

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Steuerabzug für Entschädigungen für die Verschaffung der Gelegenheit zu einer befristeten Sportlerüberlassung
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 50a

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

- (1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben
- bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die bereits dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 unterliegen,
 - bei Einkünften aus der inländischen Verwertung von Darbietungen im Sinne der Nummer 1 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6),
 - bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren, **sowie bei Einkünften, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9),
 - bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmas-

ESTG § 50a

sen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes beauftragten Personen sowie von anderen inländischen Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 3).

(2) ¹Der Steuerabzug beträgt 15 Prozent, in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 beträgt er 30 Prozent der gesamten Einnahmen. ²Vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten gehören nur insoweit zu den Einnahmen, als die Fahrt und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 übersteigen. ³Bei Einkünften im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 wird ein Steuerabzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen.

(3) Der Schuldner der Vergütung kann von den Einnahmen in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 1, 2 und 4 mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, die ihm ein beschränkt Steuerpflichtiger in einer für das Bundeszentralamt für Steuern nachprüfbarer Form nachgewiesen hat oder die vom Schuldner der Vergütung übernommen worden sind. ²Das gilt nur, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. ³Es gilt entsprechend bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 32 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes. ⁴In diesen Fällen beträgt der Steuerabzug von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden Einnahmen (Nettoeinnahmen), wenn

1. Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person ist, 30 Prozent,
2. Gläubiger oder Vergütung eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist, 15 Prozent.

(4) ¹Hat der Gläubiger einer Vergütung seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers einzubehalten (zweite Stufe), kann er vom Steuerabzug absehen, wenn seine Einnahmen bereits dem Steuerabzug nach Absatz 2 unterlegen haben. ²Wenn der Schuldner der Vergütung auf zweiter Stufe Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach Absatz 3 geltend macht, die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 beantragt oder die Erstattung der Abzugsteuer nach § 50d Absatz 1 oder einer anderen Vorschrift beantragt, hat er die sich nach Absatz 2 oder Absatz 3 ergebende Steuer zu diesem Zeitpunkt zu entrichten; Absatz 5 gilt entsprechend.

(5) ¹Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. ²In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. ³Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. ⁴Der Schuldner der Vergütungen haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. ⁵Der Steuerschuldner kann in Anspruch genommen werden, wenn der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat. ⁶Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Gläubigers;
2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach Absatz 2 oder Absatz 3;
5. (weggefallen)

(6) Die Bundesregierung kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Absatz 1 Nr. 3), die nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, anstelle des Schuldners der Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) ¹Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. ²Der Steuerabzug beträgt 25 Prozent der gesamten Einnahmen, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 Prozent der gesamten Einnahmen, wenn der Vergütungsgläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. ³Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. ⁴§ 50 Abs. 2 Satz 1 ist nicht anzuwenden.

Autor: Dr. Michael **Maßbaum**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Deloitte & Touche GmbH, Berlin
Mitherausgeber: Dr. Wolfgang **Kumpf**, Diplom-Kaufmann,
Deere & Company, Mannheim

Schrifttum: Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, 4; Haase/Brändel, Steuerabzug bei Spielerleihe und Spielertransfer, NWB 2010, 795.

Kompaktübersicht

- J 10-1 **Grundinformation:** Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 wird mit dieser Änderung erweitert um den Tatbestand der Verschaffung der Gelegenheit zu einer zeitlich befristeten Überlassung von Berufssportlern von einem nicht im Inland ansässigen Verein an einen anderen im Inland ansässigen Verein. Die Norm knüpft insoweit an den ebenfalls mit JStG 2010 in § 49 Abs. 1 Nr. 2 eingefügten Buchst. g an. Abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g werden aber nicht die Vergütungen für die Verschaffung der Gelegenheit zu einem endgültigen, zeitlich unbefristeten Transfer, sogen. Transferentschädigungen, erfasst.
- J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur Gesetzesentwicklung bis 2003 s. § 50a Anm. 2, bis 2008 s. Anm. J 08-2 und bis 2009 s. Anm. J 09-2.
- **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 3 werden die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte um solche erweitert, die aus der Vermittlung von Berufssportlern für einen begrenzten Zeitraum erzielt werden.
- J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung findet nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2010 Anwendung; s. aber Anm. J 10-10.
- J 10-4 **Grund der Änderungen:** Der BFH entschied in seinem Ur. v. 27.5.2009 (I R 86/07, BStBl. II 2010, 120), dass Transferentschädigungen für den Wechsel eines Sportlers von einem im Ausland ansässigen Verein zu einem im Inland ansässigen Verein keine Rechteüberlassung iSd. §§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG darstellen. Nach den verbandsrechtlichen Regeln verzichtet der überlassende Verein lediglich auf seine Rechte am Sportler, im konkreten Fall am Fußballspieler. Besteht keine beschr. StPflicht iSd. § 49 EStG, ergab sich als Folge, dass auch keine Verpflichtung zum Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aF) bestand. Nachdem das BMF auf die Entscheidung zunächst mit einem Nichtanwendungserlass v. 7.1.2010 (BStBl. I 2010, 44) im Hinblick auf eine mögliche Gesetzesneuregelung reagierte, den es dann mit BMF-Schr. v. 15.7.2010 wieder aufhob und das BFH-Urteil für „anwendbar“ erklärte, erfolgte mit dem JStG 2010 die Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 um den Buch-

staben g. Laut Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/2249, 101) wird nun als Ergänzung des neuen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g korrespondierend ein Steuerabzug in § 50a Abs. 1 Nr. 3 eingefügt.

