
Steuerleitfaden für den Motorsport

von: Rainer Wehner
Steuerberater

© DMSB - Deutscher Motor Sport Bund e.V. • Hahnstraße 70 • 60528 Frankfurt • Januar 2024

Der nachstehende Steuerwegweiser behandelt in erster Linie für den Motorsport typische Steuerfragen. Er soll insbesondere Veranstaltern von Wettbewerben, deren Vertragspartnern und Sponsoren, aber auch Motorsportlerinnen und Motorsportlern sowie Clubvorständen Anregung für ihre Entscheidungen geben und die unterschiedlichen, steuerlichen Auswirkungen bei gemeinnützigen und nichtgemeinnützigen Vereinen aufzeigen. Eine Haftung für spezielle steuerliche Gestaltungsformen kann nicht übernommen werden.

Allgemeine steuerliche, sozialversicherungsrechtliche oder den Motorsport spezielle, in der Regel nicht tangierende Vorschriften und Probleme wurden bewusst ausgelassen.

Die Ausführungen betreffen die neueste Rechtslage und den Stand der Verwaltungsanweisungen bis Mai 2023.

Für frühere Veranlagungszeiträume sind zum Teil geringere Freibeträge zu berücksichtigen.

Bei umfangreicher wirtschaftlicher Betätigung des Vereins ist ein rechtzeitiges Gespräch mit einem fachkundigen Steuerberater oder einer fachkundigen Steuerberaterin zu empfehlen.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Hauptwörtern in diesem Leitfaden die männliche Form verwendet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform hat nur redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Gemeinnützigkeit eines Vereins	5
1.1	Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit	
1.2	Ausschließlichkeit	
1.3	Unmittelbarkeit	
1.4	Bildung von Rücklagen	
1.5	Weitere steuerliche unschädliche Einzelbetätigungen	
1.6	Satzung und Geschäftsführung	
1.7	Entscheidung über die Gemeinnützigkeit	
1.8	Geschäftsführung und Mittelverwendung	
1.9	Zusammenfassende Gegenüberstellung	
2.	Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer)	8
2.1	Rechtsformen	
2.2	Steuerfreiheit des gemeinnützigen Vereins	
3.	Tätigkeitsbereiche	9
	A STEUERFREIER BEREICH	
3.1	Ideeller Bereich	
3.2	Vermögensverwaltung	
	B WIRTSCHAFTLICHER GESCHÄFTSBETRIEB	
3.3	Ertragsteuerfreie Zweckbetriebe	
3.3.1	Sportliche Veranstaltungen	
3.3.2	Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen	
3.3.3	Ertragsteuerliche Behandlung der sportlichen Veranstaltungen	
3.3.4	Option	
3.3.5	„Bezahlte Sportler“	
3.3.6	Aufwandsersatz	
3.3.7	Zahlungen an Bewerber	
3.4	Ertragsteuerpflichtige sonstige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	
3.4.1	Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	
3.4.2	Besteuerung bei Option	
3.5	Ausgliederung wirtschaftlicher Bereiche	
3.5.1	Persönliche und sachliche Verflechtung	
3.5.2	Zweckmäßigkeit einer Ausgliederung	
4.	Zusammenfassende Übersicht: Tätigkeitsbereiche des gemeinnützigen Vereins	15
5.	Umsatzsteuer	16
5.1	Steuerbare Umsätze	
5.1.1	Unternehmer	
5.1.2	Leistungsaustausch	
5.2	Nichtunternehmerischer Bereich	
5.2.1	Zuwendungen	
5.2.2	Verzicht auf Aufwandsersatz	
5.2.3	Voraussetzungen für eine Aufwandszuwendung	
5.2.4	Zuschüsse	
5.3	Unternehmerischer Bereich	
5.4	Steuerfreie Umsätze	
5.5	Steuerpflichtige Umsätze	
5.6	Besteuerung	
5.6.1	Kleinunternehmer	
5.6.2	Umsatzsteuer Zahllast	
5.6.3	Vorsteuerabzug / Kürzung (§ 15 (4) UStG)	
5.6.4	Vorsteuer-Durchschnittsatz	
5.7	Höhe der Steuersätze	
5.7.1	Ermäßigter Steuersatz (7%)	
5.7.2	Sportliche Veranstaltungen	

5.7.3	Besteuerungsbeispiele	
5.8	Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen (Veranstaltergemeinschaften, Verbände)	
5.9	Zusammenstellung über die umsatzsteuerliche Behandlung der wichtigsten Einnahmen des gemeinnützigen Vereins	
6.	Sponsoring	24
6.1	Betriebsausgaben	
6.2	Zuwendungen	
6.3	Nichtabziehbare Kosten	
6.4	Steuerliche Behandlung beim Sponsor	
7.	Motorsportler und Steuern	24
7.1	Einkommensteuer	
7.2	Umsatzsteuer	
7.2.1	Leistungsaustausch	
7.2.2	Kleinunternehmer	
7.2.3	Option zur Umsatzsteuer	
8.	Lohnsteuer Arbeitsverhältnis	26
8.1	Arbeitslohn oder Aufwandsersatz	
8.2	Aufwandsersatz an Ehrenamtliche	
8.3	Aufwandsersatz an aktive Mitglieder	
8.4	Nebenberufliche Tätigkeit	
8.4.1	Arbeitszeit	
8.4.2	Befreiung	
8.4.3	Vergleichbare Tätigkeit	
8.4.4	Andere nebenberufliche Tätigkeit	
8.5	Aufwandsersatz	
8.5.1	Fahrtkosten	
8.5.2	Verpflegungsmehraufwendungen ab 2024	
8.5.3	Reisenebenkosten	
8.5.4	Übernachungskosten	
9.	Steuerabzug bei ausländischen Sportlern	28
9.1	Steuereinbehalt bei ausländischen Sportlern	
9.2	Beschränkt steuerpflichtige Ausländer	
9.3	Haftung des Veranstalters	
9.4	Inländische Einkünfte	
9.5	Berechnung der Abzugssteuer nach § 50 a EStG und § 13 b UstG	
9.5.1	Einkommenssteuerabzug nach § 50 a EStG	
9.5.2	Steuersatz bei Einbehalt	
9.5.3	Steuerabzug bei Nettzahlung	
9.6	Entlastung vom Steuerabzug nach § 50 a EStG	
10.	Besteuerungsgrenzen beim gemeinnützigen Verein	30
10.1	Ertragsteuerbereich	
10.1.1	Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs.3 AO)	
10.1.2	Zweckbetriebsgrenze (§ 67 a Abs.1 AO)	
10.2	Verzicht auf Zweckbetriebsgrenze (Option)	
10.2.1	Ertragsteuerfreie Bereiche	
10.2.2	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	
10.3	Vorsteuerpauschalierung	
11.	Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Vereinen	32
12.	Verantwortung des Vorstandes	33
12.1	Haftung	
12.2	Aufgabenverteilung	
12.3	Überwachung	

