

Ertragsteuern

Lohnbarzahlungen in der Bauwirtschaft

Umsatzsteuer

Aufteilung von Pauschalpreisen

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Fremdgeschäftsführer kein steuerlicher
Dienstnehmer

Betriebsprüfung in der Praxis

KSt-Zuschlag bei unpräziser
Empfängerbenennung

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Steuerabzugsverfahren

Seit 1. 1. 2009 sind pauschale Reiseaufwandsentschädigungen,

die von gemeinnützigen Sportvereinen an ausgewählte Begünstigte geleistet werden, gem § 3 Abs 1 Z 16 c EStG bis zu einem bestimmten Betrag von der Einkommensteuer befreit. Diese Steuerbefreiung gilt grds auch für beschränkt Steuerpflichtige. Bei beschränkt steuerpflichtigen nichtselbständigen Sportlern wird die Steuer mittels Steuerabzugsverfahren gem § 70 Abs 2 Z 2 EStG erhoben, als Bemessungsgrundlage dient nach dem Gesetzeswortlaut der volle Betrag der Bezüge. Die Intention des Gesetzgebers, bestimmte Einkommensteile von der Besteuerung auszunehmen, steht somit dem ausdrücklichen Wortlaut des § 70 Abs 2 Z 2 EStG gegenüber.

§ 3 Abs 1
Z 16 c,
§ 70 Abs 2 Z 2
EStG

beschränkte
Steuerpflicht

STEFANIE HUDOBNIK

A. Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler gem § 3 Abs 1 Z 16 c EStG

Im Zuge des BBG 2009¹⁾ wurde mit § 3 Abs 1 Z 16 c EStG für gemeinnützige Sportvereine iSd §§ 34 ff BAO erstmals eine verbindliche Rechtsgrundlage zur steuerfreien Auszahlung von Kostenersatz (pauschalen Fahrt- und Reisekostenentschädigungen) für Aufwendungen von Sportlern, Schiedsrichtern und Sportbetreuern, die aufgrund der sportlichen Tätigkeit entstanden sind, in Form eines betragsmäßig zweifach beschränkten Freibetrags geschaffen. Die Befreiungsbestimmung kann bis zu einem Betrag von € 540,- pro Kalendermonat der sportlichen Tätigkeit in Anspruch genommen werden, der zusätzlich zu berücksichtigende Tageshöchstsatz wurde ursprünglich mit bis zu € 30,- festgesetzt²⁾ und aufgrund eines vom Finanzausschuss zum AbgÄG 2009³⁾ beschlossenen Abänderungsantrags (unter Beibehaltung der Monatsgrenze) auf bis zu € 60,- pro Einsatztag angehoben.⁴⁾ Zur Auszahlung gebrachte Kostenersätze, die den Freibetrag übersteigen, unterliegen in Höhe des den Freibetrag übersteigenden Betrags der Steuerpflicht.⁵⁾

Liegen die Voraussetzungen nach § 3 Abs 1 Z 16 c EStG vor, können pauschale Reiseaufwandsentschädigungen unabhängig vom Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG erstattet werden.⁶⁾ Ob das tatsächliche Anfallen von Reisekosten für die Gewährung dieser Begünstigung vorausgesetzt ist, lässt sich mE weder aus dem Gesetzestext noch aus den Lohnsteuerrichtlinien entnehmen. Allerdings wird in der Literatur die Ansicht vertreten, dass die ausgezahlten Beträge allein aufgrund des Wortlauts Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen⁷⁾ die Funktion eines (pauschalen) Kostenersatzes erfüllen und Reisekosten daher dem Grunde nach angefallen sein müssen.⁸⁾ Welche Einkunftsart der Begünstigte erzielt, ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung grds nicht von Belang, allerdings setzt § 3 Abs 1 Z 16 c Satz 2

EStG bei Vorliegen von nichtselbständigen Einkünften voraus, dass beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gem § 26 Z 4 EStG oder Reiseaufwandsentschädigungen gem § 3 Abs 1 Z 16 b steuerfrei ausbezahlt werden. Liegen mehrere Dienstverhältnisse vor, stehen die betragsmäßigen Obergrenzen pro Tag/Monat insgesamt nur einmal zu.⁹⁾

Nach der Verwaltungspraxis konnten Reisekosten bereits vor Schaffung dieser Rechtsgrundlage nach den Vereinsrichtlinien in bestimmtem Umfang steuerfrei ersetzt werden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird die Förderung des Sports als besonderes gesellschaftspolitisches Anliegen bezeichnet.¹⁰⁾ Inwiefern die gesetzliche Verankerung einer Steuerbefreiung, die lediglich von Sportvereinen bzw von keinen anderen gemeinnützigen Körperschaften in Anspruch genommen werden kann, sach-

