Holthaus: Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte" bei deutschen Spitzensportlern IStR 2008, 504

Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte" bei deutschen Spitzensportlern

Von Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna*

Darbietende Künstler und Sportler dürfen nach allen deutschen DBA im Auftrittsstaat besteuert werden. Nach den meisten DBA[1] gilt das reine Ausübungsprinzip auch für angestellte Sportler und Künstler, wie Musiker eines Symphonieorchesters oder Fußballbundesligaspieler. Finden Darbietungen von Steuerausländern im Inland statt, unterliegen die anteiligen Löhne dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG. Der Steuerabzug ist vom ausländischen Arbeitgeber durchzuführen. Er haftet insoweit nach § 50a Abs. 5 EStG. Daneben erzielen auch die ausländischen Arbeitgeber (Fußballverein oder Orchester) inländische Einkünfte, die nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG dem Steuerabzug unterliegen. Abzugsverpflichteter ist hier der Veranstalter z. B. UEFA, FIFA, Konzertveranstalter, Stadt. Im BMF-Schreiben vom 20. 3. 2008[2] wird nun ab dem VZ 2008 auf die Besteuerung der ausländischen Sportler, Vereine und Dachverbände bei europäischen Mannschaftssportwettbewerben verzichtet. Im folgenden Beitrag soll analysiert werden, ob dieser Erlass eine Rechtsgrundlage hat und welche Folgen sich für ausländische und inländische Sportler und Vereine ergeben. Zudem soll die Ungleichbehandlung von Sport und Kunst, trotz gleicher gesetzlicher Regelungen kritisch durchleuchtet werden.

1. Rechtsgrundlagen im Gesetz

1.1 Beschränkt Steuerpflichtige Arbeitnehmer

Angestellte Sportler und Künstler mit Wohnsitz im Ausland erzielen immer dann inländische Einkünfte, wenn sie ihre Tätigkeit

– auch nur kurzfristig – im Inland ausüben (§ 49 Abs. 1 Nr. 4a) EStG).

Sind sie bei einem Arbeitgeber im Ausland angestellt, unterliegen sie regelmäßig nicht dem deutschen Lohnsteuerabzug mangels Arbeitgebers i. S. von § 38 EStG.

Als Künstler und Sportler fallen ihre Einkünfte jedoch unter die Abzugssteuerverpflichtung des § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG. Der ausländische Vergütungsschuldner = Arbeitgeber hat den Steuerabzug von den anteiligen, auf Deutschland entfallenden Löhnen einzubehalten, beim deutschen Ausübungsfinanzamt anzumelden und abzuführen. Er haftet nach § 50a Abs. 5 EStG. Der Steuerabzug ist unabhängig von einem DBA vorzunehmen (§ 50d Abs. 1 EStG).

Nach den DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande werden angestellte Künstler und Sportler regelmäßig erst dann in Deutschland steuerpflichtig, wenn sie sich länger als 183 Tage im Inland aufhalten. Für diese kann beim BZSt nach § 50d Abs. 2 EStG eine Freistellungsbescheinigung vom Steuerabzug vor Zahlung der Vergütung für den Deutschlandauftritt beantragt werden.

Für alle anderen Länder dieser Welt hat Deutschland das Besteuerungsrecht an den anteiligen Löhnen. Dies liegt an der Systematik der DBA, bei denen – abgesehen von den obigen sechs – alle

eine dem Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechende auftrittsbezogene Besteuerung von Künstlern und Sportlern auch im Arbeitnehmerbereich vorsehen.

1.2 Beschränkt steuerpflichtige Theater, Vereine etc.

Im Inland steuerpflichtige Einkünfte erzielen auch ausländische Theater und Sportvereine durch die Darbietungen ihrer Arbeitnehmer. Diese in § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG umrissenen gewerblichen Einkünfte durch Darbietungen Dritter führen unweigerlich zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG. Vorzunehmen hat den Steuerabzug der Vergütungsschuldner.

Im Bereich von Musik und Kunst ist das regelmäßig der Konzert- bzw. Theaterveranstalter, häufig sind dies auch gemeinnützige deutsche Kulturvereine, Städte und Gemeinden.

Bei den europäischen Mannschaftssportarten sind es die Dachverbände wie UEFA etc.

Nach einigen DBA hat Deutschland an den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der ausländischen Theater und Sportvereine kein Besteuerungsrecht. So enthalten insbesondere die DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Spanien, Ungarn, Zypern und das derzeit noch für Moldawien, Turkmenistan und Armenien anzuwendende DBA-UdSSR keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung zur Besteuerung dieser Dritteinkünfte durch Darbietungen.

