



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamts Klagenfurt in 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 2 und 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Dezember 2016, Zl. RV/4100282/2012, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: W in K, vertreten durch die Kohlfürst, Roth & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 9020 Klagenfurt, St. Veiter Ring 1A), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der in Österreich ansässige Mitbeteiligte, erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus seiner international ausgeübten Tätigkeit als Profiradrennfahrer.
- 2 Im Bericht über das Ergebnis der die Jahre 2004 bis 2008 betreffenden Außenprüfung vom 27. September 2011 wurde u.a. ausgeführt, der Mitbeteiligte betreibe seit 1988 aktiv Radsport und sei im Jahr 1999 Profifahrer im Team X (Deutschland) geworden. Von der Z GmbH seien monatliche a-conto-Zahlungen und im Dezember jeden Jahres eine Abschlusszahlung an den Mitbeteiligten geleistet worden. Die anfallenden Steuern und Abgaben seien vom Vertragspartner einbehalten und entrichtet worden. Die Vergütungen für die sportlichen Aktivitäten seien aliquot (nach Renntagen) auf die Quellen dieser Einkünfte aufgeteilt worden, da keine sonstigen geeigneten Zuordnungskriterien zu den einzelnen sportlichen Wettkämpfen gegeben seien. Die ausgeschütteten Preisgelder und betrieblichen Aufwendungen seien aus den vorgelegten Aufzeichnungen im Schätzungswege ermittelt worden. Die Aufteilung der Betriebsausgaben sei (ebenfalls) aliquot nach den Renntagen erfolgt. Im Prüfungszeitraum seien im Jahr weltweit zwischen 62

==



und 78 Renntage angefallen. Die Aufteilung bzw. die Zuordnung der Einkünfte erfolge nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit den betroffenen Staaten. Honorare für werbliche Leistungen unterlägen in Österreich unter Anrechnung der in Deutschland entrichteten Steuer der Steuerpflicht. Honorare für sportliche Leistungen im Ausland unterlägen - wie im Bericht näher ausgeführt wurde - teils der Steuerpflicht unter Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer (etwa nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Italien), teils seien diese unter Progressionsvorbehalt steuerfrei (etwa nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Frankreich). Die steuerlichen Auswirkungen seien in einer Verteilungsliste konkret dargestellt.

- 3 Mit Bescheiden vom 4. Oktober 2011 setzte das Finanzamt - den Feststellungen der Außenprüfung folgend - die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 fest.
- 4 Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufung.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde teilweise statt und änderte die Einkommensteuerbescheide ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.
- 6 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Mitbeteiligte sei für ein deutsches Radsportteam tätig gewesen und habe von diesem Einkünfte bezogen, wobei sich die Entgelte aus einer Komponente für Werbeleistungen und einem - überwiegenden - Anteil für sportliche Leistungen zusammengesetzt hätten. Die beiden Entgeltkomponenten seien im Zuge der jährlichen Vertragsverlängerung jeweils für ein Jahr festgelegt worden. Die sich aus dem Gesamtbetrag ergebenden monatlichen Raten seien in den Monaten Jänner bis November, nach Abzug von jeweils 20% für im Ausland abzuführende Ertragsquellensteuern, an den Mitbeteiligten überwiesen worden. Für Dezember habe die Z GmbH eine die tatsächlichen Renneinsätze nach Tagen in einzelnen Ländern berücksichtigende Jahresabrechnung erstellt und habe darin die jeweilige Quellensteuer sowie die bis dahin insgesamt geleisteten Ratenzahlungen in Abzug gebracht. Aus dem



Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland ergebe sich, dass die auf die in Deutschland ausgeübten sportlichen Leistungen entfallenden Einkünfte in Österreich steuerfrei zu halten seien, aber für die Berechnung des Progressionssteuersatzes heranzuziehen seien. Einkünfte aus der Überlassung der Persönlichkeitsrechte seien hingegen in Österreich zu besteuern, wobei die in Deutschland bezahlte Steuer anzurechnen sei. Der Mitbeteiligte habe seine sportlichen Leistungen aber nicht nur in Deutschland erbracht. Nach übereinstimmender Auffassung auch der Streitparteien seien die zugeflossenen Einkünfte auf die jeweiligen Veranstaltungsländer aufzuteilen. Die steuerlichen Konsequenzen würden sich aus den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Die nach Ländern und den jeweils dort gefahrenen Renntagen vorgenommene Aufteilung und Zuordnung ergebe sich aus näher genannten Aufstellungen.

