

3 Prozentpunkten erzielen, wodurch Investitionsanreize möglich sein dürften. Die beschleunigte Gebäude-AfA führt sowohl für Kapital- als auch Personengesellschaften nur zu marginalen Renditesteigerungen von weniger als einem halben Prozentpunkt. Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass beide Abschreibungsformen aus ökonomischer Sicht nur geringe Investitionsanreize bieten.

Zu beachten ist, dass dieser Beitrag lediglich die isolierte Renditesteigerung aus der degressiven AfA (beschleunigten Gebäude-AfA) im Vergleich zur linearen AfA beleuchtet und andere, ebenfalls investitionsfördernde Instrumente, wie den bereits länger gültigen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag sowie die ebenfalls kürzlich reformierte Investitionsprämie, nicht berücksichtigt. Der kombinierte Effekt aller drei Maßnahmen auf die Nach-Steuer-Rendite von Investitionen dürfte jedenfalls höher ausfallen.

## Sportlerpauschalierung

# Schwarzarbeit im Sport oder doch pauschale Reiseaufwandsentschädigung?

## Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte

CAROLINE TOIFL / MARKUS HOSP\*)



**Eine finanzielle Entlohnung ist in vielen Bereichen des Sports üblich. Gerade im Fußball wird oft bis in die untersten Ligen ein Entgelt für die Sportler ausbezahlt. Im besten Fall wird bei der Übergabe des Geldes an den Sportler noch irgendein Formular unterschrieben – Zweck und Inhalt des Formulars sind dabei nur den Wenigsten bekannt. Aber was hat es genau mit dem Formular und der ominösen 540-Euro-Grenze pro Monat für Sportler auf sich? Was ist an Steuern bzw Sozialversicherungsbeiträgen abzuführen und wer ist dazu verpflichtet? Und welche Konsequenzen drohen, wenn man das rechtlich gebotene Tun unterlässt bzw unrichtige Angaben macht?**



### 1. Die pauschale Reiseaufwandsentschädigung

Die einschlägige steuerrechtliche Grundlage findet sich in § 3 Abs 1 Z 16c EStG, die sozialversicherungsrechtliche in § 49 Abs 3 Z 28 ASVG. Begünstigte iSd Bestimmungen sind sowohl Sportler als auch die Betreuer (Trainer, Zeugwart), Masseure und Schiedsrichter. Nicht begünstigt sind Funktionäre (Obmann, sportlicher Leiter) oder andere mitarbeitende Vereinsmitglieder (Platzwart, Putzfrau, Kassierer).<sup>1)</sup> Die Begünstigung besteht darin, dass Sportler 540 Euro pro Monat bzw 6.480 Euro pro Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei als pauschale Reiseaufwandsentschädigungen erhalten dürfen. Es fallen auch keine Lohnnebenkosten an. Darüber hinausgehende Zahlungen müssen versteuert werden bzw sind sozialversicherungspflichtig. Aber Achtung: Dies gilt nur für pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen. Eine etwaige Siebprämie oder ein „Fixum“ ist voll steuer- und sozialversicherungspflichtig.<sup>2)</sup>

\*) Dr. Caroline Toifl ist selbständige Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Wien. Mag. Markus Hosp ist Jurist bei der Stadt Wien.

<sup>1)</sup> Rz 92k LStR.

<sup>2)</sup> Rz 92k LStR.

Vielen ist vermutlich nicht bekannt, dass die Begünstigung nur für den Fall gilt, dass die sportliche Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird (§ 49 Abs 3 Z 28 ASVG: „[...] sofern diese nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildet [...]“). Erstes Kriterium für die Beurteilung von Haupt- und Nebenberuf ist der zeitliche Aufwand. Falls für die Tätigkeiten die gleiche Zeit aufgewendet wird, ist die Einnahmequelle zu prüfen. Leitsatz: Sport ist dann ein Hauptberuf, wenn neben dem höheren Zeitaufwand auch eine höhere Vergütung erzielt wird.<sup>3)</sup> So gilt, dass die Sportausübung von Hausfrauen/-männern und Studenten immer nebenberuflich ausgeübt wird. Auf der anderen Seite haben Arbeitslose keinen Hauptberuf. Daher kann die Vereinstätigkeit nicht nebenberuflich erfolgen; die Sportlerpauschalierung steht also nicht zu.