Stefanie Hudobnik, MSc, ist Universitätsassistentin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, LL.M., StB, für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

- 1) BGBl I 2009/52.
- 2) Vgl RV 113 BlgNR 24. GP 65.
- 3) BGBl I 2009/151.
- 4) Vgl AB 498 BlgNR 24. GP 3. Im zitierten Bericht sind die begünstigten Personengruppen aufgezählt.
- 5) Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG⁹ (2016) § 3 Rz 94.
- 6) Vgl LStR 2002 Rz 92 k.
- 7) Mit der Novellierung durch das AbgÄG 2009 entfiel die explizite Nennung der pauschalen Fahraufwandsentschädigungen. § 3 Abs 1 Z 16 c EStG stellt nunmehr lediglich auf den Begriff der pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen ab (vgl AB 498 BlgNR 24. GP 1).
- 8) Vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (55. Lfg 2013) § 3 Rz 23 c. Nach LStR 2002 Rz 92 k ist die Auszahlung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen möglich, auch wenn vom Arbeitgeber Bustransfer, Bahn-/Flugtickets oder Nächtigungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt werden.
- 9) Vgl LStR 2002 Rz 92 k.
- 10) Vgl RV 113 BlgNR 24. GP 65.

lich gerechtfertigt ist, wurde vielfach diskutiert und soll hier nicht weiter vertieft werden.¹¹⁾

B. Der Lohnsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern

Es ist grds einzelfallbezogen anhand allgemeiner Kriterien zu prüfen, ob bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft aufgrund vertraglicher Vereinbarung zur Verfügung stellen, ein Dienstverhältnis vorliegt. Handelt es sich um Mannschaftssportler, wird ein solches idR unterstellt werden.¹²⁾ Mannschaftssportler, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben und die bei einem inländischen gemeinnützigen Sportverein beschäftigt sind, unterliegen mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt worden ist, der beschränkten Lohnsteuerpflicht gem § 70 EStG. Nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG sind die Bezüge von Sportlern iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG als Arbeitnehmer grds einer Pauschalbesteuerung von 20% *des vollen Betrags der Bezüge* zu unterwerfen.¹³⁾

Der EuGH sieht im Steuerabzugsverfahren ein legitimes und geeignetes Mittel zur steuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen.¹⁴⁾ Nach seinem Urteil in der Rechtssache *Scorpio* müssen jedoch die unmittelbar mit der Tätigkeit im Mitgliedstaat der Leistungserbringung im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden können, wenn bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte der Besteuerung unterliegen. Die Berücksichtigung von nicht unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben in einem anschließenden Erstattungsverfahren erfolgt in Einklang mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten.¹⁵⁾

Infolge dieser Rechtsprechung wurde mit dem BBG 2007¹⁶⁾ in § 70 Abs 2 Z 2 EStG beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR ansässig sind, die Möglichkeit eingeräumt, mit den Bezügen unmittelbar zusammenhängende Werbungskosten vom vollen Betrag dieser Bezüge in Abzug zu bringen, wenn die Werbungskosten dem Arbeitgeber vor Zufließen der Bezüge schriftlich mitgeteilt werden. Erfolgt die Besteuerung nach der Nettomethode, kommt seit 1. 1. 2016 der pauschale Lohnsteuersatz von 25% zur Anwendung (davor: 35%).¹⁷⁾

C. Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Steuerabzugsverfahren

Nach der Rsp des VwGH ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 99 Abs 2 EStG, der die Einkünfte aus im Inland ausgeübter selbständiger Tätigkeit als Sportler gleichermaßen der Abzugsteuer unterwirft, dass bei Anwendung der Bruttobesteuerung *der volle Betrag der Einnahmen* und daher jegliche im Rahmen dieser Einkünfte erzielten Roheinnahmen, auch (bzw bloß) allfällige ersetzte Reisespesen und Nächtigungskosten bei Berechnung der Abzugsteuer

zu berücksichtigen sind.¹⁸⁾ Die pauschale Besteuerung nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG stellt auf *den vollen Betrag der Bezüge* ab und umfasst somit dem Gesetzeswortlaut nach sämtliche im Rahmen dieser Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugeflossenen Bezüge. Demzufolge fließen ua auch steuerfreie Bezüge nach § 3 EStG in die Bemessungsgrundlage ein.¹⁹⁾

Die Durchführung einer Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 EStG würde dem beschränkt Steuerpflichtigen zwar die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen nach § 3 Abs 1 Z 16 c EStG ermöglichen, gleichzeitig jedoch dazu führen, dass die über die nunmehr steuerbefreiten pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen hinausgehenden Einkommensteile unter Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags von € 9.000,- dem allgemeinen Steuertarif nach § 33 Abs 1 EStG zu unterwerfen wären.²⁰⁾

