



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Problembereiche der Einkünftezuordnung und -ermittlung von Influencern, Bloggern & Co“

verfasst von / submitted by

Iris Hrachowina, BA BA BA

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2022 / Vienna 2022

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Thematischer Zugang	1
1.2	Problemstellung und Forschungsfrage	1
1.3	Methodik und Aufbau der Arbeit	2
2	Influencer	3
2.1	Begriffsklärungen.....	3
2.2	Beispiele für Influencer	5
2.2.1	Blogger	5
2.2.2	Instagrammer	5
2.2.3	YouTuber.....	6
2.2.4	Podcaster.....	7
2.2.5	TikToker	7
2.3	Influencer Marketing	7
2.4	Schleichwerbung	10
3	Besteuerung von Influencer	13
3.1	Charakterisierung und Steuergegenstand zur Einkommensteuer.....	13
3.2	Charakterisierung und Steuergegenstand zur Umsatzsteuer.....	14
3.3	Charakterisierung und Steuergegenstand zur Körperschaftsteuer	15
4	Überblick über die Einkunftsarten	17
4.1	Beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht.....	18
4.2	Subsumtion unter die Einkunftsarten	22
4.2.1	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22
4.2.1.1	Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit	24
4.2.1.2	Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit.....	26

4.2.1.3	Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit	29
4.2.1.4	Einkünfte aus Katalogberufen	31
4.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	34
4.2.3	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	36
4.3	Besondere Abgrenzungsfälle	38
4.3.1	Abgrenzungsprobleme bei Zusammentreffen von Tatbeständen verschiedener Einkunftsarten.....	38
4.3.2	Abgrenzungsprobleme zur Liebhaberei	41
4.3.3	Digitale Nomaden	43
4.4	Mögliche Rechtsformen für Influencer	45
4.5	Zwischenfazit	50
5	Einkünfteermittlung	54
5.1	Grundlagen zur Einkommensermittlung	54
5.2	Gewinnermittlungsarten	56
5.2.1	Betriebsvermögensvergleich.....	58
5.2.2	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.....	59
5.2.3	Pauschalierung	60
5.3	Typische Betriebseinnahmen	63
5.3.1	Werbeeinnahmen.....	64
5.3.2	Tausch.....	64
5.3.3	Geschenke	66
5.3.4	Privatentnahmen.....	69
5.4	Betriebsausgaben im Kontext von § 20 EStG.....	70
5.4.1	Arbeitszimmer und Betriebsmittel	72
5.4.2	Fahrt- und Reisekosten	74

5.4.3	Gestaltung einer Homepage.....	76
5.4.4	Betriebsausgaben aus dem Privatbereich	77
5.5	Zwischenfazit	80
6	Zusammenfassung	84
7	Literaturverzeichnis	86
7.1	Monografien und Kommentare.....	86
7.2	Beiträge in Sammelwerken.....	87
7.3	Beiträge in Fachzeitschriften	87
7.4	Judikatur	88
7.5	Erlässe und Richtlinien.....	89
7.6	Gesetze.....	89
7.7	Elektronische Medien.....	89

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AngG	Angestelltengesetz
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
COVID-19	coronavirus disease 2019
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
DIY	Do It Yourself
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff	fortfolgend
GesbR	Gesellschaft nach bürgerlichem Recht
GewO	Gewerbeordnung
ggf	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
hA	höhere Ansicht
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iHv	in Höhe von
inkl	inklusive

iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
KESSt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KöSt	Körperschaftsteuer
lit	litera (Buchstabe)
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
mE	meines Erachtens
MedienG	Mediengesetz
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OG	Offene Gesellschaft
ÖkoStRefG 2022	Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022
PR	Public Relations
UGB	Unternehmensgesetzbuch
S	Seite
StRefG	Steuerreformgesetz
SWK	Steuer und Wirtschaftskartei
UStG	Umsatzsteuergesetz
uU	unter Umständen
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
zT	zum Teil

1 Einleitung

1.1 Thematischer Zugang

Digitalisierung ist omnipräsent und gewinnt in der heutigen Zeit immer mehr an Bedeutung. Dadurch sind in den vergangenen Jahren neue Berufsgruppen im Social-Media-Bereich entstanden – unter ihnen Blogger, YouTuber und Podcaster als deren berühmteste Vertreter. Die Berufsgruppe der Influencer, die in der Regel aus einer reinen Hobbytätigkeit entstanden ist, und deren Wachstumsrate gegenwärtig noch nicht abschätzbar ist, hat sich zu einer lukrativen Einkunftsquelle entwickelt.

Die Tätigkeit eines Influencers liegt meist in einem sehr persönlichen Bereich. Dadurch ist die Abgrenzung zwischen Privatleben und Follower-Gewinnung oftmals problematisch.¹

1.2 Problemstellung und Forschungsfrage

Für die Influencer ergeben sich mit diesem neuen Berufsbild und den vielen verschiedenen Einnahmequellen und -arten zahlreiche steuerrechtliche Fragen und Risiken. Dies ist vor allem auch dem Umstand geschuldet, dass es hinsichtlich der konkreten Einkünftequalifikation von Social-Media-Akteuren noch an Rechtsprechung und umfassender Verwaltungsanweisungen mangelt, was das Konfliktpotential zwischen den steuerpflichtigen Influencern und der Finanzverwaltung zukünftig erhöhen könnte.² Ziel der vorliegenden Master-Thesis ist es demnach die ertragsteuerlichen Besonderheiten des Berufs des Influencers zu beleuchten und zu klären, ob traditionelle Vorschriften auch auf die digitalen Berufe anwendbar sind.

Es wurden bislang noch keine spezifischen Steuergesetze für digitale Berufe erlassen. Der Literaturrecherche zufolge wurden seit 2018/2019 vermehrt Beiträge zu dem Thema publiziert.

Auf Basis der beschriebenen Zielsetzung ergibt sich folgende Forschungsfrage:

„Welche Einkunftsarten und welche steuerlichen Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung liegen im Kontext des Tätigkeitsbereichs eines Influencers vor?“

¹ Vgl. Schäfer, Die Besteuerung von Social-Media-Berufen in der Ertragsteuer, Stb 2019, 209.

² Vgl. Schmidt/Kollmann/Karl, Rasanter Aufstieg der Influencer – Neue Berufsgruppe im Fokus der Finanzverwaltung, DStR 59/2021, 765.

1.3 Methodik und Aufbau der Arbeit

Die im Rahmen dieser Master-Thesis angewandten Methoden orientieren sich an den allgemein wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen. Neben der Literaturrecherche war auch die Analyse von Gesetzestexten und Judikatur von zentraler Bedeutung. Aktuelle Literaturbeiträge wurden bis zur Fertigstellung der Master-Thesis laufend eingearbeitet. Der Schwerpunkt liegt auf der österreichischen Literatur und Judikatur. Da es bislang noch wenig österreichische Literatur in Bezug auf die Besteuerung von Influencern gibt, erscheint es zweckmäßig auch auf deutsche Literatur, Rechtslage und Rechtsprechung einzugehen.

Einleitend werden verschiedene Begriffsklärungen rund um das Thema Influencer vorgenommen, Beispiele des Influencer Berufs erläutert und auf Influencer Marketing eingegangen.

Ausgehend von den steuerlichen Fragestellungen, die sich im Zusammenhang mit der Berufssparte der Influencer ergibt, wird anschließend dargelegt welche steuerlichen Aspekte für diese von Relevanz sind. Auch wenn der Fokus der gegenständlichen Arbeit auf ertragsteuerlichen Auswirkungen liegt, ist es notwendig ein gesamtheitliches Bild darzustellen und die umsatz- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Social-Media-Berufe aufzuzeigen.

Das anschließende Kapitel beschäftigt sich mit dem Schwerpunkt dieser Arbeit, der auf den Problembereichen der Einkünftezuordnung von Influencern, Bloggern und Co. liegt. Es wird eingehend erläutert, inwieweit diese der Steuerpflicht unterliegen und welche Einkunftsarten ihnen zugeordnet werden können. Diese werden kritisch analysiert und anhand von verschiedenen Beispielen untermauert.

Nachdem nicht nur die Zuordnung zu den verschiedenen Einkünften für die Influencer von Relevanz ist, wird dargelegt welche Möglichkeiten der Gewinnermittlung bestehen, sowie mögliche Einnahmen und Betriebsausgaben inklusive einer Abgrenzung zu Privatausgaben aufgezeigt.

Abschließend werden die gewonnenen Erkenntnisse kritisch gewürdigt und die Forschungsfrage beantwortet.

2 Influencer

Um die ertragsteuerlichen Problembereiche von Influencern erörtern zu können, müssen vorab Begriffsdefinitionen rund um den Influencer vorgenommen werden.

2.1 Begriffsklärungen

Der *Influencer* ist der Grundtypus der Social-Media-Berufe.³ Vereinfacht gesagt werden alle jene Personen, die entweder auf „Sozialen Medien“, wie zB Facebook, YouTube, Pinterest, Instagram, TikTok, Twitter, LinkedIn und XING viele Beiträge veröffentlichen oder einen eigenen Blog bzw eine Webseite betreiben und dadurch viele Abonnenten gewinnen, als Influencer bezeichnet.⁴ In ihren hochgeladenen Beiträgen geben sie Einblicke in ihren Alltag oder ihr spannendes Leben, das sie führen, und stellen fremde Produkte vor.⁵ Sie werben für oder vermarkten Produkte auf ihren Sozialen Medien und erzielen dadurch ihre Einkünfte.⁶ Die Influencer-Tätigkeit kann teilweise, ob geplant oder ungeplant, so ertragreich werden, dass der Lebensunterhalt damit verdient werden kann.⁷ Die Gestaltung und technische Umsetzung von Werbemaßnahmen liegt meist im Ermessen der Influencer selbst.⁸ Bei dieser Form von Werbung handelt es sich um sogenanntes Influencer Marketing.⁹

Meist widmen sich Influencer thematisch einem beschränkten persönlichen Bereich, wie zB Reisen oder Mode, und vermitteln Inhalte auf sehr persönliche und freundschaftliche Weise. Dadurch entsteht oft eine sehr persönliche Bindung zwischen den Influencern und ihren Followern.¹⁰

Da die Grenze zwischen privaten und beruflichen Verbindungen in den sozialen Netzwerken nicht immer klar gezogen werden kann, ist es oftmals nicht klar ersichtlich, ob Influencer kommerziell tätig sind. Indizien für eine unternehmerische Tätigkeit sind beispielsweise das Auftreten des Influencers nach außen hin, die Frequenz und das Portfolio seines Angebotes, die

³ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209.

⁴ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps für Youtuber, Blogger und Influencer – Die besten Strategien für Ihren Erfolg¹ (2020) V.

⁵ Vgl *Willems*, Influencer als Unternehmer, MMR 11/2018, 707.

⁶ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209.

⁷ Vgl *Willems*, MMR 11/2018, 707.

⁸ Vgl *Homuth*, Einkünfte X.0: Blogger, Influencer, YouTuber & Co., NWB 26/2018, 1891 (1892).

⁹ Siehe Kapitel 2.3.

¹⁰ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1892); *Schäfer*, Stb 2019, 209.

Entgeltlichkeit der Produktplatzierungen, die namentliche Verlinkung von Herstellerseiten, sowie das Einblenden von Werbeslogans oder eine entsprechende Kennzeichnung der Beiträge durch sogenannte Hashtags.¹¹

Unter *Sozialen Medien* wird eine Vielzahl an digitalen Medien verstanden, wie zB Weblogs, Netzwerke oder diverse weitere Portale. Nutzer teilen auf diesen ihre Meinungen, Eindrücke, Erfahrungen und Informationen bzw. tauschen sich mit anderen Nutzern aus.¹² Dabei bedienen sie sich jedoch nicht nur verbaler Botschaften, sondern setzen dazu auch multimediale Formate ein.¹³ Des Weiteren werden Kontakte geknüpft und Follower generiert, mit denen sie interaktiv kommunizieren. Dh sie teilen, „ liken“, kommentieren oder sehen Beiträge anderer Nutzer an, was das zentrale Element der Social-Media-Kommunikation ausmacht. Einige Nutzer bewirken besonders viele Interaktionen und erzielen dadurch eine enorme Reichweite zu vielen anderen Nutzern. Ein Wesensmerkmal der Influencer ist ihre besonders hohe Reichweite, wodurch sie für Unternehmen und potenzielle Werbekooperationen Attraktivität genießen, weil die Nutzer Werbung mit einem Spaßfaktor kombinieren.¹⁴

Als *Follower* oder auch Freunde, Fans, Abonnenten oder Folger werden die Mitglieder der virtuellen Netzwerke bezeichnet. Influencer haben eine entsprechende Anzahl an Followern, die ihnen vorrangig aufgrund von Interesse an ihrem Themengebiet oder ihrer Persönlichkeit folgen.¹⁵

Im Zusammenhang mit Social-Media bzw Influencer Marketing ist auch der Begriff des *Hash-tags* von Relevanz. Als Hashtag wird das Rautenkreuz # bezeichnet, das als gekennzeichnete Markierung von gebündelten Inhalten dient. Auf sämtlichen Social-Media-Plattformen können über die Hashtag-Suche Beiträge gefunden werden, die mit der Markierung verbunden sind. Werbekampagnen werden oft durch eine Hashtag-Kennzeichnung gesteuert, wodurch ihre Bekanntheit gesteigert wird.¹⁶

¹¹ Vgl *Willems*, MMR 11/2018, 707 (711).

¹² Vgl *Brunckhorst/Sterzinger*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Bloggern, Podcastern und YouTubern, DStR 32/2018, 1689.

¹³ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891.

¹⁴ Vgl *Brohl/Kroll*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Influencern, SteuerStud 4/2020, 277.

¹⁵ Vgl *Deges*, Quick Guide Influencer Marketing – Wie Sie durch Multiplikatoren mehr Reichweite und Umsatz erzielen¹ (2018) 28.

¹⁶ Vgl *Deges*, Quick Guide Influencer Marketing¹ 124.

2.2 Beispiele für Influencer

Der Influencer kommuniziert durch verschiedene Kanäle mit seinen Abonnenten. Meist bedienen sich Influencer jedoch mehrerer Kanäle, wodurch in der Praxis auch Mischformen anzutreffen sind.¹⁷ Die Anzahl an Kanälen wächst wie die Anzahl der Influencer ebenso stetig an. Im Folgenden wird auf die Kanäle eingegangen, die im Rahmen von Beispielen für die gegenständliche Arbeit von Relevanz sind.

2.2.1 Blogger

Der Weblog bzw Blog, der ursprünglich als Onlinetagebuch gedacht war, hat sich im Laufe der Zeit in seiner Ausgestaltung ziemlich geändert. Sogenannte Blogger, wie die Autoren der Blogs genannt werden, veröffentlichen auf ihren Blogs regelmäßig Beiträge zu diversen Themen. Dieser „Content“ muss jedoch nicht zwingend verbal sein, sondern kann ebenfalls durch Fotos, Musik oder Videos erfolgen.¹⁸ Die Beiträge sind in chronologisch absteigender Form angeordnet und werden in unterschiedlichsten Kontexten, wie zB Experten-Blogs, Corporate Blogs oder journalistische Blogs, verfasst.¹⁹ Für Blogger ist es meist wichtig, dass sie ihre Leser persönlich und humorvoll ansprechen, sowie direkt mit ihnen interagieren.²⁰ Auch für die strategische Unternehmenskommunikation sind Blogger von zunehmender Bedeutung geworden. Als Pendant zu den Media Relations hat sich die Blogger Relations geformt, die den Influencer Relations zuzuordnen sind und für die es auf Unternehmensseite oft bereits eigene Ansprechpartner gibt, und die mit Bloggern ihre Aufträge verhandeln.²¹ Zudem sind viele Blogs mittlerweile in andere soziale Netzwerke, wie YouTube oder Instagram, integriert, wodurch Blogger eine höhere Reichweite erreichen können als ausschließlich über ihren Blog.²²

2.2.2 Instagrammer

Die Plattform Instagram wurde im Jahr 2010 als Foto- und Videosharing-Community gegründet. User nutzen die Plattform, um Inhalte zu diversen Themen, wie zB Sport, Reisen, Mode

¹⁷ Vgl Schäfer, Stb 2019, 209.

¹⁸ Vgl Homuth, NWB 26/2018, 1891 (1892).

¹⁹ Vgl Hoffmann/Haidukiewicz, Blogger vs. Journalisten – Influencer Relations vs. Media Relations: Befunde einer vergleichenden empirischen Untersuchung, in Lommatzsch/Schach (Hrsg), Influencer Relations: Marketing und PR mit digitalen Meinungsführern¹ (2018) 129 (131).

²⁰ Vgl Hoffmann/Haidukiewicz in Lommatzsch/Schach (Hrsg), Influencer Relations¹ 129 (133).

²¹ Vgl Hoffmann/Haidukiewicz in Lommatzsch/Schach (Hrsg), Influencer Relations¹ 129 (136).

²² Vgl Deges, Quick Guide Influencer Marketing¹ 57.

oder Lifestyle zu präsentieren.²³ Instagram kann demnach auch als Foto-Blog bezeichnet werden.²⁴ Die App ist für Smartphones oder Tablets geeignet und ist benutzerfreundlich aufgebaut. Die hochgeladenen Bilder oder Videos können entweder in Form einer sogenannten Story, die 24 Stunden verfügbar bleibt, oder im eigenen Profil hochgeladen werden. Stories können des Weiteren über die Funktion der Story-Highlights auch dauerhaft im Profil gespeichert werden. Es besteht sowohl die Möglichkeit eines privaten als auch eines öffentlichen Profils. Letzteres wird von Instagrammer gerne genutzt, um die Reichweite ihres Accounts zu erweitern.²⁵ Instagrammer stehen mehrere Optionen zur Verfügung, wie sie auf der Plattform Geld verdienen können. Sie können Marken beispielsweise durch Posts bewerben, wofür sie von dem jeweiligen Unternehmen vergütet werden, Affiliate Marketing²⁶ betreiben, eigene Produkte verkaufen, sofern sie künstlerisch begabt sind oder Instagram Shopping nutzen.²⁷

2.2.3 YouTuber

Die Videosharing-Plattform YouTube wurde 2005 in den USA gegründet und hat eine hohe virale Kraft, die zur schnellen Verbreitung von Videos führt.²⁸ Der Influencer als YouTuber stellt Videos, in denen er seine Meinung zu unterschiedlichen Themen kundtut, auf der Videoplattform YouTube zur Verfügung.²⁹ Um erfolgreich zu sein, benötigt der Influencer kein gezieltes Filmstudium, sondern eine gewisse Anzahl an Followern, die eine bestimmte Zielgruppe repräsentiert, ist ausreichend, um Werbepartner von Unternehmen zu werden. Seine Aufgabe ist es in Folge die Produkte seiner Werbepartner zielgruppennah und authentisch zu präsentieren.³⁰ Influencer Marketing ist auf YouTube am weitesten professionalisiert. Allen voran profitieren die Kosmetikerhersteller von der Produktvermarktung auf YouTube, weil die richtige Anwendung von Kosmetikprodukten über Videos auf eine anschauliche Weise vermittelt werden kann.³¹

²³ Vgl. *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1892).

²⁴ Vgl. *Schäfer*, Stb 2019, 209.

²⁵ Vgl. *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ (2021) 7.

²⁶ zu Affiliate Marketing siehe unter Kapitel 2.3.

²⁷ Vgl. *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 8.

²⁸ Vgl. *Deges*, Quick Guide Influencer Marketing¹ 55.

²⁹ Vgl. *Schäfer*, Stb 2019, 209.

³⁰ Vgl. *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1892).

³¹ Vgl. *Deges*, Quick Guide Influencer Marketing¹ 55.

2.2.4 Podcaster

Podcasts sind digitale Audioinhalte, die von den Podcastern kostenlos zum Streaming oder als Download zur Verfügung gestellt werden. Da Podcasts orts- und zeitunabhängig gehört werden können, gewinnen sie zunehmend an Beliebtheit. Auch für Unternehmen sind Podcasts eine Content-Form, die vergleichsweise kostengünstig konzipiert werden kann.³²

2.2.5 TikToker

Als TikToker wird ein Influencer bezeichnet, der auf der Videoplattform TikTok kurze Clips erstellt und für Nutzer zugänglich macht. Die Plattform wurde für Handys und Tablets generiert, wobei User sowohl die Möglichkeit haben Videos zu erstellen als auch anzusehen und mittels Chatfunktion untereinander kommunizieren können. Die Möglichkeiten Einnahmen über TikTok zu generieren umfassen, ähnlich wie bei Instagram, Werbung, Influencer Marketing und Spenden.³³

2.3 Influencer Marketing

In Zeiten von einer reizüberfluteten Konsumgesellschaft, sowie einer stetig voranschreitenden digitalen Welt, sind auch Unternehmen auf die Social-Media-Strategie aufgesprungen und setzen gezielt Influencer Marketing in ihrer Kommunikationspolitik ein.³⁴ Zum einen bietet das Internet vielfältigere Möglichkeiten von Kommunikationsaktivitäten und zum anderen setzen Konsumenten bei ihren Kaufentscheidungen verstärkt auf Empfehlungen von Freunden oder Bekannten und immer weniger auf anbieterseitige Kommunikation. Dies wird auch durch Studien belegt, aus denen hervorgeht, dass Konsumenten vermehrt aufgrund von Empfehlungen kaufen, die in Blogs ausgesprochen wurden.³⁵

Viele Social-Media-Nutzer sind heutzutage Unternehmen, die über die verschiedenen Plattformen mit ihren Kunden kommunizieren bzw ihre Produkte bewerben. Für die Produktplatzierung setzen sie oft Influencer mit hoher Reichweite ein, die durch das Geschäftsmodell teilweise hohe Einnahmen erzielen.³⁶ Influencer werden sowohl für einzelne Beiträge, als auch für ganze Werbekampagnen eingesetzt. Dabei wird zwischen Werbeleistungen, dh wenn Produkte im Zuge eines Beitrages präsentiert werden, und Vermittlungsleistungen, dh wenn Nutzer dazu

³² Vgl *Kilian/Kreutzer*, Digitale Markenführung. Digital Branding in Zeiten divergierender Märkte¹ (2022) 164.

³³ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 9.

³⁴ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891.

³⁵ Vgl *Judt/Klausegger*, Was ist eigentlich ...Influencer Marketing?, ÖBA 4/2020, 262.

³⁶ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 5.

animiert werden die Internetseiten der Unternehmen aufzurufen und dort ihre Produkte erwerben, unterschieden.³⁷ Aufgrund des Vertrauens, das Influencer bei ihren Followern schaffen, verlassen sich diese bei ihren Kaufentscheidungen gerne auf den Rat von Influencern.³⁸

Influencer lassen sich in vier Kategorien einteilen, und zwar in *Mega-Influencer*, *Makro-Influencer*, *Mikro-Influencer* und *Nano-Influencer*. *Mega-Influencer* sind bekannte Personen, wie Prominente und Stars, die aufgrund ihrer Person bereits viele Follower haben. Die Follower-Anzahl von *Makro-Influencern* liegt zwischen 50.000 und einer Million und diese haben sie in der Regel durch ihre Social-Media-Tätigkeit erreicht. Sie fokussieren sich meist auf zwei bis drei Themengebiete. *Mikro-Influencer* haben bis zu 50.000 Abonnenten und spezialisieren sich nur auf bestimmte Themen. Auch wenn sie weniger Reichweite erzielen, sind sie für Unternehmen besonders interessant, weil sie innerhalb der gewählten Sparte meist große Aufmerksamkeit genießen und vermehrt mit ihren Followern interagieren. Ein Influencer wird als *Nano-Influencer* bezeichnet, wenn ihm zwischen 1.000 und 10.000 Personen folgen. Für Unternehmen stellt diese Gruppe die interessanteste dar, weil die Werbekosten zum einen günstiger als für die restlichen Gruppen sind, und zum anderen, weil sie innerhalb ihrer Community eine hohe Glaubwürdigkeit und Vertrauen genießen. Der Nano-Influencer verfolgt die gleichen Interessen wie seine Follower und hat meist noch eine ernst gemeinte Meinung zu Produkten und Dienstleistungen, wodurch er am nahbarsten wirkt.³⁹

Die unterschiedlichen Darstellungsformen im Zusammenhang mit Influencer Marketing variieren zwar je nach Social-Media-Kanal, die Einnahmemodelle sind aber überwiegend dieselben. Dazu zählen im Wesentlichen Bannerwerbung und Affiliate Marketing und Kooperationen mit bezahltem Inhalt.⁴⁰ *Affiliate Marketing* bedeutet im Wesentlichen, dass mittels Bannerwerbung direkt am Social-Media-Kanal des Influencers die Homepage des werbenden Unternehmens angezeigt wird oder die beworbenen Produkte sogar direkt über den Beitrag erworben werden können.⁴¹ Affiliate-Programme als Einkunftsquelle sind vor allem für Influencer mit steigender Reichweite lukrativer, wenngleich es für Influencer selbst die am wenigsten präferierte Form von Kooperationen ist. Kooperationen mit bezahltem Inhalt umfassen Produktplat-

³⁷ Vgl. Brohl/Kroll, SteuerStud 4/2020, 277.

³⁸ Vgl. Judt/Klausegger, ÖBA 4/2020, 262.

³⁹ Vgl. Lünig, Influencer Marketing und Recht, in Everling (Hrsg.), Social Credit Ratings¹ (2020) 259.

⁴⁰ Vgl. Blesin, Das Geschäftsmodell Influencer: Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit Bloggern, Instagrammern und Co, in Lommatzsch/Schach (Hrsg.), Influencer Relations: Marketing und PR mit digitalen Meinungsführern¹ (2018) 237 (239).

⁴¹ Vgl. Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 59/2021, 765.

zierungen, Rezensionen, Gewinnspiele, Tutorials, Rabattcodes, Marken- oder Unternehmensportraits oder Eventberichte und sind die am meisten präferierte Form von Kooperationen mit Unternehmen.⁴²

Die wesentlichen Bereiche, in denen Influencer eingesetzt werden, sind Beauty & Fashion, Essen, Reisen und Fitness. Influencer, die im Bereich Beauty & Fashion tätig sind, zählen zu den bekanntesten Werbefiguren, weil sie im Wesentlichen darauf fokussiert sind Kleidung und Kosmetika zu vermarkten. Durch die beworbenen Produkte werden optische Kaufanreize gesetzt, was sich besonders gut für das Influencer-Marketing eignet. Beliebte Inszenierungen von Influencern sind vor allem sogenannte „Do it yourself (DIY)“, „hauls“ oder „Routinen“. Im Rahmen von DIY werden beispielsweise Foto- oder Videoanleitungen zum Schminken erstellt. Im Zuge von „hauls“ stellen Influencer zB gekaufte Kleidungsstücke oder Kosmetikartikel vor und berichten von ihrem Einkaufserlebnis. „Routinen“ meint die Vorstellung von Kosmetikprodukten, die der Influencer zB für seine Morgen-Routine benutzt. Hierfür wird ein Video der Morgen-Routine gedreht und die benutzten Produkte vorgestellt. Im Bereich Beauty & Fashion sind vor allem Nano- oder Mikro-Influencer aktiv, weil sie trotz ihrer geringeren Followeranzahl oftmals eine höhere Werbewirkung erreichen als bekanntere Influencer.⁴³

Auch sogenannte „Food-Influencer“ erfreuen sich zunehmender Beliebtheit in der Werbung. Sie widmen sich auf ihren Social-Media-Plattformen kulinarischem Inhalt indem sie ihre Erfahrungen von gastronomischen Einrichtungen teilen, ihre Follower zum Kochen inspirieren oder einfach Werbung für hochverarbeitete Lebensmittel machen.⁴⁴

Travel-Influencer und Reiseblogger sind nach zwei Jahren „Lockdowns“ und Grenzschließungen auch wieder verstärkt von Interesse für Fluggesellschaften und Reiseveranstalter geworden. Ihr Fokus liegt auf Social-Media-Inhalten über Tourismus, Reisen und Kultur, die sie ihren Followern meist in Form von Blogs oder Reisefotografien näherbringen. Dadurch soll ihre Community inspiriert werden eigene Reiseabenteuer in Angriff zu nehmen und so den Tourismus anzukurbeln.⁴⁵

Fitness-Influencer erfreuen sich seit der Corona-Krise steigender Beliebtheit, weil sie aufgrund der geschlossenen Studios mit ihren heimischen Fitnessseinheiten einen noch größeren Nutzerkreis für sich begeistern konnten. Sie erstellen Trainingsvideos und leiten ihre Community an bzw motivieren diese zum Sport. Unternehmen nutzen ihren Wirkungskreis gerne dazu, um

⁴² Vgl Blesin in Lommatzsch/Schach (Hrsg), Influencer Relations¹ 237 (241).

⁴³ Vgl Heine/Trinks, Besteuerung von Beauty- & Fashion-Influencern, beck.digitax 2/2022, 78.

⁴⁴ Vgl Heine/Trinks, Besteuerung von Food-Influencern, beck.digitax 1/2022, 2.

⁴⁵ Vgl Heine/Trinks, Besteuerung von Travel-Influencern, beck.digitax 4/2022, 230.

sportive Ernährung zur vermarkten, wodurch auch Schnittmengen mit Food-Influencern entstehen können.⁴⁶

Auch wenn Influencer Marketing überwiegend positive Resonanz findet, sind Kritikpunkte, wie die Gefahr eines möglichen Kontrollverlustes über Inhalte oder die Gefahr des Vertrauensverlustes aufgrund fehlender rechtsverbindlicher Regelungen zur Kennzeichnung von Werbeeinhalten in Influencer-Beiträgen berechtigt.⁴⁷

2.4 Schleichwerbung

Influencer-Marketing hat die Werbebranche von Grund auf verändert, wobei die rechtlichen Vorgaben und Konsequenzen oftmals nicht bekannt sind. Vor allem im Bereich der Kennzeichnung gibt es beispielsweise eine Vielzahl an Reglementierungen zu beachten.⁴⁸ Da in den letzten Jahren einige Entscheidungen zu diesem Thema ergangen sind, sind sich Influencer der Thematik zunehmend bewusst. Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang allerdings eine uneinheitliche Linie verfolgt, wodurch nach wie vor große Unsicherheit hinsichtlich der rechtlichen Vorgaben herrscht. Des Weiteren hat sich vorrangig Deutschland mit Fällen aus dem Influencer Marketing im Zusammenhang mit Kennzeichnungspflicht befassen müssen, wohingegen die Höchstgerichte in Österreich noch keinen klassischen Fall behandelt haben.⁴⁹

Sofern Influencer für ihre Leistung Geld oder einen geldwerten Vorteil, wie zB eine Event Einladung oder eine Reisekostenübernahme, erhalten, so muss überprüft werden, ob das beworbene Produkt auf dem Foto, Video oder Text im Vordergrund steht. Ist dies der Fall, so ist eine Werbekennzeichnung notwendig. Andernfalls ist die Produktplatzierung zu kennzeichnen.⁵⁰ Dass Influencer die Beträge kennzeichnen müssen, für die sie auch einen Vermögensvorteil erhalten, hat der Gesetzgeber in § 26 MedienG geregelt, wonach Werbung als solche erkenntlich gemacht werden muss und nicht verschleiert werden darf. Dies ist ebenso der Fall, wenn Influencer ein Produkt temporär und kostenlos zur Verfügung gestellt bekommen, um dieses zB zu testen oder wenn sogenannte Affiliate-Links im Einsatz sind und Influencer auf Gewinnspiele oder Websites von Unternehmen verlinken. Ergibt sich eine Kennzeichnungspflicht, so sind gem § 26 MedienG die Phrasen „Anzeige“, „entgeltliche Einschaltung“ oder

⁴⁶ Vgl *Heine/Trinks*, Besteuerung von Fitness-Influencern, beck.digitax 3/2022, 168.