Anlagen

Anlage 1)	Gemeinnützig werden - was tun?	Seite 34
Anlage 2)	Muster Gegenüberstellung Einnahmen und Ausgaben	Seite 35
Anlage 3)	Mustersatzung für einen Motorsportclub	Seite 37
Anlage 4)	Auszug aus Abgabenordnung betr. Gemeinnützigkeit	Seite 38
Anlage 5)	Auszug Anwendungserlass zur AO (AEAO) § 67a sportliche Veranstaltungen	Seite 53
Anlage 6)	BMF-Schreiben (Auszug) zum Steuerabzug gem. § 50a EStG bei ausl. Sportlern	Seite 63
Anlage 7)	Merkblatt zur „Entlastung vom Steuerabzug“ nach § 50a EStG	Seite 90
Anlage 8)	BdF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings	Seite 96
Anlage 9)	Muster für Zuwendungsbestätigungen	
	a) für Geldzuwendungen	Seite 99
	b) für Sachzuwendungen	Seite 101

Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
BfF	Bundesamt für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BZST	Bundeszentralamt für Steuern (früher BfF)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSt-Karte	Körperschaftsteuer-Kartei
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LSB	Landessportbund
LSt	Lohnsteuer
LStG	Lohnsteuer-Richtlinien

1. Gemeinnützigkeit eines Vereines

Gemeinnützige Vereine genießen Steuervergünstigungen, für deren Erlangung die Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt erforderlich ist. Die Vorschriften über die Gemeinnützigkeit sind in §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO) zu finden.

Die nachstehenden Ausführungen beziehen sich speziell auf die Probleme von Motorsportclubs.

1.1 Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Der Verein muss nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen.

Gemeinnützig ist ein Verein, wenn er die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördert (§ 52 Abs.1 AO). Förderung der Allgemeinheit bedeutet, dass der Verein nicht nur einem begrenzten Personenkreis dienen darf. Die Zahl der geförderten Personen darf daher nicht begrenzt oder dauernd gering sein.

Beispiele:

- Beschränkungen auf Familienangehörige oder die Belegschaft eines Unternehmens,
- Beschränkung durch besonders hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge

Zu den förderungswürdigen Zwecken in diesem Sinne gehört auch der Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO). Der Bundesfinanzhof hat dazu in seinem Urteil vom 29. Okt. 1997 entschieden, dass der Motorsport in allen seinen Sparten als gemeinnützig anzusehen ist.

Das Prinzip der **Selbstlosigkeit (§ 55 AO)** verlangt, dass Mittel des Vereins nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten. So dürfen z.B. auch Mittel des Vereins nicht im Überfluss auf Vereinsfesten oder Vereinsfahrten zugunsten der Mitglieder verbraucht werden (freie Bewirtung, aufwendige Freifahrten) aber ggf. als Aufwendersatz für ehrenamtliche Einsätze.

Unschädlich sind Annehmlichkeiten, die im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern als allgemein üblich und angemessen anzusehen sind, z.B. für langjährige Mitgliedschaft oder runden Geburtstag.

Der Verein darf keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Vergütungen müssen im angemessenen Verhältnis stehen.

Bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins oder bei Wegfall ihres bisherigen Vereinszwecks muss das Vermögen für einen in der Satzung festzulegenden steuerbegünstigten Zweck verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr.4 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO, Grundsatz der Vermögensbindung).

Selbstlosigkeit bedeutet im Grundsatz auch die regelmäßige und zeitnahe Verwendung aller Finanzmittel vorbehaltlich des § 62 AO (Rücklagen und Vermögensbildung) für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Vereins, soweit deren jährlichen Einnahmen 45.000 Euro übersteigen (§ 55 Abs.1 Nr. 5 Satz 4 AO).

1.2 Ausschließlichkeit

Der Verein muss ausschließlich seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen (§ 56 AO). Dies bedeutet jedoch nicht, dass ihm jegliche wirtschaftliche Tätigkeit untersagt ist. Wirtschaftliche Tätigkeiten stehen nur dann der Gemeinnützigkeit entgegen, wenn sie zum Selbstzweck werden. Diese dürfen deshalb auch nicht in der Satzung als Vereinszweck bezeichnet sein.

1.3 Unmittelbarkeit

Der Verein muss seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Ziele selbst und unmittelbar verwirklichen (§ 57 Abs.1 Satz 1 AO). Sofern er dabei Hilfspersonen einsetzt, müssen diese ihm rechtlich und tatsächlich so verpflichtet sein, dass es als eigenes Wirken des Vereins anzusehen d.h. an seine Weisungen gebunden ist (§ 57 Abs.1 Satz 2 AO).

1.4 Bildung von Rücklagen

Abweichend von dem Grundsatz der Mittelverwendung ist es dem Verein jedoch erlaubt, in begrenztem Umfang seine Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuzuführen (§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung).

Die Bildung von Rücklagen ist zulässig, wenn ohne sie die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig nicht erfüllt werden können (sog. Zweckbestimmte Rücklagen) oder bestimmte Mittel dazu dienen sollen, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des Vereins zu erhalten (sog. freie Rücklagen).

