Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

Hin und Her beim Spielertransfer

*von Dipl.-Finw. Jörg Holthaus, Nordkirchen**

Insbesondere im Profifußball werden horrende Summen für Spielerleihen und Spielertransfers von einem Staat zum anderen gezahlt. Kein Wunder, dass der deutsche Fiskus seit eh und je daran partizipieren will. Nachdem der BFH Grenzen der Besteuerungsmöglichkeiten nach dem EStG aufgezeigt hat, reagierte der Gesetzgeber mit einer Neuregelung im EStG, die im Weiteren näher analysiert werden soll.

1. Historie

Umfassende Besteuerung in der Vergangenheit

Wird ein Spieler, z.B. ein Lizenzfußballprofi, von einem ausländischen Verein an einen inländischen überlassen, damit der Spieler – nach erteilter Spielberechtigung durch den DFB – auf der Grundlage eines dann eigenständig abgeschlossenen Arbeitsvertrages tätig werden kann, liegt eine sog. Spielerleihe vor. In der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung diesen Vorgang als abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung eingestuft. Dagegen ist der BFH der Auffassung, dass Einnahmen eines ausländischen Sportvereins aus einer Transfervereinbarung mit einem inländischen Sportverein in Form der Spielerleihe nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, da es in diesen Fällen zu einer befristeten Übertragung und nicht zu einer zeitlich begrenzten Überlassung der Rechte kommt (BFH 27.5.09, I R 86/07, BStBl II 10, 120). Hierauf reagierte die deutsche Finanzverwaltung mit einem Nicht-Anwendungserlass (BMF 7.1.10, IV C 3 – S 2411/07/10013, BStBl I 10, 44), der ein halbes Jahr später wieder aufgehoben wurde (BMF 15.7.10, IV C 3 – S 2411/07/10013:002, BStBl I 10, 617). Die Aufhebung wurde mit einer rückwirkend ab 1.1.10 anzuwendenden Änderung der §§ 49 und 50a EStG durch das JStG 2010 begründet.

2. Neuregelung im JStG 2010

Neuer Tatbestand der Verschaffung der Gelegenheit

Mit dem JStG 2010 wurde zunächst ein eigener Tatbestand in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g) EStG geschaffen. Danach werden inländische gewerbliche Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten. Solche Einkünfte sollen aber nur dann vorliegen, wenn die Gesamteinnahmen 10.000 EUR übersteigen.

Flankierend hierzu wurde die Abzugssteuerpflicht in § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG um diesen neuen Tatbestand erweitert. Zu beachten ist allerdings, dass die Abzugsverpflichtung ausdrücklich nur bei der zeitlich begrenzten Verschaffung der Gelegenheit, also der Spielerleihe, greift. Die endgültige Übertragung der Spielerrechte, also der Spielertransfer, führt zwar zu inländischen Einkünften des ausländischen Vereins nach dem Wortlaut

* *Der Autor ist Dozent für internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen NRW in Nordkirchen und Gastdozent der Bundesfinanzakademie Brühl/Berlin.*

des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g) EStG, aber nicht zur Abzugssteuerpflicht. Insoweit folgt der Gesetzgeber der ab 2009 eingeführten Unterscheidung zwischen dem Rechtekauf als nicht (mehr) abzugssteuerpflichtig und der zeitlich begrenzten Rechteübertragung als (weiterhin) abzugssteuerpflichtigen Tatbestand. Diese gesetzliche Neuregelung wirft zahlreiche Fragen auf.

2.1 Rückwirkung

Verworrene Vorgehensweise

Zunächst muss im Einzelfall die Rückwirkung ab 1.1.10 kritisch gesehen werden, da die die Abzugssteuer begründenden Tatbestände an sich schon realisiert wurden und nun faktisch im Nachhinein eine Steuerpflicht eingeführt wird, die bei der Vertragsgestaltung und Vergütungsvereinbarung der beiden Vereine nicht unbedingt absehbar war (vgl. auch Haase/Brändel, IWB 10, 795). Zudem ist das Hin und Her zwischen Nichtanwendungserlass, Aufhebung des Nichtanwendungserlasses und Einführung einer gesetzlichen Neuregelung eher „ein Stück aus dem Tollhaus" als die Vorgehensweise eines Rechtsstaats.

