloch/Petutschnig*, Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich – Reform erforderlich?, SWI 2013, 437; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201.

²⁴⁴ EuGH 10.5.2012, C-39/10, *Kommission/Estland*.

²⁴⁵ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 61; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 62; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²⁴⁶ Auch bei der 11.000 Euro-Grenze; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 61; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 62; vgl. EAS 2877 vom 29.8.2007; nähere Ausführungen siehe *Kofler*, Wallentin: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Ferialpraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004, 423.

²⁴⁷ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 63; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 63; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21. Zur strittigen Berücksichtigung von ausländischen Verlusten siehe insbesondere *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 64. Siehe ebenso VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201; *Dziurdz/Marchgraber*, Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 528 ff sowie *Gruber/Seiler*, SWI-Jahrestagung: Auslandsverlust bei beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 415.

²⁴⁸ Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG steht nur dem Steuerpflichtigen selbst zu, nicht jedoch auch seinen Angehörigen, siehe *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 1 Rz 61; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 1 Tz 59; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 1 Tz 21; LStR 2002 Rz 10.

Absetzbeträgen²⁴⁹ sowie die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen iSd §§ 34 und 35 EStG und weiteren steuerlichen Randbereichen²⁵⁰ zu.²⁵¹ Auch Sonderausgaben können geltend gemacht werden.²⁵² Die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht begründet jedoch keine Ansässigkeit iSd DBA.²⁵³

Sofern der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht Gebrauch machen will, hat er einen formlosen Antrag beim Finanzamt einzubringen.²⁵⁴ Die Stellung dieses Antrags hat jedes Jahr von neuem zu erfolgen.²⁵⁵ Zum Nachweis der Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist nach § 1 Abs 4 vorletzter Satz EStG die Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde notwendig.²⁵⁶

²⁴⁹ Ua Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag. Der Kinderabsetzbetrag ist differenziert zu betrachten, siehe LStR 2002 Rz 792a.

²⁵⁰ Ua Tarifiermäßigung für Erfindungen nach § 38 EStG, Freibetrag nach § 105 EStG, Bausparen nach § 108 EStG; vgl ErlRV 498 BlgNR XX. GP.

²⁵¹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 61; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 58; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21; siehe auch LStR 2002 Rz 9.

²⁵² EAS 3056 vom 24.4.2009.

²⁵³ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 59; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 61; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²⁵⁴ Vgl LStR 2002 Rz 11.

²⁵⁵ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 64; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 59; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21.

²⁵⁶ Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 1 Tz 21; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 1 Tz 63; LStR 2002 Rz 7.

2 EINKUNFTSARTEN IM SPORT

2.1 ALLGEMEINES

Das EStG unterscheidet grundlegend sieben verschiedene Einkunftsarten.²⁵⁷ Die sachliche Steuerpflicht wird sohin durch einen taxativen Katalog an Einkunftsquellen klassifiziert, wobei bei den einzelnen Einkunftsarten kein expliziter Bezug auf Sportler genommen wird. Nach herrschender Meinung sind bei Sportlern folgende Einkunftsarten relevant:²⁵⁸

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 3 EStG
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 4 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 6 EStG
- Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 7 EStG

Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 2 EStG scheiden bei einem Sportler grundsätzlich deshalb aus, da das Tätigkeitsspektrum eines Sportlers nicht von den angeführten Tätigkeiten des § 22 EStG erfasst ist. § 22 EStG erfordert unter anderem Einkünfte aus „*einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.*“²⁵⁹ Wenngleich man Fußballspieler umgangssprachlich teilweise als „Ballkünstler“ bezeichnet und oftmals auch der Tätigkeit eines Eiskunstläufers oder Synchronschwimmers ein künstlerisches Element beigemessen wird, entsprechen die Tätigkeiten eines Sportlers nicht den Anforderungen des § 22 EStG.²⁶⁰

²⁵⁷ Vgl § 2 Abs 3 EStG.

²⁵⁸ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 450 ff; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 ff; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 25 ff; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 90; vgl auch *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39; *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 147 ff; *Sauer*, Die Besteuerung von Sportlern, 2008, 22 ff.

²⁵⁹ § 22 Z 1 lit a EStG.

²⁶⁰ *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 284 unter Verweis auf BFH 3.11.1982 I R 39/80 sowie BFH 16.3.1951, IV 197/50; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen

Der folgende Abschnitt befasst sich mit den jeweiligen Einkunftsarten und nimmt eine diesbezügliche Einordnung der in der Praxis erzielten Gehaltsbestandteile eines Sportlers vor. Im Speziellen wird auf zwei repräsentative Sportarten näher eingegangen. Zum einen wird der Fußballsport als charakteristisches Beispiel für Mannschaftssportarten, sohin für nichtselbständige Einkünfte, herangezogen, zum anderen soll der Skisport als typische Einzelsportart zur näheren Erläuterung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen.²⁶¹ Sowohl der Fußballsport, als auch der Skisport nehmen in Österreich zweifelsfrei einen sehr hohen Stellenwert ein. Kaum eine andere Sportart vermag zu diesen beiden Disziplinen im Hinblick auf deren Popularität in Konkurrenz zu treten. Deshalb und aufgrund der dogmatischen Eignung zur vereinfachten Darstellung der Einkunftsarten, werden diese beiden Sportarten stellvertretend für viele andere im Folgenden herangezogen.

2.2 EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB

2.2.1 ALLGEMEINES

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach gesetzlicher Definition „*Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist*“.²⁶²

Anhand dieser Definition geht hervor, dass bestimmte Voraussetzungen gegeben sein müssen, um gewerbliche Einkünfte zu erzielen.

und internationalen Steuerrecht, 2011, 28; Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 91 unter Verweis auf VwGH 24.2.1982, 81/13/0159, 0164 f zu Einkünften eines Fußballschiedsrichters.

²⁶¹ Zur generellen Einordnung von Einzelsportarten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb und von Mannschaftssportarten zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit siehe ua *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451 f; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 ff; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 25 ff; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 91 f; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39 ff; *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 147 ff; *Sauer*, Die Besteuerung von Sportlern, 2008, 22 ff.

²⁶² Siehe § 23 Z 1 EStG.

Da die Tätigkeit eines Sportlers weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch, wie eingangs erläutert, als selbständige Arbeit anzusehen ist, wird im Folgenden eine abstrakte Erörterung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 Z 1 EStG vorgenommen.

2.2.1.1 Selbständigkeit

Eine wesentliche Voraussetzung für das Erzielen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ist das Ausüben einer selbständigen Tätigkeit. Die Selbständigkeit wird zwar nicht in § 23 EStG definiert, dennoch wird einheitlich von einer negativen Definition ausgegangen.²⁶³ Demnach liegt eine selbständige Tätigkeit vor, wenn kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG besteht. Ein Dienstverhältnis ist anzunehmen, sobald der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Charakteristische Merkmale hierfür sind insbesondere das Bestehen einer persönlichen Weisungsgebundenheit, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers, das fehlende Unternehmerrisiko und die laufende Zahlung eines Entgelts.²⁶⁴

Das Tragen eines Unternehmerrisikos spielt im Zusammenhang mit der Selbständigkeit eine bedeutende Rolle. Ein Unternehmerwagnis liegt regelmäßig dann vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr sowie unter eigener Verantwortung ausgeübt wird. Daraus folgt eine Abhängigkeit des Erfolges vom persönlichen Tätigwerden sowie den persönlichen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen.²⁶⁵ Ausprägungen des Unternehmerrisikos sind unter anderem:²⁶⁶

²⁶³ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 16; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 16; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 27.

²⁶⁴ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 16 iVm Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 5 ff; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 18 iVm Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 21 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 27 f iVm Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.

²⁶⁵ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 17 und 19; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 19 f; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 33 ff; vgl ebenso VwGH 3.5.1983, 82/14/0281, 0288; 17.9.1996, 92/14/0161; 13.12.1989, 88/13/0209; 22.2.1989, 84/13/0001 sowie 28.9.2004, 2000/14/0094.

²⁶⁶ EStR 2000 Rz 5403; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 17; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 21; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 36.

- eine freie und selbstverantwortliche Arbeitszeiteinteilung²⁶⁷
- die persönliche Beeinflussung der Höhe der Einnahmen²⁶⁸
- Selbsttragung der durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten²⁶⁹
- keine Verpflichtung zur Übernahme eines Auftrages²⁷⁰
- Verlust des Entgeltes bei Nichterbringung der Leistung²⁷¹
- Möglichkeit der Beschäftigung eigener Arbeitskräfte sowie der Delegation von Arbeiten²⁷²

Gleichermaßen wird ein Unternehmerrisiko nicht ausgeschlossen, wenn es zu einer gewissen Bindung an die Dienstzeiten des Auftraggebers kommt, die Übernahme der Kosten der Werbung durch Dritte getätigt wird, die Tätigkeit nur vorübergehend ausgeübt wird oder die Tätigkeit nur für einen bestimmten Auftraggeber erfolgt.²⁷³ Werden einzelne oder mehrere dieser demonstrativ aufgezählten Umstände erfüllt, kommt es somit nicht zwingend zu einem Ausschluss der Selbständigkeit.²⁷⁴

Eine abschließende rechtliche Würdigung hat jedoch jeweils im Einzelfall zu erfolgen. Ausschlaggebend für die Differenzierung zwischen unselbständiger und selbständiger Tätigkeit ist das Gesamtbild der Tätigkeit und folglich das Überwiegen einzelner Merkmale.²⁷⁵

Die Qualifikation einer Berufsausübung als selbständige Tätigkeit hat in jedem Veranlagungszeitraum erneut zu erfolgen. Hierbei kommt es zu keiner Bindung an die

²⁶⁷ Vgl VwGH 15.9.1971, 511/71, 3.5.1983, 82/14/0281.

²⁶⁸ Vgl VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; 13.12.1989, 88/13/0209.

²⁶⁹ Vgl VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; 22.2.1989, 84/13/0001.

²⁷⁰ Vgl VwGH 16.1.1991, 89/13/0194.

²⁷¹ Vgl VwGH 23.10.1990, 89/14/0102; 28.3.2001, 96/13/0010.

²⁷² Vgl VwGH 25.1.1983, 82/14/0081; 16.1.1991, 89/13/0194; 28.3.2001, 96/13/0010.

²⁷³ Vgl VwGH 11.1.1963, 1263/62; 4.3.1986, 84/14/0063.

²⁷⁴ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 18; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 21 f; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 37; EStR 2000 Rz 5405.

²⁷⁵ Vgl VwGH 5.10.1994, 92/15/0230; 18.10.1995, 94/13/0121; 17.9.1996, 92/14/0161; 3.7.1970, 1413/68; 19.9.2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018.

vorangegangene Beurteilung, vielmehr ist auf die konkrete und tatsächliche Ausübung im jeweiligen Veranlagungsjahr abzustellen.²⁷⁶

2.2.1.2 Nachhaltigkeit

Aufgrund zahlreicher Judikate zur Frage der Nachhaltigkeit iZm § 23 EStG geht klar hervor, dass eine nachhaltige Tätigkeit immer dann vorliegt, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und derselben Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung dieser Tätigkeit hinweisen.²⁷⁷ Dies ist insofern zu verstehen, als es nicht einer andauernden tatsächlichen Tätigkeit bedarf, sondern auch eine einmalige Tätigkeit das Nachhaltigkeitskriterium erfüllen kann, sobald sie auf Wiederholung angelegt ist bzw wenn objektive Umstände eine Wiederholungsabsicht erkennen lassen.²⁷⁸ Jedenfalls ausreichend wird eine Ausübung einer Tätigkeit über Jahre hinweg erachtet.²⁷⁹

Das Pendant zur Nachhaltigkeit ist die Gelegentlichkeit, wonach eine Tätigkeit nur fallweise ausgeübt wird, ohne Absicht diese zu wiederholen.²⁸⁰

2.2.1.3 Gewinnabsicht

Eine Gewinnabsicht ist vorhanden, wenn Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden.²⁸¹ Das Streben nach einer bloßen Kostendeckung

²⁷⁶ Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 18; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 31 mit Verweis auf VwGH 10.4.1985, 83/13/0154; 4.3.1986, 84/14/0063.

²⁷⁷ Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 52 mit Verweis auf ua VwGH 3.5.1968, 1081/66; 23.12.1964, 1920/63, 916/64; 25.6.1954, 2831/51; 20.1.1993, 91/13/0187; 26.7.2000, 95/14/0161; 7.6.2005, 2001/14/0187; 21.9.2006, 2006/15/0118; sowie Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 22; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 43 ff.

²⁷⁸ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 23; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 45 f; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 53 f; vgl ebenso ua VwGH 13.9.1989, 88/13/0193; 26.7.2000, 95/14/0161 sowie EStR 2000 Rz 5410 f.

²⁷⁹ Siehe VwGH 18.9.1991, 91/13/0072.

²⁸⁰ Vgl VwGH 20.4.2004, 2000/13/0109; 28.6.2006, 2003/13/0066; 10.9.1979, 225/79; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 25; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 53; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 58.

²⁸¹ Vgl VwGH 21.7.1993, 92/13/0056.

genügt dem Erfordernis der Gewinnabsicht nicht.²⁸² Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Gewinnabsicht nicht bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen, sondern diese im Allgemeinen, somit bezogen auf sämtliche Tätigkeiten, gegeben sein muss.²⁸³ Das Erzielen eines Gewinns muss nicht den Hauptzweck der Tätigkeit bilden. Es genügt vielmehr, wenn die Absicht zur Gewinnerzielung in einem Nebenzweck manifestiert ist.²⁸⁴

Maßgeblich für die rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Gewinnabsicht ist das äußere Erscheinungsbild der Tätigkeit, anhand dessen zu beurteilen ist, ob die Tätigkeit geeignet ist, auf Dauer positive Erträge zu erwirtschaften.²⁸⁵ Die subjektive Wahrnehmung sowie die Behauptung des Steuerpflichtigen ist nicht ausschlaggebend, da das subjektive Ertragsstreben durch ein geeignetes Handeln nach außen in Erscheinung treten muss.²⁸⁶

Ist eine Tätigkeit nach objektiven Umständen nicht geeignet auf Dauer einen Gewinn zu erzielen, so ist von einer Liebhaberei auszugehen. Diesbezüglich zufällig erzielte Gewinne begründen keinen Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG.²⁸⁷ Wird eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, so liegt auch dann kein Gewerbebetrieb vor, wenn der Steuerpflichtige mit Gewinnabsicht tätig wird.²⁸⁸

2.2.1.4 Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr

Als letzte wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vonnöten. Diese geforderte Beteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige aufgrund objektiv wahrnehmbarer Umstände am Wirtschaftsleben in Form eines Leistungs- oder

²⁸² Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 62; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 3 Rz 31; EStR 2000 Rz 5414.

²⁸³ Vgl ua EStR 2000 Rz 5414 sowie Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 32; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 60.

²⁸⁴ Ua Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 32; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 60.

²⁸⁵ Siehe ua VwGH 20.9.1989, 85/13/0219.

²⁸⁶ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 31; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 62.

²⁸⁷ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 33; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 66; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 65; EStR 2000 Rz 5414.

²⁸⁸ Siehe Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 68 mit Verweis auf EStR 2000 Rz 5414.

Güteraustauschs teilnimmt sowie gleichzeitig zu erkennen gibt, dass er die Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung einem unbestimmten Personenkreis anzubieten.²⁸⁹

Die selbständige Tätigkeit muss nach objektiven Kriterien ihrer Art nach geeignet sein, eine Auftragserteilung auch durch andere Auftragsgeber zu ermöglichen.²⁹⁰ *Fellner* geht jedoch davon aus, dass unter Umständen auch dann von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auszugehen sei, wenn der Steuerpflichtige seine Leistung aufgrund des Umfangs des Unternehmens und der Begrenzung der persönlichen Leistungsfähigkeit nur gegenüber wenigen bzw einem einzigen Auftraggeber erbringt.²⁹¹ Diese könne bei der grundsätzlichen Bereitschaft mit verschiedenen Personen in Geschäftsbeziehungen zu treten, angenommen werden. Zu einem anderen Ergebnis führe der Umstand, sofern die Tätigkeit ihrer Natur nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglicht.

Auf den Umstand, dass der Steuerpflichtige aus persönlichen Gründen nicht bereit ist, mit anderen Personen in Geschäftsbeziehungen zu treten, kommt es nicht an.²⁹² Maßgeblich ist vielmehr, dass die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach außen hin für einen unbestimmten Personenkreis erkennbar ist.²⁹³

2.2.2 GEWERBLICHE EINKÜNFTE EINES SPORTLERS

Ein Sportler, der seine Tätigkeit nicht als Dienstnehmer ausübt, ist bei Vorliegen der allgemeinen Tatbestandsmerkmale gemäß Kapitel 2.2.1 Gewerbetreibender. Sofern sich ein Sportler demnach lediglich zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen verpflichtet und dabei die Erbringung eines Leistungserfolges im Vordergrund steht, liegt ein

²⁸⁹ Vgl VwGH 14.1.1981, 2814/79; 3.6.1992, 91/13/0035; 7.8.2001, 96/14/0184; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 23 Rz 36; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2006, § 23 Tz 73; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 23 Tz 66; EStR 2000 Rz 5415.

²⁹⁰ Vgl insbesondere VwGH 9.11.1994, 94/13/0160 sowie EStR 2000 Rz 5415.

²⁹¹ *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 23 Tz 68; zustimmend *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2006, § 23 Tz 75; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 23 Rz 37 mit Verweis auf VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198; 28.11.2001, 98/13/0059; UFS 13.9.2012, RV/0368-W/07.

²⁹² Vgl VwGH 9.11.1994, 94/13/0160.

²⁹³ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 23 Rz 36; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2006, § 23 Tz 73; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 23 Tz 73 mit Verweis auf VwGH 7.11.1978, 727,815/76; 3.6.1992, 91/13/0035.

Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.²⁹⁴ Entscheidend ist, ob der Sportler nach den allgemeinen Merkmalen (iSd Kapitels 2.2.1) unter anderem auf eigenes wirtschaftliches Risiko tätig wird, keine laufenden Lohnzahlungen erhält und in keine Organisationseinheit eines Dritten eingegliedert ist. Die vorliegenden Umstände sind jedoch unabdingbar im Einzelfall zu beurteilen. Wenngleich Kategorisierungen nach Individual- bzw Mannschaftssportart getroffen werden, schließt dies eine differenzierte Beurteilung im Einzelfall nicht aus.²⁹⁵

Zur Demonstration, wie sachverhaltsbezogen und individuell eine Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfolgen hat, werden nachstehend zwei Urteile des deutschen BFH skizziert, auf welche in der Literatur kontinuierlich verwiesen wird.

Im Urteil I 398/60 U vom 22.1.1964 hatte sich der BFH mit der Einkünftequalifikation eines Berufsboxers zu beschäftigen. Der Boxer verpflichtete sich gegenüber dem Veranstalter zur Austragung von mindestens vier Kämpfen, wobei er hierfür eine von den Einnahmen abhängige Gage, mindestens jedoch 100 DM (umgerechnet ca 51 Euro) pro Kampf erhielt. Die Vorbereitung auf den jeweiligen Kampf oblag alleinig dem Boxer, der jährlich selbst zu tragende Ausgaben iHv 125.000 DM (umgerechnet ca 63.900 Euro) verbuchte. Streitig war somit, ob der Sportler Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte.

Der BFH sprach aus, dass es für die Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit des Boxers auf die Gesamtumstände ankomme. Hierbei wurde auf die vertragliche Verpflichtung zu lediglich vier Wettkampftagen hingewiesen. Hinsichtlich der Vorbereitungszeit (Trainingsaktivitäten) konnte keine Weisungsgebundenheit des Boxers gegenüber dem Veranstalter festgestellt werden, vielmehr konnte der Boxer über Umfang und Intensität des Trainings frei bestimmen. Des Weiteren spreche für die Selbständigkeit des Boxers, dass dieser ein erhebliches geschäftliches Risiko trug. Tatsächlichen Ausgaben iHv 125.000 DM

²⁹⁴ *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 23 Tz 140; mit Verweis auf BFH 16. 3. 1951, BStBl III 97; 22.1.1964, BStBl III 207; VwGH 24.2.1982, 81/13/0159; *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2007, § 47 Tz 6; *Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2006, § 23 Tz 138; LStR 2002 Rz 1005; *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34; *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 91.

²⁹⁵ Siehe insbesondere auch *Menke*, Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum, 2006, 131 ff.

standen vergleichsweise niedrige Einnahmen gegenüber. Er habe somit ein gewisses Unternehmerrisiko getragen. Aus diesen Umständen schloss der BFH auf ein Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb.²⁹⁶

Im Urteil IV 197/50 U vom 16.3.1951 sah der BFH einen Berufsringer, im Gegensatz zu dem ebenfalls als Einzelsportler agierenden Boxer, als nichtselbständig tätig an. Der Ringer stellte seine Arbeitskraft nur einem Veranstalter für eine Reihe von Wettkämpfen zur Verfügung. Darüber hinaus hatte er keine hohen Eigenaufwendungen. Zur Eingliederung des Sportlers in den geschäftlichen Organismus des Veranstalters führte der BFH aus, dass es nicht entscheidend sei, ob der Ringer für die Dauer des Ringens oder je nachdem, ob er siegte oder verlor, bezahlt würde. Vielmehr komme es darauf an, ob der Veranstalter über die Arbeitskraft des Sportlers verfügt habe. Aus den Gesamtumständen würdigte der BFH die Einnahmen des Berufsringers als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2.2.2.1 Skisport

Wie bereits in der Einleitung zu Kapitel 2 erwähnt, sollen im Folgenden der Skisport sowie der Fußballsport zu einer Abgrenzung der relevanten Einkunftsarten herangezogen werden. Hierbei werden praxisrelevante Einkünftebestandteile kritisch auf ihre rechtliche Zuordnung untersucht.

Skifahrer sind gleichermaßen wie andere Individualsportler, beispielsweise Tennis- oder Golfspieler bzw Schwimmer, regelmäßig gewerblich tätig.²⁹⁷ Die Selbständigkeitsmerkmale überwiegen bei Einzelsportlern oftmals insofern, als ihre Einkünfte vom persönlichen Leistungserfolg abhängen und das wirtschaftliche Risiko somit in der Sphäre des einzelnen Sportlers und nicht eines Dritten liegt. Siegesprämien wie Werbeeinnahmen begründen somit grundsätzlich Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb nach § 23 EStG.²⁹⁸ Daran vermag auch

²⁹⁶ Vgl ebenso BFH 29.11.1978 I R 159/76, wo der BFH dieselbe Auffassung vertrat. Der Sportler habe neben dem Veranstalter insbesondere dann ein eigenes Unternehmerrisiko, wenn er hohe Eigenaufwendungen trage, da allein dadurch ein finanzielles Risiko gegeben sei.

²⁹⁷ Vgl ua *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3.

²⁹⁸ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451 ff; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3, mit Verweisen auf BFH 17.2.1955 IV 77/53 S; 22.1.1964 I 398/60 U; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 ff; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht,

eine Einbindung des Einzelsportlers in einen Nationalkader mit einheitlichem Trainingsplan, Trainerstab und Wettkampfprogramm sowie gemeinsamem Sponsorenpool nichts zu ändern, sofern trotz dieser Einbindung der persönliche Leistungserfolg im Vordergrund steht und keine einem Dienstverhältnis vergleichbare Absicherung vorliegt.²⁹⁹

2.2.2.1.1 Sieges- oder Platzierungsprämien bzw Sachpreise

Unter einer Sieges- bzw Platzierungsprämie ist zumeist eine Geldleistung für einen besonderen Leistungserfolg zu verstehen. Beispielsweise erhalten Skifahrer für die Platzierungen von eins bis 30 eine bestimmte Geldprämie.³⁰⁰ Zusätzlich oder anstatt einer Geldleistung werden Erfolge auch mit Sachpreisen, wie beispielsweise einem Auto, entlohnt.³⁰¹

Hinsichtlich der Teilnahme eines Skifahrers an Wettkämpfen, ist eine Wiederholungsabsicht erkennbar, wenn er bei mehreren Veranstaltungen antritt. Ebenso ist weitgehend von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, da der Skifahrer je nach Platzierung steigende Einkünfte lukriert, die zu einer Vermehrung seines Betriebsvermögens beitragen. Des Weiteren ist anzunehmen, dass der Einzelsportler durch seinen Antritt bei einem Wettkampf am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, als es zu einem erkennbaren Leistungsaustausch kommt. Der Skifahrer tritt mit den Veranstaltern, die die Preise ausloben, in einen Leistungs- und Gütertausch. Im Ergebnis führen Sieges- und Platzierungsprämien sowie Sachpreise bei Skifahrern somit grundsätzlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.³⁰²

2011, 34; *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 148; *Sauer*, Die Besteuerung von Sportlern, 2008, 23; *Becker/Figura*, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3048.

²⁹⁹ Siehe insbesondere *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3 sowie *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 453.

³⁰⁰ Vgl <http://www.news.at/a/hahnenkammrennen-rekord-preisgeld-kitzbuehel-316740> (Zugriff 1.9.2014).

³⁰¹ Vgl <http://bmwopen.de/zahlen-daten-fakten/> (Zugriff 1.9.2014). Bei diesem Tennisturnier in München erhält der Sieger neben einem Preisgeld iHv 77.315 Euro zusätzlich einen BMW 420d.

³⁰² So *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 36; *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 282 f.

Damit nicht gänzlich übereinstimmend argumentieren *Enneking/Denk*,³⁰³ dass ein Leistungsaustausch im Sinne einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr immer ein zielgerichtetes Geben und Nehmen verlange. Die bloße Teilnahme eines Skifahrers am Wettkampf führe in Verbindung mit den vom Veranstalter ausgelobten Prämien und Preisen zu keinerlei Leistungs- und Gegenleistungsverhältnis. Ihrer Ansicht nach bestünde ein Leistungsaustausch erst, wenn der Sportler für seine erbrachte Leistung vom Veranstalter ein garantiertes Entgelt erhalte, das eine konkrete Gegenleistung darstelle. Demzufolge würden bei einem Sportler, der nur Preisgelder und Siegesprämien vereinnahmt, keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Sobald der Sportler jedoch Einnahmen wie Startgelder oder Werbegelder lukriere, würden sämtliche Preisgelder infolge der Infektionstheorie zu gewerblichen Einkünften führen, da der Gewerbebetrieb alle Einnahmen umfasse, die in ausreichender Nähe zur ausgeübten gewerblichen Tätigkeit stehen.

Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, dass das Erzielen von Preisgeldern zwar durchaus auch von Zufälligkeiten, wie dem Wetter, gekennzeichnet ist, jedoch zu einem überwiegenden Großteil von den Fähigkeiten des jeweiligen Sportlers abhängt. Wenngleich ein Spitzensportler nicht mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit von einem Sieg bzw einer guten Platzierung ausgehen kann, ist das Verlustrisiko wohl dennoch überschaubar. Hierbei wird zweifellos auf den Einzelfall abzustellen sein, jedoch bei ausreichender Leistungsstärke des Sportlers eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen sein.

2.2.2.1.2 Startgelder und Teilnahmeprämien

Erhält der Skifahrer für sein Antreten bei einem Wettkampf eine erfolgsunabhängige und somit gesicherte Prämie, so wird von einem Startgeld bzw einer Teilnahmeprämie gesprochen.

Diesfalls liegt der Leistungsaustausch einerseits in der Teilnahme des Sportlers am Wettkampf und andererseits in der zugesicherten Prämie eines Dritten. Der Skifahrer bietet somit seine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar an. Bei

³⁰³ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451 f; diesbezüglich aA jedoch auch BFH 11.11.1993 XI R 48/91.

Vorliegen auch der restlichen Voraussetzungen des § 23 Z 1 EStG wird einhellig von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen.³⁰⁴

2.2.2.1.3 Einnahmen aus Ausrüstungs- und Werbeverträge

Durch Ausrüstungs- und Werbeverträge verpflichtet sich der Skifahrer, bei Wettkämpfen das Firmenlogo sichtbar zu benutzen oder die vom Ausrüster gefertigten Sportutensilien, wie Skischuhe oder Skibrille, zu verwenden.

Entscheidend ist bei derartigen Verträgen, ob ein zwischen dem Sportler und dem Ausrüster bzw Werbepartner ein Dienstverhältnis anzunehmen ist. Hierbei sind jeweils die Umstände und Ausgestaltungen des Einzelfalls hinreichend zu würdigen. Sprechen die überwiegenden Merkmale, wie Weisungsgebundenheit oder Eingliederung in den Betrieb, für ein Dienstverhältnis, so können Einnahmen aus Werbeleistungen auch zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen (siehe auch Kapitel 2.3.2.1.2).

Regelmäßig werden Einnahmen aus Ausrüster- und Werbeverträgen bei Einzelsportlern jedoch den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Markt genügt bereits eine Bekanntheit des Sportlers, wobei dieser zu erkennen gibt, für Werbeleistungen zur Verfügung zu stehen. Die Werbeaktivitäten eines selbständig tätigen Sportlers werden demnach regelmäßig dem einheitlichen Gewerbebetrieb eines Sportlers zugerechnet.³⁰⁵

³⁰⁴ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 452; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283.

³⁰⁵ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; mit Verweisen auf BFH 3.11.1982 I R 39/80; 19.11.1985 VIII R 104/85; 19.12.2007 I R 19/06; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283.

2.2.2.1.4 Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten

Überlässt ein Skifahrer seinen Namen zu werblichen Zwecken oder gestattet die Nutzung seines Bildes auf Plakaten, wären nach der isolierenden Betrachtungsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG anzunehmen. Aufgrund des explizit statuierten Subsidiaritätsprinzips führen Einnahmen aus der Übertragung der Rechte am eigenen Bild und Namen bei Skifahrern, die durch ihre sportlichen Leistungen oder andere Werbetätigkeiten bereits einen Gewerbebetrieb unterhalten, jedoch zu gewerblichen Einkünften nach § 23 EStG (siehe eingehend Kapitel 2.4).³⁰⁶

2.2.2.2 Fußball

Die sportliche Tätigkeit von Mannschaftssportlern wird grundsätzlich im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt.³⁰⁷ Daraus resultierend führt der Großteil der Einnahmen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Kapitel 2.3.2.2). Dennoch können Tätigkeiten eines Fußballspielers zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn diese nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübt werden.

Hierbei ist insbesondere an Werbeleistungen eines Fußballspielers zu denken, die von seinen vertraglichen Pflichten nicht mehr umfasst sind. Aufgrund hoher Popularität und der Vollbringung öffentlich anerkannter Leistungen ist es einem Fußballspieler durchaus möglich, Werbeaktivitäten außerhalb seiner vertraglichen Pflichten zu entfalten.³⁰⁸

³⁰⁶ *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283.

³⁰⁷ Vgl ua *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3.

³⁰⁸ *Becker/Figura*, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3047; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 281; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92 f; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3.

Zur Abgrenzung der Einkünfte eines Fußballers aus nichtselbständiger Arbeit und derjenigen aus Gewerbebetrieb hat der BFH³⁰⁹ jüngst wie folgt festgehalten:

Dieser Entscheidung liegt ein Sachverhalt zugrunde, wo ein Fußballspieler im Rahmen eines Lehrganges mit dem deutschen Nationalteam Einkünfte für sein Mitwirken an den Werbeveranstaltungen und die Gestattung der Nutzung seiner Persönlichkeitsrechte durch den Deutschen Fußballbund (DFB) bezog. Der Nationalspieler verpflichtete sich gegenüber dem DFB schriftlich, bei Spielen und Lehrgängen der Nationalmannschaft die vom DFB gestellte Sportkleidung, inklusive Werbeaufdrucken, zu tragen sowie an Werbeveranstaltungen mit dem DFB teilzunehmen. Im Gegenzug erhielt der Sportler einen Anteil an den Werbeeinnahmen, die der DFB aus der Vermarktung seiner Nationalmannschaft erzielte.

Zur Frage der steuerrechtlichen Qualifikation der Einnahmen des Fußballspielers sprach der BFH aus, dass derartige Einnahmen jedenfalls dem gewerblichen Bereich zuzuordnen seien.³¹⁰ Es fehle insbesondere an einer hinreichend gewichtigen Weisungsgebundenheit sowie Eingliederung in den Betrieb oder die Organisationsabläufe eines Dritten. Maßgebend sei dabei vor allem die äußerst kurze zeitliche Berührung des Sportlers mit dem Betrieb bzw Organisationsbereich des Nationalteams bzw der werbenden Unternehmen. Insbesondere aufgrund des kurzen zeitlichen Aspekts der Eingliederung verneinte der BFH ein Dienstverhältnis und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die im Rahmen der Nationalmannschaft erbrachten Werbeleistungen seien auch nicht dem Arbeitsverhältnis mit dem Verein des Fußballspielers zuzuordnen, da weder eine arbeitsvertragliche Verpflichtung zur Teilnahme an Spielen der Nationalmannschaft noch zur Beteiligung an Werbemaßnahmen des DFB bestanden habe.

Darüber hinaus nahm der BFH ein Unternehmerrisiko des Spielers an, da er das Risiko von Ausfallzeiten trage, als er beispielsweise keinen Anteil der Werbeeinnahmen erhalte, wenn er krank sei oder vom DFB nicht nominiert würde. Auch die erforderliche Entscheidungsfreiheit des Spielers sei gegeben, denn er habe die Möglichkeit gehabt, die Erklärung nicht zu

³⁰⁹ BFH 22.2.2012 X R 14/10.

³¹⁰ BFH 22.2.2012 X R 14/10 mit Verweis auf BFH 19.12.2007 I R 19/06; vgl ebenso *Becker/Figura*, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3051.

unterschreiben und damit auf die entsprechenden Werbeeinnahmen und die Berufung in die Nationalmannschaft zu verzichten.

Aus den vorliegenden Gesamtumständen bejahte der BFH somit das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb (zur Abgrenzung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung siehe Kapitel 2.4.2.). Diese Entscheidung kann auch für Werbeeinnahmen, die ein österreichischer Nationalspieler vom ÖFB erhält, von erheblicher Relevanz sein. Diesfalls ist es jedoch unerlässlich die wechselseitigen vertraglichen Rechte und Pflichten zu prüfen, um Abgrenzungen von nichtselbständigen zu gewerblichen Einkünften zu treffen.

2.3 EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT

2.3.1 ALLGEMEINES

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind *„Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.“*³¹¹

Das wesentliche Abgrenzungsmerkmal von nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 EStG zu Einkünften nach § 23 EStG ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses. Ein Dienstverhältnis liegt, wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb bereits erwähnt, dann vor, *„wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“*.³¹²

Es kommt für die Frage des Bestehens eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Arbeitsverhältnisses an, sondern vielmehr ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der jeweiligen Tätigkeit entscheidend.³¹³

³¹¹ § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG.

³¹² § 47 Abs 2 EStG; Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 25 Rz 1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2008, § 25 Tz 10; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 25 Tz 15; mit Verweisen auf VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182; 7.10.2003, 99/15/0257; 27.1.2011, 2010/15/0198; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Tojfl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 30 ff; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 91.

³¹³ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 16; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; mit Verweisen auf VwGH 18.10.1989, 88/13/0185; 19.9.2007, 2007/13/0071.

Im Folgenden werden entscheidende Wesensmerkmale eines Dienstverhältnisses näher betrachtet, wobei nicht sämtliche Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen. Bei einer ausgesprochen starken Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen sowie einer regelmäßigen Entlohnung wird auch bei einer geringen organisatorischen Eingliederung in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers von einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG auszugehen sein. Ausschlaggebend ist demnach das Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit bzw der Unselbständigkeit.³¹⁴

2.3.1.1 Weisungsgebundenheit

Ein wesentliches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist die persönliche Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen. Ein Weisungsverhältnis ist anzunehmen, wenn die Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers zu einem weiten Teil ausgeschlossen ist und der Dienstnehmer zur Befolgung der Anweisungen verpflichtet ist. Je nach Tätigkeitsbereich des Dienstnehmers kann die Weisungsgebundenheit stärker oder schwächer ausgeprägt sein. Insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen kann die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund treten.³¹⁵

Eine persönliche Weisungsgebundenheit wird insbesondere durch die Unterwerfung des Dienstnehmers unter die betrieblichen Kontroll- und Organisationsvorschriften sowie das Disziplinarrecht, die Verpflichtung zur Übernahme der aufgetragenen Arbeiten, die mangelnde Möglichkeit die zugewiesene Arbeit abzulehnen oder die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung, indiziert. Das Weisungsrecht des Arbeitgebers bezieht sich folglich auf die zeitliche Koordination der zu erbringenden Arbeit, auf die Art der Ausübung der Arbeit sowie auf die Zweckmäßigkeit der zu verrichtenden Tätigkeit.³¹⁶

³¹⁴ Vgl ua VwGH 19.4.1988, 85/14/0145; 26.11.1997, 93/13/0309; 20.2.2008, 2008/15/0103.

³¹⁵ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 34; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3.

³¹⁶ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 37; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 31; mit Verweisen auf VwGH 24.2.1999, 98/13/0014; 28.9.2004, 2000/14/0094; 2.2.2010, 2009/15/0191; 20.2.1997, 95/17/0079; ebenso LStR 2002 Rz 935.

2.3.1.2 Organisatorische Eingliederung

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist der Dienstnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn eine gewisse Bindung zu einem Arbeitsort bzw einem Arbeitsplatz besteht sowie der Arbeitgeber diverse Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Ebenso relevant ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit. Eine Eingliederung liegt vor allem dann vor, wenn die Tätigkeit nach außen als auf Dauer angelegt erkennbar ist.³¹⁷

Sofern der Dienstnehmer unmittelbar in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers eingegliedert ist, beispielsweise durch Vorgabe von Arbeitszeit, Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel und Unterwerfung der Kontrollbefugnis des Arbeitgebers, so ist der Verrichtung von Tätigkeiten außerhalb der örtlichen Einrichtungen des Arbeitgebers nur geringe Bedeutung beizumessen. Entscheidend ist wiederum das Gesamtbild, wonach auf ein Überwiegen von Merkmalen abzustellen ist.³¹⁸

2.3.1.3 Fehlendes Unternehmerrisiko

Zur Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos siehe bereits Kapitel 2.2.1.1. Liegt ein Unternehmerwagnis vor, so ist ein Dienstverhältnis regelmäßig auszuschließen.

Von einem mangelnden Unternehmerrisiko ist insbesondere dann auszugehen, wenn dem Steuerpflichtigen trotz Leistungsausfalls eine Entgeltfortzahlung zusteht, ein Anspruch auf Zulagen besteht, eine Abrechnung nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung erfolgt, Arbeitsmittel bereitgestellt werden oder ein Spesenersatz gewährt wird.³¹⁹

³¹⁷ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 7; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 44; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; mit Verweis auf VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121.

³¹⁸ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 7 f; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 48 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 31; ebenso LStR 2002 Rz 936.

³¹⁹ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 8; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 65; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 31; ebenso LStR 2002 Rz 937.

2.3.1.4 Entgelt

Ein weiteres Merkmal zur Annahme eines Dienstverhältnisses besteht in der Gewährung einer regelmäßigen und fortgesetzten Entlohnung. Die Zahlung eines laufenden Entgelts indiziert somit jedenfalls ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG. Wenngleich der Betrag bei gleichbleibender Leistung grundsätzlich nicht divergiert, schließen schwankende Lohnzahlungen eine nichtselbständige Tätigkeit nicht per se aus. Dasselbe gilt für erfolgsabhängige Zahlungen an einen Dienstnehmer. Auch diese können bei Dienstnehmern im Einzelfall vorkommen und schließen ein Dienstverhältnis nicht dem Grunde nach aus.³²⁰

2.3.2 NICHTSELBSTÄNDIGE EINKÜNFTE EINES SPORTLERS

Sportler, die ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder im erheblichen Ausmaß zur Verfügung stellen, stehen grundsätzlich in einem Dienstverhältnis. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen regelmäßig bei Mannschaftssportarten, wie beispielsweise Fußball, Handball, Eishockey oder Basketball, vor.³²¹ Denkbar sind demnach vor allem Arbeitsverhältnisse eines Sportlers mit Vereinen, dahinter stehenden Kapitalgesellschaften, Verbänden oder Veranstaltern.³²²

2.3.2.1 Skisport

Wie bereits unter Kapitel 2.2.2.1 erläutert, geht es bei den Tätigkeiten eines Skifahrers primär um die Erbringung eines Leistungserfolges. Insbesondere besteht zumeist kein vertragliches Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG zu einem Arbeitgeber, sondern überwiegt vielmehr das Unternehmerrisiko jedes einzelnen Skifahrers.

³²⁰ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 47 Rz 3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2001, § 47 Tz 75 f; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 4.3; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 31 f; ebenso LStR 2002 Rz 948 f.

³²¹ Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 23 Tz 140; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 47 Tz 6; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2006, § 23 Tz 138; LStR 2002 Rz 1005; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34; mit Verweis auf VwGH 24.2.1982, 81/13/0159; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 91.

³²² Vgl insbesondere Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451.

Dennoch ist es im Einzelfall durchaus möglich, dass auch ein Skifahrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lukriert. Nachstehend werden beispielgebend zwei Bereiche thematisiert, wo ein Dienstverhältnis unter Umständen möglich erscheint:

2.3.2.1.1 Dienstverhältnis zum Verband oder Verein

Hierbei zu denken ist an Skifahrer, die beispielsweise vom ÖSV regelmäßige Zahlungen erhalten, die über den bloßen Aufwandsersatz hinausgehen. Zuwendungen, die nicht nur unwesentlich über den tatsächlichen Aufwendungen des Sportlers liegen, können, sofern aus dem Gesamtbild der Verhältnisse auf ein Dienstverhältnis zu schließen ist, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Ein Dienstverhältnis ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sich der Skifahrer vertraglich verpflichtet, an Wettkämpfen, Trainings oder Werbeveranstaltungen teilzunehmen, seine Leistungsfähigkeit bestmöglich zu erhalten bzw zu steigern oder dass es für einen eigenständigen Werbevertrag der Zustimmung des Arbeitgebers bedarf. Erhält der Sportler als Gegenleistung Zahlungen, die ihm ein regelmäßiges Einkommen, das deutlich über den Ausgaben liegt, garantieren, so würde auch das Unternehmerrisiko des Skifahrers wegfallen. Bei einer individuellen Würdigung der Gesamtverhältnisse ist ein Dienstverhältnis eines Skifahrers zum Verband jedenfalls nicht gänzlich auszuschließen.³²³

2.3.2.1.2 Dienstverhältnis zum Sponsor bzw Werbeunternehmen

Im Einzelfall erscheint es auch in Betracht kommend, dass ein Sportler durch vertragliche Verpflichtungen in einem Dienstverhältnis zu seinem Sponsor steht. Dies kann der Fall sein, wenn der Sportler sein werbemäßiges Vermarktungsrecht entgeltlich exklusiv an einen Werbepartner abtritt. Hat der Sportler hierbei seinen Sponsor uneingeschränkt zu unterstützen, seinen Anweisungen zu folgen und wird eine Werbemaßnahme mit einem anderen Sponsor untersagt, so kann von einer Weisungsgebundenheit des Sportlers

³²³ Vgl hierzu insbesondere *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 453; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 f; siehe ebenso *Menke*, Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum, 2006, 147 ff; *Eisenberger*, Berufssport und Recht: die Rechtsbeziehungen zwischen Sportverbänden, Sportlern und Sponsoren am Beispiel des Skirennsports, 1998, 55 ff.

ausgegangen werden. Wird dem Sportler darüber hinaus ein erfolgsunabhängiges Entgelt gewährt, so trifft das Unternehmerrisiko, nämlich einen Gewinn aus dem Abschluss des Werbevertrages zu erwirtschaften, ausschließlich den Sponsor. Spricht das Gesamtbild der Verhältnisse nach dem Überwiegen der einzelnen Merkmale für ein Dienstverhältnis zum Werbepartner, so liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.³²⁴

„Wer einem Werbepartner gegen einen festen Jahresbetrag alle Rechte zur Vermarktung seines Namens und Bildes überlässt und sich im Gegenzug verpflichtet, sich zu Vermarktungszwecken nach Weisungen des Werbepartners in angemessener Form zur Verfügung zu stellen, ist Arbeitnehmer.“³²⁵

2.3.2.2 Fußball

Der Fußball steht als Repräsentant für Sportarten, die in einem Mannschaftsverhältnis ausgeübt werden, wobei der Mannschaftssportler naturgemäß in einem Dienstverhältnis zu seinem Dienstgeber steht. Berufsfußballspieler sind nach einhelliger Lehre³²⁶ und Rechtsprechung³²⁷ als Dienstnehmer zu qualifizieren. Nicht zuletzt deshalb liegen bei Fußballspielern vorwiegend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.³²⁸

³²⁴ Vgl ua Koch/Toifl, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 23 f; Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 281; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 f; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37.

³²⁵ Wirfler, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3, mit Verweis auf BMF vom 25.8.1995, IV B 6 – S 2331 – 9/951, DStR 1995, 1508.

³²⁶ Vgl ua Schrammel in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 37 f; Rebhan in Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht, 2011, § 1151 ABGB Rz 142; Holzer/Reissner, Einführung in das österreichische Sportrecht, 2013, 45 ff; Schweighofer, Grundzüge des Sportrechts, 2013, 128 ff; Reisinger, Sportrecht, LexisNexis 2011, 29; Hollerer, Der Berufsfußballer im Arbeitsrecht, 2002, 17 ff; Menke, Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum, 2006, 237 ff; Weber, Rechtliche Strukturen und Beschäftigungsverhältnisse im Fußballsport, 2008, 171 ff; Naderhirn in Resch/Trost, Arbeits- und sozialrechtliche Fragen des Profisports, 2005, 17 ff; Küpperfahenberg, Die arbeitsrechtliche Stellung von Spielern und Trainern im Lizenzfußball, 2003, 24 ff; Holzer, DRdA 1972, 64 ff; Tomandl/Schrammel, JBl 1972, 235 ff.

³²⁷ Vgl ua OGH 9 ObA 186/92; 6 Ob 669/94; 6 Ob 11/04t.

³²⁸ Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451 ff; Wirfler, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 f; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34; Landthaler, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 21 f; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 91 f; Steiner, Steuerrecht im Sport, 2009, 148; Sauer, Die Besteuerung von Sportlern, 2008, 23; Becker/Figura, Einkünfte

Auch die deutsche höchstgerichtliche Rechtsprechung hat Einkünfte eines Berufssportlers dahingehend beurteilt, dass die von einem Verein bezogenen laufenden Vergütungen für die sportliche Betätigung im Rahmen einer Mannschaft zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.³²⁹

Sämtliche Leistungen die ein Sportler im Rahmen eines Dienstverhältnisses lukriert, sind den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. Abhängig von der vertraglichen Ausgestaltung sind somit in aller Regel das Grundgehalt, Platzierungs- und Punkteprämien, Aufwandsentschädigungen sowie Werbeeinnahmen vom Arbeitslohn umfasst.³³⁰

2.3.2.2.1 Grundgehalt bzw Fixum

Der Kollektivvertrag³³¹ zwischen der Österreichischen Fußball-Bundesliga und dem österreichischen Gewerkschaftsbund regelt das Dienstverhältnis sämtlicher Spieler in der österreichischen Bundesliga zu den Klubs. In § 6 Abs 5 wird ein Mindestgehalt des Spielers normiert:

„Dienstverträge haben ausnahmslos alle vereinbarten Bezüge auszuweisen. Bezüge, die im Dienstvertrag nicht ausdrücklich ausgewiesen sind, gelten als nicht vereinbart. Monatsbezug und Sonderzahlung dürfen bei einem auf die bisherige Dienstzeit bezogenen Durchrechnungszeitraum, bei Spielern, die das 19. Lebensjahr vollendet haben, einen durchschnittlichen Betrag von EURO 1.144,-- brutto pro Zahlung nicht unterschreiten. Diese Mindestzahlung beinhaltet daher neben dem Monatsbezug (Fixum) auch die variablen Entgeltsbestandteile (Leistungsprämien) und alle Sachbezüge.“

Das Grundgehalt steht einem Spieler in der Regel unabhängig von Erfolgen, Erreichen besonderer Zielvorgaben oder sonstiger Leistungskomponenten zu. Das Fixum wird zwischen

eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3047 f; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2007, § 47 Tz 6.

³²⁹ BFH 22.2.2012 X R 14/10 mit Verweis auf BFH 23.10.1992 VI R 59/91.

³³⁰ Ua *Linzer-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzer-Strasser/Tojfl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451 ff; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280 f.

³³¹ <http://www.bundesliga.at/index.php?id=46713> in der Fassung von 1.7.2014 (Zugriff 2.9.2014).

Spieler und Klub individuell vereinbart und unterliegt erheblichen Schwankungsbreiten. Grundgehälter erreichen selbst in der österreichischen Bundesliga Beträge von bis zu monatlich 20.000 Euro brutto.³³²

Neben dem Grundgehalt wird einem Fußballspieler regelmäßig auch eine monatliche Aufwandspauschale für Reise- und Nächtigungskosten zugestanden. Zur Pauschalen Reiseaufwandsentschädigung siehe Kapitel 3.2.4.

Ebenfalls zur monatlichen Entlohnung hinzuzurechnen sind Sachbezüge, wie ein Dienstauto oder eine Dienstwohnung, die der Klub seinen Spieler kostenlos bzw begünstigt zur Verfügung stellt.³³³

2.3.2.2.2 Sieges- und Punkteprämien

Neben einem Fixum ist es üblich, dass auch leistungsbezogene Prämien ausbezahlt werden. Hierbei werden neben Punkte- bzw Siegesprämien oftmals auch Prämien für den Gewinn der Meisterschaft, Prämien für das Erreichen einer Teilnahme an internationalen Wettbewerben (Europa League, Championsleague) oder Prämien für den Klassenerhalt vereinbart. All diese Einkünftebestandteile weisen einen gewissen Leistungsbezug auf und werden nur dann gewährt, wenn diese Zielvorgaben auch tatsächlich erreicht werden.

Da sämtliche dieser Prämien innerhalb des Dienstverhältnisses erzielt werden, gehören sie unzweifelhaft zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.³³⁴

³³² Siehe ua <http://sport.oe24.at/Das-verdienen-unsere-Fussball-Stars/567406> (Zugriff 2.9.2014).

³³³ Vgl insbesondere *Hofbauer/Krammer*, Lohnsteuer 2014, 2013, 241 ff; *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 138 ff; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 453; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 21 f.

³³⁴ Ua *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 36; *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 136 ff; *Sauer*, Die Besteuerung von Sportlern, 2008, 18 ff; *Wirfler*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; *Lutz*, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 280; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 21 f; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 91 f.

2.3.2.2.3 Einnahmen aus Ausrüstungs- und Werbeverträgen

Regelmäßig sind Fußballspieler aus ihrem Dienstverhältnis verpflichtet, Werbeleistungen für ihren Arbeitgeber zu erbringen, indem sie beispielsweise Sponsoren des Klubs repräsentieren und zur Verfügung gestellte Ausrüstungsgegenstände verwenden. So sieht auch der Kollektivvertrag für Spieler der österreichischen Bundesliga in § 8 lit g vor, dass jeder Spieler verpflichtet ist *„an allen Klubspielen und Lehrgängen sowie sonstigen Darstellungen des Klubs oder der Mannschaft zum Zwecke der Öffentlichkeitsarbeit für den Klub (insbesondere in Fernsehen, Hörfunk und Presse) teilzunehmen und dabei auf Verlangen die vom Klub gestellte Sportkleidung (Klubanzüge, Reisekleidung, Spielkleidung, Trainings- und Spielschuhe sowie alle sonstigen Bekleidungen und Ausrüstungsgegenstände) des Klubs zu tragen.“*

Diesfalls werden sämtliche Werbetätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht und so zählen daraus resultierende Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Soweit ein Spieler außerhalb der Verpflichtungen aus dem Dienstverhältnis mit einem Dritten beispielsweise einen Ausrüstungsvertrag eingeht, so sind diesbezügliche Einnahmen regelmäßig den gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Dies wäre dann der Fall, wenn ein Fußballspieler mit einem Sportartikelhersteller übereinkommt, dass als Gegenleistung für das werbewirksame Tragen von Fußballschuhen des Herstellers ein Entgelt gewährt wird.³³⁵

2.3.2.2.4 Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten

Vergleichbar mit derartigen Einnahmen eines Skifahrers (siehe Kapitel 2.2.2.1.4) führen Einnahmen aus der Übertragung der Rechte am eigenen Bild und Namen bei Fußballspielern, so sie diese Leistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erbringen, aufgrund des Subsidiaritätsprinzips zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG.³³⁶

³³⁵ Vgl insbesondere Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283 ff; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454.

³³⁶ Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 92; Wirfler,

Eine erhebliche Anzahl von Spielerverträgen ist so gestaltet, dass Werbeaktivitäten im Zusammenhang mit der Überlassung von Persönlichkeitsrechten gänzlich durch die vertraglich vereinbarten Bezüge abgegolten sind.³³⁷

Wie eine Regelung der Überlassung von Persönlichkeitsrechten im Rahmen eines Dienstverhältnisses gestaltet sein kann, veranschaulicht die Regelung des Punkt II des aktuellen Mustervertrages³³⁸ der Österreichischen Fußball-Bundesliga:

„1) Der Spieler gewährt dem Verein das auf den Gegenstand des Vertrages beschränkte Recht, seinen Namen, sein Bild, seine Stimme und biographische Materialien weltweit und zeitlich unbefristet insbesondere für Marketingzwecke zu nutzen. Die Nutzung umfasst auch die Befugnis zur gänzlichen und/oder teilweisen Verwertung, Veröffentlichung, Vervielfältigung, Verbreitung, Sendung, unkörperlichen Wiedergabe und sonstigen derzeit oder künftig möglichen Nutzung (gleichgültig ob heute schon bekannt), beispielsweise auch im Internet oder sonstigen neuen Medien.

2. Der Verein ist berechtigt, diese Rechte ganz oder teilweise auf Vertragspartner des Vereins zu übertragen, Sublizenzen zu erteilen bzw. Nutzungsrechte und/oder Nutzungsbewilligungen einzuräumen, sowie diese Rechte selbst oder durch Dritte auszuüben.

3. Der Spieler erklärt sich damit einverstanden, dem Verein jederzeit seine Autogrammunterschrift im Originalschriftzug, als Faksimile oder in gedruckter Form für Zwecke der Öffentlichkeitsarbeit und/oder zur Wiedergabe auf vom Verein beschafften Souvenir- und Verkaufsartikeln - gegebenenfalls auch in Verbindung mit Werbung Dritter - zu leisten bzw. verarbeiten zu lassen.

4. Die aus diesen Maßnahmen der Öffentlichkeitsarbeit und Werbung erzielten Erlöse stehen ausschließlich dem Verein zu und sind durch die in Punkt IV. vereinbarten Entgelte vollständig abgegolten.

Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283.

³³⁷ Dieser Schluss kann aus persönlichen Erfahrungen sowie aus zahlreichen Gesprächen mit Vertretern von Fußballklubs der österreichischen Fußball-Bundesliga gezogen werden.

³³⁸ <http://www.bundesliga.at/index.php?id=46713> (Zugriff 2.9.2014).

5. Die Ausschöpfung anderer Verdienstmöglichkeiten, z.B. aus Interviews, schriftstellerischen Tätigkeiten und sonstigen Nebentätigkeiten, ist dem Spieler im Einvernehmen mit dem Verein gestattet. Die Zustimmung darf vom Verein nur verweigert werden, wenn das Arbeitsverhältnis unmittelbar betroffen ist. Eine einmal gegebene Zustimmung kann aus wichtigem Grunde widerrufen werden.

[...]“

In diesem Sinne ist auch der Kollektivvertrag der Österreichischen Fußball-Bundesliga zu verstehen, indem er in § 8 lit p statuiert:

„Einzelvertraglich können einzelne persönliche Rechte des Spielers, die einer kommerziellen Verwertung im Rahmen des Dienstvertrages zugänglich sind, auf die Klubs übertragen werden (z.B. Verwertung von Lichtbildern des Spielers).“

Daraus resultiert, dass der Anwendungsbereich von Einnahmen eines Fußballspielers aus der Übertragung von Persönlichkeitsrechten sehr restriktiv ist.³³⁹ Dennoch ist es im Einzelfall nicht auszuschließen, dass ein Fußballspieler mit einem besonderen Werbewert auch über das Dienstverhältnis hinaus Einkünfte aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten erzielen kann. Je nach Art der Werbetätigkeit kommen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (siehe bereits Kapitel 2.2.2.2) oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht. Zur Abgrenzung zwischen diesen beiden Einkunftsarten siehe Kapitel 2.4.2.1.

2.3.2.2.5 Einnahmen aus der Einberufung zum Nationalteam

Berufsfußballspieler haben fast ausschließlich befristete Dienstverträge. Als Arbeitgeber fungiert in Österreich meistens ein gemeinnütziger Verein, fallweise jedoch eine Kapitalgesellschaft, in die der Profibetrieb des Vereins ausgegliedert wurde. Die folgende Abbildung soll einen Überblick über die gesellschaftsrechtliche Situation der Arbeitgeber in der ersten österreichischen Bundesliga geben:

³³⁹ Von Vertretern zahlreicher Klubs der österreichischen Fußball-Bundesliga wurde in einem persönlichen Gespräch festgehalten, dass die Verwertung von Persönlichkeitsrechten des Spielers zu einem erheblichen Anteil an den Klub übertragen wird. Sollte eine individuelle Verwertung des Spielers angedacht werden, so ist hierfür jeweils die Zustimmung des Klubs erforderlich. Zu einem derartigen Fall komme es jedoch nur in äußerst seltenen Einzelfällen.

Fußballklub	Rechtsform
FC Red Bull Salzburg	Aktiengesellschaft
FK Austria Wien	Aktiengesellschaft
SK Rapid Wien	Gemeinnütziger Verein
SV Scholz Grödig	Gemeinnütziger Verein
SK Puntigamer Sturm Graz	GmbH
SV Ried	Gemeinnütziger Verein
FC Admira Wacker	Gemeinnütziger Verein
SC Wiener Neustadt	Gemeinnütziger Verein
SCR Altach	Gemeinnütziger Verein
WAC St. Andrä	Gemeinnütziger Verein

Abbildung 1: Rechtsformen der Profisportabteilungen in der österreichischen Bundesliga, Stand 1.6.2014.

Darüber hinaus erhalten einige Berufsfußballspieler nicht nur Einkünfte seitens des Fußballklubs, sondern beziehen als Nationalteamspieler auch Zahlungen des Österreichischen Fußballbundes (ÖFB). Unabdingbare Voraussetzung dafür ist die Einberufung in das österreichische Nationalteam. Diesbezügliche Einnahmen können Sieges- oder Punkteprämien, Prämien für die Einberufung, Qualifikationsprämien oder Platzierungsprämien sein.³⁴⁰

Im Hinblick darauf stellt sich die Frage nach der Behandlung von Prämien, die nicht vom ursprünglichen Arbeitgeber, sondern von einem Dritten, in diesem Fall vom ÖFB, bezahlt werden.

Zu den allgemeinen Merkmalen eines Dienstverhältnisses ist diesfalls auszuführen, dass Nationalspieler an Lehrgängen und Wettkampfspielen des ÖFB entgeltlich teilnehmen. Ähnlich wie bei ihrem Klub unterliegen sie für den Zeitraum des Lehrganges hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit den Weisungen des Verbandes. Neben der Unselbständigkeit in der Organisation und Durchführung der Aktivitäten ist des Weiteren auch von einer mangelnden Unternehmerinitiative auszugehen. Aus diesen Gründen ist bei Fußballspielern

³⁴⁰ Dies ergab ein persönliches Gespräch mit einem Vertreter des ÖFB; vgl ebenso *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 32.

neben dem Dienstverhältnis mit dem Klub ein zweites Dienstverhältnis mit dem ÖFB anzunehmen.³⁴¹ Sohin werden Entgelte im Rahmen dieses Dienstverhältnisses bezahlt und sind folglich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.³⁴²

2.4 EINKÜNFTE AUS VERMIETUNG UND VERPACHTUNG

2.4.1 ALLGEMEINES

Die dritte im Bereich des Sports relevant erscheinende Einkunftsart ist jene der Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG. Im Speziellen ist § 28 Abs 1 Z 3 EStG zu beachten, wonach Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung iSd Urheberrechtsgesetzes, hervorgehoben werden.

Unter der entgeltlichen Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit ist eine Überlassung von Rechten zur Nutzung zu verstehen, ohne dass diese Rechte in das Vermögen des Erwerbenden übergehen. Im Gegensatz zur Veräußerung erfolgt die Überlassung nicht auf Dauer, sondern ist zeitlich begrenzt.³⁴³ Hierzu zählen insbesondere die Einräumung der Werknutzung im Sinne des Urheberrechtsgesetzes an Werken der Literatur oder Filmwerken, wie beispielsweise Werbespots, die Überlassung von gewerblichen Schutzrechten oder die Überlassung von Fotos.³⁴⁴

³⁴¹ Diese Ansicht wurde in einem persönlichen Gespräch mit der Rechtsabteilung des ÖFB bestätigt, als jeder Nationalspieler vor Antritt eines Lehrganges einen Dienstvertrag unterzeichnen muss, der sämtliche Pflichten eines Nationalspielers regelt und für eine Eingliederung des Spielers in die Organisation des ÖFB sorgt. Sofern der Spieler die Weisungsgebundenheit und die betriebliche Eingliederung nicht akzeptiere, stehe dies einem Engagement im Nationalteam und einer folgenden Einberufung zwingend entgegen. Des Weiteren wurde bestätigt, dass sämtliche Entgelte nur an den Nationalspieler persönlich ausbezahlt werden. Es erfolge weder eine Gehaltsauszahlung an den Klub des Spielers noch an eine andere zwischengeschaltete Gesellschaft (bspw Vermarktungsgesellschaft).

³⁴² So auch ua *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 32; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 451; in diesem Sinne wohl auch BFH 23.10.1992 VI R 59/91.

³⁴³ Vgl ua VwGH 9.11.1983, 82/13/0007; 24.11.1987, 87/14/0001.

³⁴⁴ *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 28 Rz 84 ff; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 28 Tz 68; *Büsser/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2011, § 28 Tz 15; mit Verweisen auf VwGH 10.1.1958, 2114/56; 19.10.2006, 2006/14/0109; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34 f; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92.

Der Anwendungsbereich des § 28 EStG wird jedoch massiv eingengt, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur dann vorliegen, „soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 gehören“.³⁴⁵ Aufgrund des Subsidiaritätsprinzips werden Einkünfte aus Fällen, in denen die zur Nutzung überlassenen Rechte zu einem Betriebsvermögen gehören, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gezählt.³⁴⁶ Deshalb sind Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, so sie im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht werden oder zum Betriebsvermögen zählen im Ergebnis als Einkünfte gemäß § 25 EStG bzw als Einkünfte gemäß § 23 EStG zu werten. Der Anwendungsbereich des § 28 Abs 1 Z 3 EStG ist aufgrund des Subsidiaritätsprinzips für unbeschränkt Steuerpflichtige somit sehr restriktiv. Von erheblich größerer Bedeutung ist der Anwendungsbereich im Zusammenhang mit beschränkt Steuerpflichtigen, da es einem ausländischen Gewerbetreibenden oftmals an einer Betriebsstätte im Inland fehlt und damit keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.³⁴⁷

2.4.2 EINKÜNFTE AUS V&V EINES SPORTLERS

2.4.2.1 Skisport

Aufgrund des Subsidiaritätsprinzips des § 28 EStG kommt es bei Skifahrern, als selbständige Sportler, zumeist zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus der Zurverfügungstellung und Verwertung von Persönlichkeitsrechten werden in der Regel dem einheitlichen Sportlerbetrieb zugerechnet und infolge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert (siehe dazu Kapitel 2.2.2.1.4).³⁴⁸

³⁴⁵ Siehe § 28 Abs 1 erster Satz EStG.

³⁴⁶ Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 28 Rz 87; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 28 Tz 74; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG, 2011, § 28 Tz 2 und 13; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34 f; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 92; EStR 2000 Rz 6416.

³⁴⁷ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2005, § 28 Tz 75; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG, 2011, § 28 Tz 2 und 13; mit Verweis auf VwGH 10.1.1958, 2114/56; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34 f.

³⁴⁸ Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 37; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 92; Wirfler,

2.4.2.2 Fußball

Berufsfußballspieler dienen genauso wie andere Spitzensportler oftmals als Identifikationsfigur und werden folglich gerne als Repräsentant einer Marke, sohin als Werbeträger, verwendet. Bei der Nutzung und Verwertung von Persönlichkeitsrechten geht es vordergründig um die Verwendung des Namens oder des Bildes eines Sportlers, die Mitwirkung bei Werbespots, persönliche Auftritte sowie das Tätigwerden bei Benefizveranstaltungen. Hinsichtlich der Frage nach der Einordnung derartiger Einkünfte ist bei einem Berufsfußballspieler folgendermaßen zu unterscheiden:

Je größer die Popularität des Sportlers und je besser sich seine werbewirtschaftliche Vermarktung darstellt, desto eher kann er auch abseits seiner vertraglichen Verpflichtungen Entgelte aus werbewirksamen Tätigkeiten lukrieren. Diesbezüglich wird von der „eigenständigen“ Werbung nichtselbständiger Sportler gesprochen.³⁴⁹ Es ist zwischen der Werbeleistung im engeren Sinn, wo persönliche Dienstleistungen erbracht werden und der bloßen Nutzung von Persönlichkeitsrechten zu differenzieren. Unter Werbeleistungen im engeren Sinn werden beispielsweise Autogrammstunden, die Mitwirkung bei Werbespots, sowie persönliche Auftritte verstanden, wohingegen sich die bloße Nutzung von Persönlichkeitsrechten durch die Verwendung des Namens und des Bildes des Sportlers zu werblichen Zwecken ausdrückt.³⁵⁰

Während bei Ersterem jedenfalls von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen ist, kommen bei der bloßen Überlassung von Persönlichkeitsrechten ohne aktiv zu erbringende Dienstleistung auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG in Betracht.³⁵¹

Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 1/2014, Rn 3; Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 283.

³⁴⁹ Vgl ua Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93.

³⁵⁰ Vgl Schauhoff, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706 ff; Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93 f; Landthaler, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39 ff; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff.

³⁵¹ Vgl auch BFH Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997; beschränkte Steuerpflicht durch Überlassung von Rechten an der Person eines Sportlers, DStR 2004, 809.

Durch die Entscheidung I R 73/02 vom 28.1.2004, in welcher der BFH entschied, dass auch Zahlungen für die Nutzung von Persönlichkeitsrechten Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen würden, erschien eine Differenzierung von nun an obsolet. Werbetätigkeiten eines Fußballspielers würden bei Verneinung eines Dienstverhältnisses somit jedenfalls zu Einkünften aus einem Gewerbebetrieb führen.³⁵² Dieser Schluss konnte aus der oben angeführten Entscheidung insbesondere aus folgenden Gründen getroffen werden:

Der BFH traf die Feststellung, dass der Steuerpflichtige als Inhaber der an seiner Person bestehenden Nutzungsrechte den Tatbestand einer Verwertung von Persönlichkeitsrechten nicht erfülle, indem er die Verwendung seines Namens oder Bildes zur werblichen Präsentation selbst überlasse. Die Vermarktung selbst geschaffener Rechte sei grundsätzlich den Verwertungstatbeständen aus aktiver Tätigkeit und somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Im Gegensatz dazu könne ein Dritter (beispielsweise eine Werbeagentur) sehr wohl Nutzungsrechte iSv Einkünften aus Vermietung und Verpachtung überlassen. Wesentlich sei somit, wer die Rechte überlasse. Eine „originäre“ Nutzungsüberlassung des Sportlers ist gemäß dieser BFH-Entscheidung mit einer Lizenzüberlassung von selbst entwickelten Patenten vergleichbar und rechtfertigt demnach die Annahme von „aktiven“ Einkünften.

Diese Entscheidung sorgte in der Praxis und Literatur für gehörige Aufregung³⁵³ und wurde bereits 2007 von einer neuerlichen BFH-Entscheidung³⁵⁴ revidiert:

Hierbei sprach der BFH im Anschluss und in Abgrenzung zum Urteil vom 28.1.2004, I R 73/02 aus, dass Namens- und Bildrechte eines Berufssportlers, die dieser einem Dritten entgeltlich auf begrenzte Zeit überlässt, unbeschadet des gewerblichen Charakters der Rechteüberlassung, dann zu „einfachen“ Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen,

³⁵² AA wohl *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff, die bei Einnahmen aus der bloßen Fruchtziehung durch Übertragung eigener Rechte außerhalb eines Dienstverhältnisses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung annehmen.

