

1997 ZH

a

A 31.4 Nr. 5

A Rechtsgrundlagen ausserhalb der einzelnen Steuergesetze

3 Staatsverträge und interkantonale Konkordate

31 Doppelbesteuerungsabkommen

31.4 Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten

DBA-USA. Einkünfte eines Berufssportlers. Start- und Preisgelder sind nach Massgabe der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen dem jeweiligen in- oder ausländischen Veranstaltungsort zuzuweisen. Soweit keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, sind sie ungeachtet einer allfälligen steuerlichen Erfassung am Veranstaltungsort am schweizerischen Wohnsitz zu besteuern. Sponsorenbeiträge unterliegen ebenfalls der Besteuerung am Wohnort, es sei denn, sie werden für Leistungen entrichtet, die mit den sportlichen Auftritten in den jeweiligen Tätigkeits- bzw. Wettkampfländern in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Steuer-Rekurskommission I Zürich, 17. April 1997

Rechtskräftig

A. Herr X. ist professioneller Sportler, vornehmlich in den Sparten ... (Winter) bzw. ... (Sommer). Diese Veranstaltungen finden in Europa und Nordamerika statt. Für die Teilnahme bzw. die Plazierung an diesen Anlässen erhält der Pflichtige regelmässig Start- und Preisgelder. Daneben empfängt er von verschiedenen Ausrüstern Sponsorenbeiträge, welche in ein Fixum sowie Klassierungsprämien gegliedert sind. Zu diesen Ausrüstern gehören namentlich die schweizerische Firma A. sowie die amerikanischen Firmen B., C., und D. Gemäss den geschlossenen Sponsorenverträgen verpflichtet sich der Pflichtige in der Regel, die Produkte der Ausrüster bei den jeweiligen Einsätzen zu benutzen und für verschiedene Werbemethoden zur Verfügung zu stehen.

Der Pflichtige deklarierte in den Steuererklärungen 1992 und 1993 gestützt auf eingereichte Betriebsrechnungen für die Geschäftsjahre 1991 und 1992 ein Gesamteinkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... sowie ein Reinvermögen von Fr. ... und Fr. ... Die internationale Steuerauscheidung nahm er in der Weise vor, dass er die erhaltenen Start- und Preisgelder dem jeweiligen in- oder ausländischen Veranstaltungsort zuordnete. Die Sponsorenbeiträge wies er dagegen dem Sitzstaat der leistenden Gesellschaft zu.

Der Steuerkommissär schloss sich nach durchgeführter Untersuchung der Ansicht des Pflichtigen hinsichtlich der Verlegung der erhaltenen Start- und Preisgelder an, indem er die für Sportanlässe im Ausland empfangenen solchen Einnahmen von der hiesigen Bemessungsgrundlage ausnahm und bloss für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigte. Bezüglich der Sponsorenbeiträge stellte er sich hingegen auf den Standpunkt, diese seien ausnahmslos in der Schweiz der Besteuerung zu unterwerfen. Auf dieser Grundlage schätzte er den Pflichtigen am 28. Februar 1995 ein.

B. Die hiergegen gerichtete Einsprache vom 29. März 1995, worin der Pflichtige erneut die Auffassung vertrat, die aus Amerika stammenden Sponsorengelder seien den USA zur Besteuerung zuzuweisen, wies die Steuerkommission Z. am 13. Juli 1995 ab. Aus der Begründung ist festzuhalten: Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-USA) existiere keine Sondernorm für Sportler, es gelte vielmehr die allgemeine Regel von Art. X des Abkommens. Laut den aktenkundigen Sponsorenverträgen bezögen sich die entsprechenden Vergütungen auf die weltweite Tätigkeit des Pflichtigen im Dienste dieser Firmen. Es handle sich somit nicht um eine spezifisch in den USA geleistete Tätigkeit. Da die Gegenleistung des Pflichtigen u. a. auch darin bestehe, diesen Firmen

generell seinen Namen und Fotografien für alle Werbematerialien zur Verfügung zu stellen, Hessen sich die Sponsorenvergütungen gar nicht auf die einzelnen Einsätze aufgliedern, weshalb kein Anwendungsfall von Art. X DBA-USA gegeben sei. Mithin seien die fraglichen Sponsorengelder zu Recht in der Schweiz besteuert worden. Überdies habe der Pflichtige auch nicht nachgewiesen, dass die Leistungen der Ausrüster bereits in den USA versteuert worden seien.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid liess der Pflichtige am 19. September 1995 fristgerecht Rekurs erheben und beantragen, er sei für die Steuerjahre 1992 und 1993 (bei gleichbleibendem Gesamteinkommen) mit einem hiesigen Reineinkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... einzuschätzen. Dieser Antrag kam in der Weise zustande, dass der Pflichtige von den Sponsorenbeiträgen der Firmen A., B., C. und D. vorweg 10 % der Schweiz zuschied. Den Restbetrag teilte er nach Massgabe des Verhältnisses der pro Bemessungsjahr im In- und Ausland insgesamt abgehaltenen Veranstaltungen der Schweiz oder dem Ausland zu, wobei er bezüglich des auf das Ausland entfallenden Anteils keine weitere Differenzierung mehr traf. Zur Begründung trug er Folgendes vor:

Art. 17 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) für Künstler und Sportler bzw. die entsprechenden Bestimmungen in den jeweiligen Abkommen seien auch anwendbar auf Prämienzahlungen von Ausrüstern, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Rennen im Ausland stünden. Das Arbeitsortprinzip gelte folglich nicht nur für Start- und Preisgelder, sondern auch hinsichtlich Prämienzahlungen für einen bestimmten Einsatz. Diese Überlegungen würden nunmehr auch bei der steuerlichen Zurechnung der A-Prämien berücksichtigt. Die Einkünfte aus den amerikanischen Sponsorenverträgen seien aufgrund von Art. X DBA-USA zur Hauptsache in den USA steuerbar. Dank der Addition der einzelnen Zahlungen der drei Sponsoren werde die im Abkommen gesetzte Limite von US\$ 10 000.– überschritten, weshalb das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte den USA zustehe. Das Arbeitsortprinzip von Art. 17 OECD-MA sei auch zur Auslegung von Art. X DBA-USA heranzuziehen. Demzufolge fielen bei einem Sportler auch Einkünfte aus Werbung und Sponsoring darunter, welche in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit Darbietungen im betreffenden Land stünden. Den Ausrüsterverträgen liege stillschweigend die Verpflichtung zugrunde, eine repräsentative Anzahl von Sportanlässen zu bestreiten. Auch sei die geschuldete Beratungstätigkeit direkte Folge seiner Erfahrungen aus den Veranstaltungen. Dass sein (erfolgreicher) Einsatz von den Ausrüstern vorausgesetzt werde, ergebe sich zudem ebenfalls aus der Prämienregelung in diesen Kontrakten. Die Werbeklauseln in den Vereinbarungen seien immer auf dem Hintergrund zu sehen, dass er möglichst viele Wettkämpfe möglichst erfolgreich bestreite. Zwar seien die Bestimmungen neutral, d. h. ohne Bezug auf Erfolg oder [Seite b](#)] Misserfolg, ausgestaltet, doch müsse einleuchten, dass sie für die Ausrüster in erster Linie von Interesse seien, wenn er auch gewinne. Im Rahmen dieser Veranstaltungen müsse er die entsprechenden Ausrüstungsgegenstände benutzen und zeigen. Diese Werbung sei deshalb Bestandteil seiner Auftritte. Die Entschädigungen der Ausrüster stünden daher in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Renneinsätzen, sie seien primär Entgelt für die sportlichen Einsätze. Eine darüber hinausgehende Werbung in Inseraten und Prospekten sei als marginal zu bezeichnen. Auch habe sich der Werbeeffect seines Namens noch nicht derart verselbständigt, dass mit ihm losgelöst von den sportlichen Erfolgen Werbung betrieben werden könnte. Seine Entschädigung setze sich bei allen drei Ausrüstern aus einem Fixum und Prämien zusammen. Diese beiden Entschädigungsbestandteile gehörten zusammen, die gesamte Entschädigung sei Entgelt für seine Auftritte. In Rechnung zu stellen sei ferner, dass die amerikanischen Steuerbehörden die gesamthaften Sponsorengelder (Fixum und Prämien) der Ausrüster nach Massgabe der in den USA und im Ausland bestrittenen Rennen aufteilten. Auf diese Weise werde dort das Arbeitsortprinzip beachtet. Solcherart habe auch die Schweiz zu verfahren. Er habe gestützt auf die eingereichten Listen in den Bemessungsjahren 1991 und 1992 41,03 % bzw. 38,64 % aller Einsätze in der Schweiz bestritten. Nur in diesem Verhältnis seien die Sponsorengelder der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen. Um dem Einwand Rechnung zu tragen, die Ausrüster könnten ihre Beiträge für Lizenzerteilungen ohne Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit gezahlt haben, habe er von den

Ausrüstervergütungen vorab 10 % zugunsten der Schweiz ausgeschieden. Obschon die Schweiz die auf das Ausland entfallenden Einkünfte unter Progressionsvorbehalt unbedingt, d. h. unbekümmert um eine effektive Doppelbesteuerung, freistellen müsse, liege im Verhältnis zu den USA auch eine tatsächliche Doppelbesteuerung vor.

