

IFA Seminar J: Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und Sportveranstaltungen

Dr. Karolina Tetlak und Dr. Harald Grams*

Das Seminar J auf dem kommenden IFA-Kongress in Madrid behandelt die Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und ihrer Zweigniederlassungen in Zusammenhang mit sog „Mega“-Sportveranstaltungen in verschiedenen Ländern. Zudem geht es um die Besteuerung der teilnehmenden Sportler selbst. Der besondere Fokus wird dabei auf die Besteuerung des Internationalen Olympischen Komitees (IOC), der Fédération Internationale de Football (FIFA), sowie der Union des Associations Européennes de Football (UEFA) gelegt, die allesamt nach Schweizer Recht gegründet wurden. Alle zuvor genannten Organisationen arbeiten in der offiziellen Darstellung als sog nicht gewinnorientierte Einrichtungen, obwohl ihre Veranstaltungen in den verschiedenen Gastländern höchst kommerziell und äußerst gewinnversprechend durchgeführt werden. Im Regelfall werden sie, ihre Partnerorganisationen und Zweigniederlassungen, aber auch ihre Dienstleister im Gastland flächendeckend von der Besteuerung freigestellt.

1. Einleitung

Mega-Sportveranstaltungen, die von den größten internationalen Sportorganisationen, insbesondere dem Internationalen Olympischen Komitee (IOC), der Fédération Internationale de Football (FIFA) und der Union des Associations Européennes de Football (UEFA) organisiert werden, werden sowohl vom nationalen Steuerrecht derjenigen Staaten, in denen Sportveranstaltungen stattfinden, als auch über das internationale Steuerrecht im Wohnsitzstaat steuerlich erfasst. Das IOC, die FIFA sowie die UEFA hegen die Erwartungshaltung an das Gastgeberland, dass dort ein sie steuerlich begünstigendes Rechtssystem etabliert wird, um eine finanziell erfolgreiche Planung und Austragung der Spiele zu gewährleisten.¹ In der Praxis werden im Vorfeld der Durchführung von Sportgroßveranstaltungen, wie zB den Olympischen Spielen, spezielle Gesetze oder Verordnungen erlassen, um die Steuerlast im Gastgeberland zu mildern.² Durch die Schaffung vorteilhafter rechtlicher, finanzieller und betrieblicher Voraussetzungen für das IOC und andere beteiligte Organisationen wird aus Sicht der genannten Organisationen eine effiziente Inszenierung der Spiele gewährleistet. Tatsächlich hat das potentielle Gastgeberland quasi die Wahl, den „Wünschen“ der Organisationen nachzukommen, oder aber sich gegen die begehrten Spiele zu entscheiden.³ In diesem Sinne begünstigende Vorschriften un

730



Tetlak/Grams: IFA Seminar J: Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und Sportveranstaltungen(IStR 2016, 729)

terscheiden sich von Land zu Land; es können aber bestimmte Standards benannt werden, die vom IOC, der FIFA⁴ aber auch von der UEFA gefordert werden und, damit verbunden, in welchem

Umfang die gesetzgebenden Institutionen der Gastgeberländer dazu aufgefordert werden, steuerliche Begünstigungsvorschriften für die Dauer von Spielen zu verankern. Dieser Forderungskatalog umfasst die Steuerfreiheit für das IOC, die FIFA oder die UEFA und die des lokalen Organisationskomitees der Spiele, Steuerbefreiungen für die durch die Sportorganisationen oder ihre Tochtergesellschaften getätigten und empfangenen Zahlungen, für sämtliche von den Sportlern erhaltenen Preise und für die Einkommen aller anderen Personen, die sich im Zusammenhang mit der Durchführung ihrer sportbezogenen Geschäfte vorübergehend im Gastgeberland aufhalten.⁵

2. Steuerbefreiungen für Organisationen

Befreiungen iSd zuvor genannten Forderungen enthalten Bestimmungen über die Befreiung des veranstaltungsbezogenen Einkommens von der Körperschaftsteuer eingeschalteter Organisationen.⁶ Das IOC, die FIFA und die UEFA sind in der Schweiz von der Körperschaftsteuer befreit und sind bestrebt, den Steuerbefreiungsstatus auch in den Gastgeberländern zu erwerben. Die Absicht der Organisatoren von Spielen ist es auch, die lokalen Organisationskomitees als ihre vorteilhaftesten und effizientesten Organisationsstrukturen im Rahmen der Rechts- und Steuersysteme der Gastgeberländer zu etablieren und damit zu begünstigen.