⁴⁷ Vgl *Judt/Klausegger*, ÖBA 4/2020, 262.

⁴⁸ Vgl *Prohaska-Marchried/Pözl*, Influencer & Social Media, Compliance Practice 1/2019, 26.

⁴⁹ Vgl *Thaller*, Influencer Marketing: Begründung und Anforderungen an eine Kennzeichnungspflicht im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung, ZIIR 2/2021, 178.

⁵⁰ Vgl *Kilian/Kreutzer*, Digitale Markenführung¹ 262.

„Werbung“ auf den Beiträgen anzuführen.⁵¹ Die Kennzeichnung hat auf den ersten Blick erkennbar zu sein und hat zu Beginn des Werbetextes zu erfolgen. Abkürzende Hashtags der gesetzlich vorgegebenen Bezeichnungen, wie #ad oder #sponsoredby, sind idR nicht ausreichend, sofern diese nur ein Hashtag von vielen sind.⁵²

Stellen Influencer wiederum Privatbeiträge, zB auf Instagram, zur Verfügung, handeln sie zwar nicht ausschließlich privat, weil dadurch das Interesse an ihrer Person und in Folge an ihren genutzten Produkten oder ihrer Kleidung gesteigert wird, jedoch müssen sie diese nicht als Werbung kennzeichnen. Dies gilt allerdings nur solange die Beiträge einen anderen Zweck, wie dem Informationsinteresse der Abonnenten, verfolgen. Umstritten hinsichtlich der Kennzeichnungspflicht sind allerdings Privatbeiträge, die Produkte mit „Tags“ ausweisen, weil diese idR kommerziellen Charakter aufweisen.⁵³ Veröffentlichten Influencer beispielsweise ein Foto von einem privat bezahlten Hotel und verlinken dieses, so kann eine mögliche Absatzforderung als Reflexwirkung eingestuft und redaktionelle Zwecke unterstellt werden. Anders verhält es sich jedoch, wenn Influencer ebenso die getragene Kleidung auf dem privaten Urlaubsfoto ohne weiteren Begleittext verlinken. In diesem Fall stehen die Verlinkungen in keinem Zusammenhang mit dem Beitrag und es sind kommerzielle Zwecke zu unterstellen, die eine Kennzeichnungspflicht verlangen.⁵⁴

Die Abgrenzung zwischen einem privaten Beitrag und einem Beitrag, der der Verkaufsförderung von Produkten oder Dienstleistungen dient, ist oftmals nicht leicht vorzunehmen und bedarf jedenfalls einer Einzelfallprüfung. Da persönliche Beiträge von Influencern bei ihren Followern durchaus mehr Anklang finden, kann es durchaus vorkommen, dass Influencer den werbenden Charakter bei ihren Beiträgen verschleiern wollen.⁵⁵

Hat ein Influencer beispielsweise bisher noch keine Kooperation mit einem Unternehmen gehabt und teilt Beiträge von Unternehmen ohne vorherige Absprache, können sich hieraus ebenso rechtliche Fragestellungen ergeben, die allerdings bis dato noch nicht von Gerichten geklärt wurden.⁵⁶

Aus den dargelegten Sachverhalten kann jedenfalls abgeleitet werden, dass die Kennzeichnungspflicht von Beiträgen bzw eine etwaige Schleichwerbung, die bei Verletzung der Kenn-

⁵¹ Vgl *Stadler/Pachschwöll* in *Zillner* (Hrsg), Kommentar zum Glücksspielgesetz¹ (2021) 400 (440).

⁵² Vgl *Prohaska-Marchried/Pözl*, Compliance Practice 1/2019, 26 (28).

⁵³ Vgl *Jäschke*, OLG München: Zur geschäftlichen Tätigkeit von Influencern, Computer und Recht 36/2020, 102 (103).

⁵⁴ Vgl *Thaller*, ZIIR 2/2021, 178 (187).

⁵⁵ Vgl *Prohaska-Marchried/Pözl*, Compliance Practice 1/2019, 26 (27).

⁵⁶ Vgl *Stadler/Pachschwöll* in *Zillner* (Hrsg) Kommentar¹ 400 (440).

zeichnungspflicht vorliegt, noch eine gewisse Grauzone in der österreichischen (und auch deutschen) Rechtsprechung darstellt und rechtliche Vorgaben, die vor allem einer einheitlichen Linie folgen, aufgrund der Brisanz der Influencer-Tätigkeit ehestmöglich wünschenswert wären.

3 Besteuerung von Influencer

Wie bereits in den vorangegangenen Kapiteln thematisiert, ist die Wachstumsrate des Influencer-Berufs enorm hoch und ein Ende des Wachstums noch nicht einschätzbar. Folglich nimmt die Besteuerung der Influencer-Tätigkeit stetig an Bedeutung zu. Da das Thema und die damit einhergehenden steuerlichen Fragestellungen noch relativ neu sind und eine gewisse Grauzone darstellen, sind Antworten und klare Positionierungen seitens der Finanzverwaltung oftmals schwer zu finden.⁵⁷

Auch wenn der Fokus der vorliegenden Arbeit auf ertragsteuerlichen Folgen der Social-Media-Berufe liegt, ist nicht außer Acht zu lassen, dass für Influencer auch umsatz- und gegebenenfalls auch körperschaftssteuerliche Zusammenhänge von Relevanz sind. Diese sollen im Folgenden veranschaulicht werden.

3.1 Charakterisierung und Steuerggegenstand zur Einkommensteuer

Der Einkommensteuer unterliegen nur natürliche Personen, dh dass das Einkommen einer Person besteuert wird. Die Einkommensteuer wird daher als Personen- oder Subjektsteuer betitelt, die die Leistungsfähigkeit eines Einzelnen im Zuge der Einkommensentstehung erfasst, wonach sie eine Ertragsteuer darstellt. Da der Gesetzgeber vorsieht, dass Steuerschuldner und Steuerträger ident sein sollen, ist die ESt eine direkte Steuer.⁵⁸ Die persönliche Steuerpflicht gemäß § 1 EStG kann eine unbeschränkte oder eine beschränkte Steuerpflicht sein.⁵⁹ Der Beginn der persönlichen Steuerpflicht wird mit der vollendeten Geburt festgelegt und ihr Ende mit dem Tod einer natürlichen Person. Die Einkommensteuerpflicht kann zudem durch einen Zuzug entstehen oder durch einen Wegzug von Österreich enden.⁶⁰ Es gilt eine Individualbesteuerung, dh das Einkommen darf nicht mit einem Einkommen einer anderen Person im Sinne einer Haushaltsbesteuerung zusammengerechnet werden.⁶¹ Es unterliegen zudem sämtliche Einkünfte einer natürlichen steuerpflichtigen Person der Besteuerung, wodurch die Einkünfte vollständig erfasst werden müssen. Persönliche Steuerbefreiungen sind ausgeschlossen.⁶²

⁵⁷ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209; *Rueß*, Steuerliche Behandlung der Influencer-Tätigkeit, Rethinking Tax 4/2021, 72.

⁵⁸ Vgl *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019) Rz 18.

⁵⁹ Vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer – Kommentar⁶⁶ § 1 Tz 1.2; zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im Detail siehe Kapitel 4.1.

⁶⁰ Vgl *Urnik/Payerer* in *Bertl et al* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I Teil 1⁴ (2015) 73 (74).

⁶¹ Vgl *Grabner/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG³⁸ (2022) § 1 Rz 8.

⁶² Vgl *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Rz 23 und Rz 24.

Das österreichische Einkommensteuergesetz⁶³ umfasst nach § 2 Abs 3 EStG sieben Einkunftsarten. Der Einkommensteuer unterliegen nur jene Einkunftsquellen, die einer dieser sieben Einkunftsarten zuzurechnen sind. Demzufolge sind Vermögensvermehrungen, die nicht von einer der Einkunftsarten umfasst sind, nicht steuerbar.⁶⁴ Die in § 2 Abs 3 EStG skizzierten Einkunftsarten sind jedoch sehr umfangreich und werden in den §§ 21 bis 32 im EStG eingehend erläutert.⁶⁵

Wird aus dem Hobby der Influencer ein Beruf, so ist aus steuerlicher Sicht zu eruieren, ab wann von einer betrieblichen Einkunftsquelle auszugehen ist und eine erstmalige Steuerpflicht aus der Tätigkeit entsteht.⁶⁶ Zum Steuergegenstand siehe ausführlich in Kapitel 4.

3.2 Charakterisierung und Steuergegenstand zur Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer stellt eine der wichtigsten Steuern im österreichischen Steuersystem dar, weil sie mehr als ein Drittel der gesamten Abgaben des Bundes ausmacht. Die USt ist von einem Unternehmer anhand des Umsatzes von erbrachten Leistungen an die Finanzbehörde abzuführen, wobei gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG alle Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt steuerbar sind.⁶⁷ Da die USt einen Leistungsaustausch besteuert, wird sie als Objektsteuer bezeichnet. Durch die Besteuerung des Leistungsaustausches wird der wirtschaftliche Verkehr versteuert und die USt stellt demnach auch eine Verkehrssteuer dar. Besteuert wird der Letztverbraucher, was sie zu einer Verbrauchssteuer macht.⁶⁸

Wenn Influencer Geschäfte abschließen bzw unternehmerische Aktivitäten tätigen, wird ebenso eine Vielzahl an umsatzsteuerlichen Fragen aufgeworfen, weshalb die Umsatzsteuer neben der Einkommensteuer eine zentrale Rolle für Influencer spielt. Geschäftsabläufe von Influencern sind jedoch nur selten standardisiert, wodurch sich die einzelnen Fälle sehr voneinander unterscheiden und umsatzsteuerliche Fragestellungen meist für jeden Einzelfall beantwortet werden können.⁶⁹

⁶³ Vgl Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 400/1988 idF BGBl I 93/2022.

⁶⁴ Vgl Jakom/Ehgartner, EStG¹⁵ (2022) § 2 Rz 114; EStR 2000 Rz 101.

⁶⁵ Vgl Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 2 Rz 16.

⁶⁶ Vgl Geringer/Höltzschl/Stückler, Die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Influencern und Bloggern, in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2020¹ (2020) 121.

⁶⁷ Vgl Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON – Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994³ (2018) Rz 1.

⁶⁸ Vgl Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON Rz 7 bis Rz 9.

⁶⁹ Vgl Brohl/Kroll, SteuerStud 4/2020, 277.

Grundsätzlich gilt jedenfalls, dass steuerbare Umsätze gemäß § 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegen, wobei es sich bei Influencer-Tätigkeiten in der Regel um sonstige Leistungen⁷⁰, „[...] die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“, handelt. § 2 Abs 1 UStG besagt, dass für eine Unternehmereigenschaft eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt werden muss, was für beruflich tätige Influencer generell zu bejahen ist. Demensprechend ist die Influencer-Tätigkeit im Inland gegen Entgelt umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt allerdings nur, sofern der Influencer keinen Gebrauch von der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG macht.⁷¹ Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG sind Kleinunternehmer unecht steuerbefreit, was bedeutet, dass ihnen kein Vorsteuerabzug zusteht. Ein Unternehmer gilt als Kleinunternehmer, wenn seine Umsätze im Veranlagungszeitraum 35.000 Euro nicht übersteigen.⁷²

Aufgrund der Professionalisierung der Berufsgruppe und des vermehrten Fokus der Finanzverwaltung auf das Geschäftsmodell der Influencer, liegt die Vermutung nahe, dass sich organisatorische Strukturen für diesen Bereich langfristig vereinfachen und verbessern werden.⁷³

3.3 Charakterisierung und Steuergegenstand zur Körperschaftsteuer

Während das EStG, wie bereits erläutert, nur das Einkommen von natürlichen Personen erfasst, unterliegt das Einkommen juristischer Personen, dh auch jenes von Kapitalgesellschaften, dem Körperschaftsteuergesetz.⁷⁴ Auch wenn Influencer ihre Tätigkeiten in der Regel eher selten in eine Kapitalgesellschaft auslagern, ist es dennoch eine Option, die ihnen offensteht, wodurch diese ebenfalls Erwähnung findet.⁷⁵

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der Körperschaft, wobei ihr erzielt Einkommen das Maß ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit ist. Ebenso wie die Einkommensteuer gilt die Körperschaftsteuer als Personensteuer. Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) folgt dem Trennungsprinzip, wonach eine strikte Trennung zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern, wie zB Gesellschaftern, vorgenommen wird und die gesamte Körperschaftsteuer auf der Körperschaft beruht.⁷⁶ Gemäß § 1 KStG existiert wie im EStG sowohl eine unbeschränkte als auch beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, die einen einheitlichen Gedanken der erfassten

⁷⁰ Vgl § 1 Abs 1 Z 1 UStG.

⁷¹ Vgl *Rueß*, Rethinking Tax 4/2021, 74.

⁷² Vgl *Rattinger* in *Mehlhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar³ (2021) § 6 Rz 660 und Rz 669.

⁷³ Vgl *Brohl/Kroll*, SteuerStud 4/2020, 277.

⁷⁴ Vgl *Urnik/Steinhauser*, Steuerreform 2015/2016: Überlegungen zur Wahl der Rechtsform aus abgabenrechtlicher Sicht, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht¹ (2015) 75 (80).

⁷⁵ Siehe ausführlichere Erläuterungen zur Wahl der Rechtsform in Kapitel 4.4.

⁷⁶ Vgl *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Heidenbauer/Komarek* in *Bertl et al* (Hrsg), I⁴ 441 (445).

Steuersubjekte bedingt. Die unbeschränkte Körperschaftsteuer gem § 1 Abs 2 KStG erfasst alle in- und ausländischen Einkünfte mit inländischem Sitz oder inländischem Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO, wohingegen der beschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 1 bis Z 3 eine dreifache Bedeutung zukommt und die Einkünfte der ausländischen Körperschaften, sowie bestimmte Einkünfte inländischer Körperschaften regelt, die nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.⁷⁷ Die Zurechnung des Einkommens sowie der Besteuerungszeitraum sind in § 7 Abs 1 KStG geregelt, die Einkommensermittlung wird in § 7 Abs 2 KStG definiert. Dieser verweist hinsichtlich der Einkunftsarten auf § 2 Abs 3 EStG, wonach Körperschaften rechtlich gesehen somit sämtliche Einkunftsarten haben können, die auch das EStG vorsieht. Begrifflich kann eine Körperschaft jedoch weder Einkünfte aus selbständiger Arbeit noch aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, wodurch sich diese rein von ihrer Bedeutung her ausschließen.⁷⁸ Der Körperschaftsteuersatz beträgt einheitlich für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne 25 %. Auf Gesellschafterebene wird Kapitalertragsteuer erhoben und die Gewinnanteile mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 27,5 % besteuert. Die Einkommensteuer gilt mit diesem KESt-Abzug abgegolten.⁷⁹ Dies führt bis 2022 zu einer kumulierten Steuerbelastung iHv 45,625 %. Mit dem Ökosozialem Steuerreformgesetz 2022 Teil I (ÖkoStRefG 2022) wird der Körperschaftsteuertarif jedoch gesenkt und ab der Veranlagung 2023 ist eine Belastung iHv 24 % und ab der Veranlagung 2024 ff eine Belastung iHv 23 % vorgesehen. Die kumulierte Steuerbelastung bestehend aus KöSt und KESt sinkt daher im Jahr 2023 auf 44,9 % und im Jahr 2024 auf 44,175 %.⁸⁰

Zur möglichen Rechtsformwahl von Influencer inkl einhergehender Vorteilhaftigkeiten siehe weiterführend in Kapitel 4.4.

⁷⁷ Vgl Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Heidenbauer/Komarek in Bertl et al (Hrsg), I⁴ 441 (453).

⁷⁸ Vgl Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Heidenbauer/Komarek in Bertl et al (Hrsg), I⁴ 441 (468).

⁷⁹ Vgl Mayr/Bodis/Lachmayer in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Rz 913.

⁸⁰ Vgl Kanduth-Kristen, Rechtsformwahl nach der ökosozialen Steuerreform, in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022¹ (2022) 16.

4 Überblick über die Einkunftsarten

Nachdem im vorangegangenen Kapitel aufgezeigt wurde, inwieweit Influencer besteuert werden (können), und weil das Hauptaugenmerk der vorliegenden Arbeit auf der Einkommensteuer liegt, beschäftigt sich nachfolgendes Kapitel mit den verschiedenen Einkunftsarten im Detail.

Einkünfte sind steuerliche Ergebnisse erbrachter Marktleistungen, die gemäß § 2 Abs 3 und Abs 4 EStG ermittelt werden.⁸¹ Der Begriff „Einkünfte“ ist vom Begriff „Einnahmen“ zu differenzieren – Einkünfte sind als Nettogröße nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu verstehen, wohingegen alle Geldzuflüsse noch vor Abzug von Ausgaben als Einnahmen bezeichnet werden.⁸² Steuergegenstand der Einkommensteuer wiederum ist das Einkommen einer natürlichen Person. Gemäß § 2 Abs 1 EStG umfasst das Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den gesetzlichen Einkunftsarten nach Abzug von Sonderausgaben und weiteren Belastungen.⁸³

Wie bereits festgehalten, umfasst das EStG sieben Einkunftsarten. Die Einkunftsarten werden in betriebliche Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, dh Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und in außerbetriebliche Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG, dh Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte, sowie in Haupt- und Nebeneinkünfte unterteilt. Als Haupteinkunftsarten gelten die Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG und als Nebeneinkunftsarten die Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG, wobei bei den sonstigen Einkünften nur die ersten drei Arten inbegriffen sind. Einkünfte werden nur dann Nebeneinkünften zugeordnet, wenn sie nicht den Haupteinkunftsarten zuordenbar sind, und werden daher als „subsidiäre Einkünfte“ bezeichnet.⁸⁴

Wie eingangs erwähnt, kann für Influencer aus ihrem einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Hobby schnell ein Beruf werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage wie lange die Influencer-Tätigkeit als Hobby (Liebhaberei) gilt bzw ab wann diese von einkommensteuerrechtlicher Relevanz ist und welche Einkünfte damit erzielt werden.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass Instagrammer, Blogger, YouTuber und Co. mit ihren Tätigkeiten in den Sozialen Medien vorrangig Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG erzielen. Des Weiteren könnte es

⁸¹ Vgl Jakom/Ehgartner, EStG¹⁵ § 2 Rz 104.

⁸² Vgl Tojfl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² (2021) § 2 Rz 6.

⁸³ Vgl Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 2 Rz 4.

⁸⁴ Vgl Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 2 Rz 24; Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Rz 42.

sich jedoch auch um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG, sowie sonstige Einkünfte iSd § 29 bis § 31 EStG handeln.⁸⁵

Im Folgenden wird nun auf die für Influencer relevanten Einkunftsarten eingegangen und versucht anhand verschiedener Beispiele Einordnungen vorzunehmen. Des Weiteren wird eine Einstufung der Tätigkeiten vorgenommen, wenn sie Merkmale von mehreren Einkunftsarten aufweisen.

4.1 Beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht

Bevor jedoch noch die richtige Einkunftsart ausgemacht werden kann, muss noch geklärt werden, inwieweit Influencer der Steuerpflicht im Inland unterliegen.

Gemäß § 1 Abs 1 EStG sind alle natürlichen Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs 2 EStG jedoch nur alle jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Von der unbeschränkten Steuerpflicht sind sowohl in- als auch ausländische Einkünfte umfasst. Das bedeutet, dass sämtliche Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen (Welteinkommensbesteuerung), auch dann, wenn sie zB auch im Ausland besteuert werden. Hat eine natürliche Person keinen Wohnsitz und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so ist sie nur beschränkt steuerpflichtig. Das bedeutet, dass nur die inländischen Einkünfte in Österreich steuerpflichtig sind (Territorialitätsprinzip).⁸⁶

Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 26 Abs 1 BAO dort inne, wo er eine Wohnung hat und wo darauf geschlossen werden kann, dass er die Wohnung behalten und nutzen wird. Auch im Falle von Auslandsreisen oder beruflichen Tätigkeiten im Ausland kann der Wohnsitz im Inland liegen.⁸⁷ Dies ist insbesondere auch für Influencer relevant, wenn sie ortsungebunden arbeiten.

Das bloße Eigentum einer Wohnung ist wiederum keine Voraussetzung für einen Wohnsitz, denn auch Miet-, Zweit- und Ferienwohnungen oder Hotelzimmer in Dauermiete können einen Wohnsitz begründen.⁸⁸ Wichtig hervorzuheben ist hier die tatsächliche Verfügungsgewalt des Steuerpflichtigen über die Wohnung, die vorliegen muss, dh die Möglichkeit der Benutzung

⁸⁵ Vgl *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689; *Geringer/Höltzschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirscher/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (137).

⁸⁶ Vgl § 1 Abs 1 bis Abs 3 EStG; *Urnik/Payerer* in *Bertl et al* (Hrsg) I⁴ 88; *Millauer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 1 Rz 6.

⁸⁷ Vgl *Urnik/Payerer* in *Bertl et al* (Hrsg), I⁴ 88; VwGH 31.3.1992, 92/14/0040.

⁸⁸ Vgl *Urnik/Payerer* in *Bertl et al* (Hrsg), I⁴ 88 (89).

muss jederzeit gegeben sein, um von einem Wohnsitz zu sprechen. Nicht ausschlaggebend ist nach dem VwGH, inwieweit die Wohnung tatsächlich genutzt wird, dh eine gewisse Mindestanzahl an Nächtigungen pro Jahr ist nicht erforderlich.⁸⁹ Wird die berufliche Tätigkeit ins Ausland verlegt oder sind beruflich häufige Auslandsaufenthalte nötig, schließt das einen inländischen Wohnsitz ebenfalls nicht aus. Das heißt, dass die Voraussetzungen eines Wohnsitzes auch gegeben sein können, wenn die beruflichen Tätigkeiten nicht im Inland ausgeübt werden.⁹⁰

Eine Wohnung beinhaltet Räume, die aufgrund ihrer Ausstattung und Größe ein Zuhause bieten und jederzeit zum Wohnen genutzt werden können. Sie muss nicht vollausgestattet sein, muss aber sowohl die Möglichkeit zum Schlafen, Essen und Waschen bieten. Andernfalls würde keine Wohnung vorliegen.⁹¹ Notdürftige bzw vorübergehende Unterkünfte, wie zB ein Gästezimmer oder ein Schlafplatz am Arbeitsplatz, der gemeinsam mit Kollegen genutzt wird, stellen in der Regel keine Wohnung dar.⁹²

Daraus kann schlussgefolgert werden, dass ein Influencer, der in Österreich gemeldet, Eigentümer und/oder Mieter einer Wohnung ist, die zum Wohnen geeignet ist, und Verfügungsgewalt über diese besitzt, auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dass dies ebenso der Fall ist, wenn er zB ins Ausland umgezogen ist, veranschaulicht nachfolgendes Beispiel.

Beispiel⁹³:

Die Bloggerin Alice ist vor kurzem nach Rom gezogen, weil ihre langjährige Kooperationspartner dort ihren Sitz innehaben. Sie besitzt eine Wohnung in Wien, die sie weiterhin behält und nicht vermietet. Alice reist regelmäßig nach Wien, um Freunde und Familie zu besuchen und wohnt währenddessen in ihrer Wohnung.

Die Wohnung ist in Alice' Eigentum und sie hat die Verfügungsgewalt darüber, weil sie nicht vermietet ist und Alice sie jederzeit aufsuchen kann, was sie auch regelmäßig tut. Obwohl Alice ihren Lebensmittelpunkt mittlerweile nach Rom verlegt hat, wird die Finanzverwaltung nach wie vor davon ausgehen, dass ihr Wohnsitz in ihrer Wohnung in Wien ist. Demnach ist Alice gemäß § 1 Abs 2 EStG mit all ihren Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Würde Alice ihre Wohnung in Wien beispielsweise vermieten und im Zuge ihrer Besuche bei Eltern oder Freunden wohnen und nachweisen, dass sie in Italien ordnungsgemäß Steuern zahlt,

⁸⁹ Vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁵ § 1 Rz 31; VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145.

⁹⁰ Vgl Millauer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 1 Rz 11.

⁹¹ Vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁵ § 1 Rz 28.

⁹² Vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁵ § 1 Rz 29.

⁹³ In Anlehnung an Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 18.

dann würde sie in Österreich nur mehr der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.⁹⁴ Wird der Wohnsitz also aufgegeben, sprich die Umstände so verändert, sodass kein Wohnsitz iSd § 26 Abs 1 BAO mehr vorliegt, so muss dies überprüfbar sein. Das heißt, dass die Wohnung aufgelöst oder geräumt werden muss und Möbel zB nachweislich in einem Lager abgestellt sein müssen.⁹⁵

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass eine beschränkte Steuerpflicht für Influencer aus Österreich (und auch Deutschland) eher eine untergeordnete Rolle spielen. Beschränkt steuerpflichtig sind vor allem ausländische Künstler, Sportler oder Artisten, die im Inland tätig sind.⁹⁶ Die Einkünfte, die unter die beschränkte Steuerpflicht fallen, werden in § 98 EStG taxativ aufgezählt. In diesem Zusammenhang ist der Inlandsbezug der Tätigkeiten besonders hervorzuheben, der gegeben sein muss, um als steuerpflichtig zu gelten.⁹⁷

Eine weitere Möglichkeit wäre, dass „Alice“ (siehe vorangegangenes Beispiel) ihren Wohnsitz zwar nach Italien verlegt, jedoch einen Zweitwohnsitz in Österreich behält. Aufgrund der Zweitwohnsitz-Verordnung wäre sie daher in Österreich nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig, obwohl sie einen Wohnsitz im Inland innehat. Um der Verordnung zu unterliegen, darf die Wohnung jedoch maximal 70 Tage im Jahr genutzt werden und der Lebensmittelpunkt muss mindestens fünf Jahre eindeutig im Ausland liegen. Die Wirkung der Verordnung tritt jedoch sofort in Kraft. Sollte der Lebensmittelpunkt noch vor Ablauf der fünf Jahre wieder in das Inland verlagert werden, wird die unbeschränkte Steuerpflicht rückwirkend schlagend.⁹⁸ Der fünfjährige Beobachtungszeitraum, der in § 1 Abs 1 der Zweitwohnsitzverordnung festgelegt wurde, dient dazu Missbräuche zu verhindern, wenn unbeschränkt steuerpflichtige Personen in die beschränkte Steuerpflicht wechseln wollen.⁹⁹ Sofern „Alice“ ihre Wohnung in Wien also nicht mehr als 70 Tage im Jahre nutzt und den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen für fünf Jahre in Rom hat, wäre sie in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig.

Die Zweitwohnsitzverordnung findet seit 1. Jänner 2004 ihre Anwendung und war ursprünglich erlassen worden, um im Ausland lebenden Personen die Möglichkeit zu bieten Österreich als Feriendomizil zu wählen. Da diese wiederum durch Ausgaben im Inland eine treibende Wirtschaftskraft sind, sollte die Verordnung zusätzliche Steuererschwernisse vorwegnehmen. In der

⁹⁴ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 18.

⁹⁵ Vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁵ § 1 Rz 40.

⁹⁶ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 19.

⁹⁷ Vgl Urnik/Payerer in Bertl et al (Hrsg), I⁴ 88 (90).

⁹⁸ Vgl Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Rz 33.

⁹⁹ Vgl Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 1 Tz 8.1.

Literatur herrschen jedoch kontroverse Meinungen zu der Verordnung, die sogar als gesetzeswidrig bezeichnet wird, weil es trotz inländischem Wohnsitz zu keiner unbeschränkten Steuerpflicht kommt. Die Verordnung ermöglicht demnach steuerflüchtigen Personen mit Hauptwohnsitz in einer Steueroase einen steuerunschädlichen Zweitwohnsitz im Inland.¹⁰⁰

Nachdem nun die Thematik rund um den Wohnsitz eingehend beleuchtet wurde, und gemäß § 1 Abs 2 EStG die unbeschränkte Steuerpflicht ebenso durch einen gewöhnlichen Aufenthalt begründet wird, soll dieser nachfolgend ebenso Erwähnung finden.

Gemäß § 26 Abs 2 BAO „[...] hat jemand [dort] einen gewöhnlichen Aufenthalt [...], wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“. Eine Person kann nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, wohingegen ein oder sogar mehrere Wohnsitze zusätzlich möglich sind. Dabei ist ein zusammenhängender zeitlicher Aufenthalt von sechs Monaten maßgebend, wobei vorübergehende Abwesenheiten den gewöhnlichen Aufenthalt nicht unterbrechen.¹⁰¹ Das Ende eines gewöhnlichen Aufenthalts liegt im Zeitpunkt seiner tatsächlichen Aufgabe.¹⁰² Überdies ist das BMF gemäß § 26 Abs 2 BAO ermächtigt eine Person von der unbeschränkten Steuerpflicht auszunehmen, wenn ihr Aufenthalt in Österreich unter einem Jahr liegt und sie kein Gewerbe in Österreich angemeldet hat und auch keinen Beruf ausübt.¹⁰³

Beispiel:

Die australische Mode-Influencerin Abby zieht aufgrund einer längeren Werbekampagne mit einem österreichischen nachhaltigen Modelabel nach Salzburg. Für den Zeitraum mietet sie sich ein Airbnb, in dem sie erstmal fünf Monate durchgehend bleibt. Danach fliegt sie für zwei Kurztrips nach Kopenhagen und Schweden und kehrt anschließend wieder nach Salzburg zurück. Dort bleibt sie weitere zwei Monate bevor sie wieder zurück nach Australien zieht, als die Werbekampagne endet.