2.2 Unterschiede bei Abzugssteuerpflicht und Inlandsbezug in § 49 EStG

Faktische Leernummer in § 49 EStG

Fraglich ist außerdem, warum der Gesetzeswortlaut in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g) EStG nicht ebenfalls auf die reine Spielerleihe wie in § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG begrenzt wurde. Da faktisch kaum ein Fall des echten Spielertransfers zu einer beschränkten Körperschaftsteuerveranlagung eines ausländischen Vereins führen wird, schafft der Gesetzgeber m.E. eine Leernummer. Zum einen wird die Veranlagung durch ein zu berücksichtigendes DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des abgebenden Vereins verhindert. Zum anderen werden Vergütungen bei in nicht DBA-Staaten ansässigen Vereinen zum Teil unter 10.000 EUR liegen.

Lediglich echte Transfervergütungen an Vereine in Nicht-DBA-Staaten von über 10.000 EUR führen zur Veranlagung. Hier wird sich aber das Problem der Steuerrealisierung stellen, da mit Nicht-DBA-Staaten regelmäßig keine Vollstreckungsabkommen bestehen. Hier könnte die Finanzverwaltung nur mit einer Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG gegenüber dem inländischen aufnehmenden Verein reagieren, wenn sie vor Zahlung der Vergütung Kenntnis von dem Transfer bekommt. Wird die Finanzverwaltung zu spät auf den Transfer aufmerksam, ist die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet. Daher fragt man sich spätestens an dieser Stelle, warum der Steuerabzugstatbestand nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG diese Fälle nicht aufgreift. Ohne flankierende Abzugssteuerregelung ist der Tatbestandsteil des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g) EStG m.E. sinnlos.

2.3 Bagatellgrenze

Anwendung der 10.000 EUR-Grenze fraglich

Schließlich ist die 10.000 EUR-Grenze zu interpretieren. Da sie ein Teilaspekt des geforderten Inlandsbezugs gegenüber dem ausländischen Verein ist, ist sie m.E. dem Wortlaut nach auf den Verein und nicht auf den einzelnen Spieler zu beziehen. Beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG ist schließlich der ausländische Verein mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 EStG. Dies impliziert auch der Hinweis im Gesetzestext auf die „Gesamteinnahmen". Das würde aber bedeuten, dass mehrere Transfers in einem Kalenderjahr zusammengerechnet werden müssten und ggf. erst

durch einen späteren Transfer eine Steuerpflicht eines bereits vollzogenen Transfers entstehen würde. Doch diese von der Gesetzessystematik her folgerichtige Einschätzung ist nach der Gesetzesbegründung wohl nicht gewollt. Hier heißt es:

Auszug BT-Drs. 17/2249 vom 21.06.10

„... Für die Ermittlung der Gesamteinnahmen aus dem Transfergeschäft werden sämtliche Vergütungen zusammengerechnet, die über den gesamten Einsatz für den Sportler an den abgebenden Verein entrichtet werden."

Gemeint ist damit offensichtlich der einzelne Sportler. Aber selbst hier ist Vorsicht geboten, da bei der Spielerleihe auch Teilvergütungen von jeweils unter 10.000 EUR vereinbart werden könnten, die aber für die Freigrenze zusammengerechnet werden müssten, auch wenn sie u.U. in verschiedenen Kalenderjahren gezahlt werden. Eindeutig ist die Freigrenze nur bei geringen Vergütungen im Amateursportbereich, die insgesamt pro abgebendem Verein unter 10.000 EUR liegen.

3. Abkommensrechtliche Freistellung

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA verhindert Freistellung

Die Einstufung der abzugssteuerpflichtigen Spielerleihe ist abkommensrechtlich problematisch. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA weist dem Tätigkeitsstaat des Sportlers das Besteuerungsrecht für Einkünfte zu, welche aus einer von einem Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen. Vertritt man die Auffassung, dass die Spielerleihe unter diese Vorschrift zu subsumieren ist, ist immer nur dann eine Freistellung vom Steuerabzug möglich, wenn das einschlägige DBA diese entsprechende Regelung **nicht** enthält.

Dies betrifft derzeit nur noch die DBA Australien, Belgien, Frankreich, Griechenland, Iran, Irland, Island, Israel, Japan, Liberia, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Spanien, Südafrika, das für Armenien, Moldau und Turkmenistan anzuwendende DBA UdSSR, sowie die DBA Ungarn, USA und Zypern. Sobald die neuen DBA Irland, Spanien, Südafrika, Ungarn und Zypern in Kraft treten, scheiden diese Länder aus dem Kreis der Freistellungsstaaten aus.