In seiner Rekursantwort vom 16. Oktober 1995 schloss der Steuerkommissär auf Abweisung des Rechtsmittels. Er wies jedoch darauf hin, der Pflichtige habe in seiner Einnahmenaufstellung für drei amerikanische Einsätze keine Start- und Preisgelder verbucht. Ausserdem sei das Startgeld zweier Auftritte in der früheren Tschechoslowakei mangels Doppelbesteuerungsabkommen mit diesem Staat nicht dem Ausland, sondern der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen.

Mit Auflage vom 7. Februar 1997 hielt der Referent der Rekurskommission den Pflichtigen an, die Start- und Preisgeldbelege der darin erwähnten drei amerikanischen Einsätze beizubringen sowie zu einer durch die Verlegung der Startgelder für Veranstaltungen in der früheren Tschechoslowakei bedingten allfälligen Höhereinschätzung Stellung zu nehmen. Der Pflichtige liess sich am 11. März 1997 vernehmen. Der Steuerkommissär äusserte sich hierzu am 21. März 1997.

Die Rekurskommission wies den Rekurs ab und erhöhte das Reineinkommen zugleich um die Startgelder der beiden Einsätze in der früheren Tschechoslowakei. Sie begründete ihren Entscheid wie folgt:

«1. a) Gemäss der eingereichten Liste ist der Pflichtige am 29. Juni 1991 in M., am 6. Mai 1992 in H. und am 27. Mai 1992 in K. dreimal in den USA zu Sommereinsätzen gelangt, ohne dass (auf den ersten Blick) entsprechende Start- und Preisgelder in seine Jahresrechnungen 1991 und 1992 Eingang gefunden hätten. In seiner Stellungnahme vom 11. März 1997 hat er indessen glaubwürdig ausgeführt, bei Sommerveranstaltungen würden (im Unterschied zu den Wintereinsätzen) keine Start-, sondern bloss Preisgelder ausgerichtet. In M. habe er seinen sportlichen Einsatz zudem nicht beendet, weshalb dort auch kein Preisgeld ausgeschüttet worden sei. Es fragt sich deshalb nur noch, ob der Pflichtige für die übrigen beiden streitbetroffenen Auftritte nicht deklarierte Preisgelder erhalten hat. Das ist jedoch bei genauerer Prüfung der eingereichten Liste sowie der Jahresrechnung 1992 zu verneinen, weil die entsprechenden Zuflüsse darin erfasst sind. So hat die Veranstaltung in H. richtigerweise am 6. Juni 1992 und nicht wie angegeben am 6. Mai 1992 stattgefunden. Das damit verbundene Preisgeld ist unter dem Titel <...> verbucht worden. Der Anlass in K. ist am 27. Juni 1992 und nicht wie aufgeführt am 27. Mai 1992 ausgetragen worden. Das dabei erzielte Preisgeld ist unter dem Vermerk <...> in der Jahresrechnung erfasst. Demzufolge ist unter diesem Gesichtswinkel im Einklang mit der Auffassung des Steuerkommissärs in der Stellungnahme vom 21. März 1997 keine Aufrechnung vorzunehmen.

b) Der Pflichtige hat in seinen Jahresrechnungen 1991 und 1992 Startgelder für Winterveranstaltungen in der ehemaligen Tschechoslowakei von Fr. 2 500.– bzw. Fr. 2 000.– aufgeführt, welche der Steuerkommissär mangels Doppelbesteuerungsabkommen mit diesem Staat zu Unrecht von der hiesigen Besteuerung ausgenommen hat. Es ist deshalb beim zürcherischen Reineinkommen gestützt auf § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (StG, vgl. Erw. 2 a) eine entsprechende Aufrechnung vorzunehmen, unbekümmert darum, dass der Pflichtige auf diesen Betreffnissen am Wettkampfort bereits Steuern bezahlt hat, wie er in seiner Stellungnahme vom 11. März 1997 glaubwürdig dargelegt hat.

2. a) Gemäss § 19 lit. b StG gehören insbesondere Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zum steuerbaren Einkommen. Laut § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen, die im Kanton wohnen, hier für ihr gesamtes weltweit erzieltes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, sofern sie – wie hier – keine auswärtigen Betriebsstätten oder Liegenschaften besitzen.

Der Pflichtige ist professioneller Sportler und als solcher unstreitig Selbständigerwerbender. Der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton ist daher grundsätzlich

berechtigt, dessen weltweites Einkommen aus dieser Tätigkeit, mithin auch die Sponsorengelder der vier streitbetroffenen Ausrüster A., B., C. und D. der Besteuerung zu unterwerfen.