Abby hält sich mehr als sechs Monate in Österreich auf, wodurch sie einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich begründet. Die Kurzurlaube fallen unter vorübergehende Abwesenheiten und unterbrechen den gewöhnlichen Aufenthalt nicht. Gemäß § 1 Abs 1 EStG ist Abby daher im Jahr ihres Aufenthaltes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

¹⁰⁰ Vgl Loukota, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz, SWI 2/2004, 53; Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Rz 32.

¹⁰¹ Vgl Grabner/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 1 Rz 12.

¹⁰² Vgl EStR 2000 Rz 25.

¹⁰³ Vgl Jakom/Marschner, EStG¹⁵ § 1 Rz 50.

Ein Vorteil des Berufs der Influencer ist es, dass sie praktisch von überall aus der Welt arbeiten können, was einige von ihnen auch tun (siehe dazu auch Kapitel 4.3.3 zu Digitale Nomaden). In etlichen Fällen bleiben sie dennoch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, weil für die Beurteilung einer beschränkten bzw unbeschränkten Steuerpflicht der inländische Wohnsitz bzw der gewöhnliche Aufenthalt maßgebend ist, den Influencer idR beibehalten, und unerheblich ist, wo die jeweilige Leistung erbracht bzw konsumiert wird bzw woher die Einnahmen zufließen.¹⁰⁴

Eine Problematik, die sich ergeben könnte, wenn Influencer im Ausland Einkünfte erzielen ist, dass gemäß § 2 Abs 3 EStG auch die ausländischen Einkünfte besteuert werden, ungeachtet der Tatsache, dass diese möglicherweise bereits im Ausland besteuert wurden. Um eine solche Doppelbesteuerung von denselben Einkünften für denselben Zeitraum zu vermeiden, hat Österreich zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Es gibt drei unterschiedliche Methoden, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen werden, und zwar die Zuteilung der Einkunftsquellen auf Quellenstaat und Wohnsitzstaat, die Anrechnung der ausländischen Einkommensteuer auf die inländische und Mischsysteme beider Methoden.¹⁰⁵ Dies ist jedoch wieder für jeden Fall einzeln zu prüfen.¹⁰⁶

4.2 Subsumtion unter die Einkunftsarten

Nachfolgend werden die Einkünfte, die Influencer aus ihrer Tätigkeit heraus erzielen, unter die für sie möglichen Einkunftsarten (Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) subsumiert.

4.2.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Wie bereits festgehalten, ist eine der beiden vorrangigen Einkunftsarten, die für Influencer, Blogger und Co. relevant sind, die zweite Einkunftsart gemäß § 2 Abs 3 EStG, und zwar Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG.

Das Gesetz definiert den Begriff der „selbständigen Arbeit“ nicht, jedoch werden dieser Tätigkeiten zugeordnet, die bestimmte Berufsausbildungen oder Fachkenntnisse erfordern. Eigenes geistiges Vermögen und persönliche Arbeitsleistung unter eigener Verantwortung für eigene

¹⁰⁴ Vgl *Urnik/Payerer in Bertl et al* (Hrsg), I⁴ 88.

¹⁰⁵ Vgl *Fuchs in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 1 Rz 13.

¹⁰⁶ Siehe Kapitel 4.3.3.

Rechnung gegen Entgelt stehen bei den Tätigkeiten, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden, im Vergleich zu den übrigen betrieblichen Einkunftsarten, bei denen der Einsatz von Betriebsvermögen von zentraler Bedeutung ist, im Vordergrund.¹⁰⁷ Der Versuch dieser Begriffsbestimmung ist jedoch nicht vollends gelungen, weil ein fehlendes Betriebsvermögen, das auch für einige freie Berufe, wie zB Zahnärzten, von nicht unwesentlicher Relevanz ist, an sich kein echtes Unterscheidungsmerkmal darstellt. Umgekehrt gibt es gewerbliche Tätigkeiten, wie zB etliche Dienstleistungsgewerbe, für die Betriebsvermögen von untergeordneter Bedeutung ist. Das heißt, dass aufgrund des Vorliegens oder Nicht-Vorliegens alleine noch keine Einschätzung als selbständige Erwerbstätigkeiten iSd § 22 EStG vorgenommen werden kann.¹⁰⁸

Der eigenen Arbeitsleistung, sowie dem eigenen geistigen Vermögen, als Unterscheidungsmerkmal kommt bei der Einstufung einer Tätigkeit als selbständige Arbeit wiederum ein entscheidendes Gewicht zu, wobei die persönliche Arbeitskraft alleine noch keine freiberufliche Tätigkeit ausmacht, weil diese Einschätzung auch auf viele kleine Gewerbetreibende zutrifft.¹⁰⁹

Die weiters angeführten Merkmale *eigene Verantwortung* und *für eigene Rechnung* sind mehr als Differenzierung zu Arbeitnehmern gedacht, weil ein Arbeitnehmer mit einem aufrechten Dienstverhältnis seinem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und ihm weisungsgebunden ist.¹¹⁰

Gegen Entgelt lässt Gewinnstreben vermuten, die der Definition eines Gewerbebetriebes iSd § 23 Z 1 EStG und § 28 BAO nahekommt.¹¹¹ In der Gewinnabsicht bzw der Verfolgung von wirtschaftlichem Erfolg liegt auch die Abgrenzung der Einkunftserzielung von der Liebhaberei, bei der eine Gewinnerzielung auf Dauer nicht vorgesehen ist.¹¹²

Abschließend sei noch festzuhalten, dass bis zur Beseitigung der Gewerbesteuer im Jahr 1994 die Bedeutung der „selbständigen Arbeit“ in der Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb lag. Seitdem ist diese Differenzierung steuerlich nur mehr von untergeordneter Relevanz.¹¹³

¹⁰⁷ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 1; EStR 2000 Rz 5201; VwGH 7.11.1952, 1486/50.

¹⁰⁸ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 1.

¹⁰⁹ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 4.

¹¹⁰ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 3.

¹¹¹ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 4; zur Definition von Einkünften aus Gewerbebetrieb siehe Kapitel 4.2.2.

¹¹² Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 5; zur Liebhaberei siehe Kapitel 4.3.2.

¹¹³ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 2.

Gemäß § 22 EStG sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in fünf Bereiche zu unterteilen, und zwar in Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Z 1), Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Z 2), Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (Z 3), Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen (Z 4), sowie Veräußerungsgewinne (Z 5).¹¹⁴

Der Umfang der Tätigkeiten der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist nicht mit jenem der „Angehörigen der freien Berufe“ iSd UGB gleichzusetzen, weil diese nach der Verkehrsauffassung bemessen werden. Einkünfte, die aus Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 erzielt werden, zählen zB nicht zu den freien Berufen iSd UGB.¹¹⁵

Für diese Arbeit sind insbesondere Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit a EStG, dh Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit, sowie § 22 Z 1 lit b EStG, dh Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Bildberichterstatter und Journalisten, relevant. Auf die anderen Einkünfte aus selbständiger Arbeit wird aufgrund fehlender Relevanz nicht näher eingegangen.

4.2.1.1 *Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit*

Das Ziel der Wissenschaft ist es menschliches Wissen im Sinne der Allgemeinheit zu vermehren, dh um eine wissenschaftliche Tätigkeit auszuüben, sind vorhandene wissenschaftliche Kenntnisse eine Voraussetzung.¹¹⁶ Dies bedeutet jedoch nicht, dass ein Abschluss eines Hochschulstudiums zwingend erforderlich ist.¹¹⁷ Es ist wiederum nicht ausreichend, wenn bereits vorhandene Erkenntnisse der Wissenschaft bloß verwertet bzw wissenschaftliche Methoden angewandt werden, um von einer wissenschaftlichen Tätigkeit zu sprechen. Das Ziel muss das Erlangen von neuen wissenschaftlichen Erkenntnissen (Forschung) oder die Vermittlung von wissenschaftlichen Inhalten zur Erweiterung des Wissenstands von Lernenden (Lehre) sein.¹¹⁸ Ein weiteres Charakteristikum der Wissenschaft ist zudem die Beabsichtigung menschliches Wissen im Interesse der Allgemeinheit zu vermehren.¹¹⁹ Die Einnahmen, die aus der wissenschaftlichen Tätigkeit erzielt werden, müssen vorrangig als Entgelt für den wissenschaftlichen Gehalt angesehen werden.¹²⁰

¹¹⁴ Vgl § 22 EStG; Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 3.

¹¹⁵ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 2.

¹¹⁶ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 16; EStR 2000 Rz 5234.

¹¹⁷ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 34.

¹¹⁸ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 10.

¹¹⁹ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 15; EStR 2000 Rz 5235.

¹²⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5232.

Die wissenschaftliche Tätigkeit ist nicht nur auf die *Grundlagenforschung* beschränkt, sondern kann auch als angewandte Forschung, dh als Lösen von Fragestellungen des praktischen Lebens, verstanden werden.¹²¹ Aber auch im Bereich der angewandten Wissenschaft ist es, analog zum Bereich der Forschung, für das Vorliegen einer wissenschaftlichen Tätigkeit notwendig, dass eine schwierige Aufgabe nach strengen sachlichen und objektiven Gesichtspunkten in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einem Verständniszusammenhang gesetzt werden. Zudem muss das Ergebnis von der Methodik her nachprüfbar und nachvollziehbar sein.¹²²

Vortrags- und Seminartätigkeit ist dann als wissenschaftlich einzustufen, wenn Inhalt, Zielsetzung und Methodik der Tätigkeit den Standards der wissenschaftlichen Lehre entsprechen und der Adressatenkreis aufgrund von Ausbildung zum einen Interesse an der wissenschaftlichen Behandlung von Problemen zeigt und sich zum anderen zur wissenschaftlichen Diskussion eignet.¹²³

Wissenschaftliche Tätigkeit wird demnach in der Regel vor allem auf Gebieten ausgeübt, die an Universitäten und Hochschulen gelehrt wird. Influencer-Tätigkeit zielt üblicherweise nicht darauf ab wissenschaftliche Erkenntnisse zu vermitteln, weil die Wiedergabe oder Darstellung von wissenschaftlichen Erkenntnissen die oben genannten Kriterien in der Regel nicht erfüllen¹²⁴. Nichtsdestotrotz sind immer wieder auch Einzelfälle möglich, was nachfolgendes Beispiel veranschaulichen soll.

Beispiel:

Alexander ist Virologe und forscht derzeit an dem Affenpocken-Virus. Seit Bekanntwerden des Virus betreibt er einen Blog, auf dem er kurze Videos und Podcasts hochlädt. In diesem spricht er über den Verlauf von der Ansteckung bis zum Ausbruch, den Krankheitsanzeichen, die neuesten wissenschaftlichen Erkenntnissen und mögliche Behandlungsmethoden. Einnahmen erzielt er nur durch freiwillige Spenden der Zuhörer, die als Einnahmen steuerpflichtig sind.

Da Alexander mit seinen Videos / Podcasts wissenschaftliche Erkenntnisse vermitteln möchte, die er seinen eigenen Forschungen entnommen hat, und solche Vorträge üblicherweise von wissenschaftlich interessierten Zuhörern, die dadurch einen neuen Wissensstand erlangen, gehört werden, erzielt er Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG.

¹²¹ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 19.

¹²² Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 11; EStR 2000 Rz 5233.

¹²³ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 21.

¹²⁴ Vgl Homuth, NWB 26/2018, 1891 (1894).

Ein weiteres Beispiel zeigt den Unterschied zu einer nicht wissenschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang mit einer YouTuber-Tätigkeit auf.

Beispiel¹²⁵:

YouTuber Laurenz beschäftigt sich intensiv mit dem Affenpocken-Virus und veröffentlicht immer wieder Videos auf YouTube, in denen er häufig diskutierte Fragen zum Virus im wissenschaftlichen Kontext anhand bereits gewonnener wissenschaftlicher Erkenntnisse aufarbeitet und so den Zuschauern Antworten und Empfehlungen liefert. Er belegt und untermauert seine Aussagen mit wissenschaftlichen Studien und immer wieder auch durch selbst geführte Interviews mit Ärzten und Virologen.

Laurenz wird in diesem Zusammenhang weder selbst forschend tätig, noch entspricht die Darstellung oder Wiedergabe seiner gewonnenen Erkenntnisse der Methodik der wissenschaftlichen Lehre bzw erreicht keinen für die wissenschaftliche Tätigkeit erforderlichen Schwierigkeitsgrad. Laurenz erzielt demnach daher keine Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG.

4.2.1.2 *Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit*

Die Abgrenzung der künstlerischen Tätigkeit ist in der Praxis oft umstritten, wodurch sich Höchstgerichte immer wieder mit der Thematik zu befassen hatten. Der VwGH definiert eine künstlerische Tätigkeit als solche, sobald eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden (anerkannten) Kunstfach aufgrund künstlerischer Begabung entfaltet wird.¹²⁶ Jedoch ist nicht jede Person, deren Tätigkeit augenscheinlich eine künstlerische Tätigkeit vermuten lässt, auch künstlerisch tätig.¹²⁷ Um von einer künstlerischen Tätigkeit zu sprechen, ist eine künstlerische Befähigung erforderlich, denn Können alleine macht noch keine künstlerische Tätigkeit aus. Sobald eine künstlerische Hochschulausbildung abgeschlossen ist, kann grundsätzlich von einer künstlerischen Befähigung ausgegangen werden, wobei der Wert einer Leistung dennoch im Einzelfall nachzuprüfen ist.¹²⁸ Liegt keine einschlägige Hochschul- oder gleichwertige künstlerische Ausbildung des Steuerpflichtigen vor, so ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit hinsichtlich ihrer Künstlereigenschaft zu beurteilen.¹²⁹ Des Weiteren unterliegen

¹²⁵ In Anlehnung an Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 23.

¹²⁶ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 41; VwGH 18.3.1997, 95/14/0157; VwGH 30.6.1994, 94/15/0090.

¹²⁷ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 23.

¹²⁸ Vgl Jakob/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 17.

¹²⁹ Vgl Geringer/Höltzschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (124); VwGH 15.1.1997, 94/13/0002.

künstlerische Tätigkeiten auch gewissen Qualitätsstandards, die nicht unterschritten werden dürfen, wenngleich in der Historie aufgrund abweichender historischer Bedingungen unterschiedliche Maßstäbe gesetzt wurden.¹³⁰

Künstlerische Tätigkeit ist nicht gleichzusetzen mit Kunsthandwerk. Es ist immer im Einzelfall abzugrenzen, ob künstlerische oder handwerkliche Komponente überwiegen. Dabei ist juristische Literatur, sowie die Rechtsprechung als Auslegungshilfe heranzuziehen.¹³¹

Als künstlerische Tätigkeiten im Zusammenhang mit Influencer-Tätigkeiten kommen vor allem fotografische oder videographische Tätigkeiten, sowie deren künstlerische Gestaltung infrage. Es ist jedoch fraglich, ob bei Betreiben eines Blogs oder eines YouTube-Kanals eine künstlerische Tätigkeit vorliegt, weil die hauptsächliche Einnahmequelle in Social-Media-Berufen über Werbeleistungen erzielt wird und gerade im Werbebereich meist Drehbücher und Anweisungen von großer Bedeutung sind und es an eigenschöpferischer Leistung mangelt.¹³² Wird überdies der Bekanntheitsgrad eines Influencers zur Bewerbung von Produkten ausgenutzt und steht die bloße Empfehlung von bestimmten Waren im Vordergrund, wird ebenso wenig eine künstlerische Tätigkeit vorliegen. Vor allem die Plattform Instagram wird von Influencern dazu genutzt, um Stories über ihren Tagesablauf zu posten, wodurch eine starke Verbindung zu ihren Followern aufgebaut wird, die sehr oft für Produktempfehlungen genutzt wird.¹³³

Nichtsdestotrotz bedeutet es nicht, dass der Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit für Werbezwecke ihr künstlerischer Charakter abzusprechen ist.¹³⁴ Es können durchaus Tätigkeiten im Zusammenhang mit Werbespots als künstlerische Tätigkeiten eingestuft werden, und zwar wenn diese von künstlerischen Tätigkeiten deutlich geprägt ist oder maßgebende künstlerische Elemente einfließen.¹³⁵ Des Weiteren wäre es auch durchaus möglich, dass ein Künstler, wie zB ein Musiker, von digitalen Kanälen Gebrauch macht, um so Zugang zu einem breiteren Publikum zu erhalten und seine Produkte, mit denen er vorzugsweise arbeitet, vorstellt. In diesem Fall würde Werbung eine untergeordnete Rolle einnehmen.¹³⁶ Anhand der nachfolgenden Beispiele soll die praktische Abgrenzung verdeutlicht werden.

¹³⁰ Vgl *Büsser* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 43.

¹³¹ Vgl *Kovacs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 22 Rz 27 und Rz 28.

¹³² Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209.

¹³³ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 19.

¹³⁴ Vgl EStR 2000 Rz 5250.

¹³⁵ Vgl *Kovacs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 22 Rz 32/2.

¹³⁶ Vgl *Geringer/Höltschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (124).

Beispiel¹³⁷:

Mode-Bloggerin Laura bloggt seit Jahren unter ihrem Künstlernamen „Laurina Holaquetal“ und hat sich dadurch eine Kunstfigur erschaffen. Auch bei öffentlichen Auftritten spielt sie ihre Rolle, wohingegen sie sich privat komplett konträr verhält. Für eine spanische Modefirma „testet“ sie verschiedene Kleidungsstücke und dreht ein Werbevideo dazu, wobei sie diesbezüglich keine konkreten Vorgaben erhalten hat, wie sie diese zu bewerben hat, und auch bzgl Ergebnisse darf sie frei entscheiden.

Im Fall von Laurina Holaquetal handelt es sich um eine eigenschöpferische Leistung, weil sie einen Charakter erschaffen hat und diesen darstellt, was wiederum der Leistung eines Schauspielers gleichkommt. Damit werden Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG erzielt.

Beispiel¹³⁸:

Die berühmte Mode-Bloggerin Laura soll ein Video über einen Testbericht zu verschiedenen Kleidungsstücken einer spanischen Modefirma drehen. Es gibt zwar kein vorgegebenes Skript, jedoch soll sich Laura an bestimmte Vorgaben hinsichtlich der Präsentation der Kleidungsstücke halten. Hinsichtlich der Ergebnisse darf sie jedoch frei entscheiden.

Da in diesem Fall keine eigenschöpferische Leistung vorliegt und lediglich der Bekanntheitsgrad von Laura genutzt wird, erzielt Laura keine Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG.

Wie bereits erläutert, bleibt es fraglich, ob Werbung Kunst sein kann. Kunst war historisch gesehen immer Auftragsarbeit, was heutzutage Werbung übernimmt. Demnach sind Werbung und Kunst zwei unterschiedliche Arten von Kommunikation, wobei Werbung einen wirtschaftlichen und keinen kulturellen Zweck verfolgt. Es kann somit festgehalten werden, dass Werbetätigkeiten im Social-Media-Bereich normalerweise keine Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit vermuten lassen, auch wenn Kreativität in der Werbung einen hohen Stellenwert genießt.¹³⁹

Influencer werden jedoch nicht ausschließlich für Werbezwecke genutzt, sie werden auch immer wieder als Fotomodell eingesetzt. Nach Auffassung der Literatur und der Rechtsprechung handelt es sich hierbei mangels eigenschöpferischer Leistung ebenso wenig um eine künstlerische Darbietung.¹⁴⁰ Erstellt der Influencer seine Fotos bzw Selfies wiederum selbst, könnte die

¹³⁷ In Anlehnung an *Schäfer*, Stb 2019, 209.

¹³⁸ In Anlehnung an *Schäfer*, Stb 2019, 209.

¹³⁹ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1893); *Schäfer*, Stb 2019, 209 (210).

¹⁴⁰ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209; VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

künstlerische Tätigkeit überwiegen, auch wenn die Tätigkeit als Fotograf grundsätzlich keine künstlerische Tätigkeit darstellt.¹⁴¹

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Influencer und Blogger in der Regel keine Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit erzielen, weil ihr primärer Fokus darauf liegt vorherrschende Trends aufzugreifen, möglichst viele Follower und damit einhergehend möglichst viele Klickzahlen zu generieren.¹⁴² Dennoch gilt es wieder jeden Fall einzeln zu beurteilen, weil die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit in Fällen, in denen ein größtmöglicher gestalterischer Umsetzungsspielraum ausgenutzt werden kann, wie zB oberhalb erläutert, durchaus denkbar wäre.

4.2.1.3 *Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit*

Mangels gesetzlicher Definition in Lehre und Rechtsprechung wurde der Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit stets im weitesten Sinne gefasst und darunter selbständige, in Schriftform abgefasste Gedanken verstanden, die der Öffentlichkeit zur Kenntnis gebracht werden. Die schriftstellerische Tätigkeit kennzeichnet sich durch Schriftform, wobei der Schriftsteller selbst die Schriftform nicht zwingend selbst herbeiführen muss.¹⁴³ Des Weiteren müssen die Texte in einer verständlichen Sprache verfasst werden.¹⁴⁴ Im Gegensatz zur künstlerischen Tätigkeit ist eine besondere Bildung oder Begabung nicht erforderlich, um Einkünfte einer schriftstellerischen Tätigkeit zuzuordnen.¹⁴⁵

Die verfassten Texte des Schriftstellers für die Öffentlichkeit können in Büchern, Zeitungen, Zeitschriften, aber auch anderen publizistischen Medien, wie zB Fernsehen, Film oder Rundfunk, veröffentlicht werden, dh die Form der Veröffentlichung ist unerheblich. Es muss sich jedoch jedenfalls um Texte und nicht um bildliche Darstellungen handeln, die zur unmittelbaren Aufnahme durch den Menschen bestimmt sind.¹⁴⁶ Die Bearbeitung von schriftstellerischen Arbeiten anderer Personen ohne eigene Gestaltungsmöglichkeit ist nicht als schriftstellerische Tätigkeit einzustufen.¹⁴⁷

¹⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 5254; VwGH 7.2.1990, 89/13/0038.

¹⁴² Vgl *Geringer/Hölschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (124).

¹⁴³ Vgl *Büsser* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 60.

¹⁴⁴ Vgl *Kovacs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 22 Rz 38.

¹⁴⁵ Vgl *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG³⁸ § 22 Rz 40.

¹⁴⁶ Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 22 Rz 26; EStR 2000 Rz 5255.

¹⁴⁷ Vgl *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG³⁸ § 22 Rz 42; VwGH 22.4.1992, 92/14/0002.

Die schriftstellerische Tätigkeit stellt eine geistige Arbeitsleistung dar und muss daher eigenschöpferischer Natur, aber weder von wissenschaftlichem noch künstlerischem Inhalt sein, so dass der Schriftsteller weder Dichter noch Künstler sein muss.¹⁴⁸

Legt ein Influencer seine eigenen Gedanken zu einem Thema nieder und werden diese der Öffentlichkeit zugänglich gemacht, so kann er schriftstellerisch tätig sein. Da dies nach ausdrücklicher Feststellung des VwGH¹⁴⁹ nicht handschriftlich erfolgen muss, gilt dies ebenso für Online-Publikationen oder Texte in Apps, sprich für Bereiche, die für Influencer relevant sind. Des Weiteren sind Influencer darauf bedacht eine möglichst große Leseranzahl zu generieren, wodurch darauf geschlossen werden kann, dass die verfassten Texte zur Veröffentlichung bestimmt sind und so von der Erfüllung dieses Kriteriums ausgegangen werden kann.¹⁵⁰

Ein Blogger, der beispielsweise auf einem Blog eigene Erfahrungen über Reisen in selbst verfassten Texten veröffentlicht, kann somit Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit erzielen. Dies wird in nachfolgendem Beispiel veranschaulicht.

Beispiel¹⁵¹:

Blogger X schreibt für den Blog eines Reisemagazins eine wöchentliche Kolumne und erhält dafür ein fixes Entgelt. Darüber hinaus ist eine variable Vergütung vereinbart, die an Klicks geknüpft ist.

Blogger X erzielt Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG

Übernimmt Blogger X jedoch die Werbetexte des Vertragspartners unverändert oder würden Fotos und bzw oder Videos den Blog dominieren und in Folge der Text in den Hintergrund rücken, wäre die Einordnung der Tätigkeit in die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit zu hinterfragen. Auch bei Influencer-Beiträgen auf Instagram ist dies vorrangig der Fall, dass Bilder im Vordergrund stehen und dazu verfasste Texte nur eine untergeordnete Rolle spielen.¹⁵²

Ein weiteres denkbare Beispiel für schriftstellerische Influencer-Tätigkeit wären Social-Media-Beiträge durch Produktrezensionen. Geben Influencer in der Öffentlichkeit in schriftlicher Form ihre eigenen Gedanken zu einem Produkt wieder, ohne dass Unternehmen Einfluss auf die Rezensionen ausüben (können), so liegt ein schriftstellerischer Charakter vor. Als Abgrenzung zu Werbetexten können Produktrezensionen sowohl negative als auch positive Eigenschaften des Produktes thematisieren. Hat die Rezension Ähnlichkeit mit einem Werbetext, so

¹⁴⁸ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 27.

¹⁴⁹ Vgl VwGH 24.4.1996, 92/13/0026.

¹⁵⁰ Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (125).

¹⁵¹ In Anlehnung an Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (125).

¹⁵² Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (125).

ist eine schriftstellerische Tätigkeit allerdings nicht per se auszuschließen.¹⁵³ Die Einstufung von Produktrezensionen als Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit kann jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn die Einnahmen unmittelbar durch die Rezensionen oder Empfehlungen erzielt werden.¹⁵⁴

Daraus kann schlussgefolgert werden, dass Influencer – allen voran Blogger – in der Regel Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit erzielen, sofern sie ihr eigenes Gedankengut wiedergeben. Jedoch gilt auch hier, dass jeder Fall einzeln beurteilt werden muss, um eine korrekte Einordnung vornehmen zu können.

4.2.1.4 Einkünfte aus Katalogberufen

Auch Katalogberufe können Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit b EStG sein, wobei für Influencer in der Regel nur die Katalogberufe des Journalisten und Bildberichterstatters infrage kommt. Wie bereits ausgeführt, veröffentlichen Influencer in der Regel Bilder, Videos oder Texte zu verschiedenen Themen, ebenso wie es Journalisten und Bildberichterstatter tun.

Ein *Journalist* sammelt und verarbeitet Informationen für die Medien und bringt diese in eine zur Weiterverarbeitung geeignete Form. Dabei handelt es sich grundsätzlich um aktuelles Geschehen, wobei diese nicht ausschließlich auf tägliche Ereignisse beschränkt ist, sondern ebenso aktuelle Erscheinungen, die lediglich auf Fachinteresse stoßen, umfasst.¹⁵⁵ Journalist ist nicht gleichzusetzen mit der Tätigkeit eines Reporters, der vor Ort über Neuigkeiten berichtet, denn auch Redakteure, die in der Redaktion Beiträge auswählen, bearbeiten oder selbst schreiben sind Journalisten.¹⁵⁶ Des Weiteren muss die Tätigkeit eines Journalisten nicht in Schriftform ausgeübt werden, dh Journalisten können auch im Rundfunk oder in Fernsehsendungen als Moderatoren tätig sein.¹⁵⁷

Abzugrenzen gilt es außerdem reine Unterhaltungsprogramme von journalistischen Tätigkeiten, die hier grundsätzlich nicht einzuordnen sind – es sei denn es besteht eine Verbindung von aktuellen Informationen. Auch ein PR-Berater mit untergeordneter journalistischer Tätigkeit

¹⁵³ Vgl Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 59/2021, 765 (768).

¹⁵⁴ Vgl Schäfer, Stb 2019, 209.

¹⁵⁵ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 76; EStR 2000 Rz 5257.

¹⁵⁶ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 69.

¹⁵⁷ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 77.

als Mittel zum Zweck ist kein Journalist. In der Regel kann hier auf eine gewerbliche Tätigkeit geschlossen werden.¹⁵⁸

Ein *Bildberichterstatter* ist ein Journalist, der an der Gestaltung der Medien, wie Zeitungen, Fernsehen, Film, mitwirkt, aber im Unterschied zum Journalisten nicht das Wort, sondern das Bild als Mittel zur Informationsvermittlung wählt. Genauso wie der Journalist berichtet der Bildberichterstatter für die Allgemeinheit über aktuelle Ereignisse in den Medien, wobei die Bilder ohne erklärende Texte für sich selbst sprechen müssen. Demzufolge ist auch ein Kameramann, der die aktuelle Berichterstattung für das Fernsehen innehat, journalistisch tätig.¹⁵⁹ Ein Fotograf hingegen ist kein Bildberichterstatter, weil dieser in der Regel wirklichkeitsgetreue Luftbildaufnahmen zB für Werbezwecke erstellt und die Tätigkeit im individuellen Interesse des Auftraggebers, und der aktuellen Berichterstattung, liegt. Sofern Fotografen nicht ausnahmsweise Künstler¹⁶⁰ oder Pressefotografen sind, üben sie eine gewerbliche Tätigkeit aus.¹⁶¹

Da Katalogberufe sowohl selbständig als auch teilweise unselbständig ausgeübt werden können¹⁶², ist die Voraussetzung für die Einstufung der Tätigkeit des Journalists oder Bildberichterstatters als freiberufliche Tätigkeit, dass kein Dienstverhältnis ausgeübt wird. Sind Journalist oder Bildberichterstatter in einem Angestelltenverhältnis, so erzielen sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sind lohnsteuerpflichtig.¹⁶³

Influencer schreiben Texte und teilen von ihnen selbst erstellte Bilder, was grundsätzlich denselben Tätigkeiten von Journalisten und Bildberichterstatter entspricht. Diese müssen jedoch weitere Kriterien erfüllen, um tatsächlich als Journalisten und Bildberichterstatter zu gelten.¹⁶⁴ Werden die genannten Grundsätze auf die Tätigkeit der Influencer angewandt, so besteht durchaus die Möglichkeit, dass einige ihrer Tätigkeiten als journalistisch iSd § 22 Z 1 lit b einzustufen sind.¹⁶⁵ Konkret ist hier die Influencer-Tätigkeit im Bereich des Reisejournalismus relevant, dh wenn Influencer auf ihren Social-Media-Kanälen über Reiseerfahrungen berichten.¹⁶⁶ Nachfolgendes Beispiel soll dies aufzeigen.

¹⁵⁸ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 112; siehe Kapitel 4.2.2 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

¹⁵⁹ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 67; EStR 2000 Rz 5256.