Das lokale Organisationskomitee ist in der Regel ebenfalls in Form einer sog Non-Profit-Organisation errichtet. Dieser Status minimiert regelmäßig die steuerliche Belastung. Als eine gemeinnützige Gesellschaft oder als gemeinnützige Stiftung wird das lokale Organisationskomitee regelmäßig von der Körperschaftsteuer befreit, sofern ihre Einnahmen ausschließlich für die in der Satzung festgelegten Zwecke verwendet werden. Über diesen Weg werden alle Zahlungen des IOC, der FIFA oder der UEFA, aber auch Spenden und staatliche Subventionen steuerfrei gestellt. Die Befreiung von der Körperschaftsteuer erstreckt sich darüber hinaus auf Gewinne aus veranstaltungsbezogenen unternehmerischen Aktivitäten, die normalerweise zu versteuern wären. So unterliegen z. B. die Beträge, die das IOC an das lokale Organisationskomitee für Anteile an Fernseh- und Vermarktungsrechten zahlt, aufgrund von Bestimmungen des „Olympia-Rechts“ nicht der Körperschaftsteuer.⁷ Im Gastgeberland wird auf der Basis jener Regelungen keine Steuer auf Gewinne aus dem Verkauf der mit den Olympischen Spielen verbundenen Rundfunkübertragungs-, Vermarktungs- oder anderer Eigentumsrechte an lokale Unternehmen oder natürliche Personen erhoben. Keine Steuer fällt zudem auf Zins- und Lizenzgebühren sowie andere jährliche Zahlungen an das IOC und das lokale Organisationskomitee an.

Abgesehen von den Organisatoren der Sportveranstaltungen selbst umfasst der persönliche Anwendungsbereich der Steuerimmunität auch ausländische Marketingpartner der internationalen Sportorganisationen sowie ihre Niederlassungen und Repräsentanzen. Darüber hinaus sind eingeschaltete Rundfunkveranstalter in Bezug auf die Produktion und die den Vertrieb von Medienprodukten umfassenden Tätigkeiten, die in Ausführung der mit den Sportorganisationen geschlossenen Verträge während der Dauer der Veranstaltungen ausgeübt werden, als steuerbefreit anerkannt. Alle in diesem Zusammenhang gezahlten Vergütungen werden von einer etwaigen Besteuerung, auch in Form einer Quellensteuer, entbunden.⁸

3. Steuerbefreiungen für Sportler und akkreditierte Personen

Die Gastgeberländer erlassen für bestimmte Sportveranstaltungen nicht nur Gesetze, sondern zB auch Verordnungen zur Freistellung bestimmter Gruppen von natürlichen Personen von der Einkommensteuer auf bestimmte Einkunftsarten, die im Zusammenhang mit der Teilnahme an den Veranstaltungen stehen. Eine Steuerbefreiung in diesem Sinne gilt für ausländische Wettbewerber und Personen in der Regel für die Dauer der Spiele, die sich vorübergehend im Gastgeberland aufhalten, um veranstaltungsbezogene Aktivitäten durchzuführen und Einkünfte zu erzielen, die ansonsten im Rahmen der bestehenden Gesetzgebung besteuert werden würden. Das zB die Olympischen Winterspiele in Sotschi begünstigende Recht bietet ausländischen Teilnehmern und Mitgliedern der teilnehmenden Mannschaften eine Befreiung von der Steuer auf alle Einkommen aus ihren Leistungen bei den Olympischen Spielen.⁹ Alle direkt mit den Spielen verbundenen Einkommen (zB Preisgelder und Auszeichnungen in bar oder in Form von Sachleistungen), Sponsoring oder Erträge aus Ausrüstungsverträgen, sowie Vergütungen für anderweitige Aktivitäten fallen in den Anwendungsbereich dieser besonderen Regel.¹⁰ Die Befreiung erstreckt sich unter Bezugnahme auf die vorangegangenen Ausführungen beispielsweise auch auf Honorare für TV-Auftritte von Sportlern in Werbekampagnen oder auf die Verwendung von Bildern der offiziellen Olympia-Sponsoren in der Werbung, persönliche Auftritte bei Werbeveranstaltungen oder Interviews und Kommentierungen bezüglich der Spiele, bei denen es keine kommerzielle Produktwerbung gibt.¹¹