- 7 Die im Vertrag enthaltene Vereinbarung über die durch eine Teilkomponente des Entgelts abgedeckte Abtretung des Rechtes an Namen und Bild des Mitbeteiligten erweise sich bloß als vorsorgliche Hintanhaltung von unerwünschten urheber- und persönlichkeitsrechtlichen Nebenwirkungen. Es seien daher sämtliche Einkünfte als solche aus der Ausübung einer nichtselbständig ausgeübten sportlichen Tätigkeit zu qualifizieren.
- 8 Auch die angefallenen Werbungskosten seien aliquot in Abzug zu bringen. Der Mitbeteiligte habe - in der Annahme, die steuerlichen Belange wären ohnehin zur Gänze erfüllt - kaum Belege aufbewahrt; lediglich für das Jahr 2008 lägen ausreichende und brauchbare Unterlagen vor. Das erzielte Ergebnis werde in Ermangelung weiterer Belege auch bei den übrigen Streitjahren in Ansatz gebracht, zumal keine Anhaltspunkte für abweichende Verhältnisse in den Vorjahren zu Tage getreten seien.
- 9 Da mit der vorliegenden Entscheidung keine über den konkreten Einzelfall hinausgehenden, also erheblichen Rechtsfragen zu klären gewesen seien, sei die Revision unzulässig. Überdies seien überwiegend nur Sachverhaltsfeststellungen zu treffen gewesen.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.



- 11 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat der Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 13 Die Revision ist aus den in ihr aufgezeigten Gründen zulässig. Sie ist auch begründet.
- 14 Die Revision macht zunächst geltend, von den vertraglich vereinbarten Vergütungen für die sportlichen und werblichen Leistungen seien einbehaltene Abzugsteuern in Abzug gebracht worden. Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 seien aber Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei den einzelnen Einkünften nicht abzuziehen.
- 15 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis - wie insbesondere aus Beilage A zu diesem Erkenntnis hervorgeht - in allen Streitjahren von der Summe der Einnahmen (Einnahmen aus sportlicher Leistung; Einnahmen aus „Werbeleistungen“) „einbehaltene Abzugsteuern“ abgezogen. Hiezu wurde in dieser Beilage auch angeführt, diese von der Z GmbH einbehaltenen und dem Mitbeteiligten unzweifelhaft nicht zugeflossenen Abzugsteuerbeträge seien von den Bruttoeinnahmen abzuziehen. Unter Abzug dieser Steuern ermittelte das Bundesfinanzgericht jene Einkünfte, die es in der Folge auf die verschiedenen Staaten aufteilte und die sodann entweder in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer eingingen (soweit diese Einkünfte nach der Anrechnungsmethode behandelt wurden) oder aber Grundlage für die Ermittlung des Progressionssteuersatzes waren.
- 16 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abgezogen werden. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst sämtliche in- und ausländischen Personensteuern von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz 37; *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 139/1 und Tz 143). Insbesondere dürfen bei Anwendung des Progressionsvorbehalts für ausländische Einkünfte diese Einkünfte nicht um die ausländische Einkommensteuer gekürzt werden (vgl. VwGH 26.3.1965, 0928/63, VwSlg. 3247/F).