¹⁶⁰ Siehe Kapitel 4.2.1.2.

¹⁶¹ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 82.

¹⁶² Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 56.

¹⁶³ Vgl Büsser in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 22 Rz 60; siehe Kapitel 4.2.3 zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

¹⁶⁴ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 48.

¹⁶⁵ Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 26.

¹⁶⁶ Vgl Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 59/2021, 765 (769).

Beispiel:

Blogger X (aus vorherigem Beispiel) veröffentlicht auf seinem Reiseblog ausschließlich Podcasts und Videos, in denen er über (aktuelle) Ereignisse in den jeweiligen Reiseländern berichtet. Blogger X interviewt hierzu auch immer wieder Mitarbeiter aus Tourismusbüros und diversen Organisationen vor Ort.

Blogger X berichtet mittels Videos und Sprachaufnahmen über aktuelle Ereignisse und hinterfragt diese kritisch, indem er Personen aus der jeweiligen Region befragt. Sofern Blogger X aus dieser Tätigkeit unmittelbar Einnahmen erzielt, sind diese als Einkünfte von Journalisten und Bildberichterstattem iSd § 22 Z 1 lit b zu klassifizieren.

Die Frage, die sich in diesem Zusammenhang jedoch stellt, ist, ob sich Blogger kritisch genug mit den Themen, über die sie berichten, auseinandersetzen, um tatsächlich als Journalisten oder Bildberichterstatter zu gelten.¹⁶⁷ Aufgrund der persönlichen Meinungen, die im Social-Media-Bereich im Vordergrund stehen, mangelt es Influencern und Bloggern oftmals an einer kritischen Auseinandersetzung. Influencer und Blogger drücken idR ihre subjektive Meinung aus, wohingegen der Journalist kritisch berichtet und persönliche Meinungen idR außer Acht lässt.¹⁶⁸ So kann mit hoher Wahrscheinlichkeit festgehalten werden, dass generierte Einkünfte aus gesponserten Beiträgen aufgrund der fehlenden Objektivität nicht der journalistischen Tätigkeit zuzurechnen sind.¹⁶⁹ Folgendes Beispiel erläutert die Anmerkung abstrakt.

Beispiel¹⁷⁰:

YouTuber Christian betreibt einen Blog, in denen er neue Smartphones testet. Die Smartphones stellen ihm die jeweiligen Unternehmen zur Verfügung. Dafür lädt er Videos hoch und stellt die Smartphones vor. Seine Meinung fasst er in einem untenstehenden Text zusammen.

Christian erzielt in diesem Fall keine Einkünfte aus der Tätigkeit als Journalist oder Bildberichterstatter iSd § 22 Z 1 lit b. Es könnte zwar argumentiert werden, dass es sich bei den neuen Smartphones um aktuelle Erscheinungen handelt, die auf Fachinteresse stoßen, jedoch handelt es sich in diesem Fall um einen gesponserten Beitrag eines Unternehmens, wodurch sich eine journalistische Tätigkeit ausschließt.

Abschließend sei noch festzuhalten, dass der VwGH bislang keine derart kritische Auseinandersetzung verlangt, wenn es um das Vorliegen von Einkünften aus journalistischer Tätigkeit

¹⁶⁷ Vgl *Geringer/Hölschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (126).

¹⁶⁸ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209 (211).

¹⁶⁹ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 26.

¹⁷⁰ In Anlehnung an *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1691).

geht. Er hat sich zB auch für eine journalistische Tätigkeit ausgesprochen, wenn aktuelle Informationen in Unterhaltungsform verbreitet wurden. Dies ist vor allem auch für die Bildberichterstattung über YouTube oder Podcasts relevant, weil diese Medien einen gewissen Unterhaltungsfaktor verlangen, um Aufmerksamkeit zu erlangen und mehr Zuschauer bzw Zuhörer zu gewinnen.¹⁷¹

4.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Liegen im Zusammenhang mit Influencer-Tätigkeiten keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit a und b vor, so handelt es sich regelmäßig um gewerbliche Einkünfte.¹⁷²

Innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten bilden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG eine Restgröße, dh es liegen nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn die Einkünfte weder Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft noch Einkünften aus selbständiger Arbeit zugewiesen werden können und die Kriterien eines Betriebs erfüllt sind. Diese umfassen für alle betrieblichen Einkunftsarten Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.¹⁷³

Selbständig ist jemand, der persönlich nicht weisungsgebunden und organisatorisch nicht in einen anderen Betrieb eingegliedert ist und auf eigene Rechnung, Gefahr und Verantwortung handelt, sowie das Unternehmerwagnis trägt. Das Kriterium der Selbständigkeit stellt auch das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zur Nichtselbständigkeit gemäß § 47 Abs 2 EStG dar.¹⁷⁴

Eine Tätigkeit ist *nachhaltig*, wenn sie mehrere Jahre hindurch wiederholt ausgeübt wird. Zusätzlich zur wiederholten Tätigkeit kann auch bei einer einmaligen Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht davon ausgegangen werden, dass diese nachhaltig ist, sofern die Wiederholungsabsicht mit Sicherheit glaubhaft gemacht werden kann. Wird eine Tätigkeit zB über einen längeren Zeitraum nur für einen Auftraggeber ausgeübt und besteht keine Wiederholungsabsicht, kann dies wiederum auch eine nachhaltige Tätigkeit ausmachen.¹⁷⁵

Einer Tätigkeit kann *Gewinnabsicht* unterstellt werden, sobald Einnahmenüberschüsse über die Ausgaben, und nicht nur Kostendeckung, angestrebt werden. Dabei ist jedenfalls zu prüfen, ob

¹⁷¹ Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (127); VwGH 26.9.1985, 85/14/0057.

¹⁷² Vgl Schäfer, Stb 2019, 209 (211).

¹⁷³ Vgl Jakob/Peyerl, EStG¹⁵ § 23 Rz 1.

¹⁷⁴ Vgl Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 23 Rz 4.

¹⁷⁵ Vgl Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 23 Rz 44, Rz 45 und Rz 48.

die Tätigkeit dazu geeignet ist auf Dauer Gewinne zu erwirtschaften, dh die Gewinnabsicht sollte zwar im Allgemeinen, muss jedoch nicht bei jeder einzelnen Tätigkeit gegeben sein.¹⁷⁶

Sobald nach außen hin erkennbar ist, dass jemand Güter oder Leistungen austauscht, so liegt eine *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* vor. Die tatsächliche Anzahl der Auftraggeber ist dabei unerheblich, maßgeblich ist die Art der Tätigkeit, die eine Auftragserteilung durch mehrere Auftraggeber zumindest ermöglichen muss.¹⁷⁷

§ 23 EStG legt jedoch nur fest, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt, eine Differenzierung zu außerbetrieblichen Einkünften wird nicht vorgenommen. Der Geltungsbereich erstreckt sich unmittelbar auf natürliche Personen und mittelbar über § 7 KStG auch auf Körperschaften. § 28 BAO entspricht § 23 EStG nach hA vollinhaltlich.¹⁷⁸

Seitdem die Gewerbesteuer 1994 weggefallen ist, grenzen sich die drei betrieblichen Einkunftsarten im Wesentlichen nur mehr durch die Buchführungspflicht und die Gewinnermittlung ab.¹⁷⁹

Um jedoch erzielte Einkünfte von Influencern als gewerbliche Einkünfte einzustufen, gilt es im Vorfeld den Begriff des Gewerbebetriebs abzugrenzen. Dieser deckt sich beispielsweise nicht mit dem Begriff des Handelsgewerbes iSd des früheren HGB und ebenso wenig mit dem Begriff des Unternehmens iSd § 1 Abs 2 UGB. Auch die „gewerbliche Tätigkeit“, die den Unternehmer gemäß § 2 Abs 1 UStG umschreibt, sowie die „gewerbsmäßige Tätigkeit“ iSd § 1 Abs 2 GewO stimmen nicht mit den gewerblichen Einkünften überein. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher ausschließlich nach steuerlichen Gesichtspunkten durch eine Abgabenbehörde zu beurteilen.¹⁸⁰

Sind die Einkünfte von Influencer und Blogger, wie eingangs erwähnt, nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen, und sind die vier genannten Kriterien der betrieblichen Einkunftsarten erfüllt, so erzielen Influencer Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹⁸¹

Die Influencer-Tätigkeit ist sehr oft mit Werbe- bzw Marketingaktivität verbunden, wobei die daraus generierten Einkünfte meist den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind. In diesen Fällen generiert der Influencer Einkünfte, die nicht unmittelbar aus seinem Blog oder Social-Media-Beiträgen stammen, sondern aus der Schaltung von Werbung.¹⁸² Die Ausgestaltung der

¹⁷⁶ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 23 Rz 31 und Rz 32; EStR 2000 Rz 5414.

¹⁷⁷ Vgl Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 23 Rz 27 und Rz 28.

¹⁷⁸ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 23 Rz 6; EStR 2000 Rz 5401.

¹⁷⁹ Vgl Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 23 Rz 2; siehe dazu auch Kapitel 5.

¹⁸⁰ Vgl Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 8 und Rz 9.

¹⁸¹ Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (127).

¹⁸² Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 27.

zielgruppennahen Präsentation im Rahmen von Werbekooperationen ist den Influencern selbst überlassen. Es steht ihnen demnach frei, ob sie Produkte oder Dienstleistungen in Form von Fotos, Musik, Videos oder Textform bewerben und diese beispielsweise durch Produktplatzierungen oder Gewinnspiele präsentieren.¹⁸³ Ein typisches Beispiel für Werbeaktivitäten im Zusammenhang mit Influencern ist das sogenannte Affiliate-Marketing¹⁸⁴, was durch das nachfolgende Beispiel abstrakt dargestellt werden soll.

Beispiel:

Blogger X (aus vorherigen Beispielen) veröffentlicht auf seinem Reiseblog Videos und Fotos, in denen ihm seine Abonnenten beim Testen der neuesten Hotels zusehen können. Unter seinen Videos und Fotos ist ein Link eingebildet, der direkt auf die Homepages der Hotels führt.

Blogger X wirbt auf seiner Social-Media-Plattform für Hotels, macht diese durch den bereitgestellten Link seinen Abonnenten zugänglich und erhält eine Gegenleistung für die Bewerbung der Hotels. Die daraus erzielten Einkünfte sind daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG einzuordnen.

Einkünfte, die über Werbung generiert werden, werden regelmäßig auch erfolgsabhängig vergütet. Dh dass Influencer, die regelmäßig Links oder Banner eines Unternehmens auf ihren Social-Media-Kanälen einblenden (wie auch in obigem Beispiel) bzw Produkte verlinken, an den hierüber getätigten Umsätzen beteiligt werden.¹⁸⁵

Zusammenfassend kann demnach abgeleitet werden, dass Influencer-Einkünfte primär Einkünften iSd § 22 Z 1 lit a und lit b EStG zuzuordnen wären. Werden diese verneint, so liegen in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG vor. Des Weiteren sind Einkünften, die in den Bereichen Werbung oder Marketing erzielt werden, meist unstrittig gewerbliche Einkünfte, auch wenn zB ein Blog als solcher als schriftstellerische oder künstlerische Tätigkeit und daher als freiberufliche Tätigkeit anzusehen ist.

4.2.3 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit stellen die vierte Haupteinkunftsart dar und unterscheiden sich im Gegensatz zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit insbesondere durch die nicht

¹⁸³ Vgl *Schmidt/Kollmann/Karl*, DStR 59/2021, 765.

¹⁸⁴ Siehe Kapitel 2.3.

¹⁸⁵ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1897).

eigenverantwortliche Ausübung der Tätigkeit auf eigene Rechnung. Zudem trägt der Steuerpflichtige kein Unternehmerwagnis.¹⁸⁶ Konkret bedeutet das, dass sich selbständige und nichtselbständige Leistungserbringungen nur durch die Modalitäten der Erbringung, nicht jedoch durch den Inhalt der Tätigkeit unterscheiden. Sofern sämtliche Kriterien für das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG erfüllt sind, kann von selbständigen Tätigkeiten ausgegangen werden. Darüber hinaus können nichtselbständige Einkünfte iSd § 25 EStG vorliegen.¹⁸⁷

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit umfassen unter anderem Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis. Gemäß § 47 Abs 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Dienstnehmer dem Arbeitsgeber seine Arbeitsleistung schuldet und der Dienstnehmer dem Arbeitgeber weisungsgebunden ist.¹⁸⁸ Neben der *persönlichen Weisungsgebundenheit* ist die *organisatorische Eingliederung in den Betrieb* ein weiteres Hauptkriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Kann anhand der beiden Charakteristika noch kein Dienstverhältnis festgestellt werden, so sind für die Beurteilung noch weitere Merkmale miteinzubeziehen. Diese umfassen ein laufendes festes Entgelt, das Fehlen des Unternehmerrisiko, sowie eine mangelnde Vertretungsbefugnis. Werden die Arbeitszeit, die Arbeitsmittel und der Arbeitsort vom Arbeitsgeber vorgegeben und ist der Dienstnehmer Teil der betrieblichen Abläufe, so wird zudem von einer Eingliederung des Dienstnehmers in den betrieblichen Organismus ausgegangen.¹⁸⁹

Auch wenn Influencer vorrangig Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw gewerbliche Einkünfte erzielen, sind ebenso Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Einkunftsart denkbar.¹⁹⁰ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit Influencer-Tätigkeiten gewinnen auch zusehends an Bedeutung, weil Unternehmen vermehrt Influencer und Blogger in einem Angestelltenverhältnis beschäftigen.¹⁹¹ Um zu beurteilen, ob Influencer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, ist die Frage nach der persönlichen Weisungsgebundenheit entscheidend. Des Weiteren können umfassende Vorschriften hinsichtlich Inhaltes und zeitlicher Rahmen der Tätigkeit Aufschluss darüber geben, ob ein Dienstverhältnis vorliegt.¹⁹²

¹⁸⁶ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 1.

¹⁸⁷ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 5.

¹⁸⁸ Vgl Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 25 Rz 10; § 47 Abs 2 EStG.

¹⁸⁹ Vgl Geringer, Gigworking – nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 25 EStG?, taxlex 2020, 8.

¹⁹⁰ Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (129).

¹⁹¹ Vgl Schäfer, Stb 2019, 209 (212).

¹⁹² Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (129).

Beispiel¹⁹³:

Matthias betreibt mehrere Podcasts. Er beschäftigt Simon, der ihm im Rahmen eines Dienstvertrages iSd Art 1 § 6 AngG hilft die Podcasts zu erstellen und ihm weisungsgebunden ist. Der Arbeitslohn von Simon stellt für Matthias eine Betriebsausgabe dar. Simon erzielt daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG.

4.3 Besondere Abgrenzungsfälle

Im Zusammenhang mit der Influencer-Tätigkeit können sich verschiedene Abgrenzungsprobleme ergeben. Zum einen erzielen Influencer oftmals Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten, wodurch zusätzliche Schwierigkeiten bei der Einordnung zu den Einkunftsarten auftreten, und zum anderen gilt es, wie bereits in Kapitel 4.2 aufgezeigt, die Zuordnung der Einkünfte von der Liebhaberei abzugrenzen. Außerdem wird der Begriff der Digitalen Nomaden, die außerhalb von Österreich tätig sind, verstärkt mit Influencern in Zusammenhang gebracht, wodurch dieser Abgrenzungsfall nachfolgend ebenfalls Erwähnung finden sollen.

4.3.1 Abgrenzungsprobleme bei Zusammentreffen von Tatbeständen verschiedener Einkunftsarten

Nachdem Einkünfte aus selbständiger und gewerblicher Tätigkeit für sich getrennt voneinander behandelt und mithilfe von Beispielen untermauert wurden, wird nachfolgend darauf eingegangen, wie Tätigkeiten einzuordnen sind, die Merkmale von beiden Einkunftsarten aufweisen.

Für das EStG ist die Abgrenzung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG und Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG nur von unwesentlicher Bedeutung.¹⁹⁴ Grundsätzlich sind freiberufliche und gewerbliche Tätigkeiten jedoch isoliert voneinander zu beurteilen. Besteht jedoch ein enger sachlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang zwischen den beiden Tätigkeiten, so ist von einer einheitlichen Tätigkeit auszugehen und die Einkunftsart ist gemäß der Kriterien iSd § 21 bis 23 zu bestimmen. Ist die gewerbliche Tätigkeit der freiberuflichen Tätigkeit übergeordnet, so ist die Tätigkeit als gewerblich einzuordnen, wohingegen insgesamt eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, wenn die gewerbliche Tätigkeit als Nebentätigkeit in den Hintergrund rückt. Dies ist zB der Fall, wenn die Tätigkeit über

¹⁹³ In Anlehnung an *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1692).

¹⁹⁴ Vgl *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG³⁸ § 22 Rz 1.

eine einfache Berufsausübung iSd § 22 EStG hinausgeht und ein kaufmännisch geführter Betrieb nach außen im Vordergrund steht. Entscheidend für die Zuordnung als Haupt- oder Nebentätigkeit ist nach Auffassung des VwGH das Verhältnis der Gewinne.¹⁹⁵

Werden beispielsweise eine künstlerische und eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, wobei keine Trennung möglich ist, so sind die Einkünfte einer Tätigkeit, entweder der selbständigen Arbeit oder der gewerblichen Tätigkeit zuzuordnen. Maßgeblich ist hier das Überwiegen der Merkmale des § 22 oder jene des § 23 EStG.¹⁹⁶

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, die Influencer-Tätigkeit vorrangig als gewerbliche Tätigkeit einstuft, ist festzuhalten – und auch aus den bereits skizzierten Beispielen ersichtlich –, dass es sich durchaus um freiberufliche Tätigkeiten handeln kann. Sofern die Finanzverwaltung vom Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit überzeugt werden kann, so lassen sich die generierten Affiliate-Einnahmen für ertragsteuerliche Zwecke in gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten trennen.¹⁹⁷

Erzielen Influencer zB sowohl Einkünfte aus einer schriftstellerischen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG, als auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG, so ist zu beurteilen, ob die Einkünfte isoliert oder einheitlich zu beurteilen sind. Werden diese getrennt voneinander behandelt und besteht zwischen den Tätigkeiten kein innerer Zusammenhang, so unterhält der steuerpflichtige Influencer zwei Betriebe.¹⁹⁸ Grundsätzlich ist eine einheitliche Erfassung der Einkünfte nur dann gegeben, wenn sich die Tätigkeiten derart bedingen, dass eine einheitliche Tätigkeit tatsächlich nahe liegt. Dies ist jedenfalls im Einzelfall zu beurteilen und nach der Gesamtwürdigung der wesentlichen Merkmale zu beurteilen. Bei Social-Media-Einkünften handelt es sich regelmäßig nicht um eine einheitliche Tätigkeit und die beiden Einkunftsarten sind nach der Verkehrsauffassung zu trennen. Wenn Blogger, YouTuber, etc. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und durch Einnahmen aus Werbung und Marketing zusätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, so bedingen sich die Einkünfte nicht gegenseitig.¹⁹⁹ Es ergeben sich zwar durchaus wirtschaftliche und sachliche Berührungspunkte zwischen Einkünften aus Affiliate-Programmen und freiberuflichen Tätigkeiten, jedoch können auch ohne Affiliate-Links Social-Media-Beiträge gestaltet und in Folge Einkünfte daraus erzielt werden, sodass die gegenseitige Bedingung ausgeschlossen werden kann. Des Weiteren könnten Influencer auch

¹⁹⁵ Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 5; EStR 2000 Rz 5285; VwGH 13.3.1997, 95/15/0124.

¹⁹⁶ Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 22 Rz 34.

¹⁹⁷ Vgl Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 59/2021, 765 (772).

¹⁹⁸ Vgl Geringer/Höltschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (128).

¹⁹⁹ Vgl Brunckhorst/Sterzinger, DStR 32/2018, 1689 (1692).

verschiedene Social-Media-Kanäle nutzen, auf denen sie unterschiedliche Aktivitäten betreiben, sodass diese ertragsteuerlich differenziert gewürdigt werden müssen.²⁰⁰

Beispiel²⁰¹:

Musiker Emil, der eine abgeschlossene künstlerische Hochschule absolviert hat und qualitativ hochwertige Musik produziert, nutzt seine digitalen Kanäle, vorrangig YouTube, um seine Musik einer größeren Anzahl an Personen zugänglich zu machen und so potenzielle Erwerber seiner Musik zu generieren. Im Zuge seiner Marketing-Strategie stellt er auf Social-Media ebenfalls Produkte vor, mit denen er gerne arbeitet und verlinkt diese zu den Unternehmen. Die Werbetätigkeit nimmt allerdings nur eine untergeordnete Rolle ein.

Emil übt daher eine künstlerische, sowie eine werbende Tätigkeit aus. Sofern, wie in diesem Beispiel, zwischen den beiden Tätigkeiten jedoch kein innerer Zusammenhang besteht, müssen die Einkünfte getrennt und unabhängig voneinander beurteilt werden. Kritisch wäre in diesem Fall jedoch zu hinterfragen, in welchem Verhältnis das Entgelt, das Emil aus seinen Werbetätigkeiten erhält, zu dem Entgelt aus seiner künstlerischen Tätigkeit steht. Aufgrund der angeführten „untergeordneten Rolle“ der Werbetätigkeit könnten ebenfalls einheitliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen.

Da kein Instagrammer, Blogger, etc gleich zu Beginn der Influencer-Tätigkeit so viel verdient, dass er davon leben kann, ist es regelmäßig der Fall, dass hauptberuflich noch ein Job in einem Angestelltenverhältnis ausgeübt wird.²⁰²

Eine weitere Abgrenzungsproblematik ergibt sich, wenn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zusammentreffen, dh wenn ein Arbeitnehmer neben seiner nichtselbständigen Haupttätigkeit eine andere Tätigkeit, wie beispielsweise eine selbständige Tätigkeit, ausübt. Sofern sich beide Tätigkeiten deutlich voneinander unterscheiden, so sind diese getrennt voneinander zu beurteilen. Stehen die Tätigkeiten jedoch in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang, so sind die Einkünfte einheitlich zu beurteilen.²⁰³

Erzielt der Influencer in seinem Hauptjob Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit über 12.000 Euro im Kalenderjahr und geht zudem einer selbständigen (Influencer-)Tätigkeit nach, so kann er bis zu 730 Euro nach Abzug aller Ausgaben steuerfrei als Nebeneinkünfte zuverdienen. Sofern diese Grenze nicht überschritten wird, hat, unabhängig wie viel im Zuge des regulären

²⁰⁰ Vgl. Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 59/2021, 765 (770).

²⁰¹ In Anlehnung an Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (125).

²⁰² Vgl. Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 22.

²⁰³ Vgl. Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 25 Rz 2.

Arbeitsverhältnisses verdient wird, keine Meldung ans Finanzamt zu erfolgen. Übersteigt der Zuverdienst die 730 Euro, so muss dieser zwar in der Steuererklärung angegeben werden, es wird jedoch nur der Anteil, der die 730 Euro übersteigt, steuerpflichtig. Ab einem Zuverdienst von 1.460 Euro im Kalenderjahr besteht, gemeinsam mit dem Einkommen aus dem Dienstverhältnis, volle Steuerpflicht.²⁰⁴ Nachfolgendes Beispiel soll zur Veranschaulichung dienen.

Beispiel²⁰⁵:

Markus ist Lehrling in einem renommierten Restaurant in Wien. Sein Traum ist es eines Tages in New York in einem Haubenrestaurant kochen zu dürfen. Er betreibt zudem leidenschaftlich seinen Instagram Account „cooking_maxi“, wo er immer wieder Rezepte und eigene Kreationen postet. Sein Blog erfreut sich zunehmend an Popularität, wodurch er bereits einige Follower gewinnen konnte. Ein Bio-Unternehmen hat ihm kürzlich eine Kooperation angeboten und entlohnt ihn mit einem Betrag von 1.200 Euro, wenn er über ein halbes Jahr hinweg immer wieder Fotos teilt, auf dem die Produkte des Unternehmens zu sehen sind und verlinkt werden. Da Markus auch zukünftig auf weitere Kooperationen hofft, kauft er sich eigens dafür eine Kamera, für die er 470 Euro bezahlt.

Markus ist Lehrling und bezieht daher ein Gehalt aus nichtselbständiger Arbeit. Als Nebeneinkünfte bezieht er 1.200, die sich nach Abzug der Kosten für die Kamera auf 730 Euro reduzieren, die nicht steuerpflichtig sind. Außerdem muss Markus diese auch nicht beim Finanzamt melden.

4.3.2 Abgrenzungsprobleme zur Liebhaberei

Die Begrifflichkeit der Liebhaberei wird im Gesetz nicht definiert, sondern findet in der Judikatur ihre Erläuterung.²⁰⁶ Sofern Tätigkeiten auf Dauer keine Gewinne oder Überschüsse nach sich ziehen, sind diese nicht als Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu betiteln und lassen Liebhaberei-Tätigkeiten vermuten.²⁰⁷ Werden jedoch zB in der Gründungsphase Anlaufverluste erzielt, bedeutet das noch nicht, dass Liebhaberei vorliegt. Sofern glaubhaft gemacht werden kann, dass langfristig gesehen Gewinne erzielt werden, sind diese steuerlich zu berücksichtigen.²⁰⁸

²⁰⁴ Vgl Arbeiterkammer (Zugriff am 17.08.2022, arbeiterkammer.at).

²⁰⁵ In Anlehnung an *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 22.

²⁰⁶ Vgl *Jakom/Ehgartner*, EStG¹⁵ § 2 Rz 220.

²⁰⁷ Vgl *Reinold/Inzinger/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG³⁸ § 2 Rz 28.

²⁰⁸ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1895).

Es gilt demnach bei dauerhaft verlustbringenden Tätigkeiten zu prüfen, ob es sich um einkommensteuerrechtliche relevante Einkommenserzielung oder einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung handelt. Einkommensverwendung wird Tätigkeiten, die dem persönlichen Bereich bzw. Hobbys zugeordnet werden können, unterstellt. In diesem Fall können entstandene Verluste steuerlich nicht bzw. nur eingeschränkt verrechnet werden. Entstehen die nachhaltigen Verluste aufgrund Tätigkeiten, die der Einkommenserzielung zuzuordnen sind, impliziert dies noch keine steuerliche Nichtberücksichtigung und die negativen Einkünfte sind einkommensmindernd zu berücksichtigen.²⁰⁹

Historisch gesehen wurde die Frage nach der Liebhaberei zuerst bei Hobby- und Freizeitbeschäftigungen aufgeworfen. Darunter wurden Tätigkeiten im Zusammenhang mit persönlichen Vorlieben der steuerpflichtigen Personen verstanden. Im Laufe der Zeit wurde die Frage nach der Liebhaberei jedoch auch im Zusammenhang mit Tätigkeiten gestellt, die grundsätzlich einer typischen Einkunftsquelle zuordenbar wären.²¹⁰ Ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, hat die Finanzverwaltung anhand der Liebhabereiverordnung zu beurteilen.²¹¹

Wichtig hervorzuheben ist jedoch, dass, auch wenn Liebhaberei vorliegt und die Tätigkeit daher ertragsteuerlich nicht relevant ist, die Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen können, weil gemäß § 2 Abs 1 UStG eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegen muss.²¹²

In Bezug auf Influencer ist die Abgrenzung zwischen Hobby und einkommensteuerlich relevanten Einkünften oftmals schwierig, vor allem wenn diese bereits im Teenager-Alter mit dem Posten von Fotos und Videos auf ihren Sozialen Medien beginnen und aufgrund ihrer rasch zunehmenden Reichweite erste Unternehmen auf sich aufmerksam machen. Dabei wird die Frage aufgeworfen, ob auch die ersten Influencer-Aktivitäten bereits steuerlich berücksichtigt werden müssen.²¹³ Erzielen Influencer in der Anfangsphase überdies Verluste, laufen sie rasch Gefahr, dass ihre Tätigkeit von der Finanzverwaltung als Liebhaberei eingestuft wird und die Verluste steuerlich nicht berücksichtigt werden können. Dies begründet sich auch dadurch, dass meist persönliche Leidenschaft bzw. ein Hobby die Grundlage der Tätigkeit bildet. Um dieser Einschätzung entgegenzuwirken, sind nachweisbare Kooperationen mit Unternehmen, eine hohe Anzahl an Followern, sowie ein kompletter Businessplan von Vorteil.²¹⁴

²⁰⁹ Vgl. *Urnik/Fritz-Schmied* in *Bertl et al.* (Hrsg.), I⁴ 92 (103).

²¹⁰ Vgl. *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Rz 45.

²¹¹ Vgl. *Urnik/Fritz-Schmied* in *Bertl et al.* (Hrsg.), I⁴ 92 (103).

²¹² Vgl. *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1895).

²¹³ Vgl. *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 29.

²¹⁴ Vgl. *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 25.

Beispiel:

Miriam ist gleich zu Beginn auf den neuesten TikTok-Trend aufgesprungen und postet regelmäßig Videos von diversen Reisedestinationen, die sie besucht. Sie hatte von Anfang an verschiedene Kooperationen mit Hotels und Reiseanbietern. In den ersten Monaten hat sie aus ihrer Influencer-Tätigkeit jedoch Verluste erzielt, weil ihre anfänglichen Ausgaben, wie eine Kamera oder Flüge, ihre Einnahmen überstiegen.

Da sie der Finanzverwaltung jedoch die entsprechenden Kooperationen und Follower nachweisen, und in Folge Gewinnerzielungsabsicht, nachweisen kann, wird ihrer Tätigkeit keine Liebhaberei unterstellt.

Es kann daher schlussgefolgert werden, dass im Falle eines steuerpflichtigen Influencers, der seine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt, und der insgesamt keine dauerhaften Verluste erwirtschaftet, keine steuerliche Einordnung als Liebhaberei vorgenommen wird. Auch wenn in der Anfangsphase der Tätigkeit eventuelle Verluste erzielt werden, impliziert dies noch keine Dauerhaftigkeit der Verluste und in Folge keine Liebhaberei.

