



SWK 8/2010, S 364

Themen:

- Einkommensteuerrecht > Steuerbefreiungen
- Arbeits- und Sozialrecht > Sozial(versicherungs)recht > Allgemeines

Schlagwörter:

Steuerbefreiung, Reiseaufwandsentschädigungen, pauschale, Reisekostenersatz, Sportverein, Vereine, gemeinnützige, Sozialversicherungsbeiträge, Sozialversicherungsrecht, Dienstverhältnis

Referenz(en):

§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 , § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen**Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis****Auswirkungen auf die Abrechnung bei Sportvereinen****VON MAG. RUDOLF SIART UND MAG. DOMINIK STEGMAYER***

Der folgende Beitrag untersucht die gesetzlichen Neuregelungen der pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen in § 3 Abs. 1 Z 16c EStG und § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG in Verbindung mit den Bestimmungen der VereinsR 2001 und LStR 2002 auf ihre Auswirkungen in der Abrechnung der Sportvereine.

1. Einkunftsquelle und Beschäftigungsform

Die neue Regelung ist ohne Zweifel getragen vom Bestreben nach Erleichterung und Vereinfachung. In Ansätzen geht der Gesetzgeber jedenfalls davon aus, dass die Betätigung als Sportler, Schiedsrichter oder "*Sportbetreuer*" (Trainer, Masseur etc.) nicht wirklich eine Einkunftsquelle darstellt.

Dennoch ergibt sich in der Praxis eine Vielzahl von Problemen und Auslegungsfragen - sohin Möglichkeiten für Missverständnisse. Man ist geneigt, sich mit Details zu beschäftigen, aber die grundlegenden Fragen zu übersehen bzw. vorher nicht zu klären.

1.1. Beurteilungskriterien

Zunächst ist abzuklären, ob eine Leistungsverpflichtung bzw. ein Leistungsaustausch besteht. Wobei die Leistung im steuerlichen Sinn entscheidend ist, denn die Sportausübung ist für sich selbst noch nicht mit der Arbeitsleistung eines Handwerkers zu vergleichen und konstituiert noch keinen Leistungsaustausch.

Danach folgt die Frage nach der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung von Tätigkeiten in gemeinnützigen Sportvereinen. Handelt es sich um eine Tätigkeit mit dem Ziel der Erzielung eines Einkommens oder um Liebhaberei? Hierbei sind die Besonderheiten der Absetzbarkeit von Ausgaben bei unterschiedlichen Einkunftsarten für diese Betrachtung irrelevant.¹ Nach unserer Praxiserfahrung ist in den allermeisten Fällen im Sport keine Einkunftsquelle gegeben.

Erst wenn eine Leistungsverpflichtung existiert und eine Einkunftsquelle vorliegt, stellt sich die Frage nach der Art der Einkunftsquelle bzw. des Beschäftigungsverhältnisses.

1.2. Funktionäre

Die VereinsR 2001 erläutern in Rz. 763, dass die *"Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen ... in der Regel kein Dienstverhältnis [begründet], auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden"*. Von einem Dienstverhältnis ist bei ehrenamtlichen Funktionären gemäß den VereinsR 2001 nur auszugehen, wenn eine Leistungsverpflichtung besteht und eine feste Arbeitszeit vereinbart wurde. Liegt ^[SWK 2010, S 365] kein Dienstverhältnis vor, sind nach den VereinsR 2001 diese Aufwandsentschädigungen nach Abzug der Ausgaben als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG zu klassifizieren.

1.3. Sportler, Trainer, Schiedsrichter, Sportbetreuer - Dienstverhältnis?

Ein Dienstverhältnis ist nach VereinsR 2001, Rz. 765, anzunehmen, wenn Personen dem Verein ihre Arbeitskraft gegen ein *"nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung"* stellen.