³⁵³ BMF vom 2.8.2005, IV C 8-S 2411-8/05; *Schauhoff*, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706 ff; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93 f; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39 ff; BFH Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997; beschränkte Steuerpflicht durch Überlassung von Rechten an der Person eines Sportlers, DStR 2004, 809.

³⁵⁴ BFH 19.12.2007 I R 19/06.

wenn es sich um eine bloß passive Nutzungsüberlassung handle, die im Grundsatz nicht mit aktiven Dienstleistungen verbunden sei.

Rechte am Namen und am Bild eines Sportlers würden auch dann Rechte iSd Vermietung und Verpachtung begründen, wenn sie vom Sportler selbst in Verkehr gebracht und einem Dritten gegen Entgelt zur Nutzung überlassen würden. Es mache weder aus der Sicht des Leistenden noch aus jener des Leistungsempfängers einen Unterschied, ob ein „originäres“ oder ein „derivatives“ Recht überlassen oder genutzt werde. Dass sich die Nutzungsüberlassung in diesen Fällen der Selbstvermarktung in der Regel auf ein bloß passives Zurverfügungstellen und auf die Erteilung einer Nutzungserlaubnis beschränke, rechtfertige kein abweichendes Verständnis. Der Regelungswortlaut sei weit und erfasse die Überlassung von Rechten allgemein und deswegen auch dann, wenn sie lediglich auf eine Gestattung gerichtet sei.³⁵⁵ Der BFH halte an der vorangegangenen Auffassung nicht länger fest und schließe sich nunmehr der Verwaltungspraxis³⁵⁶ an.

Wohl im Sinne dieser Auffassung wies der BFH³⁵⁷ jüngst auf die neuere Rechtsprechung durch das Urteil aus dem Jahr 2007 hin und stellte fest, dass für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur dann kein Platz sei, wenn aufgrund der Subsidiaritätsklausel bereits Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen würden.

Aus der aktuellen Rechtsprechung des BFH sowie der Auffassung der Lehre³⁵⁸ lässt sich daher folgern, dass Fußballspieler, die abseits ihrer vertraglichen Pflichten Einnahmen für die bloße Übertragung der Rechte am eigenen Bild und Namen lukrieren, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs 1 Z 3 EStG erzielen, da hierbei lediglich der aus der sportlichen Tätigkeit resultierende Bekanntheitsgrad durch Fruchtziehung genutzt wird.

Liegen beim Fußballspieler jedoch bereits aufgrund aktiver Werbeleistungen (Autogrammstunden, persönliche Anwesenheit bei Veranstaltungen, Mitwirken bei Werbespots, Interviewtermine und dergleichen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, so werden

³⁵⁵ Vgl dazu in übereinstimmender Weise VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

³⁵⁶ BMF vom 2.8.2005, IV C 8-S 2411-8/05.

³⁵⁷ BFH 22.2.2012 X R 14/10.

³⁵⁸ Vgl ua *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff.

auch Einkünfte aus bloß passiver Werbeleistung unter Bedachtnahme des Subsidiaritätsprinzips als gewerbliche Einkünfte nach § 23 EStG gewertet.

2.5 SONSTIGE EINKÜNFTE

Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG kommen nur in Betracht, „soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.“³⁵⁹ Somit sind sonstige Einkünfte gegenüber Einnahmen aus anderen Einkunftsarten nachrangig. Wie bei § 28 EStG wird von einem Subsidiaritätsprinzip gesprochen.³⁶⁰

Da die Tätigkeit eines Sportlers in aller Regel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb begründet, ist der Anwendungsbereich des § 29 EStG bei Sportlern nur sehr restriktiv.

Erst wenn beispielsweise das Merkmal der Nachhaltigkeit, der Gewinnabsicht sowie der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt und darüber hinaus kein Dienstverhältnis des Sportlers anzunehmen ist, kommen Einnahmen aus sonstigen Einkünften in Betracht. Da diese Merkmale bei Berufssportlern jedoch regelmäßig nicht zu negieren sind, ist lediglich an Amateursportler zu denken, soweit nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die sportliche Betätigung im Vordergrund steht. Dies wäre der Fall, wenn mangels Vertrags, Leistungsverpflichtung und fester Arbeitszeiten keine Eingliederung in einen betrieblichen Organismus festgestellt werden kann und ein die tatsächlich anfallenden Kosten wesentlich übersteigender Kostenersatz nicht gewährt wird.³⁶¹ Da der Amateursportler grundsätzlich auch keinen Gewerbebetrieb unterhält, ist die Qualifikation von Preisen und monetären Leistungen als sonstige Einkünfte denkbar, wenn der Sportler eine Leistung erbringt, die darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (beispielsweise durch erhöhte Zuschauereinnahmen des Veranstalters).³⁶²

³⁵⁹ Siehe § 29 Z 1 und Z 3 EStG.

³⁶⁰ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 29 Rz 2; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 29 Tz 3; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 29 Tz 8.

³⁶¹ Siehe diesbezüglich auch VereinsR 2001 Rz 766 und Rz 772.

³⁶² Vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0029; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 35; Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ, 1998, 284; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996,

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass den sonstigen Einkünften gemäß § 29 EStG im Berufssport keine große Bedeutung beizumessen ist.³⁶³

452; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 29 Rz 39 ff; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 29 Tz 10 und Tz 35 ff; *Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 29 Tz 6 ff.

³⁶³ Zur Qualifikation von Zuwendungen der Deutschen Sporthilfe siehe auch *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 453 sowie *Steiner*, Steuerrecht im Sport, 2009, 150 ff.

3 EINKÜNFTEERMITTLUNG BEI SPORTLERN

3.1 ALLGEMEINES

Wie bereits im vorangegangenen Kapitel gezeigt, erzielen Sportler zu einem überwiegenden Teil Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die anschließende Ermittlung der Einkünfte hängt primär von der erzielten Einkunftsart ab und steht daher in einem engen Konnex mit der jeweiligen Tätigkeit des Sportlers. Das nachstehende Kapitel demonstriert, abseits der allgemeinen Bestimmungen der Gewinnermittlung,³⁶⁴ die Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung von Sportlern.

In diesem Zusammenhang beachtenswert ist die nach dem Budgetbegleitgesetz 2009 eingeführte pauschale Reiseaufwandsentschädigung, wonach Taggelder und Fahrtkostenvergütungen, die von nach den §§ 34 ff BAO begünstigten Rechtsträgern an Sportler bezahlt werden, bis zu einem Betrag von 60 Euro pro Einsatztag (maximal 540 Euro pro Monat) steuerfrei bleiben.

Abgesehen von punktuellen Eigenheiten, vor allem im Zusammenhang mit der Reisekostenvergütung, gibt es bei der Einkünfteermittlung von nichtselbständigen Sportlern keine gravierenden Besonderheiten.³⁶⁵ Demgegenüber gibt es bei der Einkünfteermittlung von selbständigen Sportlern ein auffälliges Spezifikum – die Sportlerpauschalierungsverordnung.

³⁶⁴ Siehe hierzu insbesondere *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 153; *Hirschler*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis – Festschrift für Werner Doralt, 2007, 119 ff; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 2 Rz 104 ff; *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2010, § 2 Tz 105 ff; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 2012, § 2 Rz 14 ff.

³⁶⁵ Beispielsweise existiert für Berufsfußballspieler keine berufsspezifische Werbungskostenpauschale; vgl *Linzer-Strasser*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht 2011, 53; jedoch unter Bedachtnahme der VereinsR Rz 772 und 774.

3.2 BESONDERHEITEN BEI DER EINKÜNFTEERMITTLUNG

3.2.1 PAUSCHALIERUNGEN

Sowohl Skifahrer als auch Fußballspieler werden bei ihrer Einkünfteermittlung mit dem steuerrechtlichen Instrument der Pauschalierung konfrontiert. Einerseits aufgrund der Pauschalen Reiseaufwandsentschädigung³⁶⁶ und andererseits aufgrund der Sportlerpauschalierungsverordnung³⁶⁷. Um im Folgenden näher auf die konkreten Spezifika bei der Einkünfteermittlung eines Sportlers einzugehen, soll eingangs das Wesen und die Systematik der Pauschalierung im Einkommensteuerrecht beleuchtet sowie ein Überblick über die derzeit bestehenden Pauschalierungen im Bereich der Einkommensteuer gegeben werden.

Daran anschließend nimmt die Frage der Verfassungskonformität von Pauschalierungen im Steuerrecht sowie die Qualifikation derselben als potentielle Beihilfe iSd europarechtlichen Beihilfenverbots eine zentrale Stellung ein, da speziell die Sportlerpauschalierungsverordnung von rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken geprägt ist.³⁶⁸

3.2.1.1 Überblick

Die Methodik der Pauschalierung lässt sich in zwei Wertungen unterteilen. Zum einen dient die Vollpauschalierung der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe, zum anderen spricht man von einer Teilpauschalierung, wenn lediglich die Betriebsausgaben bzw die Werbungskosten einheitlich zusammengefasst werden. Der prioritäre Zweck ist beiden Arten gemein, nämlich die vereinfachte Ermittlung der Einkünfte.³⁶⁹

³⁶⁶ Siehe Kapitel 3.2.4.

³⁶⁷ Siehe Kapitel 3.2.2.

³⁶⁸ Vgl ua *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/13; *Doralt*, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180; *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 89 ff.

³⁶⁹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 1; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 1; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 17 Tz 2.

Derartige Pauschalierungen können auf Gesetzen basieren, sich aus entsprechenden Verordnungen ergeben und allenfalls auch Richtlinien zu entnehmen sein. Die bedeutendste rechtliche Grundlage für die Ermittlung nach Durchschnittssätzen im Einkommensteuerrecht stellt hierbei zweifelsfrei § 17 EStG dar.

Die Absätze 1 bis 3 des § 17 EStG normieren eine Betriebsausgabenpauschalierung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie wird gemeinhin als gesetzliche Basispauschalierung bezeichnet.³⁷⁰ Die Abs 4 bis 6 des § 17 EStG enthalten eine spezielle Ermächtigung zur Erlassung von Pauschalierungsverordnungen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen. Hierbei wird zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich unterschieden. Bei Vorliegen von betrieblichen Einkunftsarten kann der Bundesminister für Finanzen Vollpauschalierungen (Durchschnittssätze für den gesamten Gewinn) oder Teilpauschalierungen (Durchschnittssätze nur für Betriebsausgaben) festlegen.³⁷¹ Bei Vorliegen von außerbetrieblichen Einkunftsarten können Durchschnittssätze nur für Werbungskosten vorgesehen werden. *Doralt*³⁷² geht davon aus, dass im außerbetrieblichen Bereich lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für eine Pauschalierungsverordnung in Betracht kämen, da nur diesbezüglich vergleichbare Verhältnisse angenommen werden können. Ebenso hält *Doralt* eine Vollpauschalierung bei nichtselbständigen Einkünften für unzulässig.

Tatsächlich existieren einige Durchschnittssätze aufgrund von Verordnungen. Aktuelle Pauschalierungsverordnungen, die auf § 17 EStG fußen, beziehen sich auf folgende Bereiche³⁷³:

- Land- und Forstwirtschaft³⁷⁴
- Nichtbuchführende Gewerbetreibende³⁷⁵
- Gastgewerbepauschalierung³⁷⁶

³⁷⁰ Ua *Müller-Dobler/Müller*, Wegweiser durch die Pauschalierungen, SWK 2001, 389; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 4; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2.

³⁷¹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 50; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2 f; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 17 Tz 11 ff.

³⁷² *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 51.

³⁷³ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 3; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 3; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 17 Tz 11 ff.

³⁷⁴ VO BGBl II 471/2010 (ab der Veranlagung 2011 bis 2014); VO BGBl II 125/2013 (ab der Veranlagung 2015).

³⁷⁵ VO BGBl 1990/55.

- Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel³⁷⁷
- Drogisten³⁷⁸
- Handelsvertreter³⁷⁹
- Künstler und Schriftsteller³⁸⁰
- Werbungskosten für bestimmte Berufsgruppen³⁸¹

Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015 sieht sowohl eine Voll- als auch eine Teilpauschalierung vor.³⁸² Des Weiteren enthält die Verordnung zur Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuer bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern eine Vollpauschalierung. Sämtliche andere zu § 17 EStG ergangenen Pauschalierungen beinhalten eine Teilpauschalierung.³⁸³

Neben diesen aktuell geltenden Verordnungen, die sich allesamt auf § 17 EStG stützen, sei auch die im Anschluss detailliert behandelte Sportlerpauschalierungsverordnung³⁸⁴ erwähnt. Diese Verordnung ist jedoch, wie im Einleitungssatz deutlich erkennbar, nicht zu § 17 EStG, sondern zu §§ 2 und 33 EStG erlassen worden.

Die in den Vereinsrichtlinien³⁸⁵ vorgesehene Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenpauschale in Höhe von 75 Euro für Vereinsfunktionäre spiegelt die Ansicht

³⁷⁶ VO BGBI II 488/2012 (ab der Veranlagung 2013).

³⁷⁷ VO BGBI II 228/1999.

³⁷⁸ VO BGBI II 229/1999.

³⁷⁹ VO BGBI II 95/2000.

³⁸⁰ VO BGBI II 417/2000.

³⁸¹ VO BGBI II 382/2001; diese VO erging zu § 17 Abs 6 EStG.

³⁸² Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 idF BGBI I 112/2012 wurden sowohl der Voll- als auch der Teilpauschalierung engere Grenzen gesetzt, siehe ua *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 35.1 ff; *Jilch/Kaluza*, Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, SWK 2013, 863.

³⁸³ Vgl *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 62/2 ff; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 3. Die Verordnung für Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe idF BGBI II 227/1999 stellte eine Vollpauschalierung dar. Mit Erkenntnis des VfGH vom 14.3.2012, V 113/11 wurden die §§ 2 bis 6 der Verordnung als gesetzwidrig aufgehoben, weshalb sie letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anwendbar war. Ihr folgte die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013, welche nunmehr lediglich eine Teilpauschalierung vorsieht; siehe ua *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 41.1 ff.

³⁸⁴ VO BGBI II 418/2000.

³⁸⁵ VereinsR 2001 Rz 772 f.

der Verwaltungspraxis wider. Mangels rechtlicher Grundlage sind die Rechtsmittelinstanzen an diese Sichtweise jedoch weder gebunden noch kann sich der Steuerpflichtige auf diese Auslegungspraxis berufen.³⁸⁶

Wenngleich Sportler von keinem Anwendungsbereich der zu § 17 EStG ergangenen Verordnungen umfasst sind,³⁸⁷ erscheint es unerlässlich, auf die allgemeinen Anforderungen, die an pauschalierende Verordnungen gestellt werden, näher einzugehen. Insbesondere deshalb, da die Beleuchtung des Hintergrundes und Zweckes dieser Kriterien bei der nachstehenden Untersuchung der Sportlerpauschalierungsverordnung unabdingbar ist.

3.2.1.2 Allgemeines

Allgemeine Voraussetzung für die Ermittlung nach Durchschnittssätzen iSd § 17 EStG ist jedenfalls, dass der Steuerpflichtige keiner Buchführungspflicht unterliegt und des Weiteren auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ermöglichen.³⁸⁸ Pauschalierungsverordnungen müssen zudem die unter den Anwendungsbereich solcher Verordnungen fallenden Berufsgruppen und deren Merkmale bezeichnen sowie die Art der Gewinnermittlung bestimmen und den Veranlagungszeitraum angeben. Darüber hinaus können Verordnungen Regelungen über den Umfang der Aufzeichnungspflichten treffen. Sämtliche Durchschnittssätze haben dem Erfordernis der Heranziehung von Erfahrungswerten über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der einzelnen Berufsgruppen zu genügen.³⁸⁹

³⁸⁶ Siehe UFS 1.7.2010, RV/1154-L/07; Ob der zweifelhaften Rechtsqualität der Vereinsrichtlinien und deren Bestand vor unabhängigen Gerichte sprach der UFS bereits eindeutig aus, dass festzuhalten sei „*dass die Vereinsrichtlinien 2001 als Erlass des Bundesministeriums für Finanzen keine für den Unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellen.*“; weiters *Doralt*, Besteuerung von Vereinsfunktionären – gesetzwidrige Richtlinien, RdW 2005, 191; *Renner*, Gesetzwidrige Vereinsrichtlinien und ihre Anwendung durch den UFS, RdW 2005, 456.

³⁸⁷ Weder die VO über nichtbuchführende Gewerbetreibende noch die Werbungskostenpauschalierung für bestimmte Berufsgruppen zählt Sportler zu potentiellen Anwendungsberechtigten; siehe dazu *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 73 ff und 82 ff.

³⁸⁸ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 26 und 66; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 9 und 11; AB 461 BlgNR XXII. GP trifft hierzu eine Klarstellung, wonach eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich für Einnahmen-Ausgaben-Rechner zulässig ist.

³⁸⁹ Vgl § 17 Abs 4 und 6 EStG; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 57 ff; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 14 ff; so auch der VfGH in ständiger Rsp: ua VfGH 14.3.2012, V 113/11; 11.3.1994, G 127/93; 26.2.1983, B 527/79.

Bei Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen mehrerer Verordnungen steht dem Steuerpflichtigen ein diesbezügliches Wahlrecht zu. Hat er mehrere Betriebe, so kann er für jeden der einzelnen Betriebe vom Wahlrecht Gebrauch machen.³⁹⁰

Abseits der aufgezeigten Systematik des § 17 EStG stellt sich die berechtigte Frage nach dem Zweck und der Rechtfertigung der Einkünfteermittlung nach Durchschnittssätzen. Die Intention des § 17 EStG ist zweifelsohne in der vereinfachten Ermittlung von Einkünften und einer damit einhergehenden Verwaltungsvereinfachung zu sehen.³⁹¹ Dem widersprechend *Prodinge*³⁹² sowie *Baldauf*³⁹³, die in Pauschalierungen vielfach verkappte Steuerbegünstigungen sehen, die partikularen Interessen zuteil werden und darüber hinaus sogar Aufwand produzieren würden. *Grabherr/Gasser*³⁹⁴ führen fort, dass die Intention der Pauschalierung von Steuerbemessungsgrundlagen im Grunde den „steuerlichen Gerechtigkeitspostulaten, insbesondere dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit“ widerspreche. Auch *Doralt*³⁹⁵ schlägt in dieselbe Kerbe, als er grundsätzliche rechtspolitische Bedenken in Pauschalierungen festmacht. Seiner Ansicht nach kann einer Verwaltungsvereinfachung argumentativ entgegengehalten werden, dass sich diese seitens des Fiskus vorwiegend nur bei Betriebsprüfungen auswirke und selbst der betroffene Steuerpflichtige keine Erleichterung bei der Gewinnermittlung erfahre, da er seine tatsächlichen Betriebsausgaben erfahrungsgemäß mit der Betriebskostenpauschale vergleiche und folglich die Pauschale auch nur dann geltend mache, wenn diese auch tatsächlich höher sei. Eine Vereinfachung könne nur dann sichergestellt werden, wenn die Pauschale derart hoch sei, dass sich ein Vergleich erübrige. Diesfalls käme es jedoch zu einer Steuerbegünstigung, die nicht nur erhebliche Steuerausfälle zur Konsequenz hätte, sondern auch verfassungsrechtliche Bedenken hervorrufen würde.³⁹⁶

³⁹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 4255.

³⁹¹ *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 114; in diesem Sinne auch ua VfGH 11.3.1994, G 127/93; 14.3.2012, V 113/11.

³⁹² *Prodinge*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, 819.

³⁹³ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 1.

³⁹⁴ *Grabherr/Gasser*, Grenzen der (Individual-)Pauschalierung – eine kritische Betrachtung aus aktuellem Anlass, RdW 2000, 185.

³⁹⁵ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 1.

³⁹⁶ Ebenso *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 830; *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen

3.2.1.3 Basispauschalierung

Die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs 1 bis 3 EStG stellt eine generelle Betriebsausgabenpauschalierung dar, die in der gegenständlichen Arbeit näher beleuchtet werden soll. Insbesondere ist die Basispauschalierung deshalb von Bedeutung, weil sie unter gewissen Voraussetzungen auch von Sportlern, die Einkünfte aus gewerblicher bzw selbständiger Tätigkeit iSd §§ 22 und 23 EStG erzielen, herangezogen werden kann. Wie aus der Anfragebeantwortung³⁹⁷ des Bundesministers für Finanzen vom 22.11.2010 ersichtlich, steht es Sportlern, die von der Sportlerpauschalierungsverordnung Gebrauch machen, frei, ihrer Gewinnermittlung die Pauschalierung nach § 17 EStG zugrunde zu legen.

Die allgemeine Betriebsausgabenpauschalierung erfuhr in den letzten zwei Jahrzehnten einige nennenswerte Änderungen³⁹⁸: 1993 wurde der § 17 EStG grundlegend neu adaptiert, indem in § 17 Abs 1 bis 3 eine generelle Betriebsausgabenpauschalierung normiert wurde³⁹⁹; 1996 wurden die Durchschnittssätze für bestimmte Betriebsausgaben von 12% auf 6% reduziert⁴⁰⁰; seit 1998 sind neben der gesetzlichen Betriebsausgabenpauschale auch Beiträge aus der gesetzlichen Sozialversicherung absetzbar⁴⁰¹; schließlich wurde die Basispauschalierung ab der Veranlagung 2004 um die Deckelung der pauschalierten Betriebsausgaben ergänzt.⁴⁰²

3.2.1.3.1 Tatbestandsvoraussetzungen

Die Inanspruchnahme der Pauschalierung der Betriebsausgaben setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit nach § 23 EStG oder aus selbständiger Tätigkeit nach § 22 EStG erzielt. Zieht man die erste Tatbestandsvoraussetzung heran, wird rasch klar, dass auch Sportler, die Einkünfte aus gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit erzielen, bei Erfüllung auch der restlichen Anforderungen, ihre Betriebsausgaben pauschal

Vollpauschalierung, SPRW 2011, 118 f; zu den verfassungsrechtlichen Aspekten von Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht siehe Kapitel 3.2.1.5.

³⁹⁷ AB 6311 XXIV. GP.

³⁹⁸ Zur Rechtsentwicklung siehe bspw *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 1.

³⁹⁹ Siehe Art I Z 11 StRefG 1993.

⁴⁰⁰ Siehe Art 39 Z 16 StruktAnpG 1996.

⁴⁰¹ Siehe Art I Z 2 AbgÄG 1997, BGBl I 1998/9.

⁴⁰² Siehe Art 39 BudBG 2003, BGBl I 2003/71.

ermitteln können. Besondere Signifikanz ist bei den selbständigen Sportlern zu konstatieren, da sie regelmäßig Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit nach § 23 EStG lukrieren. Dennoch ist auch anzumerken, dass nichtselbständige Sportler unter Umständen einen Gewerbebetrieb unterhalten können, indem sie beispielsweise Eigenvermarktung, die über ihre Verpflichtungen aus dem Dienstverhältnis hinausgeht, betreiben. Durchaus denkbar ist auch die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn Sportler neben ihrer Haupttätigkeit beispielsweise unterrichtende Tätigkeiten ausüben. Bei derartigen Konstellationen ist nicht zuletzt deshalb auf die Basispauschalierung zu verweisen, da der VwGH aussprach, dass es einem Abgabepflichtigen, der mehrere Betriebe führt, freistehe, für jeden einzelnen Betrieb gesondert zu wählen, ob er von der Basispauschalierung Gebrauch mache oder nicht.⁴⁰³

Des Weiteren korreliert die Geltendmachung der gesetzlichen Basispauschalierung mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG.⁴⁰⁴ Daraus folgt, dass keine Buchführungspflicht im Sinne des § 189 UGB in Verbindung mit § 124 BAO vorliegen darf sowie die Bücher auch nicht freiwillig geführt werden dürfen, was eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ermöglichen würde.⁴⁰⁵ Nicht hinderlich sind jedoch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Aufzeichnungen für Zwecke der Umsatzsteuer oder anderweitige steuerliche Zwecke, wie beispielsweise zur Vorlage bei Banken oder Subventionsgebern.⁴⁰⁶ Zur Frage der Geltendmachung der Basispauschalierung, wenn die Bücher zulässigerweise nicht das gesamte Wirtschaftsjahr geführt werden, führt *Baldauf*⁴⁰⁷ aus, dass eine pauschale Ermittlung der Betriebsausgaben dennoch möglich sei.⁴⁰⁸ Falls der Steuerpflichtige rechtswidrig seiner Buchführungspflicht nicht nachkommt, berechtigt dieser Umstand zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO.⁴⁰⁹ Die Schätzung hat

⁴⁰³ Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 26 und 66; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 9; VwGH 18.5.2004, 2002/15/0034.

⁴⁰⁴ Vgl § 17 Abs 2 Z 1 EStG.

⁴⁰⁵ *Stipsits*, Pauschalierungen im Überblick, taxlex 2005, 305; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 9; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 26; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 7.

⁴⁰⁶ EStR 2000 Rz 4106 und 4260; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 26/1 und 67; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 9.

⁴⁰⁷ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 7.

⁴⁰⁸ Zustimmend *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 28/4; *Baldauf* in *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 830; VwGH 19.12.2012, 2009/13/0016.

⁴⁰⁹ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 7; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 70.

sich jedoch nicht an den Durchschnittssätzen des § 17 EStG zu orientieren, sondern vielmehr auf die tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Erfolge Bedacht zu nehmen.⁴¹⁰

Die Basispauschalierung setzt als weiteres Kriterium voraus, dass die Umsätze im Sinne des § 125 BAO des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220.000 Euro betragen.⁴¹¹ Die Umsatzgrenze ist als Nettogröße anzusehen, wobei bereits ein geringfügiges Überschreiten des Betrages als für die Geltendmachung der Pauschalierung hinderlich gilt.⁴¹² Hierbei gilt es zu bedenken, dass die Umsatzgrenze für jeden einzelnen Betrieb gesondert zu ermitteln ist.⁴¹³ Die Abgrenzung, ob mehrere Tätigkeiten selbständige Betriebe hervorrufen oder ob es sich diesfalls um einen einheitlichen Betrieb handelt, ist nach allgemeinen Grundsätzen zu treffen.⁴¹⁴ Bei Vorliegen mehrerer Betriebe ist es dem Steuerpflichtigen unbenommen, betriebsbezogen zu entscheiden, ob er von der Basispauschalierung Gebrauch macht.⁴¹⁵ Wurde der betrieblichen Tätigkeit nicht das gesamte Vorjahr nachgegangen, ist dennoch die gesamte Umsatzgrenze in Höhe von 220.000 Euro als Maßstab heranzuziehen. Es kommt zu keiner aliquoten Berechnung des Grenzbetrages.⁴¹⁶ Sind hingegen keine Vorjahresumsätze vorhanden (beispielsweise aufgrund einer Betriebseröffnung) steht es der Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht entgegen, wenn die Umsätze im ersten Jahr 220.000 Euro übersteigen.⁴¹⁷

Als letzte, aber essentielle, Prämisse verlangt § 17 Abs 2 Z 3 EStG, dass die Inanspruchnahme der Betriebsausgabenpauschale aus der Steuererklärung hervorgeht. Hierfür als ausreichend wird die eindeutige Dokumentation in den Beilagen zur Steuererklärung angesehen. Einer

⁴¹⁰ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 7; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 70 mit Verweis auf VwGH 22.6.1983, 82/13/0196; siehe auch VwGH 22.5.2014, 2011/15/0094; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022; 27.2.2014, 2009/15/0212.

⁴¹¹ § 17 Abs 2 Z 2 EStG.

⁴¹² Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 8; hierzu kritisch Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 5, wonach die strikten Umsatzgrenzen problematisch seien. Bereits ein geringfügiges Überschreiten habe den gänzlichen Verlust der Betriebsausgabenpauschale zur Konsequenz.

⁴¹³ Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 116; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 28/1; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 9.

⁴¹⁴ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 28/1; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 9; EStR 2000 Rz 4104.

⁴¹⁵ VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034.

⁴¹⁶ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 28; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 9; EStR 2000 Rz 4103.

⁴¹⁷ Siehe ua Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 17 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200.

gesonderten Geltendmachung bedarf es hingegen nicht.⁴¹⁸ Der Steuerpflichtige kann bis zum rechtskräftigen Steuerbescheid jederzeit auf die Inanspruchnahme der Basispauschalierung verzichten⁴¹⁹ und somit selbst in einem laufenden Verfahren eine neue Wahl treffen.⁴²⁰

Liegen sämtliche Voraussetzungen vor, hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die gesetzliche Basispauschalierung.⁴²¹

Eine Einschränkung der Höhe nach erfährt die Betriebsausgabenpauschalierung insoweit, als § 17 Abs 1 EStG festhält:

„Der Durchschnittssatz beträgt

- *bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13.200 €,*
- *sonst 12%, höchstens jedoch 26.400 €,*

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs 1 der Bundesabgabenordnung.“

Durch die Normierung von Höchstgrenzen soll augenscheinlich einer Ausuferung des Anwendungsbereiches der Basispauschalierung entgegengetreten sowie auf die wirtschaftlichen Belange der Steuerpflichtigen Bedacht genommen werden.⁴²² Die Deckelung der Betriebsausgabenpauschale ab der Veranlagung 2004 rührt daher, dass ein verglichen mit

⁴¹⁸ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 9; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 27; EStR 2000 Rz 4133. Eine amtswegige Berücksichtigung der Betriebsausgabenpauschale ist jedoch nicht vorgesehen; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 27 mit Verweis auf VwGH 5.6.2003, 99/15/0150.

⁴¹⁹ VwGH 27.2.2003, 99/15/0143.

⁴²⁰ Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 11; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 27 und 30; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300; UFS 25.10.2011, RV/1997-W/04; UFS 30.8.2013, RV/0747-W/11; UFS 28.5.2004, RV/0326-K/02.

⁴²¹ So UFS 25.10.2011, RV/1977-W/04; Grundsätzlich steht die Basispauschalierung allen Rechtsformen offen. Sie kann daher nicht nur von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften, sondern auch von (nicht buchführungspflichtigen) Körperschaften in Anspruch genommen werden, siehe ebenso EStR 2000 Rz 4105.

⁴²² Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 114; dennoch kritisch zur Höhe der Pauschalsätze Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 5, wonach diese Sätze nicht den Erfahrungswerten entsprechen würden.

den tatsächlichen Verhältnissen überhöhter Betriebsausgabenpauschalbetrag geltend gemacht werden kann. Die Höchstbeträge ergeben sich aus der Anwendung der Pauschalsätze auf die als Anwendungsvoraussetzung in § 17 Abs 2 Z 2 EStG vorgesehene Umsatzgrenze von 220.000 Euro.⁴²³

3.2.1.3.2 Bemessungsgrundlage

Wie aus § 17 Abs 1 EStG hervorgeht, sind nur Umsätze im Sinne des § 125 Abs 1 BAO als Bemessungsgrundlage für die Basispauschalierung relevant. Darunter zu verstehen sind Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen inklusive von Sachbezügen, Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG sowie der (nicht steuerbaren) Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen, jedoch abzüglich der Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 8 UStG (beispielsweise Geschäfte mit Krediten, Geldforderungen und Wertpapieren), gemäß § 6 Abs 1 Z 9 UStG (Umsätze aus dem Verkauf von Grundstücken iSd GrEStG, Versicherungsumsätze und weitere) und der nicht dem unmittelbaren Betriebszweck dienenden Umsätze gemäß § 10 Abs 2 Z 4 UStG (Vermietung von Grundstücken bzw Gebäuden für Wohnzwecke).⁴²⁴ Folgende Betriebseinnahmen sind daher bei der Bemessungsgrundlage für die Basispauschalierung außer Acht zu lassen: nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 8 und 9 UStG (wie beispielsweise Bank- oder Versicherungsumsätze sowie Grundstücksumsätze); nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze gemäß § 10 Abs 2 Z 4 UStG (wie beispielsweise Einkünfte aus der Vermietung von Wohngebäuden) oder Umsätze aus der Geschäftsveräußerung iSd § 4 Abs 7 UStG.⁴²⁵

⁴²³ Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 7; Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 12; EStR 2000 Rz 4113.

⁴²⁴ *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 116; Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 17 ff; mwN Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 16.

⁴²⁵ Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Rz 18; Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 16; *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 116; EStR 2000 Rz 4115.

Durch die Basispauschalierung sind insbesondere folgende Betriebsausgaben abgegolten:⁴²⁶ Abschreibungen, Restbuchwert abgehender Anlagen, Investitionsfreibeträge, Fremdmittelkosten, Miete und Pacht, Post und Telefon, Energie und Wasser, Werbung, Rechts- und Beratungskosten,⁴²⁷ Ausgaben für Bürobedarf, Kraftfahrzeugkosten sowie Reisekosten inklusive Tages- und Nächtigungsgelder.

Neben den von der Pauschalierung nach Durchschnittssätzen erfassten Betriebsausgaben können jene Betriebsausgaben, die im Gesetz⁴²⁸ in taxativer Form⁴²⁹ aufgelistet sind, zusätzlich abgesetzt werden. Dabei handelt es sich um Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten,⁴³⁰ sofern sie nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch gemäß § 128 BAO einzutragen sind bzw einzutragen wären. Des Weiteren können ergänzend Ausgaben für Löhne, inklusive Lohnnebenkosten,⁴³¹ und Fremdlöhne⁴³² in Abzug gebracht werden, sofern sie unmittelbar Leistungen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, dienen.⁴³³ Abschließend sind ebenso Beiträge nach § 4 Abs 4 Z 1 EStG gesondert abzugsfähig. Hierbei handelt es sich um Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung.⁴³⁴

Sämtliche Betriebsausgaben müssen im Sinne des hier zur Anwendung gelangenden Abflussprinzips nach § 19 EStG bereits abgefließen sein.⁴³⁵

⁴²⁶ *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 117; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 17; jeweils mit Verweis auf EStR 2000 Rz 4127.

⁴²⁷ Nicht davon erfasst sind jedoch Steuerberatungskosten, siehe dazu EStR 2000 Rz 4116a iVm VwGH 24.10.2002, 98/15/0145 sowie LStR 2002 Rz 561 ff.

⁴²⁸ § 17 Abs 1 dritter Satz EStG.

⁴²⁹ VwGH 4.3.2009, 2008/15/0333.

⁴³⁰ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 21 f; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 18; EStR 2000 Rz 4117 f.

⁴³¹ EStR 2000 Rz 4119 ff.

⁴³² EStR 2000 Rz 4124 f.

⁴³³ *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 7; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 22; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 18.

⁴³⁴ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 24; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 18; EStR 2000 Rz 4126.

⁴³⁵ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 15 und 18; EStR 2000 Rz 4116.

3.2.1.3.3 Nachweisverpflichtungen

Die Aufzeichnungspflichten richten sich nach § 126 BAO, wonach die Betriebseinnahmen sowie die gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben in Form von Belegen aufzubewahren sind. Der Zahlungszeitpunkt iSd Abflussprinzips muss aus derartigen Aufzeichnungen hervorgehen.⁴³⁶ Diesbezüglich ist ebenfalls ein Wareneingangsbuch nach den §§ 127 und 128 BAO zu führen.⁴³⁷ Die Führung eines Anlagenverzeichnisses nach § 7 Abs 3 EStG ist nach der Verwaltungspraxis grundsätzlich nicht notwendig.⁴³⁸ Dieser Ansicht jedoch widersprechend *Doralt*⁴³⁹, der keine gesetzliche Veranlassung sieht, die Vorschriften über das Anlageverzeichnis bei der Basispauschalierung auszusetzen. Vielmehr sei das Verzeichnis samt der Belege erforderlich, wenn von der Ermittlung nach Durchschnittssätzen auf die Einzelermittlung gewechselt werde und es einer diesbezüglichen Ermittlung der Restbuchwerte bedürfe. Die von den Durchschnittssätzen erfassten Betriebsausgaben müssen jedenfalls weder aufgezeichnet noch aufbewahrt werden.⁴⁴⁰

3.2.1.3.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart

Sowohl aus dem Wechsel von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung⁴⁴¹ zur Basispauschalierung als auch von der Branchenpauschalierung⁴⁴² nach § 4 Abs 3 EStG zur Basispauschalierung, sowie jeweils in die andere Richtung, resultiert kein Übergangsgewinn bzw Übergangsverlust. Ein derartiger Übergangsgewinn bzw –verlust ist lediglich bei einem Wechsel von der Buchführung zur Pauschalierung sowie vice versa zu ermitteln.⁴⁴³

⁴³⁶ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 31; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 29; EStR 2000 Rz 4135.

⁴³⁷ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 32; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 29; EStR 2000 Rz 4136.

⁴³⁸ Siehe EStR 2000 Rz 4137; übereinstimmend *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 117; anderer Ansicht *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 32 sowie *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 29.

⁴³⁹ *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 32.

⁴⁴⁰ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 29; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 31 mit Verweis auf § 132 BAO.

⁴⁴¹ EStR 2000 Rz 4107.

⁴⁴² EStR 2000 Rz 4274.

⁴⁴³ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 28; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 28/5 f; EStR 2000 Rz 4107.

Nach Inanspruchnahme der Basispauschalierung ist ein Wechsel zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG oder zur Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG zu Beginn eines jeden Kalenderjahres möglich. Bei einer Abkehr von der Basispauschalierung ist die erneute Inanspruchnahme derselben erst nach dem Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren möglich.⁴⁴⁴ Nicht von der fünfjährigen Sperrfrist betroffen sind Fälle der Rechtsnachfolge sowie des Überschreitens der Umsatzgrenzen iZm mit einem verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart.⁴⁴⁵

Der Rücktritt⁴⁴⁶ von der erstmalig beanspruchten gesetzlichen Basispauschalierung löst keine Sperrfrist aus.⁴⁴⁷

Bei Abkehr von der Pauschalierung, obwohl die Berechnung nach Durchschnittssätzen bereits der Veranlagung für die Folgejahre zugrunde gelegt wurde, sieht § 295 Abs 3 BAO die Möglichkeit der Änderung der die Folgejahre betreffenden Bescheide vor. Dadurch soll der Bestimmung des § 17 Abs 3 EStG entsprochen werden.⁴⁴⁸

⁴⁴⁴ Siehe § 17 Abs 3 EStG; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 30; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 27; *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 10; EStR 2000 Rz 4134.

⁴⁴⁵ *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 118; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 30; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 27; EStR 2000 Rz 4134.

⁴⁴⁶ Darunter ist jener Fall zu verstehen, wenn der Steuerpflichtige im ersten Jahr der Tätigkeit zunächst die Basispauschalierung in Anspruch nimmt, jedoch noch vor der Rechtskraft des Bescheides von der Ermittlung nach Durchschnittssätzen zurücktritt. Vgl VwGH 21.9.2006, 2006/15/0041: „...wenn in dem Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren bereits einmal eine Steuererhebung unter Ausnutzung der Pauschalierungsregelung in Anspruch genommen wurde.“

⁴⁴⁷ *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 10; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 30; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 27; jeweils mit Verweis auf VwGH 21.9.2006, 2006/15/0041.

⁴⁴⁸ VwGH 27.2.2003, 99/15/0143; *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 10; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 30; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 27.

3.2.1.4 Durchschnittssätze aufgrund von Verordnungen

3.2.1.4.1 Allgemeines

§ 17 Abs 4 EStG ermächtigt den BMF zur Festlegung von Durchschnittssätzen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen durch Verordnung.⁴⁴⁹ Eine grundlegende Einschränkung wird insofern getroffen, als Durchschnittssätze nur in jenen Fällen festgelegt werden können, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsgemäße Bücher geführt werden, welche eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.⁴⁵⁰ Daraus folgt, dass eine auf § 17 Abs 4 EStG basierende Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich für Einnahmen-Ausgaben-Rechner iSd § 4 Abs 3 EStG zulässig ist.⁴⁵¹

Aus der Verwendung der Begriffe „Betriebe“⁴⁵² sowie „Gewinnermittlung“⁴⁵³ lässt sich schließen, dass sich die durch Verordnung zu erlassende Ermittlung nach Durchschnittssätzen nur auf die Ermittlung der Einkünfte aus den ersten drei Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG bezieht. Einkünfte aus dem außerbetrieblichen Bereich sind somit von der Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs 4 und 5 EStG nicht erfasst.⁴⁵⁴

Des Weiteren bestimmt § 17 Abs 4 zweiter Satz EStG, dass die Durchschnittssätze „*auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen [sind]*“. § 17 Abs 5 EStG konkretisiert die in der Verordnung

⁴⁴⁹ Der VfGH sprach bereits 1965 aus, dass die Verordnungsermächtigung eine hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage für die Festsetzung von Durchschnittssätzen sei. Er hegte diesbezüglich keine verfassungsrechtlichen Bedenken; siehe VfGH 10.12.1965, B 167/65.

⁴⁵⁰ Siehe § 17 Abs 4 dritter Satz EStG.

⁴⁵¹ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 66 ff; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 3; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 17 Tz 11; Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 2), FJ 2013, 151; vgl VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036.

⁴⁵² § 17 Abs 5 Z 1, 2 und 3 EStG.

⁴⁵³ § 17 Abs 5 Z 3 EStG.

⁴⁵⁴ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 50 f; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 2; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 17 Tz 15; Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 2), FJ 2013, 151. Darüber hinaus hält jedoch § 17 Abs 6 EStG eine Verordnungsermächtigung zur Ermittlung von Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich fest; siehe dazu Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 51 f; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 2; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 17 Tz 59 ff; Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 3), FJ 2013, 189.

festzulegenden Erfordernisse. Neben der Festsetzung eines Veranlagungszeitraumes⁴⁵⁵, der Art der Gewinnermittlung⁴⁵⁶ sowie der maßgeblichen Betriebsmerkmale⁴⁵⁷ muss in der Verordnung auch die Gruppe von Betrieben, für die die Durchschnittssätze anzuwenden sind, bestimmt werden.⁴⁵⁸

Die vom Gesetzgeber geforderte Festlegung einer Gruppe von Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den Erfahrungen der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der jeweiligen Gruppe entspricht weitgehend den Vorgaben des Verfassungsrechts zu pauschalierenden Regelungen.⁴⁵⁹ Nähere Ausführungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen daher in Kapitel 3.2.1.5.

3.2.1.4.2 Verhältnis gegenüber anderen Pauschalierungen

Erfüllt der Abgabepflichtige die Anforderungen von nicht nur einer Pauschalierungsverordnung, sondern von mehreren, so kann dieser zwischen der Inanspruchnahme der jeweils zutreffenden Verordnung wählen. Hierbei kann der Steuerpflichtige seine Entscheidung grundsätzlich frei treffen.⁴⁶⁰ Liegen mehrere Betriebe, respektive verschiedene Einkunftsquellen vor, so kann das Wahlrecht für jeden einzelnen Betrieb gesondert ausgeübt werden. Inwieweit ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.⁴⁶¹

3.2.1.4.3 Exkurs: Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung

Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung nimmt unter den Pauschalierungsverordnungen eine unzweifelhaft exponierte Stellung ein. Sie sieht sowohl

⁴⁵⁵ § 17 Abs 5 Z 4 EStG.

⁴⁵⁶ § 17 Abs 5 Z 3 EStG.

⁴⁵⁷ § 17 Abs 5 Z 2 EStG.

⁴⁵⁸ § 17 Abs 5 Z 1 EStG.

⁴⁵⁹ So explizit VfGH 14.3.2012, V 113/11.

⁴⁶⁰ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 70/6; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 4; EStR 2000 Rz 4252.

⁴⁶¹ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 70/7; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Rz 4 sowie EStR 2000 Rz 4255.

eine Vollpauschalierung als auch eine Teilpauschalierung vor, wobei insbesondere die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung seit jeher in der Kritik steht.⁴⁶²

Nach § 17 Abs 5 Z 2 lit a EStG kommen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben als für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale die Betriebsart sowie der Einheitswert in Betracht. Hierbei sorgt vor allem die auf historischen Einheitswerten basierende Gewinnermittlung für Diskussionen im Schrifttum über eine verfassungsrechtlich bedenkliche Begünstigung.⁴⁶³ Bei der einheitswertbasierenden Vollpauschalierung wird der Gewinn pauschal mittels eines fixen Prozentsatzes des Einheitswertes ermittelt. Die tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben werden zur Berechnung nicht herangezogen.

Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung wurde bereits mehrfach novelliert. Mit 1.1.2015 trat die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015⁴⁶⁴ in Kraft. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012⁴⁶⁵ wurde des Weiteren Abs 5a in § 17 EStG implementiert. Dieser führte neben einer Einschränkung des Anwendungsbereiches bei der Teilpauschalierung⁴⁶⁶ auch zu einer Absenkung der Vollpauschalierungsgrenze von 100.000 Euro Einheitswert auf 75.000 Euro Einheitswert. Die Möglichkeit zur Vollpauschalierung wurde des Weiteren insofern beschnitten, als die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 Hektar nicht übersteigen darf und die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 nicht nachhaltig übersteigen darf. Unverändert zur zuvor bestehenden Rechtslage blieben die Obergrenzen der weinbaulich genutzten

⁴⁶² Siehe ua *Jilch/Kaluza*, Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, SWK 2013, 863; *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Kritik an der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SWK 2012, 317; *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, 792; *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 89; *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte?, SWK 2007, 1203.

⁴⁶³ Siehe *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Kritik an der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SWK 2012, 317.

⁴⁶⁴ BGBl II 125/213.

⁴⁶⁵ BGBl I 112/2012.

⁴⁶⁶ Eine diesbezügliche Ausgabenpauschalierung ist lediglich mehr bis 130.000 Euro Einheitswert statt bislang 150.000 Euro Einheitswert zulässig. Betriebe, deren Einheitswert 130.000 Euro übersteigt, müssen folglich ihren Gewinn jedenfalls mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln.

Fläche⁴⁶⁷ sowie der bewirtschafteten Fläche von Obstkulturen.⁴⁶⁸ Ebenso wurde der Durchschnittssteuersatz bei der Vollpauschalierung von 39% auf 42% angehoben.⁴⁶⁹

Die durch § 17 Abs 5a EStG gesetzlich normierten strengeren Maßstäbe sollen den Bedenken hinsichtlich der Berücksichtigung der tatsächlichen Ertragsbedingungen im Rahmen der Gewinnermittlung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe Rechnung tragen.⁴⁷⁰ Auch in der Erhöhung des Durchschnittssatzes auf 42% kann eine Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sowie eine markante Einschränkung der Begünstigungswirkung erblickt werden. Insgesamt soll die nunmehr neben der Pauschalierungsverordnung für nichtbuchführende Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler⁴⁷¹ einzig in Geltung stehende Vollpauschalierung zur Gewinnermittlung in der Einkommensteuer durch die kürzlichen gesetzlichen Änderungen den verfassungsrechtlichen Vorgaben genügen.⁴⁷²

Der Versuch die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2006 aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken zu Fall zu bringen, mündete in einer Abweisung der Beschwerde durch den VfGH.⁴⁷³ In der gegenständlichen Beschwerde brachte ein selbständiger Steuerberater, der seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs 3 EStG ermittelte, vor, dass ihm in gleichheitswidriger Weise die Vollpauschalierung, wie sie für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorgesehen ist, vorenthalten werde. Der VfGH erwog hierzu, dass der Beschwerdeführer unstrittig und ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen würde, während die von ihm als verfassungs- bzw gesetzeswidrig erachteten Regelungen des § 17 Abs 5 Z 2 lit a EStG sowie der Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2006 ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Betriebe bzw deren Gewinnermittlung betreffen würden. Mangels

⁴⁶⁷ Unverändert zur LuF-Pauschalierungsverordnung 2011 ist die Vollpauschalierung für den Gewinn aus Weinbau nur zulässig, wenn die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Fläche 60 Ar nicht übersteigt.

⁴⁶⁸ Unverändert zur LuF-Pauschalierungsverordnung 2011 ist die Vollpauschalierung für den Gewinn aus Obstkulturen nur zulässig, wenn die diesen Kulturen zuzurechnende selbst bewirtschaftete Fläche 10 Hektar nicht übersteigt.

⁴⁶⁹ Siehe § 2 Abs 1 LuF-Pauschalierungsverordnung 2015.

⁴⁷⁰ EB zur RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

⁴⁷¹ BGBl II 228/1999 idF 633/2003.

⁴⁷² So ua EB zur RV 1960 BlgNR XXIV. GP; *Jilch/Kaluza*, Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, SWK 2013, 863.

⁴⁷³ VfGH 9.10.2012, B 539/12-6.

Präjudizialität wies der VfGH sohin die Beschwerde ab, ohne sich inhaltlich mit der Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2006 zu befassen.

3.2.1.5 Verfassungsrechtliche Aspekte bei Pauschalierungen

Dass das Wesen der Pauschalierung im Steuerrecht teilweise höchst umstritten ist, zeigt die Vielzahl an Judikaten, in denen sich die Höchstgerichte mit der Einkünfteermittlung nach Durchschnittssätzen beschäftigen mussten. Hierbei kristallisierte sich eine einheitliche Rechtsprechungslinie heraus, die auch zuletzt im jüngsten Erkenntnis des VfGH⁴⁷⁴ zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Pauschalierung prolongiert wurde. Anhand dieser Entscheidung zur Gaststättenpauschalierungsverordnung sollen die verfassungsrechtlichen Grenzen einer Pauschalierungsnorm aufgezeigt werden.

3.2.1.5.1 Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung durch den VfGH

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes (Gaststättenpauschalierungsverordnung)⁴⁷⁵ gewährte Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, die Möglichkeit zur Vollpauschalierung.⁴⁷⁶ § 3 Abs 1 der Verordnung normierte:

„Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 € anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.“

⁴⁷⁴ VfGH 14.3.2012, V 113/11.

⁴⁷⁵ BGBl II 1999/227.

⁴⁷⁶ Siehe ua Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 76; Krassnig, Die neue Gastgewerbepauschalierung, SWK 2013, 345. Neben der nunmehr aufgehobenen Gaststättenpauschalierungsverordnung existiert die Vollpauschalierung aktuell nur noch in der Land- und Forstwirtschaft sowie für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler; vgl hierzu Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Kritik an der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SWK 2012, 318 sowie Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 17 Tz 62/2 f.

Tatbestandserfordernisse für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung waren, dass keine Buchführungspflicht besteht bzw auch nicht freiwillig Bücher geführt werden sowie dass der Vorjahresumsatz nicht mehr als 255.000 Euro betrug.⁴⁷⁷

Der VwGH konstatierte in seinem Anfechtungsantrag, dass die Gaststättenpauschalierungsverordnung gesetzes- bzw verfassungswidrig sei und beantragte beim VfGH die Aufhebung der §§ 2 bis 6 der Verordnung mit folgender zusammengefasster Begründung: *„Orientiert sich der Anwendungsbereich der Verordnung an ihrem weiten Wortlaut, erweist sie sich als gesetzwidrig, weil die von der Verordnung vorgegebenen Beträge an Gewinn und Vorsteuern in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und weil die Gewinn- und Vorsteuersätze vom Verordnungsgeber offensichtlich nicht auf der Grundlage von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei 'Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben' festgeschrieben wurden. Insbesondere hat der Verordnungsgeber aus der breiten Vielfalt von gastronomischen Betriebstypen Steuerpflichtige mit jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu einer Gruppe zusammengefasst.“*⁴⁷⁸

Der VfGH stellte im Rahmen des anschließenden Verordnungsprüfungsverfahrens eingangs fest, dass das Gleichheitsprinzip es dem Gesetzgeber grundsätzlich erlaube, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen.⁴⁷⁹

Diesbezüglich zitierte der VfGH ein Erkenntnis aus 1965⁴⁸⁰, wonach die von der Pauschalierung erfasste Gruppe wohl nach der Art des Gewerbebetriebes, aber auch nach dem Umfang des Betriebes abzugrenzen sei, um für die jeweilige Gruppe Durchschnittssätze, welche den Erfahrungen über wirtschaftlichen Verhältnisse entsprechen, festlegen zu können. *„Liegen aber die Verhältnisse in einem Betrieb so, daß sie den Erfahrungssätzen widersprechen, etwa wenn der Umsatz den Durchschnitt so erheblich unter- oder*

⁴⁷⁷ Siehe § 2 Abs 1 der Gaststättenpauschalierungsverordnung.

⁴⁷⁸ Siehe VfGH 14.3.2012, V113/11 iZm VwGH 2011/15/0092.

⁴⁷⁹ So der VfGH in ständiger Rechtsprechung; VfGH 14.3.2012, V113/11 mit Verweis auf VfSlg. 4930/1965 KFZ-Pauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994.

⁴⁸⁰ VfGH 10.12.1965, B 167/65, VfSlg 5160.

überschreitet, daß sie außerhalb des Rahmens einer Pauschalierungsmöglichkeit fallen, so können Durchschnittssätze für solche Gewerbebetriebe nicht aufgestellt werden. Es ist daher eine zulässige Abgrenzung der Gruppe von Steuerpflichtigen, wenn nur jene Steuerpflichtigen eines bestimmten Gewerbes in die Durchschnittssätze einbezogen werden, die noch eine durchschnittliche Betrachtung zulassen.“ Hierbei erachtet der VfGH eine 20-prozentiges Über- bzw. Unterschreiten als noch innerhalb des Rahmens einer Pauschalierungsmöglichkeit.⁴⁸¹

Zur Frage des verfassungsrechtlich noch zulässigen Abweichens einer Pauschalierungsnorm von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten sprach der VfGH bereits in einem Erkenntnis aus 1959⁴⁸² aus, dass es sich bei prozentuell festgelegten Steuersätzen um Pauschalsätze handle, *„aus deren Wesen sich schon ergibt, daß sie vergrößernd wirken und daher zu Differenzen gegenüber den Normalfällen der Besteuerung führen; das muß auch bei Extremfällen in Kauf genommen werden. Selbst wenn sich der Gesetzgeber in der Höhe der Pauschalsätze vergriffen und diese zu niedrig angesetzt haben sollte, wäre dies noch nicht sachlich bedenklich, sofern ein solches ein solches Vergreifen noch innerhalb des Spielraumes liegt, der allgemein bei Pauschbesteuerungen dem Gesetzgeber zugestanden werden muß. Eine durchschnittliche Abweichung bis zu 10%, wie sie die Beschwerde errechnet, erscheint dem Verfassungsgerichtshof jedenfalls noch nicht bedenklich.“*

Aus der bisherigen Rechtsprechung des VfGH kann somit festgehalten werden, dass eine Pauschalierung innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen auch dann noch als zulässig betrachtet werden kann, wenn ein durchschnittliches Abweichen von ca 10% bis 20% gegenüber den tatsächlichen Gegebenheiten vorliegt.⁴⁸³

Des Weiteren spricht das Höchstgericht im gegenständlichen Erkenntnis dezidiert aus, dass eine Pauschalierung nur dann den Vorgaben des Verfassungsrechts entspreche *„wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe von Betrieben bezieht und die Pauschalierung für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entspricht.“*

⁴⁸¹ Vgl VfGH 10.12.1965, B 167/65, VfSlg 5160.

⁴⁸² VfGH 8.10.1959, B 72/59, VfSlg 3595.

⁴⁸³ *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 114 f; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

Hierbei führte der VfGH bei seiner Beurteilung auch ins Treffen, dass die Gaststättenpauschalierungsverordnung stets nur begünstigenden Charakter habe, da der Steuerpflichtige in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen könne und insbesondere nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr ein Wechsel zurück zur Pauschalierung möglich sei, *„so dass die Unschärfe im Prozentsatz auch nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass er jedenfalls für einen längeren Zeitraum zur Anwendung kommt. An diesem Resultat ändert auch der Umstand nichts, dass die Pauschalierung - wie die Bundesministerin für Finanzen in ihrer Äußerung vorbringt - von einer vergleichsweise geringen Zahl von Betrieben in Anspruch genommen wird.“*

Ebenso stellte der VfGH fest, dass die im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe existierende Typenvielfalt dazu führe, dass Betriebe unter die Verordnung fallen würden, die nicht miteinander vergleichbar seien. Demgemäß sei ein einheitlicher Gewinnprozentsatz weder angemessen noch geeignet *„den offenbar gegebenen - erheblichen - Unterschieden zwischen den verschiedenen Gruppen von Betrieben Rechnung zu tragen.“*

Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung der einschränkenden Interpretation der Verordnung, wonach diese nur „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ umfasse, lehnte bereits der VwGH ab.⁴⁸⁴ *„In diesem Fall bestünden gegen die Verordnung Bedenken, weil sie nicht jenes Mindestmaß an Bestimmtheit und damit Verständlichkeit aufweisen würde, das jedes - im Lichte des Rechtsstaatsprinzips anzuwendende - Gesetz von einer Verordnung verlangt. [...] Kriterien dafür, im Wege der Rechtsprechung aus der breiten Palette von Gastronomiebetrieben Gruppen von Steuerpflichtigen mit gleichartigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu entwickeln, sind allerdings nicht erkennbar.*

Im Übrigen wäre ein Anwendungsbereich für "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" geradezu dazu angetan, laufend Rechtsstreitigkeiten darüber zu veranlassen, ob der Einzelfall von der Verordnung erfasst ist oder nicht (siehe hierzu insbesondere die Beschwerdefälle 2008/15/0271 und 2008/15/0313). Nun soll die durch eine steuerliche Pauschalierung vorgenommene Differenzierung ihre Rechtfertigung in der Vereinfachung der Vollziehung und der Verwaltungsökonomie finden; gerade dies wäre aber bei einer streitanfälligen Festlegung des Anwendungsbereiches "Gaststättenbetriebe mit typischer

⁴⁸⁴ Siehe Antrag VwGH vom 15.9.2011 auf Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

Kostenstruktur" nicht gewährleistet. Es wäre Sache des Verordnungsgebers, eine klar nachvollziehbare Abgrenzung der von der Verordnung erfasste(n) Gruppe(n) von Steuerpflichtigen, bei denen - Erfahrungswerten zufolge - vergleichbare wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen - vorzunehmen. [...]

Zusammenfassend ist festzustellen: [...] Eine - in der Literatur vertretene - einschränkende Interpretation der Verordnung, wonach diese nur "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" umfasse, scheint an der außerordentlichen Vielfalt und Unterschiedlichkeit der Typen von Gastronomiebetrieben zu scheitern. Wäre - dieser Literaturmeinung entsprechend - § 2 der Verordnung auf "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" eingeschränkt zu verstehen, erwiese sich die Regelung als nicht hinreichend bestimmt; zudem würde sie im Hinblick auf die aus einer solchen Unbestimmtheit resultierenden signifikanten "Streitanfälligkeit" auch nicht mehr dem Rechtfertigungsgrund der Vereinfachung Genüge tun.

Der VfGH stimmte dieser Ansicht des VwGH im gegenständlichen Erkenntnis explizit zu. Er stellte fest, dass eine einschränkende Interpretation der Verordnung zur Folge hätte, „*dass die Verordnung einen ganz unbestimmten Anwendungsbereich erhielte, weil normative Vorgaben für die Ermittlung dieser Kostenstruktur notwendigerweise fehlen würden.*“

Diesbezüglich leitete der VfGH bereits in einem Erkenntnis von 1956⁴⁸⁵ aus dem rechtsstaatlichen Prinzip ab, „*daß der Gesetzgeber der breiten Öffentlichkeit den Inhalt seines Gesetzesbeschlusses in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis bringen muß. Wenn der Zweck der Rechtsordnung darin besteht, den Menschen durch die Vorstellung der Norm zu einem normgemäßen Verhalten zu veranlassen, so ist der Gesetzgeber gehalten, die Möglichkeit einer solchen Vorstellung zu geben.*“ Darüber hinaus sprach der VfGH in einem jüngeren Erkenntnis⁴⁸⁶ aus, „*daß solche rechtsstaatliche Anforderungen nicht nur - wie VfSlg. 3130/1956 zeigt - an die Kundmachung des Normtextes, sondern auch an dessen Formulierung zu stellen sind, und daß sie nicht nur für Gesetze, sondern für jede Norm und daher auch für die aufgrund verfassungsmäßiger Gesetze erlassenen Verordnungen gelten, so zwar, daß nur solche Verordnungen dem verfassungskonform ausgelegten Gesetz entsprechen, die ein gleiches Mindestmaß an Verständlichkeit aufweisen.*“

⁴⁸⁵ VfGH 14.12.1956, G 30/56; aber auch VfGH 29.6.1990, G 81/90.

⁴⁸⁶ VfGH 29.6.1990, G 81/90.

Zum vielfach im Zusammenhang mit Pauschalierungen vorgebrachten Aspekt der Verwaltungsvereinfachung konstatierte der VfGH bei der Gaststättenpauschalierungsverordnung lediglich eine eingeschränkte Bedeutung, da von einem rational denkenden Steuerpflichtigen bzw von seinem steuerlichen Berater in jedem Jahr die Entscheidung zu treffen sei, ob von der Pauschalierung Gebrauch gemacht werde oder ob die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder gar durch Buchführung zu einem günstigeren Ergebnis führe. Ob die Anwendung der Pauschalierungsverordnung zu einem für den Steuerpflichtigen Vorteil gelange, erfordere daher eine vergleichsweise Kontrollrechnung, weshalb der Vereinfachungsaspekt massiv an Relevanz verliere. Im vorliegenden Fall *„beschränkt sich der Vereinfachungseffekt offenbar auf Erleichterungen im Beweisbereich“*, so der VfGH.

Wie der Verfassungsgerichtshof nämlich mehrfach ausgesprochen hat, lasse es der Gleichheitssatz zwar an sich zu, auf die Praktikabilität des Gesetzes Bedacht zu nehmen, doch sei diese Erlaubnis nicht schrankenlos; *„sie findet ihre Grenze dort, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen.“*⁴⁸⁷

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der VfGH die Gaststättenpauschalierungsverordnung aufhob *„weil der auf ihrer Grundlage ermittelte Gewinnbetrag in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht.“* Der Verordnungsgeber habe der an sich verfassungsrechtlich zulässigen Pauschalierung einen unzulässigen Anwendungsbereich gegeben, indem er nahezu sämtliche, eine bestimmte (Umsatz)Größe nicht überschreitende Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ungeachtet der unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu einer Gruppe zusammengefasst und für diese einen einheitlichen Gewinnprozentsatz festgelegt habe.

Gemäß der Rechtsprechung des VfGH und nicht zuletzt aufgrund des vorangehend erörterten Erkenntnisses zur Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung zeichnen sich summarisch folgende verfassungsrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit einer pauschalierenden Norm des Steuerrechts ab:

⁴⁸⁷ VfGH 11.3.1994, G 127/93 mit Verweis auf VfSlg 9524/1982.

- Grundsätzliche Vereinbarkeit von Pauschalierungen mit dem Gleichheitsprinzip
- Sachliche Begründung (im Interesse der Verwaltungsökonomie) erforderlich
- Angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Differenzierungen
- Bei Bedarf einer Kontrollrechnung verliert der Vereinfachungseffekt an Bedeutung
- Einklang der Durchschnittssätze mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen
- Ein durchschnittliches Abweichen von 10% bis 20% erscheint zulässig
- Erfassung einer unter wirtschaftlichen Aspekten einigermaßen homogenen Gruppe
- Die Mehrzahl der Fälle muss den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entsprechen
- Ein einheitlicher Durchschnittssatz bedingt die Vergleichbarkeit der von der Norm erfassten Steuerpflichtigen
- Eine einschränkende Interpretation ist aufgrund des Erfordernisses eines Mindestmaßes an Bestimmtheit der Norm unzulässig
- Beachtung eines ausschließlich begünstigenden Charakters einer Norm (keine Bindungsfrist)
- Erfordernis eines Mindestmaßes an Verständlichkeit bei der Formulierung der Norm iSd Rechtsstaatsprinzips

3.2.1.5.2 Verfassungsrechtliche Diskussion zu Pauschalierungen in der Literatur

Insbesondere vor dem jüngsten Erkenntnis des VfGH zur Gaststättenpauschalierungsverordnung und der damit einhergehenden Frage zu den gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben an eine Pauschalierung im Einkommensteuerrecht herrschte diesbezüglich eine lebhafte Diskussion in der Literatur. Viele der vorgebrachten Argumente griff der VfGH in seiner prägnanten und treffenden Entscheidung auf, wenngleich eine Restkritik mancher Autoren verbleibt.

Die nachstehenden Ausführungen spiegeln die aktuelle Literatur zu den allgemeinen Anforderungen an steuerliche Pauschalierungen wider, sodass sich diese gleichsam auf Teil- sowie Vollpauschalierungen beziehen:

*Grabherr/Grasser*⁴⁸⁸ vermeinen generell, dass der Gedanke der Pauschalierung von Steuerbemessungsgrundlagen im Grunde den steuerlichen Gerechtigkeitspostulaten, insbesondere dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, widerspreche.

Hinsichtlich einer vergleichbaren und homogenen Gruppe bemühen *Ryda/Langheinrich*⁴⁸⁹ sowie *Fellner*⁴⁹⁰ ein VwGH-Erkenntnis⁴⁹¹, welches festhält, dass für Berufsgruppen mit stark differenzierenden wirtschaftlichen Verhältnissen mangels gleichartiger Verhältnisse keine Durchschnittssätze statuiert werden können. Das gleiche gelte für Berufsgruppen, bei welchen der Betriebserfolg ausschließlich oder beinahe ausschließlich von der persönlichen Leistung des Steuerpflichtigen abhängt. Als Beispiel hierfür wird die Branche der freien Gewerbe angeführt. Der Betriebserfolg und folglich die Einkünfte hängen ebenso bei selbständigen Sportlern zu einem überwiegenden Anteil von der persönlichen Leistung ab (siehe hierzu Kapitel 3.2.2.9).

Erhebliche Kritik widerfährt vor allem den in den Pauschalierungsnormen festgesetzten Durchschnittssätzen, die, wie durch das VfGH-Erkenntnis V113/11 neuerlich bestätigt, den Erfahrungswerten des täglichen Lebens entsprechen müssen.

Sohin kann eine Pauschalierung nur dann den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen, wenn überhaupt eine ungefähre Vorstellung über den tatsächlichen Gewinn des jeweiligen Steuerpflichtigen vorherrscht.⁴⁹² Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang, dass die Verordnungsermächtigung zur Pauschalierung der Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteuer⁴⁹³ eine explizite Einschränkung der Geltendmachung der Pauschalierung trifft. § 14 Abs 3 UStG statuiert, dass die Durchschnittssätze zu einer Bemessungsgrundlage führen müssen, die „*nicht wesentlich von dem Betrag abweicht, der sich ohne Anwendung des Durchschnittssatzes ergeben würde*“.

⁴⁸⁸ *Grabherr/Grasser*, Grenzen der (Individual-)Pauschalierung – eine kritische Betrachtung aus aktuellem Anlass, RdW 2000, 185.

⁴⁸⁹ *Ryda/Langheinrich*, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 151 f.

⁴⁹⁰ *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 17 Tz 16.

⁴⁹¹ VwGH 25.11.1966, 611/66.

⁴⁹² *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 140.

⁴⁹³ Siehe § 14 Abs 1 Z 2 UStG.

*Prodinger*⁴⁹⁴ etwa zweifelt an, dass die Verordnung für nichtbuchführende Gewerbetreibende, die als solche unterschiedliche Durchschnittssätze für 54 Berufsgruppen vorsieht und darüber hinaus Werte auf Nachkommastellen genau normiert, den Erfahrungen des täglichen Lebens gerecht werde. So können neben den pauschalierten Betriebsausgaben noch eine Reihe an tatsächlichen Ausgaben gesondert abgesetzt werden. Um die Durchschnittssätze nachvollziehen zu können, bedürfe es einer Auseinandersetzung mit den vom Verordnungsgeber herangezogenen Unterlagen zur Berechnung dieser Werte. So „*müsste also der Nachweis geführt werden, woraus genau sich der Unterschied zwischen 8,9% bei Damenkleidern und 7,5% bei Herrenkleidern ergibt*“. Dieser Sichtweise schließt sich *Baldauf*⁴⁹⁵ an, indem er vorbringt, dass eine Festsetzung von Durchschnittssätzen nach Erfahrungswerten eine Ermittlung solcher Werte nach anerkannten Methoden, die nachvollziehbar und überprüfbar sind, bedinge. Es sei davon auszugehen, dass viele Verordnungen diesen Anforderungen nicht gerecht werden, wie das Verordnungsprüfungsverfahren⁴⁹⁶ bezüglich der Gaststättenpauschalierung gezeigt habe. Es fehle unverkennbar an einer Offenlegung der herangezogenen Erfahrungswerte, sodass von einer intransparenten und nicht nachvollziehbaren Verwaltungstätigkeit ausgegangen werden müsse. Könne nämlich eine Übereinstimmung der Durchschnittssätze mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht ausreichend nachgewiesen werden, so sei die diesbezügliche Bestimmung rechtswidrig.⁴⁹⁷

Des Weiteren kann es erforderlich sein, den Pauschalierungsmaßstab geänderten Erfahrungswerten anzupassen und somit die Durchschnittssätze nach geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen zu adaptieren.⁴⁹⁸ Eine Pauschalierung, die möglicherweise einen historisch geeigneten Gewinnermittlungsmodus darstellte, könne auch durch Zeitablauf ihre Eignung verlieren. Die Durchschnittssätze müssen somit in jedem Veranlagungszeitraum,

⁴⁹⁴ *Prodinger*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, 821.

