die fingierte Veräußerung und beim Ausgangsbeschenkten keinen Erwerb gegeben. Steuerrechtlich beseitigt die Rückwirkung korrespondierend zur Behandlung beim Schenker folglich bereits den ursprünglichen Ausgangserwerb des Beschenkten. Der Rückabwicklung selbst kann daher keine Tatbestandswirkung zukommen.

Im Übrigen setzt die Veräußerung i. S. des § 17 EStG ein Entgelt voraus, das dem Beschenkten nicht gewährt wird[44]. Daher ist auch die Rückgabe im Rahmen eines Rückabwicklungsverhältnisses wie hier, anders als die Rückveräußerung, kein Fall der Veräußerung i. S. des § 17 EStG[45]. Darüber hinaus unterfällt die Rückgabe seinerseits auch nicht dem Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG. Das unentgeltliche Rechtsgeschäft i. S. dieser Vorschrift bezeichnete der Gesetzgeber als „*Schenkung*"[46]. Eine solche liegt erkennbar nicht vor, da die Rückabwicklung einseitig aufgrund eines vorbehaltenen Rückforderungsrechts herbeigeführt wird.

4. Schlussbemerkung

Abschließend lässt sich zusammenfassen, dass die Rückabwicklung infolge der Ausübung eines vertraglich vorbehaltenen Rücktrittsrechts ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt, das dazu führt, dass die Wegzugsteuer nach dem Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG entfällt. Infolge dessen ist ein bereits ergangener und bestandskräftiger Wegzugsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben bzw. es darf ein Wegzugsteuerbescheid nicht mehr erlassen werden. Bei Steuerklauseln ist jedoch zu beachten, dass diese nach der Rechtsprechung des BFH dem Finanzamt frühzeitig bekannt zu geben sind. Festgehalten werden kann, dass die Ausübung eines vertraglich vorbehaltenen Rücktrittsrechts nicht nur eine entstandene Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Erlöschen bringt, sondern auch die Wegzugsteuer ausgelöst durch den Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG.

44 Vgl. hierzu H 17 (4) Allgemeines EStR.
45 Vgl. auch *Strahl*, in: Korn, EStG, § 17, Rz. 52.
46 BT-Drs. 16/2710, S. 52; BT-Drs. 16/3369, S. 14.

Ausdehnung des Steuererlasses für Champions-League & Co. durch die Hintertür ohne Rechtsgrundlage

Von Jörg Holthaus, Unna[*]

Im Schreiben vom 20. 3. 2008[1] hatte das BMF ab dem VZ 2008 auf die Besteuerung der ausländischen Sportler, Vereine und Dachverbände bei europäischen Vereinswettbewerben im Mannschaftssport verzichtet, musste aber aufgrund der Widersprüche einiger (wichtiger Fußball-)Nationen mitteilen, dass die Besteuerung z. B. im Verhältnis zu Großbritannien, Spanien und der Schweiz ab 1. 1. 2010 wieder aufgenommen werden müsste[2]. Nunmehr wurde das Schreiben vom 21.01 2010 mit der sog. Negativliste der widersprechenden Staaten rückwirkend aufgehoben[3]. Hierdurch soll offensichtlich die Besteuerung von Spielern, Vereinen und Dachverbänden im Rahmen von Champions-League, UEFA-Cup etc. auch im Verhältnis zu den Ländern unterbunden werden, die der vom BMF vorab attestierten Gegenseitigkeit widersprochen hatten. Im Folgenden werden die Rechtsgrundlagen für die Besteuerung von ausländischen Spielern, Vereinen und Dachverbänden im Bereich des Sports und die engen gesetzlichen Vorgaben für einen Steuerverzicht analysiert.

1. Beschränkte Steuerpflichtig im Inland

1.1 Ausländische Sportvereine

Prämien, die ein ausländischer Verein für ein Spiel in Deutschland erhält (z. B. Siegprämien der UEFA im Rahmen der Champions-League) stellen inländische Einkünfte des ausländischen Vereins dar, die nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Steuerabzug unterliegen. Der Steuerabzug beträgt nach § 50a Abs. 2 EStG 15 % der Einnahmen und muss nach § 50a Abs. 5 EStG vom Vergütungsschuldner (z. B. UEFA) an das zuständige deutsche Finanzamt abgeführt werden.