Pensionisten steht unter bestimmten Umständen die Sportlerpauschalierung zu. Es kommt hier auf die Höhe des Pensionsbezugs bzw auf die Haupteinnahmequelle an. Ist der Pensionsbezug höher als die Pauschale – und das wird regelmäßig der Fall sein –, gilt nach logischer Konsequenz der Pensionsbezug als Haupteinnahmequelle. Folglich ist die Pension der „Hauptberuf“ – die Vereinstätigkeit wird zur Nebentätigkeit.<sup>4)</sup>

### 2. Wer muss was wie tun?

Im Mannschaftssport (wie zB im Bereich Fußball) ist aufgrund der kollektiven Sportausübung von einem Dienstvertrag auszugehen.<sup>5)</sup> Der Verein ist deshalb verpflichtet, Steuern und Sozialversicherungsbeiträge<sup>6)</sup> einzubehalten und abzuführen, wenn die Zahlungen 540 Euro pro Monat bzw 6.480 Euro pro Jahr übersteigen oder – unabhängig von der Höhe der Zahlung – wenn die Spieler eben keinen Hauptberuf ausüben, wie bei Arbeitslosen.

Bei Einzelsportarten bedarf es einer genaueren Prüfung des Einzelfalls, ob ein freier Dienstvertrag oder ein Werkvertrag vorliegt. Von einem Werkvertrag kann gesprochen werden, wenn lediglich die Verpflichtung zur Absolvierung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen, Auftritten etc besteht und dabei die Erbringung einer Leistung im Vordergrund steht.<sup>7)</sup> Liegt ein Werkvertrag vor, hat der Sportler bzw der Leistungserbringer selbst für die Abfuhr der Steuer und der Sozialversicherungsbeiträge zu sorgen. Im Falle eines freien Dienstvertrags, wenn also kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG vorliegt, muss die Einkommensteuer<sup>8)</sup> selbständig vom Sportler abgeführt werden. Die Pflicht zur Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge bleibt beim Verein.<sup>9)</sup>

Pauschale Reiseaufwandsentschädigung darf nur für Einsatztage ausbezahlt werden. Um dies nachzuweisen, müssen die Einsatztage vom Verein pro Sportler aufgezeichnet werden, weshalb es zu empfehlen ist, Entgelte erst nach vollständig ausgefüllter Zeitaufzeichnung auszusahlen. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder ein Wettkampf stattfindet. Der Nachweis der Einsatztage kann mittels Formulars erfolgen, das online verfügbar ist („Aufzeichnung über Einsätze und Bestätigung über den Erhalt von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen“). Dieses Formular ist vom Sportler vor der Unterzeichnung wahrheitsgetreu auszufüllen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch Veröffentlichung von Trainings- und Vorbereitungsplänen auf der vereins-

---

<sup>3)</sup> Siehe auch für Lehrende: Schreiben des BMASK vom 23. 7. 1999, 21.105/91-2/99.

<sup>4)</sup> BMF/SV, SportlerInnenbegünstigung: Regelung NEU zur pauschalisierten Reiseaufwandsentschädigung von SportlerInnen und Sportlern, SchiedsrichterInnen und Schiedsrichtern sowie SportbetreuerInnen und Sportbetreuern – koordinierter Leitfadens (2010).

<sup>5)</sup> Vgl VwGH 2. 7. 1991, 89/08/0310; OGH 30. 9. 1992, 9 ObA 186/92, zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses.

<sup>6)</sup> Vgl § 33 Abs 1 ASVG.

<sup>7)</sup> Vgl VwGH 24. 2. 1982, 81/13/0159.

<sup>8)</sup> Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG.

<sup>9)</sup> § 58 Abs 2 Satz 1 und 2 ASVG.

eigenen Homepage oder auf Social-Media-Plattformen die Einsatztage leicht nachvollzogen werden können. Die Einsatztage sollten daher – auch bei Verschiebungen oä – immer genau nach tatsächlichen Einheiten am Formular erfasst werden.