Bedeutung der Änderungen: Die Einfügung der Neuregelung bewirkt, dass Vergütungen für die Verschaffung der Gelegenheit zur zeitlich befristeten Überlassung von Sportlern durch einen nicht im Inland ansässigen Verein an einen im Inland ansässigen Verein dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen. J 10-5

Die Änderung im Detail

■ Absatz 1 Nr. 3 (Entschädigungen für die Verschaffung der Gelegenheit zu einer befristeten Sportlerüberlassung)

Einkünfte: Der Steuerabzug aufgrund dieses Tatbestands erfasst nur Einkünfte iSd. aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g aus der Verschaffung der Gelegenheit zu einer befristeten Sportlerüberlassung. J 10-6

Berufssportler sind der erfasste Personenkreis. Bereits durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g wird dieser Personenkreis definiert (s. § 49 Anm. J 10-5). Insbesondere entfällt die beschr. StPflcht und damit der StAbzug, wenn die Gesamteinnahmen 10 000,- Euro nicht übersteigen. In der Praxis werden zumeist Vereine mit Mannschaftssportlern betroffen sein. Die Norm ist darauf aber nicht beschränkt, so dass auch Vergütungen für zeitlich befristete Tätigkeiten von Berufssportlern aus anderen Sportarten erfasst werden. J 10-7

Verschaffung der Gelegenheit: Die Norm knüpft hier unmittelbar an § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g an (s. § 49 Anm. J 10-5). J 10-8

Über einen begrenzten Zeitraum: J 10-9

► **Nur Vergütungen für einen vertraglich begrenzten Zeitraum** werden erfasst. Damit sind die im Rahmen der sogen. „Spielerleihe“ anfallenden Vergütungen gemeint. Typischerweise sind dies Sportler in Mannschaftssportarten. An erster Stelle steht dabei der Profifußballsport, aber Basketball, Eishockey, Handball, etc. wie auch Individualsportarten sind nicht ausgeschlossen, bspw. der Tennisspieler oder die Mehrkämpferin, die für eine Saison an einen anderen Verein gegen Entgelt „ausgeliehen“ werden. Der Sportler wird für eine begrenzte Zeit einem anderen Verein zur Verfügung gestellt. Nach Ablauf dieses festgelegten Zeitraums kann der Sportler wieder zu seinem Verein zurückkehren. Er kann aber auch den Zeitraum beim aktuellen Verein verlängern, endgültig bei diesem

„entleihenden“ Verein bleiben, einen Vertrag mit einem dritten Verein schließen oder eine andere Tätigkeit ausüben. Für die StAbzugsverpflichtung im Rahmen der zeitlich begrenzten Überlassung sind diese Optionen im Anschluss allerdings unerheblich (Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, 4 [18]).

- **Nicht erfasst** werden Transferentschädigungen für einen endgültigen Transfer. Abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g (s. § 49 Anm. J 10-5) stellt Abs. 1 Nr. 3 nur auf eine zeitlich begrenzte Überlassung ab.

J 10-10 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- **Keine gesonderte Anwendungsregelung:** Nach § 52 Abs. 1 idF des JStG 2010 ist die Regelung ab dem VZ 2010 anzuwenden. Danach wäre auf alle im VZ 2010 gezahlten Vergütungen iSd. Norm der StAbzug vorzunehmen. Dies hätte eine Anwendung der Norm schon auf Vergütungen zur Folge, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes am 14.12.2010 an beschr. Stpfl. entrichtet wurden. Diese Vergütungen wurden nach der Entscheidung des BFH v. 27.5.2009 – IR 86/07, BStBl. II 2010, 120, ohne StAbzug ausgezahlt. Der Sachverhalt ist also vollständig abgeschlossen. Eine Veranlagung ist bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach Abs. 1 Nr. 3 unterliegen, nicht möglich (Abs. 3, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5). In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/2249, 108) wird gleichwohl ohne weitere Ausführungen von einer Anwendung für den gesamten VZ 2010 ausgegangen.
- UE ist dies **verfassungsrechtlich problematisch** und mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot nicht vereinbar. Der zugrundeliegende Sachverhalt ist vollständig abgeschlossen. Die Anwendungsregelung hat deshalb eine echte Rückwirkung (s. dazu BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727 [1728]) des Gesetzes zur Folge. Es erscheint deshalb aus verfassungsrechtlicher Sicht zweifelhaft, ob auf vor dem 14.12.2010 geleistete Vergütungen für zeitlich befristete Überlassungen von Berufssportlern diese Regelung angewandt werden kann (ebenso Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, 4 [18]; Haase/Brändel, IWB 2010, 795 [797]).

J 10-11 **Rechtsfolge:** Liegen die Voraussetzungen der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten, vor, so unterliegen die dafür gezahlten Vergütungen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3.