Zweckgebundene Rücklagen (§ 62 Abs.1 AO) sind erlaubt

- zur Sicherstellung der Finanzierung bestimmter gemeinnütziger Vorhaben, z.B. Bau oder Modernisierung von Sportanlagen und Vereinsheimen und zur Durchführung sportlicher Großveranstaltungen in Höhe des voraussichtlichen Finanzbedarfs
- als Betriebsmittelrücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (Vorlaufkosten für Veranstaltungen, Löhne, Gehälter, Aufwandsentschädigungen, Mieten, Pachten o.ä.) in der Regel bis zur Höhe eines Jahresetats.

Freie Rücklagen (§ 62 Abs.1 Nr.3 AO) dürfen gebildet werden

- bis zur Höhe eines Drittels des Überschusses der Einnahmen über die Kosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens bis zu 10 v.H. der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel (Einnahmen ideeller Bereich, Gewinne aus Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb)

oder

- bei umfangreicher wirtschaftlicher Betätigung des Vereins, wenn er nachweist, dass die Rücklagenbildung wirtschaftlich notwendig oder zur Existenzsicherung geboten war (BFH vom 15.07.1998 BStBl 2002 II S. 162). Hinweis auf BdF-Erlass vom 15.02.2002 BStBl 2002 I S. 267 in Anlage 10.

1.5 Weitere steuerlich unschädliche Einzelbetätigungen

Neben der Möglichkeit der Rücklagenbildung hat der Gesetzgeber in § 58 AO weitere Ausnahmen von dem Grundsatz der Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit zugelassen.

Die wichtigsten davon sind für Motorsportclubs u.a.

- Die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte von Vereinsmitgliedern, die im Vergleich zu der steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind (§ 58 Nr.7 AO).
- die Förderung des bezahlten Sports neben dem unbezahlten Sport (§ 58 Nr. 8 AO). Diese Vorschrift soll verhindern, dass ein Verein seine Gemeinnützigkeit gefährdet, wenn er in einem Zweckbetrieb seine Sportler bezahlt.

1.6 Satzung und Geschäftsführung

Anhand der Satzung werden alle **satzungsmäßigen** Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit überprüft (§ 60 AO). Alle Merkmale müssen sich aus dem Wortlaut klar und deutlich ergeben. Das Finanzamt trifft hierüber eine gesonderte Feststellung (§ 60a AO). Diese Feststellung ist neben der tatsächlichen Geschäftsführung bindend für die Besteuerung des Vereins und für Steuerpflichtige, die Zuwendungen an den Verein in Form von Spenden erbringen (§ 60a Abs. 1 AO). Diese Feststellung muss auch bei jeder Satzungsänderung neu beantragt werden.

Steuervergünstigungen für jährlich veranlagte Steuern können nur in Anspruch genommen werden, wenn die Satzung während des ganzen Jahres diesen Anforderungen entsprochen hat.

Über die satzungsmäßige Festlegung hinaus muss auch die **tatsächliche Geschäftsführung** auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein. Den Nachweis hierfür muss der Verein durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über seine Einnahmen und

Ausgaben führen sowie mit einem jährlichen Tätigkeitsbericht (z.B. Protokoll der Mitgliederversammlung) nachweisen.

1.7 Entscheidung über die Gemeinnützigkeit

Jeder Verein ist verpflichtet, sich beim zuständigen Finanzamt anzumelden und über die Tätigkeit genaue Angaben zu machen.

Bei neu gegründeten Vereinen oder bei Neuantrag überprüft das Finanzamt zunächst anhand der Vereinssatzung, ob die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit vorliegen. Ist dies der Fall, wird eine vorläufige Freistellungsbescheinigung erteilt, deren Gültigkeit auf 18 Monate beschränkt ist.

Notwendige Satzungsbestimmungen und evtl. Änderungen sind in Anlage 1 aufgeführt.

Entsprechende Vorlagen sind über den Dachverband oder die regionalen Untergliederungen zu beziehen.

Das Finanzamt prüft - in der Regel nach jeweils drei Jahren - ob die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung erfüllt sind. Zu diesem Zweck wird das Finanzamt von den Vereinen Tätigkeitsberichte sowie Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben oder die Abgabe von Steuererklärungen fordern (Muster siehe Anlage 2).

Ergeben sich bei dieser Überprüfung keine Beanstandungen, erteilt das Finanzamt für die geprüften Jahre Freistellungsbescheide, die für die maximal nächsten fünf Jahre (vom Ausstellungsdatum angerechnet) als amtliche Bestätigung der Gemeinnützigkeit des Vereins gelten.

1.8 Geschäftsführung und Mittelverwendung

Zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit muss der Verein in seiner tatsächlichen Geschäftsführung insbesondere beachten:

1. Gemeinnützige Mittel des Vereins dürfen im Zweckbetriebsbereich nicht zur Zahlung von über den Aufwandsersatz hinausgehenden Vergütungen an „bezahlte Sportler“ verwendet werden. Solche Leistungen müssen vielmehr aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder von Dritten erbracht werden (Sponsoren etc.).
2. Gemeinnützige Mittel des Vereins dürfen nicht nachhaltig zum Ausgleich von Verlusten der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe verwendet werden. Die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt müssen sich auf Dauer gesehen selbst tragen.

1.9 Zusammenfassende Gegenüberstellung

Nicht zulässig	zulässig
Beschränkungen der Vereinstätigkeit auf einen geschlossenen Personenkreis (z.B. nach Betriebszugehörigkeit oder konfessionellen Gesichtspunkten)	Vorübergebender Aufnahmestop und Führung von Wartelisten, wenn die Tätigkeit durch die tatsächlichen Gegebenheiten (fehlende Sportanlagen) beschränkt ist
Erhebung zu hoher Aufnahmegebühren und Umlagen	Aufnahmegebühren bis zu € 1.534,00 im Durchschnitt der im Jahr aufgenommenen Mitglieder, Beiträge und Umlagen zusammen bis zu € 1.023,00 im Durchschnitt je Mitglied und Jahr
Ansparung erheblicher finanzieller Mittel, um ganz allgemein die Leistungsfähigkeit zu erhalten	Bildung von Rücklagen: für bestimmte Vorhaben zur Absicherung periodisch wiederkehrender Aufwendungen in Höhe eines Drittels der Überschüsse aus Vermögensverwaltung, darüber hinaus bis zu 10 v.H. des Gesamtüberschusses aus dem Geschäftsbetrieb und den Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich
Begünstigung einzelner Personen durch zu hohe Vergütungen	Ersatz des persönlichen Aufwands, angemessene Entlohnung, Zahlungen an aktive Sportler
Zuwendungen an Mitglieder	Allgemein übliche angemessene Annehmlichkeiten, z.B. Geschenke anlässlich von Geburtstagen, Eheschließungen und sonstigen persönlichen Jubiläen
Verwendung steuerbegünstigter Mittel zur Zahlung von Vergütungen an „bezahlte Sportler“ im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“	Verwendung steuerbegünstigter Mittel für „bezahlte Sportler“ im steuerfreien Zweckbetrieb „sportliche Veranstaltungen“
Verwendung steuerbegünstigter Mittel zur Deckung von Verlusten der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	Verwendung von Überschüssen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zur Deckung von Verlusten anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