4.3.3 Digitale Nomaden

Hybride Arbeitsmodelle haben in den vergangenen Jahren immer mehr an Bedeutung gewonnen und haben sich zu einem Trend entwickelt, der im Zuge des krisenbedingten COVID-19-Lockdowns sogar zu einem nachhaltigen Wandel der Arbeitswelt geführt hat. Hybrides Arbeiten bedeutet, dass die Arbeitsleistung an verschiedenen Orten, die sich für Tätigkeit eignen, erbracht werden kann. Das kann sowohl der ursprüngliche Arbeitsplatz, das Homeoffice, aber auch auf Reisen bzw im Urlaub sein. Erwerbstätige Personen, die ihre Arbeit unabhängig von einem fixen Arbeitsplatz unter Anwendung digitaler Technologien verrichten, werden als sogenannte *digitale Nomaden* bezeichnet. Daraus können sich steuerliche Folgen und Fragestellungen ergeben.²¹⁵

Auch Influencer werden oftmals als digitale Nomaden bezeichnet, weil sie vermehrt dafür bekannt sind, dass sie ortsunabhängig arbeiten und oft nur ein paar Monate in einem bestimmten Land bleiben, um dort zu arbeiten. Da ihre Hauptauftraggeber jedoch ihren Sitz größtenteils in Deutschland oder Österreich innehaben bzw dort auch der letzte feste Wohnsitz der digitalen Nomaden war, bleibt ein Großteil dennoch in Österreich bzw Deutschland steuerpflichtig.²¹⁶

²¹⁵ Vgl *Bendlinger*, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450.

²¹⁶ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 21.

Sobald Arbeitnehmer im Ausland für ein österreichisches Unternehmen arbeiten, ist in einem ersten Schritt nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht zu klären, ob im jeweiligen Tätigkeitsland (Quellenstaat) steuerliche Unternehmensgewinne anteilig besteuert werden dürfen. In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob der Quellenstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), das zwischen zwei Ländern geschlossen wurde, überhaupt besteuert werden darf.²¹⁷ Doppelbesteuerungsabkommen wurden geschlossen, um dabei zu helfen festzulegen in welchem Land die Arbeitnehmer, und in diesem Fall die Influencer, ihre Steuern abführen müssen.²¹⁸ Sobald ein Unternehmen im Quellenstaat eine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA ausübt, dürfen Unternehmensgewinne im Quellenstaat besteuert werden. Der Betriebsstättenbegriff verlangt jedoch das Vorliegen einer „festen Geschäftseinrichtung“, was digitale Nomaden jedoch nur in Ausnahmefällen erfüllen werden. Des Weiteren verfolgt ein DBA grundsätzlich das Ziel eine optimale Rechtssicherheit, sowohl in legistischer als auch administrativer Hinsicht sicherzustellen, wodurch ein anteilig zu versteuernder Unternehmensgewinn im Tätigkeitsstaat der digitalen Nomaden diesem widerspricht.²¹⁹

Sofern Influencer jedoch für eine längere Zeit im Ausland weilen, vorrangig mit ausländischen Auftraggebern zusammenarbeiten und somit ihr Einkommen vor Ort erzielen, können sie in Österreich oder Deutschland auch beschränkt steuerpflichtig sein.²²⁰ Aufgrund der unterschiedlichen Gesetzgebung in jedem Land, können Influencer zudem auch in zwei Ländern unbeschränkt steuerpflichtig werden. Für derartige Zweifelsfälle sind ebenfalls die geschlossenen DBA heranzuziehen, die dabei helfen festzulegen in welchem Land die Influencer ihre Steuern abführen müssen.²²¹

Bendlinger ist der Auffassung, dass mobiles Arbeiten in unterschiedlichen Ländern der Welt aufgrund der fehlenden Zweckmäßigkeit nicht zu einer anteiligen Besteuerung im Quellenstaat führen und auch von den Finanzverwaltungen nicht angestrebt werden sollte, was es nur zu unterstreichen gilt.²²²

Von den dargelegten Ausführungen kann abgeleitet werden, dass die Besteuerung der Unternehmensgewinne für jeden Fall einzeln zu klären ist und nicht pauschal beantwortet werden kann. Grundsätzlich kann jedenfalls für alle international tätigen Influencer die Empfehlung

²¹⁷ Vgl *Bendlinger*, SWI 2021, 450 (451).

²¹⁸ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 21.

²¹⁹ Vgl *Bendlinger*, SWI 2021, 450.

²²⁰ Siehe Kapitel 4.1 zur beschränkten Steuerpflicht.

²²¹ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 21.

²²² Vgl *Bendlinger*, SWI 2021, 450 (461).

ausgesprochen werden, die Unterstützung eines versierten Steuerberaters in Anspruch zu nehmen.²²³

4.4 Mögliche Rechtsformen für Influencer

Die Wahl der Rechtsform ist von wesentlicher Bedeutung, weil dadurch bestimmt wird, wie mit Einnahmen und Ausgaben umgegangen wird und unter welchen Bedingungen der Influencer arbeitet.²²⁴

Bevor es zur Frage nach der Wahl der Rechtsform eines Influencers kommt, muss die Frage nach der Art der Einkünfte erfolgen. Liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, so ist die Rechtsformwahl für den Influencer vorerst tendenziell von untergeordneter Bedeutung. In diesem Fall gilt es in jedem Fall die Tätigkeit beim Finanzamt anzumelden und eine Steuernummer zu beantragen, die anschließend auf allen Rechnungen angegeben werden muss.²²⁵ Erzielen Influencer Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so müssen sie ein Gewerbe anmelden. Durch die Anmeldung ihres Gewerbes bei der zuständigen Gewerbebehörde werden sie automatisch Einzelunternehmer.²²⁶

Grundsätzlich haben Influencer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die Wahl zwischen Rechtsformen ohne Haftungsbeschränkung (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) und jenen mit beschränkter Haftung (Kapitalgesellschaften).²²⁷ Influencer, deren Einkünfte aus selbständiger Arbeit stammen, können ihre Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft ausüben, wobei hierbei zum einen die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft als selbständige Arbeit angesehen werden muss und zum anderen jeder Gesellschafter einer freiberuflichen Tätigkeit nachzugehen hat.²²⁸ Sofern es berufsrechtliche Vorschriften zulassen, können sich auch Kapitalgesellschaften an einer freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft beteiligen ohne dass diese zum Gewerbebetrieb wird. Die erzielten Einkünfte der Kapitalgesellschaft sind jedoch kraft Rechtsform gem § 7 Abs 3 KStG Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.²²⁹

²²³ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 21.

²²⁴ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 41.

²²⁵ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 43.

²²⁶ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 42.

²²⁷ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 53.

²²⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5840.

²²⁹ Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 22 Rz 126; EStR 2000 Rz 5844.

Es gibt keine allgemeingültige Empfehlung hinsichtlich einer optimalen Rechtsform – hierbei sind vorrangig individuelle Voraussetzungen und Gegebenheiten eines zukünftigen Unternehmens ausschlaggebend. Statistiken zufolge beginnen rund 90 % der Neugründungen in Form von Einzelunternehmen, die verbleibenden 10 % machen im Wesentlichen GmbHs aus.²³⁰

Einzelunternehmen

Als Einzelunternehmen existiert eine enge Verbindung zwischen Unternehmerperson und Unternehmen per se. Daher ist die Rechtsform als Einzelunternehmer vor allem für jene Unternehmer von Interesse, die keine Partner im Unternehmen wollen oder benötigen. Der Einzelunternehmer haftet demnach sowohl mit betrieblichen als auch mit privatem Vermögen, für sämtliche Schulden des Unternehmens.²³¹ Das Einzelunternehmen eignet sich vor allem als Rechtsform für Influencer, die am Beginn ihrer Karriere stehen und alleine tätig sind, weil der bürokratische Aufwand relativ gering ist und auch kein Startkapital erforderlich ist.²³²

Personengesellschaften

Die Rechtsform der Personengesellschaft charakterisiert sich durch die persönliche Beteiligung, Mitarbeit und die überwiegende persönliche Haftung der Personen. Die in Österreich gültigen Personengesellschaften sind die Offene Gesellschaft (OG), die Kommanditgesellschaft (KG), die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) und die stille Gesellschaft.

Eine OG entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch und kennzeichnet sich im Wesentlichen durch die Merkmale der persönlichen Haftung der einzelnen Gesellschafter und das Prinzip der organschaftlichen Vertretung durch die Gesellschafter. Des Weiteren können die Gesellschaftsanteile nicht übertragen werden, sofern nichts Gegenteiliges vereinbart wurde. In einer OG müssen mindestens zwei Gesellschafter tätig sein.²³³

Genauso wie die OG entsteht die KG durch die Eintragung ins Firmenbuch. Für die Gründung ist ein Gesellschaftsvertrag zwischen zumindest zwei Gesellschaftern notwendig, der schriftlich verfasst werden sollte, jedoch keinen Formerfordernissen unterliegt.²³⁴ Eine KG hat zwei Arten von Gesellschaftern, und zwar Komplementäre, die mit ihrem gesamten privaten Vermögen haften, und Kommanditisten, die nur mit ihrem eingebrachten Kapital haften. Für Influencer ist die Rechtsform der KG nur in Ausnahmefällen von Interesse.²³⁵ Auf die weiteren

²³⁰ Vgl Kailer/Weiß, Gründungsmanagement kompakt⁶ (2018) 133.

²³¹ Vgl Kailer/Weiß, Gründungsmanagement kompakt⁶ 134.

²³² Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 58.

²³³ Vgl Kailer/Weiß, Gründungsmanagement kompakt⁶ 136; EStR 2000 Rz 5810; § 105 UGB.

²³⁴ Vgl Kailer/Weiß, Gründungsmanagement kompakt⁶ 137.

²³⁵ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 63.

Formen der Personengesellschaften wird aufgrund von fehlender Relevanz nicht näher eingegangen.

OG und KG gelten gemäß § 23 Z 2 EStG steuerlich als typische Mitunternehmerschaften, wodurch auch deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.²³⁶ Des Weiteren sind gemäß § 23 Z 2 EStG Einzelunternehmer und Mitunternehmer gleich zu behandeln. Personengesellschaften sind als solche zwar nicht einkommensteuerpflichtig, jedoch werden die erwirtschafteten Gewinne bei den Gesellschaftern anteilig erfasst und unterliegen dadurch der Einkommensteuer.²³⁷ Dies entspricht der sogenannten Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, die der überwiegenden Auffassung der Lehre in Österreich entspricht, wohingegen sich der VwGH noch zur Bilanzbündeltheorie bekennt. Laut dieser wurden die Bilanzen aller Gesellschafter zusammengeführt, weil die Personengesellschaften als Summe von Teilbetrieben der Gesellschafter verstanden wurde. Da dies jedoch weder theoretisch noch praktisch durchführbar ist, deutet auch die jüngere Rechtsprechung des VwGH bereits in Richtung einer einheitlichen Gewinnermittlung.²³⁸

Eine Mitunternehmerschaft kann im Gegensatz zum Einzelunternehmen jedoch nur Einkünfte aus einer einzigen Einkunftsart erzielen, weil die Tätigkeiten nur einheitlich beurteilt werden können, was jedoch nicht gerechtfertigt erscheint. Dh wenn eine Mitunternehmerschaft mehrere voneinander abgrenzbare Tätigkeiten ausübt, so werden diese aufgrund § 2 Abs 4 EStG einer einheitlichen gewerblichen Betätigung zugeordnet, sofern eine dieser Tätigkeiten als gewerblich einzustufen ist.²³⁹

Auch wenn Influencer in der Regel alleine tätig sind, kann es durchaus vorkommen, dass sich mehrere Influencer zusammenschließen, sofern es für sie lukrativ ist, und eine Personengesellschaft gründen.

Beispiel²⁴⁰:

Hanna und Ernest betreiben beide einen jeweils sehr erfolgreichen Food-Blog als Einzelunternehmer, wobei sich Hanna vorrangig auf veganes Essen und Ernest auf die traditionelle Küche spezialisiert haben. Um vielseitiger und umfassender berichten zu können, beschließen die beiden ihre Blogs zusammenlegen, was die kooperierenden Unternehmen sehr erfreut und wodurch auch die beiden Blogger noch erfolgreicher werden. Als Rechtsform wählen sie eine Offene Gesellschaft.

²³⁶ Vgl *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 23 Rz 360.

²³⁷ Vgl *Kauba* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 23 Rz 201.

²³⁸ Vgl *Kauba* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 23 Rz 208, 209, Rz 210 und 212/1.

²³⁹ Vgl *Kauba* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 23 Rz 205; EStR 2000 Rz 5832.

²⁴⁰ In Anlehnung an *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 62.

Grundsätzlich gilt bei Personengesellschaften zu beachten, dass auch mit dem Privatvermögen uneingeschränkt haftet wird und dass ein Gesellschafter auch für das Fehlverhalten eines anderen Gesellschafters finanziell haftbar gemacht werden kann.²⁴¹

Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen und haben eine eigene Rechtspersönlichkeit inne, dh die Geschäfte werden durch natürliche Personen geführt. Es haftet die Gesellschaft und nicht die Gesellschafter persönlich. Die Vertreter der Kapitalgesellschaften in Österreich sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG), die Europäische Aktiengesellschaft (SE) und die GmbH & Co KG als kapitalistische Personengesellschaft.²⁴² Für Influencer ist die Rechtsform der Kapitalgesellschaft eher selten von Bedeutung, wodurch im Folgenden nur die Möglichkeit einer GmbH Erwähnung findet.

Die GmbH ist die zweit-populärste Rechtsform in Österreich und ist in mancher Hinsicht wie eine Personengesellschaft gestaltet. Bei der Gründung ist ein gesetzliches Mindeststammkapital in Höhe von 35.000 Euro als Vermögenseinlage von den Gesellschaftern zu leisten, wobei die Hälfte bar einzuzahlen ist. Als handelnde Organe der GmbH als juristische Person bedarf es einer Generalversammlung, eines Aufsichtsrates und einer Geschäftsführung. Die Haftung, und somit das Risiko der Gesellschaft, beschränkt sich auf die getätigte Einlage, wobei der Geschäftsführer von dieser Haftungsbeschränkung ausgenommen ist und auch mit seinem Privatvermögen haftet. Die GmbH gilt als gegründet, wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen und die Eintragung ins Firmenbuch erfolgt ist. Es gibt keine vorgegebene Größe oder Anzahl von Gesellschafter, dh eine GmbH kann auch nur von einer Person gegründet werden.²⁴³ Die Einmann-GmbH existiert in Österreich erst rund 20 Jahre, wobei bereits 25 % aller GmbHs nur einen Gesellschafter innehaben. Anstatt des Gesellschaftsvertrages wird eine Errichtungserklärung des einzigen Gesellschafters für die Gründung benötigt, wobei diese inhaltlich deckungsgleich sind. Kritisch anzumerken ist, dass viele Alleingesellschafter ihre GmbH wie ein Einzelunternehmen führen, jedoch sowohl die Vorteile einer beschränkten Haftung genießen als auch keinem Spitzensteuersatz von 55 % unterliegen.²⁴⁴

Auch wenn die GmbH mit erhöhtem bürokratischem Aufwand und Formalitäten verbunden ist, kann sie für Influencer Vorteile bieten. Wollen diese beispielsweise einen Kredit aufnehmen,

²⁴¹ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 63.

²⁴² Vgl *Kailer/Weiß*, Gründungsmanagement kompakt⁶ 139.

²⁴³ Vgl *Kailer/Weiß*, Gründungsmanagement kompakt⁶ 139.

²⁴⁴ Vgl *Fritz*, SWK-Spezial: Die GmbH in der Praxis⁴ (2019) 62.

so genießt eine GmbH im Wesentlichen ein sehr gutes Ansehen und könnte ihnen hierbei hilfreich sein. Zudem kann der Influencer als Gesellschafter Anonymität genießen, weil nur die Namen des Geschäftsführers veröffentlicht wird, und so die Influencer-Tätigkeit strikt vom Privatleben getrennt werden könnte.²⁴⁵

Beispiel²⁴⁶:

Die Influencerin und Mode-Bloggerin Julia erhält aufgrund ihrer optimalen Figur viele Aufträge, um die neuesten Modeerscheinungen angesehener Mode-Labels zu präsentieren. Sie hat sehr großen Erfolg damit und verdient sehr gut mit ihren Aufträgen. Aufgrund ihres Aussehens macht sie jedoch immer wieder schlechte Erfahrungen mit aufdringlichen Männern und Stalkern. Um ihre Anonymität zu wahren bzw ihren realen Namen und Adresse nicht preisgeben zu müssen, entschließt sie sich für ihre Influencer-Tätigkeit eine GmbH zu gründen, den Wohnort zu wechseln und einen befreundeten Anwalt als Geschäftsführer einzusetzen.

Wollen Influencer als Ein-Personen-Betriebe ihre Tätigkeit ab einer gewissen Gewinnhöhe in eine GmbH auslagern, um die Steuerlast zu vermindern, so wird der gewünschte Erfolg der Steuergestaltung trotzdem oftmals ausbleiben.²⁴⁷ Gemäß § 2 Abs 4a EStG sind *„Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit [...] der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender“*.²⁴⁸ Wenngleich die aufgezählten Tätigkeiten als Künstler, Schriftsteller und Wissenschaftler als mögliche Tätigkeit eines Influencers oder Bloggers infrage kommt, so ist das Kriterium eines eigenständigen Betriebes erfüllt. Gegebenenfalls sind ihnen die Einkünfte jedoch unmittelbar zuzurechnen.²⁴⁹

Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterscheiden sich von Kapitalgesellschaften durch eine abweichende Besteuerung. Während Einzelunternehmen und Personengesellschaften auf Ebene des Einzelunternehmers durch die Einkommensteuer belastet werden, werden die Gewinne von Kapitalgesellschaften zweifach besteuert. Dh dass in einem ersten Schritt die Körperschaftsteuer der Gesellschaft als selbständiges Steuersubjekt erhoben wird und in einem

²⁴⁵ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 65.

²⁴⁶ In Anlehnung an Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 65.

²⁴⁷ Vgl Geringer/Höltzsch/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (136).

²⁴⁸ Vgl § 2 Abs 4a EStG.

²⁴⁹ Vgl Geringer/Höltzsch/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (136).

zweiten Schritt die Einkommensteuer bzw Kapitalertragsteuer der Gesellschafter, sofern es nach Abzug der KöSt zur Ausschüttung der verbleibenden Gewinne an diese kommt.²⁵⁰ Ein 2016 durchgeführter Vergleich der Sozialversicherungs- und Einkommensteuerbelastung von einer Ein-Mann-GmbH und eines Einzelunternehmens hat aufgezeigt, dass einem Einzelunternehmer nach Abzug sämtlicher Belastungen mehr verbleibt als einer Ein-Mann-GmbH, was für eine Vorteilhaftigkeit des Einzelunternehmens im Vergleich zur Kapitalgesellschaft spricht.²⁵¹ Aufgrund der ökosozialen Steuerreform 2022, die eine absolut zunehmende Körperschaftsteuerentlastung ab 2023 vorsieht, profitieren jedoch Kapitalgesellschaften bei steigenden Gewinn im Vergleich zu Personenunternehmen, wodurch die Attraktivität von Kapitalgesellschaften bei höheren Gewinnen zunimmt.²⁵²

Abschließend kann festgehalten werden, dass es keine ideale Rechtsform, die ausschließlich Vorteil bietet, gibt und jedenfalls zahlreiche Aspekte in persönlicher, rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Hinsicht zu berücksichtigen sind. Eine Personengesellschaft kann beispielsweise rasch und kostengünstig gegründet werden, erfordert keine Mindestkörperschaftsteuer und allfällige Verluste aus der steuerlichen Mitunternehmerschaft können mit den Einkünften der Gesellschafter verrechnet werden. An einer GmbH hingegen können sich die Gesellschafter beteiligen, tragen jedoch über ihr eingesetztes Kapital hinaus keine weiteren Risiken.²⁵³

4.5 Zwischenfazit

Zusammenfassend lassen sich folgende gewonnene Erkenntnisse aus Kapitel 4 festhalten: Sofern Influencer einen inländischen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt innehaben, unterliegen sie mit all ihren in- und ausländischen Einkünften in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht. Dies ist ebenso der Fall, wenn sie im Ausland arbeiten, solange ihr Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich liegt. Sind Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt nicht im Inland angesiedelt, so handelt es sich um eine beschränkte Steuerpflicht, wobei lediglich inländische Einkünfte in Österreich einkommensteuerpflichtig wären. Im Fall von Influencer-Tätigkeiten ist die beschränkte Steuerpflicht aufgrund ihrer nicht gegebenen Relevanz jedoch zu vernachlässigen.

²⁵⁰ Vgl *Urnik/Steinhauser* in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht¹ 75 (77).

²⁵¹ Vgl *Urnik/Steinhauser* in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht¹ 75 (91).

²⁵² Vgl *Kanduth-Kristen* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg), SWK¹ 16 (31).

²⁵³ Vgl *Fritz*, SWK-Spezial: Die GmbH in der Praxis⁴ 40.

Influencer verfassen Beiträge in Form von Texten, Fotos oder Videos auf den unterschiedlichsten Social-Media-Kanälen und erzielen mit ihren Tätigkeiten vorrangig *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*, *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* oder *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*. Im Zusammenhang mit Einkünften aus selbständiger Arbeit wurden insbesondere Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit a EStG, und zwar *Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit*, sowie Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit b EStG, und zwar *Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Bildberichterstatter und Journalisten*, beleuchtet, wobei folgende Tatbestandsmerkmale subsumiert werden konnten: In der Regel zielt Influencer-Tätigkeit nicht darauf ab wissenschaftliche Erkenntnisse zu vermitteln, weil Influencer wissenschaftliche Erkenntnisse vielmehr nur wiedergeben und nicht selbst forschend tätig werden. Sofern ein Influencer jedoch wissenschaftliche Erkenntnisse, die er aus seinen eigenen Forschungen ableitet, an ein wissenschaftlich interessiertes Publikum weitergibt, kann es durchaus vorkommen, dass Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG erzielt werden.

Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit könnten beispielsweise vorliegen, wenn Influencer foto- oder videographisch tätig werden, sofern es sich um eine eigenschöpferische Leistung handelt und die Werbung nicht im Vordergrund steht. Dies wäre zB bei Musikern der Fall, die Social-Media-Kanäle, wie YouTube, Instagram oder TikTok nutzen, um so ihr Zielpublikum zu vergrößern. Auch wenn Werbung eine gewisse Kreativität voraussetzt, werden ihr idR keine Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit zugeschrieben. Der Influencer-Tätigkeit als Fotomodell sind mangels eigenschöpferischer Leistung Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit ebenfalls abzusprechen.

Um Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit zu erzielen, ist eine eigenschöpferische Leistung ebenso Voraussetzung, wobei weder wissenschaftlicher noch künstlerischer Inhalt vonnöten ist. Daher können Einkünfte von Influencern, die ihre Gedanken schriftlich niederlegen und der Öffentlichkeit zugänglich machen, wie es beispielsweise Blogger tun, schriftstellerischen Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 lit a EStG zugeordnet werden. Dies gilt allerdings nur solange Werbetexte von Kooperationspartner nicht unverändert übernommen werden bzw Fotos oder Videos den Blog nicht dominieren. Als weiteres mögliches Beispiel für Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit wären Produktrezensionen zu nennen, sofern die Einnahmen direkt durch die Rezensionen erzielt werden und keine Ähnlichkeit mit einem Werbetext aufweisen.

Damit Einkünfte von Influencern unter Einkünfte aus Katalogberufen des Journalisten und Bildberichterstatters fallen, müssen sich Influencer beim Verfassen ihrer Texte oder der Erstellung ihrer Bilder kritisch genug mit den behandelten Themen auseinandersetzen, und persönli-

che Meinung überwiegend außer Acht lassen. Als konkretes Beispiel wäre die Influencer-Tätigkeit im Reisejournalismus zu nennen, die als journalistisch iSd § 22 Z 1 lit b eingestuft werden könnte. Laut geltender Rechtsprechung kann allerdings auch eine journalistische Tätigkeit vorliegen, wenn aktuelle Informationen in Unterhaltungsform zur Verfügung gestellt werden. Dies wäre beispielsweise für YouTuber oder Podcaster relevant, die aufgrund des Social-Media-Kanals einen gewissen Unterhaltungsfaktor voraussetzen.

Werden iZm Influencer-Tätigkeiten sämtliche Einkunftsarten aus selbständiger Arbeit ausgeschlossen, liegen idR gewerbliche Einkünfte gem § 23 EStG vor. Da Influencer-Tätigkeit in vielen Fällen auf Werbe- und Marketingaktivitäten ausgerichtet ist und da Werbeleistungen den bereits erläuterten Einkunftsarten aus selbständiger Arbeit abgesprochen wurde, liegen hier in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Werbung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass Influencer Werbeleistungen in Form von Beiträgen oder Verlinkungen für Kooperationspartner erbringen und dadurch Einkünfte generieren.

Aufgrund der stetig zunehmenden Bedeutung von Influencer Marketing, stellen Unternehmen auch vermehrt Influencer und Blogger in einem Angestelltenverhältnis ein, wodurch diese zwar dieselbe Tätigkeit ausüben, jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG erwirtschaften.

Gehen Influencern sowohl selbständigen als auch gewerblichen Tätigkeiten nach und ist keine getrennte Beurteilung möglich, so ist von einer einheitlichen Tätigkeit auszugehen. Je nachdem, ob die Merkmale des § 22 oder des § 23 EStG überwiegen, sind die Tätigkeiten einer Einkunftsart zuzuordnen.

Ähnlich verhält es sich, wenn Influencer Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit erzielen, dh dass grundsätzlich eine Trennung der Einkünfte vorzunehmen ist. Sind die Tätigkeiten nicht voneinander zu unterscheiden, sind diese einheitlich zu beurteilen. In vielen Fällen beginnt eine Influencer-Tätigkeit bereits während Influencer noch in einem Angestelltenverhältnis stehen. Dabei gilt zu beachten, dass ein Nebenverdienst iHv 730 Euro jährlich steuerfrei bleibt.

Da Influencer-Tätigkeit meist aus einem Hobby heraus entsteht, liegt die Vermutung einer steuerlichen Einordnung als Liebhaberei nahe. In der Regel üben Influencer ihre Tätigkeit jedoch auch bei anfänglichen Verlusten mit Gewinnerzielungsabsicht aus und daher können dauerhaft erwirtschaftete Verluste, und demnach Liebhaberei, ausgeschlossen werden.

Nach der Frage der Einkunftsart, unter die die Tätigkeit der Influencer subsumiert wird, ist auch die Frage nach der Rechtsformwahl von zentraler Bedeutung, wobei für Influencer vorrangig

ein Einzelunternehmen, eine OG oder KG als Personengesellschaft oder eine GmbH als Kapitalgesellschaft sinnvoll erscheint. Eine allgemeine Empfehlung hinsichtlich der optimalen Rechtsform kann nicht abgegeben werden, weil hier vor allem individuelle Voraussetzungen berücksichtigt werden müssen.

Aus den zusammengefassten Erkenntnissen wird deutlich, dass die Einkünftezuordnung der Influencer, Blogger und Co. gewisse Problematiken mit sich bringt und mangels spezifischer Rechtsprechung noch keine pauschale Einordnung des Influencer-Typus vorgenommen werden kann. Es ist jeweils auf Basis der vorherrschenden Rechtsprechung und Gesetzeslage einzelfallspezifisch zu beurteilen, welcher Einkunftsart der jeweilige Influencer mit seiner ausgeübten Tätigkeit unterliegt, wobei mE tendenziell der Werbecharakter bei Influencer-Tätigkeiten überwiegt und diese in Folge Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG zuzuordnen wären.

5 Einkünfteermittlung

Da sich die verschiedenen Einkunftsarten nicht nur in ihrem Geltungsbereich, sondern auch in der Methode der Einkünfteermittlung unterscheiden²⁵⁴, werden in Kapitel 5 die möglichen Ermittlungsarten mit Fokus auf Influencer und deren Tätigkeit behandelt.

5.1 Grundlagen zur Einkommensermittlung

Vorweg kann festgehalten werden, dass, aufgrund des Wegfalls der Gewerbesteuer im Jahr 1994, eine einheitliche Ermittlung der betrieblichen Einkünfte, und zwar Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb, denk- und machbar wäre. Eine Vereinheitlichung der Ermittlung bei der zweiten und dritten Einkunftsart wäre sogar durchaus sinnvoll, weil die nach wie vor bestehenden erheblichen Unterschiede nicht immer gerechtfertigt scheinen.²⁵⁵

Gemäß § 2 Abs 2 EStG definiert sich der Gesamtbetrag der Einkünfte wie folgt:

- Gesamtbetrag der Einkünfte gem § 2 Abs 3 EStG nach Ausgleich mit Verlusten
 - abzgl Sonderausgaben gem § 18 EStG
 - abzgl außergewöhnliche Belastungen gem §§ 34 und 35 EStG
 - abzgl Freibetrag gem § 105 EStG
- = **steuerpflichtiges Einkommen**²⁵⁶

Als Einkommen wird demnach der Gesamtbetrag der Einkünfte der Einkunftsarten gem § 2 Abs 3 EStG definiert, der in der Einzahl zu verstehen ist und als weiterer, übergeordneter Begriff gilt. Der Begriff Einkünfte hingegen ist als engerer Unterbegriff anzusehen. Das gem § 2 Abs 2 ermittelte Einkommen wird als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen. Weiters stellt die Einkommensbesteuerung auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ab, dh dass im Wesentlichen das am Markt erzielte Rein-Einkommen des Steuerpflichtigen zu erfassen ist, wodurch die mit dem ermittelten Einkommen zusammenhängenden Werbungskosten Berücksichtigung finden müssen und von der Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Einkommens abzuziehen sind. Die Erfassung des Saldos aus Einnahmen und Ausgaben folgt dem *objektiven Nettoprinzip*.²⁵⁷

²⁵⁴ Vgl Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 2 Rz 33.

²⁵⁵ Vgl Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 2 Rz 4c.

²⁵⁶ Vgl § 2 Abs 2 EStG.

²⁵⁷ Vgl Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 2 Rz 14.

