

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat betreffend das Jahr 2007 aus der Tätigkeit als Fußballprofi für den FC-A (3. März 2007 bis 31. Mai 2007) und den FC-B (2. Juli 2007 bis 31. Dezember 2007) resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Vom 1. Jänner bis 29. Jänner 2007, vom 5. Februar bis 28. Februar 2007 und vom 1. Juni bis 1. Juli 2007 hat er Arbeitslosengeld bezogen.

Mit Bescheid vom 6. August 2009 wurde er auf Grundlage der von den beiden inländischen Vereinen übermittelten Lohnzettel sowie unter Berücksichtigung aufgrund der Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzender Einkünfte zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt.

Aufgrund einer beim Finanzamt eingegangenen Kontrollmitteilung wurde im Jahr 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführt. Im darüber erstellten Bericht hat der Prüfer festgehalten, dass der Abgabepflichtige im Februar 2007 von einem inländischen Spielervermittler eine Abschlagszahlung in Höhe von [Betrag-1] Euro für die Auflösung eines Spielervertrages mit dem rumänischen Verein FC C erhalten habe und diese im Inland als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sei. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Abgabepflichtige

als Profifußballer eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt habe. Dies ergebe sich vor allem aufgrund der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Verein (zB Trainingszeiten, Einsätze bei Spielen, ...), der fehlenden Selbständigkeit und dem fehlenden Unternehmerwagnis. Gemäß § 32 Z 1 EStG 1988 stellten auch Entschädigungen, die für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Es komme daher Art. 15 (unselbständige Arbeit) und nicht Art. 17 (Sportler) des DBA-Rumänien zur Anwendung. Nach dem DBA-Rumänien seien Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Wohnsitzstaat zu besteuern. Da der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz im Jahr 2007 in Österreich gehabt habe, komme das Besteuerungsrecht für die Abschlagszahlung somit Österreich zu.

Aufgrund der vom Prüfer getroffenen Feststellungen wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit Bescheid vom 12. Jänner 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO (idF vor dem FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013) wieder aufgenommen und die Einkommensteuer unter Einbeziehung der Abschlagszahlung neu festgesetzt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass die Einkünfte aus Rumänien nicht voll versteuert werden dürften, sondern nur im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden könnten, da die Besteuerung nach dem DBA-Rumänien dem Tätigkeitsstaat zustehe. Die Tätigkeit sei in Rumänien ausgeführt worden, ebenso sei die Auszahlung von Rumänien aus erfolgt.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungsführer im Jahr 2007 vertraglich als Profifußballer beim rumänischen Verein FC C engagiert worden sei. Bereits nach drei Wochen sei der Vertrag vorzeitig aufgelöst worden und dem Berufungsführer in der Folge über den Spielervermittler, an welchen ein Betrag von ... Euro überwiesen worden sei, unter dem Titel "*Abschlagszahlung für Vertragsauflösung*" ein Betrag von [Betrag-1] Euro bar ausbezahlt worden. Ein Nachweis über die Besteuerung dieser Einkünfte in Rumänien sei nicht erbracht worden. Die Abschlagszahlung sei für die Nichtausübung einer vertraglich vereinbarten Tätigkeit bzw. die vorzeitige Auflösung des Vertrages geleistet worden und somit nicht für eine in Rumänien ausgeübte Tätigkeit. Gleichwohl würden derartige Zahlungen als Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen. Da die Einkünfte nicht durch eine in Rumänien ausgeübte Tätigkeit erwirtschaftet worden seien, komme Rumänien weder gemäß Art. 17 (Sportler) noch gemäß Art. 15 (unselbständige Arbeit) des Doppelbesteuerungsabkommens ein Besteuerungsrecht zu. Vielmehr verbleibe das ausschließliche Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien beim Wohnsitzstaat.

Mit Schriftsatz vom 23. März 2011 hat der Berufungsführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend vorgebracht, dass er im Jänner 2007 einen Vertrag mit dem FC C mit monatlicher Nettolohnvereinbarung abgeschlossen habe. Der Arbeitsantritt sei Ende Jänner 2007 erfolgt, er habe seine regulären Trainingseinheiten täglich absolviert und auch an

Trainings- bzw. Testspielen teilgenommen. Nachdem es zu einer Veränderung im Verein gekommen sei, hätten der Verein und der neue Trainer eine Auflösung des gültigen Arbeitsvertrages angestrebt. Im Februar sei der Vertrag mit dem Verein vorzeitig aufgelöst worden. Es handle sich um eine nichtselbständige Tätigkeit, die daraus resultierenden Einkünfte seien gemäß Art. 17 DBA-Rumänien im Tätigkeitsstaat zu besteuern und in Österreich von der Besteuerung auszunehmen. Ein weiteres Indiz für die Befreiung sei auch, dass eine umfangreiche Überprüfung beim Spielervermittler durchgeführt worden sei und die dabei aufgefundenen Unterlagen und Kontoausdrucke nachvollziehbar gewesen seien, seitens des Betriebsprüfers aber nur der Zahlungseingang, nicht jedoch der Zahlungsausgang als Aufwand berücksichtigt worden sei.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungsführer ersucht, zu begründen, weshalb er trotz aufrechtem Dienstverhältnis beim FC C bereits ab 5. Februar 2007 in Österreich als arbeitslos gemeldet gewesen sei und die tatsächliche Aufnahme der Tätigkeit beim FC C anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, Ort und Zeitpunkt der Trainingseinheiten bzw. der Testspiele bekannt zu geben und den Vertrag mit dem FC C sowie die schriftliche Vereinbarung über dessen vorzeitige Auflösung vorzulegen.