- 17 Die Kürzung der Einkünfte um diese Abzugsteuern, die unzweifelhaft den Charakter von Personensteuern (im angefochtenen Erkenntnis: „Ertragsquellensteuern“) aufweisen, erfolgte demnach zu Unrecht.
- 18 Die Revision macht weiters geltend, „Reisekosten“ seien zu Unrecht als „Durchläufer“ behandelt worden.
- 19 Das Bundesfinanzgericht hat hiezu angeführt, nach dem Inhalt der jährlichen Abrechnungen seien als Reisekostenersätze bezeichnete Beträge von 10.500 € (2004 und 2005) bzw. 11.500 € (2006 bis 2008) zwischen der Z GmbH und dem Mitbeteiligten abgerechnet worden. Da sich keinerlei diesbezügliche Zahlungen an den Mitbeteiligten erschließen ließen und dieser auch keine Aufwandsbelege habe vorlegen können, gehe das Bundesfinanzgericht zweifelsfrei davon aus, dass die Reisekosten vom Mitbeteiligten direkt mit der Z GmbH gegen Vorlage der Belege abgerechnet worden seien und diese daher weder bei den Einnahmen noch bei den Ausgaben in Ansatz zu bringen und sohin als reine „Durchläufer“ zu behandeln seien.
- 20 Nach § 26 Z 2 EStG 1988 gehören Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), sowie Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze), nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
- 21 Sowohl bei Auslagenersätzen als auch bei durchlaufenden Geldern kann, sollen sie der Regelung des § 26 Z 2 EStG 1988 subsumiert werden, auf eine Einzelabrechnung nicht verzichtet werden. Pauschale Auslagenersätze führen somit zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, mwN). Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber pauschale Abgeltungen von Auslagen, können Auslagen beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen (vgl. hiezu VwGH 18.10.2012, 2012/15/0100, VwSlg. 8761/F).
- 22 Zu diesem Thema erweist sich die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts als unschlüssig. Es ist nicht nachvollziehbar, in welcher Weise gerade das Fehlen von Nachweisen zu Zahlungen und zu Aufwänden „zweifelsfrei“ dazu





führen soll, dass die Reisekosten vom Mitbeteiligten direkt mit der Z GmbH (gegen Vorlage der Belege) abgerechnet worden sein sollen. Insbesondere ist es nicht ohne Weiteres einsichtig, dass eine Einzelabrechnung der Reisekosten in den Jahren 2004 und 2005 einerseits und in den Jahren 2006 bis 2008 andererseits jeweils genau übereinstimmende und überdies runde Jahresbeträge ergeben hätte.

- 23 Die Revision macht weiters geltend, im Rahmen der Schätzung der Werbungskosten für das Jahr 2008 seien Aufwendungen für diverse Wirtschaftsgüter berücksichtigt worden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 400 € überstiegen und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr sei.
- 24 Das Bundesfinanzgericht hat hiezu im angefochtenen Erkenntnis dargelegt, der Mitbeteiligte habe im Jahr 2008 von der Z GmbH ein gebrauchtes Rennrad für Trainingszwecke sowie diverses Radzubehör im Gesamtwert von 7.500 € erworben. Das Bundesfinanzgericht sehe keine Veranlassung, an der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabeneigenschaft dieser Aufwendungen zu zweifeln. Weiters führte das Bundesfinanzgericht aus, unter der Bezeichnung „Santa Monica Spezialmaschine“ finde sich eine Aufwandsposition im Betrag von 1.842 €. Dabei handle es sich nach den glaubwürdigen Angaben des Mitbeteiligten um ein Spezialtrainingsgerät bzw. -rad, welches selbstredend als Abzugsposten in der angeführten Höhe zu berücksichtigen gewesen sei. Schließlich führte das Bundesfinanzgericht aus, der Erwerb eines speziellen Videoanalysegerätes um 799 € sei rein beruflich veranlasst.
- 25 Diese Wirtschaftsgüter weisen unbestritten jeweils Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 400 € auf (§ 13 EStG 1988). Ob die Nutzungsdauer dieser Arbeitsmittel länger als ein Jahr beträgt (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), kann den Sachverhaltsannahmen des angefochtenen Erkenntnisses nicht entnommen werden. Es kann daher nicht abschließend beurteilt werden, ob diese Aufwendungen zu Recht zur Gänze bereits im Jahr der Anschaffung berücksichtigt wurden.