Rz. 766 VereinsR 2001 erläutert, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen ist, wenn die Tätigkeit für den Verein oder die sportliche Betätigung im Vordergrund steht. Typische Merkmale einer solchen Situation sind das Fehlen eines Vertrags, einer Leistungsverpflichtung und einer Vereinbarung über feste Arbeitszeit ebenso wie das Fehlen einer *"wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung"*. Ganz konkret liegt zumeist kein Dienstverhältnis vor, wenn *"die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrt- und Reisekostensätzen"* die Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 5 Abs. 2 ASVG nicht überschreiten. Es handelt sich dann laut VereinsR 2001 um Einkünfte nach § 29 EStG, sofern die monatliche Höchstgrenze beim Reisekostenpauschale (540 Euro) überschritten wird.

Gemäß VereinsR 2001 i. V. m. LStR 2002 wird - konsequent weitergedacht - rein betragsmäßig in der Regel kein Dienstverhältnis vorliegen, solange die vom Verein an den Trainer/Sportler/Schiedsrichter ausbezahlten Kostensätze monatlich nicht höher als 540 Euro (Pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigung gemäß § 3 Z 16c EStG) zuzüglich 366,33 Euro (Grenze für die Geringfügigkeit gemäß § 5 Abs. 2 ASVG) sind und keine vertragliche Verpflichtung hinsichtlich einer Leistungserbringung und fester Arbeitszeit vorliegt. Was aber nicht bedeutet, dass keine Vereinbarung über die bloße Sportausübung bestehen darf.

SWK → SWK 2010 → Heft-Nr. 8 → Steuer →

Es kann aber trotz Überschreitens dieser Betragsgrenze (540 Euro + 366,33 Euro) sein, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn man den Einnahmen nicht nur die Werbungskosten des echten Dienstnehmers, sondern alle relevanten Ausgaben gegenüberstellt (Trainingslager, Trainingsgeräte, Sportbekleidung, Nahrungsergänzung etc.).

Ausgezahlter Betrag	Einkunftsquelle	Art der Einkünfte	Dienstverhältnis	Höhe der Einkünfte
Ausgezahlter Betrag	NEIN	/	NEIN	/
Ausgezahlter Betrag abzgl. Ausgaben*	NEIN	/	NEIN	/
540 Euro monatlich	JA	i. d. R. § 29 Z 1 bzw. Z 3 EStG	NEIN	Ausgezahlter Betrag abzgl. Ausgaben und abzgl. 540 Euro
Ausgezahlter Betrag abzgl. Ausgaben* > 906,33 Euro monatlich**	JA	§§ 22, 23, 25 oder 29 Z 1 bzw. Z 3 EStG***	Abhängig von Einkunftsart****	Abhängig von Einkunftsart (im Allgemeinen Abzug der 540 Euro gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG)***

* Ausgaben, die nicht vom Pauschale des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG umfasst sind und unmittelbar sportbezogen sind.

** 540 Euro + 366,33 Euro (= Geringfügigkeitsgrenze im ASVG für das Jahr 2010).

*** Einzelfallbeurteilung notwendig.

**** Ein Dienstverhältnis wird nur dann vorliegen, wenn die Sportausübung als solche nicht im Vordergrund steht. Dies ist in aller Regel nur im professionellen Mannschaftssport der Fall.

SWK 2010, S 366 **2. Einkommensteuer**

Die im Juni 2009 mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 beschlossene und rückwirkend mit 1. 1. 2009 in Kraft getretene Neuregelung in § 3 Abs. 1 Z 16c EStG stellt pauschale Reisekostenersätze - die von gemeinnützigen Sportvereinen an Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer ausbezahlt werden - steuerfrei. Voraussetzung ist, dass pro Einsatztag nicht mehr als 30 Euro (Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2009: ab 1. 1. 2010 60 Euro) und pro Monat höchstens 540 Euro ausbezahlt werden. Übersteigende Beträge sind steuerpflichtig. Sofern ein Steuerabzug vom Arbeitslohn erfolgt, dürfen auch keine weiteren Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im

© copyright Linde Verlag Wien GmbH

Sinne des § 26 Z 4 EStG oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG steuerfrei ausgezahlt werden. Die übersteigenden Beträge sind je nach Klassifikation gemäß § 22, § 23, § 25 oder § 29 EStG zu behandeln.

