

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch K & E Wirtschaftstreuhand GmbH, Hofgasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 01. Dezember 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 21. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen 3.982,70 Euro.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 8.530,70 Euro.

Das **Einkommen** des Jahres 2014 beträgt **8.470,70 Euro**.

Die bei der Veranlagung zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte betragen 8.086,09 Euro.

Der auf das Einkommen anzuwendende Durchschnittssteuersatz beträgt 12,25%.

Die **Einkommensteuer** für das Jahr **2014** beträgt **693 Euro**.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Profigolfspieler. Im Jahr 2014 erzielte er steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.680 Euro. Da der Bf. für das Jahr 2014 keine Einkommensteuererklärung abgab, schätzte das Finanzamt die Höhe seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 184 BAO mit 10.000 Euro und setzte die Einkommensteuer mit 928 Euro fest. Der am 21. Oktober 2016 ausgefertigte

Bescheid wurde dem Bf. mit Rückschein zugestellt. Der erste Zustellversuch erfolgte am 27. Oktober 2016. Da der Bf. vom Zusteller nicht angetroffen wurde, lag der Bescheid in der Folge am Postamt zur Abholung bereit, wovon der Bf. durch eine Nachricht im Hausbrieffach verständigt wurde. Die Sendung wurde vom Bf. nicht behoben und am 16. November 2016 an das Finanzamt retourniert.

Am 1. Dezember 2016 brachte der Bf. eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 ein und begehrte, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.171,15 Euro festzusetzen. Er nehme als Profigolfspieler an Golfturnieren im In- und Ausland teil. Sportler könnten auf Antrag die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit pauschal ermitteln. Er habe im Jahr 2014 die Voraussetzungen für die Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung (BGBl. II Nr. 418/2000) erfüllt. Da das Finanzamt diese nicht angewendet habe, habe es die Besteuerungsgrundlagen zu hoch geschätzt. Der Bf. legte der Beschwerde eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 bei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Dezember 2016 als nicht fristgerecht eingebracht zurück. In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt aus, gemäß § 17 Abs. 3 ZustellG beginne der Lauf der Frist mit dem Tag, an dem „das Dokument“ erstmals zur Abholung bereitgehalten werde. Da dies der 27. Oktober 2016 gewesen sei, sei die Beschwerde als verspätet zurückzuweisen.

In dem gegen diesen Bescheid eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, hinterlegte Dokumente gelten dann nicht als zugestellt, wenn sich ergebe, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen habe können, doch werde die Zustellung gemäß § 17 Abs. 3 ZustellG an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte. Der Bf. habe sich in der Zeit von 27. Oktober 2016 bis 3. November 2016 auf Urlaub in einem Familienquartier in A befunden. Vom Eintreffen des Einkommensteuerbescheides 2014 habe er daher erst nach seiner Rückkehr am 4. November 2016 Kenntnis erlangt. Die Beschwerde vom 1. Dezember 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21. Oktober 2016 sei somit innerhalb der offenen Rechtsmittelfrist eingebracht worden. Hinsichtlich der Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit dem bloßen Hinweis, laut Angabe der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag sei der Bf. im Zeitpunkt der Zustellung im Familienquartier in A gewesen, dem Bundesfinanzgericht vor. Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht, den Vorlagebericht zu ergänzen, gab das Finanzamt bekannt, dass die Höhe der Einkünfte des Bf. in Ermangelung abgegebener Erklärungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen auf Grund des im Fragebogen angegebenen voraussichtlichen Jahresumsatzes von 30.000 Euro mit 10.000 Euro geschätzt worden sei. Ohne Einbeziehung der Sportlerpauschalierung, die zu hinterfragen sei, sei der vom Finanzamt angesetzte Betrag in etwa richtig gewesen. Zur Zurückweisung der Beschwerde als verspätet führte das Finanzamt aus, dass der Bf. auch dann, wenn er bis