Deutschland hat im Verhältnis zu nahezu allen europäischen Ländern auch nach internationalem Steuerrecht das Besteuerungsrecht. Nur die DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Island, Luxemburg, Niederlande und Schweden sowie das derzeit noch für Moldawien und Armenien anzuwendende DBA-UdSSR haben keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung zur Besteuerung dieser Dritteinkünfte durch Darbietungen. Die ggf. bereits ab 2014 anzuwendenden neuen Abkommen mit Luxemburg und den Niederlanden räumen Deutschland aber auch entsprechende Steuerrechte ein. Insbesondere in der jüngst veröffentlichten[4] Verhandlungsgrundlage deutscher DBA wird dieses Quellensteuerrecht weiter forciert.

* Dipl. -Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Brühl/Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig.

1 BMF v. 20. 3. 2008, IV C 8 - S 2303/07/0009, DOK 2008/0148054, BStBl I 2008, 538.
2 BMF v. 21. 1. 2010, IV B 2 S 1300/07/10044, DOK 2010/0023661, BStBl I 2010, 49.
3 BMF v. 9. 4. 2013 zur „Anwendung von BMF-Schreiben", IV A 2 - O 2000/12/10001, DOK 2013/0110996.
4 www.bundesfinanzministerium.de Publikation v. 17. 4. 2013.

Zu beachten ist aber auch bei den wenigen Ländern, bei denen nach DBA kein Quellensteuerrecht vorliegt, die Vorschrift des § 50d Abs. 1 EStG, nach der der Steuerabzug nur unterbleiben darf, wenn vor Zahlung der Vergütung eine entsprechende Bescheinigung des BZSt (Bundeszentralamtes für Steuern) vorliegt.

1.2 Ausländische Spieler

Die angestellten Spieler der ausländischen Vereine erzielen durch den auf die Spiele in Deutschland entfallenden Arbeitslohn inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, da die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird. Auch diese Einkünfte unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG, da in Bezug auf ausländische Vereine keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung in Deutschland besteht.

Auch für den anteiligen Arbeitslohn hat Deutschland im Verhältnis zu nahezu allen europäischen Staaten das Besteuerungsrecht. Nur nach den DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Luxemburg und den Niederlanden gilt die sog. 183-Tage-Regelung auch für angestellte Sportler und Künstler. Auch insoweit wird der Kreis der Ausnahmen durch die neuen DBA mit den Niederlanden und Luxemburg weiter verringert.

Der Vorrang der auftrittsbezogenen Besteuerung bei angestellten Künstlern und Sportlern ergibt sich aus dem eigenständigen Art. 16 OECD-MA (früher Art. 17 OECD-MA) und ist auch weiterhin die Maxime in der deutschen Verhandlungsgrundlage[5] von DBA.

2. Rechtsgrundlage für den Steuererlass?

Der Steuererlass vom 20. 3. 2008[6] kann seit 2009 nur noch als Rechtsgrundlage § 50 Abs. 4 EStG haben. Hiernach dürfen die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF die Steuer von beschränkt Steuerpflichtigen erlassen, wenn dies in einem besonderen öffentlichen Interesse liegt.

Eine Konkretisierung erfolgt im Gesetzestext durch die beiden Beispiele:

- im Zusammenhang mit einer inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
- im Zusammenhang mit dem inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Da abgesehen vom Endspiele alle Spiele im Rahmen der europäischen Vereinswettbewerbe im Mannschaftsport, ohne das um den Austragungsort ein Wettbewerb stattfinden würde, veranstaltet werden, bietet § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG keine Rechtsgrundlage für den Steuererlass. Die zweite Alternative ist völlig abwegig, da Sportmannschaften keine Kulturvereinigung darstellen und überdies insbesondere bei den hier interessierenden Wettbewerben keine öffentliche Förderung nötig ist.

Aufgrund der Vergabestatuten für Endspiele von Europa-Cup oder Champions-League lässt sich mit viel Wohlwollen an einen Wettbewerb um deren Ausrichtung i. S. von § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG denken. Insoweit wäre ein Steuererlass für in Deutschland stattfindende Endspiele denkbar.

Die letzte Frage wäre nun, ob es in einem besonderen öffentlichen Interesse liegt, ausländische Sportvereine und deren Spitzensportler in Deutschland nicht zu besteuern, obwohl die Spiele völlig unabhängig von der deutschen Besteuerung sowieso im Inland stattfinden. M. E. lautet die Antwort hierauf eindeutig nein.