Dazu hat der Berufungsführer unter Anschluss einer Darstellung des Spielervermittlers betreffend den Transfer sowie diversen inländischen und rumänischen Zeitungsausschnitten und Internetabfragen mitgeteilt, dass er sich, nachdem trotz unterschriebenen Arbeitsvertrag mit dem rumänischen Verein keine Anmeldung beim rumänischen Fußballverband eingetroffen sei und er von der Gewerkschaft entsprechend informiert worden sei, als arbeitssuchend gemeldet habe, da nur arbeitssuchende Fußballprofis bis Ende Februar eine Möglichkeit gehabt hätten, zu einem anderen Verein zu wechseln. Er habe sich daher bereits ab 5. Februar als arbeitssuchend gemeldet, obwohl er erst am 13. oder 14. Februar von Rumänien wieder nach Österreich gekommen sei. Er habe immer die Hoffnung gehabt, dass der Vertrag vom Verein eingehalten würde, was sich aber nicht bestätigt habe. Die Tätigkeit in Rumänien habe er am 27. Jänner 2007 aufgenommen, der Vertrag sei mit seinem Manager Mag. S am 29. Jänner 2007 unterzeichnet worden. Er sei bereits voll in den täglichen Trainingsbetrieb eingegliedert und voller Tatendrang gewesen. Bei den Trainingsspielen am 1. Februar 2007 gegen einen japanischen und ein paar Tage später gegen einen armenischen Proficloud habe er gespielt, dies werde durch die vorgelegten Mannschaftsaufstellungen belegt. Bis zum 13. bzw. 14. Februar 2007 habe er mehrmals täglich am Mannschaftstraining teilgenommen bis er schließlich seitens des rumänischen Vereines informiert worden sei, dass nicht mehr mit ihm gerechnet werde und er nach Hause fahren könne bzw. müsse.

Mit weiterem Vorhalt vom 17. Juni 2014 wurde der Beschwerdeführer nach erläuternden Ausführungen zur Rechtslage ersucht, bekanntzugeben,

- ob die strittige Entschädigung ausschließlich für die vorzeitige Vertragsauflösung geleistet wurde, oder
- ob und gegebenenfalls in welchem Umfang mit der Entschädigung auch in Rumänien

absolvierte Trainingseinheiten abgegolten wurden und dies zu belegen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, und

- ob und gegebenenfalls in welchem Umfang mit der Entschädigung angefallene Aufwendungen (zB für Hin- und Rückflug, Hotel, usgl.) abgedeckt wurden oder ob diese Kosten vom Verein getragen wurden und von ihm getragene Kosten zu belegen, soweit dies nicht möglich ist, im Schätzungswege zu beziffern und glaubhaft zu machen.

Mit Schriftsatz vom 20. August 2014 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, dass er trotz erneuter sorgfältiger Prüfung, abgesehen von den bereits vorgelegten Zeitungsausschnitten, Trainingsplänen etc., über keine weiteren Unterlagen bezüglich der erhaltenen Vergleichszahlung mehr verfüge.

Ergänzend hat er zusammengefasst ausgeführt, dass er mit der Unterfertigung des Vertrages am 27. Jänner 2007 ein unselbständiges Dienstverhältnis in Rumänien eingegangen sei. Da der Verein jedoch nach kurzer Zeit aufgrund personeller Änderungen nicht mehr gewillt gewesen sei, den Vertrag zu erfüllen, sei ihm zur Vermeidung arbeitsrechtlicher Konsequenzen, die besagte Abschlagszahlung angeboten worden. Solche Einmalzahlungen würden grundsätzlich keinen arbeitsrechtlichen Beschränkungen unterliegen und könnten sowohl nach Beendigung des Dienstverhältnisses, als auch während eines aufrechten Dienstverhältnisses (zB über die Höhe der laut Vertrag abzugeltenden Punkteprämien, Überstunden und Reisekosten) rechtswirksam vereinbart werden. Unter Vergleichszahlungen seien somit nicht nur Zahlungen für bereits erbrachte Leistungen, sondern auch Abgeltungszahlungen für den Verzicht auf zukünftig zustehende Prämien und Kündigungsentschädigungen zu verstehen.

Vergütungen aus unselbständiger Arbeit könnten nach Art. 15 OECD-MA ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit werde im anderen Staat ausgeübt. Werde die unselbständige Arbeit im anderen Staat ausgeübt, stehe das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen grundsätzlich diesem Staat (Tätigkeitsstaat) zu. Voraussetzung dafür sei, dass der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig sei und die entsprechende Tätigkeit dort in einer Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung ausgeübt werde. Basierend auf den vorgelegten Unterlagen und Niederschriften sei die Betriebsprüfung Salzburg zum Ergebnis gelangt, dass das Besteuerungsrecht in seinem Fall nicht dem Ansässigkeitsstaat, sondern dem Tätigkeitsstaat zustehe.

