



Besteuerung von Spitzensportlern

StG 18 I

DBG 18 I

OECD-MA 17

1. AUSGANGSLAGE UND RECHTSFRAGE

Im Kanton Graubünden ansässige, international tätige Spitzensportler (insbesondere alpine Skirennfahrer, nordische Skilangläufer, Mountainbike-Fahrer) haben mit ihren Ausrüstern und Sponsoren leistungsabhängige Verträge abgeschlossen. D.h. die Sportler werden einerseits von den Ausrüstern und Sponsoren mit einem garantierten **Fixum** als Gegenleistung für das Recht zur Verwendung des Namens und des Bildes des Sportlers bzw. für die Verwendung des Ausrüstungsmaterials an Renn- und Werbeveranstaltungen entschädigt (Sponsoring Fees). Andererseits werden darüber hinaus **Klassierungsprämien** (Ranking Prämien) für sportliche Erfolge an Rennveranstaltungen ausgerichtet.

Einen weiteren Einkommensbestandteil der Spitzensportler stellen die von den Rennveranstaltern ausgerichteten **Start- und Preisgelder** (Prize Money und Appearance Fees) dar.

Es stellt sich die Frage, wie diese Einkünfte der im Kanton Graubünden ansässigen Spitzensportler im internationalen Verhältnis zu besteuern sind.

Ebenfalls behandelt wird die Besteuerung von Sportlern mit Ansässigkeit im Ausland und Tätigkeit in Graubünden.

2. ERWÄGUNGEN

2.1 Steuerliche Ansässigkeit in der Schweiz

2.1.1 Allgemeines

Nach StG 6 I sind natürliche Personen auf Grund ihrer persönlichen Zugehörigkeit im Kanton Graubünden steuerpflichtig, wenn sie hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (vgl. DBG 3 I). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt. Sie erstreckt sich weltweit auf alle Einkünfte mit Ausnahme der im Ausland befindlichen Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke (DBG 6 I). Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (StG 16 I; DBG 16 I). Steuerbar sind namentlich alle Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit (StG 17 und 18 bzw. DBG 17 f.) sowie Einkünfte (Lizenzen) aus der Überlassung immaterieller Güter zum Gebrauch oder zur Nutzung (StG 21 I lit. e bzw. DBG 20 I lit. f).

Demzufolge unterliegen auch alle Einkünfte der Spitzensportler aus ihrer Tätigkeit als Skirennfahrer, Langläufer, Radsportler etc. und aus der Vermarktung der Rechte an ihrer Person wie Name, Bild und Unterschrift der Besteuerung in der Schweiz bzw. in

Graubünden¹. Fraglich ist einzig, ob und inwieweit die schweizerische Steuerhoheit aufgrund der internationalen Tätigkeit als Berufssportler durch **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) der Schweiz zurückgedrängt wird.

2.1.2 Sportlerklausel gemäss DBA

Die Schweiz unterhält mit praktisch sämtlichen Staaten, in denen die im Kanton Graubünden ansässigen Spitzensportler in aller Regel ihre Wettkämpfe, Auftritte oder Trainingseinheiten absolvieren, ein DBA.

Alle DBA der Schweiz mit den in Frage kommenden Staaten enthalten eine Bestimmung, welche jener von Art. 17 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) entspricht. Nach dieser Klausel können Einkünfte, die eine in der Schweiz ansässige Person als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Vertragsstaat besteuert werden².

Unter einem Sportler i.S.v. OECD-MA 17 I ist eine Person zu verstehen, die im Tätigkeitsstaat an einem öffentlichen Wettkampf teilnimmt. Die Einkünfte, die der Sportler für seine sportbezogenen Auftritte erhält, können daher in den jeweiligen Staaten besteuert werden. Der Auftrittsbezogenheit des Sportlerbegriffs entspricht die **Auftrittsbezogenheit des Entgelts**. Neben den Auftrittsvergütungen (Gage) gehören auch Preisgelder, Antrittsprämien und dergleichen dazu. Von der Sportlerklausel erfasst werden sowohl **Einkünfte aus selbständiger als auch aus unselbständiger Tätigkeit**³.

Die Sportlerklausel greift indessen nur für Einkünfte Platz, welche in **direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den sportlichen Auftritten** selbst stehen, sich mit hin auf eine bestimmte Veranstaltung beziehen⁴. Stehen diese Einkünfte nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem Auftritt oder der öffentlichen Darbietung, so finden die weiteren Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens über die selbständige oder unselbständige Arbeit oder über die Lizenzgebühren (d.h. für die Vermarktung der immateriellen Rechte am Namen, Bild und Wort) Anwendung⁵ (vgl. OECD-MA 7, 12 oder 15⁶). Es ist daher stets zu prüfen, wofür und aus

¹ Vgl. StRK ZH I ZH 17.4.1997, in: StE 1997 A 31.4 Nr. 5.