Selbständige Einkünfte sind nach unserer Beurteilung in aller Regel bei Einzelsportlern, Schiedsrichtern, Trainern, Physiotherapeuten und ehrenamtlichen Funktionären möglich, sofern die unter Punkt 1.1. genannten Kriterien zutreffen.

Gewerbliche Einkünfte sind im Sport eigentlich nur bei gewerblichen Masseuren denkbar. Sie fallen durch die demonstrative Aufzählung in § 3 Abs. 1 Z 16c EStG ebenso wie Trainer unter den Begriff der Sportbetreuer und können dadurch von Sportvereinen neben ihrem laufenden Honorar die steuerfreie Reisekostenpauschale erhalten.

Die Finanzverwaltung vertritt im LStR-Wartungserlass 2009 - abweichend vom zunächst geplanten Entwurf - nicht mehr die Auffassung, dass bei Mannschaftssportlern automatisch eine unselbständige Beschäftigung vorliegt. Da allerdings der UFS Innsbruck zuletzt im Fall eines Basketballspielers ein echtes Dienstverhältnis attestierte,² stellt sich die Frage, ob nicht weiterhin immer wieder überschießend von Leistungsverpflichtung und Weisungsrecht ausgegangen wird.

Allerdings ergibt sich noch kein Weisungsrecht im arbeitsrechtlichen, sondern nur im sportlichen Sinn, wenn der Trainer im Spiel bestimmt, welcher Spieler ausgewechselt wird oder wie die Taktik auszusehen hat. Genauso erzeugt die Vorgabe der Trainingszeiten durch den Verein noch kein Dienstverhältnis. Selbst wenn keine Aufwandsentschädigung durch den Verein erfolgt, müssen sich die Vereinsmitglieder aus sportorganisatorischen Gründen an die vorgegebenen Trainingszeiten halten. Denn ohne gemeinsames Training ist kein Mannschaftssport möglich.

3. Sozialversicherung

Anstelle der sog. *Hostasch-VO*³ trat für den Sportbereich mit 1. 8. 2009 eine der einkommensteuerlichen Neuregelung nachempfundene Bestimmung in § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG in Kraft. Darin stellen analog pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bis zur Höhe von 30 Euro täglich (ab 1. 1. 2010: 60 Euro täglich) und 540 Euro monatlich kein Entgelt dar, sofern sie von Sportvereinen oder Sportverbänden an Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer (z. B. Trainer und Masseure) ausbezahlt werden. Bedingung ist in § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG im Gegensatz zur Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG, dass die sportliche Tätigkeit "*nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildet*".

Während die Bestimmung des § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG für nebenberufliche echte und freie Dienstverhältnisse die Befreiung von der Sozialversicherungspflicht erzeugt, besteht z. B. für selbständige Trainer keine explizite Beitragsbefreiung im GSVG.

Gemäß § 25 Abs. 1 GSVG gelten "*als Einkünfte ... die Einkünfte im Sinne des*

SWK → SWK 2010 → Heft-Nr. 8 → Steuer →

Einkommensteuergesetzes 1988". Während im ASVG die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen bis zur Höhe von 540 Euro kein Entgelt darstellen, stellt die Bestimmung des ^[SWK 2010, S 367] § 3 Abs. 1 Z 16c EStG nur eine Steuerbefreiung dar. Somit liegt der Schluss nahe, dass diese Aufwandsentschädigungen zwar einkommensteuerlich befreit sind, für das GSVG aber Einkünfte darstellen und dort entsprechend keine Begünstigung vorliegt. Es ist also nicht ausreichend geklärt, ob diese Aufwandsentschädigungen auch aus der Beitragsgrundlage des GSVG herausfallen.

Dies hätte in der Praxis bei Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses - also insbesondere bei Schiedsrichtern, Einzelsportlern und zum Teil auch Trainern - nachteilige Auswirkungen.

4. Auswirkungen auf die Praxis

Aus diesen Neuregelungen ergeben sich zahlreiche Fragen und Probleme für den Alltag in Sportvereinen, die in der Folge aufgezeigt werden sollen.

