

TE Vwgh Erkenntnis 2024/9/3 Ra 2023/13/0164

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.09.2024

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

Einkommensermittlung Sportler 2000 §1

EStG 1988 §2 Abs3 Z2

EStG 1988 §2 Abs3 Z4

EStG 1988 §22

EStG 1988 §25

EStG 1988 §47 Abs2

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 22 heute
2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002

19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr. in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des S in W, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Doblhoffgasse 9/Top 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. Juli 2023, Zl. RV/7102275/2015, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Der Revisionswerber ist österreichischer Staatsbürger mit inländischem Wohnsitz. Im Streitzeitraum war er Spitzensportler (Profi-Tischtennispieler).

2

Im März 2014 erstattete er eine Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer (u.a.) für die Jahre 2004 bis 2010. Er machte geltend, er habe zusätzlich zu den erklärten Einkünften weitere Einkünfte als Sportler in bar erhalten. Die Einkünfte von Sportvereinen seien nach Ansicht des Revisionswerbers als unselbständige Einkünfte zu werten, da er Mitglied der Kampfmannschaft gewesen sei, fixe Trainings- und Turnierzeiten im In- und Ausland einzuhalten gehabt habe und Tischtennis als Mannschaftssport auch nach Ansicht der Sozialversicherungsanstalt zu unselbständigen Einkünften führe. Hilfsweise werde beantragt, die zusätzlichen Einkünfte gemäß der „Sportler-Verordnung“, BGBl. II Nr. 418/2000, zu besteuern. Im März 2014 erstattete er eine Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer (u.a.) für die Jahre 2004 bis 2010. Er machte geltend, er habe zusätzlich zu den erklärten Einkünften weitere Einkünfte als Sportler in bar erhalten. Die Einkünfte von Sportvereinen seien nach Ansicht des Revisionswerbers als unselbständige Einkünfte zu werten, da er Mitglied der Kampfmannschaft gewesen sei, fixe Trainings- und Turnierzeiten im In- und Ausland einzuhalten gehabt habe und Tischtennis als Mannschaftssport auch nach Ansicht der Sozialversicherungsanstalt zu unselbständigen Einkünften führe. Hilfsweise werde beantragt, die zusätzlichen Einkünfte gemäß der „Sportler-Verordnung“, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 418 aus 2000, zu besteuern.

3

Mit Bescheiden vom 3. Dezember 2014 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2010 festgesetzt. Neben unstrittigen Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden jeweils auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug berücksichtigt. In den (gesonderten) Begründungen wurde jeweils ausgeführt, die von einem Verein (laut Selbstanzeige) erzielten Einnahmen seien als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit zu qualifizieren. Die Merkmale eines echten Dienstverhältnisses (Weisungsrecht des Vereins hinsichtlich Spiel- und Trainingszeit, Spiel- und Trainingsort, Spiel- und Trainingsanweisungen, Kontrollunterworfenheit, Erbringung der persönlichen Arbeitsleistungen) seien gegeben. Der bisher zu Unrecht unterbliebene Lohnsteuerabzug werde im Zuge des Veranlagungsverfahrens nachgeholt.

4

Der Revisionswerber erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Er machte nunmehr geltend, die strittigen Einkünfte seien als selbständige Einkünfte zu beurteilen. Es liege ein freies Dienstverhältnis vor. Er habe trotz der Eigenschaft als offizielles Mannschaftsmitglied stets auf ihn abgestimmte persönliche und durch sein eigenes Betreuerteam gestaltete Trainingseinheiten absolviert. Er habe in keiner Weise die Vorgaben hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsablauf des Vereins erfüllen müssen.

5

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 20. Februar 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach dem Gesamtbild der Tätigkeit überwogen eindeutig die Merkmale, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen: Schulden der Arbeitskraft (persönliche Verpflichtung zur Arbeitsleistung), Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, Weisungsgebundenheit und Fehlen des Unternehmerrisikos.

6

Der Revisionswerber beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

7

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig sei.