3. November 2016 im Familienquartier gewesen sei, den Rsb-Brief rechtzeitig abholen und die Beschwerde rechtzeitig einbringen oder um Verlängerung der Rechtsmittelfrist ansuchen hätte können. Vor Ergänzung des Vorlageberichts ersuchte das Finanzamt den Bf., einen Nachweis für seinen Aufenthalt von 27. Oktober 2016 bis 3. November 2016 zu erbringen sowie die Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2014 belegmäßig nachzuweisen. In Beantwortung dieses Vorhalts legte der Bf. eine detaillierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 (Ermittlung der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“) und weiters eine Übersicht zu den im Kalenderjahr 2014 vereinnahmten Preisgeldern vor. Zur Frage seines Aufenthalts in A gab der Bf. an, es handle sich um eine Familienunterkunft in B im Eigentum seiner Mutter. Belegmäßige Nachweise für seinen Aufenthalt gäbe es daher nicht. Eine Bestätigung einer dritten Person über seinen Aufenthalt könne er jedoch nachreichen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts wurde der Bf. aufgefordert, eine Aufstellung aller Sportveranstaltungen im In- und Ausland, an denen er im Kalenderjahr 2014 teilgenommen habe, vorzulegen. Da er bisher nur seine im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen absolvierten Auftritte bekannt gegeben habe, könne nicht überprüft werden, ob er die Voraussetzungen für die Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung erfülle. Dem Bf. wurde weiters vorgehalten, dass er laut Internet-Recherche im Streitjahr ein Golfturnier in C gewonnen und ein Preisgeld in Höhe von 3.000 Euro erhalten habe, das in seiner dem Finanzamt übermittelten Aufstellung seiner im Jahr 2014 als Berufsgolfspieler erzielten Einnahmen nicht aufscheine. Der Bf. wurde daher aufgefordert, alle im Jahr 2014 erhaltenen Preisgelder bekannt zu geben und eine berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhalts legte der Bf. eine Aufstellung der Turniere vor, an denen er im Jahr 2014 teilgenommen habe, und führte dazu aus, dass von insgesamt 81 Auftrittstagen (bei Sportveranstaltungen) 70 Tage auf das Ausland und 11 Tage auf das Inland entfallen seien. Zu dem Preisgeld in Höhe von 3.000 Euro führte der Bf. aus, dass er bisher der Meinung gewesen sei, dass dieses Preisgeld in der von ihm dem Finanzamt bekannt gegebenen Abrechnung bereits enthalten sei. Tatsächlich sei seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung um diesen Betrag zu ergänzen. Weitere bisher nicht bekannt gegebene Preisgelder habe er nicht erzielt.

Der Bf. gab nunmehr in Österreich zu versteuernde Einkünfte als Profigolfspieler in Höhe von 3.982,70 Euro bekannt, wobei der im Rahmen der Anwendung der Sportlerpauschalierung zu berücksichtigende Progressionsvorbehalt laut Bf. 8.086,09 Euro betrage.

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

### **1) Rechtzeitigkeit der Beschwerde:**

### **Sachverhalt:**

Der am 21. Oktober 2016 ausgefertigte Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 wurde dem Bf. mit Rückschein zugestellt. Der erste Zustellversuch erfolgte am 27. Oktober 2016. Da der Bf. vom Zusteller nicht angetroffen wurde, lag der Bescheid in der Folge am Postamt zur Abholung bereit, wovon der Bf. durch eine Nachricht im Hausbrieffach verständigt wurde. Die Sendung wurde vom Bf. nicht behoben und am 16. November 2016 an das Finanzamt retourniert.

Im Beschwerdeverfahren gab der Bf. an, in der Zeit von 27. Oktober 2016 bis 3. November 2016 in einem Familienquartier in A auf Urlaub gewesen zu sein. Vom Eintreffen des Einkommensteuerbescheides 2014 habe er daher erst nach seiner Rückkehr am 4. November 2016 Kenntnis erlangt. Seine Mutter, die Inhaberin der Wohnung, in der er sich aufgehalten habe, könne seine Anwesenheit in A bestätigen.