Die Ausnahmeverordnung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA erfordere, dass das Ansässigwerden in Rumänien in der Absicht erfolge, dort eine unselbständige Tätigkeit auszuüben. Dabei müsse diese Absicht nicht der alleinige Beweggrund sein und es sei auch nicht erforderlich, dass die beabsichtigte Arbeitsaufnahme schon konkrete Formen angenommen habe. Insbesondere müsse beim Zuzug weder der Arbeitgeber noch der Arbeitsplatz noch die Art der auszuübenden Tätigkeit feststehen. Es genüge, wenn beim Zuzug die Absicht zur Arbeitsaufnahme in Rumänien vorhanden gewesen sei. Die vorgelegten Zeitungsartikel und Nachweise der absolvierten Testspiele würden belegen,

dass dies in seinem Fall zweifellos zutreffe, auch wenn er diese Absicht später endgültig und auf Dauer aufgegeben habe.

Zudem sei bei der seinen damaligen Manager betreffenden Betriebsprüfung die Zahlung an ihn nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden und könnten bei ihm daher keine zu berücksichtigenden Einnahmen vorliegen.

Bezüglich der im Vorhalt gestellten Fragen sei anzumerken, dass er für Jänner und Februar 2007 keine Bezüge erhalten habe und weder das Monatsfixum, die entsprechenden Punkteprämien noch die Aufwandsentschädigungen für Trainings- und Testspiele bzw. Meisterschaftsspiele ausbezahlt worden seien. Bei der geleisteten Einmalzahlung handle es daher nicht nur um eine reine Entschädigungszahlung für die Vertragsauflösung, sondern auch um eine Abgeltung bereits erbrachter Leistungen. Diese setze sich aus dem Monatsfixum von [Betrag-2] Euro, (nicht bezifferten) Prämien und Aufwandsentschädigungen für 10 Monate in Höhe von 8.953,56 Euro zusammen, wobei die Aufwandsentschädigung (Reisekosten) unter Bezugnahme auf die von einem inländischen Verein für fünf Monate gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlt Bezüge geschätzt wurde. Auch die Kosten für den Hin- und Rückflug seien mit der Vergleichszahlung abgegolten worden (die Flugkosten von Zürich nach Rumänien würden von Reisebüros aktuell mit 620 Euro angegeben).

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **I. Sachverhalt, Beweismittel und Beweiswürdigung**

Unter Zugrundelegung der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sowie des Rechtsmittelverfahrens vorgelegten Unterlagen und der Ausführungen des Beschwerdeführers stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer stand vom 3. März bis 31. Mai 2007 beim FC-A und ab 2. Juli 2007 beim FC-B als Fußballprofi unter Vertrag. Vom 1. Jänner bis 29. Jänner 2007, vom 5. Februar bis 28. Februar 2007 und vom 1. Juni bis 1. Juli 2007 bezog er Arbeitslosengeld.

Am 27. Jänner 2007 ist der Beschwerdeführer über Vermittlung des Spielervermittlers Mag. S zwecks eines Engagements beim FC C nach Rumänien gereist. Am 29. Jänner

2007 wurde ein Eineinhalbjahresvertrag unterfertigt. Eine Kopie des Vertrages wurde dem Beschwerdeführer zwar zugesagt, ihm, nachdem der Vertrag seitens des Vereins bereits Mitte Februar 2007 wieder aufgelöst wurde, tatsächlich aber nicht übergeben. Rechtliche Schritte betreffend die Einhaltung des Arbeitsvertrages wurden, nachdem der Beschwerdeführer in Österreich fristgerecht noch einen Verein gefunden hatte, nicht gesetzt (vgl. das am 3. April 2013 vorgelegte Schreiben von Mag. S). Aufgrund der vorzeitigen Vertragsauflösung wurde eine Abschlagszahlung in Höhe von ... Euro vereinbart, die am 20. Februar 2007 auf ein inländisches Konto des Spielervermittlers Mag. S überwiesen wurde. Am 22. Februar 2007 hat Mag. S nach Abzug seiner Vermittlungsgebühr dem Beschwerdeführer einen Betrag in Höhe von [Betrag-1] Euro bar ausbezahlt.

Als erwiesen ist damit anzusehen, dass der Beschwerdeführer zumindest kurzfristig (von Ende Jänner bis Mitte Februar) in einem vertraglich vereinbarten nichtselbständigen Arbeitsverhältnis mit dem rumänischen Fußballverein FC C stand. Weiters ist davon auszugehen, dass er am Mannschaftstraining sowohl im Rahmen eines Trainingslagers auf Zypern, wo er auch zwei Vorbereitungsspiele bestritten hat, als auch in Rumänien teilgenommen hat.

Eine schriftliche Vereinbarung über die vorzeitige Vertragsauflösung oder sonstige Unterlagen aus denen die konkreten Vereinbarungen hervorgehen, konnten nicht vorgelegt werden. Aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers (vgl. die im Zuge der Betriebsprüfung am 9. August 2010 vorgelegte Sachverhaltsdarstellung sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 20. August 2014) erscheint es glaubhaft und als in Einklang mit der Lebenserfahrung stehend, dass mit der geleisteten Abschlagszahlung auch die vom Beschwerdeführer gegenüber dem Verein erbrachten Leistungen sowie ihm entstandene Kosten (zB für den Hin- und Rückflug) abgegolten wurden. Auch aus der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten E-Mail des Spielervermittlers an den Beschwerdeführer geht hervor, dass er (der Spielervermittler) sich mit dem Verein geeinigt hat, dass der Beschwerdeführer eine Nettoeinmalzahlung für den noch gültigen Vertrag und die Arbeitszeit in Rumänien und im Trainingslager auf Zypern, etc. erhält.