² Nach DBA-USA 17 I steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte eines Sportlers dann nicht dem Auftrittsstaat zu, wenn die Bruttoeinnahmen aus dieser Tätigkeit (einschliesslich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten) für das betreffende Steuerjahr USD 10'000 oder den Gegenwert in CHF nicht übersteigen.

³ BGer vom 6.5.2008, 2C_276/2007, E. 5.3; Thomas Graf/Hansjürg Christoffel, in: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 17 OECD-MA N 71.

⁴ StRK ZH 17.4.1997, in: StE 1997 A 31.4 Nr. 5; Graf/Christoffel, a.a.O., Art. 17 OECD-MA N 67; Roger M. Cadosch, Besteuerung von Sportlern im internationalen Verhältnis, in: Sport und Recht, Bern 2007, S. 309; Xavier Oberson, Taxation of Artistes and Sportsmen in Switzerland, in: International Taxation of artistes & sportsmen, Basel/Genf/Zürich 2009, S. 25 u. 29.

⁵ BGer vom 23.6.2023, 9C_682/2022, E. 8.2; BGer vom 6.5.2008, 2C_276/2007, E. 5.5; Graf/Christoffel, a.a.O., Art. 17 OECD-MA N 68; Cadosch, a.a.O., S. 309.

⁶ Selbständige Erwerbstätigkeit (OECD-MA 7): Besteuerungsrecht steht dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, im Staat, wo die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, besteht eine Betriebsstätte (was bei Sportlern kaum je der Fall sein dürfte). Unselbständige Erwerbstätigkeit (OECD-MA 15): Besteuerungsrecht steht dem Staat zu, wo die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (Arbeitsortsprinzip); vorbehalten bleiben Fälle, in denen die sog. Monteur-Klausel zur Anwendung gelangt (Besteuerungsrecht

welchem Anlass der Sportler sein Entgelt bezieht. Als spezielle Zuteilungsnorm ist OECD-MA 17 I **restriktiv** auszulegen⁷.

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA beinhaltet eine Ausdehnung von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in persönlicher Hinsicht, indem auch Sportlereinkünfte erfasst werden, die nicht dem Sportler selber, sondern einem Dritten zufließen. D.h., dass gemäss Art. 17 Abs. 2 OECD-MA Einkünfte im Sinne von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA unabhängig von der Person des Empfängers der Einkünfte im Staat des sportlichen Auftritts besteuert werden können. Beim Dritten kann es sich beispielsweise um eine Sportlergesellschaft handeln, die sämtliche Einkünfte im Zusammenhang mit der Tätigkeit des betreffenden Sportlers vereinnahmt. Der Sportler stellt dieser Gesellschaft seine Arbeitskraft sowie die Rechte an seiner Person zur Verfügung. Von der Gesellschaft erhält der Sportler für seine Arbeitstätigkeit ein Salär und je nach Ertragslage einen jährlichen Bonus, allenfalls auch Dividenden. Ob eine Sportlergesellschaft nach internem Recht steuerlich akzeptiert wird, ist im Einzelfall zu beurteilen.

2.1.3 Start- und Preisgelder sowie Klassierungs-Prämien

Die Entrichtung von Start- und Preisgeldern durch Rennveranstalter, Ausrüster oder Sponsoren steht unmittelbar mit der sportlichen Tätigkeit in Zusammenhang und kann daher dem Anwendungsbereich von OECD-MA 17 I zugeordnet werden. Dasselbe gilt für Klassierungs-Prämien⁸ durch Ausrüster oder Sponsoren für Erfolge in einzelnen Rennen. Da diese Zahlungen **direkt von der sportlichen Leistung abhängen**, sind sie dem jeweiligen **Austragungsort** einer Sportveranstaltung (sei es in der Schweiz oder im Ausland) **zuzuweisen**⁹. Da die Schweiz nach der grossen Mehrheit der DBA die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anwendet, wird nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. In der Schweiz fällt die Besteuerung der an die Sportler ausbezahlten Start- und Preisgelder sowie Klassierungs-Prämien für Rennen im Ausland somit auch dann ausser Betracht, wenn der jeweilige Austragungsstaat darauf keine Quellensteuer erhebt¹⁰. Diese Einkünfte können in der Schweiz nur satzbestimmend berücksichtigt werden (StG 9 I; DBG 7 I). Demnach unterliegen nur Start- und Preisgelder sowie Klassierungs-Prämien für in der Schweiz ausge-

beim Ansässigkeitsstaat; OECD-MA 15 II). Dies ist der Fall, wenn sich der Empfänger im Arbeitsstaat nicht länger als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten aufhält, die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Arbeitsstaat ansässig ist, und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Arbeitsstaat hat. Lizenzgebühren (OECD-MA 12): Besteuerungsrecht steht dem Ansässigkeitsstaat zu.