2. Ertragsteuer (Körperschaft- und Gewerbesteuer)

Vereine sind als Körperschaften nach § 1 KStG grundsätzlich körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig.

2.1 Rechtsformen

Ein Motorsportclub wird entweder als rechtsfähiger (eingetragener) Verein oder als nicht rechtsfähiger (nicht eingetragener) Verein geführt. Die Art der Rechtsform ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

2.2 Steuerfreiheit des gemeinnützigen Vereins

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist der gemeinnützige Verein mit Ausnahme sonstiger wirtschaftlicher Geschäftsbereiche (siehe 3.4) von der Körperschaftsteuer befreit. Das Gleiche gilt nach § 3 Ziffer 6 GewStG für die Gewerbesteuer.

Hauptziel der Vereinstätigkeit ist die Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben, nämlich die Förderung des Sports.

Um existieren zu können, muss der Verein sich die dazu benötigten Mittel beschaffen; durch

- a) die Erhebung von Beiträgen,
- b) die Beschaffung von Zuwendungen und Zuschüssen
- c) die Nutzung seines Vermögens,
- d) wirtschaftliche Betätigung unterschiedlicher Art, insbesondere bei Veranstaltungen.

Die steuerlich bedeutsamen Tätigkeiten und ihre Einordnung zeigt die Darstellung zu 4.0.

Die tatsächliche Geschäftsführung muss durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Dazu gehört die zeitnahe, übersichtliche nach Tätigkeitsbereichen gegliederte vollständige Erfassung aller Einnahmen und Ausgaben des Vereins. Das Muster einer Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben siehe Anlage 2.

3. Tätigkeitsbereiche

A. Steuerfreier Bereich

3.1 Ideeller Bereich

Dieser Bereich umfasst den allgemeinen Vereinsbetrieb, also das Eigenleben des Vereins, mit dem der Verein unmittelbar (siehe 1.3), ausschließlich (siehe 1.2) und selbstlos (siehe 1.1) seiner steuerbegünstigten satzungsmäßigen Aufgabenstellung nachkommt, in unserem Fall den Sport zu fördern.

Dem ideellen Bereich sind die Einnahmen zuzuordnen, die sich nicht auf eine besondere Gegenleistung beziehen, also

- Mitgliedsbeiträge
- Geld- und Sachzuwendungen
- Zuschüsse von Dachverbänden, Bund, Ländern, Gemeinden, öffentlichen Körperschaften, Sportverbänden
- Schenkungen, Erbschaften, Vermächtnisse

3.2 Vermögensverwaltung

Dem Verein ist es ausdrücklich erlaubt, sich wirtschaftlich zu betätigen (§ 64 AO).

Solange sich der Verein darauf beschränkt, aus der Verwaltung seines Vermögens Einkünfte zu erzielen, ist kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben, sondern steuerfreie Vermögensverwaltung.

Zu den Einkünften aus steuerfreier Vermögensverwaltung gehören insbesondere:

- Zinsen aus Bank- und Sparguthaben und sonstige Kapitalerträge
- Erträge aus Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Anlagen für längere Dauer
- Erträge aus Verpachtung von Werberechten (z.B. für Bandenwerbung, für Anzeigenwerbung, für Lautsprecherwerbung durch Dritte).

B. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Diesem Bereich sind alle Betätigungen zuzuordnen, mit denen der Verein an seine Mitglieder oder auch an die breite Öffentlichkeit selbst herantritt, um Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile zu erzielen. Mit diesen nach außen gerichteten und auf die Einnahmeerzielung abgestellten Aktivitäten begründet der Verein wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.

Die wirtschaftlichen Betätigungen sind dem Verein ausdrücklich erlaubt; können allerdings steuerpflichtig werden.

Zu unterscheiden ist zwischen:

- Ertragsteuerfreien Zweckbetrieben (siehe 3.3)
- steuerpflichtigen sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (siehe 3.4)

3.3 Ertragsteuerfreie Zweckbetriebe

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn:

- der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtausrichtung dazu dient, die **s t e u e r b e g ü n s t i g t e n** satzungsmäßigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen,
- die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
- der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Soweit diese Voraussetzungen vorliegen, sind Erträge hieraus stets ertragsteuerfrei. Dies betrifft insbesondere motorsportliche Veranstaltungen.

Beispiele:

1. Die Durchführung einer Motorsportveranstaltung mit **ohne** über deren Aufwand hinaus „**bezahlten Sportlern**“ ist ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb
2. Der **Verkauf von Speisen und Getränken** sowie die Werbeeinnahmen bei sportlichen Veranstaltungen gehören ertragsteuerlich nicht zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb, sondern zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
3. Die **Tätigkeit der gemeinnützigen Sportverbände** für die Genehmigung von Veranstaltungen der Sportvereine, die Genehmigung von Meisterschaften sowie für die Ausstellung oder Verlängerung von Lizenzen für Sportler und Funktionäre stellt einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO dar.

Ist lediglich Vermögensverwaltung gegeben, so wird die Steuerermäßigung ebenfalls nicht ausgeschlossen.

