

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Besteuerung grenzüberschreitender Vergütungen beim Sportsponsoring

Sport und Recht 1998, 230

Grenzüberschreitende Vergütungen beim Sportsponsoring erfolgen insbesondere bei Zahlungen an Sportler oder Lizenzgeber, die weder ihren (Wohn-) Sitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben. Solche Zahlungsempfänger sind in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig und unterliegen gem. § 49 EStG nur mit den inländischen Einkünften der deutschen Steuerpflicht. Wer als Sponsor oder Veranstalter Vergütungen an Lizenzgeber im Ausland zu zahlen hat, ist mit der Pflicht zur Einbehaltung von Quellensteuer konfrontiert. Wer Vergütungen an einen beschränkt steuerpflichtigen Sportler leistet, ist darüber hinaus ggf. mit dem Problem des Lohnsteuerabzugs konfrontiert.

1) Lohnsteuerabzug bei Sportlervergütungen

Hinweise: Salzmann, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler nach den Jahressteuergesetzen 1996 und 1997, SpuRt 1996, 181; Baisch/Stüppen, Die Besteuerung ausländischer (Opern)-Sänger nach dem Jahressteuergesetz 1996, DStR 1996, 1545; Schauhoff, Inländische Einkünfte im Ausland wohnender Sportler, IStR 1994, 363; ders., Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5.

Die Frage, ob ein Sportler im Verhältnis zum Sponsor einer nicht selbständigen Tätigkeit nachgeht, ist für den Zahlenden von großer Bedeutung, weil sich für ihn hieran die Pflicht zum Lohnsteuerabzug gem. § 38 EStG knüpft. Seit 01.01.1996 hat der im Inland ansässige Arbeitgeber auch bei Zahlungen an den im Ausland ansässigen Sportler den Lohnsteuerabzug gem. § 50 a Abs. 4 Ziffer 2 i.V.m. §§ 39 d, 38 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Eine nicht selbständige Tätigkeit liegt im Falle eines *Dienstverhältnisses* vor, welches seinerseits dadurch geprägt ist, daß der Sportler *keinen bestimmten Erfolg* schuldet und *weisungsabhängig* ist. Dabei kommt es für die Finanzverwaltung wie immer auf das "Gesamtbild der Verhältnisse" an, nicht allein auf Vertragsbezeichnung, Art der Tätigkeit oder Form der Entlohnung, wobei die wichtigsten Merkmale bei der Gesamtbeurteilung den Ausschlag geben, vgl. Abschnitt 134 EStR; vgl. allg. zur Abgrenzung BMF-Schreiben vom 05.10.1990, BStBl. I., 638.

Das Thema des Lohnsteuerabzugs ist damit nicht nur für Vereine relevant, die Mannschaftssportler verpflichten, sondern durchaus auch für Sponsoren, die gezielt Einzelsportler fördern. Allerdings wird bei reinen Sponsorverträgen mit *Einzelsportlern* in aller Regel kein Dienstverhältnis anzunehmen sein, wenn auch solche Verträge durchaus häufig Verpflichtungen der Sportler vorsehen, die gem. den Weisungen des Sponsors zu erfüllen sind. Je nach Intensität des Weisungsrechts kann ausnahmsweise auch hier ein Dienstverhältnis anzunehmen sein, vgl. FG Saarland, Urt. v. 11.03.1994, EFG 1994, 751 Tischtennisspielerin; vgl. auch BFH, Urt. v. 30.05.1996, BB 1996, 2025, vgl. ferner Jachmann, Arbeitnehmereigenschaft von Mannschaftssportlern bei Werbetätigkeit - Lohnsteuerabzug? SpuRt 1996, 185; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 450; Fischer, Spitzensportler des Mannschaftsports - Arbeitnehmer ?, SpuRt 1997, 181.

2) Quellensteuerabzug gem. § 50 a Abs. 4 EStG

Einkünfte aus *sportlicher Darbietung oder ihrer Verwertung* bzw. *Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als (selbständiger!) Berufssportler* sowie schließlich auch *Lizenzen für die Nutzung von Rechten* unterliegen der Abzugsbesteuerung gem. § 50 a Abs. 4 Ziffer 1-3 EStG in Höhe von 25 %, mit der die deutsche Einkommensteuer abgegolten ist. Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen sind außerdem bei der Durchführung von Sportveranstaltungen auch außerhalb der Beziehung zu den teilnehmenden Sportlern durchaus häufig. Denkbar ist z. B. der Erwerb von Veranstaltungs- und/oder Fernsehrechten von einem ausländischen Unternehmen, an das Lizenzzahlungen zu leisten sind, die der Abzugsbesteuerung nach § 50 a Abs. 4 Ziff. 3 EStG unterliegen. Während die Vergütungen an Sportler für jedwede seiner geldwerten Leistungen (sportliche Darbietung einschließlich ihrer Verwertung sowie Überlassung von Persönlichkeitsrechten für Werbezwecke) dem Quellensteuerabzug unterliegen (solange ein

