

I. Abgrenzung der Einkommensteuerpflicht bei Sportlern

A. Der Begriff „Sport(ler)“ als Terminus technicus

„Es lebe der Sport, er ist gesund und macht uns holt. 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 ist auch in der heutigen Zeit ungebrochen. Die Zuschauerzahlen eines in Nordamerika stattfindenden Fußballspiels zwischen Real Madrid und Manchester United stehen sinnbildlich für die Beliebtheit der Faszination Sport. Knapp 110.000 Zuschauer sorgten 2014 für Rekordzahlen.³ 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 gehäuft in Erscheinung.⁴ Auch die aktive Ausübung des Sports verteilt sich quer über sämtliche Bevölkerungsschichten. Alleinig der Österreichische Fußballbund vermeldet derzeit rund 300.000 aktive Spieler.⁵ 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*⁶ bezeichnen Sport als aufstrebende Rechtsdisziplin und beginnen ihre Ausführungen mit einem Zitat von Pierre de Coubertin⁷: „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. Jahr-

3 <http://diepresse.com/home/sport/fussball/international/3848754/-USRekord-von-109318-Fans-bei-Manchester-gegen-Real-> (Zugriff 1.5.2016).

4 Vgl <http://www.faz.net/aktuell/sport/fussball/bundesliga/bundesliga-neunter-umsatzrekord-in-serie-12773975.html> (Zugriff 1.5.2016).

5 <http://www.oefb.at/oefb-organisation-pid569> (Zugriff 1.5.2016).

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

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

hundert vielleicht noch nicht erahnen, lässt sich aber anhand der erklecklichen Anzahl an Judikaten⁸ 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.⁹

Um eine juristische Auseinandersetzung mit dem Themenkomplex des Sports zu führen, bedarf es 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.¹⁰ Dennoch sei dies anhand einiger unterschiedlicher Darlegungen versucht:

Der Begriff „Sport“ stammt aus dem Englischen¹¹ und ist 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

8 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.

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

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

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

erster Linie physische [sic], aber auch psychische [sic] Herausforderungen unternommen, 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.“¹²

Das „Weißbuch Sport“¹³ 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.“¹⁴

*Pfister*¹⁵ 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.¹⁶ Beim Berufssportler, auch als Profisportler bezeichnet, steht das finanzielle Interesse im Mittelpunkt der Sportausübung. Die sportliche Betätigung dient somit primär der Erzielung 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

12 <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/sport> (Zugriff 1.5.2016).

13 http://www.ksb-hi.de/wp_on_sport_de.pdf (Zugriff 1.5.2016).

14 Siehe dazu auch die Umsetzungsmöglichkeiten des „Weißbuches Sport“ der EU-Kommission in Österreich; III-103 BlgNR 24.GP; http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/III/III_00103/imfname_177476.pdf (Zugriff 1.5.2016).

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

16 *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.

Sport, wobei diese Leistung nach festgelegten Regeln unter Wettbewerbsbedingungen erbracht wird¹⁷, verstanden.¹⁷

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.“¹⁸

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“,¹⁹ beschrieben. Der Begriff ist jedoch umstritten, da die Abgrenzung zum Berufssportler in vielen Sportarten fließend ist.²⁰ Bei Amateuren steht sohin nicht der Erhalt der wirtschaftlichen Lebensgrundlage im Vordergrund, sondern die körperliche Ertüchtigung, die Förderung der eigenen Gesundheit sowie der Leistungsfähigkeit oder schlichtweg der Spaßfaktor.²¹

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

17 <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/leistungssport> (Zugriff 1.5.2016).

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

19 <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/amateur-sport> (Zugriff 1.5.2016).

20 <https://uni-vienna.brockhaus-wissensservice.com/brockhaus/amateur-sport> (Zugriff 1.5.2016).

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

ihre fußballerische Tätigkeit höhere entgeltwerte Leistungen erhalten, als zur Deckung ihrer Aufwendungen tatsächlich notwendig sind.“²²

Wiewohl die Begriffe „Sport“ und „Sportler“ in steuerrechtlichen Normierungen, wie beispielsweise dem EStG,²³ vorkommen, fehlt eine konkrete Definition des Sportlers iSd Steuerrechts.

In Bezug auf die beschränkte Steuerpflicht ist nach *Marschner*²⁴ 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.²⁵ *Doralt/Ludwig*²⁶ 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 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 nach der Verkehrsauffassung.²⁷

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.“²⁸ Dass auch geistige Tätigkeiten vom Sportlerbegriff

22 Vgl § 3 Abs 2 S 1 ÖFB-Regulativ.

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

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

25 *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.

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

27 Vgl EStR 2000 Rz 4372.

28 *Loschelder* in *Schmidt*, EStG, 2014, § 49 Rz 39.

umfasst sein können, bekräftigt *Gosch*²⁹: „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.“³⁰

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.³¹ 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 Sportart³² ausübt und dafür ein Entgelt erhält, ist als Sportler im Sinne des Art 17 [...] zu besteuern.“³³

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

29 *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 2013, § 49 Tz 26.

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

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

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

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

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 überwiegender 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 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.³⁴ Hervorzuheben ist die Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG, wonach mit der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht Sportlern und anderen Berufsgruppen eine individuell bemessene Steuererleichterung zugestanden werden kann.³⁵

B. 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.³⁶ Des tatsächlichen Vorliegens eines Einkommens bedarf es bei der Steuerpflicht grundsätzlich nicht.³⁷ In diesem

34 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.

35 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.

36 § 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.

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