Als Einnahmen aus Vermögensverwaltung gelten nach dem Erlass des Bundesministers der Finanzen vom 09.02.1998 auch Sponsoringeinnahmen des Vereins, wenn er dem Sponsor öffentlich dankt (z.B. auf Plakaten), in Veranstaltungshinweisen, Programmen durch Verwendung des Namens, Emblems oder Logos jedoch ohne besondere Hervorhebung.

Zum **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** gehören jedoch Einnahmen des Vereins, die auf eine **wirtschaftliche Aktivität** zurückzuführen sind, also auf der Mitwirkung an Werbemaßnahmen des Sponsors im Wettbewerb zu anderen Werbeträgern beruhen.

3.3.1 Sportliche Veranstaltungen

Zu den sportlichen Veranstaltungen gehören insbesondere alle sich unmittelbar auf die satzungsmäßigen Zwecke z.B. (Motorsport) beziehenden Veranstaltungen, wie die Durchführung von Wettbewerben, Training und ähnlicher Veranstaltungen.

Nach § 67 a Abs. 1 AO sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, **wenn die Einnahmen** einschließlich Umsatzsteuer (aber ohne Lieferung von Speisen und Getränken)

€ 45.000,00 im Jahr nicht übersteigen. Das gilt unabhängig davon, ob „bezahlte Sportler“ teilnehmen oder nicht (siehe auch 3.3.3).

3.3.2 Zu den Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen zählen insbesondere:

- Nenngelder
- Eintrittsgelder
- Nutzungsentgelte für Sportgeräte und Anlagen (kurzfristige Nutzung)
- Einnahmen aus dem Verkauf von Programmen
- Kostenbeiträge und Veranstaltungszuschüsse
- Fernseh- und Hörfunkhonorare
- Kursgebühren für Lehrgänge etc.

Wichtig:

Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. Ggf. ist aber der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % anwendbar (s. 5.7.1).

3.3.3 Ertragsteuerliche Behandlung der sportlichen Veranstaltungen

Die Vorschrift des § 67a AO regelt die Besteuerung sportlicher Veranstaltungen. Sie stellt eine Sondervorschrift für alle Sportvereine zur Zweckbetriebsregelung (§ 65 AO), aber auch zum Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) dar.

Die Mehrzahl der Motorsportveranstaltungen insbesondere im Breitensport kann wegen des notwendigen Organisations- und Sicherheitsaufwands nur mit erheblichem materiellem und insbesondere auch personellem Einsatz hauptsächlich ehrenamtlicher Helfer durchgeführt werden. Die Einordnung dieser Veranstaltungen als nicht steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann wegen der höheren steuerlichen Belastung zu Verlusten und wegen des Mittelverwendungsgebots des § 55 AO (Selbstlosigkeit) zum Verlust der Gemeinnützigkeit und der damit verbundenen steuerlichen Vergünstigungen führen und somit die Durchführung der Veranstaltungen gefährden.

Steuerbegünstigte Zweckbetriebe (§ 67a AO)

Sportliche Veranstaltungen sind grundsätzlich Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen hieraus einschließlich Umsatzsteuer insgesamt **€ 45.000,00** im Jahr nicht übersteigen (§67a Abs.1 AO, **Zweckbetriebsgrenze**). Dies gilt selbst dann, wenn der Verein an seine Sportler mehr als die zulässige Aufwandsentschädigung zahlt (also „bezahlte Sportler“ einsetzt).

Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze, sind die sportlichen Veranstaltungen ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Der Verein kann aber per ausdrücklicher Erklärung auf die Anwendung des § 67a Abs.1 AO verzichten und damit die Zweckbetriebsgrenze „abwählen“ (Optionsmodell § 67a Abs.2 AO, siehe 3.3.4). Die sportlichen Veranstaltungen bleiben somit im steuerbegünstigten Zweckbetrieb unter den weiteren Voraussetzungen (siehe Punkt 3.3.4).

Durch einen derartigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht berührt, wenn die Vergütungen und anderen Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetrieb sind oder von Dritten gezahlt werden.

Aber: Als Alternative zu der grundsätzlichen Regelung gem. 3.3.3 gibt es die Möglichkeit der Option

3.3.4 Option (Verzicht auf die Zweckbetriebsgrenze § 67a Abs.2 AO)

Der Verein kann nach § 67a Abs.2 AO auf die Anwendung der grundsätzlichen Regelung (Maßgeblichkeit der Zweckbetriebsgrenze) **mit ausdrücklicher Erklärung** verzichten, wenn an der sportlichen Veranstaltung kein vom Verein bezahlter Sportler teilnimmt.

Mit dieser Erklärung gilt: Es ist für jede sportliche Veranstaltung festzustellen, ob an ihr ein über seinen Aufwand hinaus „bezahlter Sportler“ teilnimmt.

An diese Option ist der Verein für mindestens **fünf Veranlagungszeiträume** -Kalenderjahre- **gebunden**. Die Option wird vor allem bei Motorsportveranstaltern, bei denen keine „bezahlten Sportler“ starten, in Betracht kommen, wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von € 45.000,00 übersteigen.

3.3.5 „Bezahlte Sportler“

„Bezahlte Sportler“ sind nach dem Anwendungserlass zur AO

1. Sportler, die für den Verein auftreten und über ihren nachgewiesenen Aufwand hinaus Zahlungen vom Verein erhalten. Bei Zahlungen bis monatlich durchschnittlich € 450,00 (jährlich € 5.400,00) ist kein Einzelnachweis erforderlich und sie gelten als unbezahlte Sportler.
2. „Fremde Sportler“, denen **vom Veranstalter oder** einem Dritten **im Zusammenwirken mit dem Verein** mehr als der tatsächliche Aufwand anlässlich ihrer Teilnahme an der Veranstaltung gezahlt wird. Das gilt auch, für Startgelder oder „Preisgelder“ für die erfolgreiche Teilnahme an einer Veranstaltung. Eine Unterscheidung zwischen Amateur- und Berufssportler, wie sie bei den Mannschaftssportarten (z.B. Fußball –Lizenz- Vertragsspieler oder Mitglieder eine Amateurmansschaft) üblich ist, gibt es im Motorsport in der Regel nicht.