Die Steuerbefreiungen nach § 3 Abs 1 EStG gelten nicht nur für unbeschränkt, sondern auch für beschränkt Steuerpflichtige (§ 70 EStG).²¹⁾ Der Gesetzgeber nimmt bestimmte Arten von Bezügen bewusst von der Einkommensbesteuerung aus. ME kann der ausdrückliche Gesetzeswortlaut („voller Betrag der Bezüge“) kein überzeugendes Argument dafür sein, gezielt – in Bezug auf pauschale Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler vermutlich aus gesellschaftspolitischen Gründen – von der Einkommensbesteuerung sachlich befreite Einkommen im Rahmen der Nettobesteuerung schlussendlich doch einer Besteuerung zu unterwerfen. Immerhin können auch bestimmte Werbungskosten/Betriebsausgaben (eingeschränkt) im Steuerabzugsverfahren *vom vollen Betrag der Bezüge* abgezogen werden.

Es ist daher in diesem Zusammenhang vielmehr zu hinterfragen, inwiefern die (pauschale) Besteuerung von sachlich steuerbefreiten Einkommensteilen bei beschränkt Steuerpflichtigen – insbesondere aus

11) Vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (55. Lfg 2013) § 3 Rz 23 c mwN.

12) Vgl LStR 2002 Rz 1005.

13) Vgl *Jakom/Lenneis*, EStG⁹ (2016) § 70 Rz 3.

14) Vgl EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933 Rz 33.

15) Vgl EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-9461 Rz 52.

16) BGBl I 2007/24.

17) Vgl *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (39. Lfg 2007) § 70 Rz 5.

18) Vgl VwGH 17. 10. 2001, 2000/13/0087; VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135.

19) Vgl *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (39. Lfg 2007) § 70 Rz 5. Die steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen würden auch bei selbständigen Sportlern iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG im *vollen Betrag der Einnahmen* enthalten sein bzw der Pauschalbesteuerung unterliegen. Während LStR 2002 Rz 1182 nichtsteuerbare Bezugssteile iSd § 26 EStG der pauschalen Besteuerung unterwirft, sind diese nach LStR 2002 Rz 1170 jedoch nicht in die Pauschalsumme für den Lohnsteuerabzug nach § 69 EStG einzubeziehen (vgl *Jakom/Lenneis*, EStG⁹ [2016] § 70 Rz 4). Unterliegen Einkünfte dem Steuerabzug nach § 99 EStG, kommt diesfalls § 26 EStG nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht zur Anwendung, weil sämtliche Einnahmen der Pauschalbesteuerung zu unterziehen sind (vgl *Jakom/Marschner*, EStG⁹ [2016] § 99 Rz 28).

20) Vgl *Kufner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 102 Rz 24 (Stand 1. 4. 2012, rdb.at).

21) Vgl LStR 2002 Rz 20.

unionsrechtlicher Sicht – gerechtfertigt sein sollte, während bei unbeschränkt Steuerpflichtigen diese pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen bis zum gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrag unabhängig davon, ob/in welcher Höhe weitere Bezüge/Einkünfte vorliegen, jedenfalls steuerfrei ausgezahlt werden können. Anders als bei persönlichen Vergünstigungen, die in Abhängigkeit von persönlicher Lage und Steuerkraft bzw vom Familienstand gewährt werden,²²⁾ befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Hinblick auf diese sachliche Steuerbefreiung mE in einer vergleichbaren Situation.

Aus den Urteilen *Gerritse* und *Scorpio* schließt der VwGH, dass ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger im Steuerabzugsverfahren in Österreich nicht höher besteuert werden darf als ein Gebietsansässiger bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte (unter Nichtberücksichtigung der persönlichen Steuervergünstigungen) im Veranlagungsverfahren.²³⁾ Dies bedeutet einerseits, dass die Ausgaben, die unmittelbar mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehen, bereits im Steuerabzugsverfahren die Bemessungsgrundlage mindern können (müssen), und andererseits, dass die pauschale Abzugsteuer nicht höher sein darf als die sich auf die Nettoeinkünfte (unter Außerachtlassung des steuerfreien Existenzminimums) nach § 33 EStG tarifmäßig ergebende Steuer.

Wenn im Steuerabzugsverfahren der (eingeschränkte) Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug zuzulassen ist, weil auch unbeschränkt Steuerpflichtigen diese Möglichkeit eingeräumt wird und auf Gebietsfremde kein höherer einheitlicher Einkommensteuersatz angewandt werden darf, als er für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt,²⁴⁾ gäbe es mE keine konkrete Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung in Hinblick auf die Gewährung einer sachlichen Steuerbegünstigung, die lediglich eine allgemeine Zielsetzung – die Förderung des Breitensports – verfolgt und die bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 3 Abs 1 Z 16c EStG unabhängig von weiteren Kriterien in Anspruch genommen werden kann.