Um die Besteuerung der anteiligen Arbeitslöhne zu sichern, hat das BZSt in der Vergangenheit regelmäßig von dem Recht auf Erteilung einer bedingten Freistellungsbescheinigung für diese erste Ebene im Bereich der Theater und Orchester Gebrauch gemacht (§ 50d Abs. 2 Satz 3 EStG). So mussten deutsche Städte und Gemeinden den Steuerabzug auf der ersten Ebene (Zahlung an das ausländische Theater) vornehmen, obwohl kein Besteuerungsrecht nach DBA bestand, weil eben gerade der ausländische Arbeitslohn der Künstler nicht vom ausländischen Arbeitgeber dem Steuerabzug nach § 50a EStG auf der zweiten Ebene unterworfen wurde.

1.3 Steuererlass nach § 50 Abs. 7 EStG

§ 50 Abs. 7 EStG ermächtigt die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF u. a. die Steuer von beschränkt Steuerpflichtigen zu erlassen, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist. Daneben gibt er die Möglichkeit einer Steuerpauschalisierung.

Als weiteren Rechtsgrund nennt er insoweit eine besonders schwierige Berechnung der Steuer. Da die Steuer von angestellten beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern durch einen pauschalen Steuerabzug beim Vergütungsschuldner erhoben wird, ist ihre Berechnung alles andere als schwierig. Der Lohn ist nach den Auftrittstagen in den einzelnen Staaten aufzuteilen und pauschal mit 20 % zu besteuern. Für eine Mannschaft kann für alle Spieler eine einheitliche Anmeldung beim Auftrittsfinanzamt abgegeben werden.

Wenn der Steuererlass vom 20. 3. 2008 also auf § 50 Abs. 7 EStG rechtlich fußen soll, können nur volkswirtschaftliche Gründe maßgebend sein.

Hier stellt sich die Frage, in welcher Form es der deutschen Volkswirtschaft dient, wenn auf die Besteuerung ausländischer Mannschaftsspieler bei europäischen Wettbewerben verzichtet wird. Die einzige Wirkung auf die deutsche Volkswirtschaft sind geringere Steuereinnahmen.

Es ist daher festzuhalten, dass der Steuererlass definitiv keine Rechtsgrundlage im EStG hat.

Zudem stellt der Erlass durch seine pauschale Anwendbarkeit auf alle europäischen Mannschaftssportwettbewerbe eine generelle Anspruchsgrundlage dar, die nur der Gesetzgeber selbst normieren darf. So widerspricht der Erlass vehement den Grundsätzen des BVerfG[3], das zum

Schutz der Volkswirtschaft eine schnelle, auf den Einzelfall bezogene entlastende Reaktion der Finanzbehörde als Anspruchsgrund fordert.

Weitere Fragen tun sich auf, wenn man den letzten Steuererlass nach § 50 Abs. 7 EStG – nämlich den Erlass anlässlich der Fußballweltmeisterschaft – mit dem aktuellen vergleicht.

In 2006 wurden volkswirtschaftliche Nutzen angeführt, über die an dieser Stelle[4] nicht weiter diskutiert werden sollen. Interessant dagegen ist, dass der Steuererlass im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft ausdrücklich nur die Zahlungen an die FIFA umfasste. Dies war von der FIFA im Rahmen der Vergabeverhandlung gefordert worden. Zur steuerlichen Erfassung der Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Spieler wurde sogar eigens eine Zentralstelle in Frankfurt eingerichtet. Die Einkünfte der Spieler waren explizit steuerpflichtig belassen worden.

Insoweit geht der aktuelle Erlass wesentlich weiter. Hier werden die Steuern der ausländischen Spieler, der ausländischen Vereine und der Dachverbände erlassen.

1.4 Unbeschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler

Fußballbundesligaspieler erzielen – wie ihre Kollegen bei den anderen Mannschaftssportarten – regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Haben sie einen Wohnsitz im Inland, unterliegen sie aufgrund ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich mit ihren gesamten Welteinkünften der Besteuerung.

Üben sie einen Teil ihrer Tätigkeit in Staaten aus, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, dürfen[5] ihre anteiligen Auslandseinkünfte dort besteuert werden.

Holthaus: Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte" bei deutschen Spitzensportlern(IStR 2008, 504)	506

Deutschland als Wohnsitzstaat hat nach zahlreichen DBA für diese Einkünfte die Anrechnungsmethode gewählt. Danach werden die Auslandseinkünfte auch in Deutschland besteuert, es wird eine doppelte Besteuerung lediglich durch Anrechnung der nachgewiesenen ausländischen Quellensteuer beseitigt. Hat der Quellenstaat keine Steuer auf den anteiligen Arbeitslohn erhoben, ergeben sich durch den Auslandsaufenthalt keine Besonderheiten.