⁴⁹⁵ *Jakom/Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 2.

⁴⁹⁶ VfGH 14.3.2012, V113/11.

⁴⁹⁷ *Prodinger*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, 821.

⁴⁹⁸ Vgl VfGH 9.10.2002, G 112/02.

in dem sie zur Anwendung gelangen können, mit den jeweils aktuellen Erfahrungswerten übereinstimmen.⁴⁹⁹

In Bezug auf die sachliche Rechtfertigung einer pauschalierenden Ausnahmebestimmung, nämlich einer verwaltungsökonomischen Besserstellung, formuliert es *Baldauf*⁵⁰⁰ dahingehend etwas überspitzt, als er Steuerpflichtige nahezu „gezwungen“ sehe, aus Gründen der Vorsicht und der Dokumentation des potentiellen Steuervorteils ihren Gewinn zweifach zu ermitteln.⁵⁰¹ *Prodinger*⁵⁰² teilt diese Ansicht insofern, als er ausführt, dass Steuerpflichtige einerseits von der Pauschalierung Abstand nehmen würden, sobald sie deutlich über den Durchschnittssätzen liegen, sie andererseits jedoch von der Pauschalierung Gebrauch machen würden, wenn die Durchschnittssätze unterschritten werden. Dies führe im Ergebnis einerseits zu einer „latenten Unterversteuerung“⁵⁰³ und andererseits aufgrund der anzustellenden Kontrollrechnung zu einem verwaltungsökonomischen Mehraufwand beim Steuerpflichtigen.⁵⁰⁴

Fehle es einer Pauschalierungsnorm an einer längeren Bindungsfrist bzw Sperrfrist, so könne der Steuerpflichtige für jeden Gewinnermittlungszeitraum frei wählen, ob er die pauschalierende Regelung in Anspruch nehme. Insofern sei der Steuerpflichtige in keiner Weise eingeschränkt.⁵⁰⁵ Sobald jedoch eine Pauschalierung bei Erfüllen der Voraussetzungen ein unabdingbares Recht und sohin eine einseitig widerlegbare Vermutung des Steuerpflichtigen darstelle, müsse ein strengerer verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab angelegt werden.⁵⁰⁶

⁴⁹⁹ *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 117; *Renner*, „Gaststättenpauschalierung“: unionsrechtlich verbotene Beihilfe?, UFSjournal 2011, 182; so auch UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10.

⁵⁰⁰ *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 831.

⁵⁰¹ Ebenso *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 118; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 1; UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10.

⁵⁰² *Prodinger*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, 825.

⁵⁰³ So auch ua VwGH 21.9.2006, 2006/15/0041; 28.4.1967, 89/67.

⁵⁰⁴ Ua *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 17 Tz 1; *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 831.

⁵⁰⁵ *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 831.

⁵⁰⁶ *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 117.

Zur Frage der unionsrechtlich verbotenen Beihilfe siehe Kapitel 3.2.2.8.

3.2.2 DIE SPORTLERPAUSCHALIERUNGSVERORDNUNG

3.2.2.1 Allgemeines

Die Sportlerpauschalierungsverordnung ist zwar bereits seit deutlich über einem Jahrzehnt in Geltung, vermochte es jedoch bisweilen nicht, erhebliche Resonanz in der österreichischen Literatur, geschweige denn in der nationalen Judikatur zu finden. Vereinzelt Beiträge in Fachzeitschriften beschäftigten sich oberflächlich mit der Struktur und dem Aufbau dieser Verordnung.⁵⁰⁷ Lediglich einige wenige Stimmen tauchten tiefer in die Materie ein, setzten sich mit den Auswirkungen auseinander und trafen auch kritische Äußerungen.⁵⁰⁸

Darüber hinaus waren es nationale und internationale Medien, die sich vor allem auch in den letzten Jahren des „Steuerprivilegiums“ von Sportlern annahmen und darüber berichteten. Nicht zuletzt dadurch wurde dieses Thema, das durch die „Steueraffäre“ von Felix Baumgartner⁵⁰⁹ zweifelsohne seinen Höhepunkt erreichte, auch einer breiten Öffentlichkeit bekannt und entbrannte (erneut) einen öffentlichen Diskurs.

Zurückkehrend auf die nüchterne rechtliche Betrachtungsweise ist eingangs der äußerst bemerkenswerte Umstand festzuhalten, dass das Gros der fachspezifischen Literatur⁵¹⁰ die Sportlerpauschalierungsverordnung in eine Kategorie mit den Verordnungen nach § 17 EStG

⁵⁰⁷ Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 9; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG 2012, § 2 Rz 168 ff; Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243; Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 65 ff.

⁵⁰⁸ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/2 ff sowie § 33 Tz 13; Daxkobler/Kerschner, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 901; Blasina, Sportlerpauschalierung und Werbeabgabe, SWK 2004, 700; Doralt, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 94 ff.

⁵⁰⁹ Siehe http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

⁵¹⁰ In einer Vielzahl der Beiträge wird die Sportlerpauschalierung im Zusammenhang mit Verordnungen nach § 17 EStG aufgezählt und erörtert, wie beispielsweise Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 17 Übersicht sowie Rz 133; Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 2), FJ 2013, 156; Stipsits, Pauschalierungen im Überblick, taxlex 2005, 305; Bartl, Pauschalierungen – ein Überblick (Teil I), FJ 2002, 57 ff; Müller-Dobler/Müller, Wegweiser durch die Pauschalierungen, SWK 2001, 397.

einordnet. Der Tatsache, dass sich jene Verordnung jedoch auf die §§ 2 und 33 EStG, wie ausdrücklich aus der VO selbst hervorgeht, stützt, wird wenig Bedeutung beigemessen.⁵¹¹ Dass die Klassifizierung zu den § 17 EStG-Verordnungen weder den rechtlichen Gegebenheiten noch dem politischen Willen entspricht, zeigt überzeugend eine parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen aus dem Jahr 2010.⁵¹² Dass im Zusammenhang mit der Steuerreform 2000 verschiedenste Pauschalierungen, so auch die Sportlerpauschalierungsverordnung, eingeführt wurden,⁵¹³ jedoch diese als einzige aufgrund der §§ 2 und 33 EStG erlassen wurden, scheint zumindest auf den ersten Blick außergewöhnlich.

3.2.2.2 Verordnung aufgrund von §§ 2 und 33 EStG

Aus der Sportlerpauschalierungsverordnung geht unmittelbar und unmissverständlich hervor, dass diese auf den §§ 2 und 33 EStG basiert und sich folglich nicht auf § 17 EStG gründet.⁵¹⁴

Während die Verordnungen nach § 17 Abs 4 bis 6 EStG sowie die Basispauschalierung auf die Gewinnermittlung abzielen, ist die Sportlerpauschalierungsverordnung der Gewinnermittlung zeitlich nachgelagert. Die Sportlerpauschalierungsverordnung fasst die bereits ermittelten Einkünfte zusammen und ordnet einen bestimmten Prozentsatz der Welteinkünfte der österreichischen Besteuerungshoheit zu, während für die restlichen Einkünfte eine ausländische Besteuerungshoheit angenommen wird. Hierbei geht die Sportlerpauschalierungsverordnung von einem international tätigen Sportler aus, dessen Besteuerung maßgeblich durch das internationale Abkommensrecht determiniert wird.

Die Sportlerpauschalierungsverordnung stellt somit keine vereinfachte Gewinnermittlung dar. Vielmehr ist es den Sportlern geboten, ihren Gewinn nach den allgemeinen Kriterien durch

⁵¹¹ Selbst die EStR 2000 ordnen die Sportlerverordnung dem 11. Kapitel, sohin der Gewinn- bzw Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG 1988), zu; <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s2&segmentId=5dcb4efe-9b35-401a-b803-650d6862e1c9#> (Zugriff 1.7.2014).

⁵¹² 6311/AB XXIV. GP.

⁵¹³ *Müller-Dobler/Müller*, Wegweiser durch die Pauschalierungen, SWK 2001, 389.

⁵¹⁴ BGBl II 2000/418.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder gar Buchführung zu ermitteln. Hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung trifft die Sportlerpauschalierungsverordnung keinerlei Aussage.⁵¹⁵

Erst in einem nächsten Schritt, nach dem Feststehen des Gewinnes, kommt die Sportlerpauschalierungsverordnung ins Spiel. Hierbei wird ein Großteil des ermittelten Gewinnes pauschal der Besteuerung im Ausland zugerechnet und einer Besteuerung in Österreich entzogen. Lediglich 33% des ermittelten Gewinnes werden der inländischen Besteuerung zugewiesen. Die Sportlerpauschalierungsverordnung ist somit als Vereinfachung bezüglich der Anwendung von in- und ausländischen Besteuerungsregeln gestaltet.⁵¹⁶

Da die Sportlerpauschalierungsverordnung in keinsten Weise Einfluss auf die Gewinnermittlung nimmt, steht es Sportlern frei, so sie die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen, ihren Gewinn auf Grundlage einer Pauschalierung gemäß § 17 EStG zu ermitteln. Faktisch wird bloß eine Gewinnermittlung nach der gesetzlichen Basispauschalierung in Betracht kommen, da Sportler von keinem der persönlichen Anwendungsbereiche der Branchenpauschalierungen umfasst sind. Bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen (siehe dazu Kapitel 3.2.1.3) ist die Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs 1 bis 3 EStG bei Sportlern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, sohin möglich. Demgemäß steht bei sportlich selbständiger Tätigkeit in der Regel ein Pauschalsatz von 12% für die Ermittlung der Betriebsausgaben zu.⁵¹⁷ In diesem Sinne sind wohl auch die EStR⁵¹⁸ zu verstehen, die Folgendes festhalten: *„Die pauschale Einkünfteermittlung nach der Sportlerpauschalierungsverordnung betrifft die (gegebenenfalls auch nach § 17 Abs 1 bis 3 EStG 1988 pauschal ermittelten) Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der gesamten Werbetätigkeit des Sportlers.“* Die Verwaltungspraxis gesteht somit Sportlern nicht nur implizit die Anwendung der Basispauschalierung zu, sondern drückt durch die Verwendung des Wortes „ermittelten“ auch aus, dass die Basispauschalierung der Sportlerpauschalierungsverordnung zeitlich vorgelagert sein muss.

⁵¹⁵ 6311/AB XXIV. GP.

⁵¹⁶ 6311/AB XXIV. GP.

⁵¹⁷ *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 56.

⁵¹⁸ EStR 2000 Rz 4376.

Dass weder § 2 EStG noch § 33 EStG eine explizite Verordnungsermächtigung, wie beispielsweise § 17 EStG, normieren spielt vor dem Hintergrund, dass es einer speziellen Ermächtigung durch das einfache Gesetz auch im Abgabenrecht nicht bedarf, keine Rolle.⁵¹⁹ Denn Abgabenbehörden sind bereits nach der allgemein gültigen Ermächtigung des Art 18 Abs 2 B-VG berechtigt, in ihrem Wirkungsbereich Verordnungen zu erlassen.⁵²⁰

3.2.2.3 Historischer Hintergrund

Um den Hintergrund der steuerlichen Sonderbehandlung von Sportlern zu eruieren, muss man in die 1970er Jahre zurückblicken. Denn zu dieser Zeit entstanden interne Dienstweisungen in der österreichischen Finanzverwaltung, die es sich zum Ziel setzten, Einkünfte von einer bestimmten Gruppe von Sportlern, nämlich jene der Skirennläufer, einer gesonderten Besteuerung zu unterziehen. Hierbei handelt es sich um drei Erlässe⁵²¹ des Bundesministeriums für Finanzen, die jedoch allesamt nicht im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung publiziert wurden. Der offensichtlichen Intention der Geheimhaltung der „Skifahrererlässe“ ist es geschuldet, dass bislang kaum Information zu den genannten Erlässen und deren Rechtfertigung an die Öffentlichkeit gedrungen ist. Einzig *Lenneis*⁵²² veröffentlichte zu diesem brisanten Thema in der österreichischen Steuerlandschaft einen Beitrag, wiewohl er selbst anmerkt, dass ohne Mithilfe eines anonym bleiben wollenden Bekannten der Artikel nicht hätte verfasst werden können.

Die Steuerprivilegierung geht auf eine Zeit zurück, wo es olympischen Sportlern geboten war, einen Amateurstatus innezuhaben. Jegliches Widerstreben zu diesem idealistischen Gedanken von Pierre de Coubertins hatte den Ausschluss von den Olympischen Spielen zur Konsequenz. Dass diese Sanktion auch praktische Relevanz hatte, zeigte der Ausschluss von Karl Schranz, ehemaliger österreichischer Skirennläufer, bei den Olympischen Spielen 1972 in Sapporo. Die Korrelation des Verbots einer Einkünfteerzielung aus der sportlichen Tätigkeit sowie des Erfordernisses eines ganzjährigen zeitintensiven Trainings mit weltweiten Wettkämpfen (inklusive Kosten für Material, Trainer, Reisen, Unterkünfte ua) führte rasch

⁵¹⁹ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 6. Auflage, 2011, Rz 26.

⁵²⁰ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 6. Auflage, 2011, Rz 26.

⁵²¹ Erlass vom 5.12.1972, Z 261.303-9a/7 (E 200, Gw 100, U 100); Erlass vom 15.1.1974, Z 257.222-9a/73 (E 200, Gw 100, U 100); Erlass vom 22.3.1977, GZ 261.500-IV/6/76 (ESt 200, Gw 100, U 100).

⁵²² *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 47.

zur Erkenntnis, dass in diesem Fall Skirennläufer ohne finanzielle Unterstützung ihren Sport nicht ausüben könnten.

Nicht zuletzt deshalb wurde vom österreichischen Skiverband ein Austria-Ski-Pool gegründet, der als finanzielles Sammelbecken von Sponsorenzahlungen, Verdiensten aus Ausstatter- bzw Werbeverträgen oder Wettkampfgeldern der Skifahrer fungierte. Somit wurde einerseits der Amateurstatus der Sportler mangels unerlaubter direkter Zahlungen nicht gefährdet, andererseits wurden aus diesem Pool Aufwendungen für Training und Rennen bestritten sowie Teile davon nach einem gewissen Schlüssel an die Skifahrer ausgeschüttet. Diese Konstruktion führte dazu, dass die Erträge der einzelnen Sportler aus dem Pool ob der fehlenden Zuordnung und Aufgliederung der Zahlungen sowie der mangelnden Aufteilung in in- und ausländische Einkünfte steuerrechtlich nicht erfasst werden konnten. Zwangsläufig war somit eine Schätzung erforderlich, die aufgrund des Gebots der gleichmäßigen Besteuerung nach einer bundesweiten Lösung rief. Folglich kam es zur Statuierung von bundeseinheitlichen internen Anweisungen der Finanzverwaltung in Form von Erlässen.⁵²³

Die ersten beiden Erlässe (1972 und 1974) sahen bei unbeschränkt steuerpflichtigen Skirennläufern, so sie Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit bezogen, eine Bemessungsgrundlage von 20% ihrer gesamt erzielten Einkünfte vor. Während somit 20% der Einkünfte der österreichischen Besteuerung unterlagen, unterstellte man, dass hinsichtlich der restlichen 80% der Einkünfte dem Ausland das Besteuerungsrecht zukam. Diese vereinfachte Pauschalierung wurde ohne Anwendung eines Progressionsvorbehaltes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen. Dieser äußerst niedrige Wert wurde mittels des dritten Erlasses von 1977 aufgrund von erhobenen Erfahrungswerten des BMF korrigiert. Der Inlandsanteil der Einkünfte wurde ab 1976 mit einem Pauschalbetrag von 25% angesetzt. Von nun an galt ein um 5% erhöhter Inlandsanteil der Einkünfte, zuzüglich des Umstandes, dass es auch zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes hinsichtlich der Gesamteinkünfte kam. Des Weiteren war es Skirennläufern unbenommen, auf Antrag eine Veranlagung zur Einkommensteuer nach inner- und zwischenstaatlichen Grundsätzen durchzuführen.⁵²⁴

Aus den Erlassausführungen geht hervor, dass diese Form der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine Vereinfachungsmaßnahme und keine Begünstigung darstellen

⁵²³ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 47 f.

⁵²⁴ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 48.

solle, wengleich eine mögliche Besserstellung nicht ausgeschlossen werde. Insbesondere solle der Verwaltungsaufwand ob des inner- und zwischenstaatlichen Steuerrechts sowohl für den Steuerpflichtigen, als auch für die Finanzverwaltung eingedämmt werden. Nicht zuletzt wird aufgelistet, dass der Amateurstatus der Skifahrer durch das Steuerrecht nicht gefährdet werden dürfe.⁵²⁵

Da die Amateurregel ab dem Ende der 1970er Jahre gelockert und schließlich in den 1990er Jahren gänzlich aufgehoben wurde⁵²⁶, fiel bereits ein zentrales Argument zur pauschalen Ermittlung des Inlandsanteiles weg. Die Konzeption des Austria-Ski-Pools war überholt, denn die Skifahrer hatten nunmehr ihre eigenen Werbeverträge und waren persönlicher Empfänger von Entgelten aus Wettbewerben. Die Zuordnung der Entgelte zu ausländischen oder inländischen Einkünften konnte somit weitreichend nachvollzogen werden.

Jene Sportler, die nicht Teil eines dem Austria-Ski-Pool vergleichbaren Entlohnungssystems waren, kamen dementsprechend als potentiell Anwendungsberechtigte der Pauschalregelung umso weniger in Betracht. Auslandseinkünfte konnten zumeist zweifelsfrei von jenen aus dem Inland unterschieden werden. Eine Pauschalierung des Inlandsanteils der Einnahmen war deshalb in keinerlei Hinsicht geboten, insbesondere deshalb nicht, weil das Argument der Verwaltungsvereinfachung praktisch kaum ins Gewicht fiel und deshalb keine derartige Regelung rechtfertigte.⁵²⁷

Dennoch wurden im Laufe der Zeit auch andere Einzelsportler, die Teile ihrer Einkünfte aus dem Ausland bezogen, auf die Skifahrererlässe aufmerksam. Insbesondere Tennisspieler und Motorsportler wollten nach diesen Bestimmungen mit Begünstigungscharakter besteuert werden, was oftmals auch gelang. *Lenneis*⁵²⁸ spricht in diesem Zusammenhang von einem „*echten Steuervorteil*“, der wohl das Argument des Aufwands und der Kostenersparnis durch die vereinfachte Ermittlung bei Weitem überragte. Die Anwendung der Skifahrererlässe auf andere als darin genannte Personen sei ein Fall der Analogie und nur dort zulässig, wo eine Regelungslücke bestehe. Da jedoch aufgrund bestehender zwischenstaatlicher Vereinbarungen überhaupt kein Regelungsbedarf bestanden habe, sei eine extensive

⁵²⁵ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 49.

⁵²⁶ http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Spiele#Amateurstatus_und_Profisport (Zugriff 1.7.2014).

⁵²⁷ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 50.

⁵²⁸ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 49.

Anwendung der Skifahrererlässe auf andere Sportlergruppen im Wege der Analogie von vornherein verboten.⁵²⁹

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Skifahrererlässe zu Beginn ihrer Einführung aufgrund der diffizilen Feststellbarkeit von Einkünften bei Skifahrern eine einheitliche Besteuerung innerhalb dieser Gruppe gewährleisten sowie der Amateurregelung Rechnung tragen sollten.⁵³⁰ Dennoch kann nicht verkannt werden, dass es sich bei diesen Erlässen um interne Dienstanweisungen an die Finanzämter und sohin um eine unverbindliche Meinung des BMF handelte. *Kirchmayr*⁵³¹ führt hierzu aus, dass zwar erstinstanzliche Finanzbehörden in aller Regel den internen Vorgaben entsprechen würden, die Rechtsqualität des niemals publizierten Erlass jedoch äußerst fragwürdig sei. Während der VfGH derartige Bestimmungen wegen Publikationsmangels als gesetzwidrig aufhebt,⁵³² stellt der VwGH hinsichtlich der Rechtsqualität solcher Bestimmungen auf die äußere Form ab. Mangels Veröffentlichung begründen Erlässe demnach weder objektives Recht noch subjektive Ansprüche und werden folglich nicht als verbindliche Rechtsquelle betrachtet.⁵³³ Aufgrund des fehlenden normativen Charakters erscheint die Beachtung von „Geheim-Erlässen“ im Instanzenzug sohin keineswegs gesichert, zumal die Erlasspraxis ungleich oft mit dem Schein der Rechtswidrigkeit behaftet ist.⁵³⁴ Demzufolge können die niemals veröffentlichten Skifahrererlässe somit als keine verbindliche Rechtsquelle angesehen werden.

Dieser mangelnden Rechtssicherheit war sich auch das BMF bewusst, sodass die Skifahrererlässe in den Gesetzesrang gehoben wurden und sich von nun an in der Sportlerpauschalierungsverordnung wiederfanden. Nicht bestätigten Quellen zufolge waren es im Sommer 2000 zähe Verhandlungen, in denen der damalige Finanzminister mit seinem Wunsch nach einem einheitlichen Prozentsatz der Bemessungsgrundlage für unbeschränkt steuerpflichtige Sportler in Höhe von 40% nicht reüssierte und man sich schließlich auf eine

⁵²⁹ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 50.

⁵³⁰ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 51 f.

⁵³¹ *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 94.

⁵³² *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 92 mit Verweis auf VfSlg 1692/1948; 3028/1956; 9416/1982; 10.170/1984; 13.331 sowie 13.578/1993.

⁵³³ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 92 mit Verweis auf VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087.

⁵³⁴ Vgl hierzu auch die Pauschalierungserlässe in der Land- und Forstwirtschaft, die erhebliche Zweifel nach sich zogen und schließlich Gesetzesrang erhielten; *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 99 ff.

Bemessungsgrundlage von 33% der gesamt erzielten Einkünfte einigte. Als Abgrenzung sollte sich die neue Regelung auf international tätige Sportler, die ihre Wettkämpfe überwiegend im Ausland absolvieren, beschränken.⁵³⁵

Die steuerlich günstigere Erlassregelung konnte bei der Veranlagung 1999 letztmalig in Anspruch genommen werden.⁵³⁶ Ab der Veranlagung 2000 mussten Skirennfahrer wie Maier, Eberharter, Dorfmeister oder Götschl zwar eine „geringfügige Einschränkung ihrer bisherigen Privilegien“ hinnehmen, für andere österreichische Spitzensportler kam es durch das Inkrafttreten der Sportlerpauschalierungsverordnung jedoch zu einer „längst überfälligen, doch relativ deutlich ausgefallenen steuerlichen Besserstellung“.⁵³⁷

Wie die spezielle Regelung der Skifahrererlässe im Ausland wahrgenommen wurde, verdeutlichten diverse Medienberichte, die nach dem Inkrafttreten der Sportlerpauschalierungsverordnung und dem damit einhergehenden Bekanntwerden der damals angewandten Skifahrererlässe lanciert wurden. Gar von einem „fiskalischen Ski-Chauvinismus“ sprach eine schweizerische Handelszeitung.⁵³⁸

3.2.2.4 Die rechtliche Grundlage

Im Dezember 2000 trat die Verordnung betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern⁵³⁹ in Kraft:

„Auf Grund der §§ 2 und 33 des Einkommensteuergesetzes 1988 wird verordnet:

§ 1. Auf Antrag hat die Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteils der Einkünfte von selbständig tätigen Sportlern pauschal zu erfolgen. Die pauschale Ermittlung ist nur zulässig, wenn der Sportler in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und im Kalenderjahr überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren)

⁵³⁵ <http://www.pme.ch/de/artikelanzeige/artikelanzeige.asp?pkBerichtNr=20804> (Zugriff 1.7.2014) ebenso <http://search.salzburg.com/display/SNA7537-20001021> (Zugriff 1.7.2014) und <http://wirtschaftsblatt.at/archiv/unternehmen/918431/print.do> (Zugriff 1.7.2014).

⁵³⁶ Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 244.

⁵³⁷ <http://www.pme.ch/de/artikelanzeige/artikelanzeige.asp?pkBerichtNr=20804> (Zugriff 1.7.2014).

⁵³⁸ <http://www.pme.ch/de/artikelanzeige/artikelanzeige.asp?pkBerichtNr=20804> (Zugriff 1.7.2014).

⁵³⁹ BGBl II 2000/418.

im Ausland auftritt. Die pauschale Ermittlung hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit zu umfassen.

§ 2. Der Anteil der in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich Werbetätigkeit beträgt 33% der insgesamt im Kalenderjahr erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit.

§ 3. Erfolgt eine pauschale Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 1, ist eine Anrechnung ausländischer Steuern, die für Einkünfte im Sinne des § 1 entrichtet wurden, ausgeschlossen. Ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen.

§ 4. Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.“

Die Sportlerpauschalierungsverordnung steht in einem direkten Konnex mit dem internationalen Abkommensrecht, als sie auf die Besteuerung von international tätigen Sportlern abzielt. Da die Tätigkeit eines überwiegend im Ausland auftretenden Sportlers regelmäßig einer Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen unterliegt, gilt es notwendigerweise die Steuerhoheit eines Staates aufgrund des jeweiligen bilateralen Abkommens zu eruieren. Zur komplexen Anwendung von in- und ausländischen Besteuerungsregeln bestimmt die Sportlerpauschalierungsverordnung daher vereinfachend, dass nur in etwa ein Drittel der weltweiten Einkünfte der österreichischen Steuerpflicht unterliegt. Daraus folgt die Annahme, dass ca zwei Drittel der gesamten Einkünfte aufgrund ausländischer Auftrittsorte der ausländischen Steuerhoheit unterliegen.

In Anbetracht des stark international geprägten Charakters der Sportlerpauschalierungsverordnung gilt es bei der gegenständlichen Einkünfteermittlung mittels Durchschnittssatzes jeweils auch die Grundzüge des internationalen Abkommensrechts zu berücksichtigen, sodass insbesondere der weite persönliche Anwendungsbereich⁵⁴⁰ sowie der sachliche Anwendungsbereich, der einen engen

⁵⁴⁰ Siehe dazu insbesondere Kapitel 3.2.2.5.1.

Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit fordert,⁵⁴¹ bei der weiteren Erörterung zu beachten sind.

3.2.2.5 Die rechtliche Ausgestaltung der Verordnung

In diesem Kapitel soll die formal doch ein wenig spärlich ausgefallene Sportlerpauschalierungsverordnung in ihren Einzelheiten betrachtet werden. Anwendungsvoraussetzungen sowie Bestimmungen über die Einkünfteermittlung sollen detailliert untersucht werden. Hierbei unterstützend werden insbesondere die der Finanzverwaltung als Auslegungsbehelf dienenden Einkommensteuerrichtlinien herangezogen. Der Sportlerpauschalierungsverordnung wurden durch die Richtlinie⁵⁴² des BMF 2005 die Randzahlen 4371 bis 4378 der EStR gewidmet.⁵⁴³

Unzweifelhaft bieten die EStR auf dem Gebiet der Sportlerpauschalierungsverordnung ein erhöhtes Spektrum an Klarheit, sind doch der Pauschalierungsverordnung selbst, in ihren nur vier Paragrafen, zahlreiche auslegungsbedürftige Begriffe immanent. Auf diese erörterungswürdigen Bezeichnungen wird in den Richtlinien eingegangen und so bieten diese, auch aufgrund mangelnder Rechtsprechung, in vielerlei Hinsicht den einzigen Auslegungsbehelf der Sportlerpauschalierungsverordnung.

Die EStR verfolgen verstärkt den Zweck, eine bundesweite einheitliche Rechtsanwendung zu forcieren, ohne jedoch normative Wirkung zu entfalten. Dies mündet einerseits in einer durchgängigen erstinstanzlichen Verwaltungspraxis, andererseits jedoch in erheblicher Rechtsunsicherheit der Steuerpflichtigen, die sich weder auf derartige Ansichten stützen können noch Rechtsschutz gegenüber den als unverbindlich deklarierten EStR genießen. *Ehrke-Rabel*⁵⁴⁴ bezeichnet dies als „rechtsstaatlich problematisch“.

Dass Richtlinien, wie die EStR, die Gesetzestexte oftmals nicht nur quantitativ, sondern teilweise auch qualitativ überwiegen, zeigen augenscheinlich die Bestimmungen in den EStR

⁵⁴¹ Siehe dazu insbesondere Kapitel 3.2.2.5.5.

⁵⁴² Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, 06 0104/9-IV/6/00.

⁵⁴³ Wobei zu beachten ist, dass die Einleitung zu den EStR festhält: „Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.“.

⁵⁴⁴ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 6. Auflage, 2011, Rz 94.

zur Sportlerpauschalierungsverordnung. Insbesondere problematisch stellen sich begünstigende Erlässe dar, die der tatsächlichen Norm ein steuerliches Privileg unterstellen. Dies ist beispielsweise wohl bei der Interpretation des Verordnungstextes „*einschließlich der Werbetätigkeit*“⁵⁴⁵ der Fall, wonach die EStR hierbei die „*gesamte Werbetätigkeit des Sportlers*“⁵⁴⁶ verstanden wissen wollen.

Folgt man letztlich der Stringenz des obig Geschilderten, so kommt man zur etwas anmutenden Quintessenz, dass die zur Sportlerpauschalierungsverordnung ergangenen EStR zwar von den dem BMF nachgeordneten Dienststellen anzuwenden sind, sich jedoch der Steuerpflichtige weder im Rechtsmittelverfahren, noch im höchstgerichtlichen Verfahren auf die Anwendung der EStR berufen kann.⁵⁴⁷ Gerichte sind an Auslegungsbehelfe des BMF, die sich noch dazu als *praeter legem* erweisen, keinesfalls gebunden.⁵⁴⁸

Als allgemeine Anwendungsvoraussetzungen der Sportlerpauschalierungsverordnung müssen kumulativ vorliegen⁵⁴⁹:

- Unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers
- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Sportlers
- Im Kalenderjahr der Veranlagung überwiegen die Auftritte im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Verhältnis zu den Auftritten im Inland

3.2.2.5.1 Sportler

Zunächst gilt es einen zentralen Begriff der Sportlerpauschalierungsverordnung, nämlich jenen des Sportlers, abzugrenzen. Die Sportlerpauschalierungsverordnung enthält weder eine Definition noch deskriptive Ausführungen zum Sportlerbegriff. Während der Begriff „Sportler“ im EStG im Zusammenhang mit der unbeschränkten Steuerpflicht nicht vorkommt, wird er jedoch im Bereich der beschränkten Steuerpflicht verwendet. Sowohl § 98 Abs 1 Z 3

⁵⁴⁵ Siehe § 1 Sportlerpauschalierungsverordnung.

⁵⁴⁶ EStR 2000 Rz 4376.

⁵⁴⁷ Vgl Rechtsqualität von Steuerrichtlinien – eine endlose Geschichte?, SWK 2006, T 100.

⁵⁴⁸ Demal, Die Rechtsqualität von Steuerrichtlinien – Fortsetzung der endlosen Geschichte, SWK 2006, 1009.

⁵⁴⁹ Vgl Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 94; EStR 2000 Rz 4371.

EStG als auch § 99 Abs 1 Z 1 EStG machen von diesem Begriff Gebrauch, statuieren aber ebensowenig wie § 103 Abs 1 EStG, der sich unter anderem mit der Zuzugsbegünstigung von Sportlern beschäftigt, eine Legaldefinition des Sportlerbegriffes.⁵⁵⁰ Die zu den genannten Gesetzesstellen ergangene Literatur sieht jedenfalls für die Tätigkeit eines Sportlers überwiegend eine körperliche Ertüchtigung erforderlich. Im Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht wollen *Marschner*⁵⁵¹ sowie *Doralt/Ludwig*⁵⁵² unter dem Begriff nach allgemeinem Sprachgebrauch eine sportliche Tätigkeit, die mit einer körperlichen Anstrengung verbunden ist, verstanden wissen. Demnach seien beispielsweise Schach, Billard oder Denksportaufgaben nicht unter den Sportlerbegriff zu subsumieren. Sportliche Leistungen würden regelmäßig bei Wettkämpfen oder Showauftritten dargeboten werden und somit stelle eine Teilnahme an solchen ein Indiz für den Begriff des Sportlers dar. Jedenfalls sei davon auszugehen, dass sämtliche Sportler, die eine olympische Sportart ausüben, unter den Begriff des Sportlers zu subsumieren sind.⁵⁵³

Auch *Loukota/Jirousek*⁵⁵⁴ gehen bezüglich der beschränkten Steuerpflicht von einer ähnlichen Definition des Sportlerbegriffes aus. „*Der Begriff des Sportlers umfasst alle Personen, die eine sportliche Tätigkeit ausüben. „Sportlich“ wird hierbei als Sammelbezeichnung für alle über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen des Menschen zu verstehen sein, die auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichtet sind, sei es als Amateur- oder als Berufssportler. Trainer und Betreuer fallen nicht unter den Begriff des Sportlers. [...] Rein geistige Aktivitäten sind nach allgemeinem Sprachgebrauch kein „Sport“ („Denksport“, „Skatsport“). Fraglich allerdings bei Schach.*⁵⁵⁵

⁵⁵⁰ *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 157; *Daxkobler/Kerschner*, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 902; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 98 Tz 59/1; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 95; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 104.

⁵⁵¹ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; ebenso *Schmidt*, EStG, 2014, § 49 dEStG Rz 39.

⁵⁵² *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 98 Tz 59/1.

⁵⁵³ *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 98 Tz 59/1; *Daxkobler/Kerschner*, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 902 f.

⁵⁵⁴ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 222.

⁵⁵⁵ Bei dieser Ausführung verweisen *Loukota/Jirousek* ausdrücklich auf die deutsche Kommentierung zum Begriff des Sportlers; siehe *Loschelder* in *Schmidt*, dEStG, § 49 Tz 39.

Dass die Erzielung von Einkünften aus sportlichen Darbietungen⁵⁵⁶ und sohin die Tätigkeit eines Sportlers einer extensiveren Auslegung offensteht, zeigt *Gosch*⁵⁵⁷ in der Kommentierung zur beschränkten Steuerpflicht im deutschen Einkommensteuergesetz: *„Sportliche Leistungen sind solche aus körperlicher oder geistiger Tätigkeit, die letztlich um ihrer selbst willen erbracht werden, idR unter Anerkennung bestimmter Regeln und Organisationsformen. Sie können von Berufssportlern ebenso wie von Amateuren erbracht werden [...]. Einbezogen sind nicht nur traditionelle, sondern alle sportlichen Darbietungen wie Tanzen, Billard, Schach, Bridge uÄ. Im Übrigen gilt auch hier ein enges Begriffsverständnis: Die sportliche Darbietung muss vor Publikum stattfinden. Anderweitige sportliche Aktivitäten wie zB individuelles Bergsteigen, Sporttauchen, Survivalaktionen, Tätigkeiten als Trainer, Schieds- oder Linienrichter, Balljungen, Betreuer wie Masseur oder Physiotherapeuten usf werden nicht einbezogen [...].“*

Die sportliche Darbietung, wie sie im Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht im deutschen Einkommensteuerrecht vorkommt, wird mit einer sportlichen Leistung und somit der Tätigkeit eines Sportlers gleichgesetzt.⁵⁵⁸ Wenngleich sich das deutsche Einkommensteuerrecht hiermit nicht explizit des Begriffes des Sportlers bedient, umschreiben die Ausführungen der herrschenden Literatur zur sportlichen Darbietung, die von der beschränkten Steuerpflicht umfassten Tätigkeiten eines Sportlers. Somit scheinen auch diese Erörterungen zweifelsfrei zur Abgrenzung des Sportlerbegriffes geeignet, als der Sportler durch seine Tätigkeiten beschrieben wird.

Zum einen kristallisiert sich in der Literatur heraus, dass die Eigenschaft eines Sportlers mit der Teilnahme an Wettkämpfen in einem direkten Zusammenhang steht. Der Wettkampf und somit der Leistungsvergleich ist ein dem Sport im Allgemeinen und dem Profisport im Besonderen innewohnendes Element. Insbesondere der Leistungssport wird durch den Wettkampf charakterisiert. Die durch das Regelwerk der jeweiligen Sportart festgesetzten Vorgaben ermöglichen es dem Sportler, sich mit Parametern, wie Zeit, Raum oder physischen Personen, zu messen. Dieser Leistungsvergleich in Form eines Wettkampfes ist ein wesentliches Merkmal im Sport und prägt sowohl den Bereich des Berufs- als auch des

⁵⁵⁶ Siehe § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG.

⁵⁵⁷ *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26.

⁵⁵⁸ Vgl *Loschelder* in *Schmidt*, dEStG, § 49 Tz 37 ff; *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26.

Amateursports.⁵⁵⁹ Insofern ist auch die Sportlerpauschalierungsverordnung zu verstehen, als sie von Auftritten bei „Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren)“ spricht. Im Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung erscheint sohin die Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen jedenfalls erforderlich.⁵⁶⁰

Zum anderen ist ersichtlich, dass der Sportlerbegriff im EStG auch einer extensiveren Interpretation offen steht und somit auch Tätigkeiten wie Billard, Schach, Tanzen oder Bridge umfassen kann.⁵⁶¹

Diesbezüglich stellt sich jedoch die Frage, inwieweit der Sportlerbegriff der Sportlerpauschalierungsverordnung überhaupt mit jenem des EStG kongruent ist. Evident ist, dass die Sportlerpauschalierungsverordnung nicht der inländischen Gewinnermittlung dient, sondern eine Vereinfachung hinsichtlich der Anwendung von in- und ausländischen Besteuerungsregeln darstellt.⁵⁶² Sogesehen stehen die Aspekte des internationalen Steuerrechts deutlich im Vordergrund, sodass dem Sportlerbegriff des internationalen Abkommensrechts eine bedeutende Stellung beigemessen werden muss.

Im internationalen Abkommensrecht ist der Begriff des Sportlers extensiv auszulegen.⁵⁶³ Unter den Anwendungsbereich des Art 17 OECD-MA fallen neben Golf, Boxen, Pferdesport unter anderem auch Aktivitäten wie Billard, Schach oder Bridge. Unabdingbar dafür ist jedoch, dass diese Aktivitäten in der Öffentlichkeit ausgeübt werden. Dem Publikum muss unmittelbarer oder mittelbarer Zugang über die Medien zu den Auftritten von Sportlern gewährt werden. Typischerweise ist hierfür das Bestreiten eines Wettkampfes vonnöten.⁵⁶⁴

⁵⁵⁹ Vgl. *Stockmann*, OECD-MA Artikel 17 in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 31; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275 sowie Kapitel 3.2.2.5.3.

⁵⁶⁰ Vgl. *Daxkobler/Kerschner*, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 903.

⁵⁶¹ Vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 222; *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26; *Loschelder* in *Schmidt*, dEStG, § 49 Tz 37 ff.

⁵⁶² 6311/AB XXIV. GP.

⁵⁶³ *OECD*, The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities, Ziff. 70; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275.

⁵⁶⁴ *Stockmann*, OECD-MA Artikel 17 in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 31; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275.

Darüber hinaus ist der körperlichen Betätigung auch die geistige Aktivität, sofern sie in Wettkampfform vor einem Publikum stattfindet, gleichzuhalten. Es muss sich um eine „*dem Körpersport vergleichbare Wettkampfdisziplin*“ handeln (wie dies ua bei Schach- oder Bridgeturnieren der Fall ist).⁵⁶⁵ Vom Sportlerbegriff nicht umfasst sind hingegen Personen, die an Quizveranstaltungen und dergleichen teilnehmen, da hierzu kein spezifisches Training notwendig ist.⁵⁶⁶

Der Sportlerbegriff im internationalen Steuerrecht erfasst somit einen erheblich größeren Personenkreis, als er unzweifelhaft auch Tätigkeiten wie Schach, Golf, Schießen, Tanzen oder Bridge vom persönlichen Anwendungsbereich umfasst sieht. Im Vordergrund stehen insbesondere der öffentliche Auftritt sowie ein wettkampfähnliches Element. Ebenso wie die Intention der Sportlerpauschalierungsverordnung ist es jene des OECD-MA, der spezifischen Mobilität und den vielfältigen Einnahmemöglichkeiten der Berufsgruppe der Sportler Rechnung zu tragen.⁵⁶⁷ Infolgedessen, sprechen gewichtige Argumente dafür, auch dem Sportlerbegriff der Sportlerpauschalierungsverordnung einen der internationalen Abkommenspraxis vergleichbaren und insofern extensiven Anwendungsbereich zu geben.

Dieser Ansicht entgegengesetzt gehen die EStR⁵⁶⁸ von einer engen Auslegung des Sportlerbegriffes aus. Die EStR definieren Sportler im Sinne der Sportlerpauschalierungsverordnung nach der Verkehrsauffassung. Nicht von Relevanz ist, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Neben Profisportlern sind somit auch jene Sportler, die im Amateurbereich tätig sind, umfasst. Als negative Definition halten die EStR fest, dass Personen, bei denen nicht die Erbringung einer sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt ihrer Tätigkeit bildet, nicht als Sportler angesehen werden. „*Sie sind vom Anwendungsbereich der Verordnung auch dann nicht erfasst, wenn ihre Tätigkeit eine sportliche Leistung mitumfasst oder voraussetzt (zB Artisten, Schausteller, Trainer)*.“⁵⁶⁹

⁵⁶⁵ Stockmann, OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 32.

⁵⁶⁶ Stockmann, OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 33; Daxkobler, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275 f.

⁵⁶⁷ Daxkobler, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 273; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 95.

⁵⁶⁸ EStR 2000 Rz 4372.

⁵⁶⁹ EStR 2000 Rz 4372 letzter Satz.

Die Verkehrsauffassung iSd EStR⁵⁷⁰ versteht unter dem Begriff des Sportlers jedenfalls eine Person, die eine Sportart verbunden mit körperlichen Anstrengungen ausübt. Dabei können zweifelsohne sämtliche olympische Sportarten als Definitionsmerkmal herangezogen werden.⁵⁷¹ Dem Gedanken, dass auch geistige Tätigkeiten, die eine dem Körpersport vergleichbare Wettkampfdisziplin darstellen,⁵⁷² von der Sportlerpauschalierungsverordnung umfasst sind, werden insofern Schranken gesetzt, als die EStR⁵⁷³ eine sportliche Tätigkeit zwingend als Aktivität ansehen, wo die körperliche Tätigkeit nicht gänzlich in den Hintergrund tritt. Somit kann davon ausgegangen werden, dass dem Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung iSd EStR enge Grenzen gesteckt sind, was durch den Ausschluss von Tätigkeiten, die eine sportliche Leistung mitumfassen oder voraussetzen (beispielsweise Artisten, Schausteller, Trainer),⁵⁷⁴ verstärkt wird.

Diese restriktive Auslegung des Sportlerbegriffs iSd Sportlerpauschalierungsverordnung bestätigend, sprach der UFS⁵⁷⁵ aus, dass sich sportliche Tätigkeiten ganz allgemein als „*alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen der Menschen*“ definieren. Sie seien durch den Wettbewerb zwischen mehreren Teilnehmern gekennzeichnet.⁵⁷⁶ Ebenso entschied die Finanzverwaltung Medienberichten⁵⁷⁷ zufolge im Fall Felix Baumgartner, dass es an einem Wettbewerb mit Gegnern mangelte und somit der Sportlerbegriff als nicht erfüllt angesehen wurde. Höchstgerichtliche Rechtsprechung liegt hierzu nicht vor.

Im Ergebnis ist zu konstatieren, dass sowohl die EStR als auch die Finanzverwaltung im Fall Felix Baumgartner den internationalen Charakter der Sportlerpauschalierungsverordnung zu vernachlässigen scheinen. Im Fokus der Verordnung stehen Sportler, die überwiegend im Ausland tätig sind und daher den verschiedensten internationalen Besteuerungsregelungen

⁵⁷⁰ Vgl EStR 2000 Rz 4372.

⁵⁷¹ Vgl *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158.

⁵⁷² Somit dem extensiven Begriff des „Sportlers“ im OECD-MA entsprechend.

⁵⁷³ EStR 2000 Rz 4372.

⁵⁷⁴ EStR 2000 Rz 4372.

⁵⁷⁵ UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.

⁵⁷⁶ Mit Verweis auf *Maßbaum* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 dEStG, Anm 530.

⁵⁷⁷ Unter anderem: <http://derstandard.at/1363711653918/Warum-Felix-Baumgartner-kein-Sportler-ist> (Zugriff 1.7.2014).

unterliegen. Das internationale Abkommensrecht, insbesondere Art 17 OECD-MA, versucht ebenso wie die Sportlerpauschalierungsverordnung für eine Vereinheitlichung und Vereinfachung zwischenstaatlicher Besteuerungen zu sorgen. Diese Korrelation von internationalem Abkommensrecht und Sportlerpauschalierungsverordnung führt auch zur Konsequenz eines vergleichbaren Sportlerbegriffes. Als nach dem bereits Geschilderten im internationalen Steuerrecht von der herrschenden Meinung ein weites Begriffsverständnis angenommen wird, ist auch dem Sportlerbegriff der Sportlerpauschalierungsverordnung ein weiter persönlicher Anwendungsbereich zu konzederen. Mangels abschließender Definition eines Sportlers ist im Einzelfall jedenfalls auf die Gesamtumstände abzustellen, sodass wesentliche Merkmale eines Sportlers, wie körperliche Anstrengung, Wettkampf oder Anerkennung bestimmter Regeln, in einem ausbalancierten System zu berücksichtigen sind.

Abschließend lässt sich auf jeden Fall ohne Zweifel festhalten, dass der Sportlerbegriff und somit der Begriff des Sports kein endgültig abzugrenzender Begriff ist, sondern ganz augenscheinlich auch dem Wandel der Zeit unterliegt. Dies verdeutlicht Röhig⁵⁷⁸, indem er konstatiert, dass sich der Sport seit Beginn des 20. Jahrhunderts *„zu einem umgangssprachlichen, weltweit gebrauchten Begriff entwickelt hat. Eine präzise oder gar eindeutige begriffliche Abgrenzung lässt sich deshalb nicht vornehmen. Was im allgemeinen unter Sport verstanden wird, ist weniger eine Frage wissenschaftlicher Dimensionsanalysen, sondern wird weit mehr vom alltagstheoretischen Gebrauch sowie von den historisch gewachsenen und tradierten Einbindungen in soziale, ökonomische, politische und rechtliche Gegebenheiten bestimmt. Darüber hinaus verändert, erweitert und differenziert das faktische Geschehen des Sporttreibens selbst das Begriffsverständnis von Sport.“*

Dies zeigt sich auch in der ständigen Neugestaltung von Sportarten, denen eine Teilnahme an den Olympischen Spielen zugebilligt wird. Beispielsweise wurde Golf der olympische Status für die Spiele 2016 nach über einem Jahrhundert wieder zuerkannt.⁵⁷⁹

3.2.2.5.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

*„Die pauschale Ermittlung ist nur zulässig, wenn der Sportler in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist [...]“*⁵⁸⁰ Daraus geht unmissverständlich hervor, dass die Verordnung eine

⁵⁷⁸ Röhig, Sportwissenschaftliches Lexikon, 1992.

⁵⁷⁹ http://de.wikipedia.org/wiki/Golf_bei_den_Olympischen_Spielen (Zugriff 1.7.2014).

unbeschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Sportlers in Österreich voraussetzt. Hierzu muss der Sportler seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben. Zur Frage wann eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt siehe ausführlich Kapitel 1.2.

Daraus folgt, dass beispielsweise auch ausländische Sportler, die ihren Wohnsitz während ihrer aktiven Sportlerkarriere nach Österreich verlegen, sofern sie auch die restlichen Voraussetzungen erfüllen, die Sportlerpauschalierungsverordnung in Anspruch nehmen können. Hier ist etwa an einen deutschen Tennisspieler zu denken, der aus steueroptimierenden Gründen seinen deutschen Wohnsitz aufgibt und einen österreichischen Wohnsitz im grenznahen Gebiet begründet. Da davon auszugehen ist, dass er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt sowie seine überwiegenden Auftritte im Rahmen von Wettkämpfen bzw Turnieren im Ausland und eben nicht in Österreich bestreitet, kann mit gutem Grunde angenommen werden, dass derartige Fälle nicht nur auf dem Papier konstruierbar sind, sondern tatsächlich auch in der Realität ihren Niederschlag finden.

Mangelt es an einer der Voraussetzungen der Sportlerpauschalierungsverordnung ist immerhin noch an die Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG zu denken, die es unter gewissen Voraussetzungen ausländischen Sportlern ermöglicht, bei Zuzug nach Österreich steuerliche Vorteile zu lukrieren. Dazu näher siehe Kapitel 1.3.

3.2.2.5.3 Überwiegender Auftritt im Ausland

Weit mehr Interpretationsspielraum lässt der zweite Halbsatz des zweiten Satzes von § 1 der Sportlerpauschalierungsverordnung, wonach die pauschale Ermittlung nur dann zulässig ist, wenn der Sportler *„im Kalenderjahr überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Ausland auftritt.“*

Zunächst spricht § 1 der Sportlerpauschalierungsverordnung von *„Sportveranstaltungen“* und verleiht diesem Begriff durch das Aufzählen von darunter zu verstehenden Veranstaltungen, folglich *„Wettkämpfen, Turnieren“*, an Deutlichkeit. In den EStR⁵⁸¹ wird das Erfordernis von

⁵⁸⁰ § 1 zweiter Satz der Sportlerpauschalierungsverordnung. Ebenso definiert EStR 2000 Rz 4371 die unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers als Voraussetzung.

⁵⁸¹ EStR 2000 Rz 4371, 4373, 4374.

Sportveranstaltungen inklusive des angeführten Klammersausdruckes⁵⁸² konsequent fortgesetzt. Inwiefern der Klammersausdruck nun eine beispielhafte Erläuterung, eine einschränkende Erklärung oder aber eine für den sonstigen Text erweiternde Bedeutung wiedergeben soll, ist in einem ersten Schritt nicht abschließend zu beantworten.⁵⁸³ Klar ist jedenfalls, dass sportliche Auftritte im Rahmen von Wettkämpfen und Turnieren der Tatbestandsvoraussetzung des § 1 der Sportlerpauschalierungsverordnung Genüge tun. Im Zusammenhang mit dem internationalen Abkommensrecht kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sowohl ein Wettkampf als auch ein Turnier das Element der Öffentlichkeit zum Ausdruck bringen. Das Auftreten vor einem Publikum, respektive dessen potentielle Ermöglichung, stehen hierbei im Vordergrund, sodass auch sportliche Auftritte zu reinen Showzwecken vom Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung umfasst sein können.⁵⁸⁴ Zu diesem Ergebnis gelangt die hA auch bei der Auslegung des Art 17 OECD-MA, wonach auch reinen Unterhaltungszwecken dienende sportliche Tätigkeiten vom Anwendungsbereich erfasst werden.⁵⁸⁵ Darüber hinaus führen selbst die EStR⁵⁸⁶ „*Schauwettkämpfe (Exhibitions)*“ als zu berücksichtigende sportliche Auftritte an, sofern sie den Charakter einer Sportveranstaltung nicht verloren haben.

Daraus geht hervor, dass zwischen der Wertigkeit von Auftritten eines Sportlers nicht zu differenzieren ist. Sowohl ein Auftritt bei den Olympischen Spielen als auch ein Antreten bei den heimischen Landesmeisterschaften erfüllt das Kriterium einer Sportveranstaltung. Primär ist auf den öffentlichen Auftritt abzustellen, sodass neben den bereits angeführten Schauwettkämpfen auch einem Wettkampf vergleichbare Einladungsturniere eines Veranstalters vom Anwendungsbereich umfasst sein können. Weder das internationale Abkommensrecht noch die Sportlerpauschalierungsverordnung geben Anlass, bei Einhaltung gewisser Mindestanforderungen, Wertungen innerhalb der Sportveranstaltungen vorzunehmen.

Im Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass Sportveranstaltungen iSd Sportlerpauschalierungsverordnung im Zusammenhalt mit dem internationalen Steuerrecht

⁵⁸² „(Wettkämpfen, Turnieren)“.

⁵⁸³ *Daxkobler/Kerschner*, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 904.

⁵⁸⁴ So auch *Daxkobler/Kerschner*, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 904.

⁵⁸⁵ *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275; *Brugger* in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 2009, 244.

⁵⁸⁶ EStR 2000 Rz 4374.

nicht auf den klassischen Wettkampf oder das Turnier beschränkt sind. Vielmehr sind auch der Unterhaltung dienende Schauwettkämpfe, wie beispielsweise Exhibitions im Tennis oder vor Publikum stattfindende Tanzvorstellungen, vom Begriff der Sportveranstaltung umfasst. Der in der Sportlerpauschalierungsverordnung angeführte Klammerausdruck ist sohin nicht als abschließende, sondern lediglich als beispielhafte Aufzählung zu verstehen.

Zweifelsfrei nicht umfasst von Sportveranstaltungen sind Auftritte sowie Aufenthalte zu reinen Trainingszwecken, wie beispielsweise Trainingslager.⁵⁸⁷

Um das „Überwiegen“ zu eruieren, bedarf es einer Gegenüberstellung von Auftritten im Ausland und jenen im Inland.⁵⁸⁸ Grundsätze über eine diesbezügliche Ermittlung sind den Richtlinien der Finanzverwaltung zu entnehmen. Danach müssen die Auftritte im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen im Verhältnis zu den Auftritten im Inland bezogen auf das Kalenderjahr der Veranlagung überwiegen.⁵⁸⁹ *„Maßgebend ist stets – auch bei Rumpfwirtschaftsjahren – das Verhältnis der vom Sportler tatsächlich an in- bzw. ausländischen Sportveranstaltungen verbrachten Kalendertage. Angefangene Tage gelten dabei als ganze Tage. An- und Abreisetage, an denen weder Sportveranstaltungen noch wettkampfrelevante Trainingsaktivitäten stattgefunden haben, sind nicht mitzuzählen.“*⁵⁹⁰ Hingegen sind bei der Ermittlung der im Ausland verbrachten Kalendertage Trainingszeiten zu berücksichtigen, die als Vorbereitung auf konkrete Wettkämpfe dienen.⁵⁹¹

Ausdrücklich Bedacht zu nehmen ist auf verletzte Sportler. Sollte ein Überwiegen der Auftritte im Ausland aufgrund von Verletzungen nicht festgestellt werden können, so ist die Sportlerpauschalierungsverordnung dennoch anwendbar, wenn die Auslandsauftritte der

⁵⁸⁷ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8; Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 96; Linzner/Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, *Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, 66; EStR 2000 Rz 4374.

⁵⁸⁸ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8.

⁵⁸⁹ EStR 2000 Rz 4373 erster Satz.

⁵⁹⁰ EStR 2000 Rz 4373.

⁵⁹¹ EStR 2000 Rz 4374; wohl zustimmend Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8; Petschnigg, *Die Sportler-Pauschalierung*, SWK 2002, 243; Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 96; Linzner/Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, *Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, 65 f.

Planung nach überwogen hätten. Die aktive Karriere darf jedoch nicht beendet worden sein.⁵⁹² Insofern kommt es hier zu einer Erweiterung um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Es ist auf die Absicht des jeweiligen Sportlers abzustellen.⁵⁹³

Die EStR⁵⁹⁴ führen zur Ermittlungspraxis des Überwiegens der Auslandsauftritte ein explizites Beispiel an:

„A nahm im Kalenderjahr 2000 an insgesamt 30 Sportveranstaltungen teil, davon 17 im Inland und 13 im Ausland. Die 13 ausländischen Veranstaltungen umfassten eine Dauer von insgesamt 120 Tagen, die 17 inländischen Veranstaltungen eine Dauer von 105 Tagen. Da die Aufenthaltsdauer bei den ausländischen Auftritten die Aufenthaltsdauer bei den inländischen Auftritten übersteigt, ist die Verordnung anwendbar.“

Dass diese Ermittlungsgrundsätze von den zuständigen Finanzbehörden nur mitunter eines erheblichen Aufwandes nachvollzogen und eruiert werden können, scheint in Anbetracht des beispielsweise schwer zu widerlegenden Umstandes einer „wettkampfrelevanten Trainingsaktivität“ im Ausland durchaus plausibel.

Zur besseren Veranschaulichung soll anhand eines aktuellen, praktischen Beispiels versucht werden, die Problematik bei der Feststellung des Überwiegens von Auslandsauftritten aufzuzeigen:

Wie bereits die Skifahrererlässe⁵⁹⁵ in früheren Jahren zeigten, sind Skifahrer potentiell Anwendungsberechtigte der Sportlerpauschalierungsverordnung. Im Folgenden werden die in- und ausländischen Auftrittsorte der alpinen Skifahrer grafisch dargestellt:

⁵⁹² EStR 2000 Rz 4373 letzter Satz.

⁵⁹³ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8.

⁵⁹⁴ EStR 2000 Rz 4374.

⁵⁹⁵ Siehe Kapitel 3.4.2.2. sowie *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 48.

Herren (19 Orte mit 37 Rennen):

Datum	Ort	A	SG	RS	SL	
27.10.	Sölden			RS		
17.11.	Levi (FIN)				SL	
30.11/1.12.	Lake Louise (CAN)	A	SG			
6.12.-8.12.	Beaver Creek (USA)	A	SG	RS		
14./15.12.	Val d'Isere (FRA)			RS	SL	
20./21.12.	Gröden (ITA)	A	SG			
22.12.	Alta Badia (ITA)			RS		
29.12.	Bormio (ITA)	A				
1.1.	München (GER)					CE
6.1.	Zagreb (CRO)				SL*	
11./12.1.	Adelboden (SUI)			RS	SL	
17.-19.1.	Wengen (SUI)	A			SL	SK(A+SL)
24.-26.1.	Kitzbühel	A	SG		SL	SK(SG+SL)
28.1.	Schladming				SL*	
1./2.2.	Garmisch (GER)	A		RS		
4.2.	Innsbruck **					CE
1./2.3.	Kvitfjell (NOR)	A	SG			
8./9.3.	Kranjska Gora (SLO)			RS	SL	
12.-16.3.	Lenzerheide (SUI)	A	SG	RS	SL	plus NTE

Abbildung 2: Weltcup-Kalender der Herren der Saison 2013/14.⁵⁹⁶

Damen (19 Orte mit 36 Rennen):

Datum	Ort	A	SG	RS	SL	
26.10.	Sölden			RS		
16.11.	Levi (FIN)				SL	
29.11.-1.12.	Beaver Creek (USA)	A	SG	RS		
6.-8.12.	Lake Louise (CAN)	AA	SG			
14./15.12.	St. Moritz (SUI)		SG	RS		
17.12.	Courchevel (FRA)				SL	
21./22.12.	Val d'Isere (FRA)	A		RS		
28./29.12.	Lienz			RS	SL	
1.1.	München (GER)					CE
4.1.	Zagreb (CRO)				SL	
11./12.1.	Zauchensee	A				SK(SG/SL)
14.1.	Flachau				SL*	
18./19.1.	Cortina d'Ampezzo (ITA)	A	SG			
25./26.1.	Garmisch (GER)	A	SG			
1./2.2.	Maribor (SLO)			RS	SL	
4.2.	Innsbruck **					CE
1./2.3.	Crans Montana (SUI)	A				SK(A+SL)
7./8.3.	Are (SWE)			RS	SL	
12.-16.3.	Lenzerheide (SUI)	A	SG	RS	SL	plus NTE

Abbildung 3: Weltcup-Kalender der Damen der Saison 2013/14.⁵⁹⁷

⁵⁹⁶ <http://www.laola1.at/de/wintersport/ski-alpin/menupunkte/weltcup-kalender-der-saison-2013/14/page/57411-303-193-193-.html> (Zugriff 1.7.2014).

Bei den ÖSV-Herren kommt man zum Ergebnis, dass 15 der 19 Auftrittsorte in der Saison 2013/14 im Ausland lagen. Die ÖSV-Damen traten 14 von 19 Mal im Ausland auf. Dies ergibt, dass in etwa 25% der Veranstaltungsorte in Österreich lagen.

Die obigen Rennkalender vermögen einen groben Gesamteindruck der Auslandsauftritte der heimischen Skifahrer zu vermitteln, dennoch ist zur Prüfung der Anwendbarkeit der Sportlerpauschalierungsverordnung eine individuelle Betrachtungsweise unerlässlich. Denn nicht jeder Skifahrer tritt an sämtlichen Veranstaltungsorten auf oder bestreitet alle Disziplinen. Beispielsweise unterscheidet sich der Rennkalender eines reinen Abfahrtspezialisten stark von jenem eines Rennläufers, der nur zu Slalombewerben antritt.

In einem nächsten Schritt wären die tatsächlich im Zusammenhang mit diesen Sportveranstaltungen im In- und Ausland verbrachten Kalendertage zu ermitteln. Hierbei gilt es Trainingszeiten, die zur Vorbereitung eines konkreten Wettkampfes zu zählen sind, von Aufenthaltstagen, an denen keine wettkampfrelevanten Trainingsaktivitäten absolviert werden, zu unterscheiden. Da regelmäßig ab dem Anreisetag bis zum Wettkampf selbst wettkampfrelevante Trainingsaktivitäten stattfinden, ist davon auszugehen, dass oftmals der gesamte Auslandsaufenthalt, unter Umständen unter Abzug des Abreisetages, für die Ermittlung der im Ausland verbrachten Kalendertage maßgebend ist.

Darüber hinaus ist die Finanzverwaltung in der Regel an die Angaben des jeweiligen Sportlers gebunden, da es im Nachhinein schier unmöglich erscheint, Aufzeichnungen von Trainingsaktivitäten auf deren Wettkampfrelevanz zu überprüfen. Selbst Tage, wo der Sportler ein einstündiges Mentaltraining zur Wettkampfvorbereitung absolviert, müssten im Sinne der EStR als für die Erhebung relevante Trainingstage gewertet werden.⁵⁹⁸

⁵⁹⁷ <http://www.laola1.at/de/wintersport/ski-alpin/menupunkte/weltcup-kalender-der-saison-2013/14/page/57411-303-193-193-.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁵⁹⁸ Vgl EStR 2000 Rz 4373, wonach angefangene Tage als ganze Tage gelten. Wohl zustimmend *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8; *Petschnigg*, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 96; *Linzner/Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 65 f.

Zur Gegenüberstellung sollen nun die Auftrittsorte von Jürgen Melzer, einem österreichischen Tennisspieler, in der Saison 2013 dargestellt werden⁵⁹⁹:

Datum	Veranstaltungsort	Datum	Veranstaltungsort
30.12.2012-06.01.2013	Brisbane, Australia	05.05.2013-12.05.2013	Madrid, Spain
07.01.2013-12.01.2013	Auckland, New Zealand	12.05.2013-19.05.2013	Rome, Italy
14.01.2013-27.01.2013	Melbourne, Australia	26.05.2013-09.06.2013	Paris, France
01.02.2013-03.02.2013	Astana, Kasachstan	10.06.2013-16.06.2013	Halle, Germany
04.02.2013-10.02.2013	Zagreb, Croatia	24.06.2013-07.07.2013	Wimbledon, Great Britain
18.02.2013-24.02.2013	Memphis, U.S.A	28.07.2013-03.08.2013	Kitzbühel, Austria
25.02.2013-02.03.2013	Acapulco, Mexico	05.08.2013-11.08.2013	Montreal, Canada
07.03.2013-17.03.2013	Indian Wells, U.S.A.	11.08.2013-18.08.2013	Cincinnati, U.S.A
11.03.2013-17.03.2013	Dallas, U.S.A.	18.08.2013-24.08.2013	Winston Salem, U.S.A.
20.03.2013-31.03.2013	Miami, U.S.A.	26.08.2013-08.09.2013	New York, U.S.A.
08.04.2013-14.04.2013	Casablanca, Morocco	13.09.2013-15.09.2013	MartiniPlaza, Netherlands
14.04.2013-21.04.2013	Monte-Carlo, Monaco	23.09.2013-29.09.2013	Kuala Lumpur, Malaysia
29.04.2013-05.05.2013	Munich, Germany	30.09.2013-06.10.2013	Tokyo, Japan
		06.10.2013-13.10.2013	Shanghai, China

Abbildung 4: Turnierkalender von Jürgen Melzer in der Saison 2013.⁶⁰⁰

Demnach ergibt sich, dass sich in der Saison 2013 lediglich ein Auftrittsort (Kitzbühel) von insgesamt 28 in Österreich befunden hat. Das entspricht einer Quote von etwa 0,04% an inländischen Auftrittsorten.

Was hiermit demonstriert werden soll, ist, dass einerseits Sportarten, die unter den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen können, oftmals schwer miteinander vergleichbar sind. Die Quote von potentiellen Auftrittsorten in Österreich liegt beispielsweise bei Skifahrern beträchtlich höher als bei Tennisspielern. Bei beiden Sportarten scheint zwar ein relativ deutliches Überwiegen der Auslandsauftritte gegeben zu sein, dennoch ist bei Vorliegen von vermehrt inländischen Einkünften, aufgrund eines österreichischen Auftrittsortes, mit einer signifikanten steuerlichen Besserstellung zu rechnen.

⁵⁹⁹ Nach dem Turnier in Shanghai Anfang Oktober 2013 musste Jürgen Melzer die restliche Saison 2013 verletzungsbedingt pausieren.

⁶⁰⁰ <http://www.juergen-melzer.at/turniere.php> (Zugriff 1.7.2014).

Andererseits soll auf die durchaus zwiespältige Ermittlungsmethode der Finanzverwaltung hingewiesen werden, laut deren Ausführungen sich ein etwas überspitzt formuliertes Beispiel treffen lässt:

A nahm im Kalenderjahr 2013 an insgesamt sieben Sportveranstaltungen teil, davon fünf in Österreich, eine in Nordamerika und eine in Neuseeland. Die Wettkämpfe im Ausland finden zu Jahresbeginn statt, weswegen eine längere wettkampfspezifische Trainingsvorbereitung vonnöten ist. A bereitet sich am Ort der Veranstaltung 14 Tage konkret auf den Wettkampf in Nordamerika und zehn Tage konkret auf den Wettkampf in Neuseeland vor. Für die restlichen Wettkämpfe in Österreich ist lediglich eine spezifische Vorbereitung von jeweils zwei Tagen notwendig. Die Wettkämpfe bestehen aus jeweils drei Veranstaltungstagen. Die ausländischen Veranstaltungen umfassen somit eine Dauer von 30 Tagen, die inländischen Veranstaltungen eine Dauer von 25 Tagen, wobei die Anzahl der Wettkämpfe in Österreich (fünf von sieben) deutlich überwiegt. Dennoch ist die Verordnung nach den Ermittlungsgrundsätzen in den EStR anwendbar.

Aus diesem Beispiel lässt sich ableiten, dass den Trainingszeiten zur Vorbereitung auf konkrete Wettkämpfe enorme Bedeutung beizumessen ist. Es ist denkbar, dass Sportler vermehrt wettkampfrelevante Trainingsaktivitäten rund um Auslandsauftritte entfalten, obgleich die tatsächliche Anzahl der Auftritte in Österreich überwiegt. Im paradoxen Ergebnis kommt es nach der Bemessung in im Ausland verbrachten Kalendertagen zur Anwendbarkeit der Sportlerpauschalierungsverordnung.

Darüber hinaus ist der wettkampfrelevanten Trainingsaktivität stets eine gewisse subjektive Komponente des jeweiligen Sportlers immanent. Sportler vollziehen eine teilweise massiv differenzielle Wettkampfvorbereitung, sodass eine Kontrolle der Finanzverwaltung im Einzelfall und im Weiteren der jeweiligen Instanzen fraglos erschwert ist.

3.2.2.5.4 Selbständige Tätigkeit

Als eine der wesentlichsten Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung kann die selbständige Ausübung einer Tätigkeit als Sportler angesehen werden. *„Auf Antrag hat die Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteils der Einkünfte von selbständig tätigen Sportlern pauschal zu*

erfolgen.“⁶⁰¹ Der Begriff des „selbständig tätigen Sportlers“ soll im Zusammenhang mit der Sportlerpauschalierungsverordnung lediglich als Abgrenzung zur nichtselbständigen Tätigkeit dienen.⁶⁰² Somit handelt es sich hierbei nicht ausschließlich um die Einkunftsquelle der selbständigen Einkünfte nach § 22 EStG, sondern vor allem auch um die bei Sportlern überwiegend vorliegende Einkunftsart der gewerblichen Einkünfte nach § 23 EStG.⁶⁰³

Im Umkehrschluss ergibt sich, dass Sportler bei Erzielung von nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 EStG vom Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung ausgeschlossen sind. Mannschaftssportlern, die regelmäßig in einem Dienstverhältnis stehen, ist somit selbst bei unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich sowie überwiegenden Auftritten im Ausland die Inanspruchnahme der potentiell begünstigenden Verordnung verwehrt.