- 26 Die Revision macht sodann geltend, das Bundesfinanzgericht habe zu Unrecht Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt.
- 27 Das Bundesfinanzgericht hat hiezu ausgeführt, die Erlangung der zur Erzielung von Einnahmen unbedingt erforderlichen Lizenz des internationalen Radsportverbandes (UCI) setze den Abschluss bestimmter, von der UCI genau vorgegebener Versicherungen voraus. Insbesondere werde der Abschluss eines Pensionsplans im Ausmaß von mindestens 12% des Jahreseinkommens verlangt, wozu etwa Lebens- oder Pensionsversicherungen als geeignet anerkannt würden. Der Mitbeteiligte habe hiezu u.a. zwei Lebensversicherungen mit einer Jahresprämie von zusammen 2.610 € abgeschlossen. Es schade nicht, dass in einem dieser Verträge die damalige Lebenspartnerin (und nunmehrige Ehegattin) im Ablebensfall als Begünstigte angeführt sei.
- 28 Beiträge zu Personenversicherungen sind insofern Werbungskosten, als sie in § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 genannt sind. Ansonsten sind Prämien zu Personenversicherungen grundsätzlich - auch bei einer gewissen betrieblichen Mitveranlassung - als Aufwendungen der privaten Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 23.1.2002, 98/13/0183, mwN). Versicherungsbeiträge können aber unter den allgemeinen Werbungskostentatbestand des § 16 Abs. 1 EStG 1988 fallen, somit Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sein, wenn das Moment der Freiwilligkeit einer Personenversicherung in den Hintergrund tritt und die Beiträge anlässlich der Erwerbung von Einkünften mit einer gewissen beruflichen Notwendigkeit aufgewendet werden müssen, so etwa, wenn ein Sportler ein Auslandsengagement nur erhält, wenn er eine private Unfallversicherung abschließt (vgl. VwGH 16.12.2010, 2009/15/0189, mwN). Lebensversicherungen, die ein selbständig Erwerbstätiger auf seine Person abschließt, sind aber im Allgemeinen als außerbetrieblich zu beurteilen, es sei denn, es ist aus den Umständen klar erkennbar, dass der Abschluss der Lebensversicherung im betrieblichen Interesse erfolgte und die Verfolgung



privater Zwecke ausgeschlossen oder unbedeutend ist (vgl. VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, mwN; vgl. auch VwGH 17.12.1974, 293/74, VwSlg. 4772/F; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 39 „Personenversicherungen“). Gleiches gilt auch für die Berücksichtigung als Werbungskosten.

- 29 Auch wenn das Moment der Freiwilligkeit - im Hinblick auf die Anforderungen durch den Radrennsportverband - in den Hintergrund tritt, ist zu beachten, dass eine Lebensversicherung, die - wie hier - auch den Erlebensfall umfasst, u.a. die Funktion einer Altersversorgung erfüllen soll. Darin liegt aber eine Verfolgung privater Zwecke, die nicht als unbedeutend beurteilt werden kann. Dies schließt eine Berücksichtigung der Prämien für die Versicherungen als Werbungskosten aus.
- 30 Die Revision macht sodann geltend, Mehraufwendungen für die erhöhte Kalorienzufuhr sowie für „legal leistungssteigernden“ Spezialkaffee seien nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- 31 Das Bundesfinanzgericht hat hiezu ausgeführt, der Mitbeteiligte habe überzeugend dargetan, dass er zur Erlangung und Aufrechterhaltung der körperlichen Voraussetzung für die professionelle Ausübung des Radrennsportes und sohin zur Erzielung von Einnahmen zu einer das durchschnittliche Maß weitaus übersteigenden (mindestens die doppelte) Kalorienzufuhr gehalten gewesen sei. Diese zusätzliche Nahrungszufuhr sei täglich erforderlich. Lediglich während der vom Team beschickten Rennen sei die gesamte Verpflegung durch das Team erfolgt. Im Jahr 2008 seien 66 Renntage angefallen, sodass der Mitbeteiligte an den übrigen 300 Tagen genötigt gewesen sei, selbst für die erhöhte Kalorienzufuhr Sorge zu tragen. Das Bundesfinanzgericht halte einen täglichen finanziellen Mehraufwand von zumindest 15 € für angemessen und angefallen, woraus sich Aufwendungen aus diesem Titel in Höhe von 4.500 € im Jahr ergäben. Für „legal leistungssteigernden“ Spezialkaffee könne ein Betrag von 205 € anerkannt werden.