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Teil von ihnen nicht nach DBA von der Besteuerung freigestellt werden kann, s.u. 3), werden beschränkt steuerpflichtige Lizenzgeber häufig weitere Leistungen erbringen, die einen zusätzlichen Service im Zusammenhang mit der Durchführung der Veranstaltung zum Gegenstand haben. Vergütungen zur Abgeltung solcher Leistungen unterliegen jedenfalls nicht der Abzugssteuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG und sind überhaupt in Deutschland nur dann steuerpflichtig, wenn der ausländische Erbringer dieser Leistungen im Inland eine Zweigniederlassung unterhält oder einen ständigen Vertreter hat, was häufig nicht der Fall sein wird. Vgl. zu dem gesamten Problemkreis v.a. BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl. I., 89, außerdem BMF-Schreiben vom 01.03.1994, BStBl. I, 201; Fin.Min. NRW, Erl. v. 15.02.1996, DStR 1996, 507.

a) Einzelfragen für die Praxis

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gem. BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl. I, 89, 93 Ziff. 3.1, Abs. 4 ist auch der ausländische Veranstalter quellensteuerabzugsverpflichtet bei Vergütungen für eine Veranstaltung im Inland. Dies ist eine Änderung der vor Veröffentlichung dieses Schreibens üblichen Praxis, ohne daß eine Gesetzesänderung erfolgt wäre. Vorher kam in solchen Fällen nur die Inanspruchnahme des Sportlers durch Nachforderungsbescheid in Betracht. Damit sind die Vergütungen für praktisch alle vom Sportler im Inland zu erbringenden Leistungen erfaßt, sei es für sportliche Darbietungen, deren Verwertung oder die Überlassung von Nutzungsrechten an Persönlichkeitsrechten zum Zwecke der Werbung.

Nach einem Urteil des BFH vom 17.12.1997 - DB 1998, 859 (ebenso bereits FG Köln, Urt. v. 23.12.1996, EFG 1997, 620) - stellt die inländische Verwertung einer im Ausland erbrachten Darbietung oder Sportveranstaltung keinen steuerpflichtigen Tatbestand i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 d EStG dar. Dies korrigiert die Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl. 1996 I, S. 89, Tz 2.2.2 und Tz 6, Bsp. 10. Dies bedeutet z. B., daß ein deutscher Fernsehsender von der Vergütung an den ausländischen Veranstalter für die Rechte zur Übertragung eines im Ausland stattfindenden Sportereignisses keine Quellensteuer einbehalten muß.

Nach FG Hamburg, Beschl. v. 17.01.1997, EFG 1997, 621 liegt eine Verwertung von Darbietungen im Inland nicht schon in der werblichen Vermarktung von Namen und Image von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Inland. Hieraus erzielte gewerbliche Einkünfte sind nach den allgemeinen Regeln nur bei Bestehen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland steuerbar. Dies gilt gleichermaßen auch für Sportler.

Nach einem Urteil des FG Köln vom 16.12.1997 - 3 K 6937/97 - IStR 1998, 278 (n. rkr.) übt der Trainer einer DFB-Bundesligamannschaft keine Tätigkeit als Berufssportler i.S.d. § 50 a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG aus, so daß die Quellensteuerabzugsverpflichtung entfällt (Lohnsteuerabzugsverpflichtung möglich!).

Der Sponsor als Vergütungsschuldner hat die gem. § 50 a Abs. 5 EStG i.V.m § 73 e EStDV einzubehaltende Quellensteuer bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr des Zuflusses der Vergütung nachfolgenden Monats bei dem für ihn zuständigen Finanzamt anzumelden und abzuführen. Der Vergütungsgläubiger kann Einspruch gegen die Steueranmeldung durch den Schuldner erheben, die Aussetzung der Vollziehung ist aber nicht möglich. Vielmehr muß der Gläubiger aus eigener Initiative das Freistellungsverfahren betreiben, vgl. BFH, Beschl. v. 13.08.1997, DB 1997, 2153 = IStR 1997, 660 m. Anm. Schauhoff; Grams, DStZ 1998, 24; a.A. FG Hamburg, Beschl. v. 17.01.1997, EFG 1997, 593, vgl. a. FG Köln, Beschl. v. 23.01.1997, 243 rkr.