3.2.2.5.5 Umfasste Einkünfte

Die Bestandteile des Einkommens eines Sportlers während seiner aktiven Laufbahn können mannigfaltig gestaltet sein. Neben Sieges-, Platzierungs- oder Auftrittsprämien (siehe auch Kapitel 2.2) machen Sponsoren- und Werbeeinnahmen oftmals einen erheblichen Teil der Gesamteinkünfte des Sportlers aus. Dem Zuschauer ist kaum zu entgehen, dass eine erkleckliche Fläche am Sportler durch Werbeaufschriften belegt ist. Ein Wintersportler ohne werbeträchtige Kopfbedeckung ist ebenso höchst selten zu erspähen wie ein Tennisspieler ohne kommerzielles Brust-Emblem. *Stephan Schröder*, Sponsoring-Experte, formuliert bezogen auf den alpinen Skisport treffend, dass lediglich ein überschaubarer Anteil an Fahrern von ihren Prämien leben könne, der weit überwiegende Anteil, nämlich „*Fahrer um Platz zehn*“, sei bereits auf jeden Sponsor angewiesen.⁶⁰⁴

Zur Frage welche Einkünfte nun von der Sportlerpauschalierungsverordnung umfasst sind, wird im Folgenden zwischen der sachlichen und der zeitlichen Zuordnung von Einkünften unterschieden.

⁶⁰¹ § 1 erster Satz der Sportlerpauschalierungsverordnung; ebenso EStR 2000 Rz 4371.

⁶⁰² *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/5; SWK 2001, K 13; derselben Form der Abgrenzung von selbständigen und nichtselbständigen Einkünften folgt die Abzugssteuer nach § 99 EStG, vgl dazu *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 12.

⁶⁰³ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/5; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 2 Rz 9; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 2 Tz 168.

⁶⁰⁴ <http://www.sueddeutsche.de/sport/wintersport-marketing-lila-sponsorentraum-1.1064533> (Zugriff 1.7.2014).

Der **sachliche Anwendungsbereich** der Sportlerpauschalierungsverordnung wird wie folgt abgegrenzt: „Die pauschale Ermittlung hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit zu umfassen.“⁶⁰⁵ Die EStR präzisieren insofern, als sie einerseits die Inkludierung der Einkünfte aus der Werbetätigkeit bestätigen und überdies von der „gesamten Werbetätigkeit“ sprechen. Andererseits schließen sie Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen von der Pauschalierung aus.⁶⁰⁶

Primär geht es hierbei um die Frage, ob sämtliche Werbeeinkünfte eines Sportlers, somit auch jene, die in keinem Zusammenhang mit Sportveranstaltungen oder sportlichen Tätigkeiten stehen, in den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen.⁶⁰⁷ Dies bestätigend, unterstreicht eine Mitteilung des BMF, wonach sich die Pauschalierung „nicht nur auf jene Werbeverträge, die der für die Vermarktung des Sportlers üblicherweise zuständige Sportverein zugunsten des bei ihm tätigen Sportlers abschließt, sondern auch für wettkampf unabhängige Werbeverträge, die der Sportler selbständig eingeht (Aufnahme und Ausstrahlung eines TV-Spots, Abbildung auf Plakaten, Anwesenheit bei Filialeröffnungen usw.) [erstreckt].“⁶⁰⁸

Demgegenüber kritische Stimmen finden sich diesbezüglich in der Literatur, wonach die Berücksichtigung von sämtlichen Werbeeinkünften eines Sportlers bei der pauschalen Einkünftermittlung nicht mit dem Zweck der Verordnung in Einklang zu bringen sei.⁶⁰⁹ Doralt⁶¹⁰ führt dahingehend aus, dass nur jene Werbeeinkünfte von der Verordnung erfasst sein können, die mit der sportlichen Tätigkeit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen und deshalb wie die Sportlereinkünfte gegebenenfalls auch im Ausland besteuert würden.

⁶⁰⁵ Siehe § 1 letzter Satz der Sportlerpauschalierungsverordnung; sowohl § 2 auch § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung nehmen ebenso auf die Einbeziehung der Werbetätigkeit Bezug.

⁶⁰⁶ EStR 2000 Rz 4376.

⁶⁰⁷ Siehe dazu vor allem Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/9.

⁶⁰⁸ BMF 3.6.2002, EAS 2072; so auch Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243; wohl auch in diesem Sinne Linzner/Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 66; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 96.

⁶⁰⁹ Doralt, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/9; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 2 Tz 172; vgl Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 96.

⁶¹⁰ Doralt, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180.

Jene Werbeeinkünfte, die außerhalb von Sportveranstaltungen erzielt werden, würden regelmäßig nur im Wohnsitzstaat und somit in Österreich besteuert werden, sodass eine von der Sportlerpauschalierungsverordnung unterstellte überwiegende Besteuerung im Ausland gar nicht in Betracht komme.⁶¹¹

Dass Werbe- bzw Sponsoreneinnahmen zu einem Großteil nicht aus dem Ausland stammen, sondern zu einem weit überwiegenden Teil aus Österreich, sollen die nachstehenden Grafiken zeigen:

ÖSV Nationalkader Alpin Herren Saison 2014/15:⁶¹²

Sportler	Kopfsponsor	Unternehmenssitz
FRANZ Max	Raiffeisen ⁶¹³	Österreich
HIRSCHER Marcel	Raiffeisen ⁶¹⁴	Österreich
KRÖLL Klaus	Planai ⁶¹⁵	Österreich
MATT Mario	Krazy Kanguruh ⁶¹⁶	Österreich
MAYER Matthias	JOBzone ⁶¹⁷	Österreich
RAICH Benjamin	Uniqa ⁶¹⁸	Österreich
REICHELT Hannes	Spar ⁶¹⁹	Österreich
STREITBERGER Georg	Saalbach ⁶²⁰	Österreich
STRIEDINGER Otmar	orthomol ⁶²¹	Deutschland

Abbildung 5: Auflistung der Kopfsponsoren (Stand 1.7.2014) des ÖSV Nationalkaders (Herren) 2014/15.

⁶¹¹ Doralt, Sportlervordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/9.

⁶¹² http://www.oesv.at/media/media_athletbetreuer/Kader-Ski-Alpin-Herren-1415.pdf (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹³ <http://www.maxfranz.at/news/lesen/6029/raiffeisen-bank--kopfsponsor.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁴ <http://www.marcelhirscher.at/de-AT/MyEquipment.aspx> (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁵ <http://www.klauskroell.at/j/index.php/de/sponsoren> (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁶ <http://mariomatt.com/mario/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁷ <http://www.matthiasmayer.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁸ http://www.raich.at/benni_raich/sponsoren.html (Zugriff 1.7.2014).

⁶¹⁹ <http://www.hannes-reichelt.com/partner> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁰ <http://www.georg-streitberger.at/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²¹ <http://otmarstriedinger.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

ÖSV Nationalkader Alpin Damen Saison 2014/15:⁶²²

Sportler	Kopfsponsor	Unternehmenssitz
BREM Eva-Maria	Sonax ⁶²³	Österreich
FENNINGER Anna	Raiffeisen ⁶²⁴	Österreich
FISCHBACHER Andrea	Harreither ⁶²⁵	Österreich
GÖRGL Elisabeth	Wüstenrot ⁶²⁶	Österreich
HOSP Nicole	Hella ⁶²⁷	Österreich
KIRCHGASSER Michaela	Milka ⁶²⁸	Österreich
SCHILD Bernadette	Uniq ⁶²⁹	Österreich
SCHILD Marlies	Uniq ⁶³⁰	Österreich
SCHMIDHOFER Nicole	Fb Green Energy ⁶³¹	Österreich
STERZ Regina	Mallnitz.at ⁶³²	Österreich
ZETTEL Kathrin	Raiffeisen ⁶³³	Österreich

Abbildung 6: Auflistung der Kopfsponsoren (Stand 1.7.2014) des ÖSV Nationalkaders (Damen) 2014/15.

⁶²² http://www.oesv.at/media/media_athletbetreuer/Kader-Ski-Alpin-Damen-1415.pdf (Zugriff 1.7.2014).

⁶²³ http://www.evamariabrem.com/start.php?ZNR=217&Site=content_sponsoren.php&BNr=155 (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁴ <http://www.anna-fenninger.at/news/anna-fenninger-ist-neues-mitglied-der-raiffeisen-skisportlerfamilie/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁵ <http://www.andrea-fischbacher.at/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁶ www.lizz.at/page.cfm?vpath=sponsoren (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁷ <http://www.niki-hosp.at/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁸ <http://www.kirchi.com/de/karriere/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁶²⁹ <http://www.bernadetteschild.com/de/sponsoren-partner> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³⁰ <http://www.marlies-schild.com/marlies/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³¹ http://www.nici-schmidhofer.at/ueber_mich.html (Zugriff 1.7.2014).

⁶³² http://www.regina-mader.at/Regina-Sterz-Sponsoren_pid,3245,type,firmeninfo.html (Zugriff 1.7.2014).

⁶³³ <http://www.kathrin-zettel.at/links-sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

Weitere überwiegend im Ausland auftretende Einzelsportler mit einem österreichischen (Groß-)Sponsor sind⁶³⁴:

Sportler	Sportart	Sponsor
WIESBERGER Bernd	Golf	Raiffeisen ⁶³⁵
SCHLIERENZAUER Gregor	Skisprung	Red bull ⁶³⁶
DIETHART Thomas	Skisprung	physiotherm ⁶³⁷
MORGENSTERN Thomas	Skisprung	Red bull ⁶³⁸
KOFLER Andreas	Skisprung	Manner ⁶³⁹
DUJMOVITS Julia	Snowboard	Energie Burgenland ⁶⁴⁰
KARL Benjamin	Snowboard	Red bull ⁶⁴¹
FLOCK Janine	Skeleton	MPreis ⁶⁴²
LAMA David	Klettern	Red bull ⁶⁴³
MELZER Jürgen	Tennis	Simacek ⁶⁴⁴
LANDERTINGER Dominik	Biathlon	Wüstenrot ⁶⁴⁵
PAISCHER Ludwig	Judo	Salzburg AG ⁶⁴⁶
FILZMOSEER Sabrina	Judo	E-Werk Wels ⁶⁴⁷
DOPPLER Clemens	Beachvolleyball	AI ⁶⁴⁸

⁶³⁴ Hierbei handelt es sich um eine unvollständige, wahllose Aufzählung an Sportlern, für die die Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung nach äußeren Erscheinungsmerkmalen in Frage kommt.

⁶³⁵ <http://www.bw-golf.com/home/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³⁶ <http://www.gregorschlierenzauer.at/links/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³⁷ <http://www.diethart-thomas.at/de/portrait/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³⁸ <http://www.redbull.com/at/de/athletes> (Zugriff 1.7.2014).

⁶³⁹ <http://www.andreaskofler.com/manner/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁰ <http://www.julia-dujmovits.com/de/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴¹ <http://benjamin-karl.com/cms/de/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴² http://wordpress.p129468.webspaceconfig.de/?page_id=39 (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴³ <http://www.redbull.com/at/de/athletes> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁴ http://oetv.at/.Juergen_Melzer_am_Weg_zurueck.1437,-25497-----,,2.html (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁵ <http://www.dominik-landertinger.com/pages/de/sponsoren.php> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁶ <http://www.paischer.com/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁷ http://www.sabrina.filzmoser.at/index.php?option=com_weblinks&view=categories&Itemid=7 (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁴⁸ <http://www.doppler-horst.com/de/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

STECHER Mario	Nordische Kombination	Pitztal ⁶⁴⁹
OBLINGER-PETERS Violetta	Kanu	Energie AG ⁶⁵⁰
KUHNLE Corinna	Kanu	Uniqa ⁶⁵¹
SCHROTT Beate	Leichtathletik	Ströck ⁶⁵²
STEINEGGER Jordis	Schwimmen	Energie AG ⁶⁵³
GIGLMAYR Andreas	Triathlon	Raiffeisen ⁶⁵⁴

Abbildung 7: Überwiegend im Ausland auftretende Einzelsportler mit einem österreichischen Sponsor (Stand 1.7.2014).

Nach *Doralt*⁶⁵⁵ sollten nur Werbeeinkünfte, die mit der Sportlertätigkeit unmittelbar in Zusammenhang stehen und für das jeweilige Sportereignis gesondert bemessen werden, als Einkünfte eines Sportlers im Sinne der Sportlerpauschalierungsverordnung verstanden werden. Dieses Ergebnis lasse sich durchaus über eine einschränkende Auslegung der Sportlerpauschalierungsverordnung begründen. Werbeeinkünfte, die nur im Inland erzielt werden und keiner Besteuerung im Ausland unterworfen sind, wären nach einer restriktiven Auslegung der Verordnung nicht von der Pauschalierung umfasst.⁶⁵⁶

Mit dieser Ansicht entspricht *Doralt* auch dem Verständnis des internationalen Abkommensrechts. Nach Art 17 Abs 1 OECD-MA fallen Werbe- und Sponsoreneinkünfte, die ein Sportler anlässlich eines bestimmten Auftrittes lukriert, nur dann unter den sachlichen Anwendungsbereich, wenn sie mit dem sportlichen Auftritt in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.⁶⁵⁷ Während sich Art 17 Abs 1 OECD-MA jedoch auf eine „*als Sportler [...] ausgeübte Tätigkeit*“ bezieht und Werbeeinkünfte somit im Tatbestand unerwähnt bleiben, statuiert die Sportlerpauschalierungsverordnung neben den „*Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler*“ ausdrücklich auch die Erfassung von der Werbetätigkeit eines

⁶⁴⁹ <http://www.mariostecher.at/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵⁰ <http://www.wildwater.at/www.wildwater.at/Support.html> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵¹ <http://www.corinnakuhnle.at/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵² <http://www.beateschrott.com/?sid=item&iid=341> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵³ <http://www.joerdissteinegger.com/index.php/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵⁴ <http://andreasgiglmayr.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁵⁵ *Doralt*, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 181.

⁶⁵⁶ Siehe auch *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 96.

⁶⁵⁷ OECD-MK 2014, Art 17 Rz 9; *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, OECD-MA Art 17 Rz 10; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 278.

Sportlers. Insofern ist der sachliche Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung weiter als jener des internationalen Steuerrechts und damit nicht mit diesem gleichzusetzen.

Ebenso ist der von *Doralt* vorgeschlagenen einschränkenden Interpretation entgegenzuhalten, dass sich sowohl der VwGH als auch der VfGH erst kürzlich dezidiert gegen eine restriktive Auslegung, die im Ergebnis zu einem unbestimmten Anwendungsbereich führt, aussprachen.⁶⁵⁸ Die Reduktion von berücksichtigungswürdigen Werbeeinkünften auf nur solche, die einerseits unmittelbar mit dem jeweiligen Sportereignis in Zusammenhang stehen und andererseits nicht im Inland lukriert werden, begründet *Doralt* damit, dass dies der normierten Verteilungsquote entsprechen würde und somit dem festgesetzten Durchschnittssatz gleichkomme. Dies entspreche der angedachten Struktur dieser Verordnung. Eine derartige Einschränkung der Werbeeinkünfte auf einen dem Durchschnittssatz entsprechenden Wert würde jedoch zu einem unbestimmten Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung führen und steht dem Wortlaut der Verordnung jedenfalls entgegen.

Daraus resultierend ist der Sportlerpauschalierungsverordnung ein weiter sachlicher Anwendungsbereich zu konzedieren. Aufgrund der expliziten Anführung von Werbeeinkünften neben den Einkünften aus der sportlichen Tätigkeit ist davon auszugehen, dass sämtliche Werbeeinkünfte des Sportlers von der Verordnung erfasst werden.

Abgesehen von den Werbeeinkünften will die Finanzverwaltung auch Versicherungsleistungen aufgrund von Sportverletzungen als Einnahmen aus der sportlichen Tätigkeit und somit als Einkünfte iSd Sportlerpauschalierungsverordnung verstanden wissen. Hierbei wird vorausgesetzt, dass einerseits die Versicherungsleistungen kein Schmerzengeld darstellen und andererseits die sportliche Tätigkeit auch nach der Sportverletzung weiterhin ausgeübt wird.⁶⁵⁹ Nach *Doralt/Toifl*⁶⁶⁰ fallen auch derartige Einkünfte nicht unter den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung, da es gleichermaßen wie bei

⁶⁵⁸ Siehe VfGH 14.3.2012, V113/11: Im Zuge der Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung lehnte der VfGH eine einschränkende Interpretation der Verordnung in dem Sinn, dass nur Betriebe mit einer „typischen Kostenstruktur“ in ihren Anwendungsbereich fallen, ab. Dies führe nämlich zu einem gänzlich unbestimmten Anwendungsbereich der Verordnung.

⁶⁵⁹ EStR 2000 Rz 4376.

⁶⁶⁰ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/10.

inländischen Werbeeinnahmen in der Regel zu keiner Besteuerung im Ausland komme. Auch diesfalls scheint eine derart einschränkende, lediglich auf das Besteuerungsrecht abstellende, Interpretation nicht zulässig, sodass auch Versicherungsleistungen aufgrund sportlicher Verletzungen als Ausfluss der sportlichen Tätigkeit zu betrachten sind und schließlich der Sportlerpauschalierungsverordnung unterliegen.

Hinsichtlich des **zeitlichen Elements** der von der Sportlerpauschalierungsverordnung umfassten Einkünfte ist anzunehmen, dass sowohl Einkünfte aus der sportlichen Tätigkeit als auch aus der Werbetätigkeit nur dann zu erfassen sind, wenn der Sportler noch aktiv tätig ist.⁶⁶¹ Als sinngebende Beispiele sollen zwei Annahmen dienen:⁶⁶²

„1. A beendet seine aktive Laufbahn am 31. März 01. Im Jänner 01 wird ein Werbespot gedreht, der von Jänner bis Juni 01 ausgestrahlt wird. Da die Leistung (Drehen des Werbespots) während der Aktivzeit erbracht worden ist, sind die Einkünfte aus der Verwertung des Spots von der Pauschalierung erfasst.

2. B hat seine aktive Laufbahn am 30. April 02 beendet. Am 15. Februar 02 schließt er einen Werbevertrag, der ihn verpflichtet, ab 1. März 02 bei öffentlichen Auftritten einen Werbeaufkleber auf seiner Kleidung anzubringen. Soweit die Leistung (Tragen des Werbeaufklebers) nach Beendigung der Aktivzeit erbracht worden ist (ab 1. Mai 02), sind die Einkünfte daraus nicht von der Pauschalierung erfasst, selbst wenn sie noch während der Aktivzeit vorausgezahlt worden sind.“

Als Abgrenzungsmerkmal zur Beendigung der aktiven Laufbahn eines Sportlers kann der letzte Auftritt des Sportlers im Rahmen einer Sportveranstaltung herangezogen werden. Einerseits wird der Sportler nach diesem Zeitpunkt regelmäßig keine Einkünfte aus der sportlichen Tätigkeit mehr lukrieren, da Preis- bzw Startgelder sowie Sachpreise eines aktiven Auftrittes bedingen. Andererseits eignet sich dieser Zeitpunkt ebenfalls zur Abgrenzung von in der Eigenschaft als Sportler erzielten Werbeeinkünften. Soweit eine Werbeleistung nach

⁶⁶¹ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/8; Petschnigg, Die Sportlerpauschalierung, SWK 2002, 243; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 95; Linzner/Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 66; EStR 2000 Rz 4373 und 4375.

⁶⁶² Siehe Beispiele in EStR 2000 Rz 4376.

dem letzten aktiven Auftritt als Sportler erfolgt, sind die daraus resultierenden Einkünfte nicht mehr von der pauschalen Einkünfteermittlung erfasst. Einkünfte aus Werbeleistungen, die zwar während der sportlichen Tätigkeit begonnen wurden, jedoch über den letzten Auftritt im Rahmen von Sportveranstaltungen andauern, sind nur bis zum Zeitpunkt des letzten Auftrittes zu berücksichtigen.

Resümierend ist festzuhalten, dass insbesondere deshalb der letzte aktive Auftritt eines Sportlers bei einer Sportveranstaltung als zeitlicher Stichtag herangezogen werden kann, da mangels sportlichen Auftrittes im Ausland in aller Regel keine Einkünfte, welche einer Besteuerung im Ausland unterliegen, erzielt werden.

3.2.2.5.6 Bemessungsgrundlage

Betreffend den Umfang der erfassten Einkünfte der Pauschalierung ist der Verordnung zu entnehmen, dass „*die Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteils der Einkünfte von selbständig tätigen Sportlern pauschal zu erfolgen [hat]*“.⁶⁶³ Nach der reinen Wortinterpretation erfasst die Pauschalierung somit den in Österreich steuerpflichtigen Anteil der Einkünfte. Es wird einhellig davon ausgegangen, dass damit sowohl die Einkünfte aus dem Inland, als auch die Einkünfte aus dem Ausland betroffen sind.⁶⁶⁴ Zur Heranziehung der gesamten, im Sinne von weltweiten, Einkünften sind auch jene Einkünfte, die nach einem österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind (Befreiungsmethode), maßgebend. Nach einem mit Österreich abgeschlossenen DBA befreite ausländische Einkünfte können daher nicht mit der Sportlerpauschalierungsverordnung verknüpft werden. Vielmehr sind sie bei Inanspruchnahme der Verordnung auch zur Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen.⁶⁶⁵

⁶⁶³ § 1 erster Satz der Sportlerpauschalierungsverordnung.

⁶⁶⁴ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/5; Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 9; Blasina, Sportlerpauschalierung und Werbeabgabe, SWK 2004, 700; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 95 f; Linzner/Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 66 f.

⁶⁶⁵ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2013, § 2 Tz 5/5 und Tz 5/6; Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 9. Wohl gleicher Meinung Petschnigg in Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243, wo er von „insgesamt“ im Kalenderjahr erzielten Einkünften spricht; ebenso § 2 der Sportlerpauschalierungsverordnung.

Hinsichtlich der Höhe des Durchschnittssatzes normiert § 2 der Sportlerpauschalierungsverordnung wie folgt: „Der Anteil der in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit beträgt 33% der insgesamt im Kalenderjahr erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit.“ Als Bemessungsgrundlage wird somit ein Anteil von 33% der gesamten Sportlereinkünfte herangezogen. Diesbezüglich nicht mit dem klaren Wortlaut der Verordnung übereinstimmend zeigen sich die EStR, die zwei Drittel des Gesamtbetrages der Einkünfte aus der Sportlertätigkeit als nicht zu versteuernde Einkünfte ansehen. Daraus ergebe sich, dass ein Drittel, somit 33,33% der Einkünfte, für die Bemessungsgrundlage maßgebend wäre.⁶⁶⁶ Im Ergebnis ist jedoch dem in der Sportlerpauschalierungsverordnung angeführten Satz von 33% zu folgen.⁶⁶⁷

Die Sportlerpauschalierungsverordnung schließt dezidiert eine Anrechnung ausländischer Steuern, die auf die Sportlertätigkeit zurückzuführen sind, aus.⁶⁶⁸ Darüber hinaus hält § 3 der Verordnung fest, dass „ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen [sind]“. Diese Norm statuiert insofern einen Progressionsvorbehalt, als die restlichen 67% der insgesamt erzielten Einkünfte aus der Sportlertätigkeit einschließlich der Werbetätigkeit bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einzubeziehen sind.⁶⁶⁹ Wie *Doralt/Toifl*⁶⁷⁰ richtigerweise konstatieren, wären nach dem bloßen Wortlaut der Verordnung nur die tatsächlich im Ausland erzielten Einkünfte entscheidend. Dem widersprechend ganz offensichtlich die EStR, die „ausländische Einkünfte“ iSd § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung als „stets die nicht nach § 2 der Verordnung in Österreich zu versteuernden Einkünfte“, unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt wurden, definieren.⁶⁷¹ In diesem Sinn auch *Petschnigg*⁶⁷², der davon ausgeht, dass 67% der insgesamt

⁶⁶⁶ EStR 2000 Rz 4377. Diesen Umstand ebenfalls aufzeigend *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 67.

⁶⁶⁷ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/3; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 2 Rz 9.

⁶⁶⁸ § 3 Sportlerpauschalierungsverordnung.

⁶⁶⁹ *Petschnigg*, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243.

⁶⁷⁰ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/11.

⁶⁷¹ EStR 2000 Rz 4377.

⁶⁷² *Petschnigg*, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 243; ebenso *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 95 ; *Linzner/Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-*

im Kalenderjahr erzielten Einkünfte aus der Sportlertätigkeit einschließlich der Werbetätigkeit für den Progressionsvorbehalt relevant seien. Diesem Ergebnis ist auch zu folgen, als nur insofern von einer vollständigen Berücksichtigung sämtlicher Einkünfte ausgegangen werden kann.

Beispielgebend für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes führt die Finanzverwaltung Folgendes an:

„B erzielt im Jahr 2008 insgesamt 63.000 Euro an Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler und Werbetätigkeit und war überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen im Ausland tätig.

Bei Anwendung der Verordnung sind 21.000 Euro als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern und 42.000 Euro bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen.“⁶⁷³

Die Finanzverwaltung konzidiert diesem Progressionsvorbehalt des Weiteren eine abkommensrechtliche Ausgestaltung, wonach bei der Steuerberechnung nicht § 33 Abs 10 EStG, sondern § 33 Abs 11 EStG maßgeblich ist. Demgemäß ist der Durchschnittssatz zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach § 33 Abs 4 bis 6 EStG zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind erst sodann nach Anwendung des Durchschnittssatzes abzuziehen.⁶⁷⁴

Gemäß § 4 der Sportlerpauschalierungsverordnung war die Verordnung erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden. Nach den EStR kann jedoch der Inhalt der Verordnung auch auf sämtliche offenen Fälle in den Jahren vor 2000 angewandt werden, sofern die Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung dem Grunde nach erfüllt sind.⁶⁷⁵

Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 67.

⁶⁷³ EStR 2000 Rz 4377.

⁶⁷⁴ Siehe § 33 EStG sowie LStR 2002 Rz 813.

⁶⁷⁵ EStR 2000 Rz 4371.

In Bezug auf eine Ansässigkeitsbestätigung vermeinen die EStR, dass bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung eine Ansässigkeitsbescheinigung nicht auszustellen sei.⁶⁷⁶ Zweck dieser Ansicht ist, eine Steuerfreistellung im Ausland zu verhindern.⁶⁷⁷ *Doralt/Toifl*⁶⁷⁸ gehen jedoch richtigerweise davon aus, dass eine Ansässigkeitsbestätigung der Verordnung nicht entgegenstehe. Einerseits sei die Nichtgewährung der Bestätigung weder der Verordnung immanent, noch erscheine andererseits die Einschränkung sachgerecht, da ausländische Einkünfte aus der Sportlertätigkeit durch ein DBA in der Regel ohnedies nicht befreit würden.

3.2.2.6 Praktische Durchführung

Die Frage nach der tatsächlichen Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung in der Praxis erfuhr durch ein Interview mit dem Extremsportler Felix Baumgartner im Mai 2013 enormes mediales Aufsehen.⁶⁷⁹ Insbesondere deshalb weil dieser darin behauptete, dass er rückwirkend für viele Jahre aus dem Sportlererlass herausgeworfen wurde, bis er sich an den Finanzstaatssekretär gewandt habe. *„Der hat das alles rückgängig gemacht, und ich war wieder Sportler.“*⁶⁸⁰ Dieses mediale Echo bekam sogleich massive Resonanz aus der Politik. Bereits am 13. Juni 2013 stellten die Abgeordneten Wolfgang Zanger (FPÖ), Kollegen und Kolleginnen eine schriftliche parlamentarische Anfrage⁶⁸¹ an die zuständige Bundesministerin für Finanzen, Dr. Maria Theresia Fekter (ÖVP), worin sie zweierlei Auskunft beehrten. Einerseits zielten die Fragen auf die Causa Felix Baumgartner und den erwähnten Finanzstaatssekretär ab, andererseits beehrten die Abgeordneten Auskunft des Finanzministeriums zur derzeitigen Anzahl der Sportler, die von der Sportlerpauschalierungsverordnung Gebrauch machen, zur Anzahl jener Sportler, die in den letzten fünf Jahren ebendiese beantragten sowie zur Sportart, die diese Sportler ausüben.⁶⁸²

⁶⁷⁶ EStR 2000 Rz 4378.

⁶⁷⁷ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/12.

⁶⁷⁸ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/12.

⁶⁷⁹ Siehe http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

⁶⁸⁰ Siehe voranstehende FN.

⁶⁸¹ Nr. 15131/J vom 13. Juni 2013.

⁶⁸² Anfrage Nr. 15131/J XXIV. GP.

Die Anfragebeantwortung⁶⁸³ der Bundesministerin für Finanzen erfolgte am 13.8.2013 und beinhaltete Folgendes:

„Die Tatsache, dass bei der Ermittlung der Einkünfte einer Sportlerin oder eines Sportlers die Anwendung der Vereinfachungsregel der Verordnung betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern beantragt wurde, war in der Steuererklärung (Formular E1a) bis inklusive der Erklärung für das Kalenderjahr 2011 nicht ausdrücklich anzugeben. In diesem Zeitraum war dieser Antrag für mehrere Pauschalierungsverordnungen gemeinsam in einem einzigen Feld „Sonstige Pauschalierung“ zu stellen. In dieses Feld war beispielsweise auch die Inanspruchnahme der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende einzutragen. Deshalb kann nicht angegeben werden, wie viele Personen exakt nach der Sportlerpauschalierungsverordnung – und nicht etwa nach einer anderen, im selben Feld zu beantragenden Pauschalierung – ihr Einkommen vereinfacht ermittelt haben.

Ab dem Kalenderjahr 2012 sieht das Steuererklärungsformular E1a ein eigenes Feld vor, in welchem ausdrücklich anzugeben ist, ob die Einkünfteermittlung nach der Sportlerpauschalierungsverordnung beantragt wird. Allerdings ist die Frist für die Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2012 – zumindest bei elektronischer Einreichung bzw. bei Vertretung durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater – noch nicht abgelaufen. Überdies sind viele bereits eingereichte Steuererklärungen noch nicht rechtskräftig veranlagt. Daher kann derzeit auch nicht angegeben werden, wie viele Sportlerinnen und Sportler ihre Einkünfte für das Kalenderjahr 2012 nach den Bestimmungen der Sportlerpauschalierungsverordnung ermitteln werden.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme der Verordnung betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern nicht verpflichtend ist, sondern individuell beantragt werden kann. Wie viele und vor allem welche Personen die grundsätzliche Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung erfüllen (würden) bzw. welche Sportarten diese ausüben, ist für die Abgabenbehörden irrelevant und wird daher nicht erhoben. Da eine der Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme jedoch ist, dass die Personen „im Kalenderjahr überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen und Turnieren) im Ausland auftritt“, ist naheliegend, dass es sich beispielsweise um Wintersportlerinnen und Wintersportler oder Tennisspielerinnen und Tennisspieler handelt.

⁶⁸³ 14798/AB XXIV. GP.

Es ist daher davon auszugehen, dass nur eine überschaubare Zahl von Sportlern die Voraussetzungen erfüllen und für die Anwendung der Verordnung in Frage kommen.⁶⁸⁴

Tatsächlich war die Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung bis einschließlich des Kalenderjahres 2011 in der Einkommensteuererklärung nicht gesondert anzugeben:

2. Angaben zum Betrieb	
Bilanzierung gemäß <input type="checkbox"/> § 4 Abs. 1 <input type="checkbox"/> § 5 <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> USt-Bruttosystem <input type="checkbox"/> USt-Nettosystem <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Künstler/-innen-, Schriftsteller/-innen- oder Handelsvertreter/-innen-Pauschalierung <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	Sonstige Pauschalierung <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) lt. E 2 Bitte unbedingt ausfüllen! <input type="checkbox"/>	Mischbetrieb <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ein Antrag gemäß § 5 Abs. 2 wird gestellt ("Fortführungsoption") <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Der Antrag gemäß § 5 Abs. 2 ("Fortführungsoption") wird widerrufen <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
Beginn des Wirtschaftsjahres (TT.MM.JJJJ) <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	Ende des Wirtschaftsjahres (TT.MM.JJJJ) <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Ein Antrag auf Bildung einer Rücklage (eines steuerfreien Betrages) gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b ("Grund-und-Boden-Rücklage") wird gestellt. <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/> Ein Antrag gemäß § 24 Abs. 6 wird gestellt (Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe) <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/> Ich beanspreche eine Entlastung von der Doppelbesteuerung auf Grund der Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002. <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/> Im Veranlagungszeitraum erfolgte eine Umgründung	

Abbildung 8: Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2011; Formular E 1a, Seite 1, Version vom 21.11.2011.

Wie die Bundesministerin für Finanzen bekanntgab, war aufgrund dieses Umstandes die tatsächliche Anzahl jener, die die Sportlerpauschalierungsverordnung in Anspruch nahmen, nicht zu eruieren.

Erst ab dem Kalenderjahr 2012 wurde die Inanspruchnahme der „Sportler/-innen-Pauschalierung“ explizit angeführt:

⁶⁸⁴ GZ: BMF-310205/0192-I/4/2013.

1. Derzeitige Anschrift	
Postleitzahl	Betriebsanschrift (Ort, Straße, Platz, Haus-Nr., Stiege, Tür-Nr.)
Staat (nur ausfüllen, wenn nicht in Österreich)	
2. Angaben zum Betrieb	
Bilanzierung gemäß <input type="checkbox"/> § 4 Abs. 1 <input type="checkbox"/> § 5 <input type="checkbox"/> 2	Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 <input type="checkbox"/> 2
<input type="checkbox"/> USt-Bruttosystem <input type="checkbox"/> USt-Nettosystem <input type="checkbox"/> 2	Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 oder Drogistenaufschlag <input type="checkbox"/> 2
<input type="checkbox"/> Künstler/-innen-, Schriftsteller/-innen- oder Handelsvertreter/-innen-Pauschalierung	<input type="checkbox"/> 2
<input type="checkbox"/> Sportler/-innen-Pauschalierung <input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende <input type="checkbox"/> 2
Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) lt. E 2 Bitte unbedingt ausfüllen! <input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> Mischbetrieb <input type="checkbox"/> 3
<input type="checkbox"/> Ein Antrag gemäß § 5 Abs. 2 wird gestellt („Fortführungsoption“) <input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> Der Antrag gemäß § 5 Abs. 2 („Fortführungsoption“) wird widerrufen <input type="checkbox"/> 4
Beginn des Wirtschaftsjahres (TT.MM.JJJJ) <input type="checkbox"/> 5	Ende des Wirtschaftsjahres (TT.MM.JJJJ) <input type="checkbox"/> 6
<input type="text"/>	<input type="text"/>

Abbildung 9: Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmerinnen/ Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2012; Formular E 1a, Seite 1, Version vom 18.12.2012.

Inwieweit mittlerweile Zahlen für das Veranlagungsjahr 2012 im BMF vorliegen, konnte nicht festgestellt werden bzw wurden darüber keine Auskünfte erteilt.

Dass Wintersportler (wie insbesondere Skifahrer, Skispringer, Snowboarder, Biathleten, Langläufer, Nordische Kombiniierer) wohl einen erklecklichen Anteil der potentiell Anwendungsberechtigten repräsentieren, kann ob des historischen Hintergrundes der Sportlerpauschalierungsverordnung in keinerlei Zweifel gezogen zu werden. Daneben gilt es jedoch auch Sportarten wie Judo, Tennis, Segeln, Tischtennis, Kanu, Golf, Klettern, Leichtathletik ua in Erwägung zu ziehen, da Sportler dieser Sportarten regelmäßig die Anwendungsvoraussetzungen der Sportlerpauschalierungsverordnung erfüllen.

3.2.2.7 Verfassungskonformität

Im Mittelpunkt dieses Kapitels steht die Untersuchung der Sportlerpauschalierungsverordnung auf deren Kompatibilität mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz. Auch im Steuerrecht ist der Gleichheitssatz der Bundesverfassung⁶⁸⁵ zweifelsohne anzuwenden. „Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich“, diese Leitmaxime soll auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten. Darunter wird eine

⁶⁸⁵ Art 7 Abs 1 B-VG; vgl ebenso Art 2 StGG.

sachgerechte und daher der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Verteilung der Steuerlasten verstanden.⁶⁸⁶

Im Allgemeinen ist festzuhalten, dass sowohl die Gesetzgebung als auch die Vollziehung an den Gleichheitssatz gebunden sind. Der Vollziehung ist es untersagt unsachliche oder willkürliche Entscheidungen zu treffen. So verletzen beispielsweise Bescheide der Finanzbehörden im Abgabeverfahren den Gleichheitssatz, wenn sie auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhen, wenn die Behörde der angewendeten Norm fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn sie bei der Erlassung des Bescheides Willkür übt.⁶⁸⁷

Die Gesetzgebung ist wiederum angehalten die Gleichheit vor dem Gesetz insofern sicherzustellen, als es ihr verboten ist, Gleiches ohne sachlich zu rechtfertigende Differenzierungen ungleich zu behandeln. Für differenzierende Regelungen bedarf es an Unterschieden im Tatsächlichen.⁶⁸⁸ Der VfGH⁶⁸⁹ leitet aus dem Gleichheitssatz ein allgemeines inhaltliches Sachlichkeitsgebot ab, wobei entscheidend sei, ob die Regelung nach ihrem objektiven Gehalt an sich sachlich ist.⁶⁹⁰

Unter Einhaltung der soeben genannten Anforderungen ist es dem Gesetzgeber unbenommen im Steuerrecht pauschalierende Regelungen zu treffen. Die hierbei vorgenommene gleiche Behandlung von teilweise ungleichen Sachverhalten kann nur insofern mit dem Gleichheitssatz in Einklang gebracht werden, als die herangezogenen Maßstäbe der Regelung keinen Anlass zu Bedenken geben.⁶⁹¹ Inwieweit der Sportlerpauschalierungsverordnung eine sachliche Rechtfertigung immanent ist, wird im Folgenden anhand der in Kapitel 3.2.1.5.1 aufgezeigten verfassungsrechtlichen Vorgaben untersucht:

Wie bereits hinlänglich dokumentiert hat der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber

⁶⁸⁶ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 53; Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 172 ff.

⁶⁸⁷ Vgl Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 54.

⁶⁸⁸ Siehe VfSlg 3961/1961; 5356/1966; 7135/1973.

⁶⁸⁹ Siehe VfSlg 12.151/1989; 12.833/1991; 13.011/1992.

⁶⁹⁰ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 57.

⁶⁹¹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 61.

jedenfalls dann nicht verbiete, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet sind.⁶⁹² Hiermit werden klare verfassungsrechtliche Anforderungen an die Sportlerpauschalierungsverordnung gestellt:

Die Sportlerpauschalierungsverordnung und im Weiteren der in der Verordnung festgesetzte Durchschnittssatz müssen **den Erfahrungen des täglichen Lebens** entsprechen. Hierzu ist eingangs auszuführen, dass es bereits den inoffiziellen Vorgängern der Sportlerpauschalierungsverordnung immanent war, dass die Pauschalierung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen musste und deshalb laufend Berichte hinsichtlich der Erfahrungswerte zu erstatten waren, um die Regelungen den konkreten Entwicklungen anzupassen.⁶⁹³ So wurde beispielsweise der Pauschalbetrag von 20% aus dem Jahr 1972 bereits vier Jahre später auf 25% angehoben. Dies war den Erfahrungsberichten der damaligen Finanzlandesdirektionen geschuldet.⁶⁹⁴

Die Höhe der pauschal festgesetzten Bemessungsgrundlage in der Sportlerpauschalierungsverordnung hat sich sohin historisch betrachtet von 20% auf nunmehr 33% gesteigert, wenngleich der im Jahr 2000 festgelegte Steuersatz seither, somit seit über 15 Jahren, nicht mehr adaptiert wurde.

Eine gewichtige Rolle bei der Festsetzung der Höhe der Bemessungsgrundlage spielt die Zusammensetzung der Veranstaltungsorte und das damit einhergehende Ausmaß an potentiell anzuwendenden DBA. Sogesehen steht der Prozentsatz der Bemessungsgrundlage mit der Zusammensetzung der Veranstaltungsorte und folglich der Bestimmung des Inlandsanteils der Einkünfte in einem direkten Konnex.⁶⁹⁵ Dass die Zusammensetzung der Länder, aus denen Einkünfte bezogen werden, zwischen verschiedenen Sportarten und darüber hinaus auch innerhalb der gleichen Sportart kaum vergleichbar ist, zeigt der aufgegriffene Vergleich zwischen Skifahrern und Tennisspielern in Kapitel 3.2.2.5.3. Während bei Skirennläufer in etwa 25% der Auftrittsorte im Inland liegen, sind dies bei einem österreichischen Tennisspieler lediglich ca 0,04%. Daraus ergibt sich, dass Sportarten, die für sich genommen

⁶⁹² Ua VfGH 14.3.2012, V 113/11; sowie ausführlich dazu Kapitel 3.2.1.5.1.

⁶⁹³ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 49.

⁶⁹⁴ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 48.

⁶⁹⁵ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 51.

jeweils unter den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen können, nur äußerst unzureichend miteinander vergleichbar sind. Die Quote von potentiellen Auftrittsorten in Österreich und der Möglichkeit Einkünfte im Inland zu erzielen, liegt beispielsweise bei Skifahrern beträchtlich höher als bei Tennisspielern. Bei beiden Sportarten scheint zwar ein relativ deutliches Überwiegen der Auslandsauftritte gegeben zu sein, dennoch ist bei Vorliegen von vermehrt inländischen Einkünften (aufgrund eines österreichischen Auftrittsortes) mit einer signifikanten steuerlichen Besserstellung zu rechnen. Unter diesem Aspekt erscheint die einheitliche Festsetzung des Pauschalsatzes in Höhe von 33% für sämtliche Sportarten nicht geeignet, den augenscheinlich erheblichen Unterschieden zwischen den verschiedenen Gruppen von Sportlern Rechnung zu tragen.

Die Verordnung geht von der vereinfachenden Vorstellung aus, dass bei überwiegend im Auslandseinsatz stehenden Sportlern in der Regel 67% ihrer Einkünfte aus dem Auslandsengagement stammen und im Ausland besteuert werden. Dieser Annahme steht ebenso jener Fakt massiv entgegen, dass die Werbeeinkünfte eines Sportlers, welche nach der Sportlerpauschalierungsverordnung vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung erfasst sind, regelmäßig einen Großteil der Einkünfte des Sportlers ausmachen und in der überwiegenden Mehrzahl ausschließlich der inländischen Besteuerung unterliegen.⁶⁹⁶ Der Werbewert eines österreichischen Sportlers beschränkt sich zumeist auf das Inland, sodass die Werbeauftritte eines Sportlers beinahe zur Gänze im Inland stattfinden und auch die in aller Regel in Österreich ansässigen Werbepartner keinen Anhaltspunkt zu einer Besteuerung im Ausland begründen. Zumal die inländischen Werbeeinkünfte in einer Vielzahl von Fällen die Einkünfte des Sportlers aufgrund seiner sportlichen Auftritte übersteigen, kann von einer Übereinstimmung der Bemessungsgrundlage in Höhe von 33% mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen keinesfalls ausgegangen werden.

Aus der soeben erörterten mangelnden Eignung eines einheitlichen Durchschnittssatzes für sämtliche Sportler und der fehlenden Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen folgt ebenso das Fehlen einer **unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogenen Gruppe** der vom persönlichen Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung erfassten Sportler.

⁶⁹⁶ Vgl. Doralt, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180.

Hierbei ist anzumerken, dass, wie oben bereits ausgeführt, innerhalb der Sportlerpauschalierungsverordnung von nicht immer denselben bzw vergleichbaren wirtschaftlichen Voraussetzungen ausgegangen werden kann. Zu einer signifikanten Divergenz kommt es insbesondere dann, wenn vermehrt inländische Einkünfte aufgrund österreichischer Auftrittsorte bzw österreichischer Werbeeinnahmen vorliegen. Da die im Ausland lukrierten Einkünfte der einzelnen Sportler sehr differenziell sind, kann ob der drastischen steuerlichen Besserstellung für tendenziell öfter im Inland auftretende Sportler diesbezüglich keine homogene Gruppe an Steuerpflichtigen angenommen werden. Eine Vergleichbarkeit der Sportarten ist sohin in dieser Hinsicht keineswegs gegeben, da die Zusammensetzung der Länder, aus denen die Einkünfte stammen und damit auch die anzuwendenden bzw gar fehlenden DBA vollkommen unterschiedlich ist. Des Weiteren mangelt es an gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen insofern, als der Betriebserfolg überwiegend von der persönlichen Leistungserbringung des Sportlers abhängt. Angesichts der unter den selbständigen Sportlern, die überwiegend im Ausland auftreten, bestehenden Typenvielfalt, werden Sportler in der Verordnung zusammengefasst, die teilweise gravierend unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen unterliegen. Verstärkt wird die Inhomogenität der erfassten Sportler zusätzlich durch die fehlenden betraglichen Höchstgrenzen, die zu einer Deckelung des Anwendungsbereiches führen würden.⁶⁹⁷

Unter Betrachtung der **historischen Bedeutung der Sonderstellung** der Sportlerbesteuerung, nämlich der Erhaltung des Amateurstatus,⁶⁹⁸ fällt auch dieser Aspekt in der heutigen Zeit weg. Vielmehr sind die steuerlichen Rahmenbedingungen der österreichischen Skifahrer in den siebziger Jahren weder mit jenen der heutigen Rennläufer noch mit anderen Sportlergruppen in der Gegenwart vergleichbar. Lag den damaligen Bestimmungen die Konzeption des Austria-Ski-Pools und somit eine erschwerte Feststellung der in- bzw ausländischen Einkünfte zugrunde, so ist dieses Relikt infolge der Wandlung des Amateurstatus in Zeiten von persönlich zurechenbaren Preisgeldern und individuell abgeschlossenen Werbeverträgen von äußerst untergeordneter Bedeutung. *Lenneis*⁶⁹⁹ vertrat diesbezüglich im Jahr vor der Lancierung der Sportlerpauschalierungsverordnung, 2000, die Meinung, dass *„die Berechtigung und damit die Anwendbarkeit der „Skifahrererlässe“ selbst auf die Einkünfte*

⁶⁹⁷ Siehe bspw § 17 Abs 1 und Abs 2 Z 2 EStG sowie Anwendungsvoraussetzungen der Branchenpauschalierungen: ua Jakom/*Baldauf*, EStG, 2014, § 17 Rz 41.

⁶⁹⁸ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 49.

⁶⁹⁹ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 50.

von Skirennläufern nicht mehr gegeben oder zumindest bezüglich derjenigen Einnahmen in Frage gestellt [scheint], die den einzelnen Läufern direkt zugeordnet werden können. Die genannten Rahmenbedingungen treffen auf andere Personengruppen – nämlich auf außerhalb des Austria-Ski-Pools stehende Personen – in keiner Weise zu.“

Folglich ist bei Sportlern, die von keinem dem Austria-Ski-Pool vergleichbaren Verdienstsysteem betroffen sind, eine Notwendigkeit zur Pauschalierung des Inlandsanteils der Einkünfte nicht gegeben. Die Einkünfte lassen sich sowohl vom Steuerpflichtigen als auch von der Finanzverwaltung konkret ermitteln, sodass, abgesehen vom marginalen Effekt der Verwaltungsvereinfachung, die Fortführung eines echten Steuervorteils nicht nur bei den Skifahrererlässen, sondern auch bei der Sportlerpauschalierungsverordnung den ungerechtfertigten Mittelpunkt bildet.⁷⁰⁰

Zur angesprochenen **Verwaltungsvereinfachung** ist auszuführen, dass diesem Aspekt hier wohl nur eine sehr restriktive Bedeutung zu konzedieren ist. Jeder gewinnoptimierend denkende Sportler bzw dessen Berater wird jährlich die Entscheidung treffen, ob er von der Pauschalierung Gebrauch macht oder ob die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder gar Buchführung zu einem günstigeren Ergebnis führt. Die Anwendung der Pauschalierungsverordnung erfordert daher jeweils, um den Vergleich vornehmen zu können, eine zumindest grobe Kontrollrechnung, es sei denn, die Besserstellung durch die Sportlerpauschalierungsverordnung ist derart eklatant, dass sich ein Vergleich erübrigt. Daher ist von einer Verwaltungsvereinfachung auf Seiten des Sportlers nicht auszugehen. Im Gegenteil, ist sogar ein Mehraufwand anzunehmen, da der Sportler aufgrund der Vergleichsrechnung zu einer doppelten Ermittlung angehalten wird.

Ferner kommt diesbezüglich noch der **stets nur begünstigende Charakter** der Sportlerpauschalierungsverordnung hinzu. Hierbei ist auf die Konstatierung des VfGH im Zuge der Aufhebung der Gaststättenpauschalierungsverordnung zu verweisen, wonach auch ins Gewicht fällt, „*dass die Pauschalierung nach der angefochtenen Verordnung stets nur begünstigenden Charakter hat, weil der Steuerpflichtige offenbar in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen kann und insbesondere nicht gehindert ist, nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr wieder zur Pauschalierung zu wechseln, so dass die Unschärfe im Prozentsatz auch nicht dadurch gerechtfertigt werden*

⁷⁰⁰ Vgl *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 50.

*kann, dass er jedenfalls für einen längeren Zeitraum zur Anwendung kommt. An diesem Resultat ändert auch der Umstand nichts, dass die Pauschalierung - wie die Bundesministerin für Finanzen in ihrer Äußerung vorbringt - von einer vergleichsweise geringen Zahl von Betrieben in Anspruch genommen wird.*⁷⁰¹

Dies trifft vollinhaltlich auch auf die Sportlerpauschalierungsverordnung zu, da sie weder Bindungsfristen noch Sperrfristen enthält, sodass es dem Sportler freisteht, sich jedes Jahr für die ihn günstigere Variante zu entscheiden. Die Verordnung erlaubt somit nicht nur, eklatante Steuervorteile zu lukrieren, sondern auch, diese Vorteile jährlich neu in Anspruch zu nehmen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen, die der VfGH an pauschalierende Regelungen stellt, bei der Sportlerpauschalierungsverordnung in massive Zweifel zu ziehen sind. Es scheint einerseits gravierende Divergenzen hinsichtlich der Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens zu geben und andererseits vermag das Argument der Vereinfachung der Verwaltungsökonomie einer sachlichen Rechtfertigung in keiner Weise zu genügen. Die Sportlerpauschalierungsverordnung erweckt unter Zugrundelegung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebotes den Eindruck, gehörig ins Wanken zu geraten.

Abschließend sollen in diesem Kapitel Berufsgruppen, die zwar augenscheinlich nicht unter den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen, aber unter Beachtung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatzes durchaus Sportlern iSd Pauschalierungsverordnung gleichzusetzen sind, aufgezeigt werden.

Primär ist hier an Sportler, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen, in Österreich ihren Hauptwohnsitz begründen und überwiegend im Inland tätig sind, zu denken. Diese Gruppierung erleidet insofern eine beträchtliche steuerliche Schlechterstellung, als ihre (inländischen) Werbeeinkünfte, im Gegensatz zu Sportlern iSd Sportlerpauschalierungsverordnung, nach dem herkömmlichen Tarif des Einkommensteuergesetzes besteuert werden. Wiewohl Sportler, die überwiegend im Inland tätig sind, von teilweise den gleichen (inländischen) Sponsoren wie Sportler iSd Sportlerpauschalierungsverordnung finanziell unterstützt werden, liegen eklatante Unterschiede bei der Einkünfteermittlung vor:

⁷⁰¹ VfGH 14.3.2012, V 113/11.

Beispiel 1:

Ein österreichischer Skifahrer, der überwiegend im Ausland tätig ist, mit Hauptwohnsitz in Österreich lukriert neben Einkünften aus nationalen und internationalen Wettkämpfen von seinem Hauptsponsor, der R-Bank, jährlich 50.000 Euro. Als Gegenleistung für die finanzielle Unterstützung der R-Bank, tritt der Skifahrer in Werbespots sowie bei diversen Veranstaltungen für die R-Bank auf. Aufgrund der Erfüllung der Anforderungen der Sportlerpauschalierungsverordnung werden lediglich 33% der (inländischen) Werbeeinkünfte als Bemessungsgrundlage herangezogen. Unter Annahme, dass sich der Skifahrer aufgrund seiner anderweitigen Einkünfte bereits im Grenzsteuersatz⁷⁰² befindet, beträgt der Anteil der aufgrund der Werbeeinkünfte abzuführenden Einkommensteuer 8.250 Euro, somit 16,5%.

Ein österreichischer Boxer, der bei seinen Boxkämpfen überwiegend im Inland tätig ist, mit Hauptwohnsitz in Österreich erhält neben Einkünften aus nationalen und internationalen Wettkämpfen von seinem Hauptsponsor, der R-Bank, jährlich 50.000 Euro. Als Gegenleistung für die finanzielle Unterstützung der R-Bank, tritt der Boxer in Werbespots sowie bei diversen Veranstaltungen für die R-Bank auf. Da der Boxer nicht ausschließlich, aber überwiegend im Inland auftritt, fällt er nicht in den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung. Unter Annahme, dass sich der Boxer aufgrund seiner anderweitigen Einkünfte bereits im Grenzsteuersatz⁷⁰³ befindet, beträgt der Anteil der aufgrund der Werbeeinkünfte abzuführenden Einkommensteuer 25.000 Euro, somit 50%.

Obwohl der Skifahrer sowie der Boxer von demselben österreichischen Unternehmen für dieselben Zwecke die exakt gleiche Höhe an Werbeeinkünften erhalten, divergiert die abzuführende Einkommensteuer beträchtlich. Im Ergebnis kommt es somit bei Werbeeinkünften in Höhe von 50.000 Euro zu einer steuerlichen Mehrbelastung des Boxers in Höhe von 16.750 Euro.

Eine weitere Gruppierung, der der Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung entgegensteht, ist jene der nichtselbständigen Sportler. Beispielsweise Fußball-, Eishockey-, Handball- oder Basketballspieler erfüllen bereits mangels selbständiger Einkünfte nicht die Anforderungen der Pauschalierungsverordnung.

⁷⁰² Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%; siehe § 33 Abs 1 EStG.

⁷⁰³ Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%; siehe § 33 Abs 1 EStG.

Wenngleich diese in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen zweifelsohne als Sportler im Sinne der Sportlerpauschalierungsverordnung anzusehen sind, können sie von einer pauschalierenden Einkünfteermittlung keinen Gebrauch machen. Da diese Sportler zu einem überwiegenden Teil inländische Einkünfte beziehen und es keines erhöhten Aufwandes ob einer Ermittlung von ausländischen Einkünften bedarf, scheint dies auf den ersten Blick seine sachliche Rechtfertigung zu finden. Prekär wird die Situation jedenfalls erneut bei der Besteuerung der Werbeeinkünfte.

Beispiel 2:

Red bull, ein österreichisches Unternehmen, sponsert neben selbständig tätigen Sportlern (wie Marcel Hirscher) ebenfalls nichtselbständig tätige Sportler (beispielsweise Marc Janko).⁷⁰⁴ Unter der fiktiven Annahme, dass beide Sportler jährliche Einkünfte des Unternehmens in Höhe von 100.000 Euro erhalten (sowie dem Umstand, dass sich beide Athleten im Grenzsteuersatz befinden), kommt es bei der Abgabeberechnung zu einer Divergenz von 33.500 Euro.⁷⁰⁵

Eine derart gravierende differenzielle Behandlung bei denselben Werbeeinkünften (gleiches Unternehmen, gleiche Werbeleistung) vermag unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes wohl keine sachliche Rechtfertigung zu finden.

Ebenfalls beachtenswert und „*nicht nachvollziehbar*“⁷⁰⁶ ist die Trennung der Berufsgruppen der überwiegend im Ausland tätigen Künstler von jener der Sportler. Denn nicht nur das nationale Steuerrecht⁷⁰⁷ ist oftmals von einer Gleichbehandlung der Künstler und Sportler geprägt, sondern auch im internationalen Steuerrecht⁷⁰⁸ werden diese beiden Gruppen regelmäßig gleichgestellt. Auch *Lenneis*⁷⁰⁹ konstatierte zu Zeiten der Vorgängerbestimmungen, der Skifahrererlässe, dass gleichartige oder ähnliche Erlässe weder für international tätige Fußballer oder Sporttrainer noch für ebensolche Bühnenkünstler, Pop-,

⁷⁰⁴ <http://www.redbull.com/at/de/athletes> (Zugriff 1.7.2014).

⁷⁰⁵ Hirscher würde demnach 16.500 Euro an ESt zahlen, Janko immerhin 50.000 Euro.

⁷⁰⁶ *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2013, § 2 Tz 5/13.

⁷⁰⁷ Vgl §§ 99 Abs 1 Z 1 EStG, 103 EStG.

⁷⁰⁸ Vgl Art 17 OECD-MA.

⁷⁰⁹ *Lenneis*, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 50.

Schlager- oder Volksmusikstars, Schauspieler oder Schriftsteller existierten. Daran hat sich auch nach Inkrafttreten der Sportlerpauschalierungsverordnung nichts geändert. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung der Einkünfte lässt jedenfalls anmuten, die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit von unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die überwiegend im Ausland auftreten, gleich zu behandeln wie jene Einkünfte von Sportlern, die den Anforderungsvoraussetzungen der Sportlerpauschalierungsverordnung genügen.

Dieser Sichtweise widersprechend wies das Finanzamt den Antrag eines überwiegend im Ausland tätigen Steuerpflichtigen, der Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit erzielte, auf Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung ab. Die Rechtslage jedoch völlig verkennend, begründete das Finanzamt die Abweisung mit dem Bestehen einer eigenen Verordnung⁷¹⁰ für Künstler. Da zwei getrennte Verordnungen für Sportler und Künstler erlassen wurden, wäre eine analoge Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung auf die Besteuerung der Einkünfte von Künstlern contra legem.⁷¹¹ Dabei missachtet das Finanzamt die grundlegende Divergenz zwischen der Künstler- bzw Schriftstellerpauschalierungsverordnung und der Sportlerpauschalierungsverordnung. Während die Künstler- bzw Schriftstellerpauschalierungsverordnung eine Verordnung nach § 17 Abs 4 und 5 EStG darstellt und somit einer vereinfachten Gewinnermittlung mittels eines pauschalierten Betriebsausgabensatzes dienlich ist, zielt die Sportlerpauschalierungsverordnung nicht auf die Gewinnermittlung, sondern auf die Vereinfachung hinsichtlich der Anwendung von in- und ausländischen Besteuerungsregeln ab. Die Sportlerpauschalierungsverordnung enthält zur Art der Gewinnermittlung keine Aussage. Vielmehr können Sportler additiv zur Sportlerpauschalierungsverordnung bei der Gewinnermittlung die gesetzliche Basispauschalierung oder eine andere Branchenpauschalierung heranziehen.⁷¹²

Der UFS Graz, als Berufungsinstanz, folgte der Ansicht des Finanzamtes und führte zusätzlich ins Treffen, dass die Sportlerpauschalierungsverordnung aufgrund ihres ausdrücklichen Wortlautes nur auf Sportler anwendbar sei. Eine analoge Anwendung auf andere Berufsgruppen wie zB Künstler wäre gesetzwidrig.⁷¹³ Hierbei gilt oben Gesagtes,

⁷¹⁰ BGBl II 2000/417.

⁷¹¹ Siehe UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.

⁷¹² 6311/AB XXIV. GP.

⁷¹³ Siehe UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.

nämlich, dass auch der UFS die Intention der Sportlerpauschalierungsverordnung missdeutet und sie auf einer Stufe mit der Künstler- Schriftstellerpauschalierungsverordnung ansiedelt.

Zur finalen Frage hinsichtlich der in der Berufung vorgebrachten Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes, dadurch dass Berufsgruppen mit vergleichbaren Tätigkeiten unterschiedlichen Besteuerungsregularien unterliegen, enthielt sich der UFS einer rechtlichen Beurteilung.

Es ist jedenfalls nicht nachvollziehbar, warum sich die Einkünfteermittlung einer in Österreich wohnhaften Sängerin, die überwiegend Auftritte im Ausland absolviert, derart von der Einkünfteermittlung eines Skifahrers unterscheidet. Da nach dem System des EStG Künstler und Sportler regelmäßig denselben Vorschriften unterliegen, erscheint diese Differenzierung weder sachlich gerechtfertigt noch sonst mit dem Gebot der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen vereinbar.

3.2.2.8 Das europäische Beihilfenverbot im Abgabenrecht

Das nationale Steuerrecht und die diesbezügliche Gesetzgebung zählen eigentlich zu jenen Domänen, die innerhalb der Europäischen Union im nationalen Kompetenzbereich liegen. Dass dem nicht immer so ist, sondern hiervon Ausnahmen existieren, demonstriert unter anderem das europäische Beihilfenverbot, das auch auf nationalen Normen des Steuerrechts Anwendung findet.⁷¹⁴ Denn mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union wurde das *„Gestaltungspotential des Gesetzgebers hinsichtlich der Einräumung von Steuervergünstigungen [...] entscheidend eingeschränkt.“*⁷¹⁵

Dass Steuerpauschalierungen in der Einkommensteuer durchaus geneigt sein können beihilfenrechtliche Relevanz zu begründen, demonstrierte erstmals eine UFS-Entscheidung⁷¹⁶ zur Gaststättenpauschalierungsverordnung. Der UFS vertrat zum diesbezüglichen Sachverhalt die Ansicht, dass zwischen dem pauschal ermittelten Gewinn und dem tatsächlichen Gewinn

⁷¹⁴ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 73 und 87; vgl Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 23.

⁷¹⁵ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 22.

⁷¹⁶ UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10; diese Ansicht wurde vom UFS in einer weiteren Entscheidung bestätigt, wonach die Pauschalierung dem europäischen Beihilfenrecht widerstrebe und daher aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes unangewandt zu bleiben habe, UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

ein krasses Missverhältnis und somit erhebliche Steuervorteile vorliegen würden. Aufgrund der für ihn bindenden Wirkung des Unionsrechtes sprach der UFS aus, dass die Gaststättenpauschalierungsverordnung nicht nur gegen nationales, sondern eben auch gegen europäisches Recht, nämlich das Verbot staatlicher Beihilfen nach Art 107 AEUV, verstoße. Demnach unterliegen nicht notifizierte Beihilfen gemäß Art 108 AEUV einem Durchführungsverbot.⁷¹⁷ Die Gaststättenpauschalierungsverordnung sei daher aufgrund des Anwendungsvorranges von Unionsrecht nicht anzuwenden und die gewährten Beihilfen in einem Verfahren rückabzuwickeln.⁷¹⁸

Die Gaststättenpauschalierungsverordnung wurde letztlich zwar aufgrund mangelnder Kompatibilität mit dem nationalen Recht aufgehoben, zur vom UFS ausdrücklich hingewiesenen Beihilfenproblematik nahmen jedoch weder der VwGH noch der VfGH Stellung.⁷¹⁹ Dennoch verdeutlichten die Entscheidungen des UFS, dass steuerliche Pauschalierungen nicht nur auf ihre Verfassungskonformität, sondern auch auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu prüfen sind.⁷²⁰

Zu erörtern gilt es nun im Folgenden, ob die Sportlerpauschalierungsverordnung geeignet ist, einen Verstoß gegen das primäre Unionsrecht, im Besonderen gegen das Verbot der Gewährung staatlicher Beihilfen, zu begründen.

Art 107 Abs 1 AEUV normiert: *„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“*

⁷¹⁷ Siehe auch VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024.

⁷¹⁸ UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

⁷¹⁹ Vgl VfGH 14.3.2012, V 113/11.

⁷²⁰ Renner, „Gaststättenpauschalierung“: unionsrechtlich verbotene Beihilfe?, UFSjournal 2011, 184 ff; Baldauf, Die Gaststättenpauschalierung: ein Privileg wie aus dem Bilderbuch, SWK 2010, T 173; Krassnig, Die neue Gastgewerbepauschalierung, SWK 2013, 346; Mitterer/Pachinger, Gaststättenpauschalierung – eine (un)mögliche Entscheidung und das Ende eines Steuerparadieses?, SWK 2013, 438 ff; Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 337; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 106 und 110; Jaeger/Haslinger/Symann/Bigonski, Steuern und parafiskalische Abgaben, in Jaeger/Haslinger, Jahrbuch Beihilfenrecht, 2014, 257 ff.

Art 107 Abs 2 und 3 AEUV statuieren Ausnahmetatbestände vom Beihilfenverbot, wobei sich in concreto wohl keine dieser Ausnahmebestimmungen auf die Sportlerpauschalierungsverordnung zutreffend erweist und somit nicht näher auf den Ausnahmekatalog eingegangen wird.⁷²¹

Die Formulierung des Art 107 Abs 1 AEUV „*Beihilfen gleich welcher Art*“ bringt zum Ausdruck, dass von einem möglichst **weit gefassten Beihilfenbegriff** auszugehen ist.⁷²²

Art 107 AEUV unterscheidet nach der stRsp des EuGH, „*nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern bestimmt diese nach ihren Wirkungen*“.⁷²³ Dass der Beihilfenbegriff auch keinesfalls statisch zu werten ist, zeigt deutlich die Verfahrensverordnung 659/99⁷²⁴, wonach „*Beihilfen, die als bestehende Beihilfen gelten, weil nachgewiesen werden kann, dass sie zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben*“ auch nachträglich Beihilfencharakter erlangen können.⁷²⁵

Der Beihilfenbegriff umfasst jedenfalls auch steuerliche Begünstigungen, die als indirekte Beihilfen bezeichnet werden. Er umfasst sohin nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedenen Formen die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.⁷²⁶ Bereits früh wurde klargestellt, dass die Regeln des EG (nunmehr AEUV)-Vertrags über staatliche Beihilfen

⁷²¹ Vgl Art 107 Abs 2 und 3 AEUV sowie *Sutter in Mayer/Stöger*, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 84 bis 119. Auch *Peyerl* verneint die Anwendung der Legalausnahmen des Art 107 Abs 2 AEUV bei steuerlichen Pauschalierungen, siehe *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, FN 120; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 144 ff.

⁷²² *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 39; *Sutter in Mayer/Stöger*, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 20; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 337 f; *Bungenberg in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 104.

⁷²³ EuGH 5.6.2012, C-124/10 P, *Kommission/EDF Tz 77*; 9.6.2011, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, *Comitato „Venezia vuole vivere“ ua/Kommission*, Slg 2011, I-4727 Tz 94 mwN.

⁷²⁴ ABl L 1999/83, 1; Art 1 lit a sublit v der Verordnung.

⁷²⁵ Ua auch *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 43.

⁷²⁶ Siehe zB EuGH 23.2.1961, Rs 30/59, Slg 1961, 3, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*; EuGH 15.3.1994, Rs C-387/92, Slg 1994, I-877, *Banco Exterior de España – Tz 13*; EuGH 1.12.1998, Rs C-200/97, Slg 1998, I-7907, *Ecotrade – Tz 34*; EuGH 19.5.1999, Rs C-6/97, Slg 1999, I-2981, *Italien/Kommission – Tz 15*; EuGH 17.6.1999, Rs C-75/97, Slg 1999, I-3671, EuGH 17.6.1999, Rs C-295/97, Slg 1999, I-3735, *Piaggio – Tz 34*; *Belgien/Kommission – Tz 23*; EuGH 8.11.2001, Rs C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline – Tz 38*; EuGH 22.11.2001, Rs C-53/00, Slg 2001, I-9067, *Ferring – Tz 15*.

auch auf indirekte Subventionen wie zB Steuervergünstigungen anzuwenden sind.⁷²⁷ Dies auch insbesondere deshalb, da der Verzicht von Steuereinnahmen durch den Staat zweifelsfrei als Beihilfe vom Staat oder aus „staatlichen Mitteln“ iSd Art 107 Abs 1 AEUV anzusehen ist.⁷²⁸

*Sutter*⁷²⁹ führt bei den potentiellen steuerlichen Beihilfen explizit Sondervorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wie beispielsweise engere Einkommensdefinition, großzügige Betriebsausgabendefinition oder großzügige Pauschalierungen, an.

In diesem Sinne stellte auch der UFS⁷³⁰ fest, dass die Gaststättenpauschalierung unter den Beihilfenbegriff zu subsumieren sei, da die Gewährung von ertragsteuerlichen Begünstigungen als staatliche Maßnahme zu werten sei, welche sich eigne, die steuerliche Belastung zu mindern.