Im Schreiben vom 20. 3. 2008 hat das BMF versucht, sich den Anschein einer Rechtsgrundlage zu geben, indem eine Gegenseitigkeit bei der Nichtbesteuerung vermutet wurde. Insoweit ist es schon ein wenig kurios, dass das BMF unbedingt keine Steuern einnehmen möchte, die Deutschland zustehen, weil man vermutet, dass die anderen Staaten auch keine Steuern von den deutschen Mannschaften und Spielern für Spiele in deren Hoheitsgebiet erheben wollen. Selbst wenn man dieses Ziel für legitim hält, muss festgestellt werden, dass es durch den Wortlaut des § 50 Abs. 4 EStG nicht gedeckt ist.

Trotzdem hat der vorgeschlagene Weg über eine Gegenseitigkeitsvereinbarung durchaus seinen Charme und ist dem EStG im Bereich der beschränkten Steuerpflicht nicht unbekannt.

In § 49 Abs. 4 EStG ist genau das, was das BMF in seinem Schreiben zu den Vereinswettbewerben erreichen will, für die ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtsunternehmen normiert. Genau dieser Weg – nämlich eine konkrete Regelung im Gesetz – müsste aber auch beschritten werden, wenn man auf die Besteuerung der ausländischen Vereine, Dachverbände und Sportler verzichten will. Zudem müsste jedes Land, das dieser Regelung ausdrücklich zugestimmt hat, veröffentlicht werden, wie es bei den Ländern mit den entsprechenden Schifffahrts- und Luftfahrtsabkommen geschieht.

3. Ignorieren der Widersprüche anderer Staaten

Die fehlende bis wackelige Rechtsgrundlage für den Erlass an sich ist allerdings das eine, weit schwerwiegender gestaltet sich die Tatsache, dass die vorgeschobene Rechtsgrundlage der vermuteten Gegenseitigkeit dadurch konterkariert wird, dass das Schreiben mit der Liste der Länder, die widersprochen haben, einfach aufgehoben wurde.

Selbst wenn man mit viel Wohlwollen eine Rechtsgrundlage für den Erlass bei tatsächlicher Gegenseitig einräumen will, entfällt selbst diese durch das Ignorieren des Willens einzelner Staaten, wie Großbritannien, Spanien und der Schweiz.

Hinzu kommt, dass dieses Aufheben in der langen Liste der nicht mehr anzuwendenden BMF-Schreiben (Negativliste in Anlage 2 mit der laufenden Nummer 16) versteckt wurde.

Diese für Außenstehende kaum bemerkbare Vorgehensweise dient sicher nicht der Transparenz im Besteuerungsverfahren der beschränkt Steuerpflichtigen.

Fraglich ist nun vor allem, welchen Einfluss das Aufheben der Negativliste auf die Rechtmäßigkeit des Ursprungserlasses vom 20. 3. 2008 hat. Hier wurde die Freistellung ausdrücklich an die Bedingung geknüpft, „wenn der jeweilige Ansässigkeitsstaat im Gegenzug auf die Besteuerung der Ein-

---

5 (Fn. 4).
6 (Fn. 1).

künfte von Teilnehmern, die in Deutschland ansässig sind, in Zusammenhang mit den auf seinem Hoheitsgebiet ausgetragenen Spielen ebenfalls verzichtet."

Das einzige, was zu diesem Thema im Anschluss veröffentlicht wurde, war nun mal die Liste der ausdrücklich widersprechenden Staaten, die nunmehr aufgehoben wurde. Soll die Aufhebung nun so verstanden werden, dass diese Staaten nun nachträglich doch alle der Gegenseitigkeit zugestimmt haben? Falls dies der Fall wäre, wäre das BMF besser beraten gewesen, diesen Sachstand ausdrücklich mitzuteilen. Durch das heimliche Aufheben der Negativliste drängt sich eher der Eindruck auf, dass man die hoch dotierten Spiele im Rahmen von Champions-League und Co. einfach nicht besteuern will. Konkrete Rechtsgrundlagen für dieses Ansinnen erscheinen eher peripher.

4. Ungleichgewicht gegenüber Freistellungspraxis im Kulturbereich

Im Gegensatz zur Freistellung von Vereinswettbewerben im Mannschaftssport ist die Rechtsgrundlage für die Freistellung von Kulturvereinigungen konkret in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG geregelt.

