86. Jahrgang / 10. April 2011 / **Nr. 11**

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Online exklusiv in Lindeonline

Abgabenänderungsgesetz 2011

- Spendenabzug und Steuerpolitik

Einkommensteuer

- Neues zu Reisen mit Mischprogramm
- Sondersteuer auf das (Negativ-)Einkommen Pflegebedürftiger?

Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungssteuerrecht
- Übergang von Verlustvorträgen/nicht verrechneten Siebenteln

Stiftungen

- Stiftungseingangssteuer bei Grundstücken verfassungswidrig

Gebühren

- Gebührenpflicht auch für Internetverträge

Wirtschaft

- Rechnungsstellung aus zivilrechtlicher Sicht

Lindeonline
EINFACH ZU RECHT FINDEN

Linde

Steuer- und Beitragspflicht?

Wirtschaftliche Grundlagen der „Sportlerbesteuerung“

Wo beginnt eine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt?

VON MAG. RUDOLF SIART UND MAG. HELGE ECKERT*)

Seit mittlerweile zwei Jahren beschäftigt sich die Sportwelt mit der Neuregelung der Steuerpflicht und der Sozialversicherung von in gemeinnützigen Sportvereinen tätigen Personen. Die bisher geführte Diskussion beschränkt sich im Wesentlichen auf das Abrechnungstechnische und das Bemühen um Einordnung von Tatbeständen unter Sachverhalte, die bisher im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht ausreichend, aber ganz sicher nicht befriedigend abgehandelt wurden.

1. Problemstellung

Schon in der „normalen Wirtschaft“ gibt es Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Beschäftigungsverhältnissen zu dem einen oder anderen Typus (Dienstvertrag, Werkvertrag, freier Dienstvertrag). Im Sport sind die Zuordnungsprobleme noch um vieles größer – ist doch die Welt, der diese Regeln aufgepfropft werden (müssen), eine andere als jene, in der sich die handelnden Akteure (Funktionäre, Steuerberater, Beamte) bisher bewegten.

Im Arbeitsrecht vorkommende Vertragstypen und -normen werden weitgehend unreflektiert angewendet, ohne dass die besonderen Verhältnisse, vor allem im Sportvereinswesen, ausreichend erhoben und adäquat gewürdigt werden.

In Einzelfällen (klassische Beschäftigungsverhältnisse, Profisport hinsichtlich der Entlohnung) handelt es sich ohne Zweifel um eine berufliche Tätigkeit. In 90 % der Fälle haben wir es aber mit einer Freizeitbetätigung – die auf Freiwilligkeit beruht und ausschließlich der Sportausübung dient – zu tun.

Die Einordnung von Trainern und Sportlern wurde bereits in SWK-Heft 8/2010[1]) behandelt; nun gehen wir der Sache auf den Grund und diskutieren die Frage, ab wann überhaupt von einer beruflichen Tätigkeit mit Entgeltanspruch die Rede sein kann.

Dabei sei stellvertretend der Volontär – in der Diktion der Sozialversicherung ein freiwilliger Mitarbeiter, in den VereinsR Hilfskraft genannt – zur Veranschaulichung herausgegriffen:

- ***Beispiel***

  Unser Volontär ist in seiner Freizeit sportlich aktives Mitglied im Leichtathletikverein. Er zahlt einen Mitgliedsbeitrag, um sich körperlich anstrengen zu dürfen. Es geht ihm dabei um geselliges gemeinschaftliches Handeln, körperliche Ertüchtigung und Freundschaften. An manchen Wochenenden veranstaltet der Verein Wettbewerbe vor Publikum, bei denen die Vereinsmitglieder nach Maßgabe ihrer freien Zeit angehalten sind, sich zu engagieren. Schließlich muss der Verein seinen laufenden Übungsbetrieb finanzieren. Hierzu wird vom Publikum Eintritt erbeten, eine Tombola und ein kleines Buffet organisiert. Unser Volontär bekommt von seinem Verein für sein Mitwirken (z. B. als Listenführer, Kampfrichter oder Gerätekontrolleur) die ihm an diesem Tag durch sein gemeinnütziges Engagement entstehenden Fahrt- und Essenskosten – nach Maßgabe der budgetären Situation des Vereins – ersetzt: der Einfachheit halber oft pauschal mit dem in § 26 Z 4 lit. b EStG vorgesehenen Satz für Inlandsdienstreisen in Höhe von 26,40 Euro.