Das umschriebene Recht des Kantons auf die Besteuerung des weltweit erzielten Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird im internationalen Verhältnis eingeschränkt durch Staatsvertragsrecht (vgl. § 6 Abs. 1 StG). Dabei kann indessen nicht einfach ein genereller multinationaler Vergleich zwischen der Schweiz und dem Ausland angestellt werden, wie der Pflichtige wünscht. Vielmehr ist für jede einzelne Tätigkeit und jeden einzelnen Sponsorenvertrag unter dem Blickwinkel der jeweils in Frage stehenden Doppelbesteuerungsabkommen gesondert zu prüfen, welcher Staat das Besteuerungsrecht für das entsprechende Entgelt besitzt.

b) Bei alledem ist zu beachten, dass die Umstände, welche die Ausklammerung bestimmter Einkommensteile aus der hiesigen Bemessungsgrundlage gebieten, steuermindernder Natur sind. Sie sind deshalb vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Steuerpflichtige spätestens in der Rekurschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten (RB 1987 Nr. 35 mit Hinweisen). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der streitbetroffenen Leistungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der ausländischen Besteuerungsbefugnis möglich ist. Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substantiierung, so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zuungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55). Ausnahmsweise kann sich dieser, wenn ihm die Substantiierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar sind, auf Schätzungen berufen, sofern seine Sachdarstellung zumindest hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält.

3. Der Pflichtige hat in den Bemessungsjahren 1991 und 1992 ein bzw. drei Sommereinsätze in den USA bestritten. Es fragt sich deshalb, ob in diesem Zusammenhang Teile der erhaltenen Sponsorengelder den USA zur Besteuerung zuzuweisen sind:

a) Das DBA-USA enthält keine Sonderregelung für Sportler, weshalb für die streitbetroffene selbständige Erwerbstätigkeit (ausserhalb eines Unternehmens) die allgemeine Norm von Art. X DBA-USA zur Anwendung gelangt. Diese Bestimmung hält grundsätzlich das Arbeitsortprinzip fest, durchbricht diese Regel indessen unter bestimmten Voraussetzungen zugunsten des Ansässigkeitsstaats. Demnach sind Vergütungen für in den USA geleistete persönliche Dienste dann am Arbeitsort steuerbar, wenn u. a. die Vergütung für solche persönliche Dienste US\$ 10 000.– übersteigt (Art. X. Abs. 1 lit. b DBA-USA). Unter den Begriff der Vergütungen für in den USA geleistete persönliche Dienste fallen Entschädigungen, welche ihren Grund in Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen in den USA haben (StE 1995, A 31.4 Nr. 4, auch zum Folgenden). Für die Abgrenzung massgeblich ist folglich der tatsächliche physische Arbeitsort; unerheblich bleibt, wo sich der Erfolg der Tätigkeit auswirkt oder wo die Arbeit verwertet wird. Was unter Vergütungen bzw. Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu verstehen ist, umschreibt das DBA-USA nicht, weshalb internes schweizerisches Recht zur Auslegung heranzuziehen ist (P. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 1996, S. 385). Mithin sind darunter sämtliche Entgelte zu subsumieren, die ursächlich mit Arbeits- bzw. Dienstleistungen in den USA verbunden sind.

Freilich ist im vorliegenden Zusammenhang auch Art. VIII DBA-USA zu beachten. Nach dieser Bestimmung fallen Lizenzgebühren sowie andere Vergütungen für die Überlassung des Gebrauchsrechts an Immaterialgüterrechten, wie insbesondere Urheberrechten, unter Vorbehalt einer Betriebsstätte im anderen Land auch im Rahmen einer

selbständigen Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zu (vgl. auch LOCHER, a. a. O., S. 374; VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 1990, Art. 12 OECD-MA 1977 N. 8). Unter den Begriff der Immaterialgüterrechte lassen sich dabei zwanglos auch die Rechte am eigenen Namen und dem eigenen Bild subsumieren. Es verhält sich insofern ähnlich wie bei einem Musiker, der ein umfassendes Entgelt für den Auftritt und die anschliessende Verwertung der Aufnahme durch Schallplatten erhält, wobei die Entschädigung für die Verwertung der Tätigkeit als Lizenzgebühr gilt (VOGEL, a. a. O., Art. 12 OECD-MA 1977 N. 54). Für die Auslegung des älteren DBA-USA kann der Kommentar zum OECD-MA mit der gebotenen Zurückhaltung beigezogen werden (StE 1995, A 31.4 Nr. 4).