§ 2 Abs 2 EStG gibt allerdings nur eine allgemeine Beschreibung des Einkommensbegriffes wieder. Um das tatsächliche zu steuernde Einkommen zu ermitteln, muss von weiteren Bestimmungen des EStG Gebrauch gemacht werden. Weiters umfasst § 2 Abs 2 EStG die gem § 3 EStG steuerfreien Einkünfte nicht, obwohl diese ebenfalls von den Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 erfasst sind.²⁵⁸

Werden betriebliche Einkünfte erzielt, so kommt das *Reinvermögensprinzip* zum Tragen, wonach die gesamten Vermögensänderungen zu erfassen sind. Außerbetriebliche Einkünfte folgen dem *Quellenprinzip*, demzufolge alle zufließenden Erträge zu berücksichtigen sind. Überdies sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sämtliche in- und ausländische Einkünfte zu erfassen (*Universalprinzip*), wobei nach der persönlichen Universalität jeder mit seinem Einkommen besteuert wird und nach der sachlichen Universalität das erzielte Einkommen vollständig ermittelt und besteuert werden muss.²⁵⁹

Betriebliche Einkünfte sind für den Zeitraum eines Wirtschaftsjahres zu ermitteln, das sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr deckt und zwölf Monate, oder ggf einen kürzeren aber keinen längeren Zeitraum, umfasst.²⁶⁰ Tritt der Beginn der Steuerpflicht unterjährig ein, werden die unterjährig bezogenen Einkünfte nach dem Grundsatz der Periodenbesteuerung gem § 39 Abs 2 EStG unter Anwendung des jährlichen Tarifs ermittelt und nicht auf ein Jahreseinkommen hochgerechnet.²⁶¹

Ein schwieriges und sogleich spannendes Themengebiet sind Influencer im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Fragestellungen. Dies ist vor allem auf die etlichen Grenz- und Sonderfälle bei Einnahmen und Ausgaben zurückzuführen, weil eine direkte Bezahlung von Influencer-Dienstleistungen meist nicht die einzige Einnahmequelle darstellt.²⁶² Erzielen Influencer betriebliche Einnahmen, dh Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb, so sind in einem nächsten Schritt festzulegen welche Betriebseinnahmen und -ausgaben ertragsteuerlich relevant sind und welche Gewinnermittlungsarten infrage kommen. Die folgenden Unterkapiteln beschäftigen sich eingehend mit der Thematik.

²⁵⁸ Vgl Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 2 Rz 15.

²⁵⁹ Vgl Jakom/Ehgartner, EStG¹⁵ § 2 Rz 4.

²⁶⁰ Vgl Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 2 Rz 54.

²⁶¹ Vgl Jakom/Ehgartner, EStG¹⁵ § 2 Rz 6.

²⁶² Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 13.

5.2 Gewinnermittlungsarten

Bei den betrieblichen Einkunftsarten spricht das EStG im Vergleich zu anderen Einkunftsarten gem § 2 Abs 4 Z 1 vom Gewinn, der das steuerliche Ergebnis eines Betriebes innerhalb eines Wirtschaftsjahres darstellt. Die Begrifflichkeit des Gewinns umfasst sowohl den Gewinn im engeren Sinn als auch den Verlust.²⁶³ Das bedeutet, dass unter Gewinn das Ergebnis der Einkünfteermittlung der betrieblichen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs 3 inklusive dazugehöriger negativer Betriebsergebnisse verstanden wird.²⁶⁴

Der ermittelte Nettobetrag bzw Gewinn der betrieblichen Einkunftsarten ist nach §§ 4 bis 14 EStG auszumachen, wohingegen §§ 15 und 16 EStG für die Ermittlung der Nettobeträge der außerbetrieblichen Einkunftsarten, ausschlaggebend sind. Des Weiteren ist bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten der Nettobetrag nicht dem „Gewinn“ gleichzusetzen, sondern es wird von „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ gemäß § 2 Abs 4 Z 2 gesprochen.²⁶⁵

Die Gewinnermittlungsvorschriften im engeren Sinn werden von §§ 4 bis 6 EStG und im weiteren Sinn von §§ 4 bis 14 EStG abgedeckt. §§ 4 bis 6 EStG regelt die Art der Gewinnermittlung sowie die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung. Der Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten des EStG umfasst sowohl natürliche Personen als auch Mitunternehmerschaften und Körperschaftsteuersubjekte iSd § 7 Abs 2 KStG.²⁶⁶

Die maßgebende Gewinnermittlungsmethode ist grundsätzlich der *Betriebsvermögensvergleich* gem § 4 Abs 1 EStG. Darüber hinaus sieht § 5 Abs 1 EStG einen Betriebsvermögensvergleich für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende vor. Weitere Gewinnermittlungsarten stellen die *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung* gem § 4 Abs 3 EStG und die *Pauschalierung* gem § 17 EStG dar.²⁶⁷ Die Höhe der ermittelten Gewinne nach § 4 Abs 1, § 4 Abs 3 und § 5 EStG kann voneinander abweichen und hat in Folge Auswirkungen auf das Jahresergebnis. Die Pauschalierung hingegen kann nur zu einem Gewinn führen, wobei das Ergebnis eine Annäherung an die übrigen Gewinnermittlungsarten ist.²⁶⁸

²⁶³ Vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 4 Rz 2; EStR 2000 Rz 401.

²⁶⁴ Vgl Jakom/Ehgartner, EStG¹⁵ § 2 Rz 104.

²⁶⁵ Vgl Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 2 Rz 23.

²⁶⁶ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 1 und Rz 3.

²⁶⁷ Vgl Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 5.

²⁶⁸ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 1 und Rz 4.

Die zulässigen Gewinnermittlungsarten bei Einkünften aus selbständiger Arbeit sind folgende²⁶⁹:

- Freiwillige Buchführung gemäß § 4 Abs 1 EStG
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG
- Durchschnittsätze für Betriebsausgaben nach § 17 EStG

In der Regel wird der Gewinn bei Einkünften aus selbständiger Arbeit aufgrund der fehlenden Buchführungspflicht nach § 4 Abs 3 EStG mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, die freiwillige Buchführungspflicht kommt nur wahlweise zur Anwendung. Ist eine Mitunternehmerschaft handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet, obwohl sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, ist der Gewinn jedenfalls nach § 4 Abs 1 zu ermitteln.²⁷⁰

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb besteht gemäß § 5 Abs 1 EStG nach Maßgabe der §§ 124 und 125 BAO Buchführungspflicht, wohingegen bei Einkünften aus selbständiger Arbeit sowohl für Einzelunternehmer, als auch für Mitunternehmerschaften keine besteht.²⁷¹ Selbst bei einer Eintragung ins Firmenbuch ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG ausgeschlossen.²⁷² Besteht bei gewerblichen Einkünften gem § 189 UGB keine Rechnungslegungspflicht, so ist der Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG oder durch die Pauschalierungsmethode zu ermitteln. Ein Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsart ist bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nur auf freiwilliger Basis möglich.²⁷³

Personengesellschaften, die zumindest einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter haben (wie zB OG oder KG) und deren Tätigkeit nicht als freier Beruf eingestuft wird, gelten als unternehmensrechtlich rechnungslegungspflichtig, sobald die Umsatzschwelle gem § 189 Abs 1 Z 2 UGB überschritten wird. Für Kapitalgesellschaften gilt die Buchführungspflicht gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB aufgrund der Gesellschaftsform.²⁷⁴

Das österreichische Steuerrecht ist weder der statischen noch der dynamischen Bilanztheorie zuzuordnen, weil der VwGH Merkmale beider Theorien im geltenden Recht wiederfindet. Der statischen Bilanztheorie zufolge steht das Betriebsvermögen im Mittelpunkt, wohingegen bei der dynamischen die Aufwendungen und Erträge im Fokus stehen.²⁷⁵

²⁶⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5210.

²⁷⁰ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 5.

²⁷¹ Vgl Kovacs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 22 Rz 2.

²⁷² Vgl Jakom/Peyerl, EStG¹⁵ § 22 Rz 3.

²⁷³ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 22.

²⁷⁴ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 5.

²⁷⁵ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 2.

Da Influencer idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen und grundsätzlich keine Buchführungspflicht nach § 189 UGB besteht, sind für sie als Zielgruppe der Betriebsvermögensvergleich, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie die Pauschalierung von Relevant, die nachfolgend im Detail erläutert werden.

5.2.1 Betriebsvermögensvergleich

Wie bereits angeführt gilt der Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG als die maßgebende Gewinnermittlungsart und wird als periodenbezogene Differenzrechnung verstanden. Ein Gewinn am Ende der Periode ergibt sich, wenn das Vermögen im Vergleich zum Anfangsstand erhöht wurde, wohingegen bei einer wirtschaftlich erlittenen Verminderung ein Verlust erzielt wird.²⁷⁶

Laut § 4 Abs 1 EStG ist der Gewinn durch doppelte Buchführung zu ermitteln, dh dass eine entsprechende Bilanzierung gem § 193 Abs 4 UGB vorzunehmen und am Ende des Wirtschaftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen ist.²⁷⁷

Die freiwillige Buchführung gem § 4 Abs 1 EStG ist nur zulässig, wenn keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht. Die Gewinnermittlungsart kann bei Aufnahme einer Tätigkeit auch nach Ablauf des Jahres gewählt werden, wobei der Steuerpflichtige die Wahl der Gewinnermittlungsmethode trifft, indem er eine entsprechende Buchführung einrichtet oder nicht einrichtet. Es handelt sich hierbei nach Rechtsprechung des BFH um eine Grundentscheidung, die nicht jährlich neu getroffen wird. Wird dennoch ein Wechsel zu oder weg von einer freiwilligen Buchführung angestrebt, so ist dies nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres möglich.²⁷⁸

Wird der Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt, so sind laut § 4 Abs 2 EStG auch die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die sich aus dem Wesen des Betriebsvermögensvergleichs ergeben, zu berücksichtigen.²⁷⁹ Die GoB gelten sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht, wobei als wesentlicher Bestandteil der materiellen GoB das Realisationsprinzip zu nennen ist. Demzufolge sind Gewinne erst dann zu berücksichtigen, wenn sie realisiert wurden. Dh, die periodengerechte Gewinnrealisierung darf erst dann erfolgen, wenn

²⁷⁶ Vgl Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 8.

²⁷⁷ Vgl Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 6.

²⁷⁸ Vgl Jakob/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 63; BFH 24.9.08, X R 58/06.

²⁷⁹ Vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 33 Rz.

die Leistung erbracht wurde. Das Realisationsprinzip gilt gleichermaßen für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG, wobei es hier zusätzlich zu den allgemeinen GoB die unternehmensrechtlichen GoB zu beachten gilt.²⁸⁰

Der Betriebsvermögensvergleich für rechnungslegungspflichtige Gewerbebetreibende gem § 5 Abs 1 EStG führt im Vergleich zu den anderen Gewinnermittlungsmethoden sowohl im Periodenzeitraum als auch in der Totalgewinnbetrachtung auch inhaltlich zu einem abweichenden Ergebnis. Dies ist darauf zurückzuführen, als dass die Gewinnermittlungsart gem § 5 Abs 1 EStG mehr Geschäftsfälle erfasst, weil sie neben dem notwendigen auch das gewillkürte Betriebsvermögen umfasst.²⁸¹

Neben der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB und dem erweiterten Betriebsvermögensumfang sind noch zwei weitere Unterschiede zwischen dem Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 und gem § 4 Abs 1 EStG zu nennen, die nach der Judikatur sachlich gerechtfertigt sind. Wird der Gewinn gem § 5 Abs 1 EStG ermittelt, sind ebenso Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden steuerlich zu erfassen. Weiters kann das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweichen.²⁸²

Für Influencer kann daher Folgendes abgeleitet werden: Erzielen Influencer Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht ihnen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG als Möglichkeit offen. Sind ihre Einkünfte als gewerblich einzustufen und besteht gem § 189 UGB keine Rechnungslegungspflicht können sie ebenfalls freiwillig Bücher führen.

Für Influencer kommt ein Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG nur dann infrage, wenn sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und gem § 189 UGB der Rechnungslegungspflicht unterliegen. Dies kann der Fall sein, wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für ihre Tätigkeit gewählt haben (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB) oder die Umsatzschwelle gem § 189 Abs 1 Z 3 UGB überschreiten.

5.2.2 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG stellt die vereinfachte Ermittlungsform für kleine Gewerbebetreibende, Freiberufler und für Land- und Forstwirte dar.²⁸³ Im Zuge

²⁸⁰ Vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 4 Rz 33 ff; EStR 2000 Rz 418.

²⁸¹ Vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 4 Rz 41; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 6.

²⁸² Vgl Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 5 Rz 2.

²⁸³ Vgl Knechtl/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 5.

der EAR werden die Betriebseinnahmen und -ausgaben in Form einer Geldflussrechnung gegenübergestellt, wobei sämtliche Betriebsvorfälle berücksichtigt werden müssen. Die Betriebseinnahmen bzw -ausgaben werden nicht im Zeitpunkt ihres Entstehens erfasst, sondern im Zeitpunkt der Vereinnahmung bzw Verausgabung. Besteht gesetzliche Buchführungspflicht oder werden freiwillig Bücher geführt, ist die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 ausgeschlossen.²⁸⁴

Im Zuge der EAR darf der Steuerpflichtige selbst zwischen der Möglichkeit der Brutto- und der Nettoverrechnung wählen. Das Nettosystem behandelt die USt als durchlaufenden Posten, während beim Bruttosystem die USt im Zeitpunkt der Vereinnahmung bzw Verausgabung anfällt. Vom Nettosystem kann allerdings nur Gebrauch gemacht werden, wenn der USt grundsätzlich Durchlaufcharakter zukommt, wodurch Unternehmer, die unecht USt-befreit sind, nur das Bruttosystem anwenden können.²⁸⁵

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unterscheidet sich vom Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG in unterschiedlichen Periodengewinnen, jedoch kommt es beim Totalgewinn, der den Zeitraum zwischen Beginn und Ende der Tätigkeit abdeckt, zu keinen Abweichungen.²⁸⁶ Zu abweichenden Periodenergebnissen kommt es deshalb, weil § 4 Abs 1 EStG die Geschäftsfälle nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Zuordnung erfasst, wohingegen § 4 Abs 3 EStG dem Zu- und Abflussprinzip folgt.²⁸⁷

Sofern Influencer Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen bzw bei gewerblichen Einkünften keiner gesetzliche Buchführungspflicht unterliegen und auch freiwillig keine Bücher führen, können sie ihren Gewinn im Rahmen einer EAR nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln. Wenn sie jedoch Gebrauch von der Kleinunternehmerregelung machen, kommt für sie nur das Bruttosystem infrage. Aufgrund ihrer vereinfachten Ermittlungsform stellt die EAR für Influencer jedenfalls eine attraktive unkomplizierte Gewinnermittlungsart dar.

5.2.3 Pauschalierung

Unter Pauschalierung wird die Besteuerung nach Durchschnittssätzen verstanden, die eine Form der gesetzlichen Schätzung des Gewinnes darstellt.²⁸⁸ Mithilfe der Durchschnittssätze lassen sich die Einkünfte vereinfacht ermitteln, was vielfach als sogenannte Steuerbegünstigung kritisiert wird. Es wird zwischen der Voll- und der Teilpauschalierung unterschieden: Im

²⁸⁴ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 236 f.

²⁸⁵ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 249 f; EStR 2000 Rz 744.

²⁸⁶ Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 6; EStR 2000 Rz 658.

²⁸⁷ Vgl Hofstätter/Reichel in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶⁶ § 4 Rz 42.

²⁸⁸ Vgl Knechtl/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 5.

Zuge der Vollpauschalierung wird das gesamte Ergebnis als Pauschalbetrag ermittelt, wohingegen bei der Teilpauschalierung nur Betriebsausgaben bzw. Werbekosten pauschal ermittelt werden.²⁸⁹

Die gesetzliche Regelung zur Pauschalierung findet sich in § 17 Abs 1 bis Abs 6 EStG wieder, wobei in Abs 1 bis Abs 3 die Basispauschalierung enthalten ist und in Abs 4 bis Abs 6 Branchenpauschalierungen iVm Verordnungen des BMF festgelegt werden.²⁹⁰

Die Basispauschalierung ist für Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG und Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG anwendbar, sofern ihr Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt wird und die Umsatzgrenze im vorangegangenen Wirtschaftsjahr iSd § 125 BAO 220.000 Euro nicht übersteigt.²⁹¹ Die notwendige Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG impliziert daher, dass die Basispauschalierung eine Form der EAR darstellt.²⁹²

Die Branchenpauschalierungen gem § 17 Abs 4 und Abs 5 EStG bezieht sich auf bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen, die aufgrund von speziellen Verordnungen die Möglichkeit der Pauschalierung in Anspruch nehmen können. Darunter fällt beispielsweise die Gastgewerbe-pauschalierungsVO 2013, die Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende, oder jene für Künstler und Schriftsteller.²⁹³

Des Weiteren können gem § 17 Abs 6 EStG Werbungskosten für bestimmte Berufsgruppen pauschal ermittelt werden. Dafür wurden und werden vom BMF Verordnungen erlassen und Durchschnittssätze nach der jeweiligen Erfahrung in der Praxis festgesetzt. Zu den betroffenen Berufsgruppen zählen zB Journalisten, Musiker, Fernsehschaffende, Artisten etc. Zu beachten gilt es, dass die Pauschalierung von Werbekosten nicht möglich ist, wenn sowohl selbständige als auch nichtselbständige Tätigkeiten ausgeführt werden und die Betriebsausgaben iRd selbständigen Tätigkeit geltend gemacht werden.²⁹⁴

Abgesehen von den Möglichkeiten der Basis- bzw Branchenpauschalierung gibt es für Kleinunternehmer seit dem StRefG 2020 gem § 17 Abs 3a EStG noch die Option der Kleinunternehmerpauschalierung als Gewinnermittlungsmethode in Anspruch zu nehmen. Um diese anwenden zu dürfen, müssen Einkünfte gem § 22 oder § 23 EStG vorliegen und die Gewinnermittlung hat nach § 4 Abs 3 EStG zu erfolgen. Weiters dürfen die Umsätze im Wirtschaftsjahr 35.000

²⁸⁹ Vgl Jakom/Payerl, EStG¹⁵ § 17 Rz 1.

²⁹⁰ Vgl Jakom/Payerl, EStG¹⁵ § 17 Rz 2.

²⁹¹ Vgl Urnik, Ist die Kleinunternehmerpauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG zieladäquat? Eine vergleichende Analyse der Pauschalierungen gem § 17 Abs 1 und abs 3a EStG, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht¹ (2020) 79 (81).

²⁹² Vgl EStR 2000 Rz 4107.

²⁹³ Vgl Urnik in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht 79 (82).

²⁹⁴ Vgl Jakom/Payerl, EStG¹⁵ § 17 Rz 133; § 17 Abs 6 EStG.

Euro nicht übersteigen. Dies deckt sich mit der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG, wobei die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerpauschalierung wiederum keine Anwendung der Kleinunternehmerregelung impliziert.²⁹⁵

Wird die Gewinnermittlungsart der Pauschalierung in Anspruch genommen, wird im Vergleich zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und zum Betriebsvermögensvergleich ein abweichendes Ergebnis von den tatsächlichen Gewinnverhältnissen erzielt. Die Abweichung im Ergebnis beruht jedoch nicht auf Vorsatz, weil dies Verfassungswidrigkeit implizieren würde.²⁹⁶ Die Differenz lässt sich dadurch begründen, weil die Pauschalierung als solche der Vereinfachung dienen soll und deshalb hinsichtlich Reingewinnsätze und Betriebsausgabensätze Annahmen getroffen werden. Der Gewinn, der nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, kann folglich nicht mit den ermittelten Gewinnen der anderen Gewinnermittlungsarten übereinstimmen. In der Praxis ist der Vereinfachungseffekt der Durchschnittssätze jedoch in vielen Fällen nicht gegeben. Die Pauschalierung kommt idR nur bei wirtschaftlich nicht vergleichbaren Betrieben zur Anwendung, bei denen es sich um keine homogene Gruppe handelt, wobei die ermittelte Steuerbemessungsgrundlage sachlich bedenklich sein kann.²⁹⁷ Überdies führen Pauschalierungen vielfach zu Steuerbegünstigungen und vor allem die auf die Branchenpauschalierung angewendeten Durchschnittssätze sind oft nicht verifizierbar, was verfassungsrechtlich kritisch gesehen werden kann.²⁹⁸

Erfüllt ein Steuerpflichtiger die Anwendungsvoraussetzungen für mehrere Pauschalierungen, steht es ihm frei eine Pauschalierungsart zu wählen.²⁹⁹ Je nachdem welche Tätigkeit Influencer konkret ausüben, wären – unter der Prämisse, dass weder Buchführungspflicht besteht noch freiwillig Bücher geführt werden – folgende Pauschalierungen denkbar³⁰⁰:

- Basispauschalierung gemäß § 17 Abs 1 bis Abs 3 EStG
- Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG
- Branchenpauschalierung für Schriftsteller und Künstler gemäß § 17 Abs 4 und Abs 5 EStG iVm der PauschalierungsVO für Künstler und Schriftsteller
- Werbungskostenpauschale gemäß § 17 Abs 6 EStG für die Berufsgruppen Journalisten, Musiker oder Fernschaffende

Zu beachten gilt es jedoch, dass die Pauschalierungen nur die Betriebsausgaben erfassen und Influencer eine genaue Aufzeichnung ihrer Betriebseinnahmen führen müssen. Insbesondere in

²⁹⁵ Vgl *Urnik* in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht 79 (83).

²⁹⁶ Vgl *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 4 Rz 6.

²⁹⁷ Vgl *Hofstätter/Reichel* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 4 Rz 45.

²⁹⁸ Vgl *Jakom/Payerl*, EStG¹⁵ § 17 Rz 1.

²⁹⁹ Vgl *Jakom/Payerl*, EStG¹⁵ § 17 Rz 4.

³⁰⁰ Vgl *Geringer/Höltschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (135).

der Anfangsphase kann die Gewinnermittlung der Pauschalierung für Influencer jedoch eine attraktive Möglichkeit darstellen, weil durch die pauschal angesetzten Werte, die höher als die tatsächlichen Betriebsausgaben sein können, eine niedrigere Steuerbelastung denkbar wäre.³⁰¹ Kritischer wird beispielsweise die Kleinunternehmerpauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG gesehen, der grundsätzlich ein Vereinfachungsgedanke zugrunde liegt, die jedoch als zusätzliche Pauschalierungsalternative zu mehr Komplexität und Bürokratie führt. Dies begründet sich mitunter dadurch, dass die Kleinunternehmerpauschalierung die Kriterien und Begriffe der Basispauschalierung nicht übernimmt, sondern eigenständig festlegt und dadurch Raum für Diskussion hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit von einzelnen Aspekten gegeben ist.³⁰²

5.3 Typische Betriebseinnahmen

Das Gesetz sieht keine Definition des Begriffes der Betriebseinnahmen vor, wodurch zur Auslegung §§ 4 Abs 4 EStG und § 15 EStG heranzuziehen sind.³⁰³ Gemäß § 15 Abs 1 EStG liegen Einnahmen „[...] vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen“.³⁰⁴

Influencer stellen ihren Followern ihre Beiträge meist kostenlos zur Verfügung, dh ihre Einnahmen erzielen sie aus erbrachten (Werbe-)Leistungen, wie zB durch Affiliate-Programme, die es in Folge zu versteuern gilt. Je nachdem wie die Influencer-Kooperation ausgestaltet ist, können die Honorare als Einmalzahlung für einen Testbericht oder als laufende Vergütung für monatliche Beiträge erfolgen.³⁰⁵ Ihre Einnahmequellen lassen sich in Content abhängig und Content unabhängig einteilen. Unter Content abhängig werden Einnahmen aus Bannerwerbung, Affiliate Programme, gesponserte Beiträge, sowie eigene Produkte, wie zB Bildlizenzen, verstanden, wohingegen Content unabhängige Einnahmen zB Vorträge oder Workshops, die Influencer abhalten, umfasst.³⁰⁶

Influencer erhalten jedoch nicht immer nur Geldeinnahmen, sondern werden oftmals in Form von Produkten entlohnt, die Influencer wiederum über eine Produktplatzierung auf ihren Kanälen bewerben.³⁰⁷ Erhält eine Mode-Bloggerin zB das beworbene Outfit geschenkt, so stellt sich die Frage nach der einkommensteuerrechtlichen Behandlung.³⁰⁸ Noch häufiger erhalten

³⁰¹ Vgl Geringer/Höltzsch/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (136).

³⁰² Vgl Urnik in Urnik/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzsteuerrecht 79 (89).

³⁰³ Vgl EStR 2000 Rz 1001.

³⁰⁴ Vgl § 15 Abs 1 erster Satz.

³⁰⁵ Vgl Schäfer, Stb 2019, 209 (212).

³⁰⁶ Vgl Blesin in Lommatzsch/Schach (Hrsg), Influencer Relations¹ 237 (240).

³⁰⁷ Vgl Brunckhorst/Sterzinger, DStR 32/2018, 1689.

³⁰⁸ Vgl Homuth, NWB 26/2018, 1891 (1896).

Influencer jedoch Sachzuwendungen, die keine Gegenleistungen erfordern, was einkommensteuerrechtlich von gleicher Relevanz ist.³⁰⁹

Sogenannte entgeltliche (Tausch) und unentgeltliche Sach- oder Dienstleistungen (Geschenke) sind bei Influencern sehr häufig anzutreffen und werden im Folgenden erläutert.³¹⁰

5.3.1 Werbeeinnahmen

Bei Werbeeinnahmen handelt es sich um Geldeinnahmen, die der Influencer verdient, und die ganz eindeutig Betriebseinnahmen darstellen. Abgrenzend zu den normal gezahlten Honoraren sind als Werbeeinnahmen jedoch die Einnahmen aus Affiliate-Programmen zu verstehen. Das heißt, dass Influencer, die Affiliate-Links oder Werbebanner von Kooperationspartnern auf ihren Social-Media-Kanälen einbinden, regelmäßig an den Umsätzen beteiligt werden. Ein Beispiel wäre, wenn ein Instagrammer ein Produkt zu Amazon verlinkt und er Einnahmen aus der Umsatzbeteiligung an dem Produkt erzielt. Weiters generieren YouTuber, alleine wegen der Wahl des Social-Media-Kanals, Werbeeinnahmen, weil sie Google bei der Erstellung des Kontos erlauben, dass Werbeanzeigen als Inserate in ihren Videos eingeblendet werden, an deren Werbeeinnahmen sie prozentual beteiligt werden.³¹¹

5.3.2 Tausch

Erhält ein Influencer als Gegenleistung für seine Tätigkeit eine Sachzuwendung, handelt es sich um einen Tausch iSd § 6 Z 14 EStG (entgeltliche Sachleistung). Der Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes, als auch die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes bemessen sich an dem gemeinen Wert der abgegebenen Wirtschaftsgüter.³¹² „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.“³¹³

Darf der Influencer also das Produkt behalten, für das er Werbung macht, findet ein Leistungsaustausch statt indem das Unternehmen mit dem Produkt bezahlt.³¹⁴ Wenn Dienstleistungen gegen Sachleistungen getauscht werden, so sind die Anschaffungskosten der Sachleistung mit

³⁰⁹ Vgl. Schäfer, Stb 2019, 209 (212).

³¹⁰ Vgl. Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (131).

³¹¹ Vgl. Homuth, NWB 26/2018, 1891 (1897).

³¹² Vgl. Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (132).

³¹³ Vgl. § 10 Abs 2 BewG.

³¹⁴ Vgl. Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 34.

dem gemeinen Wert der Dienstleistung zu bewerten. Ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (oder der Dienstleistung) jedoch schwieriger zu bestimmen als der gemeine Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes, dann ist der gemeine Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes (oder der Dienstleistung) als „Hilfswert“ heranzuziehen, weil in der Regel gleichwertige Leistungen als Tauschleistungen unterstellt werden.³¹⁵

Beispiel³¹⁶:

Mode-Influencerin Lea präsentiert auf ihrem Instagram-Account eine Kette. Der gemeine Wert der Kette beläuft sich auf 500 Euro. Sie erstellt Bilder von ihr, wie sie Kette trägt und verfasst einen Text dazu. Als Gegenleistung darf sie die Kette behalten. Für ähnliche Leistungen, die in etwa denselben inhaltlichen und zeitlichen Umfang ausmachen, verlangt Lea normalerweise 450 Euro. Veräußerungspreis und Anschaffungskosten der Kette liegen daher bei 450 Euro (gemeiner Wert der hingegebenen Leistung).

Das Entgelt für die Tätigkeit des Influencers kann anstelle des Produktes auch in einer Dienstleistung bestehen. Auch in diesem Fall handelt es sich um einen Tausch iSd § 6 Z 14 EStG, bei dem der gemeine Wert der erhaltenen Leistung zu versteuern ist.³¹⁷ Als typische Beispiele für Dienstleistungsentgelte wären Reisen, Einladungen zu Veranstaltungen oder Messen zu nennen. Oftmals besteht die Aufgabe des Influencers auch darin über diese Dienstleistung auf Social-Media zu berichten.³¹⁸

Beispiel:

Die Fitness-Influencerin Elena erhält von dem renommiertesten Fitnessstudio Wiens eine Anfrage, ob sie nicht kostenlos eine private Personal Training Einheit in Anspruch nehmen möchte. Als Gegenleistung soll sie die Einheit auf Instagram in einer Story festhalten, sowie einen Post darüber verfassen und das Fitnessstudio markieren. Da Elena keine Chance auslässt zu trainieren und oft zu geizig für Privatstunden ist, nimmt sie das Angebot an und teilt die abgemachten Inhalte auf Instagram.

Eine Personal Training Einheit hätte sie normalerweise 120 Euro gekostet. Elena muss die Leistung daher in Höhe von 120 Euro als Einnahmen versteuern.

Der Tausch ist gem § 4 Abs 6 UStG auch umsatzsteuerlich relevant, denn sofern der Influencer kein Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist, kann der Tausch Umsatzsteuer auslösen.³¹⁹

³¹⁵ Vgl *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 6 Rz 52.

³¹⁶ In Anlehnung an *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1896).

³¹⁷ Vgl *Siegel/Siegel*, Steuertipps¹ 35.

³¹⁸ Vgl *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1693).

³¹⁹ Vgl § 4 Abs 6 UStG.