---

*) Mag. Rudolf *Siart* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien und Leichathletiktrainer. Mag. Helge *Eckert* ist Richter am Arbeits- und Sozialgericht Wien.

[1]) Vgl. *Siart/Stegmayer*, Die neue Sportlerbesteuerung und ihre Umsetzung in der Praxis, SWK-Heft 8/2010, S 364.

2. Leistungstausch

In der Vielzahl der Sportvereine gibt es keine Leistungsverpflichtung im sozialversicherungsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Sinn. Das Bemühen um eine gute sportliche Leistung ist nicht das Gleiche. Beim Werkvertrag kommt es zum Austausch von – am konkreten Erfolg gemessener – Arbeitskraft gegen eine angemessene Gegenleistung (Marktpreis) in Form des Honorars. Beim echten und freien Dienstvertrag wird wiederum Arbeitskraft – in Reinform bei entsprechendem Bemühen – gegen ein Entgelt getauscht. Auch hier ist wieder von einem äquivalenten Gegenwert auszugehen. Dieser Logik folgt auch der Gesetzgeber (EStG, ASVG bzw. GSVG, ABGB und einschlägige arbeitsrechtlichen Normen).

2.1. Die zivil- und arbeitsrechtliche Betrachtung

Die im Ausgangsbeispiel beschriebene Tätigkeit im Rahmen des Vereins könnte grundsätzlich Inhalt eines Dienst- oder Werkvertrags sein.

2.1.1. Dienstvertrag und Vereinsmitgliedschaft

Das ABGB definiert in § 1151 Abs. 1 nur den Dienst- und Werkvertrag. Ersterer entsteht nur, *„wenn sich jemand (…) auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet ... “*. Werkunternehmer ist derjenige, der die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt.

Zunächst muss die Verpflichtung, Arbeit für einen anderen zu erbringen, eingegangen werden. Ein arbeitsvertragliches Verhältnis kann mündlich, schriftlich oder auch konkludent begründet werden. Ein Arbeitsvertrag entsteht dann nicht, wenn der Leistende bspw. *nur aus Gefälligkeit* – ohne Leistungspflicht und ohne Entgeltanspruch oder auch nur den Gedanken an eine Gegenleistung – Arbeiten verrichtet. Das wird vor allem dann der Fall sein, wenn er das deutlich zum Ausdruck bringt.[2])

Ein Arbeitsvertrag wird insbesondere dann nicht vorliegen, wenn das Interesse des Leistenden an der Tätigkeit des Leistungsempfängers überwiegt. Der Volontär wird hauptsächlich seine Freizeit sinnvoll gestalten oder sich sonst primär für seine Zwecke betätigen wollen.[3])

Es ist eine empirische Tatsache, dass Volontäre auch durch die gelegentliche Mithilfe bei der Präsentation nach außen oder beim Protokollführen ihre Freizeit gestalten und die dadurch bedingte Förderung der Vereinsinteressen nur einen Nebeneffekt darstellt. In den Vereinsstatuten sind schließlich auch Pflichten der Mitglieder festgeschrieben, ohne dass deren Wahrnehmung das Mitglied in einen Arbeitnehmer verwandelte.[4]) Die Mitgliedschaft allein ist ohne Zweifel keine Einordnung in eine *betriebliche* Organisation – das wäre aber wesentlich für die Qualifikation als Arbeitsverhältnis (dazu unten).

Ein Dienstverhältnis ist vor allem dadurch charakterisiert, dass die *persönliche Abhängigkeit* des Leistenden im Vordergrund steht. Das bedeutet, dass die Arbeit überwiegend fremdbestimmt in dem Sinne ist, dass Ort, Zeit und die Art der Leistung vom Vertragspartner vorgegeben sind.