D. Fazit

Das BFG hat kürzlich entschieden, dass pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Steuerabzugsverfahren aufgrund des ausdrücklichen Gesetzeswortlauts des § 70 Abs 2 Z 2 EStG als Einnahmen zu berücksichtigen sind. In seiner Entscheidung führt das BFG aus, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen umgekehrt keine unmittelbar mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten sein können, weil das Vorliegen einer Reise nach § 26 Z 4 EStG bzw generell das Anfallen von Ausgaben auf Seiten des Zahlungsempfängers keine Voraussetzung für die Gewährung der Beträge nach § 3 Abs 1 Z 16c EStG ist.²⁵⁾ Gegen die Entscheidung wurde mittlerweile eine Revision eingebracht.

Das Steuerabzugsverfahren soll einerseits die Erfassung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte sicherstellen und darf andererseits nicht zur unver-

hältnismäßigen Beschränkung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten führen. Bei der Bruttobesteuerung kompensiert der Steuersatz pauschal die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten/Betriebsausgaben, bei der Nettobesteuerung ist der eingeschränkte Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben zulässig und kommt dafür ein erhöhter Steuersatz zur Anwendung.²⁶⁾

Während beschränkt Steuerpflichtige im Abzugsverfahren sämtliche Einnahmen einer Besteuerung unterwerfen sollen, können Gebietsansässige bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 16c EStG die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen automatisch steuerfrei belassen. Im Gegensatz dazu muss der Gebietsfremde die Gewährung dieser sachlichen Begünstigung nach Ansicht des BFG in einem nachgelagerten Veranlagungsverfahren erst geltend machen.

Die nach § 3 Abs 1 Z 16c EStG begünstigten Reiseaufwandsentschädigungen sind betragsmäßig mit € 60,- pro Einsatztag bzw € 540,- pro Monat der sportlichen Tätigkeit begrenzt. Die Durchführung einer Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3 EStG ist nicht zuletzt aufgrund der niedrigen Grenzen mit unverhältnismäßig hohem (administrativen) Aufwand verbunden. Zudem würde die sofortige Inanspruchnahme der Begünstigung im Steuerabzugsverfahren nicht zu unsachlich(er)en Ergebnissen führen.

Nachdem Profibetriebe eines Vereins nicht länger als gemeinnützig anzusehen sind und bis 1. 1. 2017 ausgegliedert werden müssen, wird die Begünstigung für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen künftig nur mehr mit großen Einschränkungen (Jugend- und Amateurbereich) in Anspruch genommen werden können.²⁷⁾ Diese Tatsache ändert jedoch wenig an der grundlegenden Fragestellung, zumal das EStG bspw in § 3 weitere sachliche Steuerbefreiungen bzw in § 26 grds nicht steuerbare Leistungen enthält, die im Steuerabzugsverfahren der pauschalen Besteuerung unterworfen werden.

Ob es auch im österreichischen Einkommensteuerrecht zu einem Systemwechsel – möglicherweise nach dem Vorbild der deutschen Regelung²⁸⁾ – kommen wird, bleibt abzuwarten.

22) Vgl EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225 Rz 36; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933 Rz 44.

23) Vgl VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

24) Vgl EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933 Rz 29 und 53.

25) BFG 3. 2. 2016, RV/7103612/2015.

26) Vgl *Schmidt/Loschelder*, EStG (2013) § 50 a Rz 3 und Rz 16 ff.

27) Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG⁹ (2016) § 3 Rz 94.

28) Nach § 50 a Abs 2 dEStG zählen vom Vergütungsschuldner übernommene/ersetzte Reisekosten bereits im Rahmen der Bruttobesteuerung nur insoweit zu den Einnahmen, als diese die tatsächlichen Kosten bzw hinsichtlich Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 5 dEStG übersteigen (vgl *Blümich/Wied*, EStG¹³⁰ [2015] § 50 a Rz 28). Reisekosten, die nach § 3 Nr 13 bzw 16 dEStG steuerfrei erstattet werden können, unterliegen seit dem Veranlagungsjahr 2009 generell nicht (mehr) dem Steuerabzug (vgl *Holthaus*, Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, IStR 2010, Rz 26).

SCHLUSSSTRICH

Geht es nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 70 Abs 2 Z 2 EStG, sind bei beschränkt Steuerpflichtigen die sachlich steuerbefreiten, pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs 1 Z 16 c EStG im Steuerabzugsverfahren einer pauschalen Besteuerung zu unterwerfen. Diese Beträge sind in der

Steuerbemessungsgrundlage von unbeschränkt Steuerpflichtigen generell nicht enthalten. Nach Ansicht der Verfasserin gibt es für die auf den Gesetzeswortlaut gestützte Ungleichbehandlung – zumindest bei Anwendung der Nettobesteuerung – keine konkrete Rechtfertigung.