Hinsichtlich der Höhe des auf erbrachte Leistungen bzw. Aufwandsabgeltung entfallenden Anteils an der Zahlung wurden keine Nachweise erbracht und können diese daher nur im Schätzungswege ermittelt werden. Der Beschwerdeführer hat im Schreiben vom 20. August 2014 ein Monatsfixum in Höhe von [Betrag-2] Euro genannt. Nachdem der Beschwerdeführer am 27. Jänner 2007 nach Rumänien gereist ist und den Vertrag am 29. Jänner 2007 unterzeichnet hat, nach eigenen Angaben (siehe Stellungnahme zum Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates) am 13. oder 14. Februar 2007 bereits wieder nach Österreich zurückgekehrt ist und er somit nur rd. zweieinhalb Wochen in Rumänien bzw. im Rahmen des Trainingslagers auf Zypern war, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass mit dem Betrag eines Monatsfixums die für den Verein in dieser Zeit erbrachten Arbeitsleistungen und die in dieser Zeit angefallenen Kosten pauschal abgegolten sind, zumal keine Hinweise dafür vorliegen, dass dem Beschwerdeführer aufgrund einiger

weniger Arbeitstage im Jänner bzw. im Februar bereits ein volles Gehalt für den jeweiligen Monat zugestanden wäre.

Welcher Anteil davon wiederum auf in Rumänien erbrachte Leistungen bzw. auf Zypern erbrachte Leistungen sowie auf die Abgeltung angefallener Aufwendungen entfällt, lässt sich anhand der vorgelegten Unterlagen nicht bestimmen. Es ist weder die Zahl bzw. die zeitliche Situierung der in Rumänien einerseits bzw. auf Zypern andererseits absolvierten Trainingseinheiten bekannt, noch hat der Beschwerdeführer konkrete Angaben gemacht, welche Aufwendungen er in dieser Zeit in welcher Höhe tatsächlich aus eigenem zu tragen hatte bzw. in welchem Umfang diese mit der Entschädigungszahlung abgegolten werden sollten. Im Hinblick auf die sich daraus ergebenden Ungewissheiten und den Umstand, dass dem Beschwerdeführer diesbezügliche Unterlagen offensichtlich nicht mehr zur Verfügung stehen (siehe Schreiben vom 20. August 2014) und eine Klärung insoweit nicht mehr zu erwarten ist, geht das Bundesfinanzgericht vereinfachend davon aus, dass der Pauschalbetrag von [Betrag-2] Euro je zur Hälfte auf erbrachte Leistungen einerseits und Aufwandsentschädigung andererseits entfällt und die abgegolte Arbeitsleistung wiederum je zur Hälfte in Rumänien und Zypern erbracht wurde. Der auf die Aufwandsabgeltung entfallende, jedenfalls die angegebenen Flugkosten abdeckende Anteil in Höhe von [Betrag-5] Euro wird zur Gänze der Tätigkeit in Rumänien zugerechnet, zumal die An- und Abreise sowie die Unterbringung bei einem Trainingslager idR auf Kosten des Vereins erfolgt und daher nicht erkennbar ist, inwieweit in dieser Zeit dem Beschwerdeführer abzugeltende Kosten angefallen sein sollten.

Im Ergebnis ist der in Rumänien erbrachten Tätigkeit somit ein Betrag von [Betrag-4] Euro ([Betrag-6] Euro Leistungsentgelt sowie [Betrag-5] Euro Aufwandsentschädigung) zuzurechnen, wobei das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass dem angefallene Kosten pauschal abgeltenden Betrag von [Betrag-5] Euro in der selben Höhe bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigende tatsächlich getätigten Ausgaben gegenüberstehen und sich somit steuerlich zu berücksichtigende Einkünfte in Höhe von [Betrag-6] Euro ergeben. Ebenso sind den auf Zypern erbrachten Leistungen Einkünfte in Höhe von [Betrag-6] Euro zuzurechnen.

Nicht berücksichtigt werden können in diesem Zusammenhang allfällige (im Übrigen nicht bezifferte) Prämien, hat der Beschwerdeführer in dieser Zeit doch für den rumänischen Verein keine Meisterschafts- oder sonstigen Bewerbsspiele absolviert; auch hat er nicht behauptet, dass ihm für die Vorbereitungsspiele Prämien zugestanden wären. Ebenso kann die vom Beschwerdeführer unter Zugrundelegung der ihm von einem inländischen Verein gemäß § 26 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten Bezüge ermittelte Aufwandsentschädigung für zehn Monate in Höhe von 8.954 Euro nicht herangezogen werden, kommt es doch darauf an, welche dem Beschwerdeführer während seiner rd. zweieinhalb Wochen dauernden Tätigkeit für den rumänischen Verein tatsächlich erwachsenen Aufwendungen abgegolten worden sind.