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kein Grund vorliegt, an den Angaben des Bf. zu zweifeln - auch das Finanzamt ist laut der im Schreiben vom 4. April 2017 nachgereichten Darstellung des Sachverhalts offensichtlich davon ausgegangen, dass der Bf. in dem von ihm angegebenen Zeitraum in A war – wird als erwiesen angesehen, dass sich der Bf. in der Zeit von 27. Oktober 2016 bis 3. November 2016 nicht an der Zustelladresse (Abgabestelle) aufgehalten hat.

### **Rechtsgrundlagen:**

§ 17 Abs. 1 ZustG lautet:

Kann das Dokument an der Abgabestelle nicht zugestellt werden und hat der Zusteller Grund zur Annahme, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, so ist das Dokument im Falle der Zustellung durch den Zustelldienst bei seiner zuständigen Geschäftsstelle, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn sie sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen.

§ 17 Abs. 3 ZustG lautet:

Das hinterlegte Dokument ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzulegen. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im des § 13 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.

### **Rechtliche Würdigung:**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 25.06.2015, Ro 2014/07/0107, m.w.N.) wird die durch den dritten Satz des § 17 Abs. 3 ZustG normierte Zustellwirkung der Hinterlegung nicht durch die Abwesenheit von der Abgabestelle schlechthin, sondern nur durch eine solche Abwesenheit von der Abgabestelle ausgeschlossen, die bewirkt, dass der Empfänger wegen seiner Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte.

„Rechtzeitig“ im Sinn des § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, ist dahingehend zu verstehen, dass dem Empfänger noch jener Zeitraum für ein Rechtsmittel zur Verfügung steht, der ihm auch im Falle einer vom Gesetz tolerierten Ersatzzustellung üblicherweise zur Verfügung gestanden wäre. Wenn daher der Empfänger durch den Zustellvorgang nicht erst später die Möglichkeit erlangt, in den Besitz der Sendung zu kommen, als dies bei einem großen Teil der Bevölkerung infolge ihrer Berufstätigkeit der Fall gewesen wäre, so muss die Zustellung durch Hinterlegung als ordnungsgemäß angesehen werden (vgl. VwGH 22.12.2016, Ra 2016/16/0094, m.w.N.). Von einer im Sinn des § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, rechtzeitigen Kenntniserlangung von der Zustellung kann daher nur dann die Rede sein, wenn dem Empfänger die wahrzunehmende Frist ungekürzt oder zumindest nahezu ungekürzt zur Verfügung steht. Diese Voraussetzung ist zB dann nicht mehr gegeben, wenn der Empfänger – wie in dem dem Erkenntnis VwGH 25.06.2015, Ro 2014/07/0107, zugrunde liegenden Fall - erst sieben Tage nach dem Beginn der Abholfrist an die Abgabestelle zurückkehrt. In diesem Fall kann laut Verwaltungsgerichtshof nicht mehr gesagt werden, die Partei habe noch „rechtzeitig“ im Sinn des § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, vom Zustellvorgang Kenntnis erlangt.

Im vorliegenden Fall erfolgte der erste Zustellversuch am 27. Oktober 2016. Da der Zusteller den Bf. an diesem Tag nicht an der Abgabestelle antraf, wurde der Bescheid hinterlegt und lag ab dem folgenden Tag zur Abholung bereit. Da es sich beim 28. Oktober 2016 um einen Freitag handelte, hätte ein Großteil der berufstätigen Bevölkerung den Bescheid erst am Montag, den 31. Oktober 2016, behoben. Diese Fristverkürzung hätte daher noch als vom Gesetzgeber gewollt in Kauf genommen werden müssen. Der Bf. war jedoch bis 3. November 2016 von der Abgabestelle abwesend. Der der Rückkehr des Bf. an die Abgabestelle folgende Tag, an dem der Bf. den Bescheid hätte beheben können, war somit der 4. November 2016. Dem Bf. wäre für ein Rechtsmittel nicht mehr jener Zeitraum zur Verfügung gestanden, der einem Empfänger, der infolge Berufstätigkeit erst später in den Besitz einer Sendung kommt, üblicherweise zur Verfügung gestanden wäre. Damit erlangte der Bf. nicht mehr „rechtzeitig“ im Sinn des § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, Kenntnis vom Zustellvorgang. Die Zustellung an den Bf. wurde gemäß § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, daher erst an dem seiner Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag, somit am 4. November 2016, wirksam. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde am 1. Dezember 2016 somit rechtzeitig erhoben.