Als Beispiel:

Startet bei einem Motorsportwettbewerb auch der Filmstar A, der Sportjournalist B, Fußballstar C oder gar der Formel 1 Weltmeister, bleibt die Veranstaltung steuerbegünstigter Zweckbetrieb, wenn keiner von ihnen vom Veranstalter oder durch seine Mitwirkung von einem Dritten mehr als seinen Aufwand ersetzt erhält.

Dabei ist folgendes zu beachten: Leistungsansprüche, **die dem Bewerber zustehen**, sind nicht als Zahlungen an den Sportler anzusehen. Sie scheiden daher als Zahlungen des Veranstalters an den Sportler aus. Soweit Personenidentität von Bewerber und Fahrer vorliegt, sind die Preisgelder als an die Bewerber gezahlt anzusehen und deshalb **unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft der Veranstaltung**.

Dies gilt auch für die aufgrund einer besonderen Vereinbarung des Veranstalters mit einer Fahrervereinigung gezahlte Pauschalsumme, mit der sowohl Aufwandsvergütungen an ihre Teilnehmer als auch organisatorische Hilfe und evtl. Werbeleistungen für den Veranstalter abgegolten werden.

Nimmt kein „bezahlter Sportler“ teil, bleibt die betreffende Veranstaltung bei Option steuerbegünstigter Zweckbetrieb, auch wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen des Vereins insgesamt mehr als € 45.000,00 betragen haben.

Nimmt an einer Veranstaltung auch nur **ein vom Veranstalter** über den Aufwandsersatz hinaus „bezahlter Sportler“ teil, ist diese Veranstaltung ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

3.3.6 Aufwandsersatz

Die Frage, ob an einer Veranstaltung „bezahlte Sportler“ teilnehmen oder ob den Teilnehmern nur anlässlich der Veranstaltung entstehender „Aufwand“ ersetzt wird, ist von Bedeutung für

- a) die Besteuerung des Veranstalters und
- b) die Einbehaltung von Abzugssteuern für beschränkt Steuerpflichtige/ausländische Teilnehmer (§50a Abs.1 Nr.1 EStG, siehe 9.0)

Als Aufwand sind alle Aufwendungen persönlicher und sachlicher Art anzusehen, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind, d.h. auch im Rahmen einer Einkünfteerzielung mit Gewinnerzielungsabsicht abzugsfähig wären.

Im Motorsport sind gegenüber den anderen Sportarten die erforderlichen Aufwendungen und damit die Kosten für den Sportler erheblich größer.

Dazu gehören z.B.:

- a) Reisekosten für Fahrer, Beifahrer, Monteure und sonstige Helfer (Fahrkosten, Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwand etc.)
- b) Transportkosten (für Fahrzeuge, Geräte und Ersatzteile)
- c) Aufwendungen für Sportgeräte (Anschaffung, Wartung, Reparaturen, Ersatzteile und Betriebsstoffe wie Reifen, Treibstoff, Öl etc.)
- d) sonstige teilnahmebedingte Kosten (Nenngelder, Lizenzgebühren, Versicherung etc.).

Die nach dem Anwendungserlass zur AO für Sportler des Vereins anzunehmende Pauschale von monatlich € 450,00 (siehe 3.3.5) ist für Motorsportler angesichts der hohen Kosten für das Sportgerät (Anschaffung, Reparatur, Betriebskosten, Reifen etc.) und die Transportkosten sowie die Reisekosten für Fahrer, Beifahrer, Monteure etc. nicht ausreichend.

Den geforderten Einzelnachweis kann der Veranstalter insbesondere von „fremden“ d.h. nicht dem eigenen Verein angehörende Sportlern kaum fordern, zumal diese Kosten vom Veranstalter selten in voller Höhe ersetzt werden.

Von beschränkt steuerpflichtigen Teilnehmern (d.h. **ausländischen Sportlern**) sollte der Veranstalter jedoch sich diesem unmittelbar mit seiner Teilnahme entstandenen Ausgaben mitteilen lassen, um nicht für nicht einbehaltene Abzugssteuer nach § 50 a EStG in Haftung genommen zu werden (s. Abschnitt 9).

Die Vergütungen des Veranstalters stellen in der Regel nur einen Zuschuss zu dem erforderlichen Aufwand dar, der die tatsächlichen Kosten nicht deckt. Das gilt auch für die erfolgsabhängigen „Preisgelder“.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 23.10.1992 - VI R 59/91 (BStBl. 1993 Teil II S. 305) u.a. folgendes ausgeführt:

„Sport wird jedoch im weitaus überwiegenden Maß zum Selbstzweck, also mehr oder weniger zur Freizeitgestaltung und/oder zur Stärkung der allgemeinen Leistungsfähigkeit, mithin nicht um des Entgelts willen ausgeübt. Erbringt der Sportamateur in diesem Sinne („Sportliebhaber“) besondere sportliche Leistungen und erhält er dafür Gewinnpreise, so erzielt er damit regelmäßig keine steuerbaren Einkünfte,

Sport wird nach Auffassung des Senats auch dann nicht um des Entgelts willen ausgeübt, wenn der Sportler für seine Betätigung lediglich Aufwandsersatz erhält. Zahlungen, die nur den tatsächlichen Aufwand des Sportlers abdecken sollen, verwirklichen noch nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung, sondern bewegen sich noch im Bereich der Liebhaberei, hier des Sports.“

Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 09.04.2014 – X R 40/11 auch nochmals bestätigt.

Das Finanzamt wird in der Regel die dem Sportler aus seiner Sportausübung entstehenden Kosten als Einkommensverwendung, nämlich „Liebhaberei“ bezeichnen. Die vom Veranstalter oder durch dessen Mitwirkung von Dritten gezahlten Beträge sind in der Regel (wenn auch nur teilweiser) Ersatz von Aufwand.

Eine Ergänzung der Verwaltungsanweisung, dass in den Fällen auf den Einzelnachweis des Aufwands verzichtet werden kann, in denen der pauschale oder ergebnisbezogene Kostenersatz offensichtlich unter dem veranstaltungsbezogenen Aufwand bleibt, könnte der Problematik, nicht trotzdem als „bezahlter Sportler“ gewertet zu werden, Rechnung tragen. Eine entsprechende Regelung gilt aufgrund eines BFH-Urteils und gemäß den Lohnsteuer-Richtlinien bereits für pauschalen Aufwandsersatz an Arbeitnehmer, wenn die „pauschale Abgeltung im Großen und Ganzen den tatsächlichen Aufwendungen entspricht, nicht überhöht und dies anhand vorgelegter oder angebotener Beweismittel aufklärbar ist (BFH vom 21.08.1995 BStBl. 1995 II S. 906).