⁷ BGer vom 6.5.2008, 2C_276/2007, E. 5.6; Graf/Christoffel, a.a.O., Art. 17 OECD-MA N 49; Oberson, a.a.O., S. 29.

⁸ Zusätzlich zu den fixen Grundentschädigungen ausbezahlte, erfolgsabhängige Entschädigungen für Spitzenplätze bei einzelnen Rennveranstaltungen.

⁹ BGer vom 6.5.2008, 2C_276/2007, E. 6.4; Graf/Christoffel, a.a.O., Art. 17 OECD-MA N 73; Cadosch, a.a.O., S. 311.

¹⁰ Eine Ausnahme besteht dann, wenn das betreffende DBA die Befreiung (mit Progressionsvorbehalt) nur beim Nachweis der Besteuerung der Einkünfte im Austragungsstaat vorsieht. Einen solchen Vorbehalt der effektiven Besteuerung enthält derzeit einzig das DBA mit den Niederlanden (vgl. DBA-NL 22 V lit. a). Folglich sind den Niederlanden zur Besteuerung zugewiesene Sportlereinkünfte in der Schweiz nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn die tatsächliche Besteuerung in den Niederlanden nachgewiesen wird.

tragene Rennen der Besteuerung in der Schweiz; diese werden im interkantonalen Verhältnis am Steuerdomizil des Sportlers besteuert.

2.1.4 *Fixe Grundentschädigung*

Die von Sponsoren/Ausrüstern garantierten, fixen Grundentschädigungen sind **unabhängig von der sportlichen Leistung geschuldet**, weshalb sie nicht in Zusammenhang mit einzelnen Rennveranstaltungen gesetzt werden können¹¹. Für die Auszahlung des garantierten Fixums sind die Erfolge an einzelnen Rennen gerade nicht massgebend. Diese Vergütungen hängen vielmehr von der bereits bestehenden Popularität des Sportlers ab und können grundsätzlich als Entgelt dafür angesehen werden, dass der Sportler seine persönliche Bekanntheit zur Verfügung stellt, um einen Werbeeffect zu erzielen¹². Die Einkünfte aus den fixen Grundentschädigungen von Ausrüstern und Sponsoren fallen somit nicht in den Anwendungsbereich von OECD-MA 17 I.

Bei diesen Entschädigungen handelt es sich in aller Regel um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, weshalb sich deren Besteuerung nach OECD-MA 7 I richtet. Da die Sportler in den jeweiligen Auftrittsstaaten über keine Betriebsstätten verfügen, fällt das **Besteuerungsrecht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat** zu. Die Besteuerung der fixen Grundentschädigungen von Ausrüstern und Sponsoren hat somit vollumfänglich in der Schweiz zu erfolgen.

Fixe Grundentschädigungen von Sponsoren bzw. Ausrüstern werden im interkantonalen Verhältnis am Steuerdomizil des Sportlers besteuert.

2.1.5 *Ranking-Prämien*

Allfällige Ranking-Prämien für Spitzenklassierungen in den Disziplinen-Gesamtwertungen und/oder Weltranglisten lassen sich **nicht unmittelbar einem aktuellen sportlichen Auftritt** bzw. bestimmten einzelnen Austragungsorten von Rennveranstaltungen **zuordnen**, weshalb OECD-MA 17 I auf diese Einkünfte keine Anwendung findet¹³. Die **Besteuerung** dieser Prämien hat daher ebenfalls vollumfänglich **in der Schweiz** als Ansässigkeitsstaat zu erfolgen (vgl. Ziff. 2.1.4).

2.1.6 *Einkünfte in Form von Lizenzgebühren*

Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten oder sonstigen Rechten an geistigem Eigentum stehen in aller Regel in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einem bestimmten sportlichen Auftritt¹⁴. Aus diesem Grunde sind die entsprechenden Einkünfte in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat zu versteuern (vgl. OECD-MA 12 I).

¹¹ BGer vom 6.5.2008, 2C_276/2007, E. 6.3 und 6.4; Graf/Christoffel, a.a.O., Art. 17 OECD-MA N 76; Cadosch, a.a.O., S. 311.

¹² Grossmann, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, Bern/Stuttgart/Wien 1992, S. 114.

¹³ Cadosch, a.a.O., S. 311.

¹⁴ Bspw. wenn ein Sponsor eine Produktlinie mit Namen, Unterschrift oder Bild des Sportlers kennzeichnet und der Sportler an den Einnahmen aus den Produktverkäufen beteiligt ist.