U. a. in den DBA mit Großbritannien[6], Irland[7], Island[8], und Spanien[9] hat Deutschland als Wohnsitzstaat zur Vermeidung der doppelten Besteuerung die Freistellung für alle auftretenden Sportler und Künstler vereinbart.

Finden Spiele von europäischen Vereinswettbewerben in einem dieser Länder statt, ist der anteilige Arbeitslohn nach den einschlägigen DBA freizustellen.

Nach § 50d Abs. 8 EStG erfolgt die Freistellung nur, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung nachweist, dass die ausländische Steuer entrichtet wurde oder der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Erfolgte in diesen Ländern keine Versteuerung und konnte kein ausdrücklicher Steuerverzicht nachgewiesen werden, wurde bis zum VZ 2007 regelmäßig auch dieser ausländische Arbeitslohn in Deutschland versteuert.

2. Folgewirkungen des Steuererlasses vom 20. 3. 2008

2.1 Freistellung der beschränkt Steuerpflichtigen

Aufgrund des BMF-Schreibens wird auf die Besteuerung der in unmittelbarem Zusammenhang mit den inländischen Spielen stehenden Einkünfte der europäischen Dachverbände (z. B. UEFA) einseitig verzichtet. Dies betrifft insbesondere die Vermarktung von Fernsehrechten durch den ausländischen Dachverband, der dadurch abzugsteuerpflichtige inländische Einkünfte erzielt.

Hierdurch wird das vom BMF selbst skizzierte Beispiel in seiner Verwaltungsanweisung[10] zur Besteuerung der künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen konterkariert.

Dieser Verzicht entspricht dem Steuerverzicht zugunsten der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006. Insoweit lässt sich zugunsten des Fußballs eine klare Linie der Finanzverwaltung erkennen.

Weiterer Gegenstand der generösen Regelung sind die beschränkt steuerpflichtigen Spieler und Vereine.

Ab dem 1. 1. 2008 werden die anteiligen inländischen Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Spieler anlässlich der entsprechenden Vereinswettbewerbe nicht mehr dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterworfen. Trotz eindeutigem Besteuerungsrecht nach nahezu allen deutschen DBA[11] wird insoweit die auftrittsbezogene Besteuerung der Sportler aufgegeben. Nach grober Schätzung kann man davon ausgehen, dass dem Fiskus Steuereinnahmen von 100 000 € bis 500 000 € pro Spiel im UEFA-Cup oder der Champions-League verloren gehen.

Hierzu muss man die Behandlung der ausländischen Spieler in ihren Wohnsitzstaaten betrachten. Die anderen Staaten haben nämlich teilweise im jeweiligen DBA[12] die Freistellungsmethode für angestellte Sportler gewählt. Verzichtet Deutschland nun auf die Besteuerung der anteiligen Löhne der ausländischen Spieler, sind diese aufgrund des DBA trotzdem im Wohnsitzstaat freizustellen, was so genannte „weiße Einkünfte" zur Folge hat.

Des Weiteren verzichtet man auf die Abzugsbesteuerung der Einkünfte der ausländischen Vereine anlässlich dieser Spiele. Prämien der Dachverbände, wie der UEFA, können somit ohne deutsche Quellensteuerbelastung in die ausländischen Vereinskassen fließen.

Zu beachten ist, dass aufgrund der Statuten der Dachverbände Teilerlöse aus den deutschen Spielen dem ausländischen Verein zufließen. Vor allem Halbfinal- und Endspiele lassen die Kassen sprudeln. Nach den DBA steht wieder dem Austragungsland das Besteuerungsrecht zu. Durch den Steuererlass wird Deutschland somit natürlich als Austragungsort von Endspielen als echte Steueroase für Mannschaftsportswettbewerbe attraktiver.

Äußerst vage wird dieser Verzicht unter die Bedingung gestellt, dass der Ansässigkeitsstaat der Spieler und Vereine entsprechend auf die Besteuerung von in Deutschland ansässigen Vereinen und Spielern bei diesen Vereinswettbewerben verzichtet. Entsprechend soll eine ab dem VZ 2009 wirksame Liste der sich nicht konform verhaltenen Staaten erstellt werden, für deren Vereine und Spieler dann ab 2009 eine Abzugsbesteuerung in Deutschland vorgenommen werden soll.