b) Haftung des Sponsors für die Quellensteuer

Der Sportler bzw. Lizenzgeber ist zwar Steuerschuldner (§ 50 a Abs. 5 S. 4 EStG), der *Vergütungsschuldner haftet* aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer, § 50 a Abs. 5 S. 5 EStG. Bestehen daher Zweifel an einer vom Gläubiger behaupteten unbeschränkten Steuerpflicht, ist es dringend anzuraten, auf der Vorlage einer *Wohnsitzbescheinigung* zu bestehen, welche von der Haftung für die nicht einbehaltene Quellensteuer befreit, § 73 e S. 5 EStDV. Unterbleibt der Steuerabzug zu Unrecht, kann das zuständige Finanzamt gegen den Steuerschuldner einen Nachforderungsbescheid gem. § 50 a Abs. 5 S. 6 und einen Haftungsbescheid gegen den Vergütungsschuldner nach S. 5 erlassen, vgl. FG Hamburg, Beschl. v. 17.06.1996, RIW 1997, 535. Sie haften gesamtschuldnerisch. In der Regel wird die Finanzverwaltung jedoch lediglich einen Haftungsbescheid erlassen. Denn die Notwendigkeit der Vollstreckung im Ausland rechtfertigt

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

bereits die ausschließliche Inanspruchnahme des inländischen Sponsors/Veranstalters als Haftungsschuldner. Zur Nichtigkeit von Haftungsbescheiden vgl. BFH, Beschl. v. 03.12.1996, IStR 1997, 274 = BB 1997, 1139.

c) Berechnung der Höhe des Quellensteuerabzugs

Bei einer **Bruttovergütungsvereinbarung** sind nach dem Willen der Vertragsparteien die dem Sportler zufließenden Vergütungen um die einzubehaltende Quellensteuer zu kürzen, so daß diesem nur der verminderte Nettobetrag zufließt (vgl. Abschn. 227c EstR). Bei der Berechnung ist zu berücksichtigen, daß in die Bemessungsgrundlage für den Quellensteuereinbehalt von 25 % auch die Umsatzsteuer einzubeziehen ist, und zwar auch dann, wenn diese wegen Anwendung der sog. "Nullregelung" gar nicht erhoben wird. Die Befreiung von der USt-Schuld soll dennoch steuerpflichtige Einnahmen des ausländischen Unternehmers gem. § 8 Abs. 1 und 2 EStG sein, so jedenfalls BFH, Urt. v. 30.05.1990 - BStBl. II 1991, 235, es sei denn sie wird wegen Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung des § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben, BFH, Urt. v. 25.09.1991 - BStBl. II 1992, 172, Abschn. 227 c EstR. Diese Berechnungsweise wird jetzt angegriffen, vgl. FG Hbg. RIW 1997, 883. Für die Höhe des USt-Betrages ist der Zeitpunkt der zu vergütenden Leistung entscheidend, vgl. § 27 Abs. 1 UStG. Der ebenfalls zu erhebende Solidaritätszuschlag bemißt sich gem. § 3 Ziff. 6 SolZG nach dem ab 01.01.1995 bzw. 01.01.1998 zu erhebenden Steuerabzugsbetrag (BGBl. 1997 I, S. 2743). Er ist in der jeweils geltenden Höhe also für alle Zahlungen ab dem jeweiligen Stichtag anzuwenden. Die Steuerbelastung einer Zahlung von DM 1.000,00 zzgl. USt. an einen im Ausland ansässigen Sportler bemißt sich daher wie folgt:

Vergütung 1.000	bis 31.12.97	ab 01.01.98	ab 01.04.98
zzgl. USt			
15 %	150,00	150,00	
16 %			160,00
Zwischensumme	1.150,00	1.150,00	1.160,00
Einbehalt nach §51 UStDV	./.150,00	./.150,00	./.160,00
§ 50 a EStG: 25 % der Vergütung zzgl. USt =			
28,75 % der Vergütung	./. 287,50	./. 287,50	
29,00 % der Vergütung			./.290,00
§§ 3 Abs.1 i.V.m. 4 SolZG			
7,5 % vom Steuerbetrag = 2,16 % der Vergütung	./.21,60		
5,5 % vom Steuerbetrag			
1,58 % der Vergütung		./.15,80	
1,59 % der Vergütung			./.15,90
Auszahlungsbetrag	690,90	696,70	694,10