Gerade die Betrachtung dieses Elements zeigt, dass der Volontär am sonntäglichen Sportfest wohl kaum zur Arbeit verpflichtet ist und allfällige Arbeitsaufträge auch jederzeit ablehnen kann. Gerade die faktisch mögliche und auch artikulierte Ablehnung der Mitarbeit oder die sicher mögliche Entsendung einer Vertretung (etwa in Person der Ehefrau) wird die Abhängigkeit des Volontärs vom Vereinsobmann auf ein kaum wahr-

---

[2]) *Rebhahn* in *Neumayr/Reissner* (Hrsg.), Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht, § 1151 ABGB Rz. 74 f.
[3]) *Rebhahn* in *Neumayr/Reissner*, ZellKomm zum Arbeitsrecht, § 1151 ABGB Rz. 78.
[4]) *Rebhahn* in *Neumayr/Reissner*, ZellKomm zum Arbeitsrecht, § 1151 ABGB Rz. 168 ff.

nehmbares Maß reduzieren. Es wird wohl auch kaum die Dauer der aktiven Anwesenheit „am Platz“ vorgegeben oder überwacht werden, sodass auch da die persönliche Unterworfenheit bzw. „Einordnung in die Betriebs- bzw. Vereinsorganisation“ gerade nicht gegeben ist. Der Volontär ist keinerlei Weisungen unterworfen und muss auch keine Sanktionen befürchten, wenn er nicht oder nicht ordentlich arbeitet.

2.1.2. Werkvertrag

Ein Werkvertrag liegt nicht vor, weil der Volontär in der Regel – sollte er überhaupt rechtlich zur Tätigkeit verpflichtet sein – keinen Erfolg schuldet. In welcher Form wäre der Erfolg geschuldet? Etwa in der Form von mindestens zehn neuen Beitrittserklärungen?

2.1.3. Der Begriff des Entgelts

Entgelt ist jede Leistung, die der Arbeitnehmer für seine Dienste bekommt. Im Unterschied dazu liegt Aufwandersatz nur dann vor, wenn die Leistung lediglich der Abdeckung eines finanziellen Aufwands des Arbeitnehmers dient und nicht (auch) Gegenleistung für die Bereitstellung von Arbeitskraft ist.[5]) Nur wenn dem Ersatz gar kein Aufwand gegenübersteht oder der Ersatz über den tatsächlichen Aufwand hinausgeht, wird eine Entgeltleistung erbracht.

Der Volontär – und jeder sonstige Vereinszugehörige, der gelegentliche Tätigkeiten aller Art in bescheidenem Umfang erbringt – erhält daher in diesem Sinne kein Entgelt, wenn ihm seine Fahrt- und Essenskosten ersetzt werden, weil er kein Arbeitnehmer ist und demgemäß auch nicht seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Der Verein ersetzt ihm schlicht seinen Aufwand.

2.2. Die steuerliche Betrachtung

Die steuerliche Betrachtung kann nicht losgelöst von der zuallererst durchzuführenden zivilrechtlichen Betrachtung erfolgen. Diese zivilrechtliche Grundlage kann nicht umgedeutet werden, insbesondere nicht in klaren Fällen, zumal der Gesetzgeber sicherlich nicht unterschiedliche Ergebnisse in Zivil-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht intendiert hat.

2.2.1. Nichtselbständige Einkünfte

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG deckt sich unserer Ansicht nach mit der zivilrechtlichen Grundlage: *„Ein Dienstverhältnis liegt 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.“*

Der Volontär im Sportverein schuldet seine Arbeitskraft nicht, zumal keine verhältnismäßige Gegenleistung seitens des Vereins existiert. Oft findet gar keine Gegenleistung statt, da der bloße Aufwandsersatz noch keine Gegenleistung darstellt. Somit kann weder eine Verpflichtung zur Arbeitsleistung noch ein Weisungsrecht argumentiert werden. Ferner begründet die Vereinsmitgliedschaft noch keine Eingliederung in einen betrieblichen Organismus; es handelt sich lediglich um einen Zusammenschluss auf sozialer Ebene, dem die wesentlichen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses fehlen.