Diese Auffassung trifft auch vollinhaltlich auf die Sportlerpauschalierungsverordnung zu. Aufgrund ihrer Antragsbedürftigkeit und mangelnden Bindungswirkung⁷³¹ kommt der Sportlerpauschalierungsverordnung ausschließlich Begünstigungscharakter zu. Da die Verordnung zu einer Reduktion von 67% der Bemessungsgrundlage führt, ist an der steuerlichen Besserstellung ebensowenig zu zweifeln wie am dadurch bedingten Ausfall von staatlichen Steuereinnahmen. Die Pauschalierung stellt schließlich eine Abweichung von der Normalbesteuerung dar und begründet, wie Kapitel 3.2.2.6 zeigt, insbesondere eine ungerechtfertigte Divergenz gegenüber der Besteuerung von überwiegend im Ausland auftretenden Künstlern oder nicht überwiegend im Ausland auftretenden Sportlern, welche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Ebenso scheidet eine sachliche Rechtfertigung der Sportlerpauschalierung iSd europäischen Beihilfenrechts aus, als es sich bei der

⁷²⁷ Siehe etwa EuGH 15.3.1994, Rs C-387/92, Slg 1994, I-877, *Banco Exterior de España – Tz 14*; EuGH 19.5.1999, Rs C-6/97, Slg 1999, I-2981, *Italien/Kommission – Tz 16 f.*

⁷²⁸ *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 72 mit Verweis auf die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung vom 11.11.1998, Pkt 10; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 337.

⁷²⁹ *Sutter in Mayer/Stöger*, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 60; siehe auch *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 82; ebenso Mitteilung der Kommission „Unternehmensbesteuerung“, ABl C 384/3 vom 10.12.1998 Rz 9.

⁷³⁰ UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

⁷³¹ Diese beiden Elemente erachtet *Sutter* als sorgfältig zu würdigende Aspekte in der Gesamtbeurteilung einer Maßnahme; siehe *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 46 f.; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 338 f.

Pauschalierung nicht um den primär angedachten Effekt der Vereinfachung von inländischen und ausländischen Besteuerungsregeln handelt, sondern vielmehr eine Verminderung der steuerlichen Belastung. Die Kommission hielt bereits ausdrücklich fest, dass es der Art und dem inneren Aufbau eines Steuersystems widerspreche, wenn mit einer beabsichtigten Vereinfachungsmaßnahme gezielt auch eine Steuererleichterung gewährt wird.⁷³² Durch das jährlich neue Wahlrecht des Sportlers von der Verordnung Gebrauch zu machen sowie die drastische Reduktion der Bemessungsgrundlage ist die Gewährung einer Steuererleichterung evident.

Unzulässig sind Beihilfen darüber hinaus nur dann, wenn es zu einer **selektiven Begünstigung von Unternehmen oder Produktionszweigen** kommt.⁷³³ Hierbei ist allerdings nicht entscheidend wer formeller Empfänger einer Beihilfe ist, sondern wer dessen wirtschaftlicher Begünstigter ist. Begünstigte Unternehmen können sowohl unmittelbar als auch mittelbar durch die Beihilfe profitieren.⁷³⁴ Bezogen auf die Sportlerpauschalierungsverordnung ist die selektive Wirkungsweise klar abgegrenzt. Nur Sportler, die der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, selbständige Einkünfte erzielen sowie ihre überwiegenden Auftritte im Ausland vollziehen, sind von der Sportlerpauschalierungsverordnung potentiell begünstigt. Der „*gattungsmäßig eingegrenzten Umschreibung des Begünstigtenkreises*“⁷³⁵ ist hiermit augenscheinlich Genüge getan. Indem Sportler auf einem bestimmten Markt des Entgelts wegen Leistungen erbringen, ist an deren wirtschaftlicher Tätigkeit und folglich deren Unternehmereigenschaft nicht zu zweifeln.⁷³⁶ Somit ist die Verordnung geeignet, bestimmte Unternehmen, nämlich die Sportler selbst, gegenüber anderen Unternehmern, vor allem gegenüber Sportlern, die nicht vom

⁷³² Sutter in Mayer/Stöger, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 61; EuGH 2.7.1974, 173/73, *Italien/Kommission*, Slg 1974, 709 ff Rz 34; EuGH 6.9.2006, Rs C-88/03 *Portugal-Kommission*, Slg. I-7115, Tz 81; vgl ebenso Peyerl, EG-Beihilfenverbot und Steuerrecht, JAP 2008, 26; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 94 ff.

⁷³³ Vgl Art 107 Abs 1 AEUV.

⁷³⁴ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 75 f sowie 79 ff; Sutter in Mayer/Stöger, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 32; Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 339.

⁷³⁵ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 89.

⁷³⁶ Zum Unternehmensbegriff vgl ua Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 78 f; Bungenberg in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 109 ff.

Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung umfasst sind, zu begünstigen und kann daher als selektive Maßnahme betrachtet werden.⁷³⁷

Als weitere Erfordernisse einer staatlich unzulässigen Beihilfe führt Art 107 Abs 1 AEUV eine **Wettbewerbsverfälschung sowie eine zwischenstaatliche Handelsbeeinträchtigung** an. Hinsichtlich der Wettbewerbsverfälschung kommt durch die Formulierung „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“⁷³⁸ zum Ausdruck, dass bereits eine potentielle Beeinträchtigung des Wettbewerbs zwischen Unternehmen genügt und es somit keines tatsächlichen Nachweises bedarf.⁷³⁹ Durch den engen Konnex der Wettbewerbsverfälschung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels werden diese Merkmale häufig zusammen geprüft.⁷⁴⁰ Eine wesentliche Voraussetzung für eine zwischenstaatliche Handelsbeeinträchtigung ist das Bestehen eines grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs.⁷⁴¹ Die daran anschließende Prüfung einer Beeinträchtigung erfordert kein tatsächliches Feststehen einer Beeinträchtigung, sondern vielmehr genügt wiederum die Eignung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handelns infolge der gewährten Beihilfe.⁷⁴² Ausreichend für eine Beeinträchtigung ist bereits, dass die Entwicklung des Handels anders verläuft, als sie es ohne staatliche Beihilfe voraussichtlich würde. Das Ausmaß der Beeinträchtigung ist nicht entscheidend.⁷⁴³

Bei Sportlern, die unter den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen, ist der Wettbewerb des begünstigten inländischen Sportlers mit vergleichbaren

⁷³⁷ Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 340; vgl UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

⁷³⁸ Art 107 Abs 1 AEUV.

⁷³⁹ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 135; Eilmansberger in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 177; Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 340.

⁷⁴⁰ Heinrich in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 173 mit Verweisen auf EuG 15.6.2000 – verb. Rs T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98 und T-23/98 (Alzetta Mauro/Kommission), Slg 2000, II-2319, Rn 81; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 132 ff; zustimmend auch Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 341.

⁷⁴¹ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 137; Heinrich in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 162 ff; Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 341.

⁷⁴² Heinrich in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 165 mit Verweis auf ua EuGH 30.4.2009 – C-49406 P (WAM), Slg 2009, I-3639, Rn 30; EuGH 15.12.2005 – C-148/04 (Unicredito Italiano), Slg 2005, I-11137, Rn 54.

⁷⁴³ Heinrich in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 165; EuGH 15.12.2005 – C-66/02 (Italien/Kommission), Slg 2005, I-10936, Rn 112.

Sportlern in anderen Mitgliedstaaten schon dadurch impliziert, dass die Pauschalierungsverordnung überwiegende Auftritte bei Sportveranstaltungen im Ausland verlangt. Eine Steuererleichterung ist jedenfalls geeignet den wirtschaftlichen und in weiterer Folge auch den sportlichen Wettbewerb gegenüber Sportlern aus anderen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.⁷⁴⁴ Sportler, denen durch die Pauschalierung ein finanzieller Vorteil gewährt wird, sind in der Lage ihre wirtschaftliche Besserstellung im Verhältnis zu ihren Mitstreitern auszunützen. Hierbei ist an die Anschaffung von Ausrüstungsutensilien, das Abhalten von finanziell aufwendigen Trainingslagern, Investitionen in ein besseres Umfeld durch Engagieren von Trainern, Masseuren oder Physiotherapeuten sowie das Bestreiten von teuren Reisen zum Auftrittsort zu denken. Diese Maßnahmen werden durch Gewährung steuerlicher Erleichterungen zweifelsfrei gefördert und führen im Ergebnis zu Wettbewerbsvorteilen gegenüber Sportlern, die nicht in den Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung fallen.⁷⁴⁵

Hinsichtlich der möglicherweise geringen Ausmaße der Wettbewerbsbeeinträchtigung ist auszuführen, dass der EuGH wiederholt betont hat, dass weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten ausschließe.⁷⁴⁶

Des Weiteren gilt es jedoch die Verordnung der Kommission⁷⁴⁷ zur **De-minimis-Regel** zu beachten, wonach eine schädliche Auswirkung staatlicher Maßnahmen auf den Wettbewerb oder den grenzüberschreitenden Handel erst ab einem gewissen Fördervolumen angenommen werden kann.⁷⁴⁸ Von einer De-minimis-Beihilfe ist immer dann auszugehen, wenn die Summe

⁷⁴⁴ Vgl. EuGH 30.4.2009 – C-49406 P (*WAM*), Slg 2009, I-3639, Rn 51; EuGH 3.3.2005 – C-172/03 (*Heiser*), Slg 2005, I-1627, Rn 35.

⁷⁴⁵ Bereits der UFS hat im Zusammenhang mit der Gaststättenpauschalierungsverordnung festgestellt, dass Begünstigungen, die ein Unternehmen von den Kosten entlasten, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung bzw. üblichen Tätigkeit zu tragen hätte, geeignet seien, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen. Siehe UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 mit Verweis auf EuGH 3.3.2005 – C-172/03 (*Heiser*); UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

⁷⁴⁶ Vgl. EuGH 21.3.1990, C-142/87, *Belgien/Kommission*, Slg 1990, I-959 Rz 43; EuGH 11.11.1987, 259/85, *Frankreich/Kommission*, Slg 1987, 4393 ff, Rz 24.

⁷⁴⁷ VO 1407/2013 der Kommission v 18.12.2013.

⁷⁴⁸ *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 140 ff; *Terhechte* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 197; *Sutter* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV, 2014, Art 107 Rz 55; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 345.

der staatlichen Beihilfen, in welcher Form auch immer, an einen bestimmten Begünstigten einen Bruttobetrag, insofern vor Abzug direkter Steuern, von 200.000 Euro innerhalb einer Dreijahresperiode nicht übersteigt.⁷⁴⁹ Voraussetzung ist dabei, dass es sich um transparente Beihilfen handelt. Eine transparente Beihilfe liegt dann vor, wenn sich ihr Bruttosubventionsäquivalent im Voraus genau berechnen lässt, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich ist.⁷⁵⁰ Die Kommission versteht unter einer transparenten Beihilfe beispielsweise Zuschüsse, Zinszuschüsse oder begrenzte Steuerbefreiungen.⁷⁵¹ Darüber hinaus werden zur Überwachung der De-minimis-Beihilfen detaillierte Offenlegungs-, Informations- und Prüfvorschriften verlangt.⁷⁵² Nur bei kumulativer Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen fällt eine staatliche Beihilfe in den Anwendungsbereich der De-minimis-Regelung und ist somit von der Notifikationspflicht durch den Mitgliedstaat ausgenommen.⁷⁵³

Wie der UFS⁷⁵⁴ kürzlich im Zusammenhang mit der Gaststättenpauschalierung konstatierte, setze die Anwendung der De-minimis-Regelung voraus, dass die staatliche Beihilfe bei ihrer Gewährung vom Mitgliedstaat ausdrücklich als solche qualifiziert und in ihrer Höhe ermittelt werde.⁷⁵⁵ Da steuerliche Pauschalierungen, insbesondere auch die Sportlerpauschalierungsverordnung, nicht als De-minimis-Beihilfe deklariert werden, kommt die De-minimis-Regelung von vornherein nicht zur Anwendung.⁷⁵⁶

In einem letzten Schritt ist zu beurteilen, ob es sich bei der Sportlerpauschalierungsverordnung um eine **neue oder eine bestehende Beihilfe** iSd Art 108 AEUV handelt. Dieser Unterscheidung kommt eminente Bedeutung zu, als für bestehende

⁷⁴⁹ Art 3 Abs 2 VO 1407/2013; *Terhechte* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 202; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 345.

⁷⁵⁰ Art 3 Abs 6 sowie Art 4 VO 1407/2013; *Terhechte* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 202; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 345.

⁷⁵¹ Art 4 Abs 2 VO 1407/2013; *Terhechte* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 202.

⁷⁵² Art 6 VO 1407/2013.

⁷⁵³ Art 3 Abs 1 VO 1407/2013; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 141; *Terhechte* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 202; *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 345.

⁷⁵⁴ UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.

⁷⁵⁵ Vgl insbesondere Art 6 Abs 5 VO 1407/2013

⁷⁵⁶ Siehe *Peyerl*, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 346.

Beihilfen lediglich ein zukünftig wirkendes Überwachungsverfahren der Kommission festgesetzt wurde, sodass derartige Beihilfen bis zu einer Unvereinbarkeitsentscheidung der Kommission als rechtmäßig gelten und daher weiterhin gewährt werden dürfen. Währenddessen bedürfen neue Beihilfen bereits im Vorfeld einer Notifikation der Mitgliedstaaten gegenüber der Kommission und unterliegen widrigenfalls einem Durchführungsverbot.⁷⁵⁷

Aufgrund einer anlässlich des österreichischen Beitritts zur Europäischen Gemeinschaft mit dieser geschlossenen Beitrittsakte,⁷⁵⁸ ergibt sich für Österreich der 1.1.1994, Beitritt zum EWR, als Stichtag für die allgemeine Trennlinie zwischen bestehenden und neuen Beihilfen.⁷⁵⁹ Da die Sportlerpauschalierungsverordnung im Jahr 2000 und somit deutlich nach dem relevanten Stichtag in Kraft getreten ist, muss von einer Neubeihilfe ausgegangen werden.

Vor Gewährung einer neuen Beihilfe besteht die Pflicht des Mitgliedsstaates diese zu deren Notifikation an die Kommission zu übermitteln. Gleichmaßen wie der Kommission ein diesbezügliches Genehmigungsmonopol zukommt, kann nur der Mitgliedstaat selbst die Anmeldung vornehmen. Solange die Kommission keine abschließende Entscheidung erlassen hat, unterliegt die angedachte Maßnahme einem Durchführungsverbot.⁷⁶⁰ Werden Beihilfen trotz unterlassener Notifikation durchgeführt, so handelt es sich hierbei um rechtswidrige Beihilfen, die aufgrund des Verstoßes von Art 108 Abs 3 AEUV iVm der Beihilfenverfahrensverordnung⁷⁶¹ mit der Möglichkeit einer Rückabwicklung behaftet sind.⁷⁶²

⁷⁵⁷ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 153 f; Bungenberg in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 857 ff.

⁷⁵⁸ Vgl BGBl 45/1995.

⁷⁵⁹ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 177 f; Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 1), ÖStZ 2011, 553.

⁷⁶⁰ Siehe Art 108 Abs 3 Satz 1 AEUV iVm Art 3 der Beihilfenverfahrensverordnung (VVO), VO 659/1999/EG; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 159 ff; Bungenberg in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 859 ff; Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 1), ÖStZ 2011, 553.

⁷⁶¹ Art 1 lit f VVO.

⁷⁶² Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 166 ff; Bungenberg in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 862 ff; Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 1), ÖStZ 2011, 553; Lang, Rechtsschutzfragen abgabenrechtlicher Beihilfengewährung, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Beihilfenrecht, 2004, 81 ff.

Aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit des Durchführungsverbotes sind sowohl nationale Gerichte als auch Behörden verpflichtet, die Anwendung von rechtswidrigen Beihilfen zu unterlassen.⁷⁶³ Der EuGH⁷⁶⁴ bekräftigte die unmittelbare Anwendbarkeit des Durchführungsverbotes wie folgt: *„Diese unmittelbare Geltung erstreckt sich auf den gesamten Zeitraum, in dem das Verbot wirksam ist. Von dieser unmittelbaren Verbotswirkung betroffen ist jede Beihilfemaßnahme, die durchgeführt wird, ohne dass sie angezeigt ist, oder die im Falle der Anzeige während der Vorprüfphase oder – falls die Kommission ein förmliches Verfahren einleitet – vor Erlass der abschließenden Entscheidung durchgeführt wird.“*

Ebenso wie der UFS zu dem Ergebnis kam, dass es sich bei der Gaststättenpauschalierungsverordnung um eine nicht notifizierte Neubeihilfe handelte,⁷⁶⁵ ist davon auszugehen, dass auch bei der Sportlerpauschalierungsverordnung eine nicht notifizierte Neubeihilfe anzunehmen ist. Die Beurteilung als rechtswidrige Beihilfe hat die zwingende Nichtanwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung zur Konsequenz und könnte darüber hinaus eine Rückforderungsentscheidung der Europäischen Kommission nach sich ziehen. Insofern ist insbesondere auch den nationalen Instanzen aufgrund des unionsrechtlichen Anwendungsvorranges erhebliche Bedeutung beizumessen, da sie eine Anwendung einer verbotenen Neubeihilfe zu unterlassen haben.

3.2.2.9 Zusammenfassung

Es bleibt abzuwarten in welche Richtung sich die Sportlerpauschalierungsverordnung und ihre Auslegung vor allem bezogen auf die Erfassung der gesamten Werbetätigkeiten weiterentwickelt. Im Allgemeinen darf der generelle Weiterbestand der Pauschalierung im österreichischen Steuersystem in erhebliche Zweifel gezogen werden, zumal eine Steuerreform in Bälde zu erwarten sein wird und der Finanzminister bereits ankündigte,

⁷⁶³ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 169; Bierwagen in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, 876 f; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014, Rz 75.

⁷⁶⁴ EuGH 11.12.1973, 120/73, Lorenz, Slg 1973, 1471 Tz 8 f.

⁷⁶⁵ Vgl UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10; UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12; ebenso Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 2), ÖStZ 2011, 572.

steuerrechtliche Privilegien einzelner Berufsgruppen streichen zu wollen.⁷⁶⁶ Ob darunter auch die Berufsgruppe der Sportler zu verstehen ist, bleibt abzuwarten.⁷⁶⁷ Dass es jedoch an der Zeit ist über privilegierende Aspekte der Sportlerpauschalierungsverordnung zu diskutieren, scheint selbst innerhalb der politischen Couleurs auf Akzeptanz zu stoßen. Der Budget- und Finanzsprecher der SPÖ, Kai Jan Krainer, bekundet Sympathie für eine Reform der Verordnung, während für den Grünen Werner Kogler "*nicht einzusehen [ist], warum Großverdiener im Spitzensport Steuerprivilegien erhalten*".⁷⁶⁸ Obgleich der massiven politischen Instrumentalisierung der Sonderstellung von Einzelsportlern, ist die Wirkung höchstgerichtlicher Entscheidungen nicht zu gering zu bewerten. Ein gegebenenfalls festzustellender Verstoß gegen den innerstaatlichen Gleichheitssatz oder eine Inkompatibilität mit dem unionsrechtlichen Verbot staatlicher Beihilfen vermag auch dem hartnäckigsten politischen Willen eine Kehrtwende zu geben.

Dem oftmals geäußerten Argument, dass Sportler bei Wegfall dieses Steuerprivilegs die Flucht ins Ausland antreten würden⁷⁶⁹, kann insofern entgegengetreten werden, als die potentiellen (Haupt-)Anwendungsberechtigten der Sportlerpauschalierungsverordnung, nämlich die Wintersportler, in kaum einem anderen Land, vor allem nicht in Steueroasen wie Monaco oder Malta, derartige (Trainings-)Bedingungen wie in Österreich vorfinden würden. Dass dies nicht nur strukturell und klimatisch bedingt zu sehen ist, sondern auch bezogen auf die wirtschaftliche Vermarktung eines Sportlers, zeigt eindrucksvoll die Vielzahl an österreichischen Sponsoren, die die im Inland ansässigen Sportler finanziell unterstützen. Der Bekanntheitsgrad, also folglich auch der wirtschaftliche Werbewert, eines österreichischen Wintersportlers scheint im Wintersportland Österreich beträchtlich höher anzusiedeln zu sein als beispielsweise in Monaco. Nicht zuletzt aufgrund dieser wirtschaftlichen sowie finanziellen und damit schlussendlich in der Regel essentiellen Faktoren ist es nahezu auszuschließen, dass insbesondere die Gruppe der österreichischen Wintersportler bei einem Wegfall der Sportlerpauschalierungsverordnung das Land verlassen würde. Dem im Ergebnis,

⁷⁶⁶ http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/oesterreich/politik/635191_Spindelegger-will-Anhebung-des-Pensionsantrittsalters.html vom 4.6.2014 (Zugriff 1.7.2014).

⁷⁶⁷ Die Sportlerpauschalierungsverordnung hätte bereits 2004 nach dem Entwurf einer „Branchen-Pauschalierungsverordnung“ auslaufen sollen. Siehe dazu *Doralt*, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 181 sowie übereinstimmend *Stipsits*, Pauschalierungen im Überblick, taxlex 2005, 304.

⁷⁶⁸ <http://derstandard.at/1326503149816/Sparpaket-Streit-um-Steuerprivilegien-fuer-Spitzensportler> (Zugriff 1.7.2014).

⁷⁶⁹ Siehe <http://derstandard.at/1326503149816/Sparpaket-Streit-um-Steuerprivilegien-fuer-Spitzensportler> (Zugriff 1.7.2014).

obgleich mit anderer Begründung, zustimmend, konstatierte bereits Hermann Maier angesprochen auf ein Steuerprivileg für Spitzensportler: „Das gibt es, der Steuersatz ist in den letzten Jahren aber deutlich nach oben gegangen. Mit seinem Geld in ein anderes Land zu gehen wäre diesbezüglich schon ein Vorteil. Aber jetzt zahlt sich das ja eh nicht mehr aus.“⁷⁷⁰ Maier spielt damit auf die Erhöhung der Bemessungsgrundlage von 20% bzw 25% auf 33% an, verkennt aber dennoch, durchaus süffisant, den der Verordnung weiterhin immanenten Begünstigungscharakter. Diesbezüglich realitätsgetreuer ist die Ansicht von Rainer Schönfelder, der sich selbst als „Begünstigter“ sieht, einzustufen. In einem Interview 2013 währte er es als Problem, wenn die Sportlerpauschalierungsverordnung wegfiel. „Die Zahlen sprechen für sich. Es ist ein Unterschied ob man 17 Prozent Steuer zahlt oder 50 Prozent. Aber die Welt würde nicht untergehen.“⁷⁷¹

3.2.3 DER GEWINNFREIBETRAG

3.2.3.1 Allgemeines

Der Gewinnfreibetrag führt als steuerrechtliches Instrument zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage und ist der Einkünfteermittlung von natürlichen Personen, die betriebliche Einkünfte erzielen, zuzuordnen, wobei die Art der Gewinnermittlung hierbei nicht relevant ist.⁷⁷² Diese Art des Freibetrages beträgt bis zu 13% der Bemessungsgrundlage, wobei hierfür der Gewinn, ausgenommen der Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG herangezogen wird. Bei Einkünften gemäß § 27 Abs 2 Z 1 und 2 EStG wird der besondere Steuersatz des § 27 a EStG angewendet.⁷⁷³ Der Gewinnfreibetrag ist jedoch mit einer Höchstgrenze gedeckelt, als er maximal 100.000 Euro betragen kann. Hierbei ist zu beachten, dass diese Begrenzung für die Jahre 2013 bis 2016 eine spürbare Einschränkung erfährt. Ab dem Veranlagungsjahr 2013 wird der Gewinnfreibetrag für den 175.000 Euro übersteigenden

⁷⁷⁰ <http://www.format.at/articles/1036/525/277000/hermann-maier-karriere-zukunft-geld-reise-suedpol> (Zugriff 1.7.2014).

⁷⁷¹ <http://www.format.at/articles/1321/933/358881/herr-dancing-star-rainer-schoenfelder-ordnung> (Zugriff 1.7.2014).

⁷⁷² Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 2; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 7 f; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 10 Tz 2.2; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 462/1.

⁷⁷³ § 10 Abs 1 Z 1 EStG; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 11; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 13; EStR 2000 Rz 3702.

Gewinnanteil auf 7% und für den 350.000 Euro übersteigenden Gewinnanteil auf 4,5% gemindert. Für einen 580.000 Euro übersteigenden Gewinnanteil wird kein Gewinnfreibetrag mehr gewährt. Daraus ergibt sich ein maximal geltend zu machender Gewinnfreibetrag in Höhe von 45.350 Euro pro Veranlagungsjahr.⁷⁷⁴ Ab dem Veranlagungsjahr 2017 soll wieder die Höchstgrenze von 100.000 Euro zur Anwendung gelangen.⁷⁷⁵

Es wird grundlegend zwischen zwei Arten des Gewinnfreibetrages unterschieden:

Jeder Steuerpflichtige, der betriebliche Einkünfte erzielt, kann für einen Gewinn in maximaler Höhe von 30.000 Euro im Kalenderjahr einen Grundfreibetrag von 13%, folglich höchstens 3.900 Euro, geltend machen. Hierfür bedarf es keines Investitionserfordernisses.⁷⁷⁶ Auch Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen iSd § 17 EStG oder daran anknüpfenden Verordnungen im Wege einer Teil- oder Vollpauschalierung ermitteln, sind berechtigt den Grundfreibetrag in Anspruch zu nehmen.⁷⁷⁷ Darüber hinaus steht der Grundfreibetrag auch im Anwendungsbereich der Sportlerpauschalierungsverordnung zu.⁷⁷⁸ Welche weitreichende Bedeutung dem Grundfreibetrag zukommt, zeigt sich im Einkommensteuerverfahren, wo der Grundfreibetrag auch ohne besondere Geltendmachung von Amts wegen zuerkannt wird.⁷⁷⁹

Davon zu unterscheiden ist der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, der erst bei über 30.000 Euro hinausgehenden Gewinnen geltend gemacht werden kann. Hierfür müssen jedoch Investitionen für begünstigte Wirtschaftsgüter vorliegen.⁷⁸⁰ Der investitionsbedingte

⁷⁷⁴ Siehe § 10 Abs 1 Z 2 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 2/1; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 4; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 1.

⁷⁷⁵ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 4; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 1; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 462/1.

⁷⁷⁶ § 10 Abs 1 Z 3 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 2; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 11; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 2.2.

⁷⁷⁷ § 10 Abs 1 Z 6 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 17; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 3 und 8; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 3.4; *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237; *Ryda/Langheinrich*, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 303; *Wagner*, Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne bei pauschaler Gewinnermittlung, SWK 2009, 371; EStR 2000 Rz 3822.

⁷⁷⁸ *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 17; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 8; EStR 2000 Rz 3822.

⁷⁷⁹ *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 4; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 10; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2; *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 238; EStR 2000 Rz 3825.

⁷⁸⁰ Siehe § 10 Abs 1 Z 4 EStG.

Gewinnfreibetrag ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter begrenzt.⁷⁸¹ Als begünstigte Wirtschaftsgüter kommen abnutzbare körperliche Anlagegüter sowie bestimmte Wertpapiere und Wohnbauanleihen in Betracht.⁷⁸² § 10 Abs 4 EStG enthält ebenso eine Katalog an Wirtschaftsgütern, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden kann. Dazu zählen insbesondere Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, Luftfahrzeuge, geringwertige Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG oder gebrauchte Wirtschaftsgüter. Die Absetzung für Abnutzung ist davon nicht betroffen und steht neben dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag weiterhin zu.⁷⁸³

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird, im Gegensatz zum Grundfreibetrag, nicht automatisch berücksichtigt, sondern bedarf einer Geltendmachung an der dafür vorgesehenen Stelle in der Einkommensteuer- oder Feststellungserklärung.⁷⁸⁴ Eine unrichtige oder unterlassene Eintragung kann bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw Feststellungsbescheides durch eine entsprechende Bekanntgabe an die Finanzverwaltung berichtigt werden.⁷⁸⁵

Die steuerlichen Auswirkungen des Gewinnfreibetrages soll eine Grafik der Finanzverwaltung⁷⁸⁶ demonstrieren, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, dass diese Grafik die zeitlich befristete Staffelung des Gewinnfreibetrages (2013 bis 2016) nicht berücksichtigt und somit von einem maximal geltend zu machenden Betrag in Höhe von 100.000 Euro ausgegangen wird:

⁷⁸¹ § 10 Abs 1 Z 5 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 13 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 11 f; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2; EStR 2000 Rz 3820.

⁷⁸² § 10 Abs 3 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 15; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 21; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2

⁷⁸³ § 10 Abs 1 Z 5; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 51; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 24; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 462/3.

⁷⁸⁴ § 10 Abs 7 Z 1 EStG.

⁷⁸⁵ *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 80; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 36; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 9.2; EStR 2000 Rz 3834.

⁷⁸⁶ EStR 2000 Rz 3823; siehe ebenso die Grafiken in *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 14 sowie *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2 und 5.4.

	Fall a	Fall b	Fall c	Fall d
<i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i>	20.000	-30.000	50.000	1.200.000
<i>Davon 13%</i>	2.600	0	6.500	156.000
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	1.000	20.000	2.000	135.000
<i>Grundfreibetrag</i>	2.600	0	3.900	3.900
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	0	0	2.000	96.100
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	2.600	0	5.900	100.000
<i>Gewinn endgültig</i>	17.400	-30.000	44.100	1.100.000

Abbildung 10: Aus der Obergrenze von 100.000 Euro errechnet sich ein begünstigungsfähiger Maximalgewinn von insgesamt ca. 769.230 Euro.

3.2.3.2 Zweck und Rechtsentwicklung

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007⁷⁸⁷ wurde für natürliche Personen, die betriebliche Einkünfte erzielen und ihren Gewinn mittels Einnahmen-Ausnahmen-Rechnung ermitteln, die Möglichkeit geschaffen, einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) steuermindernd geltend zu machen.⁷⁸⁸ Dadurch sollte eine Eigenkapitalstärkung kleiner und mittlerer Unternehmen erfolgen und ein Anreiz zur Investition in begünstigte Güter geschaffen werden.⁷⁸⁹ Der Freibetrag sollte eine fiktive Betriebsausgabe, die zusätzlich zu den tatsächlichen Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigt wird, darstellen.⁷⁹⁰

Im Rahmen des Steuerreformgesetz 2009 wurde der FBiG durch den Gewinnfreibetrag ersetzt. Ab der Veranlagung 2010 war der Freibetrag nicht mehr ausschließlich von Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter abhängig.⁷⁹¹ Vielmehr unterteilt sich der derzeit

⁷⁸⁷ Durch das KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl I 101.

⁷⁸⁸ Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 1; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 1; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 10 Tz 1.

⁷⁸⁹ GP XXII IA 829/A; AB 1466 S.150.

⁷⁹⁰ UFS 25.11.08, RV/1237-L/08, bestätigt durch VwGH 4.3.2009, 2008/15/0333; anderer Ansicht Hödl, FBiG versus pauschale Gewinnermittlung – oder doch beides?, SWK 2008, 471 ff.

⁷⁹¹ Siehe beispielhaft Ryda/Langheinrich, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 301.

in Geltung stehende Gewinnfreibetrag in einen investitionsunabhängigen Grundfreibetrag und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Der nunmehrige Gewinnfreibetrag sollte als Äquivalent zur „Sechstelbegünstigung“ von nichtselbständig Erwerbstätigen gemäß § 67 EStG für steuerpflichtige Selbständige in Geltung treten.⁷⁹² Demzufolge wurde auch der Freibetrag von 10% auf 13% erhöht.⁷⁹³ Hierdurch sollte ein Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Einkünften, unabhängig von der Einkunftsart und der Rechtsform, sichergestellt werden.⁷⁹⁴ Die Gesetzesmaterialien deklarieren den Grundfreibetrag als „*reine Steuerentlastungsmaßnahme*“⁷⁹⁵, während *Doralt*⁷⁹⁶ im investitionsunabhängigen Grundfreibetrag jedenfalls eine verschleierte Tarifmaßnahme sieht.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012⁷⁹⁷ erfolgte korrespondierend zu den Änderungen bei der begünstigten Besteuerung des Jahressechstels nach § 67 Abs 1 und 2 EStG eine zeitlich befristete Staffelung des Gewinnfreibetrages, sodass der Entlastungseffekt zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie betrieblichen Einkünften im Ergebnis gleich blieb.⁷⁹⁸

3.2.3.3 Anspruchsberechtigung bei (Sportler-)Pauschalierungen

*„Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.“*⁷⁹⁹

⁷⁹² EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 1; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 3; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 2.2; *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237.

⁷⁹³ *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 236, worin er ausführt, dass die Sechstelbegünstigung von unselbständig Erwerbstätigen zu einer steuerlichen Entlastung von ca 14% führe.

⁷⁹⁴ *Urnik*, Die Änderung des Einkommensteuertarifs ab 1.1.2009 (StRefG 2009), taxlex 2009 , 81 ff; vgl *Ryda/Langheinrich*, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 302; *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 236.

⁷⁹⁵ EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP; *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237.

⁷⁹⁶ *Doralt*, Steuerreform: Einzelunternehmen bleiben diskriminiert, RdW 2009, 42.

⁷⁹⁷ BGBl I 22/2012.

⁷⁹⁸ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 11a; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 3.

⁷⁹⁹ § 10 Abs 1 Z 6 EStG.

Das Gesetz normiert hier einerseits ein explizites Zugeständnis des Grundfreibetrages, andererseits eine ausdrückliche Beschränkung der Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Die unmissverständliche gesetzliche Regelung in Bezug auf Pauschalierungen soll primär Rechtssicherheit schaffen,⁸⁰⁰ denn bevor des Inkrafttretens des Steuerreformgesetzes 2009, einschließlich eines klaren rechtlichen Tatbestandes,⁸⁰¹ war die Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne im Zusammenhang mit einer Pauschalierung äußerst umstritten.⁸⁰² Nach Ansicht der Verwaltungspraxis⁸⁰³ sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung⁸⁰⁴ konnte der FBiG bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 EStG nicht in Anspruch genommen werden. Währenddessen konnte der FBiG von Abgabepflichtigen, die ihren Gewinn nach Pauschalierungsverordnungen (jedoch nur bei Ermittlung nach der Handelsvertreter- und der Künstler/Schriftsteller-Pauschalierung⁸⁰⁵ sowie der Verordnung für nichtbuchführende Gewerbetreibende)⁸⁰⁶, die auf § 17 EStG basierten, sowie von Sportlern, die die Sportlerpauschalierungsverordnung in Anspruch nahmen, sehr wohl angewendet werden.⁸⁰⁷ Insofern ist durch die Einführung des Gewinnfreibetrages für bestimmte Branchenpauschalierer eine steuerliche Schlechterstellung eingetreten, als sie nunmehr lediglich den Grundfreibetrag geltend machen können.⁸⁰⁸ Von dieser Verschlechterung verschont blieben jedoch die Sportler, die neben dem Grundfreibetrag weiterhin zusätzlich einen Freibetrag für investierte Gewinne geltend machen können.

⁸⁰⁰ *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237; *Wagner*, Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne bei pauschaler Gewinnermittlung, SWK 2009, 371.

⁸⁰¹ Vgl § 10 Abs 1 Z 6 EStG.

⁸⁰² Ausdrücklich verneinend bspw *Atzmüller*, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 2008, 859; bejahend bspw *Beiser*, Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 2008, 692.

⁸⁰³ EStR 2000 Rz 3701.

⁸⁰⁴ Siehe VwGH 4.3.2009, 2008/15/0333; vgl Kein Freibetrag für investierte Gewinne bei Basispauschalierung, SWK 2009, 395.

⁸⁰⁵ Vgl EStR 2000 Rz 3701, wonach nur nach diesen Pauschalierungsverordnungen ein Freibetrag nach § 10 EStG 1988 aF nicht vom Betriebsausgabenpauschale erfasst ist.

⁸⁰⁶ Vgl EStR 2000 Rz 3701; bei Inanspruchnahme einer Vollpauschalierung (zB Pauschalierung für Gastwirte, Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler, land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung) steht kein Freibetrag nach § 10 EStG 1988 aF zu; vgl auch UFS Linz 15.7.2008, RV/0575-L/08.

⁸⁰⁷ Ua *Ryda/Langheinrich*, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 303; *Renner*, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 2008, 521.

⁸⁰⁸ *Ryda/Langheinrich*, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 303.

Bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung steht somit neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu.⁸⁰⁹ In diesem Fall ist ein Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zwei Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung).⁸¹⁰

Dieser Umstand scheint bemerkenswert, ist jedoch dadurch zu erklären, dass die Sportlerpauschalierungsverordnung nicht auf § 17 EStG aufgebaut wurde und somit nicht der inländischen Gewinnermittlung dient. Im Gegensatz dazu fußt beispielsweise die Künstler-/Schriftstellerverordnung sehr wohl auf § 17 EStG, sodass es zu einer Versagung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages kommt.⁸¹¹

3.2.3.4 Die rechtspolitische Ansicht

Warum die EStR⁸¹² explizit vorsehen, dass bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierungsverordnung im Gegensatz zu Gewinnen, die nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung ermittelt werden, auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden kann, war auch Gegenstand einer schriftlichen parlamentarischen Anfrage⁸¹³ der Abgeordneten Lutz Weinzinger (FPÖ), Kollegen und Kolleginnen. Laut Anfragebeantwortung⁸¹⁴ vom 22.11.2010 wurde Folgendes mitgeteilt:

„Das EStG 1988 ordnet in § 10 Abs. 1 Z 4 an, dass im Fall der Gewinnermittlung nach § 17 EStG 1988 (so genannte gesetzliche Basispauschalierung) oder einer auf § 17 EStG 1988 gestützten Pauschalierungsverordnung nur ein Grundfreibetrag, nicht aber

⁸⁰⁹ Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 17; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 8; EStR 2000 Rz 3822.

⁸¹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 3822.

⁸¹¹ Siehe auch Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 59; wonach Ermittlern nach der Künstler-/Schriftstellerverordnung der FBiG zustand; siehe EStR 2000 Rz 3701.

⁸¹² EStR 2000 Rz 3822.

⁸¹³ Nr. 6394/J vom 22. September 2010.

⁸¹⁴ 6311/AB XXIV. GP.

*ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden kann. Da die Sportlerpauschalierungsverordnung ihrer Intention nach keine Vereinfachung der Gewinnermittlung darstellt, ist sie auch nicht auf Grundlage des § 17 EStG 1988, sondern auf Grundlage des § 2 EStG 1988 ergangen. Dem entsprechend sind Sportler, die die Sportlerpauschalierung in Anspruch nehmen, vom Ausschluss vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag in § 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich nicht betroffen, sofern sie ihren Gewinn nicht auf Grundlage einer Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 ermitteln.*⁸¹⁵

Zur Frage der Rechtfertigung, warum einem kleinen (basis-)pauschalierten Unternehmen (§ 17 EStG) im Gegensatz zu Sportlern nach der Sportlerpauschalierungsverordnung der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag versagt wird, wurde seitens des Finanzministers ausgeführt:

„Die gesetzliche Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) ist mit der Sportlerpauschalierung nicht vergleichbar: Die gesetzliche Basispauschalierung stellt eine Vereinfachung der Gewinnermittlung dar, indem Betriebsausgaben im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem vom Umsatz bemessenen Pauschalbetrag berücksichtigt werden. Daneben können nur die gesetzlich ausdrücklich genannten Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Dem gegenüber stellt die Sportlerpauschalierung, die nur für international tätige Sportler anwendbar ist, eine Vereinfachung hinsichtlich der Anwendung von in- und ausländischen Besteuerungsregeln dar. Erfahrungsgemäß ist die Besteuerung international tätiger Sportler nämlich durch die Notwendigkeit der Anwendung verschiedenster Doppelbesteuerungsabkommen erheblich kompliziert. Die Sportlerpauschalierung ordnet daher (vereinfachend) an, dass ein Drittel des Welteinkommens im Rahmen der österreichischen Besteuerungshöhe zu erfassen ist, während die restlichen zwei Drittel als Einkünfte angesehen werden, für die das Ausland das Besteuerungsrecht hat, die aber im Inland im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen sind. Zur Art der Gewinnermittlung enthält die Sportlerpauschalierungsverordnung keine Aussage.

[...]Sofern Sportler, die von der Sportlerpauschalierungsverordnung Gebrauch machen, ihrer Gewinnermittlung die Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 zu Grunde legen, unterliegen sie

⁸¹⁵ GZ: BMF-310205/0204-1/4/2010.

*ebenfalls der Einschränkung hinsichtlich der Inanspruchnahme eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, wie das für jeden anderen Steuerpflichtigen, der den Gewinn auf Grundlage des § 17 EStG 1988 oder einer dazu ergangenen Verordnung pauschal ermittelt, auch zutrifft. Insofern werden von der Sportlerpauschalierungsverordnung erfasste Sportler wie alle anderen Steuerpflichtigen behandelt, sodass keine Ungleichbehandlung vorliegt.*⁸¹⁶

Die abschließende Frage der Abgeordneten, ob angedacht wird, die Ungleichbehandlung durch Gleichstellung der pauschalierten Unternehmer mit den pauschalierten Sportlern in Bezug auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu beseitigen, wurde unmissverständlich beantwortet:

„Da die Sportlerpauschalierung die Gewinnermittlung unverändert lässt, rechtfertigt ihre Inanspruchnahme allein keinen Ausschluss vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Sollte ein Sportler hingegen für die Gewinnermittlung von einer Pauschalierung Gebrauch machen (beispielsweise ein international tätiger Sportler, auf den die Anwendungsvoraussetzungen der Sportlerpauschalierung zutreffen, ermittelt seinen Gewinn auf Grundlage der gesetzlichen Basispauschalierung), ist er – wie bereits ausgeführt – von der Einschränkung des § 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ebenfalls betroffen.

*Wie bereits erläutert, liegt auf Grund der unterschiedlichen Zielsetzungen der Sportlerpauschalierung einerseits und der Basispauschalierung andererseits keine Ungleichbehandlung vor. Das (unter Progressionsvorbehalt stehende) Ausscheiden von zwei Dritteln der Bemessungsgrundlage stellt keine Steuerfreistellung dieses Teiles dar, weil der Sportler auch im Ausland der Einkommensbesteuerung unterliegt. Im Übrigen sind aber auch Sportler – wie alle anderen Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften – gleichermaßen vom Ausschluss des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages betroffen, wenn sie – zusätzlich zur Sportlerpauschalierung – noch eine Basispauschalierung in Anspruch nehmen. Da demnach keine Ungleichbehandlung vorliegt, besteht für eine Änderung der bisherigen Rechtslage keine Veranlassung.*⁸¹⁷

⁸¹⁶ GZ: BMF-310205/0204-1/4/2010.

⁸¹⁷ GZ: BMF-310205/0204-1/4/2010.

Aus der Anfragebeantwortung geht deutlich hervor, dass die Intention von Pauschalierungen iSd 17 EStG und der Sportlerpauschalierungsverordnung differenziert zu betrachten ist.⁸¹⁸ Insofern scheint § 10 Abs 1 Z 6 EStG der Gewährung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im Zusammenhang mit der Sportlerpauschalierungsverordnung nicht entgegenzustehen.

Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass auch die Sportlerpauschalierungsverordnung eine Begünstigung darstellt, als sie dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, ohne Bindungsdauer, bei seiner Einkünfteermittlung eröffnet. Somit kommt es im Ergebnis zu einer Kumulierung von steuerlichen Vorteilen.

3.2.3.5 Begünstigte Wirtschaftsgüter

Ob der Möglichkeit eines Sportlers iSd Sportlerpauschalierungsverordnung vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu profitieren, gilt es diesbezügliche Erfordernisse abzuklären und näher zu beleuchten.

Die Höhe des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ist zum einen mit der Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter, die in einem Wirtschaftsjahr angeschafft bzw hergestellt werden, begrenzt. Zum anderen ist der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag mit höchstens 13% des die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrags übersteigenden Jahresgewinnes des Betriebs, in dem begünstigte Investitionen getätigt werden, beschränkt. Als absolute Höchstgrenze für den jährlichen Gewinnfreibetrag sind 100.000 Euro (unter Beachtung der vorübergehenden Regelung des § 10 Abs 1 Z 2 EStG) festgesetzt.⁸¹⁹

Begünstigte Wirtschaftsgüter sind einerseits abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind.⁸²⁰

⁸¹⁸ Siehe hierzu bereits Kapitel 3.2.2.1.1.

⁸¹⁹ *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 13 ff; Jakob/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 11 f; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2.*

⁸²⁰ *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2014, § 10 Tz 20 ff; Jakob/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 10 Rz 22; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2*

Das Erfordernis nach einem Inlandsbezug ist damit zu erklären, dass durch die Gewährung des Gewinnfreibetrages das inländische Steueraufkommen reduziert wird und im Gegenzug dazu eine Steigerung an Investitionen im Inland erreicht werden soll.⁸²¹

Sofern abnutzbare körperliche Anlagegüter vor der 4-Jahresfrist aus dem Betrieb ausscheiden, oder so sie ins Ausland verbracht werden, ist der Freibetrag für investierte Gewinne im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens gewinnerhöhend anzusetzen. Davon nicht betroffen sind Fälle einer entgeltlichen Überlassung in einen EU-Mitgliedstaat oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes.⁸²²

Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern zählen andererseits auch Investitionen in Wohnbauanleihen bzw Wertpapiere,⁸²³ die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden.⁸²⁴

Explizit ausgenommen vom Anwendungsbereich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sind folgende Wirtschaftsgüter:⁸²⁵

- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen
- Luftfahrzeuge
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG abgesetzt werden
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter

⁸²¹ *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 238.

⁸²² Siehe § 10 Abs 5 und 6 EStG sowie *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 38 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 22; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 462/5.

⁸²³ Hierbei zu beachten sind die EB zur RV AbgÄG 2014 24 BlgNR XXV. GP, wonach die Begünstigung des § 10 ausschließlich auf den Erwerb körperlicher Wirtschaftsgüter ausgerichtet werden soll; Wertpapieranschaffungen sollten daher aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter für den Gewinnfreibetrag ausgenommen werden.

⁸²⁴ *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 42 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 23; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2.

⁸²⁵ § 10 Abs 4 EStG; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 10 Rz 24; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2014, § 10 Tz 51; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2012, § 10 Tz 4.2.

- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht
- Wirtschaftsgüter, für die eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG in Anspruch genommen wird

Hinsichtlich der Relevanz von begünstigten Wirtschaftsgütern bei Sportlern ist insbesondere auf teure Wettkampf- und Trainingsausrüstung sowie infrastrukturelle Maßnahmen beim Ausbau und der Verbesserung von Trainingsbedingungen zu verweisen. Die Anschaffung teurer Trainingsgeräte, wie beispielsweise eine Ballmaschine für einen Tennisspieler, scheint durchaus geeignet die Voraussetzungen eines begünstigten Wirtschaftsgutes zu erfüllen.

3.2.3.6 Zusammenfassung

Dass Sportlern iSd Sportlerpauschalierungsverordnung zusätzlich auch die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages offen steht, scheint mit dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sämtlicher Abgabepflichtiger nur schwer in Einklang bringen zu sein. Auch *Mayr*⁸²⁶ konzediert, dass die Kombination von Pauschale und Grundfreibetrag im Allgemeinen (diesfalls sogar einschließlich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages) „weitgehend“ erscheinen mag. Dies liege aber nicht primär an der Ausgestaltung und Gewährung des Gewinnfreibetrages, sondern vielmehr an der jeweiligen Pauschalierung. Es bleibe daher vordergründig zu analysieren, inwieweit die entsprechende Pauschalierung dem Sachlichkeitsgebot genüge.

Dieser Sichtweise folgend, *Renner*⁸²⁷, der zur Rechtslage vor dem StRefG 2009 meinte, dass die Pauschalierungsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Geltendmachung des FBiG zwei Steuervorteile impliziere und in Kumulation daher zu einem „nicht gewünschten Doppelvorteil“ und einer „überzogenen Steuerbegünstigung“ führe.

Dass eine Pauschalierung nur schwer mit einem weiteren steuerlichen Vorteil kompatibel ist, wird ebenso von der UFS-Rechtsprechung zugebilligt: „Aus der Textierung des § 17 Abs. 1 EStG ist die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, neben den pauschalieren Betriebsausgaben

⁸²⁶ *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237.

⁸²⁷ *Renner*, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 2008, 517.

nur die dort taxativ aufgezählten Ausgaben als gewinnmindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG übersteigt meist die Erfahrungswerte und wirkt dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung. Eine angestrebte kumulative Beanspruchung beider Begünstigungen - Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne - scheint mit dem das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit auch nicht mehr vereinbar.⁸²⁸

Im Ergebnis ist den Ausführungen von *Atzmüller*⁸²⁹ zu folgen, wonach:

- Steuerpflichtige, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen können, gegenüber solchen, die das nicht können, begünstigt sind, weil sie die Möglichkeit haben, zwischen alternativen Bemessungsgrundlagen zu wählen;
- die Pauschalierung keine Verpflichtung darstellt (hinsichtlich der Sportlerpauschalierungsverordnung besteht keinerlei Bindungsdauer) und der Steuerpflichtige sich stets durch Wahl der regulären Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einen Freibetrag für investierte Gewinne verschaffen kann;

Da der Grundfreibetrag als Ausgleich zur Sechstelbegünstigung von nichtselbständigen Steuerpflichtigen und somit als reine Steuerentlastungsmaßnahme konzipiert ist, scheint die Geltendmachung des Grundfreibetrages bei Sportlern, die bereits durch die Sportlerpauschalierungsverordnung Begünstigungen erfahren, fehl am Platz. Darüber hinaus wird Sportlern iSd Verordnung, als einzigen Anspruchsberechtigten einer steuerlichen Pauschalierung, zusätzlich auch noch die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gewährt.

Abschließend ist dem Argument, dass Sportler iSd Sportlerpauschalierungsverordnung, falls sie ihren Gewinn nach § 17 EStG ermitteln, ebenfalls vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ausgeschlossen sind, mit Nachdruck entgegenzuhalten, dass dem Sportler hierbei ein weiteres Wahlrecht und somit eine Begünstigung zuteil wird. Zudem haben überwiegend im Ausland tätige Sportler regelmäßig hohe Ausgaben und werden daher aus

⁸²⁸ UFS Wien 24.2.2009, RV/4106-W/08; UFS Linz 15.7.2008, RV/0575-L/08.

⁸²⁹ *Atzmüller*, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 2008, 859.

steueroptimierenden Gründen oftmals auf die Basispauschalierung verzichten, um im Gegenzug den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend machen zu können.⁸³⁰

Ein solches Vorgehen nach der „Rosinentheorie“, unter Auslotung der finanziell jeweils besseren Kombination, unter mehreren steuerlichen Vorteilen, ist mit den Leitgedanken des österreichischen Steuerrechts nicht vereinbar.

3.2.4 DIE PAUSCHALE REISEAUFWANDSENTSCHÄDIGUNG

3.2.4.1 Allgemeines

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009 wurde eine Regelung geschaffen, die eine Gewährung einer pauschalen Reiseaufwandsentschädigung (Taggelder und Fahrtkostenvergütungen, zB Ersatz des öffentlichen Verkehrsmittels oder des amtlichen Kilometergeldes) an Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) zulässt, sofern sie von nach den §§ 34 ff BAO begünstigten Rechtsträgern mit dem Zweck der Ausübung oder Förderung des Körpersports gezahlt wird. Die Begünstigten selbst sind jedoch in erster Linie nicht die Vereine, sondern bestimmte Personen, die für den Sportverein Leistungen erbringen. Seit dem Jahr 2010 können Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer die pauschale Reiseaufwandsentschädigung geltend machen.⁸³¹

Als Sportler gelten sowohl Mannschafts- als auch Einzelsportler, die aufgrund ihrer sportlichen Tätigkeit von gemeinnützigen Sportvereinen und Sportverbänden Aufwandsentschädigungen erhalten.

Als Sportbetreuer werden Trainer, Lehrwarte und Übungsleiter, die Sportler fachlich unterstützen, sowie Masseur, Sportärzte und Zeugwarte verstanden. Darüber hinaus zählen auch Schiedsrichter, Rennleiter und Hilfskräfte, die für die sportliche Leitung einer

⁸³⁰ Zu etwaigen Vorteilhaftigkeitsüberlegungen siehe *Prodingner*, Basispauschalierung und Gewinnfreibetrag – ein Vorteilhaftigkeitsvergleich, SWK 2011, 1092.

⁸³¹ *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 3 Rz 92; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; *Siart/Eckert*, Wirtschaftliche Grundlagen der „Sportlerbesteuerung“, SWK 2011, 732; *Aigner*, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 190; *Siart/Stegmayer*, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 364.

Veranstaltung zuständig sind, zum persönlichen Anwendungsbereich der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung.⁸³² Ob der jeweilige Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer gewerbliche, selbständige oder nichtselbständige Einkünfte erzielt, ist für die Anwendung der Steuerbefreiung an sich nicht von Bedeutung.⁸³³

Die pauschale Reiseaufwandsentschädigung steht insofern steuerfrei zu, als sie von gemeinnützigen Sportvereinen ausbezahlt wird und 540 Euro pro Monat bzw 60 Euro pro Einsatztag nicht übersteigt. Sogar ist die Steuerbefreiung als Freibetrag konzipiert, sodass bei Auszahlung höherer Beträge nur der übersteigende Betrag steuerpflichtig wird. Sofern beispielsweise der Sportler im Veranlagungsverfahren tatsächliche Fahrt- und Reisekosten geltend macht, führen diese nur insoweit zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten, als sie die pauschalen steuerfreien Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen übersteigen.⁸³⁴ Eine weitere Prämisse der Abgabebegünstigung ist, dass neben der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 EStG oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei ausgezahlt werden.⁸³⁵ Für die Steuerfreiheit der pauschalen Aufwandsentschädigung ist es jedoch nicht hinderlich, wenn der Sportverein den begünstigten Personen Bustransfers bzw Bus- oder Flugtickets sowie eine Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung stellt.⁸³⁶

Der Reiseaufwandspauschale liegen zwei gesetzliche Normen zugrunde. Einerseits findet die Abgabebefreiung in § 3 Abs 1 Z 16c EStG, andererseits in § 49 Abs 3 Z 28 ASVG ihren Niederschlag. Diese beiden Regelungen stellen jedoch unterschiedliche Anforderungen an eine etwaige Steuerfreiheit.

⁸³² Nicht begünstigt sind bspw Platzwarte und Funktionäre, siehe Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 92; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; Siart/Stegmayer, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 367; LStR 2002 92k.

⁸³³ Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 92; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; Siart/Stegmayer, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 366; Aigner, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 191.

⁸³⁴ Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 92; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; Aigner, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 191.

⁸³⁵ Siehe § 3 Abs 1 Z 16c EStG; Brändle/Rein, Das österreichische Vereinsrecht, 2011, 245; Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 92; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 3 Tz 23c.

⁸³⁶ Die steuerliche Behandlung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler, BBi 2010, 3.

Eine steuerliche Begünstigung der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung in der Einkommensteuer besteht unabhängig davon, ob der betreffende Sportler die Tätigkeit hauptberuflich oder nebenberuflich ausübt.⁸³⁷ Ein wesentlicher Unterschied in der steuerlichen Behandlung der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung kommt in der Sozialversicherung zum Tragen. Nach dem ASVG ist nur derjenige von der Steuerbefreiung betroffen, bei dem die Tätigkeit „*nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildet*“.⁸³⁸ Sowohl der Schulbesuch und das Studium bei ordentlichem Fortgang als auch die Tätigkeit als Hausfrau/mann gelten als hauptberufliche Tätigkeit. Personen, die Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, Pension oder Ruhegenuss beziehen werden nicht als hauptberuflich tätig angesehen.⁸³⁹

Neben einer etwaigen Steuerfreiheit der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung im Bereich des EStG sowie des ASVG ist diese auch von den Lohnnebenkosten, wie dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds oder der Kommunalsteuer, befreit.⁸⁴⁰

Bemerkenswert ist, dass durch diese gesetzliche Adaptierung Tatbestände geschaffen wurden, die bloß gemeinnützigen Sportvereinen und in einem weiteren Sinn den beschäftigten Sportlern Vorteile gewähren. Durch die gesetzliche Determinierung sind sonstige begünstigte Vereine, wie mildtätige Organisationen oder Kulturvereine, vom Anwendungsbereich der pauschalen Aufwandsentschädigung ausgeschlossen.⁸⁴¹ Obwohl die großen Profiteure des Ausnahmetatbestands die Sportler, Schiedsrichter und Betreuer von Sportvereinen sind⁸⁴², da ihnen ein steuerfreies Entgelt zugestanden wird, darf nicht unerwähnt bleiben, dass auch die gemeinnützigen Sportvereine gegenüber anderweitigen begünstigten Rechtsträgern bevorteilt werden. Die Möglichkeit einer steuerfreien Auszahlung eines Gehaltsbestandteils dient sehr

⁸³⁷ *Siart/Stegmayer*, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 366; *Aigner*, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 191; *Siart/Eckert*, Wirtschaftliche Grundlagen der „Sportlerbesteuerung“, SWK 2011, 732.

⁸³⁸ Siehe § 49 Abs 3 Z 28 ASVG.

⁸³⁹ Vgl *Siart/Stegmayer*, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 368; mit Verweis auf die diesbezügliche Ansicht des Arbeits- und Sozialministeriums; *Siart/Stegmayer*, Steuer und Sozialversicherung im Sportverein, 2011, 55; *Steinwendner*, Reisekosten und Vereinsrichtlinien, SWK 2008, 638 (639).

⁸⁴⁰ *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 3 Rz 92; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; *Brändle/Rein*, Das österreichische Vereinsrecht, 2011, 245.

⁸⁴¹ Vgl ua *Baldauf/Renner*, Privilegien – aber nur für Sportvereine, SWK 2009, 489 f.

⁸⁴² *Ludwig*, Vereinsrichtlinien 2001 – Skizzierung wichtiger Änderungen durch Wartungserlass 2012, Finanz Journal 2012, 268 (269).

wohl auch als Anreiz für die Protagonisten, ein Engagement bei einem begünstigten Verein anzunehmen. Da die pauschale Abgeltung nicht auf den (förderungswürdigen) Amateursport eingeschränkt ist, kommen auch die Profispieler von gemeinnützigen Sportvereinen in den Genuss dieser Begünstigung.⁸⁴³

Dies entspricht auch der Handhabung in der Praxis, wonach die Gewährung der pauschalen Reiseaufwandsentschädigung auch im professionellen Sportbereich zur Anwendung gelangt:

LOHN/GEHALTSABRECHNUNG SEPTEMBER 2013							
Klient :				DVR-Nummer :			
Person :				Kostenstelle :			
Eintritt :				Austritt :			
LSt-T	SV-T	Freibetrag	AVAB	Pendlerpau/-euro	Verw.gruppe	Einstufung	DV
30	30		NEIN	/		1	20
BA Bezeichnung		Einheiten		Satz		Betrag	
101 MONATSLOHN						1.500,00	
125 PRAEMIE						1.465,00	
145 REISEKOSTENERSATZ						540,00	
BV: Bmg/Beitrag		3505,00		53,63			
Brutto							3.505,00
	BMG lfd.	Btr.lfd.	BMG SZ	Btr.SZ			
SV	3.505,00	637,91			SV		637,91
Aufr.							
LSt	2.327,09	495,51			LSt		495,51
Aufr.							
							AKONTO 10,00-
ABZUEGE							1.143,42
Netto							2.361,58
IBAN:				BIC:			

Abbildung 11: Lohnzettel eines Fußballspielers in der österreichischen Bundesliga, der explizit den pauschalen Reisekostenersatz aufweist.

⁸⁴³ Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 92; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, 2013, § 3 Tz 23c; Baldauf/Renner, Privilegien – aber nur für Sportvereine, SWK 2009, 490; Aigner, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 191; Siart/Stegmayer, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 366.

3.2.4.2 Rechtfertigung der Begünstigung

Das Vereinswesen, vor allem auch jenes im Bereich des Sports, basiert vordergründig auf dem Handeln verschiedener und ehrenamtlich tätiger Personen. Die Stärkung des Gemeinwohls und das Verknüpfen von Synergieeffekten um förderungswürdigen Zwecken nachzugehen, scheinen seit jeher von eminenter Bedeutung in einem Sozialstaat zu sein.

Gerade auch bei der Förderung des Körpersports handelt es sich dem Gesetzgeber nach um ein besonderes gesellschaftspolitisches Anliegen.⁸⁴⁴ Dies kommt auch bei folgenden Zahlen zum Ausdruck: Allein in Wien existieren mehr als 1.500 Sportvereine, die über 80 Sportarten anbieten. Beinahe ein Viertel aller Wiener, nämlich rund eine halbe Million, ist in Sportvereinen aktiv, wobei die Hälfte des Anteils auf Kinder und Jugendliche entfällt. Die besondere Bedeutung des Fußballs innerhalb der Sportvereine wird anhand der Fördersummen deutlich. Von der jährlichen Subvention der Wiener Sportvereine in Höhe von einer Million Euro gehen ungefähr 39% an diverse Fußballvereine.⁸⁴⁵

Die Förderungswürdigkeit von Sportvereinen scheint vor allem ob des großen Einsatzes im Jugendbereich durchaus seine Berechtigung zu finden. Dennoch ist zu konstatieren, dass sich der begünstigte Verein im Allgemeinen und der gemeinnützige Sportverein im Besonderen in einem historisch gewachsenen steuerlichen Graubereich befinden.⁸⁴⁶ Die Praxis weicht teils erheblich von der Theorie ab, was einerseits zu einer Diskriminierung innerhalb der begünstigten Rechtsträger und andererseits zu einer Schlechterstellung der im Wettbewerb befindlichen anderweitigen Unternehmungen führt.⁸⁴⁷

Wiewohl die Verwaltung an die Gesetze gebunden ist, wurde mit den Vereinsrichtlinien 2001 ein Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen geschaffen. Dieser Behelf wird sehr ausgiebig als Interpretationshilfe herangezogen, wenn mit den spärlichen Bestimmungen der §§ 34 ff BAO nicht das Auslangen gefunden werden kann. Das Gros der Privilegien von

⁸⁴⁴ *Baldauf/Renner*, Privilegien – aber nur für Sportvereine, SWK 2009, 490.

⁸⁴⁵ http://diepresse.com/home/sport/mehrsport/1398368/Taegliche-Turnstunde_Die-Sorgen-der-Sportvereine (Zugriff 1.7.2014).

⁸⁴⁶ *Grünberger*, Demolierung der Vereinsbesteuerung?, SWK 2007, 1153.

⁸⁴⁷ *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine³, 2009, 339; *Rauscher/Scherhak/Hinterleitner*, Vereine, 2010, 82.

Sportvereinen fußt bzw fußte auf reinem Richtlinienrecht, so auch Bestimmungen über den Reisekostenersatz. Bereits vor der Einführung des § 3 Abs 1 Z 16c EStG wurden Reisekostenbegünstigungen für Sportler in den VereinsR festgehalten.⁸⁴⁸ Aufgrund der fraglichen Rechtsqualität der VereinsR und der mangelnden Anerkennung dieser durch den UFS⁸⁴⁹, entschloss sich der Gesetzgeber die Reisekostenbegünstigung gesetzlich zu verankern. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage⁸⁵⁰ sprechen von einem besonderen gesellschaftspolitischen Anliegen, den Sport, insbesondere den Breitensport, zu fördern. Durch die gesetzliche Neuregelung sollte eine einfache und klare Rechtsgrundlage für gemeinnützige Sportvereine geschaffen werden, wonach Kostenersätze für die mit der sportlichen Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen steuerfrei ausgezahlt werden können. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2009 wurde die Anhebung der Tageshöchstsätze von 30 Euro auf 60 Euro aufgrund von Erfahrungen aus der Praxis beschlossen sowie eine Konkretisierung der angesprochenen Personengruppen getroffen.⁸⁵¹

3.2.4.3 Zusammenfassung

Abschließend ist anzumerken, dass Privilegien, die gemeinnützigen Sportvereine zugestanden werden, im Hinblick auf die gesundheitlichen und gesellschaftlichen Aspekte und die große Anzahl der teilhabenden Personen, anzuerkennen sind.⁸⁵² Der weit überwiegende Anteil der Sportler, Sportbetreuer und Vereine ist nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus idealistischen Motiven aktiv.⁸⁵³ Insofern die pauschale Reiseaufwandsentschädigung der Stärkung und der Rechtssicherheit des Breitensports dient, ist von einer sachlichen Rechtfertigung auszugehen, die auch den Interessen der breiten Bevölkerung Rechnung trägt.

⁸⁴⁸ Vgl VereinsR 2001 Rz 772 ff.

⁸⁴⁹ Siehe UFS 19.1.07, RV/0641-I/06 sowie UFS 1.7.2010, RV/1154-L/07, wonach der UFS bereits eindeutig aussprach, dass festzuhalten sei „*dass die Vereinsrichtlinien 2001 als Erlass des Bundesministeriums für Finanzen keine für den Unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellen.*“.

⁸⁵⁰ EB zur RV 113 BlgNr XXIV. GP.

⁸⁵¹ EB zur RV 498 BlgNr XXIV. GP.

⁸⁵² Vgl *Bundesministerium für Inneres*, Vereinskongress, 2011, 17 ff.

⁸⁵³ *Start/Stegmayer*, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 368.

Eine überschießende Sonderstellung, nämlich insofern, als auch gut verdienende Profisportler von der pauschalen Aufwandsentschädigung umfasst sind, ist dennoch abzulehnen.⁸⁵⁴ Da auch im Bereich des Leistungssports eine erkleckliche Anzahl von Sportvereinen unter dem Deckmantel des gemeinnützigen Sportvereins aktiv ist,⁸⁵⁵ kann diese steuerliche Begünstigung auch im Bereich des Profisports zu weitreichenden Auswirkungen führen. Neben einer einkommensteuerlichen Begünstigung des Sportlers wird insofern auch dem gemeinnützigen Verein ein wirtschaftlicher Vorteil zugestanden, als der begünstigte Verein gesamt weniger Geld als ein nicht gemeinnütziger Arbeitgeber aufwenden muss, um den Gehaltsforderungen des Sportlers nachzukommen. Diese Bevorteilung von als Wirtschaftsunternehmen agierenden Sportvereinen kann weder die Intention des Gesetzgebers gewesen sein noch liegt dies im Interesse der Allgemeinheit. Durch eine Beschränkung der steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigung auf den Amateurbereich, wie dies im Bereich des ASVG bereits normiert ist, könnte dieser Problematik rasch Abhilfe geschaffen werden.

⁸⁵⁴ Vgl. *Aigner*, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 192.

⁸⁵⁵ Vgl. *Prammer* in *Karollus/Achatz/Jabornegg*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports III, 2003, 11.

4 DER INTERNATIONAL TÄTIGE SPORTLER

Das heutige Sportbusiness weist eine überaus hohe Anzahl an internationalen Veranstaltungen und Wettkämpfen auf. In einem stetig zunehmenden Maße finden sportliche Darbietungen quer über den Globus verteilt statt. Dies erfordert einerseits eine hohe Mobilität der teilnehmenden Sportler und macht diese andererseits zu einem oftmals nur schwer fassbaren Steuersubjekt. Jeweils sehr kurze Auftritte in den verschiedensten Ländern, gepaart mit den unterschiedlichen Einkunftsarten erschweren die steuerliche Erfassbarkeit massiv und führten im Laufe der Zeit zu steuerlichen Sonderbestimmungen für diese spezielle Gruppe von Steuerpflichtigen.⁸⁵⁶

4.1 ALLGEMEINES

Wie ausführlich in Kapitel 1 dargelegt, ist zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden. Begründet ein Sportler in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, wird jedoch in Österreich tätig, so unterliegt er der beschränkten Steuerpflicht. Auch abseits von Österreich ist die beschränkte Steuerpflicht regelmäßig den ausländischen Rechtsordnungen immanent. Somit unterliegen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Sportler bei ihren Auftritten im Ausland grundsätzlich ebenfalls der beschränkten (ausländischen) Steuerpflicht. Skifahrer, die in Japan an Rennen teilnehmen, Tennisspieler, die in Australien auftreten oder Fußballspieler, die in Deutschland ein Bewerbungsspiel bestreiten, sind ebenso wie ausländische Sportler, die in Österreich aktiv werden, längst keine Seltenheit mehr. Internationale Auftritte von Sportlern sind vielmehr in den Blickpunkt des Sportgeschehens gerückt. Selbst bei den Österreichischen Staatsmeisterschaften im Alpinen Skisport kommt es zur Teilnahme ausländischer Sportler.⁸⁵⁷

⁸⁵⁶ *Maier*, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler in Österreich (Teil I), FJ 1997, 6; zu grundlegenden Ausführungen zur Thematik des international tätigen Sportlers siehe insbesondere auch *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 92 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 271 ff; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 ff.