Eine **Nettovergütungsvereinbarung** sieht die Übernahme sämtlicher auf den Auszahlungsbetrag entfallender Steuern durch den Vergütungsschuldner vor. Das nachfolgende Berechnungsbeispiel zeigt die zusätzliche, vom Zahlungsschuldner zu tragende Steuerbelastung bei einer Nettozahlung von DM 1000.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Auszahlung 1000	bis 31.12.97	ab 01.01.98	ab 01.04.98
§50a Abs. 4 EStG: 25% der Vergütung incl. ESt und Ust			
41,61 % der Nettovergütung	416,10		
41,27 % der Nettovergütung		412,27	
41,78 % der Nettovergütung			417,80
§3 Abs.1 SolZG:			
7,5 % des Steuerbetrages = 3,12 % der Nettovergütung	31,20		
5,5 % des Steuerbetrages = 2,26 % der Nettovergütung		22,60	
2,29 % der Nettovergütung			22,90
Gesamtzahlung ohne USt	1.447,30	1.434,87	1.440,70
§12 UStG:			
15 % der Gesamtvergütung = 21,71 % der Nettovergütung	217,10		
21,53 % der Nettovergütung		215,30	
16 % der Gesamtvergütung = 23,05 % der Nettovergütung			230,50
Gesamtzahlung incl. Ust	1.664,40	1.650,17	1.671,20

d) Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Quellensteuerabzugs

Bemessungsgrundlage der Abzugssteuer ist der volle Betrag der "Einnahmen" i.S.v. § 50 a Abs. 4 S. 2 EStG, vgl. wiederum BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl. I, 89.

Abzüge (z. B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, Steuern etc.) sind unzulässig, vgl. § 50 a Abs. 4 S. 4 EStG. Bei Vergütungen, die im Zusammenhang mit Darbietungen im Inland gezahlt werden, ist es deshalb unbedingt erforderlich, Fremdleistungen soweit wie möglich durch direkte Vereinbarungen mit dem Veranstalter einzukaufen und nicht etwa dem darbietenden Sportler die hierfür erforderlichen Aufwendungen zu erstatten, vgl. auch Salzmann, SpuRt 1996, 181, 184.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

3. Freistellungsmöglichkeiten

Auch bei beschränkt steuerpflichtigen Empfängern von lohn- oder quellensteuerpflichtigen Zahlungen darf der Quellensteuereinbehalt unterbleiben, wenn eine Freistellung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt, und zwar

- bei Lizenzgebern und selbständigen Sportlern durch das Bundesamt für Finanzen in Bonn gem. § 50 d Abs. 3 EStG und

- bei nichtselbständigen Sportlern (Lohnsteuerabzug) durch das Betriebsstättenfinanzamt gem. § 39 b Abs. 6 EStG.

Voraussetzungen und *Umfang* der Freistellungsmöglichkeiten richten sich nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Die meisten DBA folgen dem Vorbild des OECD Musterabkommens (OECD-MA), welches hinsichtlich der unterschiedlichen Vergütungsarten folgende Regelungen vorsieht:

Gemäß Art. 17 Abs. 1 OECD-MA hat das Land, in dem die sportliche Darbietung stattfindet, das Recht der Besteuerung von Vergütungen, die für die Darbietung selbst sowie für Werbe-, Ausrüstungs- und ähnliche Verträge gezahlt werden die in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit einer Darbietung im Inland stehen. Vergütungen für Darbietungen können also nicht freigestellt werden, Vergütungen aus den genannten Verträgen nur, wenn sie nicht im Zusammenhang mit einer Darbietung stehen. Nach Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA gilt das Besteuerungsrecht auch dann, wenn die Vergütung nicht an den Sportler selbst, sondern an eine abkommensberechtigte dritte Person geleistet wird; eine Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Klausel ist aber nicht in allen DBA enthalten.

Gemäß Artikel 12 OECD-MA sind von der inländischen Besteuerung freizustellen alle Arten von Lizenzgebühren in Form von Einkünften aus der Überlassung von Urheberrechten zur Nutzung, egal ob sie nach § 50 a Abs. 4 Nr. 1, 2 oder 3 zu besteuern sind.

Von zentraler Bedeutung ist auch hier das BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl. I, 89, 94 ff. (Ziffer. 5 und 6), vgl. zu Sportlerklauseln in älteren DBA, insbesondere der DBA Österreich, Frankreich und Belgien, z.B. Erlaß des Fin.Min. Bad.-Württ. vom 12.02.1996, IStR 1996, 179 sowie OFD München, Vfg. v. 09.02.1998, RIW 1998, 419.

4.1.2.2