

Inhaltsverzeichnis

Kapitel Eins: Problemstellung, Begriffsbestimmung, Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands, Ziel und Gang der Untersuchung 17

- I. Problemstellung 17
- II. Begriffsbestimmung 19
- III. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands 21
- IV. Zielsetzung und Gang der Untersuchung 21

Kapitel Zwei: Rechtsgrundlagen der Besteuerung von Berufssportlern 23

- I. Besteuerung von im Inland ansässigen Berufssportlern 24
 - 1. Besteuerung im Inland ansässiger Berufssportler mit reinen Inlandseinkünften (Inlandskonstellation) 27
 - a) Besteuerung von Individualsportlern 28
 - aa) Einkünfte aus der sportlichen Betätigung 28
 - bb) Sponsoring 31
 - (1) Ausrüsterverträge 32
 - (2) Sonstige Werbeverträge 33
 - cc) Sonstige Einkünfte 43
 - b) Besteuerung von Mannschaftssportlern 44
 - aa) Einkünfte aus sportlicher Betätigung 44
 - bb) Werbeeinkünfte 49
 - c) Durchführung des Besteuerungsverfahrens 51
 - aa) Besteuerungsverfahren bei Individualsportlern 51
 - bb) Besteuerungsverfahren bei Mannschaftssportlern 51
 - 2. Besteuerung von im Inland ansässigen Berufssportlern mit Auslandseinkünften 52
 - a) Nationaler Besteuerungsanspruch 52
 - b) Ausnahmen vom nationalen Besteuerungsanspruch 53
 - aa) Bilaterale Maßnahmen – Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens 53

bb)	Unilaterale Maßnahmen bei Nichtvorliegen von Doppelbesteuerungsabkommens, insbesondere Steuerermäßigung gem. § 34c EStG	54
(1)	Anrechnung ausländischer Steuern	54
(2)	Abzug ausländischer Steuern	60
c)	Zwischenfazit	60
3.	Zwischenergebnis	61
II.	Besteuerung von im Ausland ansässigen Berufssportlern (Auslandskonstellation / Nicht DBA-Fall)	61
1.	Besteuerung von Individualsportlern	63
a)	Einkünfte aus sportlicher Betätigung	64
aa)	Steuerbarkeit der Einkünfte aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG	64
bb)	Steuerbarkeit der Einkünfte aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d) EStG	67
(1)	Struktur und Entstehung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d) EStG	67
(2)	Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	69
(a)	Darbietung	69
(b)	Insbesondere sportliche Darbietung	71
(c)	Ausübung oder Verwertung	75
(d)	Im Inland	77
(e)	Zufluss der Einnahmen	78
b)	Einkünfte aus Zusammenhangsleistungen	79
aa)	Sinn und Zweck der Regelung	79
bb)	Die Regelung im Einzelnen	80
(1)	Andere Leistung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d) EStG	80
(2)	Sachlicher Zusammenhang	81
(3)	Personeller Zusammenhang	83
(4)	Zusammenhangsleistungen bei sportlichen Darbietungen	87
(5)	Zusammenhangsleistungen bei der Verwertung von sportlichen Darbietungen	93
c)	Einkünfte aus sonstigen Leistungen	94
aa)	„Unterhaltende Darbietung“ gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d) EStG	94
bb)	„Ähnliche Darbietung“ gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d) EStG	96

cc)	Sonstige gewerbliche Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG	97
(1)	Tatbestand im Einzelnen	97
(a)	Vermögen, Sachinbegriffe und Rechte	98
(b)	Vermietung, Verpachtung und Veräußerung	99
(c)	Verwertung in einer Betriebsstätte	102
(2)	Verhältnis zu anderen Vorschriften	103
dd)	Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	103
ee)	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG	103
2.	Besteuerung von Mannschaftssportlern	104
a)	Einkünfte aus sportlicher Betätigung	104
aa)	Ausübungsvariante gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) Var. 1 EStG	105
bb)	Verwertungsvariante gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) Var. 2 EStG	108
b)	Einnahmen aus Werbung	109
c)	Sonstige Einkünfte	111
3.	Durchführung des Besteuerungsverfahrens	111
a)	Besteuerungsverfahren bei Individualsportlern	111
aa)	Abzugsverpflichtung	113
bb)	Abzugspflichttatbestände	113
(1)	Einkünfte aus Darbietungen gem. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG	113
(2)	Einkünfte aus Verwertung im Inland gem. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG	114
(3)	Lizenzgebühren gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG	115
cc)	Steuerabzugsmethode	116
(1)	Bruttomethode des § 50a Abs. 2 EStG	116
(2)	Nettomethode des § 50a Abs. 3 EStG / Unionsrechtliche Entwicklung	119
dd)	Verfahren	124
ee)	Ausnahmen vom Steuerabzug	125
(1)	Mehrstufige Vertragsverhältnisse iSd. § 50a Abs. 4 EStG	126
(2)	Zahlung an einen Beauftragten iSd. § 50a Abs. 6 EStG	126
(3)	Rückausnahme bei Anordnung gem. § 50a Abs. 7 EStG	127