Sollte ein Staat auf die freundliche deutsche Anfrage wiederholt nicht reagieren, ist man in Deutschland allerdings weiter kulant und das BMF entscheidet „unter Berücksichtigung der Besteuerungspraxis jenes Staates".

2.2 Weiße Einkünfte bei deutschen Spitzensportlern

Die auf den ersten Blick für den deutschen Fiskus positiv wirkende Gegenseitigkeitserklärung hat durchaus ein paar nebulöse Risiken und Nebenwirkungen.

Konnte in der Vergangenheit aufgrund des § 50d Abs. 8 EStG die nach einigen DBA zu gewährende Freistellung von anteiligen Löhnen in Deutschland ansässiger Vereinsspieler verhindert werden, da weder eine ausländische Besteuerung noch ein ausdrücklicher Besteuerungsverzicht des ausländischen Staates nachgewiesen werden konnte, ist insoweit aufgrund des BMF-Schreibens eine Änderung eingetreten.

Gerade durch die vom BMF angestrebte Gegenseitigkeitserklärung schafft die deutsche Finanzverwaltung selbst den in § 50d Abs. 8 EStG geforderten Nachweis des Besteuerungsverzichts im Ausland. Auf dieser Grundlage sind nunmehr die anteiligen Einkünfte der in Deutschland ansässigen Vereinsspieler für europäische Wettbewerbe in Großbritannien, Irland, Island und Spanien (vgl. Tz. 1.4) von jeder Besteuerung freigestellt.

Diese Stilblüte des Steuerrechts hätte vermieden werden können, wenn man den Weg des Gesetzes beschritten hätte. Jedes deutsche DBA ist nicht nur ein Vertrag zwischen zwei Staaten, sondern durch das Zustimmungsgesetz ein deutsches Steuergesetz. Anstatt auf Verwaltungspfaden ein dubioses Gentlemen’s agreement zu forcieren, täte man wohl besser daran, die betroffenen DBA zu ändern, bzw. durch eine entsprechende Protokollnotiz zu ergänzen. Bereits vor Jahren[13] wurde die Umsetzungsproblematik des Ausübungsprinzips der DBA bei grenzüberschreitend tätigen nichtselbständigen Berufssportlern und Künstlern diskutiert. Nun geht man für des deutschen liebstes Kind mit der Brechstange an das feine internationale Steuergespinst.

Holthaus: Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte” bei deutschen Spitzensportlern(IStR 2008, 504)	507

3. Ungleichbehandlung von Sport und Kunst

Die auftrittsbezogene Besteuerung erfolgt im nationalen wie internationalen Recht einheitlich bei Sportlern und Künstlern. Beide Berufsgruppen werden grundsätzlich im Auftrittsstaat steuerpflichtig, egal ob sie selbständig oder nichtselbständig tätig sind. Haben sie keinen inländischen Arbeitgeber i. S. von § 38 EStG, unterliegen beide bei beschränkter Steuerpflicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG. Erzielen ihre ausländischen Arbeitgeber Einkünfte aus der Inlandsdarbietung der Arbeitnehmer, unterliegen diese ebenfalls dem Steuerabzug, nur diesmal nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG.

Zugegebenermaßen finden im Bereich der Kunst keine europäischen Wettbewerbe, die mit der Champions-League vergleichbar wären, statt. Kulturaustausch – gegenseitige Auftritte von deutschen und ausländischen Ensembles erfolgen allerdings regelmäßig.

Bei den Künstlern sind die Zahlungswege zudem einfacher. Der deutsche Veranstalter (Stadt, Konzerthaus etc.) verpflichtet das ausländische Ensemble und zahlt regelmäßig selbst die Vergütung auf der ersten Ebene. Die hiermit vergleichbaren Zahlungsflüsse bei den Sportvereinen werden bei den Mannschaftswettbewerben regelmäßig über die verschiedenen Verbände geleitet, von denen zufälligerweise viele in der Schweiz ansässig sind.

Daher ist es natürlich auch viel einfacher die Steuern bei den Künstlern und Theatern zu realisieren als bei den Sportlern. Aber rechtfertigt dieser Pragmatismus eine Ungleichbehandlung? Warum wurden in der Vergangenheit Kulturevents wie „Kulturhauptstadt Weimar” auf Bundesebene bezüglich einer beantragten Freistellung nach § 50 Abs. 7 EStG abgelehnt, wo doch nun im Namen des Sports wesentlich höhere Beträge erlassen werden? Zu bedenken ist zudem, dass es sich bei den Steuerlasten im Kulturbereich in großem Umfang um öffentliche Gelder handelt, die zusätzlich für die Abzugssteuer nach § 50a EStG entrichtet werden. Könnten analog dem BMF-Erlass vom 20. 3. 2008 nicht auch im Bereich der Kunst international hochkarätig besetzte Happenings wie das

„Schleswig-Holstein-Musikfestival", das „Klavierfestival Ruhr" oder das „Usedomer-Musikfestival" freigestellt werden? Auch hier könnte man nachfragen, ob „unsere" Orchester, Chöre und Ensembles bei vergleichbaren Veranstaltungen in anderen europäischen Ländern auf der ersten und zweiten Ebene besteuert werden.