4.1. Aufzeichnungspflichten und Lohnkonten (mehrere Vereine)

Die LStR 2002 stellen in Rz. 92k fest, dass die Einsatztage vom Verein für jeden "Arbeitnehmer" einzeln aufgezeichnet werden müssen.

Bezüglich der Lohnkonten gilt, dass deren Führung nur unterbleiben kann, wenn die Auszahlungen monatlich 540 Euro und täglich 30 Euro (ab 1. 1. 2010 60 Euro) nicht übersteigen und der Empfänger dem Verein schriftlich bestätigt, dass er nur bei diesem einen Verein tätig ist.

Daraus ergibt sich, dass für alle Personen die auch auf Landes- oder Bundesverbandsebene als Trainer oder Sportler aktiv sind, von beiden Vereinen/Verbänden ein Lohnkonto zu führen wäre - ungeachtet der Höhe der Auszahlungen! Die Praxis zeigt, dass es nahezu keine Landestrainer gibt, die nicht auch in ihrem Stammverein aktiv sind.

Allerdings ist sinngemäß wohl nur dann ein Lohnkonto zu führen, wenn tatsächlich ein echtes oder freies Dienstverhältnis vorliegt.

4.2. 30- bzw. 60-Euro-Grenze

Nach bisheriger Regelung waren Taggelder bis 26,40 Euro zzgl. Fahrtkosten eines öffentlichen Verkehrsmittels steuer- und sozialversicherungsfrei.

Zusätzlich konnten 537,78 Euro an Aufwandsentschädigung sozialversicherungsfrei (im ASVG) vergütet werden. Die Neuregelung sieht jedoch vor, dass 30 Euro (60 Euro ab 2010) an Reisekostenentschädigung - unabhängig von der tatsächlichen Entfernung - ausbezahlt werden können. Alle weiteren Beträge sind jedoch voll ESt- und SV-pflichtig.

4.3. Monatsweises Wahlrecht

Bei längeren Fahrtstrecken liegen die tatsächlichen Kosten eines öffentlichen Verkehrsmittels mitunter über dem 60-Euro-Pauschale. Die einfache Fahrtstrecke Wien - Linz kostet in der zweiten Klasse 31,20 Euro.

Zwar gestattet § 3 Abs. 1 Z 16c EStG anstelle des Pauschales auch den Ersatz der Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes. Dies erfordert nach §

© copyright Linde Verlag Wien GmbH

26 Z 4 EStG jedoch, dass der Empfänger Dienstnehmer ist, was implizit wiederum die Führung eines Lohnkontos erfordert.

Die LStR 2002 erläutern in Rz. 92k außerdem, dass der Wechsel zwischen dem 30- bzw. 60-Euro-Pauschale und amtlichem Kilometergeld nur monatsweise möglich ist, auch wenn für diese Auffassung keine gesetzliche Grundlage existiert. Unserer Meinung nach ist die Beschränkung des Wahlrechts auf ganze Monate aber nur anwendbar, wenn ein echtes Dienstverhältnis vorliegt.

4.4. Begriff des Sportbetreuers

Ebenfalls unklar ist der Begriff des Sportbetreuers. Die LStR 2002 definieren taxativ Trainer, Masseur und Zeugwart, nicht jedoch den Platzwart als Sportbetreuer.

[SWK 2010, S 368] Der Finanzausschuss definiert in seinem Bericht zum Abgabenänderungsgesetz 2009 den Begriff des Sportbetreuers hingegen umfassender: *"Trainer, Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler/-innen sportfachlich unterstützen; weitere Sportbetreuer, die die Sportler/-innen medizinisch oder organisatorisch unterstützen (Masseur, Sportarzt, Zeugwart) sowie Personen, die für die sportliche Leitung einer Veranstaltung zuständig sind (Schiedsrichter, Rennleiter, Hilfskräfte)."*⁴

Demnach fallen auch Matchstatistiker z. B. beim Basketball, Registraturkräfte (Bedienung der Anzeigetafeln, Erfassung der Strafen etc.), Sportdirektoren und Physiotherapeuten unter den Sportbetreuerbegriff.