In der Praxis ist es außerdem ratsam, eine Erklärung des Sportlers einzuholen, in der er bekanntgibt, dass er nur bei diesem einen Verein eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung bezieht. Die Reiseaufwandsentschädigung von 540 Euro steht nämlich nur einmal pro Monat zur Verfügung. Wenn der Verein keine anderen Entgelte als diese pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen auszahlt, ist kein Lohnkonto zu führen und keine Übermittlung des Lohnzettels an das Finanzamt erforderlich.<sup>10)</sup>

Sollte der erhaltene Betrag des Sportlers die Grenzen (60 Euro pro Tag bzw 540 Euro pro Monat) überschreiten, ist bei der Anmeldung zur Sozialversicherung zu unterscheiden: Sozialversicherungsrechtlich liegen eine Beschäftigung und damit eine Sozialversicherungspflicht vor, die zur Anmeldung vor dem Dienstbeginn verpflichtet. Ist der übersteigende Betrag kleiner als die gültige Geringfügigkeitsgrenze (2021 iHv 475,86 Euro pro Monat), liegt eine geringfügige Beschäftigung gemäß § 5 Abs 2 ASVG vor. Ausschließlich der Verein muss Sozialversicherung abführen. Ist der übersteigende Betrag größer als die Geringfügigkeitsgrenze, so liegt Vollversicherung vor, und es sind sowohl der Verein als auch der Spieler sozialversicherungspflichtig. Die Geringfügigkeitsgrenze unterliegt einer jährlichen Aufwertung.

- **Beispiel**

*Karl* ist Fußballer (Hauptberuf Arbeiter) und spielt am Wochenende für einen gemeinnützigen Verein Fußball. Jeden Montag und Mittwoch findet ein Training statt. Er erhält 20 Euro pro Training an pauschaler Reiseaufwandsentschädigung. An Spieltagen (am Wochenende) erhält er 60 Euro pauschale Reiseaufwandsentschädigung plus eine Siegprämie von 100 Euro.

**Lösung:** *Karl* hat einen Hauptberuf, daher kommt die Sportlerpauschalierung zur Anwendung. Die ausbezahlten pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht höher als 60 Euro pro Tag bzw 540 Euro pro Monat und daher steuer- und sozialversicherungsfrei.

Die Siegprämie von 100 Euro ist allerdings voll steuer- und sozialversicherungspflichtig. Bei einem Fußballer handelt es sich um einen Mannschaftssportler; zudem erhält er Vergütungen, die über die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen hinausgehen – er ist daher Dienstnehmer des Vereins. Da der Verein neben den pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen ein Entgelt in Form der Prämie bezahlt, muss der Verein für den Fußballer ein Lohnkonto führen und einen Lohnzettel übermitteln. Sozialversicherungsrechtlich ist *Karl* als echter Dienstnehmer vor Arbeitsantritt anzumelden (zudem hat *Karl* dann zwei Arbeitgeber und muss eine Arbeitnehmerveranlagung abgeben und Lohnsteuer nachzahlen).

### 3. Mögliche Konsequenzen bzw Haftung

#### 3.1. Sozialversicherungs- und Abgabenrecht

Nach § 33 Abs 1 ASVG hat der dienstgebende Verein die Meldung beim zuständigen Krankenversicherungsträger vorzunehmen. Unterlassene Anmeldungen oder falsche Auskünfte sind ordnungswidrig und mit bis zu 5.000 Euro Geldstrafe, bei Uneinbringlichkeit mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Wochen, bedroht.<sup>11)</sup>

Abgabenrechtlich haften zur Vertretung der juristischen Person berufene Personen für die den Verein treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.<sup>12)</sup> Sobald der Verein sohin die Steuerlast nicht bezahlen kann, haften die Funktionäre des Vereins, weil jedenfalls eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliegt.<sup>13)</sup> Die Spieler wurden bezahlt, die Lohnsteuer nicht, damit haben die Funktionäre eine

<sup>10)</sup> Rz 92k LStR.

<sup>11)</sup> § 111 Abs 1 Z 1 und 3 ASVG iVm § 111 Abs 2 ASVG.

<sup>12)</sup> Gemäß § 9 BAO.

<sup>13)</sup> Vgl § 80 BAO.

schuldhafte Pflichtverletzung begangen. Konkret können haftende Personen etwa der Obmann oder der Kassier eines Vereins sein. Diese würden im Falle der Uneinbringlichkeit zur persönlichen Haftung herangezogen werden, was bedeutet, dass sie mit dem Privatvermögen haften.