Der VwGH hat in einem Erkenntnis bezüglich eines GmbH-Geschäftsführers festgestellt, dass ein Dienstverhältnis mangels Arbeitslohns zu verneinen sei, wenn das

[5]) OGH 2. 3. 2000, 9 ObA 57/00y; 5. 6. 1984, 4 Ob 60/83, Arb. 10.355.

gezahlte Entgelt so gering ist, dass *„es im Wesentlichen als bloße Aufwandsentschädigung anzusehen ist“*.[6]) Dies ist nach Ansicht des VwGH insbesondere dann der Fall, wenn *„die Stellung des Geschäftsführers auf Grund besonderer Verhältnisse (…) als ehrenamtlich anzusehen“*[7]) ist.

Gleichfalls stellen die VereinsR in Rz. 766 fest, dass ein Dienstverhältnis zu verneinen ist, wenn *„nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Rechtsträger und dessen begünstigten Zweck im Vordergrund“* steht.

Bei den im Ausgangsbeispiel genannten 26,40 Euro kann es sich nach unserem Verständnis bei zeitlich entsprechend langer Tätigkeitsdauer – als Maßstab legen wir hier wiederum die Regelung des § 26 Z 4 EStG an – ausschließlich um eine bloße Aufwandsentschädigung im Sinne der oben genannten VwGH-Entscheidung handeln. Somit bestehen weder Leistungsaustausch noch Leistungsverpflichtung noch Dienstverhältnis und letztlich auch keine nichtselbständigen Einkünfte.

2.2.2. Selbständige bzw. gewerbliche Einkünfte

Gewerbliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn es sich um *„Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (...)“*,[8]) handelt.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit nach § 2 Z 2 EStG kommen im Sportverein allenfalls bei Vorstandsmitgliedern in Frage.

In beiden Fällen wird bei den Beträgen des Ausgangsbeispiels die vom Volontär zu erstellende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung allenfalls eine schwarze Null ergeben. Es stehen den Einnahmen (26,40 Euro Taggeld) Ausgaben (26,40 Euro Taggeld, Fahrtkosten, allfällige weitere Betriebsausgaben) in zumindest gleicher Höhe gegenüber. Damit entfällt die Gewinnabsicht; im Fall entsprechend hoher Ausgaben wird obendrein Liebhaberei vorliegen.

2.3. Die sozialversicherungsrechtliche Betrachtung

2.3.1. ASVG

§ 4 Abs. 2 ASVG bestimmt: *„Dienstnehmer (…) ist, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird.“* Ebenso stellt gem. § 44 Abs. 1 ASVG *„der im Bezugszeitraum gebührende auf Cent gerundete Arbeitsverdienst“* die Beitragsgrundlage dar.

Der Begriff *„Arbeitsverdienst“* kann nichts anderes meinen als das, was sich die geleistete Arbeit an Gegenleistung verdient, was ihr gebührt. 26,40 Euro entsprechen in Österreich keinem ortsüblichen Bruttoentgelt für acht bis zwölf Stunden Arbeit, egal in welcher Branche. Wenn wir weiters bedenken, dass der Volontär üblicherweise seine Einsatzzeiten nach Lust und Laune festlegt – es ist ja in seiner Freizeit – und ihm bei Nichtbefolgen der Weisungen keine Konsequenzen im klassischen Sinne drohen, bleibt nur der Schluss übrig, dass keine sozialversicherungspflichtige Tätigkeit mangels Abhängigkeit und mangels Entgelts vorliegen kann.

Ebenso teilen wir die Ansicht des Hauptverbands der Sozialversicherungsträger, dass Personen, *„die in ihrer Freizeit auf freiwilliger Basis Tätigkeiten beim Roten Kreuz ausüben (…), ihren Dienst aus humanitären Motiven freiwillig ohne vertragliche Verpflichtung und ohne entsprechendes Auftragsverhältnis“* erbringen. *„Für diese frei-*

---

[6]) VwGH 3. 11. 1981, 81/14/0041.
[7]) VwGH 3. 11. 1981, 81/14/0041.
[8]) § 25 Z 1 EStG.

willige Tätigkeit wird kein Entgelt geleistet, sondern gegebenenfalls ein Aufwandersatz erbracht." Wir schließen uns auch der Meinung des Hauptverbands an, dass *„bei freiwilligen Mitarbeitern keine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG besteht; es liegt keine Verpflichtung bzw. kein Auftragsverhältnis vor"*. Nach Ansicht des Hauptverbands liegt erst dann Entgeltlichkeit vor, wenn *„entsprechend hohe Entgelte – auch aus dem Titel Aufwandersatz – gezahlt werden"*.[9])

2.3.2. GSVG

Eine Pflichtversicherung nach dem GSVG liegt u. a. bei *„selbständig erwerbstätige[n] Personen, die auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit Einkünfte im Sinne der §§ 22 Z 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 des EStG erzielen"*.[10]) Gemäß unseren Ausführungen weiter oben liegt somit keine im GSVG versicherungspflichtige Tätigkeit vor, sofern es sich auch nicht um eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne des EStG handelt.