b) Der aktenkundige Sponsorvertrag mit der Firma A. bezieht sich lediglich auf Winterveranstaltungen, mithin nicht auf die streitbetroffenen Auftritte in den USA. Eine Ausscheidung der A-Prämien zugunsten der USA kommt deshalb mangels dortiger Arbeitsleistungen von vornherein nicht in Frage.

c) aa) Gemäss der eingereichten Zusammenstellung hat der Pflichtige im Bemessungsjahr 1991 lediglich eine (von total zwölf) Sommerveranstaltung in den USA bestritten. Selbst wenn die gesamten Sponsorengelder von B., C. und D. gestützt auf den Vorschlag des Pflichtigen im Verhältnis zu den in den USA gefahrenen Rennen der USA zuzuweisen wären, würde die Grenze von US\$ 10 000.– nicht überschritten. Bestenfalls könnte nämlich davon ausgegangen werden, der Pflichtige habe 1991 8,3 % aller Sommereinsätze in den USA bestritten, weshalb dafür (8,3 % von total Fr. 65 712.– =) insgesamt Fr. 5 454.– ausgerichtet worden seien. Im Bemessungsjahr 1991 kann deshalb keine Ausscheidung zugunsten der USA erfolgen. Im übrigen würden die nachfolgenden Erwägungen gleichermaßen auch für das Steuerjahr 1992 gelten.

bb) Der Sponsorvertrag mit B. für die Saisons 1992 und 1993, welcher sich bloss mit Sommersportanlässen befasst, nennt vier Hauptverpflichtungen des Pflichtigen: Einmal hat er die Einsätze ausschliesslich in der Gruppe des Ausrüsters zu bestreiten. Sodann hat er das vom Ausrüster zur Verfügung gestellte Material zu verwenden. Im weiteren darf der Ausrüster den Namen des Pflichtigen sowie Bilder desselben für Werbezwecke benutzen. Schliesslich ist der Pflichtige gehalten, an einer beschränkten Zahl von Werbeveranstaltungen teilzunehmen. Für alle diese vertraglichen Verpflichtungen erhält der Pflichtige ein gesamthafes Entgelt, welches in ein Fixum und Leistungsprämien gegliedert ist. Auch wenn die Boni nach Massgabe der Plazierung in bestimmten Wettkämpfen ausgerichtet werden, handelt es sich dabei doch nicht ausschliesslich um Entschädigungen für die Einsätze des Pflichtigen. Denn es liegt auf der Hand, dass seine Werbeverpflichtungen bei erfolgreicher Tätigkeit einen höheren Wert aufweisen und damit auch besser zu entschädigen sind. Aus dieser Überlegung folgt, dass der Ausrüster die gesamte Entschädigung für das Gesamtpaket der vertraglichen Leistungen des Pflichtigen ausrichtet.

B. hat dem Pflichtigen für das Bemessungsjahr 1992 insgesamt Fr. ... bezahlt. Eine Ausscheidung von Teilen dieses Betrags zugunsten der USA kommt indessen (zumindest im vorliegenden Rechtsmittelverfahren) nicht in Frage, weil es bezüglich der in den USA geleisteten Arbeit und der Aufteilung des ausgerichteten Gesamtbetrags auf die einzelnen vertraglichen Leistungen sowohl an einer [Seite d] substantiierten Sachdarstellung als auch an brauchbaren Schätzungsgrundlagen fehlt.

Hinsichtlich des Arbeitsorts können wohl die drei (von weltweit insgesamt vierzehn) damals in den USA im Team B. bestrittenen Sommereinsätze sowie die damit in engem und unmittelbarem Zusammenhang stehende Verpflichtung, für diese Veranstaltungen das Gerät des Ausrüsters zu verwenden, eindeutig in Amerika lokalisiert werden. Hingegen ist aufgrund der Sachdarstellung des Pflichtigen unklar, wo und in welcher Zahl die zusätzlich geschuldeten (limitierten) Werbeauftritte effektiv stattgefunden haben. Selbst wenn ferner die Verwendung des Namens und des Bildes des Pflichtigen nicht unter die Kollisionsnormen für Lizenzgebühren subsumiert (sondern ebenfalls Art. X DBA-USA unterstellt) würden, bliebe beispielsweise der Ort der Fotoaufnahmen im dunkeln. Aufgrund der insoweit ungenügenden Vorbringen des Pflichtigen lässt sich im weiteren