4.5. Haupt- und Nebenberuf (aus Sicht der Sozialversicherung)

Ein weiteres Problem ist die Beurteilung des Nebenberufskriteriums in § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG. Dort ist festgehalten, dass die sportliche Tätigkeit weder Hauptberuf noch Haupteinnahmequelle darstellen darf.

Nach Ansicht des Sozialministeriums ist das Studium eine hauptberufliche Tätigkeit, sofern ein *"ordentlicher Studienfortgang"* gegeben ist. Ebenfalls als hauptberuflich gilt die Tätigkeit als Hausfrau/-mann. Nicht als hauptberuflich tätig werden Personen angesehen, die Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, Pension oder Ruhegenuss beziehen.⁵ Liegt keine hauptberufliche Tätigkeit dar, muss ein Vergleich der Höhe der Einkünfte erfolgen, um festzustellen, ob der Sport die Hauptquelle der Einkünfte ist. Wenn dies der Fall ist, müssen Sozialversicherungsbeiträge bezahlt werden.

Für die Praxis bedeutet dies, dass sich Vereinskassier und Vereinsobmann den Studienfortschritt anhand von Zeugnissen nachweisen lassen müssen, da Organwalter bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen und fehlendem Vereinsvermögen subsidiär mit ihrem Privatvermögen für die ausständigen Sozialversicherungsbeiträge haften.⁶ Das gleiche Problem entsteht, wenn ein Trainer oder Sportler, der bislang hauptberuflich tätig war, seinen Arbeitsplatz verliert und nun das Arbeitslosengeld unter seinen Aufwandsentschädigungen im Sport liegt.

Um den Alltag der Sportvereine weiterhin administrierbar zu gestalten, ist neben einer Angleichung des § 49 Abs. 3 Z 28 ASVG an die Regelung des

SWK → SWK 2010 → Heft-Nr. 8 → Steuer →

EStG hinsichtlich der Nebenberufs-/Nebenerwerbsbedingung unbedingt auch eine entsprechende Regelung im GSVG geboten. Schließlich liegt in der Praxis oftmals kein Dienstverhältnis vor.

5. Fazit

Der Sport ist mit seiner eigentümlichen Physiognomie aus Hobby, Ehrenamt, Gemeinnützigkeit und (Semi-)Professionalität nur schlecht unter die allgemeinen Kriterien der Wirtschaft zu subsumieren. Dies wird in der Praxis immer wieder ersichtlich, vor allem wenn nach der Beschäftigungsform oder der Einkunftsart gefragt wird.

Es steht außer Frage, dass für einige wenige Personen der Sport eine Erwerbstätigkeit - einer herkömmlichen Berufstätigkeit gleichend - darstellt. Das Gros der Sportler, Sportbetreuer, Funktionäre und Vereine ist allerdings aus idealistischen und nicht-ökonomischen Motiven aktiv.

Entsprechend ist der Versuch, den gesamten Sportbereich mit Regelungen zu erfassen, die für gewinnorientierte Unternehmungen geschrieben wurden, kontraproduktiv, weil die Gefahr besteht, dass aus privatgemeinschaftlichen Leistungen Dienstleistungsgüter werden - um den Preis einer kostenbedingt niedrigeren Sportausübung.

* Mag. Rudolf *Siart* ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Wien sowie Leichtathletik-Nationaltrainer. Mag. Dominik *Stegmayer* ist Sport- und Sozioökonom in Wien sowie Judo-Bundesligakämpfer.

¹ Vgl. BFH 28. 8. 2008, VI R 50/06.

² UFS 19. 1. 2007, RV/0641-I/06.

³ BGBl. II Nr. 41/1998 und im Geltungsbereich erweitert durch BGBl. II Nr. 409/2002.

⁴ FAB 498 BlgNR 24. GP.

⁵ Informationsveranstaltung von BMF und BMASK am 9. 10. 2009 im Haus des Sports.

⁶ Vgl. § 23 VereinsG i. V. m. § 9 BAO.

© copyright Linde Verlag Wien GmbH