731



Tetlak/Grams: IFA Seminar J: Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und Sportveranstaltungen (IStR 2016, 729)

Steuerbegünstigungen werden darüber hinaus auch für temporär beschäftigtes Personal eingeführt, beispielsweise für Personen, die für die Inhaber der Rundfunkübertragungsrechte (Rundfunkveranstalter) und andere Handelspartner arbeiten. Personen, die im Gastgeberland vorübergehend arbeiten, um zB olympiabezogene Dienste zu erbringen, sind damit selbst dann nicht verpflichtet, Ertragsteuern zu zahlen, wenn sie sich innerhalb des vereinbarten Zeitraums im Gastgeberland aufhalten und ihr Einkommen von ausländischen Unternehmen beziehen. Die Steuerbefreiung gilt für Personen, die beim IOC, der FIFA oder der UEFA angestellt sind, aber auch für das jeweilige Organisationskomitee der Olympischen Spiele, die exklusive Fernseh-, Internet- oder Hörfunkrechte eingeräumt haben, um die Spiele in einem bestimmten Land auszustrahlen. Diejenigen, die bei den Handelspartnern der Sportorganisationen angestellt sind, sind ebenfalls steuerbefreit.

Die Steuerbefreiung für Sportler findet darüber hinaus Anwendung auf Einkommen, das vom lokalen Organisationskomitee oder der Verwaltung der Gastgeberstadt an Vertreter des internationalen und des nationalen Sportkomitees gezahlt wird. Das gleiche gilt für Zahlungen der Sportverbände an natürliche Personen mit Olympia-Akkreditierung oder solche, die durch die lokalen Organisationskomitees oder die Gastgeberstadtverwaltung beschäftigt oder beauftragt werden oder sich als Freiwillige an der Organisation der Spiele beteiligen. Auch das Einkommen

„akkreditierter Personen“ wird nicht im Staat des Ereignisses besteuert. Bei dieser Personengruppe handelt es sich um Personen, die nicht im Gastgeberland ansässig sind und eine Registrierungskarte für das Sportereignis besitzen und zur Ausübung bestimmter, mit dem Ereignis in Zusammenhang stehender Funktionen befugt sind. Hierzu gehören zum Beispiel Medienvertreter, Servicetechniker, technische Beamte und Mitglieder der Nationalteams sowie Personen, die medizinische, technische, mediale und betreuende Dienstleistungen anbieten (z. B. Schiedsrichter, Doping-Tester, Manager, Sparringspartner, Sportbeamte, Journalisten, Fotografen, Medien-Manager, Produzenten, Techniker und Medien-Support-Mitarbeiter).

4. DBA und internationale Sportveranstaltungen

Internationale Sportwettkämpfe und ihre Teilnehmer werden sowohl vom nationalen Steuerrecht als auch vom internationalen Steuerrecht der betroffenen Staaten erfasst. Der volle Umfang etwaiger Vergünstigungen im Rahmen von Sportveranstaltungen hängt deshalb auch von den einschlägigen Regelungen in den DBA ab, die vom Gastgeberland mit den Ansässigkeitsstaaten der unter die Ausnahmeregelung fallenden Personen und Organisationen abgeschlossen wurden.