Zusammengefasst ist somit davon auszugehen, dass von der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Zahlung in Höhe von [Betrag-1] Euro ein Betrag in Höhe von [Betrag-3] Euro auf die Entschädigung für die vorzeitige Vertragsauflösung und ein Betrag in Höhe von [Betrag-2] Euro auf die Abgeltung von erbrachten Leistungen sowie angefallenen Aufwendungen entfällt, wobei der in Rumänien bzw. auf Zypern ausgeübten Tätigkeit Einkünfte in Höhe von jeweils [Betrag-6] Euro zuzurechnen sind.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass den Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten aufgrund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Es liegt in solchen Fällen daher am Abgabepflichtigen, entsprechende Beweismittel vorzulegen und für eine entsprechende Dokumentation des von ihm behaupteten Geschehens zu sorgen, andernfalls hat er das daraus resultierende abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen. Insoweit besteht hinsichtlich der Beweismittel auch eine entsprechende Vorsorgepflicht (vgl. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 115 Tz 10, mwN).

## **II. Rechtsgrundlagen**

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 29/2006, lauten auszugsweise:

### *"Artikel 4 ANSÄSSIGE PERSON*

*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Eintragung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.*

*(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:*

*a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);*

...

## UNSELBSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

...

## Artikel 17 KÜNSTLER UND SPORTLER

(1) Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.

(2) Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so dürfen diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

...

## Artikel 24 VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Es besteht Einverständnis, dass die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden wird:

(1) In Rumänien:

...

(2) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und

*dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Rumänien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.*

...

*d) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.*

..."

Inhaltsgleiche Regelungen beinhaltet, soweit hier von Interesse, in den Artikeln 15 (Unselbständige Arbeit), 17 (Künstler und Sportler) sowie 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) auch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. 709/1990.

### **III. Rechtliche Würdigung**

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das DBA-Rumänien die vom Beschwerdeführer im Schreiben vom 20. August 2014 für ein rumänisches Besteuerungsrecht ins Treffen geführte Ausnahmeverordnung (Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA) nicht beinhaltet. Eine Regelung in diesem Sinn sieht (soweit bekannt) das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (DBA-Deutschland/Schweiz) vor. Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Deutschland/Schweiz kann Deutschland bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat, und in den folgenden fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte und die in Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Vorschriften des Abkommens, besteuern. Diese Zuweisung des Besteuerungsrechts zu Deutschland gilt nach dem 4. Satz dieser Bestimmung jedoch dann nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um dort eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist (vgl. BFH 10.1.2012, I R 49/11, mwN).

Mangels einer solchen Regelung im DBA-Rumänien ist für den Beschwerdeführer mit den diesbezüglichen Ausführungen daher nichts zu gewinnen. Dafür, dass er in Rumänien ansässig im Sinne des Art. 4 DBA-Rumänien gewesen wäre, ergeben sich aus der

Aktenlage indes keine Hinweise und hat dies auch der Beschwerdeführer selbst nicht behauptet.

Die Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des auf die Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses entfallenden Anteils und des auf die Abgeltung der dem Verein gegenüber erbrachten Leistungen sowie angefallener Aufwendungen entfallenden Anteils ist wie folgt zu beurteilen:

### **a) Entschädigungszahlung**

Nach Auffassung des Beschwerdeführers steht das Besteuerungsrecht für die in Rede stehende Entschädigungszahlung sowohl nach Art. 17 DBA-Rumänien als auch nach Art. 15 DBA-Rumänien dem Tätigkeitsstaat und sohin Rumänien zu.

Die dem OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung des Art. 17 Abs. 1 DBA-Rumänien ordnet das Besteuerungsrecht für Einkünfte eines Künstlers oder Sportlers dem Vertragsstaat zu, in dessen Bereich ein Künstler oder Sportler seine entsprechende Tätigkeit ausübt. Diese Regelung ist zwar, wenn die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, als Lex-specialis-Bestimmung vorrangig anzuwenden, sie erfasst aber nach dem Abkommenswortlaut nur solche Einkünfte, die die dort angeführten Künstler und Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen. Daraus folgt einerseits, dass die Einkünfte aus einer vom Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit fließen müssen und andererseits die Einkünfte auftrittsbezogen erzielt werden müssen (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar, 2. Aufl., Art. 17 MA Rz 36). Dies trifft jedenfalls bei gegen ein Entgelt an einem Wettkampf teilnehmenden Sportlern zu, es ist jedoch nicht Voraussetzung, dass um Punkte, Meisterschaften oder Pokale gekämpft wird; es genügt, wenn die Sportveranstaltung Unterhaltungscharakter hat (vgl. Wassermeyer, a.a.O., Art. 17 MA Rz 26 und 27). Alle Einkünfte, die nicht aus einer auftrittsbezogenen, aktiven und persönlich ausgeübten Tätigkeit stammen, sind nicht unter die Künstler- und Sportlerregelung zu subsumieren. Dazu gehören etwa Entschädigungen für nicht durchgeführte Veranstaltungen und Entgelte, die für das bloße Zurverfügunghalten eines Künstlers oder Sportlers gezahlt werden (vgl. Wassermeyer, a.a.O., Art. 17 MA Rz 36). Ebenso fällt eine Entschädigung, die ein Künstler oder Sportler aus Anlass der Absage seines Auftritts erhält, nicht unter diese Bestimmung, weil es an der Auftrittsbezogenheit fehlt (vgl. Wassermeyer, a.a.O., Art. 17 MA Rz 43; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 17 Rz 36).

Soweit die in Rede stehende Zahlung an den Beschwerdeführer daher als Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Spielervertrages geleistet wurde (d.s. wie oben festgestellt [Betrag-3] Euro), ist sie zweifelsohne nicht für eine aktive und auftrittsbezogene persönliche Tätigkeit geleistet worden und daher auch nicht unter die Regelung des Art. 17 DBA-Rumänien subsumierbar.