## **2) Besteuerung der Einkünfte:**

### **Sachverhalt:**

Der Bf. erzielte im Streitjahr Einnahmen als Berufsgolfspieler in Höhe von 41.259,57 Euro. Davon entfielen 14.000 Euro auf Sponsorgelder und 27.259,57 Euro auf Preisgelder. Von insgesamt 81 Tagen, an denen der Bf. im Streitjahr an Turnieren bzw. Sportveranstaltungen teilnahm entfielen 70 Tage auf das Ausland und 11 Tage auf das Inland. Der Bf. ermittelte seinen Gewinn aus selbständiger Arbeit unter Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung.

### **Rechtsgrundlagen:**

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern, BGBl. II Nr. 418/2000, (in der Folge: Sportlerpauschalierungsverordnung) lautet:

§ 1: Auf Antrag hat die Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Anteils der Einkünfte von selbständig tätigen Sportlern pauschal zu erfolgen. Die pauschale Ermittlung ist nur zulässig, wenn der Sportler in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und im Kalenderjahr überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Ausland auftritt. Die pauschale Ermittlung hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit zu umfassen.

§ 2: Der Anteil der in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich Werbetätigkeit beträgt 33% der insgesamt im Kalenderjahr erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit.

§ 3: Erfolgt eine pauschale Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 1, ist eine Anrechnung ausländischer Steuern, die für Einkünfte im Sinn des § 1 entrichtet wurden, ausgeschlossen. Ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen.

### **Rechtliche Würdigung:**

Die Sportlerpauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 418/2000, ist – wie der Bf. bereits ausführte - anzuwenden, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers
- selbständige Ausübung einer Tätigkeit als Sportler
- im Kalenderjahr der Veranlagung überwiegen die Auftritte im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Verhältnis zu den Auftritten im Inland im Rahmen von Sportveranstaltungen.

Diese Voraussetzungen sind beim Bf. im Streitjahr erfüllt.

Die in Österreich im Streitjahr zu versteuernden Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit als Profigolfspieler betragen daher 3.982,70 Euro. Die bei der Veranlagung zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte betragen 8.086,09 Euro.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

In der vorliegenden Beschwerde wird keine Rechtsfrage aufgeworfen, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Hinsichtlich der Frage der Rechtzeitigkeit der Erhebung einer Beschwerde wird die vom Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen VwGH 25.06.2015, Ro 2014/07/0107, und VwGH 22.12.2016, Ra 2016/16/0094, vertretene Rechtsansicht übernommen, wonach von einer im Sinn des § 17 Abs. 3 ZustG, vierter Satz, rechtzeitigen Kenntniserlangung von der Zustellung nur dann die Rede sein kann, wenn dem Empfänger des Dokuments die wahrzunehmende Frist ungekürzt oder zumindest nahezu ungekürzt zur Verfügung steht, was dann nicht mehr der Fall ist, wenn der Empfänger erst sieben Tage nach Beginn der Abholfrist an die Abgabestelle zurückkehrt. Bei der Ermittlung der Höhe der in Österreich zu versteuernden Einkünfte sowie der auf diese Einkünfte entfallenden Einkommensteuer wurden die Bestimmungen der Sportlerpauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 418/2000 angewendet.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 22. Juni 2017