Wird ein Verein bzw ein Funktionär zur Haftung herangezogen, kann dies auch Folgen für den Sportler selbst haben. Der Sportler ist Schuldner der Lohnsteuer bzw eines Anteils der Sozialversicherung.<sup>14)</sup> Der Verein/Funktionär haftet für die Schulden des Sportlers. Hat der Verein/Funktionär die Abgaben für den Sportler bezahlt, so kann sich der Verein/Funktionär am Sportler regressieren.

### 3.2. (Finanz-)Strafrecht

Nach § 33 FinStrG kann das vorsätzliche Führen von falschen Aufzeichnungen für die Auszahlung von Aufzeichnungen über die Einsatztage von Sportlern und Reisekosten auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen haben, wenn damit eine Abgabenverkürzung herbeigeführt wird. Dabei drohen eine Geldstrafe in Höhe des bis zu Zweifachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrags und eine Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren. Auch bei nichtvorsätzlichem Handeln, also bei grober Fahrlässigkeit, kann man sich nach § 34 FinStrG strafbar machen.

Nach den §§ 146 ff StGB ([Sozial-]Betrug) drohen primäre Freiheitsstrafen. Nach diesen Bestimmungen macht sich strafbar, wer jemanden in der Absicht, sich oder einen Dritten unrechtmäßig zu bereichern, durch eine Täuschung zu einer Handlung verleitet, die diesen am Vermögen schädigt. Je nach Höhe des Vermögensschadens drohen maximal bis zu zehn Jahre Freiheitsstrafe bei einem 300.000 Euro übersteigenden Wert. Der Tatbestand kann zB erfüllt sein, wenn ein Spieler beim AMS als Arbeitsloser gemeldet ist und Arbeitslosengeld empfängt, gleichzeitig aber auch beim Sportverein ein Entgelt erhält, das über die Geringfügigkeitsgrenze hinausgeht, ohne angemeldet zu sein. Die Strafbarkeit nach den §§ 146 ff StGB trifft dabei den Spieler als unmittelbaren Täter, wobei auch eine Beitragstäterschaft der Funktionäre in Frage kommen kann. Um dies zu vermeiden, empfiehlt es sich, den Spieler bereits zu Beginn der Zusammenarbeit darauf hinzuweisen, dass ihn die Pflicht trifft, den Verein darüber in Kenntnis zu setzen, wenn er Arbeitslosengeld bezieht. In diesem Fall steht ihm sodann – mangels Haupttätigkeit – die Sportlerpauschalierung nicht zu. Der Verein muss den Spieler anmelden. Sobald die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird, verliert der Spieler anteilig seinen Arbeitslosenbezug. Zahlt der Verein ohne Anmeldung des Spielers Geld an den arbeitslosen Spieler aus, ist der Tatbestand des Betrugs erfüllt. Das AMS wurde darüber getäuscht, dass der Spieler keine sonstigen Einkünfte hat. Die Besonderheit im Sport liegt nur allenfalls darin, dass viele Funktionäre und Spieler nicht wissen, dass ihnen die Sportlerpauschalierung nicht zusteht, wenn sie arbeitslos sind.

Aber auch wenn anfänglich die Beiträge korrekt abgeführt werden und später geringere Entgelte gemeldet als tatsächlich ausbezahlt werden, kann eine Strafbarkeit wegen betrügerischen Anmeldens vorliegen.<sup>15)</sup>

Weiters ist das gewerbsmäßige Anwerben, Vermitteln oder Überlassen von Personen ohne die erforderliche Anmeldung zur Sozialversicherung nach § 153e StGB strafbar. Das diesbezügliche Delikt nennt sich „organisierte Schwarzarbeit“ und ist mit Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren bedroht. Diese Bestimmung kann nicht nur Vereine und deren Funktionäre treffen, sondern auch Spielervermittler (aber auch Sportler selbst), die den persönlichen Kontakt zwischen Sportler und Verein herstellen. Ob bei gemeinnützi-

---

<sup>14)</sup> § 51 Abs 3 ASVG.