8

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe die im Verfahren strittigen Einnahmen (in jeweils gleicher Höhe pro Jahr) von einem Verein erhalten, damit er an Wettkämpfen teilnehme und als Werbeträger für den Verein auftrete. In den Streitjahren habe der Revisionswerber weiters aus Sponsorenverträgen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

9

Der Revisionswerber sei Einzeltischtennispieler und spiele mit anderen Einzeltischtennispielern in einer Mannschaft für einen Verein, der ihm dafür die im Verfahren strittigen Einnahmen gezahlt habe. Ohne Vereinszugehörigkeit könne der Revisionswerber diesen Sport nicht ausüben.

10

Der Revisionswerber habe im Streitzeitraum an Wettkämpfen und Turnieren im In- und Ausland teilgenommen (und zwar an mehr ausländischen als an inländischen).

11

In der Selbstanzeige und niederschriftlich habe der Revisionswerber angegeben, er müsse fixe Trainings- und Turnierzeiten im In- und Ausland einhalten, er müsse täglich 6 Stunden in der Halle anwesend sein, davon müsse er 4 Stunden trainieren oder an Wettkämpfen teilnehmen. In der Verhandlung habe der Revisionswerber angegeben, dass er zwar an Vereinswettkämpfen teilnehmen müsse, jedoch - aufgrund seiner Erfolge - keine fixen Trainingszeiten einhalten müsse und sein Training gestalten könne, wie er wolle.

12

Der Revisionswerber habe ein eigenes Betreuungsteam, das aus einem Trainer für das laufende Training, einem Fitnesstrainer, Coaches, Mentaltrainern und einem eigenen Manager bestehe. Der Revisionswerber sei nicht derjenige gewesen, der die Trainer für das laufende Training, den Fitnesstrainer, die Coaches und die Mentaltrainer entlohnt habe. Der eigene Manager sei für den Privatbereich des Revisionswerbers zuständig gewesen und sei vom Revisionswerber entlohnt worden.

13

Die wichtigsten Arbeitsmittel seien Tischtennisschläger und Schuhe; diese seien dem Revisionswerber von einem Sponsor zur Verfügung gestellt worden.

14

Der Revisionswerber habe Dressen des Vereins und Dressen des Nationalteams tragen müssen, weshalb die Dressen Arbeitskleidung des Revisionswerbers seien. Auf allen Dressen befänden sich Werbeaufdrucke der Vereinssponsoren sowie Werbeaufdrucke der Sponsoren des Revisionswerbers.

15

Der Revisionswerber könne die Sportart ohne Vereinszugehörigkeit nicht ausüben, weshalb er die zu beurteilenden Einnahmen ohne Vereinszugehörigkeit nicht erzielen könne. Er sei schon aus diesem Grund persönlich und wirtschaftlich in einem Ausmaß vom Verein abhängig, was bereits ein freies Dienstverhältnis und eine selbständige Tätigkeit ausschließe. Der Revisionswerber habe die Einnahmen erhalten, damit er für den Verein an Wettkämpfen und Turnieren teilnehme. Er habe daher dem Verein seine Arbeitskraft als Wettkampf- und Turnierteilnehmer geschuldet.

16

Der Revisionswerber müsse selbst trainieren und er müsse selbst an den Wettkämpfen und Turnieren teilnehmen. Dass er sich beim Training, den Wettkämpfen und den Turnieren nicht vertreten lassen könne, spreche gegen eine selbständig ausgeübte Tätigkeit.

17

Auch Spitzensportler (wie der Revisionswerber) müssten trainieren, um ihr Leistungsniveau aufrecht zu erhalten. Tischtennis sei ein Sport, bei dem mindestens zwei Spieler gegeneinander anträten, was auch trainiert werden müsse und nur trainiert werden könne, wenn zumindest zwei Spieler gleichzeitig anwesend seien. Unglaublich sei daher, dass der Revisionswerber fixe Trainingszeiten nicht habe einhalten müssen.

18

Im Vertrag würden die Wettkämpfe und Turniere aufgezählt, an denen der Revisionswerber teilnehmen und Tischtennis spielen müsse. Damit werde ihm der Arbeitsort, die Arbeitszeit und die zu erbringende Leistung vorgeschrieben. Der Revisionswerber sei daher an regelmäßige Pflichten gebunden, die ihm vom Verein vorgeschrieben würden, was gegen eine selbständig ausgeübte Tätigkeit spreche.