3.3.7 Zahlungen an Bewerber

Soweit jedoch Zahlungen des Veranstalters (einschließlich evtl. Preisgeld) als an den Bewerber (Halter oder Eigentümer des Fahrzeugs) gezahlt anzusehen sind (siehe 3.3.5), handelt es sich weder um Bezahlung noch Aufwandsersatz des Fahrers / Sportlers, es sei denn, Fahrer und Bewerber sind identisch.

3.4 Ertragsteuerpflichtige sonstige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Zu ihnen zählen alle wirtschaftlichen Betätigungen, die kein Zweckbetrieb sind. Insbesondere gehören dazu:

- Veranstaltungen mit fremden „bezahlten Sportlern“ (s. 3.3.5)
- Selbstbewirtschaftete Vereinsgaststätten, Clubhäuser, Kantinen (auch wenn sie ihr Angebot lediglich an Mitglieder richten)

- Getränke- und Speisenverkauf bei Sportveranstaltungen (auch an Teilnehmer)
- Gesellige Veranstaltungen
- Werbemaßnahmen an denen der Veranstalter mitwirkt
 - in den Sportstätten auf den Sportgeräten
 - auf Plakaten in Festbüchern
 - auf der Sportkleidung in Programmen
 - in Vereinszeitschriften durch Lautsprecherdurchsagen

Soweit lediglich unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos auf die Unterstützung eines Sponsors hingewiesen wird, liegt jedoch kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

3.4.1 Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

Alle vom Verein unterhaltenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sind steuerlich als ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln (§ 64 Abs. 2 AO). Zur Prüfung, ob überhaupt Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer zu zahlen ist, sind daher die Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben - also auch die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die kein Zweckbetrieb sind - zusammenzurechnen.

Betragen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer nicht mehr als € 45.000,00 im Jahr (Besteuerungsgrenze), unterliegen diese Geschäftsbetriebe nicht der Körperschaft- und der Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 3 AO).

Das bedeutet, dass Vereine, deren Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen, keine Gewinnermittlung mehr vorzunehmen brauchen.

3.4.2 Besteuerung bei Option (Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze)

Übersteigen die Einnahmen im Zweckbetrieb die Besteuerungsgrenze von € 45.000,00 und wurden für diese Einnahmen (und Ausgaben) die Option „zurück“ in den Zweckbetrieb gewählt (siehe 3.3.4), so ist dann nur noch vom Gewinn (Einnahmenüberschuss) aus dem sonstigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ohne den Zweckbetrieb) nach Abzug eines Freibetrags von € 5.000,00 Körperschaftsteuer von 15 % und die Gewerbesteuer zu entrichten (siehe auch 10.0 ff).

3.5 Ausgliederung wirtschaftlicher Bereiche

Bei der zunehmenden Kommerzialisierung auch im Motorsport kann sich die Frage nach Aufspaltung in einzelne Tätigkeitsbereiche ergeben, z.B. durch Überlassung von Rechten an eine Veranstaltergesellschaft oder an eine Werbeagentur, die ihrerseits diese kommerziell verwertet. Der Verein bekommt für die Überlassung dieser Rechte dann eine Pacht, die entweder der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung oder dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen wäre.

Dieser Schritt sollte unter den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit aber auch der steuerlichen Auswirkungen sorgfältig überlegt werden. Die Hinzuziehung eines steuerlichen Beraters wird hier unbedingt empfohlen.

3.5.1 Persönliche und sachliche Verflechtung (Betriebsaufspaltung)

Will man die Vorteile der Gemeinnützigkeit nicht verlieren (wie Ertragsteuerfreiheit im Bereich der Vermögensverwaltung und des Zweckbetriebs) ist zu bedenken, dass keine persönliche und sachliche Verflechtung z.B. zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen geschaffen wird, die wegen der einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens steuerbefreiten Bereiche zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden lässt. Die für die gewerbliche Wirtschaft von der Steuerrechtsprechung entwickelten Grundsätze für Betriebsaufspaltungen sind auch im Motorsport anwendbar.

3.5.2 Zweckmäßigkeit einer Ausgliederung

Die Schnittstelle zwischen dem ideellen und kommerziellen Bereich im Steuerrecht wird durch die Begriffe „Gemeinnützigkeit“ „steuerfreie Vermögensverwaltung“ „steuerbegünstigter Zweckbetrieb“ und „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ bestimmt. Vorteile aus der Vermischung bzw. Zuordnung von Aktivitäten, Einnahmen und Kosten in den einzelnen Bereichen lassen einen gewissen Gestaltungsspielraum zu, der mit der Ausgliederung verloren geht.

Die Zweckmäßigkeit einer Ausgliederung kommerzieller Bereiche wird im Einzelfall unter Berücksichtigung von Ertragsaussichten, steuerlicher Vorteile und eigener personeller Möglichkeiten zu beurteilen sein.

Werden z.B. gewinnträchtige wirtschaftliche Bereiche ausgegliedert und es verbleiben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins nur verlustbringende Aktivitäten, ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit gefährdet, weil ein nachhaltiger Ausgleich dieser Verluste aus den satzungsgemäß zu verwendenden Mitteln nicht zulässig ist.