<sup>15)</sup> Leukauf/Steininger, StGB<sup>4</sup> (2017) § 153d Rz 35.

gen Vereinen das Tatbestandsmerkmal der Gewerbsmäßigkeit vorliegt, ist im Einzelfall fraglich. Gewerbsmäßigkeit nach § 70 StGB liegt vor, wenn eine strafbare Handlung in der Absicht vorgenommen wird, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme (über 400 Euro pro Monat) zu verschaffen. Unter einer „Einnahme“ iSd § 70 StGB kann jedoch auch das Ersparen von Ausgaben (wie im vorliegenden Fall etwa von Steuern oder Sozialversicherungsbeiträgen) verstanden werden.<sup>16)</sup> Strafbar ist nur, wenn gleichzeitig zehn Spieler ohne Anmeldung beschäftigt sind oder zumindest zwei Spieler durch „*intensives Betreiben oder Einwirken*“ auf den Spieler angeworben werden.<sup>17)</sup> Zweifelsohne hatte der Gesetzgeber bei der Schaffung dieses Straftatbestands die Eindämmung der illegalen Schwarzarbeit in der Baubranche zum Ziel. Es gab jedoch auch schon eine Verurteilung eines Vorarlberger Eishockey-Vereins.<sup>18)</sup>

Der Verein ist ein Verband iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG), der für eine Tat ebenso bestraft werden kann wie die Funktionäre. Eine Doppel- bzw. Mehrfachbestrafung von Verein und Funktionären für ein und dieselbe Tat ist also möglich. Dabei droht dem Verband eine Geldbuße.

### 3.3. Gewerberecht

In der Praxis sind die Funktionäre, die zur Haftung herangezogen werden können, oftmals Unternehmer und als solche ehrenamtlich beim Verein tätig. Eine strafrechtliche Verurteilung nach den §§ 153d, 153e StGB unabhängig vom Strafausmaß bzw. eine Verurteilung wegen einer sonstigen strafbaren Handlung zu einer drei Monate übersteigenden Freiheitsstrafe kann neben der Sanktion nach dem StGB auch einen Entzug der Gewerbeberechtigung nach sich ziehen.<sup>19)</sup>

Wird das Strafverfahren hingegen diversionell erledigt (§§ 198 ff StPO), erfolgt also keine rechtskräftige Verurteilung, sondern ein vorläufiges Abstandnehmen von der Verfolgung, liegt keine rechtskräftige Verurteilung vor. Dementsprechend ist die Gewerbeberechtigung in diesem Fall nicht automatisch zu entziehen. Eine Diversion könnte jedoch zum Verlust der Zuverlässigkeit iSd Gewerberechts führen. Der Entzug erfolgt durch die Gewerbebehörde in einem Verfahren, also nicht *ex lege*, wie der Verlust der Gewerbeberechtigung nach einem Urteil.



#### Auf den Punkt gebracht

Das „schwarze“ Auszahlen von Entgelt an Sportler ist gerade im Bereich des Fußballs weit verbreitet und gilt immer noch als Kavaliersdelikt. Die Begriffe „*Fixum*“ oder „*Punkteprämie*“ sind gängige Praxis, jedoch schädlich für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung. Den möglichen sozialversicherungsrechtlichen, abgabenrechtlichen oder gar strafrechtlichen Konsequenzen wird dabei oft zu Unrecht keine Beachtung geschenkt, immerhin drohen abgesehen von hohen Geldstrafen und Freiheitsstrafen auch persönliche Haftungen und der Verlust der Gewerbeberechtigung. Dies lässt sich mit ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der Einsatztage und der allfälligen Abfuhr von Steuer und Sozialversicherungsbeiträgen vermeiden, wenn das Entgelt die oben angeführten Grenzen überschreiten sollte. Da jeder Einzelfall gesondert geprüft werden muss, ist die Konsultierung eines Steuerberaters/Rechtsanwalts jedenfalls zu empfehlen.

<sup>16)</sup> Vgl. Rainer in Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer, Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch (4. Lfg, 1996) § 70 Rz 20.

<sup>17)</sup> OGH 16. 6. 2015, 14 Os 125/14k.

<sup>18)</sup> OGH 5. 7. 2012, 13 Os 16/12w.

<sup>19)</sup> § 87 Abs 1 GewO iVm § 13 Abs 1 GewO.