Eine Ausnahme von der GSVG-Pflichtversicherung als neuer Selbständiger besteht darüber hinaus bis zur Jahresgewinnschwelle von 4.488 Euro. Bei ausschließlich selbständiger Tätigkeit gilt mit 6.453 Euro der höhere Grenzwert. Diese Bagatellregelung kommt aber zumeist gar nicht zum Tragen, da es in aller Regel bereits an der Gewinnerzielungsabsicht mangelt.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend muss man daher zum Schluss kommen, dass jede Person im Rahmen ihrer Mitgliedschaft zum Verein eine völlig freiwillige, allenfalls vom altruistischen Gedanken motivierte kurzzeitige Tätigkeit im überwiegend eigenen Interesse verrichtet, bei deren Ausgestaltung sie weitgehend bis gänzlich frei und insbesondere ohne Diktat und ohne Verantwortung gegenüber einem ihr „übergeordneten" Vereinsmitglied agiert. Diese Person kann die Übernahme der Tätigkeit jederzeit ablehnen oder (auch ungeeignete) Vertreter an ihrer statt arbeiten lassen, ohne Konsequenzen befürchten zu müssen. Ein auch nur rudimentäres Entgeltinteresse ist in Wahrheit nicht zu erkennen bzw. ließe sich vor dem Hintergrund der gesetzlichen Bestimmungen auch nicht begründen. Typische Fälle sind Volontäre, freiwillige Mitarbeiter und Helfer, Funktionäre und Kampfrichter.

Wenn aus zivil- und arbeitsrechtlicher Sicht mangels Einbindung in den betrieblichen Organismus, Weisungsgebundenheit und Entgelt – Aufwandsentschädigungen stellen kein Entgelt dar – kein Dienstvertrag unter Berücksichtigung des vertraglichen Willens und des üblichen Verkehrs festzustellen ist, kann auch im Steuer- und Sozialversicherungsrecht kein Dienstverhältnis argumentiert werden, zumal der Gesetzeswortlaut dort von einem Leistungstausch der Form Arbeitskraft gegen äquivalentes Entgelt ausgeht.

Decken eventuelle Aufwandsentschädigungen lediglich die entstandenen Kosten und handelt es sich explizit um eine dem nichtberuflichen Lebensbereich zuzuordnenden Tätigkeit, so bleibt nur der Schluss offen, dass es sich weder um eine Einkunftsquelle noch um eine versicherungspflichtige Tätigkeit handelt.

Die Interpretation der neuen – aber auch der alten – Regelungen durch die Sozialversicherungsträger sollte im Sinne der obigen Ausführungen zu adäquaten Ergebnissen führen.

Wenn hingegen ein deutlich über den Aufwendungen liegendes Entgelt bezahlt wird und auch eine gewisse wirtschaftliche Attraktivität der Tätigkeit besteht, kann eine steuer- und beitragspflichtige Tätigkeitsform vorliegen. Erst dann ist die Frage zu diskutieren, ob es sich um einen Dienstvertrag oder einen Werkvertrag handelt.

---

[9]) 004-ABC-F-008 E-MVB
[10]) § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG.

BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO 20 % GÜNSTIGER!

SWK-Halbjahresabo 2011
(Heft 19–36)
Print & Online
EUR 113,20

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: **office@lindeverlag.at**

☐ Ex. **SWK-Halbjahresabonnement,** Print & Online **2011** (Heft 19–36) **EUR 113,20**
SWK-Jahresabonnenment, Print & Online 2011 (Heft 1–36) EUR 283,–

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandspesen. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: ☐ ja ☐ nein
Datum:	Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356