Gemäß Art. 12 OECD-MA, dem eine Vielzahl der von der Schweiz abgeschlossenen DBA entspricht, wird zB keine Quellensteuer in Bezug auf die an Sportorganisationen gezahlten Geldbeträge in Form von Lizenzgebühren und ähnlichen Erträgen aus dem Verkauf von Rundfunk- und Vermarktungsrechten erhoben, weil das Besteuerungsrecht regelmäßig für Organisationen der vorliegenden Art in der Schweiz liegt. Das Netzwerk an DBA schützt damit die betreffenden Sportorganisationen vor dem Steuerzugriff des Quellenstaates auf Zahlungen seiner dortigen Partner.

Art. 17 des OECD-MA, der auf Einkommen von Sportlern und ggf. zwischengeschaltete Rechtsträger anwendbar ist, ordnet ein Vollbesteuerungsrecht in Bezug auf das Einkommen aus der tatsächlichen Ausübung der Tätigkeit dem Staat der Veranstaltung zu, in dem die Leistung als Sportler erbracht wurde, unabhängig von der dort verbrachten Zeit.¹² Würde es sich nicht um eine Mega-Veranstaltung mit gesonderter Steuerbefreiung handeln, hätte das Gastgeberland nach den einschlägigen Regelungen das Recht, Steuern auf das von den Sportlern ua mit Wohnsitz in dem anderen DBA-Staat im Zusammenhang mit Spielen erzielte Einkommen zu erheben.

Die Gastgeberländer verzichten dementsprechend über die im Raume stehenden Sonderregelungen einseitig auf ihr Besteuerungsrecht im Hinblick auf die spielbezogenen Einkommen. Im Wohnsitzstaat der Sportler erfolgt, je nach Abkommensregelung, eine Steuerfreistellung jener Einkünfte oder aber, bei Vereinbarung der Steueranrechnungsmethode, eine verringerte Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

5. Fazit

Aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Macht der internationalen Sportorganisationen werden vorteilhafte Sondervorschriften für die im Raume stehenden Berufsgruppen geschaffen, die der Förderung des Sports dienen sollen. Bedingt durch die tatsächlichen Machtverhältnisse und zum Schutz der Interessen der Sportorganisationen und ihrer offiziellen Sponsoren, können das IOC, die FIFA und die UEFA rein tatsächlich betrachtet als Voraussetzung für die Ausrichtung von Spielen

verlangen, dass die Gastgeberländer für die Dauer der Spiele besondere Rechtsvorschriften wegen der Frage der Besteuerung einführen.¹³

Besondere Steuerregelungen für die Olympischen Spiele regeln in den betreffenden Staaten umfassend die Behandlung von Einkommen der Teilnehmer und der Veranstalter sowie anderer Personen, die an der Vorbereitung und Austragung der Spiele beteiligt sind. In der Tat ist das angepasste Steuersystem der Gastgeberländer und der Steuerstatus der Sportorganisationen für alle an den Spielen Beteiligten begünstigend, insbesondere im Falle vereinbarter Steuerfreistellungen im Wohnsitzstaat. Reguläre Steuererhebungen werden im Tätigkeitsstaat durch die Einführung von Ausnahmeregelungen vermieden und dadurch werden dem IOC, der UEFA und der FIFA, den lokalen Organisationskomitees, ihren Handelspartnern, den Sportlern und dem gesamten Hilfspersonal, das vorübergehend im Gastgeberland arbeitet, ein besonderer Steuerstatus eingeräumt. Die Sportorganisationen müssen deshalb keine Ertragsteuern zahlen. Das gleiche gilt entsprechend bezogen auf Einkommen von Sportlern, zwischengeschalteten Rechtsträgern und anderen akkreditierten Personen.



*

Dr. Karolina Tetlak, ist Assistenzprofessorin am Lehrstuhl für Finanzrecht der juristischen Fakultät an der Universität Warschau und *Dr. Harald Grams* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater in Bielefeld. Diese Veröffentlichung ist ein Teil des Projektes, das vom Nationalen Zentrum für Lehre, Polen, auf der Grundlage des Beschlusses Nr. DEC-2012/07/D/HS5/00662 finanziert wurde.