die geleistete Gesamtvergütung nicht schlüssig auf die vier geschuldeten Vertragsleistungen aufteilen. Namentlich ist eine Abgrenzung zwischen dem Nutzungsrecht an den Immaterialgüterrechten, dessen Entschädigung einer eigenen (für die Schweiz sprechenden) Kollisionsregel untersteht, und den Arbeitsleistungen des Pflichtigen nicht möglich, werden doch weder im aktenkundigen Vertrag noch in der Bestätigung von B. vom 8. Januar 1995 derartige Unterscheidungen getroffen. Auch innerhalb der Arbeitsleistungen, denen die Einsätze (sowie die entsprechende Verwendung des Geräts des Ausrüsters) sowie die Teilnahme an Werbeveranstaltungen zuzurechnen sind, kann eine vernünftige Aufgliederung des gesamthaften Sponsorenbeitrags mangels hinreichender Sachdarstellung und/oder brauchbarer Schätzungsgrundlagen nicht getroffen werden.

Der Pflichtige macht in diesem Zusammenhang lediglich in allgemeiner Form geltend, die nicht unmittelbar mit Wettkampfeinsätzen verknüpfte Werbung sei als marginal zu bezeichnen, ohne diese Vorbringen näher zu erläutern. Der Verweis auf seine persönliche Befragung im Rahmen eines Beweisverfahrens vermag die ungenügende Substantiierung in der Rekurschrift indessen nach dem eingangs Gesagten nicht zu ersetzen. Der Pflichtige hat ferner 10 % der erhaltenen Gesamtprämien im Sinn einer Lizenzgebühr vorab der Schweiz zugeschrieben. Irgendwelche handfesten Anhaltspunkte, wonach diese Schätzung auch nur einigermaßen richtig sein könnte, liefert er jedoch nicht.

Die 1992 von B. ausgerichtete Entschädigung ist folglich im Steuerjahr 1993 schon aufgrund interner beweisrechtlicher Vorschriften der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen, unbekümmert darum, dass (geringfügige) Teile derselben schon in den USA besteuert worden sind, welche Behauptung des Pflichtigen zutrifft. Dieses Ergebnis könnte nur noch im Rahmen eines Verständigungsverfahrens korrigiert werden.

cc) Der Sponsorvertrag mit C., der sich sowohl auf Winter- als auch auf Sommergeveranstaltungen bezieht, enthält praktisch die gleichen vertraglichen Verpflichtungen wie der Kontrakt mit B. Ausgenommen ist lediglich die Verpflichtung, die Einsätze im Team des Ausrüsters zu bestreiten. Zu den vertraglichen Verpflichtungen zählen namentlich auch hier der Gebrauch des C.-Produkts in den Wettkämpfen (und im Training), die (vorliegend auf maximal zwei Einsätze beschränkte) Teilnahme an Werbeveranstaltungen sowie das Recht des Ausrüsters, mit dem Namen und den Bildern des Pflichtigen zu werben. Als vertragliche Gegenleistung erhält der Pflichtige unter der Herrschaft dieser Vereinbarung ebenfalls ein Fixum sowie Rangprämien für die Platzierung an bestimmten Veranstaltungen, ohne dass hinsichtlich dieser Gesamtvergütung irgendwelche weitere Unterscheidungen getroffen würden. Die 1992 ausgerichtete Entschädigung von Fr. ... kann – auch in Teilbeträgen – nicht den USA zugeschrieben werden, weil die Sachdarstellung des Pflichtigen die nämlichen Mängel wie beim Kontrakt B. enthält und damit auf die dortigen Erwägungen verwiesen werden kann.

dd) Der Sponsorvertrag mit D., der ebenfalls Winter- und Sommersportanlässe im Auge hat, besteht aus zwei Hauptverpflichtungen des Pflichtigen. Einerseits hat er die Produkte des Ausrüsters bei allen öffentlichen Auftritten zu tragen, andererseits steht dem Ausrüster das Recht zu, mit dem Namen und mit den Bildern des Pflichtigen zu werben und unter dessen Mitwirkung Werbeveranstaltungen durchzuführen. Auch dieser Vertrag sieht vor, dass dem Pflichtigen ein Grundgehalt sowie Platzierungsprämien bezahlt werden. Im wesentlichen gleicht mithin dieser Kontrakt den bereits erörterten Verträgen mit B. und C. Da die Vorbringen des Pflichtigen unter diesem Gesichtswinkel aus den gleichen Gründen ebenfalls der hinreichenden Substantiierung und/oder brauchbarer Schätzungsgrundlagen entbehren, kann die 1992 erfolgte Zahlung von Fr. ... auch nicht in Teilbeträgen den USA zur Besteuerung überlassen werden. Namentlich lassen die Ausführungen des Pflichtigen auch hier (über die Bestreitung von drei Anlässen hinausgehende) detaillierte Angaben zu allen öffentlichen Auftritten in den USA sowie Angaben zur Aufgliederung der Gesamtentschädigung auf die einzelnen vertraglichen Verpflichtungen vermissen.