19

Der Revisionswerber müsse die Dressen des Vereins und des Nationalteams tragen. Auch dies spreche gegen eine selbständig ausgeübte Tätigkeit. Dass der Revisionswerber Tischtennisschläger und Schuhe nicht vom Verein erhalte, spreche hingegen für eine selbständige Tätigkeit.

20

Der vom Revisionswerber entlohnte Manager sei ausschließlich für dessen Privatbereich zuständig; das „eigene“ Betreuersteam des Revisionswerbers bestehe aus mehreren Personen, die nicht vom Revisionswerber entlohnt würden. Auch diese Umstände sprächen gegen eine selbständig ausgeübte Tätigkeit.

21

Alle Ausgaben, die beim Training, bei den Wettkämpfen und den Turnieren anfielen, würden nicht vom Revisionswerber getätigt. Er trage daher kein Unternehmerrisiko. Dies spreche gegen eine selbständig ausgeübte Tätigkeit.

22

Insgesamt sei festzustellen, dass der Revisionswerber seine sportliche Tätigkeit zumindest überwiegend nicht selbständig im Sinne der „Sportler-Verordnung“ ausübe. Damit sei aber eine der Voraussetzungen der „Sportler-Verordnung“ nicht erfüllt, deren Bestimmungen seien daher nicht anzuwenden.

23

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision. Zur Zulässigkeit wird im Wesentlichen geltend gemacht, der Sachverhalt sei zu einem zentralen Punkt (Verpflichtung des Revisionswerbers gegenüber dem Verein betreffend regelmäßige Teilnahme am Training) - wie näher dargestellt wird - mit groben und relevanten Verfahrensmängeln behaftet.

24

Nach Einleitung des Vorverfahrens hat sich die belangte Behörde am Verfahren vor dem

Verwaltungsgerichtshof nicht beteiligt.

25

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

26

Die Revision ist zulässig und begründet.

27

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern, BGBl. II Nr. 418/2000, hat auf Antrag 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) im Ausland auftritt. Die pauschale Ermittlung hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit zu umfassen. Gemäß Paragraph eins, der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 418 aus 2000,, hat auf Antrag 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) im Ausland auftritt. Die pauschale Ermittlung hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit zu umfassen.

28

Strittig ist im Verfahren, ob der Revisionswerber im Streitzeitraum im Sinne dieser Verordnung „selbständig tätig“ war. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht, dass sich der Begriff der „selbständigen Tätigkeit“ nicht mit jenem der „selbständigen Arbeit“ iSd § 2 Abs. 3 Z 2 iVm § 22 EStG 1988 deckt (vgl. z.B. Toifl in Doralt et al, EStG20, § 2 Tz 5/5; vgl. auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 99 Tz 2), zumal die Tätigkeit von Sportlern (als solche) zu keinen Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 führt und dem Ordnungsgeber nicht zusinnbar ist, eine nicht anwendbare Regelung geschaffen zu haben. Eine selbständige Tätigkeit (iSd Verordnung) ist daher abzugrenzen von einer nichtselbständigen Arbeit nach § 2 Abs. 3 Z 4 iVm § 25 EStG 1988. Strittig ist im Verfahren, ob der Revisionswerber im Streitzeitraum im Sinne dieser Verordnung „selbständig tätig“ war. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht, dass sich der Begriff der „selbständigen Tätigkeit“ nicht mit jenem der „selbständigen Arbeit“ iSd Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 2, in Verbindung mit , Paragraph 22, EStG 1988 deckt vergleiche , z.B. Toifl in Doralt et al, EStG20, Paragraph 2, Tz 5/5; vergleiche , auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 99, Tz 2), zumal die Tätigkeit von Sportlern (als solche) zu keinen Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd Paragraph 22, EStG 1988 führt und dem Ordnungsgeber nicht zusinnbar ist, eine nicht anwendbare Regelung geschaffen zu haben. Eine selbständige Tätigkeit (iSd Verordnung) ist daher abzugrenzen von einer nichtselbständigen Arbeit nach Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 4, in Verbindung mit , Paragraph 25, EStG 1988.