- 32 § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 schließt Lebensmittelaufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen - außerhalb des § 4 Abs. 5 EStG 1988 - generell vom Abzug aus (vgl. VwGH 15.11.1995, 92/13/0164, mwN). Die Kontrolle des menschlichen Stoffwechsels ist ebenso wie die Aufnahme der erforderlichen Nahrung und Flüssigkeit dem Bereich der Lebensführung zuzurechnen, selbst wenn mit der Berufsausübung ein überdurchschnittlicher Energie- bzw. Flüssigkeitsverbrauch verbunden sein sollte (vgl. VwGH 17.9.1997, 94/13/0001; 20.2.2008, 2005/15/0074, VwSlg. 8308/F).
- 33 Als Verfahrensmängel macht die Revision geltend, das Bundesfinanzgericht habe die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2007 anhand der für das Jahr 2008 ermittelten Werbungskosten geschätzt. Das Bundesfinanzgericht habe dabei aber nicht berücksichtigt, ob im Jahr 2008 angeschaffte Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten (zur Gänze in diesem Jahr) als Werbungskosten berücksichtigt worden seien, auch in den Vorjahren angeschafft worden seien. Auch sei nicht berücksichtigt worden, ob in diesen Jahren ebenfalls ein für das Jahr 2008 vom Bundesfinanzgericht angenommenes (teures) Trainingslager in Südafrika stattgefunden habe. Schließlich sei die Beweiswürdigung zur Tragung der Aufenthaltskosten in Südafrika mangelhaft.
- 34 Das Bundesfinanzgericht hat hiezu ausgeführt, für die vom Mitbeteiligten privat organisierten und absolvierten Trainingslager, die dieser zum Teil in Begleitung von Familienangehörigen verbracht habe, habe er selbst auch die Kosten für Unterkunft, Betreuung und sonstiges Begleitpersonal zu begleichen gehabt. Im Jahr 2008 handle es sich insbesondere um ein Trainingslager in Südafrika. Der Mitbeteiligte begehre die Berücksichtigung von Ausgaben für die Anmietung eines Bungalows vor Ort, dessen Gesamtkosten 10.000 € betragen hätten. In dieser Unterkunft hätten neben dem Mitbeteiligten auch seine Ehefrau, deren mitgereistes Kleinkind sowie ein vom Mitbeteiligten engagierter Einheimischer, der als Begleiter, Tourguide und Sicherheitsperson insbesondere bei den täglichen Ausfahrten benötigt worden sei, gewohnt. Daher könnten nur zwei Drittel (6.666 €) in Abzug gebracht werden.



- 35 Gesonderte beweiswürdige Erwägungen zu diesem Thema sind dem angefochtenen Erkenntnis nicht zu entnehmen. Allgemein führte das Bundesfinanzgericht aus, die Feststellungen gründeten sich auf den Inhalt der vorliegenden Unterlagen und auf das überaus glaubhafte Auftreten des Mitbeteiligten vor Gericht.
- 36 Das Finanzamt hatte in einer Stellungnahme (28. Mai 2015) u.a. vorgebracht, in der Rechnung betreffend die Unterkunft (Aufenthalt vom 11. November bis 10. Dezember 2008) sei ausgewiesen, dass der Rechnungsbetrag bereits im September 2008 geleistet worden sei. Den Ausführungen des Mitbeteiligten betreffend eine Barzahlung im Ausland könne demnach kein Glauben geschenkt werden. Auch eine Überweisung dieses Betrages vom Bankkonto des Mitbeteiligten sei nicht nachgewiesen.
- 37 Eine Auseinandersetzung mit diesen Erwägungen enthält das angefochtene Erkenntnis nicht; dies bewirkt, dass die Beweiswürdigung (und damit die auf sie gestützte Feststellung) mit Verfahrensmängeln behaftet ist.
- 38 Auch die Annahme des Bundesfinanzgerichts, die Aufwendungen des Jahres 2008 könnten im Schätzungswege auf die übrigen Streitjahre umgelegt werden, ist mit Verfahrensmängeln behaftet. Dazu wäre insbesondere - wie die Revision zutreffend aufzeigt - eine Auseinandersetzung mit der Frage erforderlich gewesen, ob Wirtschaftsgüter in vergleichbarem Umfang auch in den übrigen Streitjahren angeschafft wurden und ob vergleichbar teure Trainingslager (im Jahr 2008: Südafrika) in den übrigen Streitjahren vorgelegen sind.
- 39 Das angefochtene Erkenntnis war aus den aufgezeigten Gründen wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit des Inhalts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 27. Juni 2018