Außer Zweifel steht, dass der Beschwerdeführer als Fußballprofi für den rumänischen Verein auf Grundlage eines Arbeitsvertrages unselbständig tätig war.

Zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit gehören nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht. Eine nähere Definition der Begriffe "unselbständige Arbeit" sowie "Löhne, Gehälter und sonstige Vergütungen" enthält weder das Abkommen noch das Musterabkommen. Soweit sich die Ausdrücke nicht in Abgrenzung von anderen Abkommensbestimmungen (hier vor allem Art. 7 betreffend Unternehmensgewinne und Art. 14 betreffend selbständige Arbeit) auslegen lassen, ist gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Rumänien auf das inländische Recht abzustellen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Nach § 32 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 zählen zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit. Unmaßgeblich ist dabei nach § 25 Abs. 2 EStG 1988, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Welche "Bezüge und Vorteile" unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 fallen, ist im Gesetz wiederum nicht näher umschrieben. Nach Lehre und Rechtsprechung umfasst der Begriff "Bezüge und Vorteile" alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen, d.h. durch das Dienstverhältnis veranlasst sind (vgl. Doralt, EStG, 12. Lfg., § 25 Tz 12, mwN; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, 52. Lfg., § 25 Tz 15, mwN). Entscheidend ist demnach, ob die erzielten Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 19.12.2013, 2011/15/0158; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 7.10.2003, 99/15/0257).

Abfindungen und Abschlagszahlungen zählen folglich ebenso zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wie Kündigungsentschädigungen, die bei ungerechtfertigter Entlassung, terminwidriger Kündigung oder bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses aus Verschulden des Arbeitgebers zustehen (vgl. Braunsteiner/Lattner, in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 25 Tz 17, Stand 1.12.2009, rdb.at; Doralt, a.a.O, § 25 Tz 91). In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof bezüglich einer einem Profifußballer aufgrund eines vorzeitigen Vertragsaustritts gewährten Vergleichszahlung, mit der alle wechselseitigen Forderungen aus dem Spielervertrag verglichen wurden, die Annahme eines ursächlichen Zusammenhangs mit dem früheren Dienstverhältnis als nicht unschlüssig erkannt (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0130, betreffend Kommunalsteuer).

Es kann sohin auch im gegenständlichen Fall kein Zweifel bestehen, dass die dem Beschwerdeführer zugeflossene Entschädigungszahlung durch das vertraglich vereinbarte Dienstverhältnis mit dem rumänischen Verein veranlasst war und damit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt.

Das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit kommt nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Dem Nichtansässigkeitsstaat wird das Besteuerungsrecht nur dann zugeordnet, wenn die Arbeit in seinem Staatsgebiet ausgeübt wird, dh. wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit dort unter physischer Anwesenheit ausübt und diesem damit insoweit die Qualifikation des Quellenstaates der Einkünfte vermittelt (vgl. Loukota/Jirousek, a.a.O., Z 15 Rz 3 und 14).

Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, welchem Staat das Besteuerungsrecht hinsichtlich von Entschädigungszahlungen im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses zukommt.

Nach Auffassung des BMF erfolgt die abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechts von Zahlungen im Zusammenhang mit einer unselbständigen Tätigkeit allein nach dem Kausalitätsprinzip, wobei alle jene Zahlungen als kausal mit der Tätigkeit als Dienstnehmer verknüpft angesehen werden, die – bei Wegdenken dieser Tätigkeit – nicht angefallen wären (vgl. Loukota/Jirousek, a.a.O., Z 15 Rz 31 und 32; s.a. Ludwig, Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht, SWI 2013, Seite 200 ff). In diesem Sinne werden daher sowohl gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen als auch Abfindungen oder Kündigungsentschädigungen, die aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geleistet werden, als in jenem Staat der Besteuerung unterliegend angesehen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuerberechtigt war (vgl. EAS 3050 vom 24.3.2009, EAS 3037 vom 11.2.2009, und EAS 1378 vom 17.12.1998, jeweils ergangen zum DBA-Deutschland, sowie EAS 1412 vom 4.2.1999 zum DBA-Norwegen betreffend eine einem Fußballtrainer im Vergleichsweg bezahlte Kündigungsentschädigung; weiters siehe Dommes, ÖStZ 20/2010, 494 ff, und die dort angeführten Verweise; mit Vorbehalten im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des BFH jedoch EAS 3248 vom 13.10.2011, betreffend Abfindung von Pensionsansprüchen; ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates, wenngleich ohne nähere Begründung bejahend auch BFG 26.9.2014, RV/3100253/2013).

Demgegenüber hat der deutsche Bundesfinanzhof betreffend Abkommensregelungen, die Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens vergleichbar sind, wiederholt ausgesprochen, dass das für die Besteuerung von Arbeitslöhnen maßgebende abkommensrechtliche Arbeitsortprinzip nicht für Abfindungen gilt, die für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden und diese daher nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind (vgl. BFH 2.9.2009, I R 111/08, und BFH 24.7.2013, I R 8/13, mwN). Begründend führt der BFH dazu aus, dass es sich bei solchen Abfindungen unbeschadet dessen, dass sie nach dem insoweit maßgebenden innerstaatlichen Recht Arbeitslohn seien, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit handle. Sie würden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genüge nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") indes nicht.