29

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 - soweit hier von Bedeutung - liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Gemäß Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 - soweit hier von Bedeutung - liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

30

Dieser Definition sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die (nicht bloß sachliche, sondern persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten

Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen des Unternehmerrisikos und die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0122, mwN). Dieser Definition sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die (nicht bloß sachliche, sondern persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen des Unternehmerrisikos und die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen vergleiche , z.B. VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0122, mwN).

31

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch eine weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN). Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch eine weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht vergleiche , VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN).

32

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. neuerlich VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers vergleiche , neuerlich VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN).

33

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. z.B. VwGH 14.12.2022, Ra 2019/13/0068, mwN). Es ist dabei das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059, mwN). Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage vergleiche , z.B. VwGH 14.12.2022, Ra 2019/13/0068, mwN). Es ist dabei das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen vergleiche , VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059, mwN).

34

Das Bundesfinanzgericht führt dazu zunächst aus, der Revisionswerber könne seine Sportart ohne Vereinszugehörigkeit nicht ausüben; schon aus diesem Grund sei er persönlich und wirtschaftlich in einem Ausmaß vom Verein abhängig, was eine selbständige Tätigkeit ausschließe. Dem ist entgegenzuhalten, dass alleine aus einer Vereinszugehörigkeit nicht abgeleitet werden kann, dass betreffend den Verein eine persönliche Weisungsgebundenheit oder eine organisatorische Eingliederung vorliegt.

35

Sodann verweist das Bundesfinanzgericht auf die Verpflichtung des Revisionswerbers zur Teilnahme an Turnieren und Wettkämpfen. Auch daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass diese Teilnahme unter Bedingungen erfolgt, die den Kriterien einer nichtselbständigen Arbeit entspricht. Dass der Revisionswerber selbst trainieren und selbst an den Wettkämpfen und Turnieren teilnehmen muss, insoweit also kein Vertretungsrecht besteht, ist gerade für Spitzensportler wie den Revisionswerber kein prägendes Unterscheidungskriterium (vgl. - insoweit zu künstlerischen Leistungen - VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0122: ihrer Natur nach grundsätzlich unvertretbar). Gleiches gilt für die Vorschreibung von Arbeitsort, Arbeitszeit und Arbeitskleidung (Dressen) betreffend die verpflichtende Teilnahme an Wettkämpfen und Turnieren. Sachliche Bindungen betreffend eine bestimmte Zeit, einen bestimmten Ort und eine vorgeschriebene Kleidung, die über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten nicht hinausgehen, schließen die Selbständigkeit einer Tätigkeit (für sich) nicht aus (vgl. - zu einem Fußballschiedsrichter - VwGH 24.2.1982, 81/13/0159; vgl. auch - zur Tätigkeit reproduzierender Künstler - VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083: „schon ihrer Natur nach an eine bestimmte Zeit und an einen bestimmten Ort gebunden“). Betreffend die Trikots macht die Revision überdies zutreffend geltend, dass der Revisionswerber nach seinem Vorbringen auch teilweise das Recht hatte, die Art von Werbeaufdrucken (sowohl auf dem Vereinstrikot als auch auf dem Trikot des Nationalteams) mitzubestimmen. Eine Auseinandersetzung mit diesem an sich unstrittigen Sachverhaltselement erfolgt im Rahmen der rechtlichen Beurteilung nicht. Sodann verweist das Bundesfinanzgericht auf die Verpflichtung des Revisionswerbers zur Teilnahme an Turnieren und Wettkämpfen. Auch daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass diese Teilnahme unter Bedingungen erfolgt, die den Kriterien einer nichtselbständigen Arbeit entspricht. Dass der Revisionswerber selbst trainieren und selbst an den Wettkämpfen und Turnieren teilnehmen muss, insoweit also kein Vertretungsrecht besteht, ist gerade für Spitzensportler wie den Revisionswerber kein prägendes Unterscheidungskriterium vergleiche , - insoweit zu künstlerischen Leistungen - VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0122: ihrer Natur nach grundsätzlich unvertretbar). Gleiches gilt für die Vorschreibung von Arbeitsort, Arbeitszeit und Arbeitskleidung (Dressen) betreffend die verpflichtende Teilnahme an Wettkämpfen und Turnieren. Sachliche Bindungen betreffend eine bestimmte Zeit, einen bestimmten Ort und eine vorgeschriebene Kleidung, die über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten nicht hinausgehen, schließen die Selbständigkeit einer Tätigkeit (für sich) nicht aus vergleiche , - zu einem Fußballschiedsrichter - VwGH 24.2.1982, 81/13/0159; vergleiche , auch - zur Tätigkeit reproduzierender Künstler - VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083: „schon ihrer Natur nach an eine bestimmte Zeit und an einen bestimmten Ort gebunden“). Betreffend die Trikots macht die Revision überdies zutreffend geltend, dass der Revisionswerber nach seinem Vorbringen auch teilweise das Recht hatte, die Art von Werbeaufdrucken (sowohl auf dem Vereinstrikot als auch auf dem Trikot des Nationalteams) mitzubestimmen. Eine Auseinandersetzung mit diesem an sich unstrittigen Sachverhaltselement erfolgt im Rahmen der rechtlichen Beurteilung nicht.