Besonders erdrückend erscheint in diesem Zusammenhang die Freistellungsbescheinigungspraxis des BZSt bei Auftritten von ausländischen Ensembles. Hier wird die Freistellung auf der ersten Ebene (z. B. Zahlung Veranstalter an ausländisches Theater) von der Durchführung der Besteuerung auf der zweiten Ebene (Zahlung ausländisches Theater an seine ausländischen Arbeitnehmer) abhängig gemacht. Im vergleichbaren Sportwettbewerb werden beide Ebenen erlassen …

4. Quintessenz

Der Steuererlass vom 20. 3. 2008 hat keine Rechtsgrundlage im Gesetz, läuft den Besteuerungsvorgaben der DBA diametral entgegen, stellt die steuerlich gleich zu behandelnden Künstler und Sportler faktisch ungleich und lässt unbesteuerte Einkünfte bei Spitzenverdienern entstehen.

Sollen die Besteuerungsprobleme bei grenzüberschreitend arbeitenden nichtselbständigen Sportlern und Künstlern nachhaltig gelöst werden, müsste das reine Auftrittsprinzip der DBA zumindest für den Bereich der Arbeitnehmer fallen. Dies könnte durch entsprechende Ergänzungsprotokolle zu den DBA erreicht werden. Rein fiskalisch betrachtet, wäre auch eine nationale Regelung denkbar. Hier müsste der Gesetzgeber zweigleisig vorgehen.

Zum einen müsste eine Freistellung von ausländischen angestellten Künstlern und Sportler im § 50 EStG manifestiert werden, z. B. in einem eigenen Absatz 8.

Zum anderen müsste in § 50d Abs. 8 EStG die Möglichkeit des Steuerverzichtsnachweises gestrichen werden. So würden wirksam weiße Arbeitnehmereinkünfte verhindert.

---

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen tätig.

[1] Bei einigen älteren DBA greift das reine Ausübungsprinzip nur für darbietende selbständige Künstler und gewerbliche Sportler. Angestellte Sportler und Künstler fallen hiernach unter den Arbeitnehmerartikel und werden im Auftrittsstaat erst dann steuerpflichtig, wenn sie sich dort länger als 183 Tage aufhalten oder auf einer Betriebsstätte des Arbeitgebers tätig werden oder einen Arbeitgeber mit Ansässigkeit im ausländischen Tätigkeitsstaat haben. Dies gilt derzeit nur für die DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande.

[2] BMF v. 20. 3. 2008, IV C 8 – S 2303/07/0009 – 2008/0148054, BStBl I 2008, 538, IStR 2008, 376.

[3] Vgl. Beschluss des BVerfG v. 19. 4. 1978 (2 BvL 2/75, BStBl II 1978, 548 ff.) zu § 34c Abs. 3 (jetzt Abs. 5) EStG, der eine zu § 50 Abs. 7 EStG wortgleiche Regelung für den Steuererlass bei ausländischen Einkünften von unbeschränkt Steuerpflichtigen enthält.

[4] Vgl. Anzinger, FR 2006, 857; Balzerkiewicz/Voigt, BB 2005, 302; Holthaus, IWB 2007, Fach 3 Gruppe 3, S. 1479.

[5] Lediglich bei Tätigkeiten in Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande darf regelmäßig keine Besteuerung im Auftrittsstaat erfolgen, vgl. Tz. 1.1.

[6] Art. XVIII Abs. 2a) DBA-Großbritannien.

[7] Art. XXII Abs. 2a) aa) DBA-Irland.

[8] Art. 23 Abs. 1a) DBA-Island.

[9] Art. 23 Abs. 1a) DBA-Spanien.

[10] Vgl. Beispiel 11 in Tz. 6 des BMF v. 23. 1. 1996, IV B 4 – S 2303 – 14/96, BStBl I 1996, 89, BeckVerw 026817.

[11] Vgl. Fn. 1.

[12] Z. B. Schweiz, Spanien und Ungarn.

[13] Vgl. Holthaus, IStR 2002, 633.