b)	Besteuerungsverfahren bei Mannschaftssportlern	131
aa)	Lohnsteuereinbehalt gem. § 38 EStG	131
1)	Voraussetzungen des Lohnsteuereinbehalts	131
2)	Verfahren des Lohnsteuerabzugs	131
bb)	Haftung des Vergütungsschuldners	133
c)	Gemeinsame Möglichkeiten des	
	Besteuerungsverfahrens / Veranlagung	133
aa)	Denkbare Konstellationen der Veranlagung	134
(1)	Einkünfte eines inländischen Betriebs,	
	§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG	134
(2)	Einkünfte bei unterjährigen Zu- oder Wegzug,	
	§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG	134
(3)	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit,	
	§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG	135
(4)	Wahlveranlagung, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG	135
(5)	Einkünfte mit angeordnetem Steuerabzug,	
	§ 50a Abs. 7 EStG	136
(6)	Freigestellte Einkünfte, § 50d Abs. 2 und 5 EStG	136
bb)	Kritische Stellungnahme zu den Restriktionen der	
	Wahlveranlagung gem. § 50 Abs. 2 Satz Nr. 5 EStG	136
(1)	Einschränkung in personeller Hinsicht	
	(Drittstaatenwirkung von Unionsrecht)	136
(2)	Einschränkung in sachlicher Hinsicht	140
cc)	Besonderheiten bei Veranlagung gem. § 50 EStG	142
(1)	Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben	143
(2)	Abzug von Sonderausgaben	144
(3)	Steuertarif	146
d)	Erlass und Pauschalierung	147
aa)	Voraussetzungen für den Erlass/ die Pauschalierung	147
bb)	Rechtsfolge	148
cc)	Anwendungsbeispiele	148
dd)	Kritisches Stellungnahme	150
e)	Würdigung unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten	151
4.	Aufteilung von Gesamtentgelten	154
5.	Wegzugsbesteuerung / Erweitert beschränkte	
	Einkommensteuerpflicht	155
6.	Zwischenfazit	159

III. Besteuerung von im Ausland ansässigen Berufssportlern (Auslandskonstellation / DBA- Fall)	159
1. Existenz, Rechtsqualität und Wirkweise von Doppelbesteuerungsabkommen	159
a) Existenz von Doppelbesteuerungsabkommen	159
b) Rechtsqualität von Doppelbesteuerungsabkommen	160
c) Wirkweise von Doppelbesteuerungsabkommen	161
2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	163
a) Grundsätze der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	163
aa) Auslegung aus dem Doppelbesteuerungsabkommen selbst	164
(1) Bedeutungsgehalt des auszulegenden Begriffs im nationalen Recht	166
(2) Erfordernis einer abkommensautonomen Auslegung kraft Zusammenhang	166
bb) Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge ...	167
cc) Primäres und sekundäres Unionsrecht	169
dd) Auslegung durch nationales Recht	170
b) Bedeutung des OECD Musterabkommens und des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung	170
aa) Rechtsnatur des OECD Musterabkommens	171
bb) Rechtsnatur des Musterkommentars zum OECD Musterabkommen	171
cc) Bedeutung der beiden Rechtsquellen für die Auslegung	172
(1) Einordnung des OECD Musterabkommens und des Musterkommentars in den Auslegungskanon ...	172
(2) Auswirkung dieser Einordnung auf die Auslegung	176
(3) Einschränkung des Auslegungsergebnisses	177
dd) „Statischer“ oder „dynamischer“ Auslegungsmaßstab der OECD Rechtsquellen	179
(1) Zulässigkeit sog. „dynamischer“ Auslegung	179
(2) Zulässigkeit sog. „statischer“ Auslegung	182
(3) Stellungnahme	184
ee) Zwischenfazit	186
c) Bedeutung sonstiger Quellen	187
d) Verfahren bei Qualifikationskonflikten oder Auslegungsdivergenzen	189