Die Handhabung der Tauschgeschäfte ist aufgrund der unübersichtlichen Rechtsprechung, sowie der uneinheitlichen Verwaltungsauffassung allerdings kompliziert. Ein Grundsatzurteil des EuGH, das allgemeine Rechtsprinzipien aufstellt, wäre hier wünschenswert.³²⁰

5.3.3 Geschenke

Oftmals erhalten Influencer auch unentgeltliche Zuwendungen, die auf keiner vertraglichen Gegenleistung basieren, weil sich Unternehmen beispielsweise erhoffen, dass diese darüber berichten und ihre Produkte dadurch beworben werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Zuwendung für die betriebliche Tätigkeit des Influencers von Relevanz ist und entsprechend zu behandeln ist. Einem Erkenntnis des VwGH³²¹ zufolge liegt eine Betriebseinnahme bereits vor, wenn ein Steuerpflichtiger geldwerte Vorteile erhält, die im Zusammenhang mit seinem Betrieb stehen, wobei ein mittelbarer Zusammenhang bereits ausreichend ist. Hier gilt es jedoch zwischen Gelegenheitsgeschenken im Sinne von kleinen Aufmerksamkeiten und wertvollen Sach- und Dienstleistungen, wie beispielsweise ein kostenloser Aufenthalt für den Influencer in einem kostspieligen Hotel, zu unterscheiden. Gelegenheitsgeschenke führen im Gegensatz zu wertvollen Sach- und Dienstleistungen nicht zu Betriebseinnahmen. Grundsätzlich sind Zuwendungen von Wirtschaftsgütern, also Geschenke, nach § 6 Z 9 lit b EStG zu erfassen.³²² Gemäß § 6 Z 9 lit b EStG sind Wirtschaftsgüter, die unentgeltlich in das Betriebsvermögen übertragen werden, mit fiktiven Anschaffungskosten, dh dem Betrag, der zum Zeitpunkt des Empfangs der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen, zu bewerten.³²³ Hinsichtlich Gelegenheitsgeschenke und bloßen Aufmerksamkeiten, die keine Betriebseinnahmen darstellen, verweist die Finanzverwaltung auf § 3 Abs 1 Z 14 EStG, wonach der geldwerte Vorteil aus empfangenen Sachzuwendungen bis zu 186 Euro jährlich von der Einkommenssteuer befreit ist.³²⁴ Demzufolge wären Zuwendungen bis zu 186 Euro im Jahr, die der Influencer erhält, als Gelegenheitsgeschenke einzuordnen, die nicht als Betriebseinnahmen anzusetzen sind.

³²⁰ Vgl Brohl/Kroll, SteuerStud 4/2020, 277.

³²¹ Vgl VwGH 17.1.1989, 88/14/0010.

³²² Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (131).

³²³ Vgl § 6 Z 9 lit b EStG.

³²⁴ Vgl EStR 2000 Rz 4025; § 3 Abs 1 Z 14 EStG.

Beispiel³²⁵:

YouTuberin Anna veröffentlicht Videos, in denen sie Tablets inkl Zubehör testet. Hersteller Apple schenkt ihr das neueste iPad Air im Wert von 840 Euro in der Hoffnung, dass sie darüber berichtet.

Der Wert des Tablets stellt eine Betriebseinnahme dar und ist nach § 6 Z 9 lit b EStG zu beurteilen, dh Anna setzt jenen Betrag an, den sie zum Zeitpunkt der Zuwendung hätte bezahlen müssen, und zwar die fiktiven Anschaffungskosten iHv 840 Euro. Durch die Betriebseinnahme wird das iPad Teil ihres notwendigen Betriebsvermögens.

Angenommen Apple hätte Anna das iPad Air jedoch nur für die Erstellung der Beiträge zur Verfügung gestellt und sie hätte es im Anschluss retournieren müssen, dann würde es sich um keinen geldwerten Wertzugang handeln. Dies begründet sich dadurch, dass ideelle Vorteile und fiktive Einnahmen nicht als Betriebseinnahmen zusetzen sind.³²⁶ In diesem Zusammenhang ist es weiters noch wichtig zu erwähnen, dass die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten von Relevanz ist. Erhalten Influencer wertmäßig zB geringere Geschenke bis zu 800 Euro, dann können die Anschaffungskosten gem § 13 S 1 EStG sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden, weil das Anlagegut als geringwertiges Wirtschaftsgut einzustufen ist.³²⁷

Beispiel³²⁸:

Travel-Influencer Oskar wird gemeinsam mit seiner Freundin von einem Reiseveranstalter zu einem Aufenthalt in einem Luxus-Resort inkl Flug auf den Malediven eingeladen. Das Geschenk ist an keine Gegenleistung geknüpft, allerdings erhofft sich der Reiseveranstalter, dass Oskar auf seinen Social-Media-Kanälen Beiträge über die Reise verfasst. Der Gesamtwert der Reise beläuft sich auf 8.500 Euro für fünf Tage.

Es stellt sich in Folge die Frage, wie welcher (Teil-)Sachverhalt zu beurteilen ist. Dieses Beispiel verdeutlicht die Komplexität der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Influencern einmal mehr und ist wie folgt zu evaluieren: Die Reise führt in einem ersten Schritt zu einer Betriebseinnahme iHv 8.500 Euro. Die Hälfte der Reise iHv 4.250 Euro, die auf Oskars Freundin entfällt, stellt eine Entnahme iSd § 4 Abs 1 EStG dar, wonach alle nicht betrieblich veranlassten Abgängen von Leistungen als Entnahmen einzuordnen sind. Der Gewinn bleibt dadurch jedoch unberührt. In einem weiteren Schritt ist zu beurteilen, welcher Zeitanteil der Reise als Privat- und welcher als Betriebsaufwand³²⁹ einzuordnen ist. Hierzu ist es notwendig,

³²⁵ In Anlehnung an *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1693).

³²⁶ Vgl EStR 2000 Rz 1001.

³²⁷ Vgl § 13 S 1 EStG; *Geringer/Höltzsch/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (132).

³²⁸ In Anlehnung an *Schäfer*, Stb 2019, 209 (214).

³²⁹ Siehe Kapitel 5.4 zu Betriebsausgaben im Detail.

dass Oskar genau dokumentiert zu welchen Zeiten er Beiträge über die Reise verfasst bzw betrieblich tätig ist und zu welchen Zeiten er die Reise privat genießt, denn seit einer Entscheidung des VwGH³³⁰ im Jahr 2011 sieht die vorherrschende Rechtsprechung eine Trennung zwischen privat und betrieblich veranlassten Reiseabschnitten vor. Demnach können die betrieblich veranlassten Aufwendungen zum Abzug gebracht werden, wobei hierfür im Schätzungsweg ein Aufteilungsschlüssel zwischen den privaten und betrieblichen Teilabschnitten ermittelt wird.³³¹

Kommt es zu dem Fall, dass Influencern ungewollt Produkte zum Testen zugeschickt werden, sind diese nicht als Betriebseinnahme zu erfassen, sofern sie zeitnah an das Unternehmen retourniert werden und ein etwaiger Schriftverkehr und Rücksendenachweise aufbewahrt werden.³³²

Erhält ein Influencer Waren von seinem Kooperationspartner zugesandt, die er in weiterer Folge im Rahmen eines Preisausschreibens an seine Follower weitergibt, stellt sich die Frage, ob die erhaltenen Preise auch als Geschenke einzuordnen sind. In den deutschen Einkommensteuerrichtlinien werden Preise, die im Zuge einer Preisausschreibung vergeben werden, dezidiert von den Geschenken ausgeklammert. Die erhaltenen Waren stellen der deutschen Literatur zufolge eine Einnahme dar und sind zum gemeinen Wert zu bewerten. Die Warenweitergabe an den Gewinner führt in Folge zu einer Betriebsausgabe, sodass dem Vorgang Charakter eines durchlaufenden Postens gleichkommt und ergebnisneutral bleibt.³³³ In den österreichischen Einkommensteuerrichtlinien³³⁴ wird die Begrifflichkeit des Geschenks vergleichsweise rudimentär behandelt: Ein Geschenk gilt dann als Einnahme, wenn Zuwendungen von Geschäftsfreunden oder Kunden, über bloße Aufmerksamkeiten hinausgehen, wobei beispielhaft Sach- oder Geldzuwendungen oder Urlaubsreisen genannt werden. In der österreichischen Judikatur, sowie der vorherrschenden Literatur zufolge, sind eine Vielzahl an Preisen nicht steuerbar. Existiert allerdings ein eindeutiger Zusammenhang mit der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit bzw handelt es sich um Preisausschreiben aus geschäftlichen Motiven, unterliegen diese Preise der Einkommensteuer.³³⁵ Daraus kann mE abgeleitet werden, dass die Preise, die der Influencer erhält, steuerbar sind und als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Dies begründet sich zum einen dadurch, dass der Influencer mit seinem Kooperationspartner in einem beruflichen Verhältnis steht und durch die Beiträge, die er im Zuge der Preisausschreibung verfasst, auch betrieblich tätig wird und zum anderen die geschäftlichen Motive des Preisausschreibens

³³⁰ Vgl VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043.

³³¹ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209 (214); VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; § 4 Abs 1 EStG.

³³² Vgl *Köstler*, Ertragsteuerliche Betrachtung für Influencer & Co., MBP 2019, 207.

³³³ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1896).

³³⁴ Vgl EStR 2000 Rz 1042.

³³⁵ Vgl *Jakom/Ehgartner*, EStG¹⁵ § 2 Rz 18; EStR 2000 Rz 1054.

gegeben sind, weil der Influencer durch Preisausschreiben potenziell mehr Follower generieren könnte und sich dadurch auch weitere Kooperationen ergeben könnten.

Ein differenziert zu beurteilender Fall liegt vor, wenn der Influencer selbst als Gewinner unter einer Vielzahl an richtigen Einsendungen im Rahmen einer Ausschreibung ausgelost wird und einen Preis gewinnt. Der Preis wäre nicht gem § 2 Abs 3 EStG als Vermögensgegenstand zu erfassen und wäre daher nicht steuerbar.³³⁶

5.3.4 Privatentnahmen

Influencer nutzen Produkte, die sie als entgeltliche oder unentgeltliche Sachleistungen von Kooperationspartnern erhalten und versteuert haben, nach Kooperationsende oftmals ausschließlich privat, was einkommensteuerrechtlich eine Wirtschaftsgutentnahme nach sich zieht.³³⁷ Die Bemessungsgrundlage der Privatentnahme ist gemäß § 6 Z 4 S 1 EStG der Teilwert des Gegenstandes im Zeitpunkt der Entnahme, wobei der Teilwert dem Betrag entspricht, den ein Erwerber für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.³³⁸

Beispiel (Fortsetzung des Beispiels aus 5.2.3)³³⁹:

YouTuberin Anna hat sich sehr über das neueste iPad Air gefreut und stellt es daher in einem Video vor. Anschließend nutzt sie das iPad jedoch ausschließlich privat.

Es handelt sich um eine Entnahme iSd § 4 Abs 1 S 3 EStG aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen. Die Entnahme des iPad ist gem § 6 Z 4 S 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen.

Würde Anna das iPad nicht selbst privat nutzen, sondern beispielsweise ihrem Bruder schenken, würde es sich ebenso um eine Entnahme handeln.³⁴⁰

Erhalten Influencer Produkte, die vorwiegend privat genutzt werden, wie zB Kleidung oder Kosmetika, liegt die Vermutung nahe, dass diese direkt ins Privatvermögen entnommen werden. Sollte dies nicht der Fall sein, weil die Beauty-Influencerin zB bereits ausreichend Kosmetika besitzt oder die Fashion-Influencerin die Kleidung, die sie beworben hat, nicht leiden

³³⁶ Vgl *Geringer/Höltzsch/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (132); EStR 2000 Rz 101.

³³⁷ Vgl *Homuth*, Vom Influencer zum Insolventer: Steuerliche Aspekte der Social-Media-Branche rund um Blogger, Influencer, YouTuber & Co¹ (2020) 30.

³³⁸ Vgl § 6 Z 4 S 1 EStG; § 12 Abs 1 S 2 BewG.

³³⁹ In Anlehnung an *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1693).

³⁴⁰ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209 (213).

kann und deshalb nicht privat nutzen würde, muss dies jedenfalls frühzeitig ordentlich dokumentiert werden.³⁴¹

Werden die erhaltenen Produkte beispielsweise auch während der Kooperation privat mitgenutzt und liegt der private Nutzungsanteil unter 50 %, so handelt es sich um eine sogenannte Nutzungsentnahme. Konkret bedeutet das, dass Influencer betriebliche Wirtschaftsgüter für außerbetriebliche (private) Zwecke nutzen ohne dass die Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Die Bewertung hat ebenfalls mit dem Teilwert zu erfolgen, wobei dieser mit den verursachten Kosten durch die private Nutzung übereinstimmt.³⁴² Dass der Begriff des Teilwerts mit den anteiligen Kosten in den EStR gleichgesetzt wird, wird jedoch kritisch gesehen, wobei argumentiert wird, dass die Nutzungsentnahme zwar seit der geltenden Rechtslage des EStG 1988 mit den anteiligen Betriebsausgaben zu bewerten ist, diese jedoch nicht mit dem Teilwert übereinstimmen. Als anteilige außerbetriebliche Betriebsausgaben sind im Wesentlichen Betriebskosten, Reparaturen, AfA und Finanzierungsaufwendungen anzusetzen.³⁴³ Hervorzuheben gilt noch, dass § 6 Z 4 EStG für die Nutzungsentnahme nicht relevant ist, weil sich sein Anwendungsbereich auf die Wirtschaftsgutentnahme beschränkt, die bei einer privaten Nutzung über 50 % anzunehmen ist.³⁴⁴

Würde „*YouTuberin Anna*“ das erhaltene iPad Air von Beginn an privat mitbenutzen und zB weiterhin Videos über verschiedene Funktionen des iPads drehen, so wäre die private Nutzung als Nutzungsentnahme zu bewerten. Erst im Zeitpunkt der Nutzungsänderung, zB sobald eine neuere Version des iPads auf den Markt gebracht wird, und dadurch die Kooperation zu Ende geht, würde das iPad als Wirtschaftsgutentnahme aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

5.4 Betriebsausgaben im Kontext von § 20 EStG

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben anzusetzen. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn den Ausgaben ein objektiver Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit unterstellt werden kann und diese subjektiv dem Betrieb dienen oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht von einem steuerlichen Abzugsverbot erfasst sind.³⁴⁵ Wie eingangs erwähnt, hat die Anzahl der Follower der Influencer maßgeblichen Einfluss auf die Vermarktung von Produkten, dh die

³⁴¹ Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209 (213).

³⁴² Vgl EStR 2000 Rz 2477.

³⁴³ Vgl *Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ § 6 Rz 40 ff.

³⁴⁴ Vgl *Jakom/Ehgartner*, EStG¹⁵ § 6 Rz 118 und 124.

³⁴⁵ Vgl EStR 2000 Rz 1079.

Follower können als „Währung“ der Influencertätigkeit gesehen werden. Demnach kann den Tätigkeiten iZm der Erhöhung der Anzahl von Abonnenten eine betriebliche Veranlassung unterstellt werden, die zu Betriebsausgaben führen können.³⁴⁶

Da bei Beiträgen von Influencern oft der Eindruck entsteht, dass diese aus ihrem Privatleben kommen, können sich, wie bereits thematisiert, private und berufliche Tätigkeiten schnell vermischen. Demnach ist es von Wichtigkeit, dass die geschäftlichen von den privaten Ausgaben sorgfältig getrennt und dokumentiert werden.³⁴⁷ Private Ausgaben, die der Einkommensverwendung zuzuordnen sind, sind grundsätzlich nicht abzugsfähig, es sei denn sie unterliegen gem § 18 EStG den Bestimmungen der Sonderausgaben oder gem § 34 f EStG den außergewöhnlichen Belastungen, wodurch bestimmte Privatausgaben der steuerlichen Sphäre zuzuordnen sind (*subjektives Nettoprinzip*).³⁴⁸

Daraus folgt, dass die Ermittlung der Betriebsausgaben von Influencern ebenfalls eine gewisse Problematik nach sich zieht und nicht klar definiert ist. Unproblematisch sind Aufwendungen, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Influencer-Tätigkeit stehen und eindeutig ersichtlich sind, wobei auch in diesen Fällen nicht immer ein Abzug in unbegrenzter Höhe möglich ist.³⁴⁹ Zu den häufigsten Ausgaben von Influencern zählen Mobiltelefon, Kamera, Computer und sonstige Foto- und Videoausrüstung.³⁵⁰ Die Influencer-Tätigkeit könnte ohne den Gebrauch dieser elektronischen Geräte nicht ausgeführt werden, wodurch die Kosten, die mit deren Anschaffung und Nutzung zusammenhängen, als Betriebsausgaben anzusetzen sind. Sofern die Geräte auch privat genutzt werden, sind die Betriebsausgaben um den Privatanteil zu kürzen.³⁵¹ Des Weiteren sehen sich Influencer auch häufig mit Ausgaben für die Ausstattung ihres Arbeitszimmers, Telefon- und Internet, Website bzw Domain, Rechts- und Beratungskosten, Versicherungen usw konfrontiert. Darüber hinaus können auch branchenübergreifende Aufwendungen, wie betrieblich veranlasste Reisekosten, in Anspruch genommene Dienstleistungen von Friseuren, Make-Up Artisten oder Fotografen, Fitnessstudio-Beiträge, Sportbekleidung, spezielle Ergänzungsnahrung, usw Betriebsausgaben darstellen, die idR sofort abzugsfähig sind.³⁵²

³⁴⁶ Vgl Schäfer, Stb 2019, 209.

³⁴⁷ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 8.

³⁴⁸ Vgl Urmik/Fritz-Schmied in Bertl et al (Hrsg), I⁴ 92 (103).

³⁴⁹ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 70.

³⁵⁰ Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 40.

³⁵¹ Vgl Geringer/Hölschl/Stückler in Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker (Hrsg), SWK¹ 121 (133).

³⁵² Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 40.

Nachfolgend soll auf ausgewählte Betriebsausgaben, die iZm Influencer-Tätigkeiten häufig auftreten und hinsichtlich der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu Unsicherheiten führen können, kurz eingegangen werden.

5.4.1 Arbeitszimmer und Betriebsmittel

Wie bereits erläutert, werden für die Influencer-Tätigkeit Mobiltelefone, Laptops, Kameras oder ähnliches angeschafft, die für die Ausübung der Tätigkeit unerlässlich sind und die daher als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. In der Regel wird den Geräten ebenfalls eine private Nutzung unterstellt, wobei hier die jeweilige Nutzung im Schätzungswege aufzuteilen ist.³⁵³ Beträgt die betriebliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes über 50%, so wird es dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet und sämtliche Ausgaben stellen zunächst Betriebsausgaben dar. Die private Nutzung eines Wirtschaftsguts wird als Nutzungsentnahme versteuert, wobei Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht gekürzt werden. Für die Bewertung der Entnahme werden die auf die Privatnutzung entfallenden Betriebsausgaben (wie Reparaturen, AfA, Betriebskosten) herangezogen.³⁵⁴

Um abzugsfähige Betriebsausgaben von nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem § 20 Abs 1 und Abs 2 EStG abzugrenzen, stützt sich der VwGH grundsätzlich auf den „Veranlassungszusammenhang“, dh der Konnex von den Aufwendungen darf nicht unterbrochen sein, damit diese als abzugsfähig gelten.³⁵⁵ Ist eine einwandfreie und objektiv nachvollziehbare Aufteilung in einen privaten und betrieblichen Teil jedoch nicht durchführbar, dann ist die Absetzbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben.³⁵⁶

Betragen die Anschaffungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut (zB Mobiltelefon) weniger als 800 Euro, dann können sie gem § 13 EStG als geringwertige Wirtschaftsgüter direkt als Betriebsausgabe abgesetzt werden.³⁵⁷ Übersteigen die Anschaffungskosten 800 Euro, so sind diese gem § 7 Abs 1 EStG über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen und es findet nur die jährliche Wertminderung eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe.³⁵⁸ Betriebsausgaben, die sofort abzugsfähig sind, sind als Betriebsausgaben im engeren Sinn zu klassifizieren,

³⁵³ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 275.

³⁵⁴ Vgl EStR 2000 Rz 3894 iVm Rz 480.

³⁵⁵ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 272.

³⁵⁶ Vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 242/1.

³⁵⁷ Vgl § 13 EStG.

³⁵⁸ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 71; § 7 Abs 1 EStG.

wohingegen Betriebsausgaben, die nicht oder teilweise sofort absetzbar sind, als Betriebsausgaben im weiteren Sinn verstanden werden. Hierzu zählen auch aktivierungspflichtige Aufwendungen, die lediglich aufgrund ihrer Abnutzung abzugsfähig sind.³⁵⁹

Influencer mieten im Vergleich zu anderen Berufen idR kein eigenes Büro, um ihren Tätigkeiten nachzugehen, sondern viel häufiger richten sie sich ein Arbeitszimmer in der eigenen Wohnung ein oder nutzen den Schreibtisch in einem Zimmer, der ansonsten für private Zwecke verwendet wird.³⁶⁰ Grundsätzlich sind gem § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG Aufwendungen für ein Arbeitszimmer inkl Einrichtung im Wohnungsverband nicht abzugsfähig, es sei denn das Arbeitszimmer stellt den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit dar.³⁶¹ Die Bestimmung erscheint jedenfalls problematisch, weil zum einen sämtliche angeführte Voraussetzungen vorliegen müssen, damit die Aufwendungen als abzugsfähig gelten und zum anderen das entscheidende Kriterium für eine etwaige Nichtabzugsfähigkeit darin besteht, ob sich das Arbeitszimmer im Wohnungsverband befindet. Würde sich der Steuerpflichtige, oder in dem Fall der Influencer, beispielsweise eine eigene Wohnung für seine Tätigkeit anmieten, dann könnten die Aufwendungen zweifelsohne abgesetzt werden.³⁶² Entscheidend für die Begründung, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, ist das typische Berufsfeld. Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurden hierzu bereits Kategorisierungen für verschiedene Berufsgruppen vorgenommen, die eine Klassifizierung erleichtern.³⁶³ Wenngleich das Berufsfeld der Influencer noch nicht inbegriffen ist, kann mE durchaus argumentiert werden, dass die Einordnung der Influencer, je nach exakter Tätigkeit, beispielsweise der Einstufung von Schriftstellern, Journalisten, Teleworkern oder uU auch Projektmanagern gleichkommt, deren Tätigkeitsschwerpunkt in einem Arbeitszimmer gesehen wird.

Wird das Arbeitszimmer steuerlich anerkannt, sind neben der Einrichtung selbst insbesondere anteilige Miet- und Betriebskosten bzw auch anteilige AfA oder Finanzierungskosten bei Eigentumswohnungen als Betriebsausgaben möglich.³⁶⁴ Wichtig hervorzuheben ist hierbei noch, dass das Arbeitszimmer ausschließlich bzw beinahe ausschließlich betrieblich genutzt werden muss. Die private Nutzung des Raumes darf nur von untergeordneter Bedeutung sein, dh der Raum darf beispielsweise nur für die Aufbewahrung von privaten Gegenständen genutzt werden. Dies ist darauf zurückzuführen als dass bei gemischt genutzten Räumen eine zuverlässige

³⁵⁹ Vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 232.

³⁶⁰ Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 76.

³⁶¹ Vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Rz 244; § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG.

³⁶² Vgl Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 20 Tz 104/1.

³⁶³ Vgl Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 20 Tz 104/5 und Tz 104/6.

³⁶⁴ Vgl Krafft in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 20 Rz 38.

Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Nutzung nicht machbar ist.³⁶⁵ Die Tatsache ist insbesondere auch für Influencer relevant, weil sie, wie eingangs erwähnt, zumindest anfänglich ihre privaten Arbeitszimmer und Schreibtische für ihre Tätigkeiten nutzen.

Sofern das Arbeitszimmer, beispielsweise aufgrund der privaten Mitbenutzung, steuerlich nicht anerkannt wird, kann gem § 4 Abs 4 Z 8 EStG immer noch das Arbeitsplatzpauschale als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Wird die private Wohnung für betriebliche Zwecke genutzt, weil kein anderer zurechenbarer Raum zur Verfügung steht, so werden durch das Arbeitsplatzpauschale betriebliche Komponenten von wohnraumbezogenen Aufwendungen, wie Betriebskosten oder AfA, berücksichtigt. Erzielt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr nicht mehr als 11.000 Euro aus einer zusätzlichen Erwerbstätigkeit, steht ihm gem § 4 Abs 4 Z 8 lit b EStG ein Pauschale iHv 1.200 Euro zu. Wenn er diese Grenze überschreitet, wird ein Pauschale iHv 300 Euro berücksichtigt.³⁶⁶

5.4.2 Fahrt- und Reisekosten

Im Rahmen ihrer Tätigkeit sind Influencer des Öfteren beruflich unterwegs. Hierbei gilt es vorab zwischen Fahrt- und Reisekosten zu unterscheiden, denn als Fahrtkosten werden Betriebsausgaben für zurückgelegte Strecken verstanden, wohingegen Reisekosten alle Ausgaben einer Reise beinhalten.³⁶⁷

Fahrtkosten sind gem § 16 Abs 1 EStG als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen, wobei weder eine größere Entfernung zurückgelegt, noch eine bestimmte Dauer überschritten werden muss.³⁶⁸ Die Wahl des Verkehrsmittels obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen.³⁶⁹ Wird ein privates Kraftfahrzeug für betriebliche Fahrten genutzt, können entweder die tatsächlichen Kosten oder Kilometergeld bis zu 30.000 Kilometer pro Kalenderjahr als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.³⁷⁰ Bei Fahrten mit einem Personen- und Kombinationskraftwagen können 42 Cent, bei Motorfahrrädern 24 Cent und bei Fahrrädern 38 Cent pro gefahrenen Kilometer angesetzt werden.³⁷¹ Des Weiteren können gem § 4 Abs 4 Z 5 EStG beispielsweise auch sämtliche Wochen-, Monats- oder Jahreskarten des öffentlichen Verkehrs als Betriebsausgaben angesetzt werden, sofern sie betrieblich genutzt werden. Auch in diesem Fall

³⁶⁵ Vgl *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG³⁸ § 20 Rz 36.

³⁶⁶ Vgl *Jakom/Ebner/Marschner*, EStG¹⁵ § 4 Rz 322.

³⁶⁷ Vgl *Siegel/Siegel*, *Steuertipps*¹ 96.

³⁶⁸ Vgl LStR 2002 Rz 287 f.

³⁶⁹ Vgl *Jakom/Ebner/Marschner*, EStG¹⁵ § 4 Rz 330.

³⁷⁰ Vgl LStR 2002 Rz 289.

³⁷¹ Vgl LStR 2002 Rz 1404.

gilt wieder, dass eine Aufteilung zwischen privater und beruflicher Nutzung vorzunehmen ist, sofern die Netzkarten privat genutzt werden.³⁷²

Beispiel³⁷³:

Instagrammer Hannes hat eine Kooperation mit einem Autokino an Land gezogen. Für den Auftrag fährt er mit seinem privaten Auto 25km nach Groß Enzersdorf, um dort Fotos und Videos für seine Beiträge zu erstellen. Für Hin- und Rückfahrt kann Hannes 21 Euro (=20 km x 0,42 Cent) als Betriebsausgabe geltend machen.

Überdies sind auch Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte als Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern es sich um einen selbständig tätigen Influencer handelt. Im Fall eines Nichtselbständigen sind Fahrten zur Arbeitsstätte gem § 16 Abs 1 Z 6 EStG durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw das Pendlerpauschale abgegolten.³⁷⁴

Oftmals berichten Influencer auf ihren Social-Media-Kanälen über ihre Urlaubsreisen und bewerben dadurch Reiseveranstalter, Hotels, ausländische Hotspots, etc. Dass hier die Frage nach der privaten Mitveranlassung aufkommt, scheint nur berechtigt.³⁷⁵ Reisekosten sind in § 4 Abs 5 EStG geregelt und umfassen anlässlich von Reisen idR auch Fahrtkosten. Der verwendete Reisebegriff entspricht inhaltlich § 16 Abs 1 Z 9 EStG, wonach eine Reise vorliegt, sobald sich der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen weiter als 25 km und länger als 3 Stunden von seinem Tätigkeitsmittelpunkt entfernt.³⁷⁶ Der Reisebegriff gem § 4 Abs 5 EStG und § 16 Abs 1 Z 9 EStG ist von einer Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG abzugrenzen.³⁷⁷ Im Fall des Vorliegens einer Reise können Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wobei sich die möglichen abzugsfähigen Ausgaben aus § 26 Z 4 EStG ergeben. Darüberhinausgehende Reisekosten können gem § 20 Abs 1 Z 2 lit c nicht geltend gemacht werden.³⁷⁸ Ist eine Reise sowohl betrieblich als auch privat veranlasst und lassen sich die Reiseabschnitte klar voneinander trennen, so können die Aufwendungen der betrieblich veranlassten Reiseabschnitte zum Abzug gebracht werden.³⁷⁹ An- und Abreisetage, sowie Wochenenden und Feiertage, sind als neutrale Tage zu werten, für die keine pauschalen Mehraufwendungen geltend gemacht werden können. Kosten für Hin- und Rückfahrt sind nach dem Verhältnis der

³⁷² Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 330; § 4 Abs 4 Z 5 EStG.

³⁷³ In Anlehnung an Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 97.

³⁷⁴ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 330; § 16 Abs 1 Z 6 EStG.

³⁷⁵ Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 41.

³⁷⁶ Vgl Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 331/2.

³⁷⁷ Vgl Jakom/Ebner/Marschner, EStG¹⁵ § 4 Rz 361.

³⁷⁸ Vgl Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 165.

³⁷⁹ Siehe auch Beispiel auf Seite 67 (Fn 328-331).

betrieblich veranlassten Tage zu berücksichtigen. Darüber hinaus können auch etwaige Kosten für Einreisevisa im Verhältnis der betrieblichen Veranlassung abgezogen werden.³⁸⁰

Beispiel:

Travel-Influencer Olivia fliegt am Dienstag für eine Kooperation mit einem Reiseveranstalter nach Marbella, Spanien, wo sie über das neueste Trendhotel, sowie umliegende Hotspots, berichten soll. Sie arbeitet von Dienstagnachmittag bis Donnerstagabend an ihren Beiträgen, genießt Marbella Freitag privat und fliegt Samstag wieder zurück nach Wien. Der Reiseveranstalter schenkt ihr die Nächtigung im Hotel, der Hin- und Retourflug kostet 450 Euro und für Verpflegung wendet sie für den gesamten Zeitraum 350 Euro auf.

Insgesamt umfasst die Reise 5 Tage, wobei Dienstag und Samstag als neutrale Tage gelten, Mittwoch und Donnerstag ausschließlich betrieblich veranlasste Tage darstellen und Freitag als privat veranlasst eingestuft werden kann. Die Aufteilung der angefallenen Kosten iHv 800 Euro sind folglich im Verhältnis 2:1 vorzunehmen, dh Olivia kann 533,33 Euro als Betriebsausgaben geltend machen.

Abschließend kann festgehalten werden, dass es sich gerade in Bezug auf Reisekosten empfiehlt die angefallenen Aufwendungen der Reise in Form eines Tagebuchs oder Zeitprotokolls getrennt nach privaten und betrieblich veranlassten Kosten sauber zu dokumentieren, um die Reisekosten als Betriebsausgaben geltend machen zu können. Gerade bei touristisch beliebten Reisezielen liegt es ansonsten nahe, dass die betriebliche Veranlassung infrage gestellt wird.³⁸¹

5.4.3 Gestaltung einer Homepage

Entscheiden sich Influencer für eine eigene Website, können zum einen Kosten für die Domain und zum anderen Kosten für die Gestaltung und Pflege der Website anfallen.³⁸² Die Domain-Adresse oder Internetadresse ist ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, sofern sie nicht auf einen Zeitraum begrenzt ist oder Modetrends unterliegt. Die Anschaffungskosten für eine Domain-Adresse sind zu aktivieren, wohingegen aufgrund der Nicht-Abnutzbarkeit keine AfA als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann. Eine Gewinnminderung erfolgt erst im

³⁸⁰ Vgl Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG³⁸ § 4 Rz 166a ff.