4. Der Pflichtige hat in den Bemessungsjahren 1991 und 1992 neben den Sportanlässen in der Schweiz und den USA 22 bzw. 24 Sommer- und Wintereinsätze in anderen Ländern

bestritten. Die Auftritte entfielen dabei auf Belgien, die Niederlande, Frankreich, Grossbritannien, Kanada, Norwegen, Deutschland, Italien, die frühere Tschechoslowakei, Spanien und Dänemark. Es ist deshalb zu prüfen, ob Teile der erhaltenen Sponsorengelder gestützt auf die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen diesen Staaten zur Besteuerung zustehen. Das kann indessen in bezug auf die ehemalige Tschechoslowakei mangels Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz ohne weiteres verneint werden. Im übrigen gilt Folgendes:

a) Sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den genannten Ländern enthalten für Sportler eine Sonderregel nach Massgabe von Art. 17 OECD-MA 1977 bzw. 1992 (E. HÖHN, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., 1993, S. 200). Demnach findet auf Einkünfte des selbständigerwerbenden Sportlers uneingeschränkt das Arbeitsortprinzip Anwendung, wobei unter Arbeitsort wiederum lediglich der physische Tätigkeitsort und nicht der Ort des Erfolgs bzw. der Verwertung der Arbeit verstanden wird. Diese Sonderregel greift indessen nur für Einkünfte Platz, welche in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den sportlichen Auftritten selbst stehen, sich mithin auf eine bestimmte Veranstaltung beziehen (LOCHER, a. a. O., S. 427; VOGEL, a. a. O., Art. 17 OECD-MA 1977 N. 20, S. 954).

Sponsoren- oder Werbegelder mit anderem unmittelbarem ursächlichem Zusammenhang folgen dagegen der Grundregel von Art. 14 OECD-MA für Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder (falls es sich um Entschädigungen für die Nutzung von Immaterialgüterrechten handelt) von Art. 12 OECD-MA für Lizenzvergütungen. Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den hier streitbetroffenen Staaten enthalten bezüglich der Zuteilung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (ausserhalb eines Unternehmens) alle eine mit Art. 14 OECD-MA praktisch identische Regelung (HÖHN, a. a. O., S. 171 ff.). Demnach sind diese Einkünfte grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, es sei denn, sie seien im anderen Land einer festen Einrichtung zuzuordnen, was hier von vornherein ausser Betracht fällt. Bezüglich der Zuteilung von Lizenzgebühren hat die Schweiz mit den streitbetroffenen Staaten unterschiedliche Abkommen geschlossen (vgl. HÖHN, S. 339 ff. und S. 346 ff., auch zum Folgenden). Ein Teil der Abkommen weist die Besteuerungsbefugnis ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zu, ein anderer Teil anerkennt ein konkurrierendes Besteuerungsrecht des Ansässigkeits- und des Quellenstaats, wobei die Schweiz auf den Quellenstaatsteuern regelmässig die pauschale Steueranrechnung gewährt. Allen Abkommen gemeinsam ist demzufolge jedoch die Besteuerungsbefugnis der Schweiz.

Nach dem Gesagten können die Sponsorenbeiträge der Ausrüster A., B., C. und D. somit bloss dann in den jeweiligen Tätigkeits- bzw. Veranstaltungsländern erfasst werden, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem sportlichen Auftritt stehen. In allen anderen Fällen liegt die Besteuerungsbefugnis bei der Schweiz, ohne dass zwischen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder Lizenzvergütungen unterschieden werden müsste.

b) aa) Der Vertrag mit A. vom 13. November 1990 gilt für alle Veranstaltungen. Er enthält die Verpflichtung des Pflichtigen, bei sämtlichen Wettkämpfen in der ganzen Welt A.-Produkte und Bekleidungsstücke mit der Aufschrift A. zu verwenden. Letztere Verpflichtung findet auch auf Trainingseinsätze Anwendung. Zudem räumt die Vereinbarung dem Ausrüster das Recht ein, mit dem Pflichtigen Werbeveranstaltungen durchzuführen. Für dieses Leistungspaket erhält der Pflichtige ein Fixum sowie Plazierungsprämien an bestimmten Veranstaltungen. Auch wenn die Prämien nach der Klassierung an den Wettkämpfen ermittelt werden, werden sie dennoch nicht ausschliesslich für die sportlichen Einsätze bezahlt, sondern sind lediglich ein Bemessungsfaktor für das Gesamtentgelt.

