

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Herbert Bitzner, Steuerberater, 5020 Salzburg, Rupertgasse 26/II/36, vom 21. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw war im Streitjahr als "Bundesheer-Leistungssportler" Militärperson auf Zeit und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für die von ihm betriebene Sportart (Orientierungslauf) machte er im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2001 Fahrt- bzw. Reisekosten zu Wettkämpfen und Trainingsaufenthalten sowie Selbstbehalte für Trainingskurse im Ausmaß von insgesamt S 92.616,00 als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung von Werbungskosten und begründete dies damit, dass Aufwendungen für die Sportausübung grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen seien. Derartige Aufwendungen könnten allenfalls im Zusammenhang mit allfälligen Einnahmen als Berufssportler berücksichtigt werden, jedoch nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und im Wesentlichen wie folgt eingewendet:

Der Bw habe seinen Dienst in einem Heeresportleistungszentrum (kurz: HLSZ) mit der Funktionsbezeichnung "Leistungssportler" (Sportart Orientierungslauf) versehen. Um den Weiterverbleib im Heeres-Sportzentrum (kurz: HSZ) zu erreichen und seinen Status als Leistungssportler zu behalten, musste er sich jährlich einer Leistungsbeurteilung unterziehen. Grundlage dieser Leistungsbeurteilung seien die erbrachten Leistungen und Ergebnisse bei den nationalen und internationalen Wettkämpfen der vergangenen Saison gewesen. Bei nicht erbrachten Leistungen erfolge automatisch die Entlassung aus dem HSZ. Somit sei es notwendig gewesen, an den angeführten Trainingskursen und Wettkämpfen teilzunehmen, um im HSZ verbleiben zu können und so auch weiterhin professionell Leistungssport betreiben zu können. Die in der Tabelle angeführten Werbungskosten würden nur Wettkämpfe und Kurse betreffen, für die Kosten entstanden, aber keine bzw. nur teilweise Vergütungen geleistet wurden. Trainingskurse und Wettkämpfe (Militär-WM), die vom österreichischen Bundesheer bezahlt wurden, seien in der Tabelle nicht enthalten. Bei Wettkämpfen werde vom (Orientierungslauf-)Verein nur das Startgeld bezahlt, die Kosten für Verpflegung, Nächtigung und Anreise müsse er selbst tragen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvereentscheidung. In der Begründung wurde ergänzend ausgeführt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung, sofern sie dem Grunde nach Werbungskosten darstellen, nur im Zusammenhang mit Einnahmen als Berufssportler oder Trainer abzugsfähig sind, nicht jedoch im Rahmen des Dienstverhältnisses, für das der Sportler ganz oder teilweise freigestellt wird (zB als Bediensteter des Bundesheeres).

Innerhalb offener Frist wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Es wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, wonach es grundsätzliche Aufgabe der Angehörigen der HLSZ sei, Spitzensport zu betreiben und alle dazugehörigen Maßnahmen, wie Hochleistungstraining, Teilnahme an nationalen und internationalen Wettkämpfen, zu erfüllen. Über den Verbleib in einem HLSZ werde jährlich in einer Athletenbeurteilungskonferenz entschieden. Bei sportlichen Leistungen, die nicht internationalem Maßstab entsprechen, werde der Leistungssportler aus dem Dienstverhältnis entlassen. Um die geforderten sportlichen Leistungen zu erbringen, sei es erforderlich, neben den dienstlichen Entsendungen zu Wettkämpfen und Trainingskursen auch "privat" Wettkämpfe und Trainingskurse zu absolvieren. Diese "privaten" sportlichen Aktivitäten müsse der Heeresleistungssportler selbst finanzieren. Diese Aktivitäten würden vom Österreichischen Bundesheer (kurz: ÖBH) nur durch Dienstauftrag unter Gebührenentfall unterstützt und seien natürlich auch im Interesse des ÖBH, da durch diese Kurse und Wettkämpfe das sportliche Leistungsvermögen gesteigert wird und der Heeresleistungssportler bei internationalen militärischen Wettkämpfen, wie zB die Militärweltmeisterschaft, bessere Leistungen für das ÖBH erbringen könne. Nach der