⁸⁵⁷ Vgl die Teilnahme sowie den Sieg eines tschechischen Skirennläufers bei den österreichischen Staatsmeisterschaften: <http://www.oesv.at/leistungssport/skialpin/termineundergebnisse.php?CMD=RESULT&RACEID=75590&SEK=AL&nopic=1> (Zugriff 17.5.2015).

Dass die beschränkte Steuerpflicht im Bereich des Sports von eminenter Bedeutung ist, zeigt auszugsweise die folgende Aufzählung einiger bedeutender Sportveranstaltungen in Österreich im Jahr 2014, die unter reger Teilnahme ausländischer Sportler stattfanden:

- Weltcup-Rennen der Wintersportler 2014/15 im Inland⁸⁵⁸
- Austrian Open Tennis Kitzbühel⁸⁵⁹
- Erste Bank Open Wien (Tennis)⁸⁶⁰
- Lyoness Austrian Open (Golf)⁸⁶¹
- A1 Beachvolleyball Grand Slam Klagenfurt⁸⁶²
- Hypo Meeting Götzis (Leichtathletik)⁸⁶³
- Gugl Games Athletics (Leichtathletik)⁸⁶⁴
- Großer Preis von Österreich (Formel 1)⁸⁶⁵
- ECA Championships 2014 (Kanu)⁸⁶⁶
- Österreich Radrundfahrt⁸⁶⁷
- ÖBV EM-Qualifikation (Basketball)⁸⁶⁸
- ÖFB EM-Qualifikation (Fußball)⁸⁶⁹
- FC Red Bull Salzburg Champions League Play-off (Fußball)⁸⁷⁰

Ob der oftmals diffizilen steuerlichen Erfassbarkeit von Einkünften bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten sieht das österreichische Steuerrecht, wie viele andere Steuersysteme auch, eine besondere Handhabe des Steuerabzuges von beschränkt steuerpflichtigen Sportlern vor. Das

⁸⁵⁸ Sportarten: Ski Alpin, Nordische Kombination, Skisprung, Snowboard, Biathlon, Freestyle; <http://www.oesv.at/leistungssport/oem/wc.php?CMD=WC> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁵⁹ <http://www.bet-at-home-cup.com/de/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁰ <http://www.erstebank-open.com/de/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶¹ <http://www.lyonessopen.com/index.php?id=1> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶² <http://www.beachvolleyball.at/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶³ <http://www.meeting-goetzis.at/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁴ <http://www.guglgames.at/index.php/de/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁵ <http://www.projekt-spielberg.at/de/formel-1> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁶ <http://www.kanuverband.at/index.php?page=em-2014-2> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁷ http://www.oesterreich-rundfahrt.at/index08_de.htm (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁸ <http://www.basketballaustria.at/Mission2015/Termine/> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁶⁹ <http://www.oefb.at/news-pid619#el16018> (Zugriff 12.8.2014).

⁸⁷⁰ http://www.redbulls.com/de/fc-red-bull-salzburg/news/saison_2014_15/ausblick-auf-die-champions-league-play-off-runde.html (Zugriff 13.8.2014).

Instrumentarium der Abzugs- bzw Quellensteuer dient dem Schutz des Besteuerungsrechts des jeweiligen Staates und wirkt gleichzeitig einer Steuerumgehung ausländischer Dienstleistungserbringer und Verwerter entgegen.⁸⁷¹

Um letztendlich jedoch eine Doppelbesteuerung des Sportlers, nämlich am (ausländischen) Auftrittsort sowie im Ansässigkeitsstaat, zu vermeiden, sind die von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von erheblicher Relevanz. Diese sehen für Sportler regelmäßig eine spezifische Verteilungsnorm, die Art 17 OECD-Musterabkommen nachgebildet ist, vor. Demnach wird zumeist der Tätigkeitsstaat, unter Befreiung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat bzw unter Anrechnung der im Tätigkeitsstaat erhobenen Steuer im Ansässigkeitsstaat, zur Steuererhebung ermächtigt.

4.2 DER BESCHRÄNKTE STEUERPFLLICHTIGE SPORTLER

4.2.1 GRUNDLEGENDES ZUR BESCHRÄNKTEN STEUERPFLLICHT

Beschränkt steuerpflichtig sind all jene Personen, die in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁸⁷² Die beschränkte Steuerpflicht erfasst gemäß § 1 Abs 2 EStG nur jene Einkünfte, die in § 98 EStG angeführt werden. § 98 EStG schafft seinerseits wiederum keine neuen Einkunftsarten, sondern verweist auf die Einkunftsarten nach § 2 EStG und stellt somit eine taxative Aufzählung dar.⁸⁷³ Einkünfte, die von § 98 EStG nicht umfasst sind, führen folglich zu keiner inländischen Besteuerung. Des Weiteren sind auch die Bestimmungen und die damit einhergehenden Prinzipien über die verschiedenen Einkunftsarten gemäß §§ 21 ff EStG bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG anzuwenden.⁸⁷⁴ Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 98 EStG werden schließlich durch die nachstehenden Prinzipien determiniert:

⁸⁷¹ Siehe bspw *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 57.

⁸⁷² Siehe § 1 Abs 3 EStG.

⁸⁷³ Siehe VwGH 19.3.1997, 94/13/0220; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 2; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 2; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 2.

⁸⁷⁴ VwGH 13.11.1959, 2374/58; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 2; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 2; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 2.

4.2.1.1 Territorialitätsprinzip

Im Gegensatz zum Welteinkommensprinzip⁸⁷⁵ bei der unbeschränkten Steuerpflicht wird die beschränkte Steuerpflicht nur dann begründet, wenn zusätzlich zum Vorliegen der Einkunftsarten nach § 98 EStG auch ein inländischer Anknüpfungspunkt vorliegt. Ein ausländischer Sportler unterliegt somit nur mit jenen Einkünften der österreichischen beschränkten Steuerpflicht, soweit ein hinreichender Inlandsbezug vorhanden ist.⁸⁷⁶ Dieses Territorialitätsprinzip manifestiert sich in einer Reihe von Subprinzipien:⁸⁷⁷

Das Belegenheitsprinzip, ergänzt um das Registerprinzip, das Kassenstaatsprinzip sowie das Betriebsstättenprinzip spielen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bei Sportlern nur eine untergeordnete Bedeutung. Maßgeblich sind diesbezüglich vielmehr sowohl das Arbeitsortprinzip als auch das Wirkungsprinzip.⁸⁷⁸

Beim Arbeitsort- bzw Tätigkeitsprinzip steht die physische Erbringung einer Arbeitsleistung im Inland im Mittelpunkt. Das Arbeitsortprinzip fordert keine zeitliche oder örtliche Verfestigung der Inlandsbeziehung, wie beispielsweise das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte, sodass sich dieses Prinzip sowohl bei Einkünften eines Sportlers aus nichtselbständiger Arbeit als auch bei Einkünften eines Sportlers aus Gewerbebetrieb verwirklichen kann.⁸⁷⁹ Insbesondere durch Auftritte bei inländischen Sportveranstaltungen sowie durch das Tätigwerden im Zusammenhang mit aktiv zu erbringenden Werbemaßnahmen wird der geforderte Inlandsbezug erfüllt.

⁸⁷⁵ Siehe Kapitel 1.2.

⁸⁷⁶ Hey in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 17 ff; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 1/1.

⁸⁷⁷ *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 2; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 1/1 und 3; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 4; vgl ebenso VwGH 19.3.1997, 94/13/0220; EStR 2000 Rz 7902.

⁸⁷⁸ Vgl insbesondere Hey in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 17 ff; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 1/1.

⁸⁷⁹ Hey in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 24 f; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 3; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 4.

Während das Arbeitsortprinzip auf die physische Präsenz abstellt, definiert sich das Wirkungsprinzip durch die Verwertung im Inland. Ein hinreichender Inlandsbezug kann somit auch dann gegeben sein, wenn die Tätigkeit zwar nicht im Inland ausgeübt wurde, jedoch der wirtschaftliche Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.⁸⁸⁰ Dieser Verwertungstatbestand kann bei Einkünften eines Sportlers aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG sowie aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG von erhöhter Relevanz sein.

4.2.1.2 Subsidiaritätsprinzip

Ebenso wie für die Regelungen der §§ 21 ff EStG gilt für die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG grundsätzlich das Subsidiaritätsprinzip.⁸⁸¹ Daraus ergibt sich, dass Nebeneinkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG zu den Haupteinkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG subsidiär sind. Lukriert ein ausländischer Sportler sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch aus Vermietung und Verpachtung, so werden diese folglich nur unter der Haupteinkunftsart, nämlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb, erfasst.⁸⁸² Das Subsidiaritätsprinzip soll somit nicht zu einer Freistellung von der Steuerpflicht führen, sondern bezweckt vielmehr eine allfällige Zurechnung bestimmter Einkünfte zu einer anderen Einkunftsart.⁸⁸³

4.2.1.3 Isolationstheorie

Die Isolationstheorie steht in einem engen Zusammenhang mit dem Subsidiaritätsprinzip. Sie soll verhindern, dass aufgrund der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte (zu einer Haupteinkunftsart) ein Besteuerungsanspruch verloren geht. Erzielt beispielsweise ein ausländischer Gewerbetreibender im Inland Nebeneinkünfte, ohne eine die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG begründende Inlandsanknüpfung, wie etwa eine

⁸⁸⁰ Vgl § 98 Abs 1 Z 2 EStG; *Hey* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 25; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 3; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 4.

⁸⁸¹ VwGH 22.9.1992, 88/14/0244; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 3; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 7; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 6; EStR 2000 Rz 7904.

⁸⁸² Vgl *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 7; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 3; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 6.

⁸⁸³ VwGH 13.11.1959, 2374/58; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 6; EStR 2000 Rz 7905.

inländische Betriebsstätte, so wären diese Einkünfte aufgrund der Subsidiarität nicht zu erfassen.⁸⁸⁴ Nach der Isolationstheorie ist jedoch diesfalls gesondert auf die inländischen Verhältnisse abzustellen, sodass auch Einkünfte aus einer Nebeneinkunftsart im Sinne einer isolierenden Betrachtungsweise zu einem Besteuerungsanspruch führen können.⁸⁸⁵

Die Isolationstheorie bzw die isolierende Betrachtungsweise wurden ursprünglich von der deutschen Rechtsprechung entwickelt.⁸⁸⁶ Mittlerweile ist diese Theorie in Deutschland explizit in § 49 Abs 2 dEStG verankert: „*Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.*“ An einem österreichischen gesetzlichen Pendant fehlt es bisweilen, jedoch wird die Isolationstheorie sowohl von der Rechtsprechung als auch der Lehre aus den gesetzlichen Bestimmungen abgeleitet.⁸⁸⁷

Im Ergebnis bewirkt die Isolationstheorie, dass der Grundsatz der Subsidiarität bei der Einordnung der Einkünfte nur eingeschränkt zur Anwendung gelangt. Sobald Einkünfte iSd § 98 EStG jedoch bereits einer Einkunftsart zugerechnet wurden, können sie nicht erneut unter eine andere Einkunftsart subsumiert werden. Ebenso wenig weitet die Isolationstheorie den Steuertatbestand gegenüber jenem der unbeschränkten Steuerpflicht aus.⁸⁸⁸

Das Verbot der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ist explizit in § 98 Abs 1 Z 4 EStG normiert, wonach „*eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer zu unterbleiben [hat], wenn die Einkünfte*

⁸⁸⁴ Vgl Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 6; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 6 f; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 3.

⁸⁸⁵ VwGH 19.6.1968, 1561/67; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 7; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 8 f; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 3 ff.

⁸⁸⁶ Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 281 mit Verweis auf zB RFH 7.2.1929, I A 377/28, RStBl 1929, 193; RFH 12.11.1930, VI A 725/28, RStBl 1931, 234; BFH 13.12.1961, I 209/60 U, BStBl 1962 III 85.

⁸⁸⁷ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 9 sowie Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 281 mit Verweis auf VwGH 13.11.1959, 2374/58; 14.3.1990, 86/13/0177; 22.9.1992, 88/14/0244; vgl ebenso Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 4; Maier, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler in Österreich (Teil II), FJ 1997, 29.

⁸⁸⁸ Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 282; Hey in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 26 ff; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 9; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 8; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 3.

wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfaßt wurden.“ Dieses Prinzip soll jedoch nicht nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern für sämtliche Einkünfte gelten.⁸⁸⁹

4.2.2 EINKÜNFTE EINES BESCHRÄNKT STEUERPF LICHTIGEN SPORTLERS

Völlig übereinstimmend⁸⁹⁰ wird davon ausgegangen, dass folgende Einkünfte hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht eines Sportlers relevant sind:⁸⁹¹

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG.⁸⁹²

4.2.2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Grundsätzlich liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG iZm § 23 EStG nur dann vor, wenn eine gewisse Beständigkeit der Tätigkeit angenommen werden kann. Dies ist gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG dann der Fall, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, ein ständiger Vertreter bestellt ist oder ein unbewegliches Vermögen vorliegt.⁸⁹³

⁸⁸⁹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 6/1; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 9; EStR 2000 Rz 7906.

⁸⁹⁰ Siehe auch die vergleichbare deutsche Rechtslage: ua Graf/Bisele, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 44 ff; Schauhoff/Idler, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341 ff; BFH 28.1.2004, I R 73/02; 19.12.2007 I R 19/06; 22.2.2012, X R 14/10.

⁸⁹¹ Ua Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 100; Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006, 97; Koch/Toifl, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 22 f; Staudinger, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 270 ff; Landthaler, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 45; vgl ebenso Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 ff.

⁸⁹² Zu den jeweiligen Abgrenzungskriterien der einzelnen Einkunftsarten siehe insbesondere bereits Kapitel 2.

⁸⁹³ Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 30; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 29 ff; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 36.

Auf das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bzw die Bestellung eines inländischen Vertreters wird bei folgenden gewerblichen Einkünften ausdrücklich verzichtet.⁸⁹⁴

- Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung im Inland;
- Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland.

Sonach ist bei Sportlern eine durchaus diffizil zu ermittelnde Tatbestandsvoraussetzung, nämlich das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bzw eines ständigen Vertreters, nicht erforderlich. Dies ist auf die besondere Mobilität der in § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG aufgezählten Berufsgruppen zurückzuführen, weswegen in weiterer Folge zur Sicherstellung des Steueranspruches auch ein besonderer Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG zur Anwendung gelangt.⁸⁹⁵ Als entscheidendes Anknüpfungskriterium für eine beschränkte Steuerpflicht eines Sportlers, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, verbleibt somit die inländische Ausübung der sportlichen Tätigkeit. Durch das Antreten eines ausländischen Sportlers bei einem inländischen Wettkampf kommt es bei einer dadurch herbeigeführten Lukrierung von Einkünften jedenfalls zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht.⁸⁹⁶

4.2.2.1.1 Rechtsentwicklung der Ausnahmebestimmung für Sportler

Die explizite Erwähnung des Begriffes „Sportler“ bzw „sportlicher Tätigkeit“ im Zusammenhang mit Einkünften aus Gewerbebetrieb iRd beschränkter Steuerpflicht geht auf eine Verordnung aus dem Jahr 1935 zurück, welche zu § 45 EStG ergangen ist.⁸⁹⁷ Nach § 1 der genannten Verordnung wurde die *„Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) bei Einkünften aus selbständiger literarischer (schriftstellerischer) oder künstlerischer Tätigkeit,*

⁸⁹⁴ Siehe § 98 Abs 1 Z 3 EStG.

⁸⁹⁵ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 54; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 66; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 58 f; Maier, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler in Österreich (Teil I), FJ 1997, 6; Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 148; ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79; EStR 2000 Rz 7921.

⁸⁹⁶ Vgl Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 54; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 66; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 58 f.

⁸⁹⁷ Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6.2.1935, RStBl 1935, 214.

die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, und bei Einkünften aus zeitlich begrenzter Überlassung von literarischen (schriftstellerischen) oder künstlerischen Urheberrechten durch Steuerabzug erhoben.“ Diese Verordnung war bis 1951 in Kraft, als ihr Wortlaut in § 45 Abs 1 Z 1 EStG übernommen wurde. In diesem Zusammenhang wurde der besondere Steuerabzug hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht erstmals um Einkünfte aus „*sportlicher oder artistischer Tätigkeit*“ ergänzt.⁸⁹⁸ Als Begründung für die Erweiterung wurde in den Erläuternden Bemerkungen festgehalten, dass bislang für Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Personen aus selbständiger sportlicher oder artistischer Tätigkeit, im Inland eine gesetzliche Handhabe zur Durchführung des Steuerabzuges fehlte. Die steuerliche Erfassung derartiger Einkünfte sei in der Praxis mit Rücksicht auf den meist kurzfristigen Aufenthalt der Steuerpflichtigen im Inland oftmals nicht gewährleistet gewesen.⁸⁹⁹

Eine neuerliche gravierende Änderung brachte das EStG 1972,⁹⁰⁰ als es erstmals die beschränkte Steuerpflicht auf gewerbliche Einkünfte aus einer Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen auch ohne inländische Betriebsstätte oder ständigen Vertreter ausdehnte. Diese Erweiterung stand wiederum im Zusammenhang mit der zunehmenden Mobilität dieser Berufsgruppen und dem Umstand, dass bisher zahlreiche Einkünfte aus Gewerbebetrieb deshalb nicht erfasst werden konnten, weil es an einer inländischen Betriebsstätte oder an einem ständigen Vertreter fehlte.⁹⁰¹ Diese Regelung ist seit dem EStG 1972 in § 98 EStG normiert und blieb seither im Wesentlichen unverändert.

Auch das deutsche Einkommensteuerrecht sieht eine vergleichbare, wenngleich nicht gänzlich idente, Regelung für Sportler, Künstler und Artisten vor: Demnach unterliegen gemäß § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG der beschränkten Steuerpflicht „*Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die [...] durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die*

⁸⁹⁸ Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 149.

⁸⁹⁹ ErlRV 385 BlgNR VI. GP 77.

⁹⁰⁰ BGBl 1972/440.

⁹⁰¹ ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79; Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 149; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 54.

*Einnahmen zufließen.*⁹⁰² Bis zum Veranlagungsjahr 1985 konnten in Deutschland gewerblich tätige Sportler iRd beschränkten Steuerpflicht lediglich dann besteuert werden, wenn eine inländische Betriebsstätte bestand oder ein Vertreter bestellt war.⁹⁰³

Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsentwicklung der österreichischen und der deutschen Bestimmungen zur beschränkten Steuerpflicht eines gewerblich tätigen Sportlers liegen zwar ähnliche, jedoch unterschiedlich formulierte Tatbestände vor. Dennoch erscheint die Heranziehung der deutschen Rechtslage sowie deren Interpretation zur Beleuchtung spezifischer Themen der österreichischen Regelung durchaus geeignet.⁹⁰⁴

4.2.2.1.2 Der persönliche Anwendungsbereich

Der Sportlerbegriff kommt im Einkommensteuerrecht lediglich in den §§ 98 Abs 1 Z 3 und 99 Abs 1 Z 1 EStG sowie der Begriff des „Sports“ in § 103 Abs 1 EStG vor.⁹⁰⁵ Der Begriff des „Sportlers“ bzw der „sportlichen Tätigkeit“ ist jedoch weder gesetzlich definiert noch wurde dieser in den Erläuternden Bemerkungen näher präzisiert.⁹⁰⁶

Unter dem Begriff Sportler wird nach allgemeinem Sprachgebrauch eine sportliche Tätigkeit verstanden, die mit einer körperlichen Anstrengung verbunden ist.⁹⁰⁷ Die sportliche Tätigkeit umfasst alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Mannschaftsleistung im Wettkampf um des Sieges willen gerichteten körperlichen Anstrengungen des einzelnen Steuerpflichtigen.⁹⁰⁸ Sportliche Leistungen werden sohin regelmäßig bei Wettkämpfen oder Showauftritten dargeboten, weshalb jedenfalls alle olympischen Sportarten unter den Begriff „sportliche

⁹⁰² Eingeführt durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986, BGBl I 1985, 2436, BStBl I 1986, 755; vgl *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 130.

⁹⁰³ *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 130.

⁹⁰⁴ *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 162 ff.

⁹⁰⁵ Zum Sportlerbegriff siehe bereits Kapitel 1.1. sowie Kapitel 3.2.2.5.1.

⁹⁰⁶ Siehe insbesondere ErlRV 385 BlgNR VI. GP 77; ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79.

⁹⁰⁷ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 157 f.

⁹⁰⁸ Ua auch BFH 29.10.1997, I R 13/97; UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.

Tätigkeit“ fallen.⁹⁰⁹ Dieser Definition folgend kämen als Sportler, Protagonisten folgender Sportarten in Frage:

SUMMER SPORTS			WINTER SPORTS
Aquatics	Equestrian	Sailing	Biathlon
↳ Diving	↳ Dressage	Shooting	Bobsleigh
↳ Swimming	↳ Eventing	Table tennis	↳ Bobsleigh Skeleton
↳ Synchronized Swimming	↳ Jumping	Taekwondo	Curling
↳ Water Polo	Fencing	Tennis	Ice Hockey
Archery	Football	Triathlon	Luge
Athletics	Golf	Volleyball	Skating
Badminton	Gymnastics	↳ Beach Volleyball	↳ Figure skating
Basketball	↳ Gymnastics Artistic	↳ Volleyball	↳ Short Track Speed Skating
Boxing	↳ Gymnastics Rhythmic	Weightlifting	↳ Speed Skating
Canoe	↳ Trampoline	Wrestling	Skiing
↳ Slalom	Handball	↳ Greco-Roman	↳ Alpine Skiing
↳ Sprint	Hockey	↳ Freestyle	↳ Cross Country Skiing
Cycling	Judo		↳ Freestyle Skiing
↳ Cycling BMX	Modern pentathlon		↳ Nordic Combined
↳ Cycling Road	Rowing		↳ Ski Jumping
↳ Cycling Track	Rugby		↳ Snowboard
↳ Cycling Mountain Bike			

Abbildung 12: Eine Auflistung der aktuellen Olympischen Sportarten (Stand Februar 2014)
Quelle: <http://www.olympic.org/ioc> (Zugriff 1.7.2014).

Mangels körperlicher Anstrengung wären demnach beispielsweise Schach, Billard oder das Lösen von Denksportaufgaben nicht vom Sportlerbegriff umfasst.⁹¹⁰

Auch iRd deutschen beschränkten Einkommensteuerverpflichtung wird der Begriff „sportlich“ nicht näher definiert.⁹¹¹ Jedoch sind nach der Rechtsprechung des BFH sportliche Tätigkeiten all jene körperlichen Anstrengungen, die über den alltäglichen Rahmen hinausgehen und auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistungen gerichtet sind.⁹¹² Diese Ansicht wird von der herrschenden deutschen Lehre jedenfalls gebilligt,⁹¹³ wobei diese darüber hinausgehend

⁹⁰⁹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1 mit Verweis auf Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158.

⁹¹⁰ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; Jakob/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 69; Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; Renner, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 28.

⁹¹¹ Siehe § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG; Renner, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 28; Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 139.

⁹¹² BFH 29.10.1997, I R 13/97.

⁹¹³ Siehe ua Gosch in Kirchhof, EStG, 2013, § 49 Tz 26; Loschelder in Schmidt, EStG, 2014, § 49 Rz 39; vgl auch Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 139.

auch teilweise geistige Tätigkeiten, wie beispielsweise Schach, unter dieses Begriffsverständnis subsumiert.⁹¹⁴

Im Gegensatz zur Interpretation der nationalen Begriffsbestimmungen wird der Sportlerbegriff im internationalen Abkommensrecht jedenfalls extensiv ausgelegt.⁹¹⁵ Unter den Anwendungsbereich des Art 17 OECD-MA fallen neben Golf, Boxen, Pferdesport unter anderem auch Aktivitäten wie Billard, Schach oder Bridge. Es muss sich bei der geistigen Aktivität jedoch um eine „*dem Körpersport vergleichbare Wettkampfdisziplin*“ handeln (wie dies ua bei Schach- oder Bridgeturnieren der Fall ist).⁹¹⁶ Vom Sportlerbegriff des internationalen Abkommensrechts jedoch nicht umfasst sind hingegen Personen, die an Quizveranstaltungen und dergleichen teilnehmen, da hierzu kein spezifisches Training notwendig ist.⁹¹⁷ Der Sportlerbegriff im internationalen Steuerrecht erfasst somit einen erheblich größeren Personenkreis, als er unzweifelhaft auch Tätigkeiten wie Schach, Golf, Schießen, Tanzen oder Bridge vom persönlichen Anwendungsbereich umfasst sieht.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass der Begriff des Sportlers iSd beschränkter Steuerpflicht sowohl im österreichischen EStG als auch im deutschen EStG nach herrschender Lehre⁹¹⁸ sowie vorhandener Rechtsprechung⁹¹⁹ restriktiv interpretiert wird und nicht mit dem extensiven Sportlerbegriff im internationalen Abkommensrecht gleichzusetzen ist. Diese Abgrenzung kann insofern nachvollzogen werden, als es sich bei § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG bzw § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG zum einen ausdrücklich um Ausnahmeregelungen handelt,

⁹¹⁴ Siehe insbesondere *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26; in diese Richtung gehend wohl auch *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 222.

⁹¹⁵ Siehe bereits Kapitel 3.2.2.5.1; *OECD*, The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities, 1987, Rz 70; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275.

⁹¹⁶ *Stockmann*, OECD-MA Artikel 17 in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 32.

⁹¹⁷ *Stockmann*, OECD-MA Artikel 17 in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 33; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 275 f.

⁹¹⁸ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; *Renner*, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 28; *Loschelder* in *Schmidt*, EStG, 2014, § 49 Rz 39; vgl auch *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 139; *Wied* in *Blümich*, EStG, 2015, § 49 Rz 111.

⁹¹⁹ BFH 29.10.1997, I R 13/97; UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.

was bereits per se für ein nicht zu weites Verständnis des Sportlerbegriffes spricht.⁹²⁰ Zum anderen dient § 98 Abs 1 Z 3 EStG primär der Sicherstellung des nationalen Besteuerungsrechts, ohne auf ausländische Einkünfte und deren Ermittlung näher einzugehen, und weist somit kein vergleichbar hohes internationales Element, wie dies beispielsweise bei der Sportlerpauschalierungsverordnung der Fall ist, auf.⁹²¹

Dennoch ist abschließend nicht zu verkennen, dass der Sportlerbegriff auch iRd beschränkter Steuerpflicht einer zunehmend erweiterten Interpretation offen steht.⁹²² Eine Einschränkung bloß auf die olympischen Sportarten lässt sich jedenfalls nicht treffen, da es sich auch hierbei um keine Konstante handelt, sondern vielmehr von einer kontinuierlichen Neuausrichtung ausgegangen werden kann.⁹²³ Vielmehr sprechen mE gewichtige Gründe dafür, dass der Sportlerbegriff der beschränkten Steuerpflicht künftig dem weiten Begriffsverständnis im internationalen Abkommensrecht angepasst wird. Zum einen trifft das Argument der erschwerten steuerlichen Erfassbarkeit wegen der hohen Mobilität gleichsam auf Schachspieler, Tänzer oder Dartspieler zu. Zum anderen würde die Vereinheitlichung des Sportlerbegriffes zu einer merklich erhöhten Rechtssicherheit führen, sodass ein Billardspieler künftig nicht nur im internationalen Steuerrecht, sondern auch nach den nationalen Rechtsordnungen, als Sportler behandelt wird.

4.2.2.1.3 Der sachliche Anwendungsbereich

§ 98 Abs 1 Z 3 EStG erfasst Einkünfte aus der „*gewerblichen Tätigkeit als Sportler*“. Unabdingbare Voraussetzung ist daher jedenfalls, dass bei allen von § 98 Abs 1 Z 3 EStG erfassten Tätigkeiten die Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebes im Sinne des § 23 EStG vorliegen. Demnach muss es sich um Einkünfte „*aus einer selbständigen,*

⁹²⁰ Die Ausnahme vom Grundsatz, dass eine beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur dann besteht, wenn eine inländische Betriebsstätte besteht oder ein ständiger Vertreter bestellt ist, wurde für jene Berufe getroffen, die eine hohe weltweite Mobilität aufweisen, vgl ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79; siehe ebenso *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 156 sowie 160.

⁹²¹ Siehe zum Sportlerbegriff der Sportlerpauschalierungsverordnung Kapitel 3.2.2.5.1.

⁹²² Vgl ua *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 222.

⁹²³ Siehe bspw <http://www.spiegel.de/sport/sonst/rio-2016-golf-und-rugby-werden-olympische-disziplinen-a-654241.html> (Zugriff 18.8.2014).

*nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt“ handeln.*⁹²⁴

Ebensowenig wie der persönliche Anwendungsbereich wurde der konkrete sachliche Anwendungsbereich, nämlich welche Einkünfte von Sportlern iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG erfasst sein sollen, gesetzlich oder in den Erläuternden Bemerkungen definiert.⁹²⁵ Da der Wortlaut des § 98 Abs 1 Z 3 EStG lediglich von einer „Tätigkeit“ als Sportler spricht, ist die physische Präsenz des Sportlers im Inland zweifelsfrei eine entscheidende Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG.⁹²⁶

Nach herrschender Lehre sind vollkommen unstrittig Preise, Sieges- oder Auftrittsprämien sowie vergleichbare Vergütungen von der beschränkten Steuerpflicht eines Sportlers nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG erfasst, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Einkünfte aus Sportwettkämpfen sind somit ebenso umfasst wie anderweitige daraus resultierende Vergütungen. Darunter werden auch Werbeeinnahmen, die mit der Sportlertätigkeit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen und für ein einzelnes Sportereignis getrennt bemessen werden können, verstanden. Gleiches gilt für Sponsoreinnahmen, wenn der Sportler bei Wettkämpfen den Namen bzw das Logo des Sponsors in der Öffentlichkeit präsentiert. Hierbei sind beispielsweise Ausrüsterverträge bzw die Trikotwerbung anzuführen. Derartige Einnahmen unterliegen grundsätzlich mit jenem Anteil der Vergütung, der auf die physische Präsenz des im Ausland ansässigen Sportlers bei Wettkämpfen im Inland entfällt, der beschränkten Steuerpflicht.⁹²⁷ Werden solche Einnahmen aufgrund einer Vereinbarung mit einem inländischen Sponsor lukriert, so sind diese folglich in einen Inlands- und Auslandsteil

⁹²⁴ Siehe § 23 EStG sowie ausführliche Erläuterungen zu den gewerblichen Einkünften eines Sportlers in Kapitel 2.2.

⁹²⁵ *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 157; sowie insbesondere ErlRV 385 BlgNR VI. GP 77; ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79.

⁹²⁶ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 54; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 66; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 161; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 58 f.

⁹²⁷ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; EStR 2000 Rz 7941; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 223 f; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 58; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; *Renner*, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 29; *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 23; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271 f.

aufzuspalten. Ergibt sich hierbei, dass 70% der Aktivitäten, bei denen das Firmenlogo des Sponsors werbewirksam präsentiert wird, im Ausland dargeboten werden, dann hat der inländische Steuerabzug nur hinsichtlich 30% der diesbezüglichen Sponsorgelder stattzufinden.⁹²⁸ Auch Einnahmen für Plakat- oder Katalogwerbung, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem jeweiligen Auftritt stehen, können grundsätzlich dem Aufteilungsmaßstab unterliegen. Unter der Einräumung, dass ein festzulegender Aufteilungsmaßstab im Einzelfall schwierig sein könne, wird beispielsweise auf einen Vergleich von österreichischen Skirennen im Gegensatz zu allen Skirennen pro Jahr verwiesen.⁹²⁹

Die Finanzverwaltung hatte sich bereits mit einem derart gelagerten Sachverhalt zu beschäftigen und erließ folglich die Auskunft, dass *„die von dem inländischen Sponsor auf Grund einer solchen Vereinbarung gezahlten Beträge in einen Inlands- und Auslandsteil aufgespalten werden müssen.“* Dies ergäbe sich bereits *„aus § 98 Z 3 i.V. mit § 99 Abs. 1 Z.1 EStG: denn nur eine im Inland ausgeübte Tätigkeit als Sportler läßt inländische beschränkte Steuerpflicht entstehen. Ist es daher unbestritten, daß 90% jener Aktivitäten, bei denen das Firmenlogo des Sponsors werbewirksam zur Schau gestellt wird, im Ausland entfaltet wird, dann ist es folgerichtig, daß nur 10% der diesbezüglichen Sponsorgelder dem inländischen Steuerabzug unterzogen werden.“*⁹³⁰

Folgendes Beispiel spiegelt somit die herrschende Ansicht wider: Erhält ein norwegischer Skifahrer von einem österreichischen Großsponsor für das medienwirksame Tragen des Firmenlogos (Helm, Haube sowie Kleidung) bei sämtlichen weltweit stattfindenden Wettkämpfen ein jährliches Entgelt in Höhe von 500.000 Euro, so ist auf die Relation zu den in Österreich abgehaltenen Wettkämpfen abzustellen. Bestreitet der Skifahrer im Wettkampfsjahr insgesamt 30 Skirennen, wobei hiervon drei in Österreich stattfinden, so entspricht dies einer Quote von 10%. Folglich unterliegen die Sponsoreinnahmen mit einer Bemessungsgrundlage von 50.000 Euro dem inländischen Steuerabzug.

⁹²⁸ Siehe Beispiel in *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 223.

⁹²⁹ *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 23.

⁹³⁰ EAS 1201 vom 13.5.1996; ebenso EAS 383 vom 2.2.1994, wonach eine inländische beschränkte Steuerpflicht insoweit zu konstatieren sei, als die Sponsorzahlungen für das Tragen des Firmenlogos bei österreichischen Rennen erfolgen; des Weiteren EAS 882 vom 13.5.1996; ebenso *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, 2013, I/3 Z 00 Rz 223.

Hinsichtlich darüber hinausgehender Einkünfte eines Sportlers, insbesondere betreffend Einkünfte aus Werbeverträgen, Auftritten bei Talkshows oder der Abhaltung von Autogrammstunden, die mit der Sportlertätigkeit in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, herrschen divergierende Ansichten.⁹³¹

Wird der Sportler abseits des Wettkampfes, beispielsweise im Vorfeld oder nach der Sportveranstaltung, vom Veranstalter oder von anderen Unternehmen für Werbezwecke eingesetzt und erhält hierfür eine getrennte Vergütung, so ist zu hinterfragen, ob derartige Einkünfte noch im Rahmen der „gewerblichen Tätigkeit als Sportler“ iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG zu erfassen sind. Die Finanzverwaltung nimmt diesbezüglich einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausübung der sportlichen Tätigkeit an, solange der Wettkampf im Inland ausgetragen wird. Demgegenüber halten *Koch/Toifl*⁹³² fest, dass der bloße zeitliche Zusammenhang einer Sportveranstaltung im Inland und eines Werbeauftrittes nicht ausreichend sei, um den geforderten unmittelbaren Zusammenhang zu begründen. Diesfalls sei vielmehr zu prüfen, ob eine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG bestehe. ME kann bei einem zeitlich und örtlich bestehenden Naheverhältnis zur Sportveranstaltung, wie etwa eine Woche vor bzw nach dem Wettkampf, jedenfalls von einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG ausgegangen werden. Werbeauftritte, wie Pressekonferenzen oder Autogrammstunden, sind gerade in einem zeitlichen Naheverhältnis zum sportlichen Wettkampf ein nahezu nicht wegzudenkendes Element, das zweifelsohne in einem engen Zusammenhang mit dem sportlichen Auftritt steht. Demnach sind derartige Vergütungen, gegebenenfalls unter Anwendung eines Aufteilungsmaßstabes, unter § 98 Abs 1 Z 3 EStG zu subsumieren.

Diffiziler wird die Beurteilung hinsichtlich jener Vergütungen, die ausländische Sportler für Werbeauftritte oder aus Sponsor- und Lizenzverträgen mit inländischen Vertragspartnern außerhalb von Sportveranstaltungen lukrieren. Die Finanzverwaltung erblickt in der Sportlertätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG ein weites Tätigkeitsspektrum: „Die *\"Tätigkeit als Sportler\"* umfasst alle Tätigkeiten, die dem steuerlich relevanten Gewerbebetrieb des

⁹³¹ Eine restriktive Auslegung befürwortend ua *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 24; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; für eine weite Auslegung ua *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Z 00 Rz 224.

⁹³² *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 24.

*Sportlers zuzurechnen sind; mithin nicht nur die aus den reinen Sportwettkämpfen erzielten Einkünfte, sondern auch alle anderen Vergütungen für Tätigkeiten, die in der betrieblichen Einheit des für die Sportausübung unterhaltenen (steuerlichen) Gewerbebetriebes zu erfassen sind. Im Ausland ansässige Sportler unterliegen insbesondere auch mit Einkünften aus der Überlassung des Rechtes, den Namen, die Persönlichkeit und das äußere Erscheinungsbild in Wort und Bild kommerziell im Inland zu nutzen (zB inländische Plakat- und Fernsehwerbung) der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.*⁹³³

Das BMF präzisiert seine Ansicht darüber hinaus in Einzelfällen und führte mitunter aus, dass die Einkünfte eines in Italien ansässigen Sportlers bei Mitwirkung an Inlandsaufnahmen für einen Werbespot der österreichischen Abzugsteuer unterliegen. Denn auch die Mitwirkung an inländischen Drehaufnahmen für einen Werbespot sei von der betrieblichen Einheit des für die Sportausübung unterhaltenen Gewerbebetriebes umfasst. Darüber hinaus sei der Begriff „Tätigkeit als Sportler“ *„weiter als der Begriff „persönlich ausgeübte Tätigkeit als Sportler“ im Sinn von Art. 17 OECD-MA. Während der innerstaatliche Begriff auf den Gewerbebetrieb des Sportlers abstellt und damit auch seine im Rahmen dieses Betriebes erzielten Nebeneinkünfte mitefasst, wird auf der abkommensrechtlichen Ebene nur die reine sportliche Aktivität darunter fallen. [...] Die Mitwirkung an Filmdrehaufnahmen wird daher idR nicht darunter fallen.*⁹³⁴ Untermauert wird diese Ansicht mit einem Verweis⁹³⁵ auf eine bereits früher ergangene Auskunft des BMF, wonach *„im Ausland ansässige österreichische Sportler [...] mit den für ihre inländische Plakat- und Fernsehwerbung erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht [unterliegen], die im Steuerabzugsweg gemäß § 99 Abs. 1 EStG geltend zu machen ist.*⁹³⁶

Diesem Standpunkt ausdrücklich widersprechend wird in der Lehre ausgeführt, dass bloße Werbeeinkünfte eines ausländischen Sportlers nicht als Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG zu werten sind, da diese keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der sportlichen Ausübung

⁹³³ EStR 2000 Rz 7941; vgl weiters EAS 2874 vom 29.8.2007; EAS 409 vom 15.3.1994; EAS 2317 vom 23.7.2003; zustimmend *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Z 00 Rz 224; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 58; vgl *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 158; *Renner*, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 29.

⁹³⁴ EAS 2317 vom 23.7.2003.

⁹³⁵ Vgl ua EAS 882 vom 13.5.1996.

⁹³⁶ EAS 409 vom 15.3.1994.

aufweisen. Bei derartigen Einkünften ohne unmittelbaren Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit wäre jedoch die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG zu prüfen, wonach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie auch aus der Verwertung von Rechten im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.⁹³⁷

In diesem Sinne hat auch der BFH in ständiger Rechtsprechung zum Begriff der „*sportlichen Darbietung*“ iSd § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG wiederholt ausgesprochen, dass Werbeleistungen unter Ausnutzung des Bekanntheitsgrades eines Sportlers, die nicht unmittelbar mit der sportlichen Leistung im Zusammenhang stehen, keine sportliche Darbietung darstellen.⁹³⁸ Diese Ansicht wird ebenso von der herrschenden deutschen Lehre vertreten, wonach für begleitende Leistungen wie Ausrüstungsverträge, Werbeverträge, Vergütungen für Autogramstunden und Interviews jedenfalls „*ein tatsächlich konkreter und untrennbarer Zusammenhang mit der [sportlichen] Darbietung*“ erforderlich ist.⁹³⁹

Werbemaßnahmen, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der sportlichen Leistung stehen, sondern vielmehr davon unabhängig sind, werden somit nach der herrschenden Ansicht, jedoch entgegen der Meinung der Finanzverwaltung, im Ergebnis als nicht von § 98 Abs 1 Z 3 EStG umfasst erachtet. Die bloße Mitwirkung an Werbespots, Plakatwerbungen oder Talkshowauftritten, unabhängig von einem konkreten sportlichen Auftritt, wird sohin nicht mehr von § 98 Abs 1 Z 3 EStG umfasst, da derartige Tätigkeiten kein zwingendes Element der Tätigkeit als Sportler darstellen. In diesem Sinne hat auch der BFH⁹⁴⁰ ausgesprochen, dass grundsätzlich „*nach der Verkehrsauffassung [...] Zahlungen von Sportartikelherstellern an aktive erfolgreiche Sportler, um diese zur weithin sichtbaren Benutzung bestimmter Erzeugnisse zu bewegen, als Geschäft und nicht als Element des Sports*

⁹³⁷ Koch/Toifl, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 60; Staudinger, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271; Renner, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 29; zu den Einkünften nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG siehe weiterführend Kapitel 4.2.2.3.

⁹³⁸ BFH 6.6.2012, I R 3/11; 28.1.2004 I R 73/02; 26.5.2001, I R 64/99; 21.4.1999, I B 99/98; ebenso FG Hamburg, 17. 1.1997, II 97/96, FG Münster 31.5.1999, 9 K 8434/98; vgl Renner, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 29; Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 140.

⁹³⁹ Loschelder in Schmidt, EStG, 2014, § 49 Rz 43; ebenso Gosch in Kirchhof, EStG, 2013, § 49 Tz 40 ff; Wied in Blümich, EStG, 2015, § 49 Rz 111 ff; Hahn-Joecks, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 110 ff; vgl Burgstaller/Schuch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 144.

⁹⁴⁰ BFH 28.1.2004 I R 73/02; 19.11.1985, VIII R 104/85; 3.11.1982, I R 39/80.

angesehen werden.“ Dieser Ansicht ist mE zu folgen, zumal bereits die Wortwahl des § 98 Abs 1 Z 3 EStG – „aus“ der Tätigkeit als Sportler – für ein enges Begriffsverständnis und das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs mit der sportlichen Tätigkeit spricht.

4.2.2.2 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterliegen gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Arbeit im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird bzw worden ist. Hierbei sind die Einkünfte gemäß § 25 EStG maßgeblich, weshalb die Bestimmung des § 98 Abs 1 Z 4 EStG vor allem für Sportler einer Mannschaftssportart relevant ist.⁹⁴¹ Eine Einschränkung gegenüber § 25 EStG ergibt sich lediglich im Umfang der Steuerpflicht, als iSd Territorialitätsprinzips⁹⁴² nur die Ausübung oder Verwertung⁹⁴³ im Inland erfasst wird.⁹⁴⁴

*„Ausgeübt wird eine Tätigkeit nach innerstaatlichem und OECD-konformen zwischenstaatlichen Recht an dem Ort, an dem der Arbeitnehmer bei dieser Tätigkeit tatsächlich anwesend ist. Unmaßgeblich ist im Allgemeinen die Ansässigkeit des Arbeitgebers.“*⁹⁴⁵ Völlig unstrittig erfordert die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit im Inland eine tatsächliche physische Anwesenheit des Steuerpflichtigen in Österreich. Eine gewisse Dauer der Ausübung ist ebensowenig erforderlich wie das Abstellen auf den

⁹⁴¹ Siehe bereits Kapitel 2.3; vgl Kirchmayr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 97; Toifl/Vrignaud in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 100.

⁹⁴² Siehe diesbezüglich Kapitel 4.2.2.1.

⁹⁴³ Für die Begriffsbestimmung „Ausübung“ und „Verwertung“ ist § 98 Abs 1 Z 2 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) maßgeblich; siehe EStR 2000 Rz 7951; *Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 62; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 77; *Lechner/Stangl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 73.

⁹⁴⁴ *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 62; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 76; *Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 64; mit Verweis auf VwGH 29.3.1997, 94/13/0220.

⁹⁴⁵ EStR 2000 Rz 7955; ebenso *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 64; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 76; *Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 62 f.

Schwerpunkt der Tätigkeit. Das entscheidende Kriterium ist vielmehr die physische Anwesenheit im Inland.⁹⁴⁶

Daraus ergibt sich, dass beispielsweise ein Pflichtspiel einer ausländischen Fußballmannschaft in Österreich, bei Erhalt von diesbezüglichen Prämien seitens des Arbeitgebers oder des Veranstalters, zur beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG in Österreich führt.⁹⁴⁷ Dem Tatbestand der „Ausübung“ kommt gerade auch im Mannschaftssport eine erhöhte Bedeutung zu. Durch die Aufwertung der internationalen Bewerbe (Championsleague, Europa League, Weltmeisterschaft oder Europameisterschaft) ist es etwa im Fußball in den letzten Jahrzehnten zu vermehrten Auftritten von im Ausland ansässigen Spielern in Österreich gekommen. Im Jahr 2014 nahmen vier österreichische Fußballmannschaften an der Qualifikation zu den europäischen Bewerben (Championsleague, Europa League) teil. In diesem Rahmen erfolgten unter anderem Gastspiele einer holländischen Mannschaft (SKN St. Pölten - PSV Eindhoven),⁹⁴⁸ einer moldawischen Mannschaft (SV Grödig - Zimbru Chisinau),⁹⁴⁹ einer finnischen Mannschaft (SK Rapid Wien - HJK Helsinki)⁹⁵⁰ und einer aserbaidischen Mannschaft (FC Salzburg - Karabach Agdam).⁹⁵¹

Durch das Antreten ausländischer Spieler, welche grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, bei einem Pflichtspiel in Österreich, kommt es bei Erhalt diesbezüglicher Prämien zur beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG.⁹⁵² Dass die Abzugsteuer vom Fußballklub (Arbeitgeber des Spielers) oder vom jeweiligen Spieler selbst (im Wege der Veranlagung) jedoch tatsächlich an den österreichischen Fiskus entrichtet

⁹⁴⁶ VwGH 24.1.1996, 94/13/0194; 20.9.2001, 2000/15/0039; ebenso ua BFH 28.9.1990, VI R 157/89; 11.4.1990, I R 82/86; 12.11.1986, I R 268/83; *Lechner/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 64 f; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 64; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 77; EAS 2004 vom 1.3.2002; EAS 727 vom 12.10.1995.

⁹⁴⁷ BMF vom 1.12.2006 ARD 5740/9/2007.

⁹⁴⁸ http://diepresse.com/home/sport/fussball/national/3851589/Europa-League_St-Polten-scheidet-gegen-Eindhoven-aus (Zugriff 1.5.2015).

⁹⁴⁹ <http://kurier.at/sport/fussball/europa-league-qualifikation-groedig-besiegt-sich-selbst/77.892.816> (Zugriff 1.5.2015).

⁹⁵⁰ <https://derstandard.at/jetzt/Livebericht/2000004750403/EL-live-Rapid-verpasst-gegen-Helsinki-die-Europa-League> (Zugriff 1.5.2015).

⁹⁵¹ <http://www.profil.at/gesellschaft/champions-league-red-bull-salzburg-karabach-agdam-2-0-377208> (Zugriff 1.5.2015).

⁹⁵² Ausdrücklich BMF 1.12.2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006.

wird, erscheint in der Praxis mehr als fragwürdig. Um diesen grenzüberschreitenden Sachverhalt nachzugehen, müsste die Finanzverwaltung zunächst Vertragsdetails zwischen (ausländischem) Spieler und (ausländischem) Arbeitgeber in Erfahrung bringen, da die Prämie oft im Einzelfall vereinbart wird und daher je nach Spieler verschiedenste Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Abzugsteuer entstehen können. Der Umstand, dass Prämien teilweise auch stark von Sponsor-, Werbe- sowie TV-Geldern abhängig sind, erschwert die Nachvollziehbarkeit der konkreten Bemessungsgrundlage erheblich.

Es ist daher in einem hohen Maße zu bezweifeln, dass betreffend Einkünfte, die ein Mannschaftssportler aufgrund im Ausland absolvierter Auftritte erhält, einerseits der Aufwand einer gesonderten steuerlichen Behandlung betrieben wird und andererseits eine (anfallende) Abzugsteuer im jeweiligen Tätigkeitsstaat abgeführt wird. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in der Praxis Prämien für Auslandsauftritte im Rahmen der monatlichen Gehaltsauszahlung gänzlich im Ansässigkeitsstaat versteuert werden.⁹⁵³

Als zweiter Tatbestand iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG kommt eine Verwertung der Arbeit im Inland in Betracht. Von einer Verwertung der Tätigkeit im Inland kann ausgegangen werden, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, jedoch ihr wirtschaftlicher Erfolg dem Bestimmungszweck nach unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft dient.⁹⁵⁴ Der Verwertungstatbestand ist somit subsidiär zum Tatbestand der persönlichen Ausübung. Folglich kann es sich nur um die Verwertung einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit handeln.⁹⁵⁵

Das Tätigwerden im Rahmen eines Dienstverhältnisses für einen inländischen Arbeitgeber kann durchaus geeignet sein, zu einer inländischen Verwertung zu führen. Der VwGH⁹⁵⁶ hielt bereits wiederholt fest, dass die Vermutung für eine Verwertung nichtselbständiger Arbeit

⁹⁵³ Der gleichen Ansicht wohl *Holthaus* in *Holthaus*, Besteuerung österreichischer und schweizerischer Künstler, Sportler und Dienstleistender nach dem Jahressteuergesetz 2009 in Deutschland, SWI 2010, 15; sowie *Landthaler* in *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 25.

⁹⁵⁴ VwGH 15.4.1980, 2805/7; 20.10.1982, 81/13/83, EStR 2000 Rz 7958; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 78; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 65; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 63; *Lechner/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 69 ff.

⁹⁵⁵ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 23; *Lechner/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 79; siehe auch BFH 12.11.1986, I R 268/83.

⁹⁵⁶ VwGH 20.10.1982, 81/13/2; 20.9.2001, 2000/15/0039.

spricht, wenn von einem inländischen Arbeitgeber Arbeitslohn ins Ausland geleistet wird.⁹⁵⁷ Hinzu kommt jedoch das Erfordernis, dass eine Tätigkeit vorliegen muss, die geeignet ist, der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen. Diese Regelung erscheint in einem hohen Maße unbestimmt und konnte auch durch die teils widersprüchliche, wie auch sehr fallbezogene, Rechtsprechung des VwGH⁹⁵⁸ nicht klargestellt werden.⁹⁵⁹

Der Verwertungstatbestand scheint gegenüber dem Tätigkeitstatbestand des § 98 Abs 1 Z 4 EStG im Bereich des Sports nur von untergeordneter Bedeutung zu sein. Als möglicher Anwendungsfall der inländischen Verwertung einer Tätigkeit eines ausländischen Sportlers kommen beispielsweise Werbetätigkeiten in Betracht. Hierbei ist an ausländische Sportler zu denken, die in einem Dienstverhältnis mit einem österreichischen Arbeitgeber stehen und für diesen im Ausland Werbeleistungen erbringen. In der Regel stehen Sportler jedoch in keinem Dienstverhältnis mit dem Werbepartner, sodass eine Besteuerung nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG nicht in Betracht kommt.⁹⁶⁰

4.2.2.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Erzielt ein Sportler Einkünfte, indem er das Recht, den Namen, die Persönlichkeit und das äußere Erscheinungsbild in Wort und Bild kommerziell zu nutzen, einem Dritten überlässt, so kann dies als Überlassung von Rechten iSd § 98 Abs 1 Z 6 EStG gewertet werden.⁹⁶¹

Die Begriffe des § 98 Abs 1 Z 6 EStG, „unbewegliches Vermögen“, „Sachinbegriffe“ und „Rechte“ entsprechen jenen des § 28 Abs 1 Z 1 bis 3 EStG.⁹⁶² Hierzu hat der VwGH⁹⁶³ bereits

⁹⁵⁷ Siehe *Lechner/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 73.

⁹⁵⁸ Ua VwGH 6.12.1957, 2843/54; 27.11.1968, 889/67; 15.4.1980, 2805/79; 20.10.1982, 81/13/83; 20.9.2001, 2000/15/0039.

⁹⁵⁹ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 24 f; *Lechner/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 73 ff; *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 361.

⁹⁶⁰ Zu Abgrenzungsfragen hinsichtlich eines Dienstverhältnisses mit einem Sponsor siehe Kapitel 2.2.2.1.3. sowie Kapitel 2.3.2.1.2.

⁹⁶¹ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 59/1; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 69; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 58; *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 60; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271; EStR Rz 7941 iVm Rz 7978.

ausdrücklich festgehalten, dass es sich in § 28 Abs 1 Z 3 EStG lediglich um eine demonstrative Aufzählung handelt, sodass neben den ausdrücklich erwähnten Rechten, insbesondere auch Rechte am Namen sowie an Fotoaufnahmen unter diesen Tatbestand zu subsumieren sind. Unter der entgeltlichen Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit ist eine Überlassung von Rechten zur Nutzung zu verstehen, ohne dass diese Rechte in das Vermögen des Erwerbenden übergehen. Die Überlassung ist somit zeitlich begrenzt, während die Veräußerung auf Dauer erfolgt.⁹⁶⁴ Hierzu zählen insbesondere die Einräumung der Werknutzung im Sinne des Urheberrechtsgesetzes an Werken der Literatur oder Filmwerken, wie beispielsweise Werbespots und die Überlassung gewerblicher Schutzrechte oder Fotos.⁹⁶⁵

Eine beschränkte Steuerpflicht liegt jedoch, in Abgrenzung zu § 28 EStG, nur dann vor, wenn die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.⁹⁶⁶ Unter Verwertung wird jede Nutzung der überlassenen Sachen und Rechte, etwa durch Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen durch eine eigene Tätigkeit des Berechtigten verstanden.⁹⁶⁷ Eine Verwertung in einer Betriebsstätte liegt auch dann vor, wenn es sich nicht um die Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen handelt, sondern die Verwertung in der inländischen Betriebsstätte eines Dritten erfolgt. Regelmäßig wird es sich hierbei um die inländische Betriebsstätte des Lizenznehmers handeln.⁹⁶⁸ Jedoch ist es nicht entscheidend, in welcher von mehreren

⁹⁶² Ua *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 85.

⁹⁶³ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; ua ebenso BFH 19.12.2007, I R 19/06, wonach „nach verbreiteter Auffassung auch die Überlassung von Persönlichkeitsrechten wie des Rechts am eigenen Bild [...] und des Namens [...]“ unter die Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten fällt.

⁹⁶⁴ Vgl ua VwGH 9.11.1983, 82/13/0007; 24.11.1987, 87/14/0001.

⁹⁶⁵ Siehe zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bereits ausführlich Kapitel 2.4; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 28 Rz 84 ff; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 28 Tz 68; *Büsser/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2011, § 28 Tz 15; mit Verweisen auf VwGH 10.1.1958, 2114/56; 19.10.2006, 2006/14/0109; *Linzner-Strasser* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 34 f; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 92; vgl zur vergleichbaren deutschen Rechtslage (§ 49 Abs 1 Z 6 dEStG) ua *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 188 ff.

⁹⁶⁶ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 85 ff; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 101; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 90; EStR 2000 Rz 7975.

⁹⁶⁷ Siehe EStR 2000 Rz 7974; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 103; *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 193.

⁹⁶⁸ Vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; 21.12.1964, 2007/63; 23.3.1956, 3475/53; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 91; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 103; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 91; EStR 2000 Rz 7977.

inländischen Betriebsstätten die Verwertung erfolgt bzw wie sich diese auf mehrere inländische Betriebsstätten aufteilt.⁹⁶⁹ In Abgrenzung zu den §§ 98 Abs 1 Z 2 und Z 4 EStG erfordert die Verwertung nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG darüber hinaus nicht, dass ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.⁹⁷⁰

Auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gilt das Subsidiaritätsprinzip,⁹⁷¹ sodass Einkünfte aus Fällen, in denen die zur Nutzung überlassenen Rechte zu einem Betriebsvermögen gehören, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gezählt werden.⁹⁷² Deshalb sind Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, so sie zum Betriebsvermögen zählen oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht werden, im Ergebnis als Einkünfte gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG bzw als Einkünfte gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG zu werten. Im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht erfahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht allerdings einen erheblich größeren Anwendungsbereich, da es einem ausländischen Gewerbetreibenden oftmals an einer Betriebsstätte im Inland fehlt und damit keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.⁹⁷³

Zusammenfassend ergibt sich in Bezug auf Sportler somit Folgendes: Überlässt ein ausländischer Sportler, der bereits aus seiner sportlichen Tätigkeit im Inland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG erzielt, einem inländischen Unternehmer das Recht, seinen Namen bzw sein äußeres Erscheinungsbild in Wort und Bild kommerziell zu nutzen, so zählen auch diese Einkünfte, bei Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhanges mit der sportlichen Tätigkeit, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb eines Sportlers. Überlässt der ausländische Sportler dieses Recht an einen

⁹⁶⁹ So explizit VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

⁹⁷⁰ *Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 91; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 103; EStR 2000 Rz 7977.

⁹⁷¹ Zum Subsidiaritätsprinzip iRd beschränkten Steuerpflicht siehe bereits Kapitel 4.2.1.2.

⁹⁷² *Jakom/Laudacher*, EStG, 2014, § 28 Rz 87; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 28 Tz 74; *Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2011, § 28 Tz 2 und 13; *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, *Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, 34 f; *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, *Sport und Recht*, 2006, 92; EStR 2000 Rz 6416.

⁹⁷³ *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2005, § 28 Tz 75; *Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2011, § 28 Tz 2 und 13; mit Verweis auf VwGH 10.1.1958, 2114/56; *Linzner-Strasser in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, *Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, 34 f.

inländischen Unternehmer, ohne gewerbliche Einkünfte in Österreich zu erzielen bzw mangels unmittelbaren Zusammenhanges mit der sportlichen Tätigkeit, so sind derartige Einkünfte nach der Isolationstheorie⁹⁷⁴ den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG zuzuordnen, wenn die überlassenen Rechte in der Betriebsstätte des Berechtigten verwertet werden.⁹⁷⁵ Auch die Sublicenzierung stellt eine Verwertung von Rechten dar.⁹⁷⁶

Erbringt ein ausländischer Sportler aktive Werbeleistungen (Interviewauftritte, Teilnahmen an Fernsehshows, Autogrammstunden),⁹⁷⁷ die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Sportler stehen, so liegen nach Ansicht des BFH sowie der Lehre, entgegen der Meinung der Finanzverwaltung, keine Einkünfte aus der „Tätigkeit als Sportler“ iSd § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG vor.⁹⁷⁸ Hierbei wird von einer Werbeleistung im engeren Sinne ausgegangen, als sie eine Dienstleistung, nämlich einen aktiven Auftritt, erfordert.⁹⁷⁹ Vielmehr wäre diesfalls das Vorliegen von „schlichten“ Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs 1 Z 3 Satz 1 EStG zu prüfen. Da der ausländische Sportler jedoch in der Regel weder über eine inländische Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter im Inland verfügt, scheidet eine diesbezügliche Einkünftezurechnung. Werbeauftritte bei Veranstaltungen, das Drehen von Werbespots oder das Abhalten von Autogrammstunden führen bei Fehlen eines unmittelbaren Zusammenhanges mit dem sportlichen Auftritt sowie mangels Vorliegens einer

⁹⁷⁴ Siehe bereits Kapitel 4.2.3.1.

⁹⁷⁵ EStR 2000 Rz 7978; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 92; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 103; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 270 f.

⁹⁷⁶ *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 92; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 103; EStR 2000 Rz 7979; *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 207 f.

⁹⁷⁷ BFH 28.1.2004, I R 73/02: Bei der aktiven Präsentation und bei der persönlichen Mitwirkung des Sportlers an bestimmten Werbemaßnahmen und Werbekampagnen kann es sich - nicht anders als bei der Erbringung der Dienstleistung selbst - um eine im Inland ausgeübte gewerbliche Tätigkeit handeln. In Abgrenzung zur lediglich passiven Werbeleistung, erachtete der BFH in der Entscheidung I R 19/06 vom 19.12.2007 folgende Werbeleistungen als aktive Dienstleistungen: Promotionauftritte, Fototermine, Redaktionsgespräche, Interviews, Messeauftritte und Gästebetreuung, das Tragen von Kleidungsstücken und die Verwendung von Sportgerät mit Firmenlogos sowie die Erstattung von Sportberichten und die Erstellung von Kolumnen; mit Verweis auf BFH 28.1.2004, I R 73/02.

⁹⁷⁸ Siehe hierzu bereits ausführlich Kapitel 4.2.2.1.3.

⁹⁷⁹ Vgl ebenso *Schauhoff*, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706 ff; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39 ff; *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff.

inländischen Betriebsstätte bzw eines ständigen Vertreters daher zu keiner beschränkten Steuerpflicht.⁹⁸⁰

Handelt es sich bei der Werbeleistung hingegen um die bloß passive Überlassung von Persönlichkeitsrechten ohne aktiv zu erbringende Dienstleistung und wiederum ohne unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, so kommen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG in Betracht.⁹⁸¹ Eine inländische beschränkte Steuerpflicht ist hierbei bereits dann gegeben, wenn die entgeltlich überlassenen Persönlichkeitsrechte in einer inländischen Betriebsstätte genutzt werden. Demnach ist es insbesondere nicht erforderlich, dass der ausländische Sportler eine Tätigkeit im Inland ausübt.⁹⁸²

*Koch/Toifl*⁹⁸³ halten eine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG, mit Verweis auf die - mittlerweile überholte - deutsche BFH-Judikatur,⁹⁸⁴ jedoch nur dann für möglich, wenn eine Zwischenschaltung einer ausländischen Verwertungsgesellschaft vorliegt. Demnach könne ein Sportler selbst als Inhaber des an seiner Person bestehenden Nutzungsrechtes den Tatbestand des § 98 Abs 1 Z 6 EStG nicht erfüllen.

Der BFH traf in der von *Koch/Toifl* zitierten Entscheidung⁹⁸⁵ die Feststellung, dass der Steuerpflichtige als Inhaber der an seiner Person bestehenden Nutzungsrechte den Tatbestand einer Verwertung von Persönlichkeitsrechten nicht erfülle, indem er die Verwendung seines

⁹⁸⁰ *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93 ff; *Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 101; *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 60; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271; *Artner*, Einkünfte von Künstlern aus der Überlassung von Namens- und Bildrechten, SWI 2001, 252; vgl ebenso BFH 28.1.2004, I R 73/02.

⁹⁸¹ BFH 19.12.2007 I R 19/06; 28.1.2004, I R 73/02; *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 60; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271; *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93 ff; *Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 101 f; vgl auch BFH Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997; beschränkte Steuerpflicht durch Überlassung von Rechten an der Person eines Sportlers, DStR 2004, 809.

⁹⁸² *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 271; *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 60.

⁹⁸³ *Koch/Toifl*, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 61; wohl ebenso *Kirchmayr in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 98.

⁹⁸⁴ BFH 28.1.2004, I R 73/02.

⁹⁸⁵ BFH 28.1.2004, I R 73/02.

Namens oder Bildes zur werblichen Präsentation selbst überlasse. Die Vermarktung selbst geschaffener Rechte sei grundsätzlich den Verwertungstatbeständen aus aktiver Tätigkeit und somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Im Gegensatz dazu könne ein Dritter (beispielsweise eine Werbeagentur) sehr wohl Nutzungsrechte iSv Einkünften aus Vermietung und Verpachtung überlassen. Wesentlich sei somit, wer die Rechte überlasse. Eine „originäre“ Nutzungsüberlassung des Sportlers ist gemäß dieser BFH-Entscheidung mit einer Lizenzüberlassung von selbst entwickelten Patenten vergleichbar und rechtfertigt demnach die Annahme von „aktiven“ Einkünften.

Diese Entscheidung sorgte in der Praxis und Literatur für gehörige Aufregung⁹⁸⁶ und wurde bereits 2007 durch eine neuerliche BFH-Entscheidung⁹⁸⁷ revidiert:

Hierbei sprach der BFH im Anschluss und in Abgrenzung zum Urteil vom 28.1.2004, I R 73/02 aus, dass Namens- und Bildrechte eines Berufssportlers, die dieser einem Dritten entgeltlich auf begrenzte Zeit überlässt, unbeschadet des gewerblichen Charakters der Rechteüberlassung, dann zu „einfachen“ Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, wenn es sich um eine bloß passive Nutzungsüberlassung handle, die im Grundsatz nicht mit aktiven Dienstleistungen verbunden sei.

Rechte am Namen und am Bild eines Sportlers würden auch dann Rechte iSd Vermietung und Verpachtung begründen, wenn sie vom Sportler selbst in Verkehr gebracht und einem Dritten gegen Entgelt zur Nutzung überlassen würden. Es mache weder aus der Sicht des Leistenden noch aus jener des Leistungsempfängers einen Unterschied, ob ein „originäres“ oder ein „derivatives“ Recht überlassen oder genutzt werde. Dass sich die Nutzungsüberlassung in diesen Fällen der Selbstvermarktung in der Regel auf ein bloß passives Zurverfügungstellen und auf die Erteilung einer Nutzungserlaubnis beschränke, rechtfertige kein abweichendes Verständnis. Der Regelungswortlaut sei weit und erfasse die Überlassung von Rechten allgemein und deswegen auch dann, wenn sie lediglich auf eine Gestattung gerichtet sei.⁹⁸⁸

⁹⁸⁶ BMF vom 2.8.2005, IV C 8-S 2411-8/05; *Schauhoff*, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706 ff; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 93 f; *Landthaler*, Besteuerung von Fußballspielern, 2009, 39 ff; BFH Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997; beschränkte Steuerpflicht durch Überlassung von Rechten an der Person eines Sportlers, DStR 2004, 809.

⁹⁸⁷ BFH 19.12.2007 I R 19/06.

⁹⁸⁸ Vgl dazu in übereinstimmender Weise VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

Der BFH halte an der vorangegangenen Auffassung nicht länger fest und schließe sich nunmehr der Verwaltungspraxis an.⁹⁸⁹

Sowohl aus der Rechtsprechung des VwGH⁹⁹⁰ als auch der aktuellen Rechtsprechung des BFH und der diesbezüglichen Lehre⁹⁹¹ lässt sich daher folgern, dass ausländische Sportler durch die isolierte Überlassung des Rechtes am eigenen Namen bzw Bild, bei Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte, der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG unterliegen. Im Ergebnis bedarf es somit eines sorgfältigen Abwiegens, inwieweit Werbeleistungen eines ausländischen Sportlers zum einen noch von der Tätigkeit als Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG umfasst sind und zum anderen, ob es sich um eine bloß passive Nutzungsüberlassung von Persönlichkeitsrechten handelt. Aktive Werbeauftritte eines ausländischen Sportlers unterliegen ohne unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG und mangels inländischer Betriebsstätte bzw ständigen Vertreters nicht der beschränkten Steuerpflicht.

4.2.3 GESONDERTE STEUERERHEBUNG

Wurde bei einem Sportler die beschränkte Steuerpflicht konstatiert, so gilt es in einem nächsten Schritt die diesbezügliche Steuererhebung zu beleuchten. Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird im Allgemeinen durch Steuerabzug oder durch Veranlagung nach § 102 EStG erhoben. Sofern ein Steuerabzug vorzunehmen ist, besteht jedenfalls das Recht auf eine freiwillige Veranlagung, während in bestimmten Fällen auch eine Pflicht zur Veranlagung herrscht.⁹⁹²

Die Steuerabzugstatbestände des § 99 EStG stehen in einem untrennbaren Zusammenhang mit § 98 EStG, als sie eine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG voraussetzen. § 99 EStG

⁹⁸⁹ Die neuere Rechtsprechung des BFH wurde auch jüngst bestätigt: BFH 22.2.2012 X R 14/10; mit Verweis auf die Verwaltungspraxis: BMF vom 2.8.2005, IV C 8-S 2411-8/05.

⁹⁹⁰ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

⁹⁹¹ Bezogen auf die vergleichbare Bestimmung des deutschen EStG, § 49 Abs 1 Z 6 dEStG: *Wied* in *Blümich*, EStG, 2015, § 49 Rz 117; *Graf/Bisele*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 45 ff; *Schauhoff/Idler*, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 342 ff; vgl ebenso ua *Enneking/Denk*, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 454 ff; *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2008, 381 ff.