Nach dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien kommt dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn die Vergütungen für eine im anderen Staat ausgeübte Arbeit bezogen werden. Die Regelung stellt damit ausdrücklich auf die im anderen Staat ausgeübte Tätigkeit ab. Es kommt folglich darauf an, ob eine Zahlung für die (frühere) Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit und damit ein persönliches Tätigsein im anderen Vertragsstaat bezahlt wird und teilt das Bundesfinanzgericht daher die Auffassung des Bundesfinanzhofes, dass bei einem Art. 15 des OECD-Musterabkommens entsprechenden Abkommenswortlaut, wie dies beim DBA-Rumänien der Fall ist, ein bloß ursächlicher Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften aus einer dort ausgeübten Tätigkeit nicht ausreichend ist.

Die auf die Abgeltung für die vorzeitige Vertragsauflösung entfallende Entschädigungszahlung in Höhe von [Betrag-3] Euro wurde zweifelsohne nicht für eine in Rumänien konkret ausgeübte Tätigkeit geleistet, sondern gerade für die Nichtausübung der vertraglich vereinbarten Tätigkeit. Damit aber kommt aus den oben dargelegten Gründen das Besteuerungsrecht nach Art. 15 DBA-Rumänien Österreich als Ansässigkeitsstaat zu und ist das Finanzamt insoweit daher zutreffend von einem inländischen Besteuerungsanspruch ausgegangen.

Abweichend von der Vorgehensweise des Finanzamtes, das die Entschädigungszahlung zur Gänze der Tarifbesteuerung unterzogen hat, sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich des auf die Abgeltung für die vorzeitige Vertragsauflösung entfallenden Betrages die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung erfüllt.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 idF vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, sind Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Auszahlung zu erfassen, wobei ein Fünftel (nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge) steuerfrei zu belassen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen auch Zahlungen, die geleistet werden, um den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen, unter diese Bestimmung (vgl. VwGH 18. 3. 1991, 90/14/0053; VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0028; VwGH 15. 9. 2011, 2007/15/0231). Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. 3. 1991, 90/14/0053, dazu ausgeführt, das Gesetz stelle nicht darauf ab, dass die weiteren Leistungen des Arbeitnehmers, auf die verzichtet wird, während des Weiterbestandes des Dienstverhältnisses zu erbringen wären, und dass die geleistete Zahlung nur Zeiträume bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses betreffen könne. Es mache "für den Verzicht auf Arbeitsleistungen" keinen Unterschied, ob bei gleichartiger Zahlung der Arbeitnehmer einer kurzfristigen einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zustimme, oder ob er gekündigt, während des Laufes der Kündigungsfrist aber "dienstfrei" gestellt werde.

Auch im gegenständlichen Fall hat die auf die Entschädigung für die vorzeitige Vertragsauflösung entfallende Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach dazu gedient, den Beschwerdeführer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen bzw. eine solche ohne Streitverfahren zu ermöglichen und kann diese daher unter § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung subsumiert werden. Dagegen hat auch das Finanzamt keine Bedenken erhoben. Die Zahlung ist folglich insoweit begünstigt, als ein Fünftel davon (d.s. ... Euro) steuerfrei zu belassen ist.

### **b) Leistungs- und Aufwandsabgeltung**

Nach der eingangs getroffenen Sachverhaltsfeststellung entfallen auf die in Rumänien und auf Zypern absolvierten Trainings- und Vorbereitungsaktivitäten Einkünfte in Höhe von jeweils [Betrag-6] Euro.

Auf Trainings- und Vorbereitungsaktivitäten entfallende Zahlungen werden nach der österreichischen Verwaltungspraxis nicht von den Art. 17 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Künstler- und Sportlerregelungen erfasst (vgl. Loukota/Jirousek, a.a.O., Z 17 Rz 163, siehe auch EAS 2833 vom 23.3.2007 sowie BMF vom 1.12.2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006). Wenngleich die Zuordnung von auf Trainingszeiten entfallenden Einkünften in der Literatur umstritten ist (vgl. Lang, in: Brähler, Lösel (Hrsg.), Deutsches und Internationales Steuerrecht, Festschrift für Christiana Djanani zum 60. Geburtstag, Seite 502 f und die dort angeführten Verweise) und die Verwaltungspraxis von neueren OECD-Entwicklungen abweicht (vgl. Loukota/Jirousek, a.a.O., Z 17 Rz 53), spricht für diese Auffassung vor allem das oben bereits dargelegte Erfordernis eines öffentlichen Auftritts, aus dem wiederum abgeleitet werden kann, dass die Einkünfte in einem direkten Zusammenhang mit dem öffentlichen Auftritt des Künstlers oder Sportlers stehen müssen und der Besteuerung im Tätigkeitsstaat (Auftrittsstaat) daher nur im direkten Konnex mit der konkreten sportlichen Tätigkeit ausgerichtete Prämien und Preisgelder unterliegen (vgl. EAS 920 vom 2. 8.1996, betreffend einen Radprofi; ebenso mit ausführlicher Begründung das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. Mai 2008, II. Öffentlich-rechtliche Abteilung 2C\_276/2007 / zga, betreffend einen Radprofi). Nicht in Betracht kommt die Anwendung der Künstler- und Sportlerregelung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls, wenn, so wie im Beschwerdefall, ein im Schätzungswege ermittelter Anteil an einer Pauschalvergütung ausschließlich als Entgelt für die absolvierten Trainingseinheiten anzusehen ist und nicht erkennbar ist, dass der Beschwerdeführer überhaupt eine damit im Zusammenhang stehende auftrittsbezogene Vergütung erhalten hätte.