Grundausbildung in der Dauer von 4 Wochen sei für die Heeresleistungssportler eine besondere bzw. weiterführende militärische Ausbildung nicht vorgesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Nur durch die berufliche Tätigkeit veranlasste Aufwendungen sind Werbungskosten. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (vgl. VwGH 10.05.2001, 98/15/0030).

Es muss sich hiebei um Aufwendungen handeln, die ebenso im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen, wie das Tätigwerden des Erwerbstätigen selbst. Der Zusammenhang muss sich aus der Sicht der Erwerbstätigkeit ergeben und ist daher sachlicher Natur (vgl. VwGH 28.05.1998, 94/15/0074).

Der Bw war im Streitzeitraum "Bundesheer-Leistungssportler" (Sportart Orientierungslauf) und bezog vom Bund Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dienstrechlich war er Militärperson auf Zeit und stand in einem zeitlich begrenzten öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis in der Dauer von drei Jahren (vgl. § 151 Abs. 1 Beamten-Dienstrechtsgegesetz 1979 [kurz: BDG]).

Das Dienstverhältnis als Militärperson auf Zeit endet durch Ablauf der Bestellungsduer (vgl. § 151 Abs. 2 BDG), mit Vollendung des 40. Lebensjahres (vgl. § 151 Abs. 3 Z 1 BDG), durch Übernahme in ein vertragliches Dienstverhältnis (vgl. § 151 Abs. 3 Z 1 BDG), durch Entlassung (vgl. § 151 Abs. 3 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 3 bis 7 BDG) sowie durch Kündigung (vgl. § 151 Abs. 4 BDG).

Auf der Homepage des Bundesministeriums für Landesverteidigung (www.bmlv.gv.at/sport/hls/allgemein) wird ausgeführt:

"Leistungssport im Österreichischen Bundesheer

Das Bundesheer ist einer der größten Sportförderer im österreichischen Spitzensport. Nach einem Entschluss der Bundesregierung aus dem Jahre 1997 soll das Österreichische Bundesheer insbesondere durch Realisierung von Förderungsprogrammen den Spitzensport besonders unterstützen.

Der Bundesheer-Leistungssportler

Der Bundesheer-Leistungssportler ist ein ausdrücklich in dieser Funktion bestellter Hoffnungs-/Leistungsträger im österreichischen Spitzensport. Seine Aufgabe ist vorrangig die erfolgreiche Teilnahme an internationalen Sportwettkämpfen als Repräsentant Österreichs und die hiezu erforderliche Vorbereitung. Sein positives Erscheinungsbild als Soldat ist dabei ein wertvoller Beitrag für das Image des Bundesheeres im Sinne umfassender Landesverteidigung."

Die "DURCHFÜHRUNGSBESTIMMUNGEN HEERES-LEISTUNGSSPORT", Erlass des BMLV vom 20. Dezember 1999, GZ 32.270/050-3.2/99, Stand 08. März 2004, geben Aufschluss über die Ziele, den Ablauf und die Organisation des Bundesheer-Leistungssportes:

" 1. Grundsätze

1.1 Leistungssport im Österreichischen Bundesheer, folgend nur noch als Heeres – Leistungssport (HLS) bezeichnet, ist die Unterbeweisstellung höchster sportlicher Leistungsfähigkeit durch Soldaten (ausgewählte Spitzensportler, die in weiterer Folge als so genannte Bundesheer-Leistungssportler (BHLSpI) eingesetzt werden), gemessen an internationalen Maßstäben und die Sicherstellung der hiezu erforderlichen Rahmenbedingungen. In diesem Zusammenhang kommt der militärischen Öffentlichkeitsarbeit spezielle Bedeutung zu.