⁹⁹² *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 1; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 1; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4; EStR 2000 Rz 7994.

kann die beschränkte Steuerpflicht somit weder erweitern noch ergänzen.⁹⁹³ Primäre Intention des pauschalen Steuerabzuges ist die Vereinfachung der Besteuerung und die Sicherstellung des Steueranspruches, vor allem bei jenen Personen, die sich nur für kurze Zeit im Quellenstaat aufhalten. Hierzu zählen ausdrücklich auch Sportler, die eine besondere Mobilität aufweisen und daher einem gesonderten Steuerabzug unterliegen.⁹⁹⁴ Bereits der OECD-Bericht aus dem Jahr 1987 „Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen“⁹⁹⁵ führte aus, dass international tätige Künstler und Sportler oft sehr mobil sind und damit auf einfachste Art und Weise ihren Wohnsitz in eine Steueroase verlegen können und oftmals „vergessen“, ihre ausländischen Einkünfte im Wohnsitzstaat zu veranlagern. Ohne Abzugsteuer im Tätigkeitsstaat werde hierdurch die Gefahr begründet, dass überhaupt keine Steuer von diesen Einkünften erhoben wird. Demnach sei eine Abzugsteuer auch sachlich gerechtfertigt.⁹⁹⁶

Die Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtiger Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG wird durch Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG erhoben.⁹⁹⁷ Als Pendant normiert § 70 Abs 2 Z 2 EStG den Steuerabzug für beschränkt steuerpflichtige Sportler nach § 98 Abs 1 Z 4 EStG. Die Abzugsteuer beträgt 20% bzw 35% der Einkünfte.⁹⁹⁸

4.2.3.1 Der Steuerabzug im Lichte des Unionsrechts

Grundsätzlich ist es aus der Sicht des Unionsrechtes zulässig, dass zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen differenziert wird, als sich diese beiden Gruppen regelmäßig

⁹⁹³ VwGH 20.2.1997, 95/15/0135; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 149; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 1; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 1 und 6; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2; EStR 2000 Rz 7901.

⁹⁹⁴ *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 291 ff; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 1; ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 79; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 54; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 66; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 58 f; *Maier*, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler in Österreich (Teil I), FJ 1997, 6; *Burgstaller/Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 148; EStR 2000 Rz 7921.

⁹⁹⁵ *OECD*, Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen, Issues in International Taxation, 1987, Nr 2.

⁹⁹⁶ Siehe *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 58.

⁹⁹⁷ Erzielen Sportler beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG, so erfolgt der Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG.

⁹⁹⁸ Siehe § 70 Abs 2 Z 2 bzw § 100 Abs 1 EStG sowie ausführlich in den Kapiteln 4.2.3.2.2 und 4.2.3.2.3.

nicht in derselben Situation befinden. Denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet des Staates erzielt, stellt regelmäßig nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. An jenem Ort, an dem der Gebietsfremde den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, können seine persönlichen Umstände auch am leichtesten beurteilt werden.⁹⁹⁹ Differenzierende nationale Regelungen sind daher gerechtfertigt, wenn sie ein dem AEUV nicht widersprechendes, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses legitimes und verhältnismäßiges Ziel verfolgen.¹⁰⁰⁰ Diesbezüglich hat der EuGH¹⁰⁰¹ entschieden, dass „das Steuerabzugsverfahren [...] ein legitimes und geeignetes Mittel dar[stellt], um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben.“ Im Übrigen stelle der Steuerabzug auch ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates dar.¹⁰⁰²

Im Konkreten konstatierte der EuGH in der Rechtssache *Gerritse*¹⁰⁰³ jedoch auch sehr deutlich, dass eine endgültige Besteuerung durch einen pauschalen Steuerabzug ohne eine Möglichkeit einer Veranlagung unionsrechtswidrig sei. Eine nationale Regelung, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben der Besteuerung unterliegen, verstoße gegen die Regeln über den freien Dienstleistungsverkehr. Vor dem Hintergrund dieser EuGH-Rechtsprechung wurde durch das AbgÄG 2004 die Antragsmöglichkeit zur Einkommensteuerveranlagung nach § 102 EStG ausgedehnt, sodass sämtliche beschränkt Steuerpflichtigen in Hinkunft ihre Betriebsausgaben im Wege der Veranlagung geltend machen konnten, womit einer endgültigen Bruttobesteuerung entgegengewirkt wurde.¹⁰⁰⁴

⁹⁹⁹ EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, *Schumacker*; 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse* mwN; siehe diesbezüglich auch die Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 4 EStG, Kapitel 1.4; eingehend auch *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 146 ff; *Seer* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 39 ff.

¹⁰⁰⁰ Vgl ua EuGH 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura/Singer*; EuGH 6.6.2000, Rs C-35/98, *Verkooijen*.

¹⁰⁰¹ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁰² Siehe ebenso *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 155 f und 159 ff; vgl EuGH 22.12.2008, Rs C-282/07, *Truck Center*.

¹⁰⁰³ EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*.

¹⁰⁰⁴ Vgl AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004; sowie ErlRV 686 BlgNR XXIII. GP 15; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 6.

Daran anschließend hatte sich der EuGH erneut mit der unionsrechtlichen Konformität von Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger zu beschäftigen. Betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen des BFH¹⁰⁰⁵ sprach der EuGH in der Rechtssache *Scorpio*¹⁰⁰⁶ richtungsweisend aus, dass „nach ständiger Rechtsprechung nationale Regelungen des Aufnahmemitgliedstaats für Dienstleistende Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen oder Unternehmen unterbinden, verhindern oder weniger attraktiv machen können, sofern sie zusätzliche administrative und wirtschaftliche Kosten und Belastungen verursachen.“ Jedoch stehe die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte der Steuer unterliegen.¹⁰⁰⁷ Es stehe dem Unionsrecht nicht entgegen, dass etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls erst in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können.

Nachfolgend der genannten Rechtsprechung des EuGH sprach der VwGH¹⁰⁰⁸ diesbezüglich aus, dass sich aus einer Zusammenschau der Urteile in den Rechtssachen *Scorpio* und *Gerritse* das unionsrechtliche Gebot ergebe, dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren dürfe, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister gegeben ist. Daraus könne der Schluss gezogen werden, dass ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bereits dann nicht mehr gegeben sei, wenn der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten und an das Finanzamt abführen müsse, die sich auch bei

¹⁰⁰⁵ BFH 28.4.2004, I R 39/04; im Hinblick auf dieses Vorabentscheidungsersuchen hatte auch der VwGH ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend eine Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG mit Beschluss vom 17.11.2004, 2002/14/0056 ausgesetzt; vgl sodann VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

¹⁰⁰⁶ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁰⁷ Zum Vorliegen eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges siehe EuGH 15.2.2007, C-345/04 *Centro Equestre* sowie Kapitel 4.2.3.2.2.

¹⁰⁰⁸ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren ergeben würden. Nur einer höheren Besteuerung im Steuerabzugsverfahren würde, wenn der Dienstleister Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates ist, die Dienstleistungsfreiheit entgegenstehen.

Aufgrund der ergangenen Rechtsprechung wurden die §§ 99 Abs 2 sowie 100 Abs 1 EStG durch das Budgetbegleitgesetz 2007 derart geändert, dass nunmehr, wahlweise an Stelle der weiter geltenden Bruttoabzugsteuer, auch die Möglichkeit einer Nettoabzugsteuer¹⁰⁰⁹ für im EU/EWR-Raum ansässige beschränkt Steuerpflichtige geschaffen wurde.¹⁰¹⁰

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheint die beschränkte Steuerpflicht in Verbindung mit dem pauschalen Steuerabzug gemäß der VfGH- sowie BVerfG-Rechtsprechung sachlich gerechtfertigt zu sein. Insbesondere deshalb, weil die Personengruppen iSd § 99 EStG, aufgrund ihrer oftmals nur sehr kurzen Aufenthalte in Österreich, für die Finanzverwaltung regelmäßig nur schwer zu erfassen sind.¹⁰¹¹ Auch unterschiedliche Regelungen in DBA führen nicht zur Verfassungswidrigkeit des innerstaatlichen Rechts, da der Gleichheitsgrundsatz den Gesetzgeber nicht verpflichtet *„unterschiedliche Rechtslagen im Verhältnis zu fremden Staaten, die sich aus zwischenstaatlichen Abkommen oder der Rechtslage im Wohnsitzstaat ergeben, durch Differenzierungen im innerstaatlichen Recht auszugleichen. Ist die getroffene Regelung für sich alleine gesehen sachlich, so wird sie nicht schon dadurch gleichheitswidrig, dass sie Personen mit Wohnsitz in verschiedenen fremden Staaten verschieden trifft.“*¹⁰¹²

Abschließend kann festgehalten werden, dass die pauschale Abzugsteuer durch die Einführung der Nettoabzugsteuer sowie der Möglichkeit der Antragsveranlagung zur Einkommensteuer, in Zusammenhalt mit dem Sicherungsgedanken des Besteuerungsanspruches von nur schwer erfassbaren beschränkt Steuerpflichtigen, durchaus

¹⁰⁰⁹ Siehe diesbezüglich Kapitel 4.2.3.2.3.

¹⁰¹⁰ Vgl BudBG 2007, BGBl I 24/2007.

¹⁰¹¹ So bereits ua VfGH 11.3.1977, B 274/74; 11.3.1965, B 210/64; vgl ebenso BVerfG 24.9.1965, 1 BvR 228/65; *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 147; *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 299; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 2.

¹⁰¹² VfGH 16.6.1995, G 191/94; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 2. Ebenso hat das deutsche Bundesverfassungsgericht die Verfassungskonformität des besonderen Steuerabzuges für bestimmte beschränkt steuerpflichtige Einkünfte ausdrücklich bejaht; BVerfG 9.2.2010, 2 BvR 1178/07; vgl auch BFH 5.5.2010, I R 104/08.

geeignet erscheint, sowohl den unionsrechtlichen als auch den verfassungsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen.¹⁰¹³

4.2.3.2 Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG

Sämtliche vom Steuerabzug erfassten Fälle sind in § 99 Abs 1 EStG aufgezählt. Der Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen mit besonderer Mobilität wird in § 99 Abs 1 Z 1 EStG geregelt, wonach die Einkommensteuer „*bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen [...]*“ durch Steuerabzug erhoben wird.¹⁰¹⁴ Der im Gesetzeswortlaut verwendete Begriff der „selbständigen Tätigkeit“ erfasst nach einhelliger Meinung sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd §§ 22 iVm 98 Abs 1 Z 2 EStG als auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd §§ 23 iVm 98 Abs 1 Z 3 EStG, zumal dieser Begriff lediglich der Abgrenzung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dient.¹⁰¹⁵

Folglich unterliegen nicht in Österreich ansässige Sportler iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG mit ihren Einkünften der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG. Durch die Erhebung der Abzugsteuer kann es einerseits zu einer endgültigen Abgeltung der Einkommensteuer in Österreich kommen oder andererseits die Funktion einer Einkommensteuervorauszahlung mit einer

¹⁰¹³ Vgl insbesondere *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 1 und 6; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 2 ff; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 1 ff; *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 146 ff; *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 299 ff; *Petutschnig/Six*, Rs Scorpio – Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613 ff; *Petutschnig/Six*, Neuregelung der besonderen Abzugssteuer nach § 99 EStG, taxlex 2007, 177 ff; *Kofler*, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79 ff; *Hohenwarter*, Ende der Abzugspflicht bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783 f; *Kofler/Tumpel*, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen?, SWK 2007, 289 f; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 108 f.

¹⁰¹⁴ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 12; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 6; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2.

¹⁰¹⁵ UFS 23.5.2008, RV/0043-K/04; vgl ebenso UFS 2.9.2013, RV/0341-W/10; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 12; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 6; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2; EStR 2000 Rz 7997.

anschließenden Veranlagung erreicht werden. Primäres Ziel des besonderen Steuerabzuges ist, wie bereits erwähnt, die Sicherung des österreichischen Steueraufkommens.¹⁰¹⁶

4.2.3.2.1 Der „Künstlerdurchgriff“

Hervorzuheben ist im Zusammenhang mit dem besonderen Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG der Umstand, dass es nach dem Gesetzeswortlaut *„gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.“* Demzufolge soll der Steuerabzug auch dann erfolgen, wenn das Entgelt einer ausländischen Agentur des Sportlers zufließt bzw der Sportler mit dem inländischen Veranstalter in keiner Vertragsbeziehung steht. Hierdurch soll eine Umgehung der Abzugsteuerpflicht vermieden werden.¹⁰¹⁷ Diese Bestimmung hat insbesondere erneut die Sicherung des Steueraufkommens zum Zweck.¹⁰¹⁸

Die Durchgriffsbestimmung des § 99 Abs 1 Z 1 EStG wird oftmals als „Künstlerdurchgriff“ beschrieben, wengleich diese Regelung auf sämtliche in § 99 Abs 1 Z 1 EStG genannten Gruppen, somit auch auf Sportler, anwendbar ist.¹⁰¹⁹ Auch das deutsche Einkommensteuerrecht sieht iVm der beschränkten Steuerpflicht eine derartige Bestimmung vor, wonach der Steuerabzug vorzunehmen ist, *„unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen“*.¹⁰²⁰ Hierbei wird in Deutschland ebenso die Bezeichnung „Durchgriffsbesteuerung“ verwendet.¹⁰²¹

¹⁰¹⁶ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 1; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 103; Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 292.

¹⁰¹⁷ Eingehend zur Regelung des Durchgriffs nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG siehe Krüglstein, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2009, 27 ff; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 211 ff; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 105 ff; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 15; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 10; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 2; EAS 3059 vom 24.4.2009; EStR 2000 Rz 7998.

¹⁰¹⁸ EStR 2000 Rz 7998; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 214.

¹⁰¹⁹ Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 213; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 15; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 10; EAS 3004 vom 10.10.2008.

¹⁰²⁰ Siehe § 50a Abs 1 Z 1 sowie § 49 Abs 1 Z 2 lit d dEStG.

¹⁰²¹ Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 213; Wied in Blümich, EStG, 2015, § 50a Rz 49.

Diese Durchgriffsbestimmung ist für den Fall von indirekten Vertragsbeziehungen konzipiert, als die Verpflichtung zum Steuerabzug auch dann besteht, wenn zwischen dem inländischen Schuldner und dem beschränkt steuerpflichtigen Sportler ein beliebiger Dritter, beispielsweise eine Agentur oder eine Vermittlungsgesellschaft, eingeschaltet wird.¹⁰²² Kommt der Vertrag jedoch trotz Vermittlungsgesellschaft direkt mit dem Sportler zustande, so ist die Anwendung der Durchgriffsnorm nicht notwendig.¹⁰²³

Zur Illustration des „Künstlerdurchgriffes“ soll der folgende typische Sachverhalt dienen: Tritt beispielsweise ein in Spanien ansässiger und in Österreich beschränkt steuerpflichtiger Leichtathlet beim Mehrkampfmeeting in Götzis¹⁰²⁴ auf und wird die Gage vom österreichischen Veranstalter an eine Sportleragentur in Frankreich überwiesen, welche ihrerseits die lukrierten Einnahmen an den Sportler weiterleitet, so ist diese Konstellation gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG von der Einbehaltung der Abzugsteuer erfasst. Man spricht in diesem Fall von einem „echten Künstlerdurchgriff“, da bei der Zahlung an die Sportleragentur mit dem Steuerabzug die Steuerpflicht des Sportlers selbst abgegolten wird.¹⁰²⁵ Da der Sportler mit dem inländischen Veranstalter in keiner Vertragsbeziehung steht und von diesem kein Entgelt lukriert, würde die Besteuerung ohne § 99 Abs 1 Z 1 EStG ins Leere gehen.¹⁰²⁶

In diesem Zusammenhang ist jedoch nur jener Anteil, der auf die Sportlergage entfällt, als Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer heranzuziehen. Ausschlaggebend ist somit der von der zwischengeschalteten Agentur an den beschränkt steuerpflichtigen Sportler weitergeleitete

¹⁰²² *Maier*, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler in Österreich (Teil II), FJ 1997, 30; dieser „Künstlerdurchgriff“ entspricht auf internationaler Ebene dem Art 17 Abs 2 OECD-MA.

¹⁰²³ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; mit Verweis auf UFS 25.5.2004, RV/0989-L/02.

¹⁰²⁴ <http://www.meeting-goetzis.at/> (Zugriff 9.5.2015).

¹⁰²⁵ *Rosenberger*, Der "echte" bzw. "unechte" Künstlerdurchgriff, SWK 2008, 516; *Krüglstein*, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2009, 26 f; *Toifl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 214 ff; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 15; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 106.

¹⁰²⁶ Siehe ua *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; vgl VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.

Betrag. Die von der Sportleragentur erbrachten Managementleistungen stellen keine sportliche Leistung dar und sind daher beim Steuerabzug auch nicht zu berücksichtigen.¹⁰²⁷

Im Gegensatz zum „echten Künstlerdurchgriff“ spricht man von einem „unechten Künstlerdurchgriff“, wenn der zwischengeschaltete Dritte selbst der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Hierbei kommt insbesondere die Besteuerung als „Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen“ iSd §§ 98 Abs 1 Z 3 und 99 Abs 1 Z 1 EStG in Betracht.¹⁰²⁸ Dies kann vor allem im künstlerischen Bereich, etwa für Trägerkörperschaften von Orchestern, Chören, Ballett-, Schauspiel- und Theatergruppen sowie Produktionsgesellschaften, von erhöhter Relevanz sein.¹⁰²⁹ Trägerkörperschaften von Sportteams existieren ebenfalls, wie etwa ein ausländischer Sportverein, weshalb auch diese einer Prüfung der beschränkten Steuerpflicht zu unterziehen sind.¹⁰³⁰ In den genannten Fällen ist die Vergütung des Veranstalters an die zwischengeschaltete Person gänzlich dem Steuerabzug zu unterziehen, zumal die Steuerpflicht des Sportlers selbst damit verdrängt wird.¹⁰³¹

Abschließend ist festzuhalten, dass entgegengesetzt zu § 99 Abs 1 Z 1 EStG der Tatbestand des § 99 Abs 1 Z 3 EStG keine Bestimmung über einen „Künstlerdurchgriff“ kennt, sodass bei einer Zwischenschaltung einer Gesellschaft iVm Einkünften nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG kein direkter Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG beimwerbenden Sportler erfolgen kann.¹⁰³²

¹⁰²⁷ Vgl VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033, wonach von den an die Künstleragentur gezahlten Vergütungen ausschließlich der „Künstleranteil“ der inländischen Abzugsbesteuerung unterliegen würde; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165; 27.7.1994, 91/13/0222; *Toifl/Vrignaud in Ehrke Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 106 f; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 16; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2.

¹⁰²⁸ *Rosenberger*, Der "echte" bzw. "unechte" Künstlerdurchgriff, SWK 2008, 515; *Krüglstein*, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2009, 26 f; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 16; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; *Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 105 f.

¹⁰²⁹ *Rosenberger*, Der "echte" bzw. "unechte" Künstlerdurchgriff, SWK 2008, 515; mit Verweis auf EAS 2448 vom 20.4.2004 und 2514 vom 5.8.2004; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; *Krüglstein*, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2009, 27 ff.

¹⁰³⁰ Siehe ua *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 16; mit Verweis auf BMF 1.12.2006 ARD 5740/9/2007.

¹⁰³¹ *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 10; *Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 220 und 232; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2; *Rosenberger*, Der "echte" bzw. "unechte" Künstlerdurchgriff, SWK 2008, 515; EStR 2000 Rz 8006f.

¹⁰³² In diesem Zusammenhang jedoch zu beachten wäre die Pflicht zur Veranlagung nach § 102 EStG; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 18; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011,

4.2.3.2.2 Bruttobesteuerung

Wurde nun die beschränkte Steuerpflicht des Sportlers konstatiert, so ist in einem nächsten Schritt der Steuersatz der Abzugsteuer zu ermitteln. Der pauschale Steuersatz, der sich nach § 100 Abs 1 EStG bestimmt, beträgt entweder 20% oder 35% der Einnahmen, abhängig davon, ob der steuerpflichtige Sportler seine Ausgaben in Abzug bringt. In einem EU- bzw EWR-Staat ansässige Sportler können nämlich seit dem Veranlagungsjahr 2007 auch von der Nettobesteuerung, wonach bestimmte Ausgaben abgezogen werden können, Gebrauch machen. Ob eine Brutto- oder Nettobesteuerung erfolgt, steht in der Wahl des Schuldners der Einkünfte.¹⁰³³

Gemäß § 99 Abs 2 Z 1 EStG unterliegen „*der Abzugsteuer [...] der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) [...]. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.*“ Bis zum Budgetbegleitgesetz 2007¹⁰³⁴ erfolgte der Steuerabzug ausschließlich durch die Bruttobesteuerung, wonach sämtliche Einkünfte, die der Sportler für seine Tätigkeit erhält, dem 20%-Steuerabzug unterlagen.¹⁰³⁵ Eine Geltendmachung von Betriebsausgaben, Nächtigungskosten und anderen Spesensätzen ist iRd Bruttobesteuerung nicht möglich.¹⁰³⁶ Auch Sachbezüge zählen zur Bemessungsgrundlage und können nicht in Abzug gebracht werden.¹⁰³⁷ Die Hinzurechnung der Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage ist nach hA nicht Teil des dem Steuerabzug unterliegenden Entgelts.¹⁰³⁸

§ 99 Tz 17; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 2; vgl ebenso VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

¹⁰³³ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 27; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 22 und 27/7; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4.

¹⁰³⁴ BudBG 2007, BGBl I 24/2007.

¹⁰³⁵ Vgl § 100 Abs 1 EStG.

¹⁰³⁶ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; 25.11.1986, 84/14/0184; 17.10.2001, 2000/13/00087; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 22/1; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 28; EStR 2000 Rz 8006.

¹⁰³⁷ *Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 287 ff; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 23 f; *Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 28; EStR 2000 Rz 8006a und 8008.

¹⁰³⁸ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, 1993, § 99 Tz 9; *Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 107; *Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 25; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 28; EStR 2000 Rz 8006a; aA vgl BFH 5.5.2010, I R 105/08; *Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 291.

Der VwGH¹⁰³⁹ hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass iRd Bruttobesteuerung im Sinne von § 99 Abs 2 Z 1 EStG jegliche im Rahmen der Einkünfte iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG erzielten Einnahmen, sohin auch der Ersatz allfälliger Verpflegungsmehraufwendungen sowie Reise- und Nächtigungskosten, bei der Berechnung der Abzugsteuer zu berücksichtigen sind. Hierzu zählen insbesondere auch Aufwandsätze für Flüge, Transfers und Unterkünfte sowie etwaige Transporte.

Würde ein norwegischer Skifahrer beispielsweise den mit 70.000 Euro¹⁰⁴⁰ dotierten Abfahrtslauf in Kitzbühel gewinnen, so wären nach der Bruttobesteuerung hiervon 14.000 Euro an den österreichischen Fiskus abzuführen. Stünde dem Sieger zusätzlich ein Sachpreis (Auto) im Wert von 16.000 Euro sowie die Erstattung der Reise- und Nächtigungskosten im Ausmaß von 4.000 Euro zu, so wäre eine neuerliche Abzugsteuer in der Höhe von 4.000 Euro fällig. Insgesamt wären somit 18.000 Euro an Abzugsteuer zu entrichten.

Dessen ungeachtet können Betriebsausgaben auf Antrag gemäß § 102 Abs 1 Z 3 EStG in einer anschließenden Veranlagung geltend gemacht werden.¹⁰⁴¹

Ein möglichst einfach anzuwendender Steuersatz, ohne komplizierte Berechnung, sollte iRd Bruttobesteuerung dem Vereinfachungs- und Sicherungsgedanken Rechnung tragen. Die gesetzlich verankerte Erfassung der vollen Einnahmen lässt somit wenig Spielraum für etwaige Abzugsposten. Durch diese vereinfachte Besteuerung sollte auch der oftmals diffizilen Durchsetzung des Steueranspruches bei nur für kurze Zeit im Inland verweilenden beschränkt Steuerpflichtigen entgegengetreten werden, zumal der VwGH¹⁰⁴² bereits konstatierte, dass *„der behauptete Erfahrungssatz, "das Normale bei einem Menschen" sei*

¹⁰³⁹ Siehe VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; mit Verweis auf VwGH 17.10.2001, 2000/13/0087; 20.2.1997, 95/15/0135.

¹⁰⁴⁰ Vgl <http://www.laola1.at/de/wintersport/ski-alpin/kitzbuehel/statistik/preisgeld-der-hahnenkamm-rennen-2013/page/45261-303-193-15329-.html> (Zugriff 19.8.2014).

¹⁰⁴¹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 1 und 22/1; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 29; EStR 2000 Rz 7996 ff; Lang/Loukota in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 310 f.

¹⁰⁴² VwGH 29.5.1996, 93/13/0300.

"seine Steuerehrlichkeit", [...] in der forensischen Praxis der mit Abgabensachen befaßten Senate des Verwaltungsgerichtshofes keine rechte Bestätigung [findet].¹⁰⁴³

Dennoch löste die Bruttobesteuerung, vor allem aufgrund der mangelnden Abzugsfähigkeit, erhebliche verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken aus.¹⁰⁴⁴ Als weder der VfGH¹⁰⁴⁵ noch das deutsche Bundesverfassungsgericht¹⁰⁴⁶ den Gleichheitsgrundsatz durch die vereinfachende pauschale Abzugsteuer beeinträchtigt sahen, führte erst die EuGH-Rechtsprechung auch im Rahmen der Abzugsteuer zur Zulassung des Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenabzugs.

4.2.3.2.3 Nettobesteuerung

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007¹⁰⁴⁷ reagierte der österreichische Gesetzgeber auf diese Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Scorpio*,¹⁰⁴⁸ indem er in § 99 Abs 2 EStG für EU- bzw EWR-Ansässige die Möglichkeit schuf, die „mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten)“ bereits im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen (ausführlich zur Unionsrechtskonformität siehe Kapitel 4.2.3.1). Nimmt der beschränkt Steuerpflichtige diese Möglichkeit wahr, so erhöht sich der Steuersatz von 20% auf 35%. Die Ausgaben sind dem Abzugsverpflichteten vor Auszahlung des Entgelts schriftlich mitzuteilen.¹⁰⁴⁹

Der EuGH entschied sowohl in der Rechtssache *Gerritse*¹⁰⁵⁰ als auch in der Rechtssache *Scorpio*¹⁰⁵¹, dass die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit nationalen Rechtsvorschriften

¹⁰⁴³ Siehe ua *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 291 f.

¹⁰⁴⁴ Siehe insbesondere bereits Kapitel 4.2.3.1; *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 292.

¹⁰⁴⁵ Ua VfGH 11.3.1965, B 210/64.

¹⁰⁴⁶ Ua BVerfG 24.9.1965, 1 BvR 228/65.

¹⁰⁴⁷ BGBl I 24/2007.

¹⁰⁴⁸ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁴⁹ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 1 sowie 27/4; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 6; *Schlager*, Neues zur Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht, RdW 2008, 223; *Kofler*, *Scorpio*: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79; *Hohenwarter*, Ende der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783; VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

¹⁰⁵⁰ EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*.

entgegenstehe, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen könne. Dies sei eine unionsrechtswidrige Schlechterstellung gegenüber Gebietsansässigen, deren Besteuerung bloß die Nettoeinkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben unterliegen. Diese Rechtsansicht wurde vom VwGH vollinhaltlich geteilt, als er aussprach, dass derjenige, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten müsse, die auch bei einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren anfallen.¹⁰⁵²

Im Gegensatz zur Bruttobesteuerung setzt die Nettobesteuerung somit einerseits voraus, dass der Empfänger der Einnahmen in einem EU- bzw EWR-Staat ansässig ist, berücksichtigt jedoch andererseits bei einem 35%-Steuerabzug die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben.¹⁰⁵³

Unter Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, stehen, versteht der EuGH gemäß seiner Rechtsprechung in der Rechtssache *Centro Equestre*¹⁰⁵⁴ jene Ausgaben „die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund deren die Besteuerung in diesem Staat erfolgt, aufweisen und die von dieser nicht getrennt werden können, wie z. B. die Reise- und die Unterkunftskosten. In diesem Zusammenhang kommt es nicht auf den Ort und den Zeitpunkt an, wo oder zu dem diese Kosten entstanden sind.“ Das Unionsrecht stehe einer nationalen Regelung, welche Einnahmen eines beschränkt Steuerpflichtigen davon abhängig macht, dass die Betriebsausgaben, deren Berücksichtigung

¹⁰⁵¹ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁵² Siehe bereits Kapitel 4.2.3.1; VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

¹⁰⁵³ § 99 Abs 2 Z 2 iVm § 100 Abs 1 EStG; siehe ebenso *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 27/2 f; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 6; *Schlager*, Neues zur Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht, RdW 2008, 223; *Kofler*, *Scorpio*: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79; *Hohenwarter*, Ende der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783; mit diesbezüglichen Verweisen auf VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*; EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*; EuGH 15.2.2007, C-345/04, *Centro Equestre*.

¹⁰⁵⁴ EuGH 15.2.2007, C-345/04, *Centro Equestre*; vgl ebenso EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*; 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

dieser Steuerpflichtige beantragt, in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, nicht entgegen. Im Anschluss an dieses EuGH-Urteil konstatierte der BFH¹⁰⁵⁵ durchwegs bestätigend, dass unter einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der im Inland ausgeübten Tätigkeit, nur solche Kosten aufzufassen sind, *„welche nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit den betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, also ohne diese nicht angefallen wären, was wiederum eine konkrete Zuordenbarkeit von Bezügen und Aufwendungen erfordert, die im Einzelfall zu prüfen ist; ein bloßer Veranlassungszusammenhang genügt nicht.“* So gesehen fehle der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang *„jedenfalls bei "klassischen" Gemeinkosten, die sich von der in Rede stehenden konkreten Tätigkeit trennen lassen, weil sie dem Steuerpflichtigen als sog. "Sowieso"-Kosten in jedem Fall entstehen.“*

In Einklang mit der oben genannten Rechtsprechung wird sohin von einem unmittelbaren Zusammenhang der Ausgaben mit den lukrierten Einnahmen stets dann ausgegangen, wenn die Ausgaben bei der Leistungserbringung im Inland selbst anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind.¹⁰⁵⁶ Beispielsweise kommen folgende unmittelbar mit der Tätigkeit als Sportler zusammenhängende Ausgaben in Betracht:

Reise- bzw Nächtigungskosten, die in Zusammenhang mit der vergüteten Leistung stehen. Die Kosten der Anreise zur inländischen Veranstaltung sind stets abzugsfähig, während bei den Kosten der Abreise zu differenzieren ist. Diese sind nur dann abzugsfähig, wenn sie nicht mit einem weiteren Auftritt außerhalb Österreichs in Zusammenhang stehen. Reist ein norwegischer Sportler beispielsweise nach einem Wettkampf in Wien zu einem weiteren Wettkampf nach Paris, so sind die Reisekosten von Wien nach Paris im Rahmen der Nettobesteuerung nicht abzugsfähig.¹⁰⁵⁷

Auch Honorare und Vergütungen, die der Sportler an im Rahmen des Wettkampfes von ihm engagierte Betreuer (beispielsweise Trainer, Physiotherapeut) zahlt, können abzugsfähige Ausgaben darstellen. Ein Radrennfahrer, der für seinen Auftritt bei der Österreichischen

¹⁰⁵⁵ BFH 24.4.2007, I R 93/03.

¹⁰⁵⁶ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 1 sowie 27/3; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4 und 6; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 29; EStR 2000 Rz 8006c.

¹⁰⁵⁷ Vgl EuGH 15.2.2007, C-345/04, *Centro Equestre*; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/3; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 6; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 30; EStR 2000 Rz 8006c.

Radrundfahrt¹⁰⁵⁸ einen Masseur beschäftigt, kann das anfallende Honorar im Rahmen der Nettobesteuerung abziehen.¹⁰⁵⁹ Des Weiteren sind Telefonkosten sowie Steuerberaterkosten berücksichtigungswürdige Ausgaben.¹⁰⁶⁰

Betriebsausgaben, die nicht bei der Leistungserbringung selbst anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind, weisen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen auf. Hierbei ist an sogenannte „Sowieso-Kosten“, wie beispielsweise allgemeine Kosten zur Administrierung und Verwaltung der Sportlertätigkeit, zu denken.¹⁰⁶¹ Betriebsausgaben bzw Werbungskosten, die bloß einen mittelbaren Zusammenhang mit der Sportlertätigkeit aufweisen, können folglich nur im Veranlagungsweg nach § 102 EStG berücksichtigt werden.¹⁰⁶² Diese Vorgehensweise wurde durch die EuGH-Rechtsprechung ausdrücklich als unionsrechtskonform bestätigt.¹⁰⁶³

Die Nettobesteuerung erfährt jedoch nach § 99 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG eine Einschränkung, zumal ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig ist, wenn der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig ist und die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000 Euro übersteigen sowie die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.¹⁰⁶⁴ Eine ausreichende Sicherstellung der inländischen Besteuerung wird dann angenommen, wenn auch auf die Subhonorare ein Steuerabzug erfolgt.¹⁰⁶⁵ Hierbei wäre an einen norwegischen Sportler zu denken, der in Österreich einen Wettkampf bestreitet und seinem norwegischen Trainer ein Honorar iHv 2.500 Euro ausbezahlt. Diese „Sicherungseinrichtung“ soll insbesondere dem Umstand entgegenwirken, dass die von beschränkt Steuerpflichtigen an

¹⁰⁵⁸ <http://oesterreich-rundfahrt.at/index.php/> (Zugriff 10.5.2015).

¹⁰⁵⁹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/3; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 30; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 6; EStR 2000 Rz 8006c.

¹⁰⁶⁰ Vgl EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*; EuGH 6.7.2008, C-346/04, *Conijn*.

¹⁰⁶¹ Vgl BFH 24.4.2007, I R 93/03; 27.7.2011, I R 56/10; Wied in Blümich, EStG, 2015, § 50a Rz 34.

¹⁰⁶² Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/3; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 29; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 6; EStR 2000 Rz 8006c iVm Rz 8032 ff.

¹⁰⁶³ Ua EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁶⁴ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/5; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 29; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 6; EStR 2000 Rz 8006f.

¹⁰⁶⁵ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 34; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/5; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4; EStR 2000 Rz 8006g.

„Mitwirkende“ ausbezahlten Honorare zunächst zwar als Ausgaben abgezogen werden, jedoch sodann im Subverhältnis steuerlich nicht erfasst werden.¹⁰⁶⁶

Um jenes bei der Bruttobesteuerung angeführte Beispiel fortzusetzen (siehe Kapitel 4.2.3.2.2), könnte der norwegische Siegläufer bei der Abfahrt in Kitzbühel im Rahmen der Nettobesteuerung seinen Reise- und Nächtigungskosten iHv 4.000 Euro in Abzug bringen. Als Bemessungsgrundlage für den 35%-Steuerabzug ergäbe sich ein Betrag von 86.000 Euro (Preisgeld sowie Sachpreis abzüglich der Reise- und Nächtigungskosten). Somit würde bei der Nettobesteuerung eine Abgabenlast von 30.100 Euro anfallen. Da die Bruttobesteuerung für den norwegischen Sportler im angeführten Beispiel erheblich günstiger ist (18.000 Euro versus 30.100 Euro), wird er von der Nettobesteuerung keinen Gebrauch machen.

Aufgrund des höheren Steuersatzes bei der Nettobesteuerung (35%) führt diese verglichen mit der Bruttobesteuerung erst bei abziehbaren Ausgaben von zumindest 42,86% der Einnahmen zu einer geringeren Abzugsteuer.¹⁰⁶⁷ Somit ergibt sich eine potentielle Besserstellung durch die Nettobesteuerung erst dann, wenn die Ausgaben ungefähr der Hälfte der Einnahmen entsprechen.

Welcher Berechnungsmethode der Vorzug gewährt wird, liegt im Ermessen des inländischen Leistungsempfängers. Er kann zwischen der Brutto- und Nettobesteuerung frei wählen.¹⁰⁶⁸ In diesem Zusammenhang hat der Leistungsempfänger und gleichzeitig Schuldner der Einkünfte, bevor er die Auszahlung des Entgelts vornimmt, zunächst zu prüfen, ob sein Geschäftspartner beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Des Weiteren muss er eruieren, ob ein Steuerabzugstatbestand vorliegt.¹⁰⁶⁹ Hat der Empfänger dem Schuldner der Einkünfte auch die abzuziehenden Ausgaben schriftlich mitgeteilt, so hat der Abzugsverpflichtete auch zu prüfen, ob diese Ausgaben tatsächlich mit den Einnahmen in

¹⁰⁶⁶ Ua *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4.

¹⁰⁶⁷ *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 27/6; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4.

¹⁰⁶⁸ *Kirchmayr/Lechner*, Highlights aus dem Workshop „Update – internationales Steuerrecht“, RdW 2007, 626; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 99 Tz 27/7; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 6 sowie 27; *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2009, § 99 Tz 4.

¹⁰⁶⁹ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 99 Rz 8; *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 153 f; *Stefaner/Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 299.

unmittelbarem Zusammenhang stehen.¹⁰⁷⁰ Allerdings ist der Abzugsverpflichtete nicht zum Abzug der Ausgaben verpflichtet, vielmehr kommt die Nettobesteuerung nur dann zur Anwendung, wenn beide Vertragsparteien zustimmen.¹⁰⁷¹

Dass der Schuldner der Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG haftet¹⁰⁷² und ihn die mit dem Steuerabzug verbundenen Mühen und Risiken nur bei Zahlungen an ausländische Steuerpflichtige treffen, erscheint auf den ersten Blick iZm der passiven Dienstleistungsfreiheit fragwürdig.¹⁰⁷³ Diesbezügliche Bedenken hegte auch der BFH in seiner Vorlage an den EuGH in der Rechtssache *Scorpio*. Der EuGH bestätigte diese Bedenken jedoch nicht, sondern sprach aus, dass das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung ein „*legitimes und geeignetes Mittel darstellen, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben.*“¹⁰⁷⁴ Im Übrigen stelle der Steuerabzug ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates dar. Gleiches gelte für die eventuelle Haftung des zu einem solchen Abzug verpflichteten Dienstleistungsempfängers, die es erlaube, das Unterlassen eines solchen Abzugs gegebenenfalls zu sanktionieren. Da diese Haftung unmittelbar aus dieser Art der Einkommensteuererhebung folge, trage sie ebenfalls in angemessener Weise dazu bei, die Effizienz dieser Erhebung zu gewährleisten.¹⁰⁷⁵

¹⁰⁷⁰ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 32; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/4; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4.

¹⁰⁷¹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 33; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/4 sowie 27/7 als auch § 100 Tz 1/1; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4; EStR 2000 Rz 8006e.

¹⁰⁷² Siehe § 100 Abs 2 EStG.

¹⁰⁷³ Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 153 ff; Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 299 f.

¹⁰⁷⁴ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*; vgl ebenso Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, 155 f; Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 300; mit Verweis auf VfGH 11.3.1965, B 210/64.

¹⁰⁷⁵ Siehe EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

Unterschiede der Brutto- und Nettobesteuerung in der Praxis der Finanzverwaltung:

Lokales Speichern
Importieren von Formulardaten

Steuernummer	/
Datum	D

An das Finanzamt

>>

für den Kalendermonat	Jahr
-----------------------	------

Mitteilung über den Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen

Gesetzliche Bestimmungen beziehen sich auf das Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988). **Zutreffendes bitte ankreuzen!**

Schuldnerin/Schuldner für den Steuerabzug ist

Name bzw. Firmenbezeichnung und Anschrift

I. Bruttobesteuerung (§ 99 Abs. 2 Z 1)

Im angeführten Zeitraum sind an beschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 3 EStG 1988 oder § 1 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988) von mir/uns gemäß § 99 bzw. § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 geschuldete steuerabzugspflichtige Beträge (ohne Abzüge) zugeflossen im Betrag von

		Betrag	
		Euro	

!	1. für Rechnung der Gläubigerin/des Gläubigers	steuerabzugspflichtiger Betrag	x 20 %	Abgabenbetrag
!	2. bei Übernahme des Steuerbetrages durch die Schuldnerin/den Schuldner in Fällen des Pkt. 1		x 25 %	
	Summe =	Euro		Summe =
				Euro

!	3. für Rechnung der Gläubigerin/des Gläubigers in Fällen des § 99 Abs. 1 Z 6 (nicht öffentlich angebotene Immobilienfonds)	steuerabzugspflichtiger Betrag	x 25 %	Abgabenbetrag
	Summe =	Euro		Summe =
				Euro

Der angeführte Betrag wurde abgeführt am Datum

an das Finanzamt (Bezeichnung des Finanzamtes)

II. Nettobesteuerung (§ 99 Abs. 2 Z 2)

Im angeführten Zeitraum sind an beschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 3 EStG 1988 oder § 1 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988) von mir/uns gemäß § 99 bzw. § 24 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 geschuldete steuerabzugspflichtige Beträge (ohne Abzüge) zugeflossen im Betrag von

		Betrag	
		Euro	

Mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten), die von der/dem in der EU oder dem **EWB ansässigen** beschränkt Steuerpflichtigen vor dem Zufließen der Einkünfte **schriftlich mitgeteilt** wurden

		Betrag	
		Euro	
			Bemessungsgrundlage
			Euro

Von der Bemessungsgrundlage wurde einbehalten:

!	Einkommensteuer	Bemessungsgrundlage	x 35 %	Abgabenbetrag
!	Körperschaftsteuer	Euro		Euro
		Bemessungsgrundlage	x 25 %	Abgabenbetrag
		Euro		Euro

Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen **richtig** und **vollständig** gemacht habe.

Unterschrift bzw. firmenmäßige Zeichnung

www.bmf.gv.at

BMF
BLUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

E 19 Bundesministerium für Finanzen

E 19, Seite 1, Version vom 29.10.2012

Abbildung 13: Formular E 19 zur Mitteilung über den Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen (Version vom 29.10.2012).

4.2.3.3 Steuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG

Beschränkt steuerpflichtige Sportler, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, unterliegen dem gesonderten Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG. Demnach werden Einkünfte von nichtselbständig tätigen Sportlern pauschal mit einem Steuersatz von 20% besteuert. Als Bemessungsgrundlage werden hierfür die ungekürzten Einnahmen herangezogen. Weder steuerfreie Einnahmen noch Werbungskosten dürfen berücksichtigt werden.¹⁰⁷⁶

Alternativ können ebenso wie bei beschränkt steuerpflichtigen selbständigen Sportlern iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten bei einem Pauschalsatz von 35% geltend gemacht werden, sofern ein in einem EU- oder EWR-Staat ansässiger beschränkt steuerpflichtiger Sportler seinem Arbeitgeber einen schriftlichen Nachweis über dessen Werbungskosten erbringt. Die Option eines Veranlagungsverfahrens gemäß § 102 EStG bleibt auch hier unberührt.¹⁰⁷⁷ Die bisherigen Ausführungen erweisen sich auch bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG als zutreffend.¹⁰⁷⁸

4.2.3.4 Die Entlastung von steuerabzugspflichtigen Einkünften

Bezieht ein ausländischer Sportler Einkünfte, die dem inländischen Steuerabzug unterliegen, so kann in bestimmten Fällen eine Entlastung notwendig sein, weil die Steuerbelastung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Hierzu stehen grundsätzlich drei Möglichkeiten zur Verfügung:¹⁰⁷⁹

Zum einen hat der beschränkt steuerpflichtige Sportler jedenfalls die Möglichkeit eine Veranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3 EStG zu beantragen. Diese steht ihm auch im Falle der

¹⁰⁷⁶ Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 70 Rz 3 f; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2009, § 70 Tz 10 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 70 Tz 3 f; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 103.

¹⁰⁷⁷ § 70 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 3; Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 70 Rz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2009, § 70 Tz 18 f; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 2007, § 70 Tz 5; vgl Kapitel 4.1.2.1.1 und 4.1.2.1.2.

¹⁰⁷⁸ Vgl insbesondere Kapitel 4.2.3.1, 4.2.3.2.2 sowie 4.2.3.2.3.

¹⁰⁷⁹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 42; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 29; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 1; EStR 2000 Rz 8017.

Inanspruchnahme der Nettobesteuerung zu. Dadurch können bislang nicht berücksichtigte Ausgaben im Nachhinein geltend gemacht werden.¹⁰⁸⁰

Macht der beschränkt Steuerpflichtige von der Veranlagung nach § 102 EStG nicht Gebrauch und werden aufgrund von DBA entlastungsbedürftige Einkünfte von der österreichischen Abzugsbesteuerung nicht bereits bei Auszahlung an der Quelle entlastet, so kann der ausländische Einkünfteempfänger unter Verwendung der hierfür vorgesehenen Vordrucke zum anderen eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung beantragen. Die Rückzahlung hat nach Maßgabe des § 240 BAO zu erfolgen. Gemäß § 18 AVOG obliegt dem Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, soweit diese nicht anderen Behörden übertragen ist.¹⁰⁸¹

Ebenso kann eine Entlastung vom Steuerabzug an der Quelle der Einkünfte herbeigeführt werden, wenn die Einkünfte von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen aufgrund von DBA ganz oder teilweise von der inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten sind.¹⁰⁸² Diesfalls werden die Voraussetzungen der Entlastung in der DBA-Entlastungsverordnung bestimmt, wobei die gesetzliche Grundlage der Verordnung das jeweils anwendbare DBA ist.¹⁰⁸³

Demnach ist eine direkte Entlastung an der Quelle möglich, wenn zu Dokumentationspflichten zunächst eine Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht wird.¹⁰⁸⁴ Die Ansässigkeitsbescheinigung bezweckt den Nachweis, dass die freizustellenden Einkünfte tatsächlich einer im anderen Vertragsstaat iSd DBA ansässigen Person zufließen bzw. zugeflossen sind. Hiermit wird die Kenntniserlangung der ausländischen Finanzverwaltung über den Einkünftezufluss bestätigt.¹⁰⁸⁵ Wenngleich die Ansässigkeitsbescheinigung nach

¹⁰⁸⁰ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 11 sowie 29; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/7; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 4; EStR 2000 Rz 8006c.

¹⁰⁸¹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 29; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 42; EStR 2000 Rz 8022; ein diesbezügliches Rückerstattungsverfahren wird mittels Formulars ZS-RD1 beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart geltend gemacht.

¹⁰⁸² DBA-Entlastungsverordnung VO BGBI III 92/2005 idF BGBI II 44/2006.

¹⁰⁸³ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 41 ff; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 27/8 ff; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 1; EStR 2000 Rz 8016.

¹⁰⁸⁴ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 46; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 5/1; EStR 2000 Rz 8021b.

¹⁰⁸⁵ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 29; EStR 2000 Rz 8022.

zwischenstaatlichem Recht keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreistellung ist,¹⁰⁸⁶ hält der VwGH¹⁰⁸⁷ mit Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Scorpio*¹⁰⁸⁸ fest, dass eine solche Beschränkung durch ein förmliches Verfahren im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens gerechtfertigt und auch mit dem Unionsrecht vereinbar sei.

Gemäß § 2 Abs 2 der DBA-Entlastungsverordnung kann die Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung unterbleiben, sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und der Einkünfteempfänger in Österreich keinen Wohnsitz hat. Die Abkommensberechtigung kann diesfalls als glaubhaft betrachtet werden, wenn eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die Angaben zum Namen, zu sämtlichen Wohnsitzen, zur Art und Höhe der Vergütung sowie die Erklärung, dass die Einkünfte dem Empfänger zurechenbar sind, beinhaltet.¹⁰⁸⁹

§ 5 der DBA-Entlastungsverordnung enthält abschließend noch Gründe, die eine Entlastung an der Quelle ausschließen. Hierzu zählen beispielsweise das Nichterfüllen der Dokumentationsanforderungen oder eine mangelnde Zurechnung der Einkünfte beim Empfänger der Einkünfte.¹⁰⁹⁰

4.2.3.5 Der Künstler-Sportler-Erlass

Eine weitere Entlastung vom Steuerabzug stellt der Künstler-Sportler-Vereinfachungserlass¹⁰⁹¹ dar, der jedoch keinen Anwendungsfall der DBA-Entlastungsverordnung darstellt.¹⁰⁹² Der Künstler-Sportler-Erlass hält vielmehr

¹⁰⁸⁶ Vgl Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 46; mit Verweis auf VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190.

¹⁰⁸⁷ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

¹⁰⁸⁸ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

¹⁰⁸⁹ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 49; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 5/1; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 1; EStR 2000 Rz 8021b.

¹⁰⁹⁰ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 52 ff; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 5/1; Fuchs/Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2009, § 99 Tz 1; EStR 2000 Rz 8021b.

¹⁰⁹¹ BMF-010221/0684-IV/4/2005, AÖF Nr. 256/2005 idF BMF-010221/0678-IV/4/2011.

¹⁰⁹² Vgl Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 12; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 60.

Vereinfachungen für die in § 99 Abs 1 Z 1 EStG genannten Tätigkeiten fest, wobei hier lediglich auf Bagatellfälle Bedacht genommen wird.¹⁰⁹³ Demnach kann ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG bei Sportlern unterbleiben, wenn neben Kostenersätzen, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, ein Honorar von maximal 1.000 Euro vom selben Veranstalter bezogen wird. Der beschränkt steuerpflichtige Sportler muss zudem schriftlich gegenüber dem inländischen Veranstalter erklären, dass seine Einkünfte, die der inländischen Besteuerung unterliegen, im Kalenderjahr den Gesamtbetrag von 2.000 Euro nicht übersteigen werden. Des Weiteren muss der Veranstalter die Erklärung des Sportlers, einen Nachweis über dessen Identität sowie die Angaben über dessen Wohnort und Adresse zu den Unterlagen aufnehmen.

Als wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des Künstler-Sportler-Erlasses muss außerdem erwartet werden, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes bei einer nachträglichen Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs 1 Z 3 EStG eine inländische Steuerleistung voraussichtlich nicht anfallen wird.¹⁰⁹⁴ Dies betrifft vor allem diejenigen Sportler, bei denen zwar grundsätzlich eine Abzugsteuer zu erheben wäre, jedoch aufgrund der Bestimmungen der jeweiligen DBA keine oder nur eine eingeschränkte Steuerpflicht gegeben ist.¹⁰⁹⁵

Werden die Betragsgrenzen des Künstler-Sportler-Erlasses nachträglich überschritten oder wurden gegenüber dem Veranstalter unrichtige Erklärungen abgegeben, wird die Abzugsteuer gemäß § 100 Abs 3 EStG ausnahmsweise dem beschränkt Steuerpflichtigen selbst vorgeschrieben.¹⁰⁹⁶

¹⁰⁹³ Ludwig, Änderung des Künstler-Sportler-Erlasses: Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler, SWI 2011, 390; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 12; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 60.

¹⁰⁹⁴ Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 109; Ludwig, Änderung des Künstler-Sportler-Erlasses: Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler, SWI 2011, 391; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 61; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 99 Tz 12, wonach der Künstler-Sportler-Erlass auch für den Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG anwendbar sei.

¹⁰⁹⁵ Ludwig, Änderung des Künstler-Sportler-Erlasses: Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler, SWI 2011, 390.

¹⁰⁹⁶ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 61; Ludwig, Änderung des Künstler-Sportler-Erlasses: Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler, SWI 2011, 391.

Soweit der Abzugsverpflichtete die Formalerfordernisse des Erlasses erfüllt, schließt dies eine mögliche Haftung aus.¹⁰⁹⁷ Wenngleich die Erlasspraxis der Finanzverwaltung teilweise äußerst umstritten ist, hat der VwGH¹⁰⁹⁸ unter Bezug auf den Künstler-Sportler-Erlass bereits ausgesprochen, dass auch wenn durch Erlässe des Bundesministers für Finanzen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine subjektiven Rechte eingeräumt werden, „*der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung [vertritt], dass im Rahmen der Ermessensübung eine erlassmäßige Regelung mitzubersichtigen ist, wenn es der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Erlasslage unterlassen hat, von den ausbezahlten Honoraren Steuer abzuziehen und an das Finanzamt abzuführen.*“

Der Künstler-Sportler-Erlass soll im Ergebnis der Vereinfachung des Verfahrens dienen, wenn dem beschränkt Steuerpflichtigen bei einer anschließenden Veranlagung die abgezogene Steuer ohnehin erstattet werden muss. Aufgrund der niedrigen Betragsgrenzen sollen nur Bagatellfälle erfasst werden, die sich in Relation zum Verwaltungsaufwand vernachlässigbar darstellen. Wenngleich der Künstler-Sportler-Erlass teilweise auf Unsicherheitselementen aufbaut, scheint der Erlass im Sinne der Verwaltungsökonomie seine Rechtfertigung zu finden.

¹⁰⁹⁷ Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 99 Rz 61; mit Verweis auf VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087.

¹⁰⁹⁸ VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087; mit Verweis auf VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139.

5 GRUNDZÜGE DES INTERNATIONALEN ABKOMMENSRECHTS BETREFFEND SPORTLER

5.1 ALLGEMEINES

Sollte bei einem Sportler in einem ersten Schritt die beschränkte Steuerpflicht in Österreich konstatiert worden sein, so gilt es folglich das zwischenstaatliche Recht zu beachten. Denn regelmäßig führen internationale Tätigkeiten zu einer doppelten Besteuerung. Einerseits zur unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat (Welteinkommensprinzip) und andererseits zur beschränkten Steuerpflicht im Ausland. Doppelbesteuerungsabkommen sollen diesem Umstand entgegenwirken und eine Doppelbesteuerung vermeiden. So kann trotz Erfüllung des Tatbestandes des § 98 EStG das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA einem anderen Staat zugeteilt werden. Neben Verteilungsnormen beinhalten DBA regelmäßig Bestimmungen, die die Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln (Anrechnungs- bzw Befreiungsmethode).¹⁰⁹⁹

DBA werden als gesetzesändernde Staatsverträge qualifiziert und genießen gegenüber dem innerstaatlichen Recht als *lex specialis* Anwendungsvorrang.¹¹⁰⁰ Die Anwendung eines DBA hat grundsätzlich von Amts wegen zu erfolgen.¹¹⁰¹ Sofern zwischen Österreich und dem anderen Staat kein DBA besteht, kann der BMF aufgrund § 48 BAO sowie der hierzu ergangenen Verordnung¹¹⁰² bei einer Abgabenhöhe mehrerer Staaten individuelle Steuerentlastungen vorsehen, die mit der Wirkung eines DBA durchaus vergleichbar sind.¹¹⁰³

¹⁰⁹⁹ Pamperl, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23) OECD-MA, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 307; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 110 f; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 12; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 11.

¹¹⁰⁰ VwGH 12.7.1963, 2312/61; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 15; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 11.

¹¹⁰¹ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 16; Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 98 Rz 12.

¹¹⁰² Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl II 474/2002.

¹¹⁰³ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2011, § 98 Tz 17; Weninger, Die aktuelle Praxis des Bundesministers für Finanzen bei der Anwendung des § 48 BAO, SWI 1999, 204.

Mit Stand 4.2.2015 umfasst die Liste der von Österreich abgeschlossenen DBA 91 Vertragsstaaten (Liste siehe Anhang).¹¹⁰⁴

5.2 ARTIKEL 17 OECD-MUSTERABKOMMEN

Die hohe Mobilität, verbunden mit regelmäßig sehr kurzen Aufenthalten und einer meistens fehlenden Betriebsstätte, machte den Sportler zu einem international nur schwer erfassbaren Steuersubjekt. Infolgedessen enthielt das OECD-MA im Jahr 1963 erstmals eine gesonderte Regelung für Sportler und Künstler. Dieser neu gefasste Art 17 OECD-MA ordnete das Besteuerungsrecht für Sportler und Künstler dem Tätigkeitsstaat zu und blieb seither weitgehend unverändert.¹¹⁰⁵ Ziel dieser Bestimmung ist die vorrangige steuerliche Erfassung im Tätigkeitsstaat des Sportlers bzw des Künstlers, da es zum einen dem Ansässigkeitsstaat schwer möglich ist, die vielfältigsten Einnahmemöglichkeiten dieser Personen zu erfassen und zum anderen teilweise bereits die Eruiierung eines Ansässigkeitsstaates Probleme bereiten kann. Eine Besteuerung dieser weltweit agierenden Personengruppen am Ort ihrer Tätigkeit erscheint demnach effektiv und sachgerecht.¹¹⁰⁶

5.2.1 DER SPORTLERBEGRIFF

Der Begriff des „Sportlers“ wird im OECD-MA nicht näher definiert, zumal der OECD-Report des Jahres 1987 eine präzise Definition des Sportlerbegriffes aufgrund der vielschichtigen Anwendungsfälle für nicht möglich erachtete.¹¹⁰⁷ Der in der englischen

¹¹⁰⁴ <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (Zugriff 15.5.2015).

¹¹⁰⁵ *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 2010, OECD-MA Art 17 Rz 11 ff; *Graf/Bisele*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 48; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 273; *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 58.

¹¹⁰⁶ *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 273; *OECD*, Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen, Issues in International Taxation, 1987, Nr 2; *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 58; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 110 f.

¹¹⁰⁷ *OECD*, The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities, 1987, Rz 68; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 112.

Version verwendete Begriff „sportsperson“¹¹⁰⁸ verdeutlicht jedoch eine klare Abgrenzung zur bloßen Erfassung von Profisportlern („athletes“). Im internationalen Abkommensrecht ist der Begriff des Sportlers nach hA daher extensiv auszulegen.¹¹⁰⁹ Unter den Anwendungsbereich des Art 17 OECD-MA fallen neben Golf, Boxen, Pferdesport unter anderem auch Aktivitäten wie Billard, Schach oder Bridge. Unabdingbar dafür ist jedoch, dass diese Aktivitäten in der Öffentlichkeit ausgeübt werden. Dem Publikum muss unmittelbarer oder mittelbarer Zugang über die Medien zu den Auftritten von Sportlern gewährt werden. Typischerweise ist hierfür das Bestreiten eines Wettkampfes vonnöten.¹¹¹⁰

Darüber hinaus ist der körperlichen Betätigung auch die geistige Aktivität, sofern sie in Wettkampfform vor einem Publikum stattfindet, gleichzuhalten. Es muss sich um eine „*dem Körpersport vergleichbare Wettkampfdisziplin*“ handeln (wie dies ua bei Schach- oder Bridgeturnieren der Fall ist).¹¹¹¹ Vom Sportlerbegriff nicht umfasst sind hingegen Personen, die an Quizveranstaltungen und dergleichen teilnehmen, da hierzu kein spezifisches Training notwendig ist.¹¹¹²

Demzufolge ist Sportler iSd OECD-MA, „*wer eine körperliche oder geistige Tätigkeit ausübt, die um ihrer selbst willen, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmten Organisationsformen, betrieben wird. Ein bestimmter Grad der Professionalisierung ist nicht erforderlich. Freizeit- und Hochleistungssportler werden gleichermaßen erfasst. Für das Abkommensrecht ist der Begriff [...] im weiten Sinn auszulegen.*“¹¹¹³

¹¹⁰⁸ Der Begriff „sportsperson“ ersetzt im Rahmen des OECD-Updates 2014 den Begriff „sportsmen“.

¹¹⁰⁹ OECD, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, Rz 70; Daxkobler, *Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA)*, in Lang/Schuch/Staringer, *Die österreichische DBA-Politik*, 2013, 275; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, *Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2011, 114; Stockmann, *OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 2008, Rn 31.

¹¹¹⁰ Stockmann, *OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 2008, Rn 31; Daxkobler, *Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA)*, in Lang/Schuch/Staringer, *Die österreichische DBA-Politik*, 2013, 275.

¹¹¹¹ Stockmann, *OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 2008, Rn 32.

¹¹¹² Stockmann, *OECD-MA Artikel 17 in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 2008, Rn 33; Daxkobler, *Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA)*, in Lang/Schuch/Staringer, *Die österreichische DBA-Politik*, 2013, 275 f.

¹¹¹³ OECD, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987, Rz 70; zur Abgrenzung der Begriffe im nationalen Recht siehe insbesondere Kapitel 1.1, 3.2.2.5.1 und 4.2.2.1.2.

5.2.2 ARTIKEL 17 ABS 1 OECD-MUSTERABKOMMEN

Art 17 Abs 1 OECD-MA lautet: „*Ungeachtet des Artikels 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.*“

Art 17 Abs 1 OECD-MA statuiert ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates, sofern der Sportler im anderen Vertragsstaat auftritt und Einkünfte aus dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit lukriert. Erforderlich ist somit einerseits, dass der Sportler im anderen Staat tatsächlich physisch anwesend ist. Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung „*aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit*“, wonach die sportliche Tätigkeit durch das Handeln des Steuerpflichtigen selbst verwirklicht werden muss.¹¹¹⁴ Andererseits müssen Einkünfte iSd Art 17 Abs 1 OECD-MA mit einer konkreten öffentlichen Darbietung des Sportlers in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang stehen. Daraus ergibt sich das Erfordernis einer Auftrittsbezogenheit der lukrierten Einkünfte.¹¹¹⁵ Darunter werden neben Auf- bzw Antrittshonoraren, Preisgeldern, Sachpreisen oder Kostenersätzen auch Werbe- und Sponsoreinkünfte, die der Sportler anlässlich eines konkreten Auftrittes vereinnahmt, verstanden. Entscheidend ist hierbei eine enge Verbindung zum sportlichen Auftritt, weshalb veranstaltungsunabhängige Vergütungen nicht unter Art 17 Abs 1 OECD-MA zu subsumieren sind.¹¹¹⁶ Diese geforderte enge Verbindung zum sportlichen Auftritt ist jedenfalls dort anzunehmen, wo die Vergütung ohne den Auftritt des Sportlers unter einer objektiven Betrachtungsweise nicht hätte erzielt werden können.¹¹¹⁷

¹¹¹⁴ *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 276 f; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 114; *Kreisl*, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247.

¹¹¹⁵ *Stockmann*, OECD-MA Artikel 17 in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Rn 6; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 277 f; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 119.

¹¹¹⁶ *Kreisl*, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 278; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 119.

¹¹¹⁷ Siehe ua OECD-MK 2014, Art 17 Rz 9.

Erhält beispielsweise ein Golfer für ein Interview während eines Turniers eine entgeltliche Vergütung oder wird ein Tennisspieler für die Plakatwerbung während eines Turniers, an dem er teilnimmt, entlohnt, so liegen Einkünfte iSd Art 17 Abs 1 OECD-MA vor. Währenddessen fallen Einkünfte eines bekannten Tennisspielers für die Aufzeichnung eines TV-Spots betreffend eine Rasierer-Marke nicht unter den sachlichen Anwendungsbereich des Art 17 Abs 1 OECD-MA. Wird dem Sportler ein Gesamtentgelt, sowohl für auftrittsbezogene als auch nicht auftrittsbezogene Leistungen gewährt, so ist eine Aufteilung der Einkünfte vorzunehmen. Diese hat, falls nötig, auch im Wege einer Schätzung stattzufinden.¹¹¹⁸

Die weit überwiegende Mehrzahl der von Österreich abgeschlossenen DBA folgt dem OECD-MA und gewährt unter Nachbildung des Art 17 OECD-MA folglich jenem Land, wo der Sportler auftritt, das Besteuerungsrecht.¹¹¹⁹ In einer Vielzahl der österreichischen DBA wurde die Vorlage des OECD-MA nahezu wörtlich übernommen, wobei regelmäßig die sich ohnehin aus der Abkommenssystematik ergebende Vorrangwirkung auch gegenüber Art 7 OECD-MA in das jeweilige DBA aufgenommen wurde.¹¹²⁰

5.2.3 ARTIKEL 17 ABS 2 OECD-MUSTERABKOMMEN

Im Jahr 1977 wurde der Anwendungsbereich des Art 17 OECD-MA auch auf Vergütungen erweitert, die aufgrund zivilrechtlicher Vereinbarungen für einen Auftritt im jeweiligen Besteuerungsstaat nicht direkt an den Sportler, sondern an dritte Personen zu entrichten waren.¹¹²¹ Art 17 Abs 2 OECD-MA erfasst somit Einkünfte, die zwar der persönlichen Tätigkeit des Sportlers entstammen, jedoch nicht an den Sportler selbst, sondern an eine andere Person bezahlt werden. Hierbei ist vordergründig an jene Einkünfte zu denken, die aus

¹¹¹⁸ OECD-MK 2014, Art 17 Rz 9; *Lang/Stefaner*, Künstler und Sportler im DBA Deutschland-Österreich, IStR 2003, 830 f; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 278.

¹¹¹⁹ Vgl hierzu die Übersicht der österreichischen Abkommenspraxis in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 125 ff.

¹¹²⁰ *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 288 f; vgl Kapitel 5.3.

¹¹²¹ *Molenaar/Grams*, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 58; *Molenaar/Grams*, Rent-a-Star – Zum Sinn und Zweck des Art 17 Abs 2 OECD-MA, IWB 2002, 1669 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 282.

der Tätigkeit des Sportlers einer ausländischen juristischen Person zufließen.¹¹²² Eine vergleichbare Regelung zur Durchgriffsbesteuerung enthält auch das EStG (siehe diesbezüglich Kapitel 4.2.3.2.1).

Art 17 Abs 2 OECD normiert, dass auch „*Einkünfte aus einer vom Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit*“ im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn die Einkünfte „*nicht dem Künstler oder Sportler, sondern einer anderen Person*“ zufließen.¹¹²³

Daraus ergibt sich, dass es sich um eine vom Sportler verschiedene Person handeln muss. Mangels näherer Definition fallen unter die allgemeine Begriffsbestimmung der „Person“ sämtliche natürliche und juristische Personen sowie deren vergleichbare Rechtsträger.¹¹²⁴ Strittig ist hingegen der sachliche Anwendungsbereich des Art 17 Abs 2 OECD-MA, zumal aus der Formulierung nicht klar hervorgeht, in welchem Umfang die von der anderen Person vereinnahmten Einkünfte vom Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates erfasst sind. Dem Wortlaut der Bestimmung nach ist eine eindeutige Anknüpfung an die Einkünfte des Sportlers iSd Art 17 Abs 1 OECD-MA zu entnehmen, sodass nur die Vergütungen aus der Erbringung einer sportlichen Tätigkeit vom Normzweck umfasst erscheinen.¹¹²⁵ Teilweise wird jedoch auch vertreten, dass Art 17 Abs 2 OECD-MA neben Einkünften aus der sportlichen Tätigkeit auch Einkünfte erfasst, die die andere Person beispielsweise aus unternehmerischen oder organisatorischen Leistungen gegenüber dem Veranstalter erzielt und die auch bei der anderen Person verbleiben (sogenannte „Managementleistungen“).¹¹²⁶

¹¹²² OECD-MK 2014, Art 17 Rz 11; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 121 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 282 ff.

¹¹²³ Vgl *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 121; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 283.

¹¹²⁴ *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 122 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 282 f.

¹¹²⁵ *Grams/Molenaar*, Zum Regelungsinhalt des Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen – Meistbegünstigung im Abkommensrecht?, *ISr* 2002, 378 f; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 283.

¹¹²⁶ Vgl *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 124; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in

Intention und Ziel der Durchgriffsbestimmung ist jedenfalls die Vermeidung, dass Sportler eine andere Person zwischenschalten, um einer Besteuerung ihrer Vergütungen zu entgehen. Art 17 Abs 2 OECD-MA erfasst daher sämtliche Einkünfte, die von der andere Person an den Sportler aufgrund seines Auftrittes weitergeleitet werden. Darunter fallen neben Vergütungen für den Auftritt selbst, auch Einkünfte, die mit dem Auftritt in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang stehen. Kann der Tätigkeitsstaat daher nicht durch den Empfänger der Einkünfte durchgreifen, um die Einkünfte des Sportlers zu besteuern, so „*sieht Absatz 2 vor, dass der Teil der Vergütungen, der in der Person des [...] Sportlers nicht besteuert wird, in der Person des Vergütungsempfängers besteuert werden kann.*“¹¹²⁷

Im Gegensatz zur nahezu durchgehenden Implementierung des Art 17 Abs 1 OECD-MA in die österreichische DBA-Praxis, weisen einige DBA keine Art 17 Abs 2 OECD-MA vergleichbare Regelung auf.¹¹²⁸ Dies liegt vor allem daran, dass diese DBA bereits vor der Einführung des Art 17 Abs 2 in das OECD-MA abgeschlossen wurden.¹¹²⁹

5.3 VERHÄLTNIS ZU ANDEREN VERTEILUNGSNORMEN

Art 17 OECD-MA differenziert nicht nach Einkünften aus gewerblicher bzw nichtselbständiger Tätigkeit. Beide Einkunftsarten sind vom Umfang dieser Norm umfasst. Aus der Konzeption des Art 17 OECD-MA als Spezialnorm für bestimmte Berufsgruppen ergibt sich nach hA die Subsidiarität von Einkünften aus Unternehmensgewinnen (Art 7 OECD-MA), Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art 14 OECD-MA), Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Art 15 OECD-MA) sowie Einkünften aus Lizenzgebühren (Art 12 OECD-MA) gegenüber Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler oder Künstler iSd Art 17 OECD-MA. Diese Nachrangigkeit wurde in Bezug auf Art 15 OECD-MA

den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 283 f.