Freistellungsbescheinigung vom BZSt notwendig

Für die Freistellung aufgrund eines DBA ist die Verfahrensvorschrift des § 50d Abs. 1 bis 4 EStG zu beachten. Mit dieser Regelung setzt sich der deutsche Gesetzgeber zunächst über die Freistellungsgebote der DBA hinweg. Auch wenn nach einem DBA eine Steuer in Deutschland nicht erhoben werden darf, muss der Vergütungsschuldner den Steuerabzug vornehmen und haftet sogar hierfür. § 50d Abs. 1 EStG verhindert die unmittelbare Berufung auf die Rechte aus einem DBA. Der Steuerabzug kann aber unterbleiben oder reduziert werden, wenn vor Zahlung der Vergütung ein Antrag nach § 50d Abs. 2 EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gestellt wird.

Freistellung gilt erst ab Antrag

Eine Freistellungsbescheinigung wird vom BZSt jedoch nur rückwirkend auf den Eingangstag des Antrages ausgestellt. Wurde eine Vergütung vor Antragstellung an den beschränkt Steuerpflichtigen ausgezahlt, ist keine Freistellung mehr möglich. Offen bleibt lediglich noch der Antrag auf Erstattung des Steuerabzugs.

Steuerabzug unter Vorbehalt

Bedingt durch die Bearbeitungsdauer beim BZSt werden Zahlungen häufig bereits vor Erteilung der Freistellungsbescheinigung fällig. Hier kann dem Vergütungsschuldner nur geraten werden, zur Sicherheit den Steuerabzug unter Vorbehalt vorzunehmen. Wird die Freistellungsbescheinigung dann erteilt, kann der Restbetrag an den beschränkt Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. Liegt der Anmeldezeitpunkt (10. Tag des Monats nach Quartalsende) zwischen dem Auszahlungszeitpunkt und der Erteilung der Freistellungsbescheinigung, müsste nach dem Wortlaut des Gesetzes zunächst eine Anmeldung und Zahlung an das zuständige Finanzamt erfolgen. Sobald die Freistellungsbescheinigung vorliegt, könnte die Anmeldung berichtigt werden. Das Finanzamt müsste nun den angemeldeten Betrag wieder erstatten. Da dieses Problem nur durch die oft lange Bearbeitungszeit im BZSt entsteht, (vgl. auch Holthaus, IStR 04, 199) darf die Finanzverwaltung es m.E. nicht beanstanden, wenn der Vergütungsgläubiger zunächst den Bescheid des BZSt (ggf. Ablehnung der Freistellung) abwartet, bevor er einen Betrag an sein Finanzamt anmeldet.

Bevollmächtigung möglich

Beim Freistellungsverfahren nach § 50d EStG darf nicht vergessen werden, dass der beschränkt Steuerpflichtige der Antragsteller ist. Zwar kann sich der Vergütungsschuldner bevollmächtigen lassen, den Antrag zu stellen und die Bescheinigung zu empfangen, aber die konstruktive Mithilfe des beschränkt Steuerpflichtigen bleibt unerlässlich. Insbesondere muss der beschränkt Steuerpflichtige seine Ansässigkeit im betroffenen DBA-Staat nach § 50d Abs. 4 EStG durch eine Bestätigung seiner im Ausland für ihn zuständigen Steuerbehörde nachweisen lassen. Auf diese Weise soll dafür gesorgt werden, dass die Heimatfinanzbehörde von der freizustellenden Vergütung aus Deutschland Kenntnis erlangt und für eine entsprechende Besteuerung sorgen kann.

Hinweis

Vordrucke in deutscher und anderen Sprachen sowie umfangreiche Merkblätter stehen beim BZSt online unter www.bzst.bund.de in der Rubrik „Abzugsteuerentlastung" unter „Freistellung/Erstattung" zur Verfügung.

www.bzst.bund.de

4. Fazit

Durch die Gesetzesänderungen in Bezug auf grenzüberschreitende Spielerleihen und Spielertransfers wurde eine eigenwillige Regelung für Einzelfälle im EStG normiert, die wegen ihrer Rückwirkung und der unklaren Aussage zur steueranspruchsbegründenden Freigrenze von 10.000 EUR bedenklich erscheint. Zudem setzt der Gesetzgeber seine Unart fort, inländische Einkünfte im Rahmen von § 49 EStG zu schaffen, die im konkreten Einzelfall mangels Abzugssteuerpflicht und Vollstreckungsmöglichkeiten regelmäßig leer laufen.