Alle Auftritte ausländischer Kulturvereinigungen können freigestellt werden, wenn ihr Auftritt zu mindestens 1/3 der Kosten aus in- oder ausländischen öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Während die Rechtsgrundlage in § 50 Abs. 4 EStG für den Erlass im Mannschaftssport selbst nach einer weiträumigen Auslegung keine Deckung bringt, wird die Freistellung von Kulturvereinigungen äußerst stark durch den derzeit noch anzuwendenden Erlass aus 1983[7] begrenzt. Entgegen dem Wortlaut des Gesetzes lässt der Erlass keine Freistellung bei nur mittelbarer Förderung und keine sog. „solistisch besetzte Ensembles" zu[8].

Insbesondere die Versagung der Freistellung von öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen mit wenigen Mitgliedern führt zu einer Bindung von Fördermitteln im Kleinkunstbereich. Hier fällt es auch regelmäßig schwer, der städtischen Kulturabteilung einer mittleren Kreisstadt zu erklären, dass ein Auftritt einer vierköpfigen Jazzband oder eines klassischen Klaviertrios bei einem Stadtfest nicht freistellbar ist, wogegen der Auftritt des London-Symphonie-Orchesters im Konzerthaus der benachbarten Großstadt freigestellt wird, wenn eine entsprechende öffentliche Förderung vorliegt. Zu bedenken ist im Kulturbereich immer, dass aufgrund von regelmäßigen Nettohonorarvereinbarungen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlergruppen der Steuerabzug nach § 50a EStG zusätzlich zu Lasten des öffentlichen Veranstalters geht.

Vor dem Hintergrund der kleinkrämerischen Prüfung der Freistellung im Kulturbereich erscheint die bedenkenlose Nichtbesteuerung von Champions-League, Europa-League, Europa-Cup etc. umso unfassbarer.

Offensichtlich ist die Lobby des Fußballs doch deutlich stärker als die der Kunst. Dem muss aus verfassungsrechtlicher Sicht aber Art. 5 Abs. 3 GG entgegengehalten werden, wo die Freiheit der Kunst als Grundrecht verankert ist.

5. Quintessenz

Das aktuelle Begehren der Finanzverwaltung, auf die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen von europäischen Vereinswettbewerben im Mannschaftssport zu verzichten, bedarf dringend einer Rechtsgrundlage im EStG. Der aktuelle Wortlaut des § 50 Abs. 4 EStG reicht hier nicht aus. Es muss zudem Transparenz geschaffen werden, wie die verschiedenen Staaten Europas die Besteuerung dieser Sportereignisse handhaben wollen.

Auf der anderen Seite muss dringend eine Reformierung der Freistellungsmöglichkeiten bei öffentlich geförderter Kulturarbeit erfolgen. Der derzeit von der Finanzverwaltung angewendete Kulturvereinigungserlass aus 1983 grenzt die Freistellungsmöglichkeit des § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG in grundgesetzwidriger Form ein. Die Kultureinrichtungen in Deutschland brauchen dringend einen reformierten Kulturvereinigungserlass, wonach dem Gesetzeswortlaut des § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG entsprechend (unmittelbar und mittelbar) öffentlich geförderte Auftritte von Künstlergruppen unabhängig von ihrer Gruppenstärke vom Steuerabzug nach § 50a EStG befreit werden können.

7 BMF v. 20. 7. 1983, IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl I 1983, 382.

8 Ausführlich hierzu *Holthaus*, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, NWB-Verlag 2011, S. 77 - 88.

EuGH: Entscheidung

Konsequenz aus „Beker": Höhere Anrechnung ausländischer Quellensteuer

AEUV Art. 63; EStG §§ 2, 34c Abs. 1 u. 2

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der im Rahmen eines Systems zur Minderung der Doppelbesteuerung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer Steuer herangezogen werden, die der von dem genannten Mitgliedstaat erhobenen Einkommensteuer entspricht, die ausländische Steuer auf die Einkommensteuer in diesem Mitgliedstaat in der Weise angerechnet wird, dass der Betrag der Steuer, die auf das in dem Mitgliedstaat zu versteuernde Einkommen – einschließlich der ausländischen Einkünfte – zu entrichten ist, mit dem Quotienten