³⁸¹ Vgl Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 43.

³⁸² Vgl Siegel/Siegel, Steuertipps¹ 102.

Zuge einer etwaigen Veräußerung der Internetadresse. Laufende Aufwendungen, wie zB Providerkosten, die sich aus der Benutzung der Domain ergeben, können jedoch sofort zum Abzug gebracht werden.³⁸³

Hinsichtlich der Erstellung der Homepage gibt es zwei Möglichkeiten, und zwar kann sie entgeltlich erstellt oder selbsterstellt werden. Wenn die Homepage entgeltlich erstellt wird, entspricht das Entgelt den Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Typische Anschaffungskosten können Kosten für die Konzeption, Einrichtung und Gestaltung der Homepage umfassen. Es wird der Homepage eine zumindest einjährige Nutzungsdauer unterstellt, wodurch ein aktivierungspflichtiger Aufwand für ein abnutzbares Wirtschaftsgut vorliegt. In der Regel wird aufgrund von Aktualisierungserfordernissen und technischen Fortschritten eine Nutzungsdauer von drei Jahren angenommen. Wird die Homepage gewartet, stellt dies Erhaltungsaufwand dar, wohingegen eine Verbesserung oder Erweiterung der Homepage zu aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand führt.³⁸⁴ Die Aufwendungen, die für die Errichtung und Wartung einer Homepage anfallen, sind demnach als Betriebsausgaben abzugsfähig.³⁸⁵

Wird die Homepage hingegen selbst erstellt, unterliegt sie gem § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG dem Aktivierungsverbot. Die angefallenen Kosten stellen in Folge jedoch Betriebsausgaben dar.³⁸⁶

5.4.4 Betriebsausgaben aus dem Privatbereich

Im Vergleich zu anderen Branchen fallen bei Influencern häufig auch untypische Aufwendungen an, die nicht immer eindeutig dem privaten oder betrieblichen Bereich zugeordnet werden können.³⁸⁷ Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG sind Aufwendungen, deren Ursprung oder Zweck dem Privatbereich zugeordnet werden kann, als nicht abzugsfähig einzustufen. Weiters gilt gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG ebenfalls ein Abzugsverbot für Ausgaben, die die Lebensführung be-

³⁸³ Vgl EStR 2000 Rz 500a; *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1694); *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 45.

³⁸⁴ Vgl EStR 2000 Rz 516a; *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1694).

³⁸⁵ Vgl *Jakom/Ebner/Marschner*, EStG¹⁵ § 4 Rz 330.

³⁸⁶ Vgl EStR 2000 Rz 516a; *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 32/2018, 1689 (1694).

³⁸⁷ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 45.

treffen, und zwar auch dann, wenn sie zur Förderung des Berufs bzw zur Tätigkeit der steuerpflichtigen Person erfolgen.³⁸⁸ Zwischen den beiden Abzugsverboten kann aufgrund ihrer inhaltlichen Überschneidung keine eindeutige Grenze gezogen werden und auch die Rechtsprechung ist hier nicht einheitlich. Da in beiden Fällen die Rechtsfolge jedoch in einer Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen mündet, ist dies unerheblich.³⁸⁹

Unter das Abzugsverbot der Z 1 und Z 2 fallen beispielsweise Kleidung, Nahrung, Unterkunft und Ausbildung, die zwar eine Voraussetzung für die berufliche Tätigkeit darstellen, aber aufgrund des nicht gegebenen Veranlassungszusammenhang nicht als Betriebsausgabe absetzbar sind.³⁹⁰

Der VwGH³⁹¹ leitet aus § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG ein allgemeines Aufteilungsverbot für gemischte Aufwendungen ab. Es wird nur in jenen Fällen, in denen sich die berufliche bzw betriebliche Nutzung, zB aufgrund einer zeitlichen Abfolge, einwandfrei feststellen lassen, eine aliquote Absetzbarkeit anerkannt.³⁹² Wie bereits erläutert³⁹³ vertritt der VwGH seit einer Rechtsprechung im Jahr 2011 die Auffassung einer Trennung zwischen privater und beruflicher Sphäre, wenn diese objektiv und zweifelsfrei durchführbar und nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, wenn der Steuerpflichtige eine zumindest beinahe gänzliche betriebliche Veranlassung glaubhaft machen kann oder für bestimmte Berufsgruppen, die ihrer beruflichen Tätigkeit ohne bestimmte Wirtschaftsgüter nicht nachgehen kann. Dies wäre beispielsweise bei einem Journalisten der Fall, der für die Ausübung seiner Tätigkeit zwingend einen Computer benötigt. Kann von einer Aufteilung der Ausgaben Gebrauch gemacht werden, so sind die Nutzungsanteile zu schätzen.³⁹⁴

Für Influencer bzw Beauty- und Fashion-Influencer scheint hier vor allem das Abzugsverbot von etwaigen Ausgaben für Kleidung und Kosmetik relevant und zwar insbesondere dann, wenn sie die Produkte nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt bekommen.³⁹⁵ Aufgrund der beschriebenen Rechtsauffassung ist „bürgerliche“ Kleidung nicht leicht nachprüfbar abgrenzbar und daher für Influencer idR nicht abzugsfähig, sofern nicht zB Modeblogger Kleidung verwenden, die nicht für private Zwecke getragen werden würde. Auch Kosmetika und ähnliche

³⁸⁸ Vgl *Geringer/Höltschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (134); § 20 Abs 1 Z 1 EStG; § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG.

³⁸⁹ Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 20 Rz 7; EStR 2000 Rz 4704.

³⁹⁰ Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 20 Rz 4; EStR 2000 Rz 4702.

³⁹¹ Vgl VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260.

³⁹² Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 20 Rz 12.

³⁹³ Siehe Kapitel 5.3.3, Fn 330 und 331.

³⁹⁴ Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁵ § 20 Rz 14.

³⁹⁵ Vgl *Geringer/Höltschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (134); VwGH 26.11.1997, 95/13/0061.

Aufwendungen für Schönheitspflege, für die Beauty-Influencer aufgrund ihrer Tätigkeit idR einen erhöhten Aufwand verzeichnen, lassen sich nach objektiven Maßstäben meist nicht einwandfrei von den privaten Ausgaben abgrenzen und sind demnach nicht als Betriebsausgaben absetzbar.³⁹⁶

Die steuerliche Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre trifft des Weiteren auch Food-Influencer besonders schwer. Der Lebensmittelkonsum bleibt auch dann steuerlich unbeachtet, wenn der Einkauf betrieblich veranlasst ist, wodurch eine umfassende Dokumentation unerlässlich wird. Des Weiteren sollte rein steuerlich betrachtet jede lebensmittelverarbeitende Tätigkeit soweit möglich vom Privathaushalt gelöst werden und eventuell eine externe Küche genutzt werden.³⁹⁷

Auch Travel-Influencer sind vom Zusammentreffen von privaten und geschäftlichen Ausgaben betroffen und insbesondere Reisekosten können teilweise keinen steuerlichen Abzug auslösen.³⁹⁸ Fitness-Influencer sind von diesem Dilemma ebenfalls betroffen, denn ihre Einnahmen unterliegen der Besteuerung, wohingegen ihre Ausgaben aufgrund der privaten Mitveranlassung in vielen Fällen nicht abzugsfähig sind.³⁹⁹ Im Fall eines entgeltlichen Erwerbs könnte bei Fitness-Influencern beispielsweise die VwGH-Judikatur als Begründung für die Absetzbarkeit von Aufwendungen herangezogen und argumentiert werden, dass diesen aufgrund einer überdurchschnittlichen körperlichen Leistungsfähigkeit iZm dem Training auch erhöhte über die private Lebensführung hinausgehende Aufwendungen entstehen und daher eine Absetzbarkeit gerechtfertigt wäre.⁴⁰⁰

Eine vollständige Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Influencern im Fall von scheinbaren Alltagsprodukten, die jedoch für die betriebliche Tätigkeit erworben wurden, ist jedoch kritisch zu hinterfragen. Da auch gerade der Verwendungszweck der Produkte keine untergeordnete Rolle iZm der beruflichen Tätigkeit spielt, sollte dieser als objektiver Maßstab zur Abgrenzung herangezogen werden, um zumindest einen Teilabzug der Ausgaben zu rechtfertigen.⁴⁰¹ In Anbetracht der Aktualität der Branche liegen bis dato noch keine gerichtlichen Entscheidungen vor, aber es kann davon ausgegangen werden, dass diese folgen werden.⁴⁰²

³⁹⁶ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 46 ff.

³⁹⁷ Vgl *Heine/Trinks*, beck.digitax 1/2022, 2 (5).

³⁹⁸ Vgl *Heine/Trinks*, beck.digitax 4/2022, 230 (234), siehe dazu eingehend Kapitel 5.3.2.

³⁹⁹ Vgl *Heine/Trinks*, beck.digitax 3/2022, 168 (171).

⁴⁰⁰ Vgl *Geringer/Hölschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (134); VwGH 17.9.1997, 94/13/0001.

⁴⁰¹ Vgl *Kowol/Pire*, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ 48.

⁴⁰² Vgl *Schäfer*, Stb 2019, 209 (214).

Abschließend soll noch einmal hervorgehoben werden, dass es bei Influencern oftmals schwierig ist eine Grenze zwischen Berufs- und Privatleben zu ziehen, wodurch es für die Steuererklärung von erhöhter Relevanz ist, dass die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit, berücksichtigt werden, genau zu dokumentieren und zu belegen sind. Dafür können beispielsweise auch Fotos, Zeitungsberichte oder Vereinbarungen mit Kooperationsunternehmen herangezogen werden.⁴⁰³

5.5 Zwischenfazit

Nachdem in Kapitel 4 die möglichen Einkunftsarten für Influencer eingehend erörtert wurden, lag der Fokus in Kapitel 5 auf der Einkünfte- und Gewinnermittlung, sowie möglichen Betriebseinnahmen und -ausgaben von Influencern. Da Influencer im Regelfall Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, sind die für ihre Berufsgruppe relevanten Gewinnermittlungsarten der Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG und die Pauschalierung gem § 17 EStG, wobei der Betriebsvermögensvergleich die maßgebende Gewinnermittlungsmethode darstellt. Der Betriebsvermögensvergleich für rechnungslegungspflichtige Gewerbebetreibende gem § 5 Abs 1 EStG kommt jedoch nur für Influencer in Frage, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und gem § 189 UGB der Rechnungslegungspflicht unterliegen.

Bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit wird der Gewinn idR mittels EAR ermittelt, die aufgrund ihrer einfachen Ermittlungsform eine attraktive unkomplizierte Gewinnermittlungsmethode darstellt. Des Weiteren wäre auch gerade in der Anfangsphase der Influencer-Tätigkeit die Pauschalierung eine vorteilhafte Gewinnermittlungsmethode, weil aufgrund der pauschal angesetzten Werte beispielsweise höhere Betriebsausgaben ermittelt werden könnten und dadurch die Steuerbelastung gesenkt werden würde. Nichtsdestotrotz gilt es hervorzuheben, dass die pauschalen Durchschnittssätze, die im Zuge der Pauschalierung verwendet werden, häufig verfassungsrechtlich kritisch gesehen werden.

Kleinunternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln, steht zudem die Möglichkeit der Kleinunternehmerpauschalierung offen, die allerdings mehr Komplexität als Vereinfachung mit sich bringt und zudem ebenfalls hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit einzelner Aspekte zu hinterfragen ist.

⁴⁰³ Vgl *Geringer/Höltzschl/Stückler* in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), SWK¹ 121 (134).

Die Ermittlung der Einkünfte und Umsätze der Influencer birgt eine große Herausforderung, weil sie sich in einem sehr dynamischen und unkonventionellen Bereich bewegen. Einnahmen und Ausgaben sollten gut erfasst werden, um steuerlichen oder Liquiditätsproblemen vorzubeugen.⁴⁰⁴

Influencer-Einnahmen lassen sich in Content abhängige und Content unabhängige Einnahmen unterteilen, wobei Content abhängige Einnahmen im Wesentlichen Einnahmen aus Influencer Marketing, sowie aus eigenen Produkten, beinhaltet und Content unabhängige Einnahmen beispielsweise aus Vorträgen oder Workshops generiert werden.

Ein wesentliches Merkmal von Influencer-Einnahmen besteht darin, dass sie nicht nur in Form von Geldeinnahmen, sondern oftmals in Form von entgeltlichen (Tausch) oder unentgeltlichen (Geschenke) Sach- oder Dienstleistungen bestehen. Betriebseinnahmen, die aufgrund eines Tausches iSd § 6 Z 14 EStG generiert werden, sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Erhält der Influencer Geschenke als Sach- oder Dienstleistung, so ist in einem ersten Schritt zwischen Gelegenheitsgeschenken, im Sinne von kleinen Aufmerksamkeiten mit einem jährlichen Wert bis zu 186 Euro, und wertvollen Geschenken zu unterscheiden. Gelegenheitsgeschenke stellen keine Betriebseinnahmen dar, wohingegen wertvolle Geschenke nach § 6 Z 9 lit b EStG mit dem fiktiven Anschaffungswert als Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Erhalten Influencer wertmäßig geringere Geschenke bis zu 800 Euro, so handelt es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter und können gem § 13 S 1 EStG sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Wird der Influencer beispielsweise in Form einer Reise beschenkt, verkompliziert sich der Sachverhalt, denn in diesem Fall gilt es genau zu dokumentieren, welcher Teil der Reise privat und welcher beruflich veranlasst ist. Des Weiteren gilt es zu überprüfen ob eventuell ein Teil der Reise auf eine mitreisende Person entfällt, der steuerlich als Entnahme iSd § 4 Abs 1 EStG zu erfassen ist.

Werden dem Influencer Preise zugeschickt, die er in Folge in Form eines Gewinnspiels an seine Abonnenten weitergibt, so sind diese als Betriebseinnahmen anzusetzen. Sobald die Produkte weitergegeben werden, können diese als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wodurch dem Vorgang der Charakter eines durchlaufenden Postens gleichkommt.

Wenn Influencer Produkte, die sie als entgeltliche oder unentgeltliche Sachleistungen erhalten, privat nutzen, sind diese als Entnahme zu erfassen und gem § 6 Z 4 S 1 EStG mit dem Teilwert

⁴⁰⁴ Vgl *Homuth*, NWB 26/2018, 1891 (1902).

anzusetzen. Der Teilwert entspricht dem Betrag, den der Influencer für das Produkt aufwenden würde, wenn er es entgeltlich erwerben hätte.

Als Betriebsausgaben können sämtliche Ausgaben angesetzt werden, die durch den Betrieb veranlasst sind, was sich für Influencer durchaus komplex darstellt, weil viele Ausgaben vermeintlich aus dem Privatbereich stammen und diese grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Ausgaben für Kamera, Mobiltelefon oder Computer, ohne die Influencer ihre Tätigkeit nicht ausführen könnten, können jedenfalls als Betriebsausgaben angesetzt werden und sind bei privater Mitbenutzung, um einen Privatanteil zu kürzen und als Entnahme zu erfassen. Wenn die betriebliche Nutzung über 50 % ausmacht, stellen sämtliche Ausgaben zunächst Betriebsausgaben dar. Sofern sich der Privatanteil nicht vom betrieblichen Teil trennen lässt, können die Aufwendungen jedoch nicht abgesetzt werden. Bei Anschaffungskosten über 800 Euro, wird nur die jährliche Wertminderung als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Sofern Influencer kein eigenes Büro anmieten und sich ein Arbeitszimmer in ihrer eigenen Wohnung einrichten, um ihrer Tätigkeit nachzugehen, sind die Aufwendungen dafür gem § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG nicht abzugsfähig. Kann glaubhaft dargelegt werden, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt, kann das Arbeitszimmer steuerlich anerkannt und zB anteilige Betriebskosten als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Wird das Arbeitszimmer steuerlich nicht anerkannt, besteht gem § 4 Abs 4 Z 8 EStG immer noch die Möglichkeit von dem Arbeitsplatzpauschale als Betriebsausgabe Gebrauch zu machen.

Des Weiteren können Influencer sämtliche berufliche Fahrten in Abzug bringen. Im Fall einer beruflichen Reise können gem § 26 Z 4 EStG ebenso gewisse Aufwendungen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wobei bei einer privaten Mitveranlassung berufliche und private Aufwendungen wieder klar voneinander getrennt werden müssen.

Schwieriger stellt sich die Abzugsfähigkeit von Ausgaben dar, die ihren Ursprung im Privatbereich haben bzw die Lebensführung der Influencer betreffen, weil diese gem § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 EStG einem Abzugsverbot unterliegen. Auch in diesem Fall gilt, dass bei einer objektiv und zweifelsfrei Aufteilung zwischen beruflich und privater Sphäre eine Trennung und demnach eine Teilabzugsfähigkeit prinzipiell möglich ist. Kleidung und Kosmetika, die insbesondere für Beauty- und Fashion-Influencer relevant sind, sind idR von einer möglichen Aufteilung nicht umfasst und sind demnach nicht als Betriebsausgaben absetzbar. Dies gilt gleichermaßen für Nahrung, die Food-Influencer nicht in Abzug bringen können, und für einen Großteil der Aufwendungen von Fitness-Influencer.

Auch wenn es sich bei Influencern oftmals um scheinbare Alltagsprodukte handelt, ist die betriebliche Veranlassung sehr wohl gegeben und auch nicht von untergeordneter Rolle, wodurch ein vollständiges Abzugsverbot nicht gerechtfertigt erscheint. Hier kann nur auf eine Rechtsprechung gehofft werden, die klare Vorgaben bringt, und die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben für Influencer erleichtert. Bis dahin gilt es in jedem Fall sämtliche Ausgaben sauber zu dokumentieren, um in gewissen Fällen zumindest eine Teilabzugsfähigkeit zu erreichen.

6 Zusammenfassung

Abschließend sollen die gewonnenen Erkenntnisse der Master-Thesis noch einmal kritisch gewürdigt und in Relation zur ursprünglichen Problemstellung gesetzt werden, um Schlussfolgerungen für die Beantwortung der Forschungsfrage abzuleiten.

Ausgangspunkt der vorliegenden Master-Thesis war das noch relative neue Berufsfeld der Influencer, das aufgrund der mangelnden Rechtsprechung zahlreiche einkommensteuerrechtliche Fragestellungen und Risiken aufweist. Dass die Berufsgruppe der Influencer stetig wächst, aufgrund neuer Social-Media-Kanäle wieder neue Influencer-Typen „entstehen“ und in Folge auch Influencer-Marketing immer mehr an Bedeutung gewinnt, kann zweifelsfrei bestätigt werden.

Die Frage nach der bzw den Einkunftsart(en) eines Influencers lässt sich nicht pauschal beantworten, weil das genaue Tätigkeitsbild eines jeden Influencers variiert. Um die Tätigkeit ertragsteuerlich zu würdigen und die Einkunftsart bzw geeignete Gewinnermittlungsmethode zu bestimmen, ist es daher zwingend notwendig jeden Fall einzeln zu betrachten und die Tatbestandsmerkmale jeder Einkunftsart Schritt für Schritt zu analysieren und auf die exakte Tätigkeit des Influencers umzumünzen. Aus der vorliegenden Arbeit kann dennoch der Schluss gezogen werden, dass Influencer Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit a und lit b EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG oder aber auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG erzielen können. Als mögliche Einkunftsart gem § 22 Z 1 lit a EStG wären Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit zu nennen, wobei uU auch Einkünfte aus wissenschaftlicher oder künstlerischer Tätigkeit oder Einkünfte aus Katalogberufen des Journalisten und Bildberichterstatters gem § 22 Z 1 lit b EStG denkbar wären. Da Influencer in sehr vielen Fällen für ihre Kooperationspartner werben, kann abgeleitet werden, dass Influencer-Tätigkeiten überwiegend Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermuten lassen und Einkünfte aus selbständiger bzw nichtselbständiger Arbeit tendenziell von untergeordneter Bedeutung sind.

Steuerliche Besonderheiten im Kontext von Tätigkeitsbereichen eines Influencers ergeben sich insbesondere iZm Abgrenzungsproblemen bei Zusammentreffen von Tatbeständen verschiedener Einkunftsarten oder iZm Abgrenzungsproblemen zur Liebhaberei. Als weitere steuerliche Besonderheiten sind die Betriebseinnahmen von Influencern in Form von entgeltlichen (Tausch iSd § 6 Z 14 EStG) und unentgeltlichen (Geschenk iSd § 6 Z 9 lit b EStG) Sach- oder Dienstleistungen, sowie die Privatentnahme iSd § 6 Z 4 EStG und die private Mitbenutzung von erhaltenen Wirtschaftsgütern, zu nennen. Aufgrund der oftmals vermeintlichen Ausgaben eines

Influencers aus dem Privatbereich, stellt auch die Frage nach der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Kontext von § 20 EStG eine Besonderheit dar, die vorwiegend Arbeits- und Betriebsmittel, Fahrt- und Reisekosten, sowie Betriebsausgaben aus dem Privatbereich, betreffen. Hier gilt es jedenfalls sämtliche Ausgaben genau zu erfassen und zu dokumentieren, um zumindest eine Teilabzugsfähigkeit geltend machen zu können.

Aus den dargelegten Ausführungen hat sich gezeigt, dass die traditionellen Vorschriften bzw. Gesetze eine gute Basis für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung bilden, aufgrund des gegebenen Interpretationsspielraums spezifische Rechtsprechungen jedoch durchaus empfehlenswert wären, um gewisse Graubereiche zu definieren und die Zuordnung der Einkunftsarten bzw. der Gewinnermittlung zu vereinfachen. Da die vermeintlich privat veranlassten Einnahmen und Ausgaben von Influencern jedoch betrieblicher Natur sind, und diese aufgrund der derzeitigen Rechtsprechung oftmals nicht einmal teilweise in Abzug gebracht werden dürfen, wäre auch diesbezüglich eine Rechtsprechung notwendig.

7 Literaturverzeichnis

7.1 Monografien und Kommentare

Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON – Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994³ (2018).

Bertl et al (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I Teil 1⁴ (2015).

Deges, Quick Guide Influencer Marketing – Wie Sie durch Multiplikatoren mehr Reichweite und Umsatz erzielen¹ (2018).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² (2021).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I¹² (2019).

Fritz, SWK-Spezial: Die GmbH in der Praxis⁴ (2019).

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar⁶⁶ (Loseblatt).

Homuth, Vom Influencer zum Insolvenzer: Steuerliche Aspekte der Social-Media-Branche rund um Blogger, Influencer, YouTuber & Co¹ (2020).

Kailer/Weiß, Gründungsmanagement kompakt⁶ (2018).

Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, *Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁵ (2022).

Kilian/Kreutzer, Digitale Markenführung. Digital Branding in Zeiten divergierender Märkte¹ (2022).

Kowol/Pire, Besteuerung der Einkünfte von Influencern, Youtubern und Co.¹ (2021).

Mehlhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz – Kommentar³ (2021).

Siegel/Siegel, Steuertipps für Youtuber, Blogger und Influencer – Die besten Strategien für Ihren Erfolg¹ (2020).

Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke (Hrsg), EStG³⁸ (2022).

Zillner (Hrsg), Kommentar zum Glücksspielgesetz¹ (2021).

7.2 Beiträge in Sammelwerken

Blesin, Das Geschäftsmodell Influencer: Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit Bloggern, Instagrammern und Co, in *Lommatzsch/Schach* (Hrsg), *Influencer Relations: Marketing und PR mit digitalen Meinungsführern*¹ (2018) 237.

Geringer/Höltzsch/Stückler, Die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Influencern und Bloggern, in *Kanduth-Kristen/Hirschler/Zinnöcker* (Hrsg), *SWK-Spezial Einkommensteuer 2020*¹ (2020) 121.

Hoffjann/Haidukiewicz, Blogger vs. Journalisten – Influencer Relations vs. Media Relations: Befunde einer vergleichenden empirischen Untersuchung, in *Lommatzsch/Schach* (Hrsg), *Influencer Relations: Marketing und PR mit digitalen Meinungsführern*¹ (2018) 129.

Kanduth-Kristen, Rechtsformwahl nach der ökosozialen Steuerreform, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg), *SWK-Spezial Einkommensteuer 2022*¹ (2022) 16.

Lüning, Influencer Marketing und Recht, in *Everling* (Hrsg), *Social Credit Ratings*¹ (2020) 259.

Urnik, Ist die Kleinunternehmerpauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG zieladäquat? Eine vergleichende Analyse der Pauschalierungen gem § 17 Abs 1 und abs 3a EStG, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), *Bilanzsteuerrecht*¹ (2020) 79.

Urnik/Steinhauser, Steuerreform 2015/2016: Überlegungen zur Wahl der Rechtsform aus abgabenrechtlicher Sicht, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), *Bilanzsteuerrecht*¹ (2015) 75.

7.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Bendlinger, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, *SWI* 2021, 450.

Brohl/Kroll, Umsatzsteuerliche Behandlung von Influencern, *SteuerStud* 4/2020, 277.

Brunckhorst/Sterzinger, Ertragsteuerliche Beurteilung von Bloggern, Podcastern und YouTubern, *DStR* 32/2018, 1689.

Geringer, Gigworking – nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 25 EStG?, *taxlex* 1/2020, 8.

Heine/Trinks, Besteuerung von Beauty- & Fashion-Influencern, *beck.digitax* 2/2022, 78.

Heine/Trinks, Besteuerung von Fitness-Influencern, *beck.digitax* 3/2022, 168.

Heine/Trinks, Besteuerung von Food-Influencern, beck.digitax 1/2022, 2.

Heine/Trinks, Besteuerung von Travel-Influencern, beck.digitax 4/2022, 230.

Homuth, Einkünfte X.0: Blogger, Influencer, YouTuber & Co., NWB 26/2018, 1892.

Jäschke, OLG München: Zur geschäftlichen Tätigkeit von Influencern, Computer und Recht 36/2020, 102.

Judt/Klausegger, Was ist eigentlich ...Influencer Marketing?, ÖBA 4/2020, 262.

Köstler, Ertragsteuerliche Betrachtung für Influencer & Co., MBP 2019, 207.

Loukota, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz, SWI 2/2004, 53.

Prohaska-Marchried/Pözl, Influencer & Social Media, Compliance Practice 1/2019, 26.

Rueß, Steuerliche Behandlung der Influencer-Tätigkeit, Rethinking Tax 4/2021, 72.

Schäfer, Die Besteuerung von Social-Media-Berufen in der Ertragsteuer, Stb 2019, 209.

Schmidt/Kollmann/Karl, Rasanter Aufstieg der Influencer – Neue Berufsgruppe im Fokus der Finanzverwaltung, DStR 59/2021, 765.

Thaller, Influencer Marketing: Begründung und Anforderungen an eine Kennzeichnungspflicht im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung, ZIIR 2/2021, 178.

Willems, Influencer als Unternehmer, MMR 11/2018, 707.

7.4 Judikatur

BFH 24.9.08, X R 58/06.

VwGH 7.11.1952, 1486/50.

VwGH 26.9.1985, 85/14/0057.

VwGH 17.1.1989, 88/14/0010.

VwGH 7.2.1990, 89/13/0038.

VwGH 31.3.1992, 92/14/0040.

VwGH 22.4.1992, 92/14/0002.

VwGH 30.6.1994, 94/15/0090.

VwGH 24.4.1996, 92/13/0026.

VwGH 15.1.1997, 94/13/0002.

VwGH 13.3.1997, 95/15/0124.

VwGH 18.3.1997, 95/14/0157.

VwGH 17.9.1997, 94/13/0001.
VwGH 26.11.1997, 95/13/0061.
VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.
VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260.
VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043.
VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.
VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145.

7.5 Erlässe und Richtlinien

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2021-0.103.726 vom 06. Mai 2021.

BMF, Lohnsteuerrichtlinien 2002, GZ 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ 2021-0.834.943 vom 20. Dezember 2021.

7.6 Gesetze

Angestelltengesetz (AngG)

Bewertungsgesetz (BewG)

Einkommensteuergesetz (EStG)

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

Mediengesetz (MedienG)

Umsatzsteuergesetz (UStG)

Unternehmensgesetzbuch (UGB)

7.7 Elektronische Medien

Arbeiterkammer (Zugriff am 17.08.2022,

https://www.arbeiterkammer.at/beratung/steuerundeinkommen/dazuverdienen/Arbeitsverhaeltnis_und_freier_Dienstvertrag.html).

Abstract

In der gegenständlichen Arbeit wird das neue Berufsbild der Influencer im Zusammenhang mit möglichen Einkunftsarten und steuerlichen Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung behandelt. Eine pauschale Antwort auf die Frage nach „der“ Einkunftsart von Influencern kann aufgrund der unterschiedlichen Tätigkeitsbilder von Influencern nicht gefunden werden. Da Influencer-Tätigkeiten jedoch vorrangig einen Werbecharakter aufweisen, wird der Schluss gezogen, dass Influencer in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG erzielen. Des Weiteren sind noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG, und zwar im Wesentlichen Einkünfte aus schriftstellerischer, wissenschaftlicher und künstlerischer Tätigkeit, und iSd § 22 Z 1 lit b EStG, und zwar Einkünfte aus Katalogberufen des Journalisten und Bildberichterstatters, sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG denkbar. Steuerliche Besonderheiten im Kontext von Tätigkeitsbereichen eines Influencer ergeben sich insbesondere im Zusammenhang mit Abgrenzungsproblemen bei Zusammentreffen von Tatbeständen verschiedener Einkunftsarten oder im Zusammenhang mit Abgrenzungsproblemen zur Liebhaberei. Als weitere steuerliche Besonderheiten konnten Betriebseinnahmen der Influencer in Form von Tauscheinnahmen oder Geschenken, sowie die Privatentnahme (Wirtschaftsgut- und Nutzungsentnahme) von erhaltenen Wirtschaftsgütern ausgemacht werden. Darüber hinaus stellen auch die Betriebsausgaben im Kontext von § 20 EStG, und zwar vorwiegend Arbeits- und Betriebsmittel, Fahrt- und Reisekosten, sowie Betriebsausgaben aus dem Privatbereich, eine steuerliche Besonderheit für Influencer dar.