¹¹²⁷ OECD-MK 2014, Art 17 Rz 11; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 124; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 285.

¹¹²⁸ Vgl insbesondere VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165; 27.11.2003, 2000/15/0033.

¹¹²⁹ Vgl hierzu die Übersicht der österreichischen Abkommenspraxis in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 125 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 288.

ausdrücklich in Art 17 OECD-MA aufgenommen.¹¹³⁰ Darüber hinaus erweitern die österreichischen DBA in einer erklecklichen Anzahl den ausdrücklichen Anwendungsvorrang von Art 17 Abs 1, als dieser „*ungeachtet der Art 7 und Art 15*“ zur Anwendung komme. Im Ergebnis genießt Art 17 somit als *lex specialis* gegenüber den anderen Verteilungsnormen Anwendungsvorrang.¹¹³¹

Ist jedoch der von Art 17 OECD-MA geforderte unmittelbare oder mittelbare Zusammenhang von Einkünften mit einer öffentlichen Darbietung des Sportlers nicht gegeben, so ist auf andere Bestimmungen des Musterabkommens zurückzugreifen. Bei Sportlern erscheint hier insbesondere Art 12 OECD-MA von Relevanz, da dieser auf Lizenzeinkünfte Bezug nimmt, worunter auch Entgelte aus Werbung und Sponsoring zu subsumieren sein können.¹¹³²

5.3.1 VERHÄLTNIS ZU ARTIKEL 7 OECD-MUSTERABKOMMEN

Gemäß Art 7 OECD-MA hat der Tätigkeitsstaat nur bei Vorliegen einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen ein Besteuerungsrecht, während ansonsten Unternehmensgewinne nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert werden können. In Betracht kommt eine Anwendung des Art 7 OECD-MA im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Sportlers grundsätzlich dann, wenn das DBA keine Bestimmung iSd Art 17 OECD-MA enthält oder die Tätigkeit mangels unmittelbaren bzw mittelbaren Zusammenhangs mit dem sportlichen Auftritt nicht als Tätigkeit iSd Art 17 OECD-MA zu qualifizieren ist. Scheitern wird das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates iSd Art 7 OECD-MA jedoch regelmäßig daran, dass

¹¹³⁰ Vor der Musterabkommensrevision 2000 war in Art 17 Abs 1 OECD-MA ausdrücklich auch eine Vorrangwirkung gegenüber Art 14 OECD-MA normiert; siehe *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 289.

¹¹³¹ Vgl OECD-MK 2014, Art 17 Rz 1 ff; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 276 ff; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 111 sowie 115 ff.

¹¹³² *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 279 ff; *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 119; *Kirchmayr* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Sport und Recht, 2006, 102 f.

der Sportler nicht über das geforderte Bindungselement, diesfalls das Unterhalten einer Betriebsstätte, im Tätigkeitsstaat verfügt.¹¹³³

5.3.2 VERHÄLTNIS ZU ARTIKEL 12 OECD-MUSTERABKOMMEN

Solange der Sportler Einkünfte, die in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit dem persönlichen Auftritt stehen, lukriert, kommt Art 17 OECD-MA zur Anwendung. Hingegen findet Art 17 OECD-MA grundsätzlich bei bloß passiven Verwertungseinkünften keine Anwendung, als diese von Art 12 OECD-MA erfasst werden. Als Verwertungseinkünfte iSd Art 12 OECD-MA werden insbesondere auch Vergütungen jeder Art, die für die Überlassung von Namens- und Bildrechten gezahlt werden, verstanden.¹¹³⁴

Folglich können Einkünfte eines Sportlers aus der Verwertung von Persönlichkeitsrechten bei Fehlen eines unmittelbaren bzw mittelbaren Zusammenhangs mit dem öffentlichen Auftritt unter Art 12 OECD-MA subsumiert werden. Insbesondere zu mittelbaren Medienauftritten, wie Audio- und Videoaufnahmen sowie Radio- und Fernsehauftritten, eines Sportlers wird in der Lehre ein breites Meinungsspektrum vertreten.¹¹³⁵ Hinzu kommt die differenzielle Ausgestaltung des Art 12 OECD-MA in den jeweiligen DBA. Beispielsweise nimmt das DBA Österreich-Deutschland¹¹³⁶ in der Regelung des Art 17 Abs 1 auch Bezug auf Art 12: *„Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Ungeachtet auch des Artikels 12 dürfen*

¹¹³³ Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 116; Kreisl, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247 f; Daxkobler, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 277 ff.

¹¹³⁴ Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG, 2014, § 98 Tz 96; Artnet, Einkünfte von Künstlern aus der Überlassung von Namens- und Bildrechten, SWI 2001, 253 f; Daxkobler, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 280 f.

¹¹³⁵ Vgl insbesondere Kreisl, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247 ff; Daxkobler, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 279 ff; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 117 ff; OECD-MK 2014, Art 12 Rz 18.

¹¹³⁶ BGBl III 182/2002 idF BGBl III 32/2012.

Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt werden, im anderen Staat auch dann besteuert werden, wenn dort keine persönliche Tätigkeit ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.“

Das DBA zwischen Österreich und Deutschland bildet mit dieser Bestimmung insofern einen Sonderfall, als sämtliche Vergütungen, die der Überlassung von Persönlichkeitsrechten geschuldet sind, explizit von Art 17 umfasst werden und das diesbezügliche Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugewiesen wird.¹¹³⁷

Zur Auslegung von Art 17 Abs 1 des Abkommens erfolgte bereits eine Konsultationsvereinbarung zwischen dem BMF der Bundesrepublik Deutschland und dem BMF der Republik Österreich.¹¹³⁸ Demnach wurde unter anderem ausdrücklich konstatiert, dass auch Vergütungen aus der Fernseh- und Plakatwerbung vom Anwendungsbereich des Art 17 Abs 1 Satz 2 erfasst sind. Für derartige Einkünfte steht somit jenem Staat, aus dem die Zahlungen stammen, das Quellenbesteuerungsrecht zu, unabhängig davon, ob der Sportler in diesem Staat auch tatsächlich seine sportlichen Aktivitäten erbringt.¹¹³⁹

Unter Berücksichtigung des jeweiligen Einzelfalls ist die Abgrenzung zwischen Art 17 OECD-MA und Art 12 OECD-MA insofern von maßgeblicher Bedeutung, als für Lizenzgebühren iSd Art 12 OECD-MA grundsätzlich kein Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat vorgesehen ist.¹¹⁴⁰

¹¹³⁷ Vgl ua *Lang/Stefaner*, Künstler und Sportler im DBA Deutschland-Österreich, IStR 2003, 829; *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 272; sowie *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 291 f.

¹¹³⁸ BMF Schreiben vom 27.8.2010 IV B 2 – S 1301-AUT/07/10017.

¹¹³⁹ BMF: Steuerliche Behandlung von Einkünften von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Österreich, IStR 2010, 888.

¹¹⁴⁰ Siehe ua *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 281.

5.3.3 VERHÄLTNIS ZU ARTIKEL 15 OECD-MUSTERABKOMMEN

Ebenso wie Art 7 OECD-MA knüpft auch Art 15 OECD-MA an ein gewisses Bindungselement, um dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu gewähren. Das Recht zur Steuererhebung obliegt dem Tätigkeitsstaat erst dann, wenn der nichtselbständig tätige Sportler mindestens 183 Tage vor Ort tätig ist oder wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Liegen somit die Voraussetzungen des Art 17 OECD-MA nicht vor, so kommt eine Besteuerung des Sportlers nach Art 15 OECD-MA im Tätigkeitsstaat nur dann in Betracht, wenn es sich um ein länger als 183 Tage andauerndes Auslandsgastspiel handelt.¹¹⁴¹

5.4 PRÜFMUSTER

Grundsätzlich ist jedenfalls die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem der beiden Vertragsstaaten für die Anwendung eines DBA erforderlich.¹¹⁴² Im Folgenden wird eine Herangehensweise skizziert, wie bei der Besteuerung von Sportlern, die staatenübergreifende Tätigkeiten vollbringen, vorzugehen ist:

Zunächst ist zu prüfen, ob eine Tätigkeit iSd § 98 EStG vorliegt und der Sportler somit in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ergeben die Anknüpfungspunkte keinen tatbestandmäßigen Sachverhalt iSd § 98 EStG, so scheidet das Recht zur Besteuerung in Österreich aus. Selbst ein DBA kann bei mangelnder Steuerpflicht in Österreich kein Besteuerungsrecht begründen. Folglich bedarf die Einschränkung des Besteuerungsrechtes durch ein DBA zwingend des Bestehens einer (un)beschränkten Steuerpflicht in Österreich.¹¹⁴³

¹¹⁴¹ *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 117; *Kreisl*, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247 f; *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 277 ff.

¹¹⁴² *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 12; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 11; EStR 2000 Rz 7909.

¹¹⁴³ VwGH 25.11.2002, 99/14/0099 mit Hinweis auf VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2011, § 98 Tz 12; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 12; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 8.

In einem nächsten Schritt ist zu untersuchen, ob zwischen Österreich und dem jeweils anderen Staat ein DBA besteht. Ist dies der Fall, so sind bei Sportlern insbesondere die Art 17 und 12 des jeweiligen DBA einer Prüfung zu unterziehen. Aufgrund des Wortlautes bzw der Definition sowie des systematischen Zusammenhangs des DBA gilt es zu eruieren, ob das österreichische Besteuerungsrecht durch die Bestimmungen des DBA eingeschränkt wird.¹¹⁴⁴

Wird die inländische Steuerpflicht nun durch ein DBA beschränkt, so kann der Sportler die bereits entrichtete Abzugsteuer in einem Rückzahlungsverfahren beantragen.¹¹⁴⁵ Gleichmaßen kann auch eine unmittelbare Steuerentlastung bei der Auszahlung der Einkünfte gemäß den Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung erfolgen.¹¹⁴⁶

Schließlich ist nach der Klärung der Befugnis zur Steuererhebung jedenfalls auf die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Bedacht zu nehmen. Sieht das DBA die Befreiungsmethode im jeweils anderen Staat vor, so werden die diesbezüglichen Einkünfte im anderen Staat keiner neuerlichen Besteuerung unterzogen. Währenddessen kommt es bei der Anrechnungsmethode sehr wohl zu einer steuerlichen Berücksichtigung in beiden Staaten. Nachdem der eine Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat, ist die bereits erbrachte Steuerlast bei der Steuererhebung im anderen Staat anzurechnen, sodass es insgesamt zu keiner steuerlichen Mehrbelastung kommt.¹¹⁴⁷

¹¹⁴⁴ Siehe insbesondere *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 9; *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 12 mwH.

¹¹⁴⁵ Vgl Erlass des BMF vom 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01, AÖF 2002/63.

¹¹⁴⁶ Siehe bereits Kapitel 4.2.3.4; bspw auch *Staudinger*, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 272 f.

¹¹⁴⁷ *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 98 Rz 12; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 2014, § 98 Tz 9 ff; vgl ebenfalls *Toifl/Vrignaud* in *Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011, 110 ff; *Pamperl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23) OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik, 2013, 307 ff.

LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS

I. Judikatur

I. 1. BFH

BFH 16.3.1951, IV 197/50.

BFH 17.2.1955, IV 77/53.

BFH 13.12.1961, I 209/60 U.

BFH 22.1.1964, I 398/60 U.

BFH 29.11.1978, I R 159/76.

BFH 3.11.1982, I R 39/80.

BFH 3.11.1982, I R 39/80.

BFH 19.11.1985, VIII R 104/85.

BFH 12.11.1986, I R 268/83.

BFH 11.4.1990, I R 82/86.

BFH 28.9.1990, VI R 157/89.

BFH 23.10.1992, VI R 59/91.

BFH 11.11.1993, XI R 48/91.

BFH 29.10.1997, I R 13/97.

BFH 21.4.1999, I B 99/98.

BFH 26.5.2001, I R 64/99.

BFH 28.1.2004, I R 73/02.

BFH 28.4.2004, I R 39/04.

BFH 24.4.2007, I R 93/03.

BFH 19.12.2007, I R 19/06.

BFH 5.5.2010, I R 105/08.

BFH 5.5.2010, I R 104/08.
BFH 27.7.2011, I R 56/10.
BFH 7.9.2011, I B 157/10.
BFH 22.2.2012, X R 14/10.
BFH 6.6.2012, I R 3/11.

I. 2. BVerfG

BVerfG 24.9.1965, 1 BvR 228/65.
BVerfG 9.2.2010, 2 BvR 1178/07.

I. 3. VwGH

VwGH 25.6.1954, 2831/51.
VwGH 23.3.1956, 3475/53.
VwGH 6.12.1957, 2843/54.
VwGH 10.1.1958, 2114/56.
VwGH 13.11.1959, 2374/58.

VwGH 11.1.1963, 1263/62.
VwGH 18.1.1963, 1245/62.
VwGH 12.7.1963, 2312/61.
VwGH 21.12.1964, 2007/63.
VwGH 23.12.1964, 916/64.
VwGH 23.12.1964, 1920/63.
VwGH 28.9.1965, 2232/64.
VwGH 25.11.1966, 611/66.
VwGH 28.4.1967, 89/67.
VwGH 7.7.1967, 1860/66.
VwGH 3.5.1968, 1081/66.
VwGH 19.6.1968, 1561/67.
VwGH 27.11.1968, 889/67.

VwGH 6.5.1970, 408/70.

VwGH 3.7.1970, 1413/68.
VwGH 15.9.1971, 511/71.
VwGH 14.4.1972, 457/71.
VwGH 25.10.1972, 401/72.
VwGH 9.2.1973, 1025/71.
VwGH 28.2.1973, 1356/72.
VwGH 25.9.1973, 111/73.
VwGH 12.3.1974, 1974/73.
VwGH 7.11.1978, 727,815/76.
VwGH 10.9.1979, 225/79.

VwGH 15.4.1980, 2805/7.
VwGH 15.4.1980, 2805/79.
VwGH 6.10.1980, 2350/79.
VwGH 14.1.1981, 2814/79.
VwGH 24.2.1982, 81/13/0159.
VwGH 20.10.1982, 81/13/2.
VwGH 20.10.1982, 81/13/83.
VwGH 25.1.1983, 82/14/0081.
VwGH 3.5.1983, 82/14/0281.
VwGH 22.6.1983, 82/13/0196.
VwGH 5.7.1983, 82/14/0178.
VwGH 9.11.1983, 82/13/0007.
VwGH 10.4.1985, 83/13/0154.
VwGH 30.5.1985, 83/18/0177.
VwGH 4.3.1986, 84/14/0063.
VwGH 25.11.1986, 84/14/0184.
VwGH 24.11.1987, 87/14/0001.
VwGH 6.4.1988, 87/13/0202.
VwGH 19.4.1988, 85/14/0145.
VwGH 22.2.1989, 84/13/0001.
VwGH 13.9.1989, 88/13/0193.
VwGH 20.9.1989, 85/13/0219.
VwGH 18.10.1989, 88/13/0185.

VwGH 13.12.1989, 88/13/0209.

VwGH 30.1.1990, 89/14/0054.

VwGH 14.3.1990, 86/13/0177.

VwGH 26.9.1990, 86/13/0104.

VwGH 23.10.1990, 89/14/0102.

VwGH 23.5.1990, 89/13/0015.

VwGH 16.1.1991, 89/13/0194.

VwGH 22.3.1991, 90/13/0073.

VwGH 18.9.1991, 91/13/0072.

VwGH 26.11.1991, 91/14/0041.

VwGH 31.3.1992, 87/14/0096.

VwGH 3.6.1992, 91/13/0035.

VwGH 16.9.1992, 90/13/0299.

VwGH 22.9.1992, 88/14/0244.

VwGH 25.11.1992, 91/13/0030.

VwGH 20.1.1993, 91/13/0187.

VwGH 21.7.1993, 92/13/0056.

VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.

VwGH 27.7.1994, 93/13/0198.

VwGH 5.10.1994, 92/15/0230.

VwGH 9.11.1994, 94/13/0160.

VwGH 22.2.1995, 94/13/0089.

VwGH 18.10.1995, 94/13/0121.

VwGH 22.11.1995, 94/15/0081.

VwGH 24.1.1996, 95/13/0150.

VwGH 24.1.1996, 94/13/0194.

VwGH 29.5.1996, 93/13/0300.

VwGH 17.9.1996, 92/14/0161.

VwGH 14.11.1996, 94/16/0033.

VwGH 20.2.1997, 95/15/0135.

VwGH 20.2.1997, 95/17/0079.

VwGH 19.3.1997, 94/13/0220.

VwGH 29.3.1997, 94/13/0220.

VwGH 26.11.1997, 93/13/0309.
VwGH 24.2.1999, 98/13/0014.

VwGH 23.5.2000, 95/14/0029.
VwGH 20.6.2000, 98/15/0016.
VwGH 26.7.2000, 95/14/0161.
VwGH 28.3.2001, 96/13/0010.
VwGH 7.8.2001, 96/14/0184.
VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039.
VwGH 25.9.2001, 99/14/0217.
VwGH 17.10.2001, 2000/13/0087.
VwGH 17.10.2001, 2000/13/0087.
VwGH 28.11.2001, 98/13/0059.
VwGH 24.10.2002, 98/15/0145.
VwGH 25.11.2002, 99/14/0099.
VwGH 28.11.2002, 2002/13/0079.
VwGH 27.2.2003, 99/15/0143.
VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300.
VwGH 5.6.2003, 99/15/0150.
VwGH 3.7.2003, 99/15/0104.
VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033.
VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087.
VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165.
VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198.
VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034.
VwGH 20.4.2004, 2000/13/0109.
VwGH 18.5.2004, 2002/15/0034.
VwGH 2.6.2004, 2001/13/0160.
VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094.
VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018.
VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187.
VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024.
VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102.
VwGH 28.6.2006, 2003/13/0066.

VwGH 21.9.2006, 2006/15/0041.
VwGH 21.9.2006, 2006/15/0118.
VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.
VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071.
VwGH 28.11.2007, 2007/15/0055.
VwGH 20.2.2008, 2008/15/0103.
VwGH 4.3.2009, 2008/15/0333.

VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191.
VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292.
VwGH 24.6.2010, 2009/16/0133.
VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137.
VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121.
VwGH 28.10.2010, 2007/15/0199.
VwGH 25.11.2010, 2007/15/0130.
VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200.
VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201.
VwGH 19.12.2012, 2009/13/0016.
VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036.
VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193.
VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212.
VwGH 23.4.2014, 2014/13/0022.
VwGH 22.5.2014, 2011/15/0094.

I. 4. VfGH

VfGH 14.12.1956, G 30/56.
VfGH 8.10.1959, B 72/59.
VfGH 11.3.1965, B 210/64.
VfGH 10.12.1965, B 167/65.
VfGH 11.3.1977, B 274/74.
VfGH 26.2.1983, B 527/79.
VfGH 29.6.1990, G 81/90.
VfGH 11.3.1994, G 127/93.

VfGH 16.6.1995, G 191/94.
VfGH 9.10.2002, G 112/02.
VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139.
VfGH 26.2.2010, G 275/09.
VfGH 14.3.2012, V113/11.
VfGH 9.10.2012, B 539/12.

I. 5. OGH

OGH 30.9.1992, 9 ObA 186/92.
OGH 6.4.1995, 6 Ob 669/94.
OGH 26.8.2004, 6 Ob 11/04t.
OGH 23.3.2010, 8 ObA 30/09h.
OGH 30.8.2011, 8 ObS 13/11m.
OGH 1.3.2012, 1 Ob 16/12b.
OGH 13.9.2012, 6 Ob 91/12v.
OGH 24.10.2012, 8 Ob 111/12z.
OGH 29.11.2012, 2 Ob 157/12w.

I. 6. UFS

UFS 29.3.2004, RV/0023-G/03.
UFS 25.5.2004, RV/0989-L/02.
UFS 28.5.2004, RV/0326-K/02.
UFS 13.10.2004, RV/0211-I/04.
UFS 2.2.2006, RV/1792-W/05.
UFS 12.12.2006, RV/3046-W/02.
UFS 19.1.2007, RV/0641-I/06.
UFS 11.6.2007, RV/0545-I/06.
UFS 23.5.2008, RV/0043-K/704.
UFS 23.5.2008, RV/0043-K/04.
UFS 27.6.2008, RV/0172-S/06.
UFS 15.7.2008, RV/0575-L/08.
UFS 25.11.2008, RV/1237-L/08.

UFS 24.2.2009, RV/4106-W/08.
UFS 1.7.2010, RV/1154-L/07.
UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10.
UFS 20.7.2011, RV/0941-I/10.
UFS 15.9.2011, RV/0625-I/09.
UFS 25.10.2011, RV/1997-W/04.
UFS 9.7.2012, RV/0245-I/12.
UFS 8.8.2012, RV/0060-S/09.
UFS 13.9.2012, RV/0368-W/07.
UFS 30.8.2013, RV/0747-W/1.
UFS 2.9.2013, RV/0341-W/10.

I. 7. EuGH

EuGH 23.2.1961, Rs 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*.
EuGH 11.12.1973, Rs 120/73, *Lorenz*.
EuGH 2.7.1974, Rs 173/73, *Italien/Kommission*.
EuGH 11.11.1987, Rs 259/85, *Frankreich/Kommission*.
EuGH 21.3.1990, Rs C-142/87, *Belgien/Kommission*.
EuGH 15.3.1994, Rs C-387/92, *Banco Exterior de España*.
EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, *Schumacker*.
EuGH 11.8.1995, Rs C-80/94, *Wielockx*.
EuGH 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura/Singer*.
EuGH 1.12.1998, Rs C-200/97, *Ecotrade*.
EuGH 19.5.1999, Rs C-6/97, *Italien/Kommission*.
EuGH 17.6.1999, Rs C-75/97, *Belgien/Kommission*.
EuGH 17.6.1999, Rs C-295/97, *Belgien/Kommission*.
EuGH 14.9.1999, Rs C-391/97, *Gschwind*.
EuGH 6.6.2000, Rs C-35/98, *Verkooijen*.
EuGH 8.11.2001, Rs C-143/99, *Adria-Wien-Pipeline*.
EuGH 22.11.2001, Rs C-53/00, *Ferring*.
EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, *De Groot*.
EuGH 12.6.2003, Rs C-243/01, *Gerritse*.
EuGH 1.7.2004, Rs C-169/03, *Wallentin*.

EuGH 3.3.2005, Rs C-172/03, *Heiser*.
EuGH 15.12.2005, Rs C-148/04, *Unicredito Italiano*.
EuGH 15.12.2005, Rs C-66/02, *Italien/Kommission*.
EuGH 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal-Kommission*.
EuGH 3.10.2006, Rs C-290/04, *Scorpio*.
EuGH 15.2.2007, Rs C-345/04, *Centro Equestre*.
EuGH 6.7.2008, Rs C-346/04, *Conijn*.
EuGH 22.12.2008, Rs C-282/07, *Truck Center*.
EuGH 30.4.2009, Rs C-49406 P, *WAM*.
EuGH 10.5.2012, Rs C-39/10, *Kommission/Estland*.
EuGH 5.6.2012, Rs C-124/10 P, *Kommission/EDF*.

II. Rechtsmeinungen des BMF

II. 1. EAS

EAS 204 vom 27.11.1992.
EAS 383 vom 2.2.1994.
EAS 409 vom 15.3.1994.
EAS 538 vom 14.12.1994.
EAS 727 vom 12.10.1995.
EAS 882 vom 13.5.1996.
EAS 1201 vom 13.5.1996.
EAS 920 vom 2.8.1996.
EAS 1241 vom 6.4.1998.
EAS 1254 vom 4.5.1998.
EAS 2004 vom 1.3.2002.
EAS 2072 vom 3.6.2002.
EAS 2317 vom 23.7.2003.
EAS 2399 vom 5.1.2004.
EAS 2448 vom 20.4.2004.
EAS 2514 vom 5.8.2004.
EAS 2503 vom 16.8.2004.

EAS 2617 vom 22.6.2005.
EAS 2702 vom 3.3.2006.
EAS 2833 vom 23.3.2007.
EAS 2874 vom 29.8.2007.
EAS 2874 vom 29.8.2007.
EAS 2897 vom 29.10.2007.
EAS 2933 vom 25.1.2008.
EAS 3004 vom 10.10.2008.
EAS 3056 vom 24.4.2009.
EAS 3059 vom 24.4.2009.
EAS 3149 vom 21.4.2010.
EAS 3212 vom 18.4.2011.

III. Literatur

III. 1. Kommentare

Blümich, EStG, 2015.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2015.

Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2014.

Hofstätter/Reichel, EStG, 2015.

Jakom, EStG, 2015.

Kirchhof, EStG, 2014.

Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 2013.

Mayer/Stöger, EUV/AEUV, 2014.

Neumayr/Reissner, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht, 2011.

Schmidt, EStG, 2014.

Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 2008.

III. 2. Lehrbücher / Monographien / Beiträge in Sammelwerken

Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis – Festschrift für Werner Doralt, 2007.

Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013.

BMF, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik - Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, 2010.

Brändle/Rein, Das österreichische Vereinsrecht, 2011.

Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013.

Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 2014.

Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud/Zachhalmel, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2011.

Eisenberger, Berufssport und Recht: die Rechtsbeziehungen zwischen Sportverbänden, Sportlern und Sponsoren am Beispiel des Skirennsports, 1998.

Fritzweiler/Pfister/Summerer, Praxishandbuch Sportrecht, 1998.

Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004.

Grundeis/Karollus, Berufssportrecht III, 2010.

Hahn-Joecks, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999.

Hofbauer/Krammer, Lohnsteuer 2014.

Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, 2009.

Hollerer, Der Berufssportler im Arbeitsrecht, 2002.

Holzer/Reissner, Einführung in das österreichische Sportrecht, 2013.

Holzke, Der Begriff Sport im deutschen und europäischen Recht, 2001.

Jaeger/Haslinger, Jahrbuch Beihilfenrecht, 2014.

Karollus/Achatz/Jabornegg, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports III, 2003.

Kleven/Landais/Saez, Taxation and international migration of superstars: evidence from the European football market, working paper 16545, 2010.

Konezny/Zehentner, Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis, 2003.

Krüglstein, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2009.

Küpperfahenberg, Die arbeitsrechtliche Stellung von Spielern und Trainern im Lizenzfußball, 2003.

Landthaler, Besteuerung von Fußballspielern, 2009.

Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 2009.

Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik, 2013.

Lang/Weinzierl, Europäisches Steuerrecht, Festschrift für Friedrich Rödler, 2010.

Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006.

Loukota, Österreichs Außensteuerrecht, 2002.

Menke, Profisportler zwischen Arbeitsrecht und Unternehmertum, 2006.

OECD, The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities, 1987.

Peyerl, Steuerpauschalierungen und Beihilfenverbot, Jahrbuch Beihilfenrecht 2012.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, 1993.

Rauscher/Scherhak/Hinterleitner, Vereine, 2010.

Reisinger, Sportrecht, LexisNexis 2011.

Resch/Trost, Arbeits- und sozialrechtliche Fragen des Profisports, 2005.

Röthig, Sportwissenschaftliches Lexikon, 1992.

Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971.

Sauer, Die Besteuerung von Sportlern, 2008.

Scherrer/Ludwig, Sportrecht, 2010.

Schweighofer, Grundzüge des Sportrechts, 2013.

Steiner, Steuerrecht im Sport, 2009.

Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Beihilfenrecht, 2004.

Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Sport und Recht, 2006.

Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005.

Weber, Rechtliche Strukturen und Beschäftigungsverhältnisse im Fußballsport, 2008.

Zach, Transferrecht im Fußball – zwischen Regulativ, Recht und Realität, 2013.

III. 3 Beiträge in Zeitschriften

Aigner, AbgÄG 2009: Freibetrag für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, taxlex 2009, 190.

Artnet, Einkünfte von Künstlern aus der Überlassung von Namens- und Bildrechten, SWI 2001, 248.

Atzmüller, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 2008, 692.

Baldauf, Die Gaststättenpauschalierung: ein Privileg wie aus dem Bilderbuch, SWK 2010, 171.

Baldauf, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, 830.

Baldauf/Renner, Privilegien – aber nur für Sportvereine, SWK 2009, 73.

Bartl, Pauschalierungen – ein Überblick (Teil I), FJ 2002, 57.

Bartl, Pauschalierungen – ein Überblick (Teil II), FJ 2002, 88.

Becker/Figura, Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit?, BB 2012, 3046.

Beiser, Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 2008, 692.

Beiser, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, SWK 2006, 905.

Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 2008, 545.

Besteuerung von ausländischen Künstlern und Sportlern, BBi 2013, 2.

BFH, „Erweitert“ und „einfach“ beschränkte Steuerpflicht eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeaktivitäten, IStR 2008, 330.

Blasina, Sportlerpauschalierung und Werbeabgabe, SWK 2004, 970.

Burgstaller/Loukota, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der *EuGH-Fall Gerritse*, SWI 2003, 244.

Daxkobler/Kerschner, Da fiel er aus allen Wolken ..., SWK 2013, 901.

Demal, Die Rechtsqualität von Steuerrichtlinien – Fortsetzung der endlosen Geschichte, SWK 2006, 1009.

Denk, Ausländische Einkünfte inländischer Sportler und Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1997, 1911.

Doralt, Besteuerung von Vereinsfunktionären – gesetzwidrige Richtlinien, RdW 2005, 191.

Doralt, Sportlerverordnung und Werbeeinkünfte, RdW 2004, 180.

Doralt, Steuerreform: Einzelunternehmen bleiben diskriminiert, RdW 2009, 42.

Doralt, Zweitwohnsitzverordnung – Rechtswidrigkeiten und kein Ende, RdW 2004, 572.

Dziurdz/Marchgraber, Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 527.

Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 450.

Fekar/Schnitger, Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler, SWI 2002, 76.

Grabherr/Gasser, Grenzen der (Individual-)Pauschalierung – eine kritische Betrachtung aus aktuellem Anlass, RdW 2000, 185.

Graf/Bisele, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 44.

Grams/Molenaar, Zum Regelungsinhalt des Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen – Meistbegünstigung im Abkommensrecht?, IStR 2002, 378.

Gruber/Seiler, SWI-Jahrestagung: Auslandsverlust bei beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 415.

Grünberger, Demolierung der Vereinsbesteuerung?, SWK 2007, 147.

Haarmann/Rosenow: Seminar E: Steuervergünstigungen für vorübergehend in einem Land ansässige Steuerpflichtige, IStR 2009, 536.

Hilber, Zuzugsbegünstigungsverordnung, ecollex 2005, 560.

Hödl, FBiG versus pauschale Gewinnermittlung – oder doch beides?, SWK 2008, 468.

Hohenwarter, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783.

Holthaus, Ausdehnung des Steuererlasses für Champions-League & Co. durch die Hintertür ohne Rechtsgrundlage, IStR 2013, 468.

Holthaus, Besteuerung österreichischer und schweizerischer Künstler, Sportler und Dienstleistender nach dem Jahressteuergesetz 2009 in Deutschland, SWI 2010, 10.

Holthaus, Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, IStR 2010, 23.

Holthaus, Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte“ bei deutschen Spitzensportlern, IStR 2008, 504.

Holzer, Das Dienstrecht der Lizenzfußballer im österreichischen Fußballbund, DRdA 1972, 63.

Jilch/Kaluza, Die Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, SWK 2013, 863.

Kirchmayr/Lechner, Highlights aus dem Workshop „Update – internationales Steuerrecht“, RdW 2007, 626.

Koch/Toifl, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil I), taxlex 2005, 22.

Koch/Toifl, Steuerpflicht bei Werbeauftritten ausländischer Sportler in Österreich (Teil II), taxlex 2005, 59.

Kofler, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16.

Kofler, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79.

Kofler, Wallentin: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Feriapraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004, 423.

Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 89.

Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Kritik an der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SWK 2012, 317.

Kofler/Tumpel, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen?, SWK 2007, 289.

Krassnig, Die neue Gastgewerbepauschalierung, SWK 2013, 345.

Kreisl, Öffentliche Medienauftritte von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 OECD-Musterabkommen, SWI 2007, 247.

Kunisch, Zweitwohnsitz im Steuerrecht, ZLB 2013, 54.

Lang, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356.

Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449.

Lang, Die Zuzugsbegünstigung (§ 103 EStG) im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362.

Lang/Stefaner, Künstler und Sportler im DBA Deutschland-Österreich, IStR 2003, 829.

Lenneis, Der Anwendungsbereich der sogenannten „Skifahrererlässe“, SWI 1999, 47.

Loukota, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz, SWI 2004, 53.

Loukota, Das DBA-Diskriminierungsverbot, SWI 2005, 56.

Ludwig, Änderung des Künstler-Sportler-Erlasses: Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler, SWI 2011, 390.

Ludwig, Vereinsrichtlinien 2001 – Skizzierung wichtiger Änderungen durch Wartungserlass 2012, FJ 2012, 268.

Lutz, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ 1998, 279.

Maier, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler (Teil I), FJ 1997, 5.

Maier, Ertragsteuerliche Regeln für Künstler und Sportler (Teil II), FJ 1997, 28.

Mayr, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 236.

Mayr/Druml, Sportrecht – eine aufstrebende Rechtsdisziplin, JAP 2012, 132.

Mitterer/Pachinger, Gaststättenpauschalierung – eine (un)mögliche Entscheidung und das Ende eines Steuerparadieses?, SWK 2013, 437.

Molenaar/Grams, Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, SWI 2007, 57.

Molenaar/Grams, Die Illusion der gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern, IStR 2005, 762.

Molenaar/Grams, Rent-a-Star – Zum Sinn und Zweck des Art 17 Abs 2 OECD-MA, IWB 2002, 1669.

Müller-Dobler/Müller, Wegweiser durch die Pauschalierungen, SWK 2001, 537.

Neumeister, Zweitwohnsitzverordnung gesetzeswidrig?, RdW 2004, 337.

Patloch/Petutschnig, Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich – Reform erforderlich?, SWI 2013, 437.

Petschnigg, Die Sportler-Pauschalierung, SWK 2002, 329.

Petutschnig/Six, Neuregelung der besonderen Abzugssteuer nach § 99 EStG, taxlex 2007, 177.

Petutschnig/Six, Rs Scorpio – Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613.

Peyerl, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte?, SWK 2007, 1203.

Prodinger, Basispauschalierung und Gewinnfreibetrag – ein Vorteilhaftigkeitsvergleich, SWK 2011, 1092.

Prodinger, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, 1157.

Puchinger/Hübl/Silber, Die Zweitwohnsitz-Verordnung, ecolex 2004, 206.

Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 1), ÖStZ 2011, 551.

Raab, Steuerrecht und EU-Beihilfenverbot (Teil 2), ÖStZ 2011, 567.

Renner, „Gaststättenpauschalierung“: unionsrechtlich verbotene Beihilfe?, UFSjournal 2011, 178.

Renner, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 25.

Renner, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 2008, 517.

Renner, Gesetzwidrige Vereinsrichtlinien und ihre Anwendung durch den UFS, RdW 2005, 491.

Rosenberger, Der "echte" bzw. "unechte" Künstlerdurchgriff, SWK 2008, 515.

Ryda/Langheinrich, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 301.

Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 1), FJ 2013, 114.

Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 2), FJ 2013, 150.

Ryda/Langheinrich, Die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten gemäß § 17 EStG 1988 (Teil 3), FJ 2013, 189.

Schauhoff, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706.

Schauhoff/Idler, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341.

Schlager, Neues zur Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht, RdW 2008, 172.

Schürer-Waldheim, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft; SWK 2011, 792.

Siart/Eckert, Wirtschaftliche Grundlagen der „Sportlerbesteuerung“, SWK 2011, 732.

Siart/Stegmayer, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK 2010, 364.

Staudinger, Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG bei Vergütungen an ausländische Sportler, taxlex 2012, 270.

Steinwendner, Reisekosten und Vereinsrichtlinien, SWK 2008, 92.

Stipsits, Pauschalierungen im Überblick, taxlex 2005, 304.

Sutter, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode in einem DBA?, SWI 2013, 514.

Tomandl/Schrammel, Die Rechtsstellung von Vertrags- und Lizenzfußballern, JBl 1972, 234.

Urnik, Die Änderung des Einkommensteuertarifs ab 1.1.2009 (StRefG 2009), taxlex 2009, 81.

Wagner, Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne bei pauschaler Gewinnermittlung, SWK 2009, 369.

Weninger, Die aktuelle Praxis des Bundesministers für Finanzen bei der Anwendung des § 48 BAO, SWI 1999, 204.

Weninger, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2008, 381.

Weninger, Zweitwohnsitzverordnung: Klarheit über (un)beschränkte Steuerpflicht bei Zweitwohnsitz, AStN 2003, 208.

III. 4 Online-Links

<http://andreasgiglmayr.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://benjamin-karl.com/cms/de/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2012/01/18/wohnsitzverlagerung-aus-steuerlichen-grunden-wenn-dann-richtig/> (Zugriff 1.7.2014).

http://de.wikipedia.org/wiki/Aksel_Lund_Svindal (Zugriff 21.8.2014).

http://de.wikipedia.org/wiki/David_Alaba (Zugriff 20.8.2014).

http://de.wikipedia.org/wiki/Felix_Baumgartner (Zugriff 1.7.2014).

http://de.wikipedia.org/wiki/Golf_bei_den_Olympischen_Spielen (Zugriff 1.7.2014).

http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Spiele#Amateurstatus_und_Profisport (Zugriff 1.7.2014).

<http://derstandard.at/1326503149816/Sparpaket-Streit-um-Steuerprivilegien-fuer-Spitzensportler> (Zugriff 1.7.2014).

<http://derstandard.at/1363711653918/Warum-Felix-Baumgartner-kein-Sportler-ist> (Zugriff 1.7.2014).

<http://derstandard.at/2000004124953/Ein-Groedig-Treffer-aber-kein-Halleluja-in-Chisinau> (Zugriff 22.8.2014).

<http://diepresse.com/home/meinung/marginalien/725265/Beim-Geld-hort-sich-der-Patriotismus-auf> (Zugriff 1.7.2014).

http://diepresse.com/home/sport/fussball/international/3842754/Worthersee_Begegnung-mit-Jose-Mourinho (Zugriff 23.8.2014).

<http://diepresse.com/home/sport/fussball/international/3848754/-USRekord-von-109318-Fans-bei-Manchester-gegen-Real-> (Zugriff 7.8.2014).

http://diepresse.com/home/sport/fussball/national/3851589/Europa-League_St-Polten-scheidet-gegen-Eindhoven-aus (Zugriff 1.5.2015).

http://diepresse.com/home/sport/golf/3852754/Bornd_Schlag-auf-die-Weltbuhne?from=gl.home_sport (Zugriff 12.8.2014).

http://diepresse.com/home/sport/golf/3853316/Golf_Hohenflug-mit-bitterem-Ende?from=gl.home_sport (Zugriff 12.8.2014).

http://diepresse.com/home/sport/mehrsport/1398368/Taegliche-Turnstunde_Die-Sorgen-der-Sportvereine (Zugriff 1.7.2014).

<http://diepresse.com/home/sport/wintersport/725178/Streit-um-SteuerPrivilegien-der-Sportler> (Zugriff 1.7.2014).

http://diepresse.com/home/wirtschaft/international/1329342/Fluchtziele_Steuerfrei-in-Monaco-Pauschale-in-der-Schweiz (Zugriff 1.7.2014).

<http://kurier.at/sport/fussball/champions-league-qualifikation-salzburg-verliert-bei-karabach-agdam/77.674.707> (Zugriff 22.8.2014).

<http://kurier.at/sport/fussball/europa-league-qualifikation-groedig-besiegt-sich-selbst/77.892.816> (Zugriff 1.5.2015).

<http://kurier.at/sport/fussball/fussball-internationale-topklubs-auf-besuch-in-oesterreich/73.741.202> (Zugriff 23.8.2014).

<http://kurier.at/sport/fussball/fussball-rapid-unterliegt-im-europa-league-play-off-hinspiel-helsinki/81.452.423> (Zugriff 22.8.2014).

<http://kurier.at/sport/fussball/maribor-in-der-gruppenphase/82.333.807> (Zugriff 27.8.2014).

<http://mariomatt.com/mario/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://oesterreich-rundfahrt.at/index.php/> (Zugriff 10.5.2015).

<http://otmarstriedinger.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://search.salzburg.com/display/SNA7537-20001021> (Zugriff 1.7.2014).

<http://wirtschaftsblatt.at/archiv/unternehmen/918431/print.do> (Zugriff 1.7.2014).

http://wirtschaftsblatt.at/home/life/sport/3834937/FussballCamps_Beim-Trainieren-rollen-Ball-und-Euro (Zugriff 23.8.2014).

http://wordpress.p129468.webspaceconfig.de/?page_id=39 (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.aksellundsvindal.com/sponsors/red-bull> (Zugriff 21.8.2014).

<http://www.andrea-fischbacher.at/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.andreaskofler.com/manner/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.anna-fenninger.at/news/anna-fenninger-ist-neues-mitglied-der-raiffeisen-skisportlerfamilie/> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.bankaustria.at/ueber-uns-presse-presseinformationen_15182.jsp (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.basketballaustria.at/Mission2015/Termine/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.beachvolleyball.at/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.beateschrott.com/?sid=item&iid=341> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.bernadetteschild.com/de/sponsoren-partner> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.bet-at-home-cup.com/de/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.bundesliga.at/index.php?id=46713> (Zugriff 2.9.2014).

<http://www.bundesliga.at/index.php?id=46713> in der Fassung von 1.7.2014 (Zugriff 2.9.2014).

<http://www.bw-golf.com/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.bw-golf.com/home/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.corinnakuhnle.at/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.diethart-thomas.at/de/portrait/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.dominik-landertinger.com/pages/de/sponsoren.php> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.doppler-horst.com/de/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.dw.de/steuerflucht-leicht-gemacht/a-16511414> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.economiesuisse.ch/de/PDF%20Download%20Files/dp17_Pauschalbesteuerung_w eb.pdf (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.erstebank-open.com/de/> (Zugriff 12.8.2014).

http://www.evamariabrem.com/start.php?ZNR=217&Site=content_sponsoren.php&BNr=155 (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.faz.net/aktuell/sport/becker-prozess-bewaehrungsstrafe-und-mahnung-tennisidol-muss-sich-als-braver-steuerzahler-beweisen-183592.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.faz.net/aktuell/sport/fussball/bundesliga/bundesliga-neunter-umsatzrekord-in-serie-12773975.html> (Zugriff 7.8.2014).

<http://www.faz.net/aktuell/sport/michael-und-ralf-schumacher-schwere-vorwuerfe-wegen-steuerflucht-130638.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.format.at/articles/1036/525/277000/hermann-maier-karriere-zukunft-geld-reise-suedpol> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.format.at/articles/1321/933/358881/herr-dancing-star-rainer-schoenfelder-ordnung> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.fussball-oekonomie.de/Texte/Fussball2030/10SteuerlicheAusnahmen.pdf> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.georg-streitberger.at/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.gregorschlierenzauer.at/links/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.guglgames.at/index.php/de/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/berufssportler-zog-in-steueroase-um-bundesfinanzhof-hebelt-steuerflucht-paragraf-aus-seite-2/2930820-2.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.hannes-reichelt.com/partner> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.joerdissteinegger.com/index.php/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.juergen-melzer.at/turniere.php> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.julia-dujmovits.com/de/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.kanuverband.at/index.php?page=em-2014-2> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.kathrin-zettel.at/links-sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.kirchi.com/de/karriere/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.klauskroell.at/j/index.php/de/sponsoren> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

http://www.krone.at/Oesterreich/Baumgartner_Das_Finanzamt_hat_mich_vertrieben-Lebt_nun_in_Schweiz-Story-361165 (Zugriff 1.7.2014).

http://www.ksb-hi.de/wp_on_sport_de.pdf (Zugriff 7.8.2014).

<http://www.laola1.at/de/wintersport/ski-alpin/kitzbuehel/statistik/preisgeld-der-hahnenkammrennen-2013/page/45261-303-193-15329-.html> (Zugriff 19.8.2014).

<http://www.laola1.at/de/wintersport/ski-alpin/menupunkte/weltcup-kalender-der-saison-2013/14/page/57411-303-193-193-.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.lizz.at/de/sponsor/> (Zugriff. 1.7.2014).

<http://www.lyonessopen.com/index.php?id=1> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.marcelhirscher.at/de-AT/MyEquipment.aspx> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.mariostecher.at/sponsoren.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.marlies-schild.com/marlies/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.matthiasmayer.at/sponsoren/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.maxfranz.at/news/lesen/6029/raiffeisen-bank--kopfsponsor.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.meeting-goetzis.at/> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.meeting-goetzis.at/> (Zugriff 9.5.2015).

<http://www.news.at/a/hahnenkammrennen-rekord-preisgeld-kitzbuehel-316740> (Zugriff 1.9.2014).

http://www.nici-schmidhofer.at/ueber_mich.html (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.niki-hosp.at/> (Zugriff 1.9.2014).

<http://www.oefb.at/news-pid619#e116018> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.oefb.at/oefb-organisation-pid569> (Zugriff 7.8.2014).

http://www.oesterreich-rundfahrt.at/index08_de.htm (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.oesv.at/leistungssport/oem/wc.php?CMD=WC> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.oesv.at/leistungssport/skialpin/termineundergebnisse.php?CMD=RESULT&RAC EID=75590&SEK=AL&nopic=1> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.oesv.at/media/media_athletbetreuer/Kader-Ski-Alpin-Damen-1415.pdf (Zugriff 1.7.2014).

http://www.oesv.at/media/media_athletbetreuer/Kader-Ski-Alpin-Herren-1415.pdf (Zugriff 1.7.2014).

http://www.oetv.at/.Juergen_Melzer_am_Weg_zurueck.1070,-25497-----,,2.html (Zugriff 27.8.2014).

<http://www.paischer.com/> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/III/III_00103/imfname_177476.pdf (Zugriff 7.8.2014).

<http://www.pme.ch/de/artikelanzeige/artikelanzeige.asp?pkBerichtNr=20804> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.profil.at/gesellschaft/champions-league-red-bull-salzburg-karabach-agdam-2-0-377208> (Zugriff 1.5.2015).

<http://www.projekt-spielberg.at/de/formel-1> (Zugriff 12.8.2014).

http://www.raich.at/benni_raich/sponsoren.html (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.redbull.com/at/de/athletes> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.redbull.com/at/de/snow/athletes/1331617049754/aksel-lund-svindal> (Zugriff 21.8.2014).

http://www.redbulls.com/de/fc-red-bull-salzburg/news/saison_2014_15/ausblick-auf-die-champions-league-play-off-runde.html (Zugriff 13.8.2014).

http://www.regina-mader.at/Regina-Sterz-Sponsoren_pid,3245,type,firmeninfo.html (Zugriff 1.7.2014).

http://www.sabrina.filzmoser.at/index.php?option=com_weblinks&view=categories&Itemid=7 (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.sbnation.com/golf/2014/8/10/5988913/2014-pga-championship-prize-money-purse-payout> (Zugriff 12.8.2014).

<http://www.scra.at/> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.skn-stpoelten.at/de/39?entry=14961> (Zugriff 22.8.2014).

<http://www.spiegel.de/sport/fussball/ende-der-steueroasen-warum-ronaldo-und-co-kuenftig-weniger-verdienen-a-675685.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.spiegel.de/sport/sonst/rio-2016-golf-und-rugby-werden-olympische-disziplinen-a-654241.html> (Zugriff 18.8.2014).

<http://www.sueddeutsche.de/sport/wintersport-marketing-lila-sponsorentraum-1.1064533> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.theeuropean.de/hugo-mueller-vogg/5641-prominente-steuerfluechtlinge-und-die-politik> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.tt.com/home/4169197-91/schr%C3%B6cksnadel-droht-mit-steuerparadies-monaco.csp> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.velden.at/de/articles/View/1295> (Zugriff 23.8.2014).

<http://www.welt.de/wirtschaft/article11270746/Warum-die-Fussball-Stars-aus-Deutschland-fluechten.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.welt.de/wirtschaft/article11270746/Warum-die-Fussball-Stars-aus-Deutschland-fluechten.html> (Zugriff 1.7.2014).

http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/oesterreich/politik/635191_Spindellegger-will-Anhebung-des-Pensionsantrittsalters.html vom 4.6.2014 (Zugriff 1.7.2014).

http://www.wienerzeitung.at/nachrichten/sport/fussball/472661_Die-neue-Sommerfrische.html (Zugriff 23.8.2014).

<http://www.wildwater.at/www.wildwater.at/Support.html> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www.zeit.de/2013/47/felix-baumgartner-steuerflucht-schweiz/seite-2#> (Zugriff 1.7.2014).

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates-2014.pdf> (Zugriff 12.8.2014).

<https://derstandard.at/jetzt/Livebericht/2000004750403/EL-live-Rapid-verpasst-gegen-Helsinki-Europa-League> (Zugriff 1.5.2015).

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s2&segmentId=5dcb4efe-9b35-401a-b803-650d6862e1c9#> (Zugriff 1.7.2014).

<https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/amateur-sport> (Zugriff 7.8.2014).

<https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/leistungssport> (Zugriff 7.8.2014).

<https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/sport> (Zugriff 7.8.2014).

<https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (Zugriff 15.5.2015).

ANHANG

Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

Land	Unterzeichnung	Inkrafttreten	Anwendbar ab*	BGBI Nr.
Ägypten	16. Oktober 1962	28. Oktober 1963	1961	BGBI 293/1963
Albanien	14. Dezember 2007	1. September 2008	2009	BGBI III 107/2008
Algerien	17. Juni 2003	1. Dezember 2006	2006/2007	BGBI III 176/2006
Armenien	27. Februar 2002	1. März 2004	2005	BGBI III 29/2004
Aserbaidshan	4. Juli 2000	23. Februar 2001	2002	BGBI III 176/2001
Australien	8. Juli 1986	1. September 1988	1989	BGBI 480/1988
Barbados	27. Februar 2006	1. April 2007	2008	BGBI III 40/2007
Bahrain	2. Juli 2009	1. Februar 2011	2011	BGBI III 14/2011
Belgien*****	29. Dezember 1971	28. Juni 1973	1974	BGBI 415/1973
Belize	8. Mai 2002	1. Dezember 2003	2004	BGBI III 132/2003
Bosnien und Herzegowina	16. Dezember 2010	1. Jänner 2012	2012	BGBI III 168/2011 Deutsch / Englisch Kroatisch / Bosnisch / Serbisch
Brasilien	24. Mai 1975	1. Juli 1976	1977	BGBI 431/1976
Bulgarien	20. Juli 2010	3. Februar 2011	2011/2012	BGBI III 30/2011
Chile	6. Dezember 2012			
China	10. April 1991	1. November 1992	1993	BGBI 679/1992
CSSR**	7. März 1978	12. Februar 1979	1979	BGBI 34/1979
Dänemark	25. Mai 2007	27. März 2008	2009	BGBI III 41/2008 idF BGBI III 27/2010 deutscher Protokolltext dänischer Protokolltext
Deutschland	24. August 2000	18. August 2002	2003	BGBI III 182/2002 idF BGB I III 32/2012 Protokolltext
Estland	5. April 2001	12. November 2002	2003	BGBI III 11/2003
Finnland	26. Juli 2000	1. April 2001	2002	BGBI III

				42/2001 idF BGBI III 159/2011 Deutsch/ Finnisch
Frankreich	26. März 1993	1. September 1994	1995	BGBI 613/1994 idF BGBI III 77/2012 Deutsch /Französisch
Georgien*****	11. April 2005	1. März 2006	2007	BGBI III 60/2006
Griechenland	18. Juli 2007	1. April 2009	2010	BGBI III 16/2009
Großbritannien	30. April 1969	13. November 1970	1969	BGBI 390/1970 idF BGBI 585/1978,BGBI 835/1994 und BGBI III 135/2010
Hongkong	25. Mai 2010	1. Jänner 2011	2012	BGBI III 9/2011 idF BGBI III 308/2013
Indien	8. November 1999	5. September 2001	2002	BGBI III 231/2001
Indonesien	24. Juli 1986	1. Oktober 1988	1989	BGBI 454/1988
Iran	11. März 2002	11. Juli 2004	2005	BGBI III 81/2004
Irland	24. Mai 1966	5. Jänner 1968	1964	BGBI 66/1968 idF BGBI 12/1989 und BGBI III 45/2011
Israel	29. Jänner 1970	26. Jänner 1971	1968	BGBI 85/1971 idF BGBI III 31/2008
Italien	29. Juni 1981	6. April 1985	1974/1986	BGBI 125/1985 idF BGBI 129/1990
Japan	20. Dezember 1961	4. April 1963	1964	BGBI 127/1963
Kanada	9. Dezember 1976	17. Februar 1981	1981	BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001
Kasachstan	10. September 2004	1. März 2006	2007	BGBI III 69/2006
Katar	30. Dezember 2010	7. März 2012	2013	BGBI III 52/2012 Deutsch / Arabisch
Kirgisistan	18. September 2001	1. Mai 2003	2004	BGBI III 89/2003
Korea	8. Oktober 1985	1. Dezember 1987	1988	BGBI 486/1987 idF BGBI III 68/2002
Kroatien	21. September 2000	27. Juni 2001	2002	BGBI III 119/2001
Kuba	26. Juni 2003	12. September 2006	2007	BGBI III 149/2006
Kuwait	13. Juni 2002	1. März 2004	2005	BGBI III 30/2004
Lettland	14. Dezember 2005	16. Mai 2007	2008	BGBI III 76/2007
Libyen	16. September 2010			
Liechtenstein	5. November 1969	7. Dezember 1970	1969	BGBI 24/1971 idF BGBI III 302/2013

Litauen	6. April 2005	17. November 2005	2006	BGBI III 209/2005
Luxemburg	18. Oktober 1962	7. Februar 1964	1961	BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993 und idF BGBI 58/2010
Malaysia	20. September 1989	1. Dezember 1990	1987/1988	BGBI 664/1990
Malta	29. Mai 1978	13. Juli 1979	1977	BGBI 294/1979
Marokko	27. Februar 2002	12. November 2006	2007	BGBI III 168/2006
Mazedonien	10. September 2007	20. Jänner 2008	2008	BGBI III 9/2008
Mexiko	13. April 2004	1. Jänner 2005	2006	BGBI III 142/2004 idF BGBI III 45/2010
Moldau	29. April 2004	1. Jänner 2005	2006	BGBI III 160/2004
Mongolei	3. Juli 2003	1. Oktober 2004	2005	BGBI III 92/2004
Montenegro	16. Juni 2014			
Neuseeland	21. September 2006	1. Dezember 2007	2008	BGBI III 127/2007 deutscher Vertragstext deutscher Protokolltext
Nepal	15. Dezember 2000	1. Jänner 2002	2003	BGBI III 26/2002
Niederlande	1. September 1970	21. April 1971	1969	BGBI 191/1971 idF BGBI 18/1991, BGBI III 14/2003, BGBI III 66/2009 und BGBI III 44/2010
Norwegen	28. November 1995	1. Dezember 1996	1997	BGBI III 1/1997 idF BGBI III 181/2006 und BGBI III 106/2013 Deutsch / Englisch/ Norwegisch
Pakistan	4. August 2005	1. Juni 2007	2008	BGBI III 49/2007
Philippinen	9. April 1981	1. April 1982	1983	BGBI 107/1982
Polen	13. Jänner 2004	1. April 2005	2006	BGBI III 12/2005 idF BGBI III 161/2008
Portugal	29. Dezember 1970	27. Februar 1972	1973	BGBI 85/1972
Rumänien	30. März 2005	1. Februar 2006	2007	BGBI III 29/2006 idF BGBI III 228/2013
Russland	13. April 2000	30. Dezember 2002	2003	BGBI III 10/2003
San Marino	24. November 2004	1. Dezember 2005	2006	BGBI III 208/2005 idF BGBI III

				38/2010 und BGBI III 227/2013
Saudi Arabien	19. März 2006	1. Juni 2007	2008	BGBI III 62/2007
Schweden	14. Mai 1959	29. Dezember 1959	1959	BGBI 39/1960 idF BGBI 341/1970, BGBI 132/1993, BGBI 75/2007, BGBI III 46/2008 und BGBI III 55/2010
Schweiz	30. Jänner 1974	4. Dezember 1974	1975	BGBI 64/1975 idF BGBI 161/1995, BGBI III 204/2001, BGBI III 22/2007 ,BGBI III 27/2011(Ö- Eröffnungsnote;CH- Antwortnote) und BGBI 169/2012
Serbien	7. Mai 2010	17. Dezember 2010	2011	BGBI III 8/2011
Singapur	30. November 2001	22. Oktober 2002	2003	BGBI III 248/2002 idF BGBI III 39/2010 und BGBI III 41/2014
Slowakei**				
Slowenien	1. Oktober 1997	1. Februar 1999	1999	BGBI III 4/1999 idF BGBI III 126/2007 und BGBI III 309/2013
Spanien	20. Dezember 1966	1. Jänner 1968	1968	BGBI 395/1967 idF BGBI 709/1995
Südafrika	4. März 1996	6. Februar 1997	1997/1998	BGBI III 40/1997 idF BGBI III 19/2012 Deutsch/ Englisch
Syrien	3. März 2009	noch offen		
Tadschikistan	7. Juni 2011	1. Juli 2012	2013	BGBI III 76/2012 Deutsch / Englisch/ Tadschikisch
Taiwan	12. Juli 2014		2015	BGBI II 385/2014 Deutsch / Englisch / Chinesisch
Thailand	8. Mai 1985	1. Juli 1986	1987	BGBI 263/1986
Tschechische Republik	8. Juni 2006	22. März 2007	2008	BGBI III 39/2007 idF BGBI III 172/2012
Tunesien	23. Juni 1977	4. September 1978	1979	BGBI 516/1978
Türkei	28. März 2008	1. Oktober 2009	2010	BGBI III 96/2009 deutscher Vertragstext

Turkmenistan** *				
UdSSR***	10. April 1981	1. Oktober 1982	1979	BGBI 411/1982
Ukraine	16. Oktober 1997	20. Mai 1999	2000	BGBI III 113/1999
Ungarn	25. Februar 1975	9. Februar 1976	1976	BGBI 52/1976
USA	31. Mai 1996	1. Februar 1998	1998/2000	BGBI III 6/1998
Usbekistan	14. Juni 2000	1. August 2001	2002	BGBI III 150/2001
Venezuela	12. Mai 2006	17. März 2007	2008	BGBI III 33/2007
Vereinigte Arabische Emirate	22. September 2003	1. September 2004	2005	BGBI III 88/2004
Vietnam	2. Juni 2008	1. Jänner 2010	2011	BGBI III 135/2009 deutscher Vertragstext englischer Vertragstext vietnamesischer Vertragstext
Weißrussland	16. Mai 2001	9. März 2002	2003	BGBI III 69/2002
Zypern	20. März 1990	1. Jänner 1991	1991	BGBI 709/1990 idF BGBI III 52/2013 Deutsch / Englisch/ Zypriotisch

Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand 4.2.2015); Quelle: BMF, siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (Zugriff: 12.2.2015).

* Details zum Anwendungszeitpunkt sind den Bestimmungen des jeweiligen DBA zu entnehmen.

** Das DBA CSSR ist bis zum Abschluss eines eigenen DBAs weiterhin im Verhältnis zur Slowakei anwendbar.

*** Das DBA UdSSR ist bis zum Abschluss eines eigenen DBAs weiterhin im Verhältnis zu Turkmenistan anwendbar.

**** Ein Abänderungsprotokoll wurde unterzeichnet ist aber noch nicht in Kraft getreten.

***** Ein dem neuen OECD-Standard betreffend Transparenz und Amtshilfe folgendes Abänderungsprotokoll wurde unterzeichnet, ist aber noch nicht in Kraft getreten.

Land	Unterzeichnung	Inkrafttreten	Anwendbar ab	BGBI Nr.
Deutschland (ErbSt) gekündigt	4. Oktober 1954	7. September 1955	7. September 1955 bis 31. Dezember 2007	BGBI 220/1955 idF BGBI III 125/2004
Deutschland (ErbSt) Übergangsabkommen bis zum Auslaufen der ErbSt	6. November 2008	28. September 2009	31. Dezember 2007 bis 1. August 2008	BGBI III 115/2009
Frankreich (ErbSt, SchenkSt)	26. März 1993	1. September 1994	1. September 1994	BGBI 614/1994
Liechtenstein (ErbSt)	7. Dezember 1955	26. September 1956	1956	BGBI 214/1956 idF BGBI 325/1968
Niederlande (ErbSt, SchenkSt)	26. November 2001	1. Jänner 2003	2003	BGBI III 13/2003
Polen (ErbSt)	24. November 1926	6. Juni 1928	1928	BGBI. 152/1928
Schweden (ErbSt)	21. November 1962	10. Juni 1963	10. Juni 1963	BGBI 212/1963
Schweiz (ErbSt)	30. Jänner 1976	4. Dezember 1974	1975	BGBI 63/1975
Tschechische Republik (ErbSt, SchenkSt)	19. September 1996	1. März 2000	1. März 2000	BGBI III 17/2000
Ungarn (ErbSt)	25. Februar 1975	9. Februar 1976	9. Februar 1976	BGBI 51/1976
USA (ErbSt, SchenkSt)	21. Juni 1982	1. Juli 1983	1. Juli 1983	BGBI 269/1983

Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand 15.1.2014); Quelle: BMF, siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (Zugriff. 7.8.2014).

Land	Unterzeichnung	Inkrafttreten	Anwendbar ab	BGBI Nr.
Andorra	17. September 2009	10. Dezember 2010	1. Jänner 2011	BGBI III 129/2010
Gibraltar	17. September 2009	1. Mai 2010	1. Jänner 2011	BGBI III 35/2010
Guernsey	14. Mai 2014	23. November 2014	2015	BGBI III 222/2014 Deutsch / Englisch
Jersey	7. September 2012	1. Juni 2013	1. Jänner 2014	BGBI III 107/2013 Deutsch/ Englisch
Monaco	15. September 2009	1. August 2011	1. Jänner 2011	BGBI III 54/2010
St. Vincent & die Grenadinen	14. September 2009	1. Jänner 2012	1. Jänner 2012	BGBI III 158/2011 Deutsch/ Englisch

Liste der österreichischen Abkommen über den Auskunftsaustausch in Steuersachen (Stand 4.2.2015); Quelle: BMF, siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (Zugriff. 12.2.2015).

ZUSAMMENFASSUNG

„Die Regeln sind für alle gleich!“ Dieser Ausspruch stellt eine im Sport vielbemühte Floskel dar und vermag auf einige Bereiche des Sports Anwendung zu finden. Jedoch ist der damit verbundene Grundsatz der Gleichbehandlung der Athleten im Berufssport der Steuerpolitik oftmals fremd.

Der Berufssport stellt seit jeher eine bedeutende und vielgeachtete Disziplin in der Gesellschaft dar. Der Bewunderung von Spitzensportlern sind keine nationalen Grenzen gesetzt, vielmehr ist dieses Phänomen in einem internationalen Kontext zu sehen. Es finden gleichsam Auslandsauftritte österreichischer Skifahrer, wie Höchstleistungen eines brasilianischen Fußballspielers in der österreichischen Bundesliga statt. Der österreichische Durchschnittsbürger hat sich sowohl bereits als eloquenter „Teamchef“ des österreichischen Fußballnationalteams versucht als auch die Rolle des sachlich fundierten „Analytikers“ beim Ausfall eines österreichischen Skifahrers während der olympischen Winterspiele eingenommen. All dies zeugt von einem ungebrochenen Interesse und einem hohen Identifikationswert mit dem österreichischen Spitzensport. Berufssportler sind des Öfteren imstande die gesamte Nation in einen hochjubelnd jauchzenden Zustand sowie gleichfalls in einen Augenblick der tiefen Enttäuschung zu versetzen.

Bei einer Gegenüberstellung mit dem internationalen, insbesondere dem europäischen, Sportlermarkt ist evident, dass den ertragsteuerlichen Gegebenheiten des jeweiligen Tätigkeitsstaats des Sportlers maßgebende Bedeutung zukommt. Der Wettbewerb im internationalen Sportlermarkt ist erheblich gestiegen. Die Spitzensportler loten neben der sportlichen Attraktivität sowie den familiären Umständen ebenso die Verdienstmöglichkeiten aus. Hierbei ist ein großes Augenmerk auf die nationalen Steuergesetze, die die Gehälter massiv regulieren können, zu legen. In Ländern mit einer hohen Abgabenquote wird es für die Arbeitgeber von Berufssportlern immer schwieriger, finanziell adäquate Angebote im Vergleich zu Niedrigsteuerländern zu unterbreiten.

Das österreichische Steuerrecht trifft eine maßgebliche Unterscheidung zwischen überwiegend im Ausland tätigen Einzelsportlern und Mannschaftssportlern. Während ein Berufsfußballspieler, repräsentativ für das Gros der Mannschaftssportler, bei der Besteuerung seines Einkommens überwiegend mit den Regelungen des EStG sein Auslangen finden muss,

kommt ein unbeschränkt steuerpflichtiger Einzelsportler, der seine überwiegenden Wettkämpfe im Ausland absolviert, in den Genuss der Sportlerpauschalierungsverordnung. Der entscheidende Vorteil liegt darin, dass beim Einzelsportler lediglich 33% seiner gesamten Werbeeinkünfte als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Demgegenüber unterliegt der Berufsfußballspieler mit seinen gesamten Werbeeinkünften der schlichten progressiven Besteuerung und fällt damit zu einem überwiegenden Teil in den Anwendungsbereich des fünfzigprozentigen Spitzensteuersatzes. Dies birgt nicht nur eine ungerechtfertigte Differenzierung sondern auch eine essenzielle finanzielle Schlechterstellung des Mannschaftssportlers.

Der eingangs zitierte Ausspruch „Die Regeln sind für alle gleich!“ erscheint in steuerrechtlicher Hinsicht verfehlt. Zu differenziell sind die Abgabenbestimmungen im Bereich der Einkommensteuer innerhalb einiger Gruppierungen von Spitzensportlern.

Die Dissertation nimmt sich zum Anlass, eine umfassende Behandlung der ertragsteuerlichen Aspekte des Berufssportlers darzustellen, um insbesondere der Frage nachzugehen, welche steuerpflichtigen Einkunftsarten ein Athlet auf dem globalisierten Markt erzielen kann. Bezüge aus internationalen Bewerben, Einberufungen zur Nationalmannschaft und verschiedensten Werbeleistungen sowie die mannigfaltige Zusammensetzung des Gehalts werden kritisch auf deren steuerrechtliche Relevanz untersucht. Dabei wird die Aufmerksamkeit auf die Unterscheidung von nichtselbständigen und selbständigen Einkünften, vor allem auf jene aus der Unterhaltung eines Gewerbebetriebs, und deren Ermittlung gerichtet sowie eine Kategorisierung vorgenommen.

Diese praxisrelevanten Ansatzpunkte sollen in einem Bereich, der mit Unsicherheit und fehlender Systematik versehen ist, zu einer Bereicherung und Klarstellung der steuerrechtlichen Vorgänge im österreichischen Berufssport beitragen.

LEBENS LAUF

Titel: Mag. iur.
Vor- / Zuname: Franz Josef Zeiler
Geburtsdatum: 1. März 1987
Nationalität: Österreich

I. Ausbildung

2006	Matura BORG für Leistungssport, St. Pölten
2007 bis 2012	Rechtswissenschaften (Mag. iur.) Universität Wien
2011 bis 2012	Erasmusaufenthalt in England (UK) Rechtswissenschaften University of Reading

II. Beruflicher Werdegang

2011	Juristischer Mitarbeiter bei Dorda Brugger Jordis Rechtsanwälte
2013	Juristischer Mitarbeiter bei Willheim Müller Rechtsanwälte
2013 bis 2014	Gerichtspraxis Oberlandesgericht Wien (Bezirksgericht Josefstadt, Staatsanwaltschaft St. Pölten)
2014 bis 2015	Rechtsanwaltsanwärter bei bpv Hügel Rechtsanwälte
seit 2015	Rechtsanwaltsanwärter bei Binder Grösswang Rechtsanwälte