Unter die Sonderregel für Sportler (und damit das Arbeitsortprinzip) fällt die Entschädigung von A. nach dem Gesagten bloss insoweit, als sie für die Bestreitung von Sportanlässen sowie die Verwendung des Ausrüstermaterials an diesen Veranstaltungen bezahlt wird. Insoweit steht das Entgelt im unmittelbaren Zusammenhang mit den sportlichen Auftritten des Pflichtigen. Die Entschädigung für die Werbetätigkeit ist

dagegen bestenfalls mittelbar mit den sportlichen Auftritten verbunden, weshalb sie steuerlich jedenfalls in der Schweiz erfasst werden darf. Eine brauchbare Aufgliederung der Gesamtentschädigung von A. im dargelegten Sinn ist indessen aufgrund der Sachdarstellung des Pflichtigen und des eingereichten Vertrags nicht möglich, fehlen doch schlüssige Hinweise auf eine irgendwie geartete Unterteilung des Gesamtentgelts. Ebenso wenig wird in substantiierter Form das Ausmass der Werbetätigkeit in den massgeblichen Bemessungsjahren 1991 und 1992 dargelegt oder zumindest darzulegen versucht. Die allgemeine Behauptung des Pflichtigen, die Werbetätigkeit sei als bloss marginal einzustufen, genügt den Anforderungen an substantiierte Rekursvorbringen nicht.

Demzufolge ist eine Ausscheidung der Gesamtentschädigung von A. nach Massgabe der ausländischen Wettkampfeinsätze mangels substantiierter Sachdarstellung und/oder hinreichender Schätzungsgrundlagen nicht am Platz. Nicht nur das Fixum, wie der Pflichtige verfißt, sondern auch die Prämien stehen daher aus internen beweisrechtlichen Gründen der Schweiz zur Besteuerung zu.

bb) Die Sponsorvereinbarungen mit B., C. und D. sind in ihren Wesenszügen praktisch identisch und gleichen darüber hinaus auch dem Kontrakt mit A. Eine Steuerauscheidung der jeweiligen Gesamtzahlungen im Verhältnis zu den ausserhalb der Schweiz und den USA absolvierten Wettkämpfen verbietet sich indessen aus den nämlichen Gründen wie beim Vertrag mit A. Auch hier fehlen nämlich schlüssige Angaben über die Aufteilung des jeweiligen Gesamtentgelts und werden keine brauchbaren Anhaltspunkte für das Ausmass der jeweiligen Werbetätigkeit geliefert.

5. Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der beantragten Verlegung der Sponsorengelder – auch teilweise – nicht stattzugeben ist und – darüber hinaus – die in der ehemaligen Tschechoslowakei erzielten Startgelder von Fr. 2 500.– bzw. Fr. 2 000.– einkommenserhöhend zu berücksichtigen sind.

Dieses Ergebnis mag insofern nicht zu befriedigen, als damit gewisse Sponsorengelder doppelt besteuert werden, nämlich ein erstes Mal am Veranstaltungsort durch die dortige Quellensteuer und ein zweites Mal hier durch die Einkommenssteuer. Indessen hat sich der Pflichtige diese Konsequenz überwiegend selber zuzuschreiben, hat er es nach dem Gesagten doch unterlassen, die für die Ausscheidung notwendigen substantiierten Angaben, zu machen.

Anders zu entscheiden wäre nur dann, wenn die im Ausland auf den Sponsorengeldern allenfalls entrichteten Quellensteuern als Gewinnungskosten betrachtet würden und daher – wie der Pflichtige in der Stellungnahme zur Höhereinschätzung verfißt – vom jeweils erzielten Betreffnis in Abzug gebracht werden könnten. Dieses Vorgehen ist in der Praxis üblich und wird als Nettobesteuerung bezeichnet (LOCHER, a. a. O., S. 52 f.). Indessen fehlt es vorliegend für die Anwendung dieser Praxis wiederum an den erforderlichen detaillierten Angaben des Pflichtigen, indem es dieser unterlassen hat, die durch ihn auf den fraglichen Beträgen der Sponsoren abgelieferten Quellensteuern aufzulisten und nachzuweisen. Auch geben die Akten diesbezüglich nichts her. So liegt lediglich vom Sponsor B. ein Schreiben vom 8. Januar 1995 vor, worin für das Jahr 1992 erwähnt wird, von den Amerika zuzuordnenden Sponsorenbetreffnissen von US\$... hätten die «taxes» 15 % bzw. US\$ betragen. Wer diese Abgaben bezahlt hat – der Pflichtige oder B –, wird nicht erklärt, weshalb auch in dieser Hinsicht offenbleibt, welche Beträge im Rahmen der Nettobesteuerung anzurechnen wären.»