1

In Deutschland bestehen Steuererlassmöglichkeiten über § 50a Abs. 4 EStG, wenn ein solches Ereignis selbst ein „...besonderes öffentliches Interesse ...“ begründet (BT Drs. 17/3549, 26).



2

K. Tetlak, *Taxation of International Sportsmen*, Amsterdam 2014, 173; siehe auch allgemein für Deutschland Steuererlassmöglichkeiten nach § 50a Abs. 4 EStG ab 2008 für Mannschaftssportarten Steuererlass bei europäischen Vereinswettbewerben im Zusammenhang mit Sportarten wie Basketball, Eishockey, Fußball, Handball, Volleyball sowie vergleichbaren Sportarten möglich, BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538 = IStR 2008, 376 und v. 21.1.2010 – IV B 2 - S 1300/07/10044, BStBl. I 2010, 49 = DStR 2010, 331, Steuererlass möglich bei Gegenseitigkeit; bisherige sog Negativliste wurde durch das BMF zurückgezogen, vgl. Schreiben v. 9.4.2013 – IV A 2 - O 2000/12/10001, BStBl. I 2013, 522 = DStR 2013, 864; damit gilt die Sonderregelung nunmehr für alle europäischen Mannschaftswettbewerbe in Deutschland.



3

Wird in Deutschland zB das BMF v. 20.3.2008 zurückgezogen, wie von *Holthaus* in *IWB* 2009, 157 gefordert, wird es in der Konsequenz, wie in früheren Jahren, keinerlei Wettbewerbe auf europäischer Ebene mehr in Deutschland geben. In diesem Sinne äußerten sich zB Vertreter der UEFA schon vor Schaffung der steuerlichen Entlastungsmöglichkeit bezogen auf die seinerzeitige deutsche Verfahrenspraxis.



4

Im Zusammenhang mit der WM 2006 in Deutschland wurden lediglich Zahlungen an die FIFA im Wege des Steuerlasses begünstigt; OFD Münster v. 10.2.2006, DStR 2006, 376; *Anzinger* FR 2006, 857; *Holthaus* IStR 2008, 504.



5

Tetlak, Olympic Tax Law, in: Sports Law. Lex Sportiva, Lex Olympica and Sports Jurisdiction. Experience, Development & Perspective, D.P. Panagiotopoulos (Hrsg.), Athens 2015, 115.



6

Im Rahmen reiner Kostenerstattungen werden in Deutschland seit jeher auch Amateursportler von der Besteuerung ausgenommen, BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89.



7

Tetlak, The taxpayer as the unofficial sponsor of the London 2012 Olympic Games, „International Sports Law Journal“ 2013, Vol. 13 No. 1., 97-103.



8

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung unter Vergleich mit Nichtbegünstigten wird in Deutschland wegen des lenkungspolitischen Effekts als verfassungsrechtlich gerechtfertigt angesehen, *Kube* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 50a Rn. G 31; keine verfassungsrechtlichen Probleme ergeben sich in Deutschland auch hinsichtlich der inhaltlichen Bestimmtheit des § 50a Abs. 4. EStG, Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 50a Rn. G 32.



9

Tetlak, Sochi 2014 Olympic Tax Legislation, „European Taxation“ 2013, Vol. 53, No. 4, 165.



10

Tetlak, Internationale Sportveranstaltungen, insbesondere Olympische Spiele, und Steuerrecht, in K. Vieweg (Hrsg.), Inspirationen des Sportrechts, 2016, 229.



11

Tetlak, International Sports Events and Tournaments, in G. Maisto (Hrsg.), Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad, 2016, 183.



12

Tetlak, Taxation of Athletes Participating in the Olympic Games under Article 17 of the OECD Model Convention, Saarbrücken 2012, 26.



13

Kritisch zu den Auswirkungen in Deutschland: *Holthaus* IStR 2008, 504.