3. Abkommensrechtliche Normen im Zusammenhang mit der	
Besteuerung von Berufssportlern	190
a) Abgrenzung der Verteilungsnormen	190
b) Art. 17 OECD-MA („Künstler und Sportler“-Artikel)	191
aa) Sportler iSd. Art. 17 OECD-MA	192
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	192
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	194
(3) Stellungnahme	195
bb) Person iSd. Art. 17 OECD-MA	199
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	199
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	200
(3) Stellungnahme	201
cc) Im Inland	203
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	203
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	203
(3) Stellungnahme	203
dd) Einkünfte aus sportlicher Tätigkeit iSd. Art. 17	
OECD-MA	204
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	204
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	207
(3) Stellungnahme	210
ee) Einkünfte aus Zusammenhangsleistungen iSd.	
Art. 17 OECD-MA	215
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	215
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	218
(3) Stellungnahme	221
ff) Einkünfte aus sonstigen Leistungen, insbesondere	
aus Übertragungsrechten	223
(1) Auslegung insbesondere anhand	
des OECD Musterkommentars	225
(2) Auslegung durch nationale Instanzen	225
(3) Stellungnahme	227
gg) Zwischenfazit	233

c) Allokation von (Gesamt-)Vergütungen	234
aa) Aufteilung bei unterschiedlich zu qualifizierenden Tätigkeiten	234
bb) Aufteilung bei zeitraumbezogenen Gesamtvergütungen	235
(1) Veranstaltungsbezogene Aufteilung („per match“/„per race“ approach)	236
(2) Arbeitstagsbezogene Aufteilung („per duty day“ approach)	237
(3) Kombinerter Ansatz – Sybmiose der Vorteile beider Ansätze	240
(4) Zwischenfazit	242
d) Korrespondierender Betriebsausgaben- / Werbungskostenabzug und unionsrechtliche Entwicklung	244
e) Zwischenfazit	246
f) Exkurs: Ausländische Teams	249
4. Auswirkung des Abkommensrecht auf nationales Recht und Reaktion des nationalen Gesetzgebers	251
a) Vereinbarkeit der Treaty-Override Klauseln mit höherrangigem Recht	251
b) Treaty Override Regelungen im nationalen Steuerrecht	253
aa) Freistellungs-, Erstattungs- und Kontrollmeldeverfahren	253
bb) Subject-to-tax Regeln im nationalen Steuerrecht	255
c) Zwischenfazit und Bezug auf Inlandskonstellationen	258
5. Zwischenfazit	259
IV. Zwischenschaltung von ausländischen (Lizenzverwertungs-) Gesellschaften	261
1. Inbound-Konstellationen	263
a) Anwendungsbereich	263
b) Steuerliche Würdigung	263
2. Outbound-Konstellationen	267
a) Anwendungsbereich	267
b) Steuerliche Würdigung	267
aa) Im Übertragungszeitpunkt	268
(1) Unentgeltliche Überlassung an eine Kapitalgesellschaft eines Dritten	268
(2) Überlassung an eine Kapitalgesellschaft des Berufssportlers	271

bb) Einkünfteerzielung nach Rechteüberlassung	271
(1) Allgemeine Missbrauchsvermeidungsregelung des § 42 AO	272
(2) Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG ...	273
(3) Lizenzschranke des § 4j EStG (ab VZ 2018)	275
cc) Im Entnahmezeitpunkt	276
3. Zwischenfazit	277

Kapitel Drei: Zusammenfassung der Problemstellung und der wesentlichen Ergebnisse

279

I. Einkünftequalifizierung von Berufssportlern in der reinen Inlandskonstellation	279
II. Einkünftequalifikation von unbeschränkt steuerpflichtigen Berufssportlern mit Auslandseinkünften	280
III. Einkünftequalifikation von beschränkt steuerpflichtigen Berufssportlern bei Abwesenheit von DBA	280
IV. Besteuerungsverfahren beschränkt steuerpflichtiger Berufssportler	282
V. Einkünftequalifikation von beschränkt steuerpflichtigen Berufssportlern bei anwendbaren DBA	282
VI. Allokation von (Gesamt-) Vergütungen	283
VII. Treaty Override und subject-to-tax als Reaktion des nationalen Gesetzgebers	284
VIII. Zwischenschaltung von ausländischen (Lizenzverwertungs-) Gesellschaften	284

Literaturverzeichnis

287