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts richtet sich somit auch hinsichtlich der auf die aktive Betätigung des Beschwerdeführers entfallenden Einkünfte nach den für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit maßgeblichen Bestimmungen. Wie bereits oben dargelegt, kommt dem Tätigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien (ebenso nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Zypern) dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn die Tätigkeit in seinem Staatsgebiet ausgeübt wird.

Eine Ausnahme von dem in Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien bzw. Art. 15 Abs. 1 DBA-Zypern statuierten Tätigkeitsprinzip sehen die beiden Abkommen in Art. 15 Abs. 2 vor. Demnach dürfen Bezüge aus unselbstständiger Arbeit auch dann im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn sich der Empfänger der Bezüge innerhalb von 12 Monaten nicht länger als 183 Tage im anderen Staat aufhält und die Vergütungen nicht von einem oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber gezahlt werden und die Vergütungen auch nicht von einer Betriebstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Soweit die nichtselbstständige Tätigkeit in Rumänien aktiv ausgeübt wurde, steht das Besteuerungsrecht aufgrund des dort ansässigen Arbeitgebers somit unabhängig von der Dauer der dort ausgeübten Tätigkeit Rumänien zu. Die auf die Tätigkeit in Rumänien entfallenden Einkünfte ([Betrag-6] Euro) sind daher gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA-Rumänien in Österreich von der Besteuerung auszunehmen und im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Soweit die Tätigkeit auf Zypern ausgeübt wurde, sind sämtliche Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Zypern für ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates erfüllt und sind die daraus resultierenden Einkünfte ([Betrag-6] Euro) daher in Österreich zu besteuern.

Ergänzend wird angemerkt, dass es für die Frage der Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht entscheidend ist, ob es sich bei der Entschädigungszahlung, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, um eine bereits versteuerte Nettozahlung handelt. Abgesehen davon, dass ein Nachweis über die Besteuerung in Rumänien nicht erbracht wurde, ergibt sich aus dem Abkommen bezüglich der Auslegung einer für die Zuteilung des Besteuerungsrechts maßgeblichen Abkommensregelung bzw. der darauf basierenden Besteuerung in einem Vertragsstaat keine Bindung für den anderen Vertragsstaat. Im Falle einer tatsächlichen Besteuerung der Entschädigungszahlung in beiden Vertragsstaaten sieht Art. 26 DBA-Rumänien zur Vermeidung einer solcherart eintretenden Doppelbesteuerung im Übrigen die Möglichkeit zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens vor.

Unerheblich ist schließlich auch, ob die vom Spielervermittler ausbezahlte Entschädigungszahlung bei diesem, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt wurde, besteht doch auch diesbezüglich keine Bindungswirkung und kann angesichts der gegebenen Sachlage kein Zweifel bestehen, dass die Zahlung die Wurzel im Dienstverhältnis mit dem rumänischen Verein hatte und beim Beschwerdeführer daher zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geführt hat.

Zusammengefasst waren sowohl die auf Trainings- und Vorbereitungsaktivitäten entfallenden Einkünfte als auch die Entschädigungszahlung für die vorzeitige Vertragsauflösung nicht unter die Künstler- und Sportlerregelung, sondern unter die Bestimmung des Artikel 15 DBA-Rumänien bzw. soweit die Tätigkeit auf Zypern ausgeübt wurde unter Artikel 15 DBA-Zypern zu subsumieren. Das Besteuerungsrecht für die

auf die vorzeitige Vertragsauflösung entfallende Entschädigungszahlung ([Betrag-3] Euro) kommt nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien Österreich zu, wobei die inländische Besteuerung unter Berücksichtigung der Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 vorzunehmen war. Ebenso waren die auf die aktive Betätigung auf Zypern entfallenden Einkünfte ([Betrag-6] Euro) nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Zypern in Österreich zu besteuern. Die auf die aktive Betätigung in Rumänien entfallenden Einkünfte ([Betrag-6] Euro) waren von der österreichischen Besteuerung auszunehmen und im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde daher teilweise Folge zu geben. Darüberhinaus war sie als unbegründet abzuweisen.

#### **IV. Zulässigkeit der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob Entschädigungszahlungen für eine vorzeitige Beendigung eines Dienstverhältnisses nach Abkommensregelungen, die Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens vergleichbar sind, dem Kausalitätsprinzip folgend in jenem Staat der Besteuerung unterliegen, der auch hinsichtlich der Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuerungsberechtigt war, oder aber mangels konkretem Bezug zur dort aktiv ausgeübten Tätigkeit, im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind, existiert - soweit erkennbar - keine höchstgerichtliche Judikatur und liegt damit eine entscheidungswesentliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Gleches gilt hinsichtlich der Frage, ob auf Trainings- und Vorbereitungszeiten entfallende Lohnzahlungen unter die abkommensrechtliche Künstler- und Sportlerregelung (hier: gemäß Art. 17 DBA-Rumänien bzw. Art. 17 DBA-Zypern) fallen. Eine (ordentliche) Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 10. Dezember 2014