36

Das Bundesfinanzgericht führt weiters aus, die Angaben des Revisionswerbers, er müsse fixe Trainingszeiten nicht einhalten, seien unglaubwürdig. Die Revision macht dazu zutreffend geltend, eine explizite Feststellung des Bundesfinanzgerichts, der Revisionswerber sei gegenüber dem Verein (als angenommenem Arbeitgeber) verpflichtet gewesen, diese Trainingszeiten einzuhalten, liege nicht vor. Der Revisionswerber hatte dazu im Verfahren geltend gemacht, für das Training sei ausschließlich das Nationalteam (also der Verband, nicht der Verein) zuständig gewesen. Eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen kann dem angefochtenen Erkenntnis nicht entnommen werden.

37

Zum Betreuer team des Revisionswerbers führt das Bundesfinanzgericht aus, dies sei (mit Ausnahme des Managers) nicht vom Revisionswerber entlohnt worden, was gegen eine selbständige Tätigkeit des Revisionswerbers spreche. Dieser Darlegung ist entgegenzuhalten, dass daraus nicht ableitbar ist, dass die hier zu beurteilenden, vom Verein stammenden Einnahmen aus einer nichtselbständigen Arbeit resultieren, war es doch nach den (vom Bundesfinanzgericht insoweit nicht als unrichtig angesehenen) Behauptungen des Revisionswerbers der Verband (und nicht der Verein), der das Betreuer team entlohnte.

38

Wenn das Bundesfinanzgericht darlegt, der vom Revisionswerber entlohnte Manager sei ausschließlich für den „Privatbereich“ des Revisionswerbers zuständig, so zeigt die Revision zutreffend auf, dass der Revisionswerber insoweit zwar ausgeführt hat, dieser sei „für den Privatbereich, nicht für diesen Vereinsbereich“ zuständig gewesen. Damit erfolgte offenkundig eine Abgrenzung der Tätigkeit des Managers von den mit dem Verein verbundenen Angelegenheiten; dass dieser Manager damit für einen außerbetrieblichen (außerberuflichen) Privatbereich (und nicht für Belange des Revisionswerbers als Tischtennispieler, also für dessen beruflichen oder betrieblichen Bereich) zuständig sein sollte, kann den Darlegungen des Revisionswerbers nicht entnommen werden und wird auch vom Bundesfinanzgericht nicht begründet.

39

Insgesamt sind daher eine Reihe von Kriterien, die vom Bundesfinanzgericht für seine Gesamtabwägung herangezogen wurden, mit Verfahrensmängeln belastet oder für sich nicht aussagekräftig. Vor diesem Hintergrund ist dem Verwaltungsgerichtshof eine abschließende Beurteilung, ob der Revisionswerber in den Streitjahren iSd „Sportler-Verordnung“ selbständig tätig war, nicht möglich.

40

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b, und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

41

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 3. September 2024

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2023130164.L00

Im RIS seit

08.10.2024

Zuletzt aktualisiert am

26.11.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at