.....

3. Der Bundesheer-Leistungssportler

3.1 Definition

3.1.1 Der BHLSpI ist ein ausdrücklich in dieser Funktion bestellter Leistungs-/Hoffnungsträger im Spitzensport Österreichs. Seine Aufgabe ist vorrangig das erfolgreiche Bestreiten von internationalen Sportwettkämpfen als Repräsentant des ÖBH bzw. der Republik Österreich und die hiezu erforderliche Vorbereitung.

.....

3.2 Qualifikationserfordernisse

3.2.1 Das Hauptkriterium für die Erlangung/Erhalt der Funktion BHLSpI ist der Nachweis entsprechender sportlicher Leistungen mittels Leistungsnachweis (siehe Beilage Q), der vom zuständigen BFV bestätigt sein und von der BSO den Befürwortungsvermerk beinhalten muss.

3.2.3 Hinsichtlich einer freiwilligen Längerverpflichtung und somit über Aufnahme, Weiterverbleib und Ausscheiden von Athleten als längerverpflichtete BHLSpI mit Status MZ entscheidet BMLV/AusbA im Rahmen einer jährlich im Juni stattfindenden Athleten-Beurteilungskonferenz (ABK). Diese ist im Zusammenwirken mit HSZ, BSO und BFV sowie einem Vertreter des Zentralausschusses durchzuführen. Grundlage hierfür ist die gebotene sportliche Leistung des Bewerbers im Zeitraum Juni des Vorjahres bis Mai des laufenden Jahres mittels Leistungsnachweises, der bis spätestens 31. Mai der BSO und dem HSZ vorliegen muss. "

Ziel und Zweck des "Heeres-Leistungssportes" ist die Förderung des österreichischen Spitzensportes. Nur ausgewählte Spitzensportler werden in dieses Förderungsprogramm, das im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt, aufgenommen. Vorrangige Aufgabe des "Bundesheer-Leistungssportlers" (des Dienstnehmers) ist die Erbringung von sportlichen Höchstleistungen nach internationalen Maßstäben. Die Ergebnisse in nationalen und internationalen Sportwettkämpfen dienen als Leistungsnachweis und sind das Hauptkriterium für die Erlangung bzw. den Erhalt der Funktion "Bundesheer-Leistungssportler".

Damit ist aber ein kausaler Zusammenhang zwischen den Einnahmen und der Sportausübung gegeben. Personen, bei denen die Erbringung der sportlichen Leistung den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit darstellt, sind – wie im gegenständlichen Fall - als Berufssportler anzusehen ist. Diese Beurteilung hat unabhängig von der Einkunftsart und der Rechtsnatur des Arbeitgebers zu erfolgen.

Grundsätzlich sind Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der normalen Körperfunktionen, wozu auch Kraft und Beweglichkeit zählen, den im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen. Bei Personen, deren Berufsausübung unter berufsspezifischen Aspekten eine weit überdurchschnittliche körperliche Leistungsfähigkeit (Kraft, Ausdauer, Bewegungsablauf, Geschicklichkeit etc) erforderlich macht, muss jedoch eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Betrachtungsweise Platz greifen. So erwächst zB, Leistungssportlern durch das erforderliche Training (regelmäßig auch durch Beziehen eines Trainers) ein finanzieller Aufwand, der deutlich über jenem liegt, der für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werden kann. Wird eine solche sportliche Tätigkeit als Beruf ausgeübt und werden mit ihr Einkünfte iSd EStG erzielt, so dienen die Aufwendungen für das Training iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und stellen daher Werbungskosten dar (vgl. VwGH 17.09.1997, 94/13/0001).

Der Bw erzielte als Berufssportler Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, weshalb die geltend gemachten (und der Höhe nach unstrittigen) Aufwendungen für Trainingskurse und Wettkämpfe ausschließlich beruflich veranlasst und als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 13. April 2005