2.2 Steuerliche Ansässigkeit im Ausland

2.2.1 Allgemeines

Sportler mit Ansässigkeit im Ausland, die im Kanton Graubünden an Sportveranstaltungen teilnehmen, sind hier aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig (StG 8 I lit. a bzw. DBG 5 I lit. a). Die Steuerpflicht beschränkt sich auf die Einkünfte aus ihrer im Kanton persönlich ausgeübten Tätigkeit und weitere damit verbundene Entschädigungen. Die Steuer wird an der Quelle erhoben, d.h. beim Veranstalter eines Wettkampfs oder beim Sponsor bzw. Ausrüster (StG 100 I bzw. DBG 92 I). Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte nicht dem Sportler selbst, sondern einem Dritten (z.B. einer Sportlergesellschaft) zukommen (StG 100 II bzw. DBG 92 I).

2.2.2 Einschränkung durch DBA

Die aufgezeigte Ausgestaltung der Besteuerung im nationalen Recht entspricht OECD-MA 17 I¹⁵ bzw. der entsprechenden Bestimmung in den Doppelbesteuerungsabkommen, die die Schweiz abgeschlossen hat. Danach können die Einkünfte von Sportlern aus ihrer persönlich in dieser Eigenschaft ausgeübten Tätigkeit in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie die Tätigkeit ausüben. Dies bedeutet, dass auch bei Ansässigkeit der Sportler im Ausland der Besteuerungsanspruch der Schweiz durch die OECD-MA 17 I nachgebildeten Bestimmungen der DBA gewährleistet ist¹⁶. Wie unter Ziff. 2.1.2 dargelegt wurde, wendet der Kanton Graubünden bei Einkünften von Sportlern die sog. gemischte Methode an, wonach eine Aufteilung der Einkünfte auf den Ansässigkeitsstaat und die Tätigkeitsstaaten **nach Massgabe des Bezugs der Einkünfte zur sportlichen Tätigkeit** des Sportlers erfolgt. Diese Methode muss dieselbe sein, unabhängig davon, ob ein im Inland ansässiger Sportler im Ausland oder ein im Ausland ansässiger Sportler im Inland tätig wird¹⁷.

Demnach unterliegen die von Veranstaltern von Wettkämpfen im Kanton Graubünden an im Ausland ansässige Sportler ausbezahlten **Start- und Preisgelder** hier der **Quellenbesteuerung**. Von Ausrüstern bzw. Sponsoren ausgerichtete **Klassierungsprämien** für Erfolge in einzelnen in Graubünden ausgetragenen Wettkämpfen können hier nur dann mit der **Quellensteuer** erfasst werden, wenn diese Entschädigungen von einem **Ausrüster bzw. Sponsor mit Sitz oder einer Betriebsstätte in der Schweiz** ausbezahlt werden. Gemäss StG 100 III bzw. DBG 92 IV haftet der mit der Organisation der Darbietung im Kanton beauftragte Veranstalter solidarisch für die Quellensteuer.

Fixe Grundentschädigungen und Ranking-Prämien von Sponsoren wiederum dürfen nicht im Kanton Graubünden besteuert werden, da sich diese Entschädigungen nicht

¹⁵ Guido Jud/Patrick Meier, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Rz 5 zu Art. 92 DBG.

¹⁶ Eine Sonderregelung sieht DBA-USA vor, welcher sich für die Besteuerung der Sportler zwar weitgehend an den Vorgaben des OECD-MA orientiert, zusätzlich aber eine Höchstentschädigungs-Klausel enthält. In Fällen, in denen die gesamten Entschädigungen USD 10'000 nicht übersteigen, steht die Steuerhoheit dem Ansässigkeitsstaat und nicht dem Auftrittsstaat zu (vgl. auch FN 2).

¹⁷ Cadosch, a.a.O., S. 309.

unmittelbar einem aktuellen sportlichen Auftritt zuordnen lassen und daher dem Ansässigkeitsstaat des Sportlers zuzuweisen sind (vgl. Ziffern 2.1.4 und 2.1.5).

In Bezug auf das Quellensteuerverfahren kann auf die Merkblätter Nr. 120¹⁸ und Nr. 122¹⁹ der kantonalen Steuerverwaltung Graubünden sowie auf das Formular Nr. 121 der kantonalen Steuerverwaltung Graubünden²⁰ verwiesen werden.

¹⁸ Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
<https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/steuererklaerung/quellensteuer/WegleitungenMerkblätterTarife/Form%20120-2023-de.pdf>

¹⁹ Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten: Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen
<https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/steuererklaerung/quellensteuer/WegleitungenMerkblätterTarife/Form%20122-2023-de.pdf>

²⁰ [Formular Nr. 121](#).