4. Zusammenfassende Übersicht: Tätigkeitsbereiche des gemeinnützigen Vereins

Ideeller Bereich § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	Steuerfreier Bereich Vermögensverwaltung § 14 letzter Satz AO	Zweckbetrieb § 65 i.V. §§ 67a, 68 AO	Steuerpflichtiger Bereich Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe § 14 i.V. mit § 64 AO
Mitgliedsbeiträge Zuwendungen (Geld- und Sachzuwendungen)	Zinsen und Erträge aus Kapitalanlagen und Wertpapieren	Sportlichen Veranstaltungen, wenn die Einnahmen nicht mehr als € 45.000,00 im Jahr betragen oder	Sportl. Veranstaltungen, die keine Zweckbetriebe sind
allgemeine Zuschüsse (Öffentliche, Lotto, Toto, Dachverband ohne Zweckbindung)	-Einnahmen aus: Vermietung u. Verpach- tung von Grundbesitz oder steuerpflichtigem wirtschaftlichen Ge- schäftsbetrieb	Bei Überschreitung dieser Grenze und Option zu § 67a Abs. 2 AO, wenn an der jeweiligen sportlichen Veranstaltung kein „bezahlter Sportler“ teilnimmt	Unterhaltung einer Vereins-Gaststätte oder ähnlicher Einrichtungen
Schenkungen Erbschaften Vermächnisse	Verpachtung von Werbe- rechten Veräußerung von Grundbesitz und anderen Ver- mögensgegenständen, soweit diese nicht im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen	Jährlich höchstens zwei genehmigte Lotterien oder Auspielungen zu steuerbegünstigten Zwecken Zeitweise Vermietung von Sportanlagen und Sportgeräten an Vereinsmitglieder oder steuerbegünstigte Körperschaften Herausgabe von Druckerzeugnissen (Vereins- Zeitschriften, Festschriften etc.) ohne den Anzeigenteil	Verkauf von Speisen und Getränken Verkauf von Sportartikeln Werbung jeder Art (Trikot, Banden-, Lautsprecherwerbung, Anzeigen in Vereinszeitschriften, Festschriften, Program- men etc.) Stundenweise Vermietung von Sportanlagen und Sportgeräten an Nichtmitglieder
Keine Körperschaftsteuer und keine Gewerbesteuer			sofern Einnahmen unter € 45.000,00 p.a. = keine Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer Wenn darüber: 15 % Körperschaftsteuer von dem, den Freibetrag von € 5.000,00 übersteigenden Einkommen + Solidaritätszuschlag. 3,5 % Gewerbesteuer x Hebesatz der Gemeinde, von dem, den Freibetrag von € 5.000,00 überstei- genden Gewinn

5. Umsatzsteuer

Auch ein gemeinnütziger Verein ebenso wie u.U. ein Motorsportler muss grundsätzlich Umsatzsteuer zahlen. Wann das der Fall ist, welcher Steuersatz zur Anwendung kommt und wie die Steuer zu berechnen ist, ist beispielhaft erläutert unter 5.7.3 und 7.2.

5.1 Steuerbare Umsätze (§ 1 Abs. 1 UStG)

Unter das Umsatzsteuergesetz fallen alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt (steuerbare Umsätze).

5.1.1 Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG)

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Das Unternehmen umfasst seine gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, d.h. jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung (Verein) nur gegenüber den Mitgliedern tätig wird.

5.1.2 Leistungsaustausch

Ein Sportverein hat in der Regel einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich. Er ist insoweit Unternehmer, als er nachhaltig im Leistungsaustausch tätig ist. Leistungsaustausch ist gegeben, wenn eine Lieferung oder eine sonstige Leistung gegen Entgelt erbracht wird. Die Abgrenzung der beiden Bereiche ist auch für den Vorsteuerabzug wichtig.

5.2 Nichtunternehmerischer Bereich

Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, soweit ein Verein Mitgliedsbeiträge vereinnahmt, um in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke die Gesamtbelange seiner Mitglieder wahrzunehmen, oder Zuwendungen, Schenkungen, Zuschüsse und dergleichen entgegennimmt. Diese Vorgänge spielen sich im nichtunternehmerischen Bereich ab und sind mangels Leistungsaustausch deshalb nicht umsatzsteuerbar.

5.2.1 Zuwendungen

Zuwendungen (oder allgemein als „Spenden“ bezeichnet) sind Geld- und Sachleistungen, die freiwillig (ohne rechtliche Verpflichtung) und ohne Gegenleistung des Empfängers erbracht werden.

Die einem gemeinnützigen Verein zufließenden Zuwendungen unterliegen grundsätzlich nicht der Besteuerung. Der Zuwendende kann seine Zuwendungen bei der Einkommensteuer bis zur Höhe von 20 % seines Gesamtbetrages der Einkünfte (Summe aller Einkünfte) als Sonderausgaben oder alternativ bei Unternehmen bis zur Höhe 20% des Einkommens oder von 4 % der Summe seiner Umsätze **und** der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als abziehbare Aufwendungen abziehen, wenn er dem zuständigen Finanzamt nachweist, dass die Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind. Rechtsgrundlagen hierfür sind § 10b EStG, § 50 EStDV und bei Körperschaften § 9 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz

- Der Zuwendungsnachweis hat auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu erfolgen der vom Empfänger auszustellen ist.

Vordruckmuster für Zuwendungsbestätigungen siehe Anlagen 9a und 9b.

Neu ab 2024: Neu ist der § 60 b AO Zuwendungsempfängerregister. Das Bundeszentralamt für Steuern führt ein Register, in dem die Körperschaften geführt werden, die die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO oder des § 34 g EStG erfüllen. Das für die gemeinnützige Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt übermittelt die entsprechenden Daten sowie die Änderungen unverzüglich an das Zuwendungsempfängerregister (siehe auch Anlage 4).

- Bei Zuwendungen bis 300 € genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn auf einem vom Empfänger hergestellten Beleg des Vereins Zuwendungszweck und Angabe des Freistellungsbescheids aufgedruckt und angegeben ist, ob es sich um eine Zuwendung oder einen Mitgliedsbeitrag handelt (§ 50 Abs.4 Nr. 2b EStDV).
- Der empfangende Verein muss die Zuwendungen und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufbewahren.

Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen an Motorsportclubs sind vom Zuwendungsabzug ausgeschlossen.

5.2.2 Verzicht auf Aufwandsersatz oder sonstige Ansprüche als begünstigte Zuwendung

Erbringen Mitglieder oder auch Nichtmitglieder gegenüber einem gemeinnützigen Verein entgeltliche Leistungen, kann der Verzicht auf den dafür entstandenen Entgeltanspruch bei ihnen eine als Sonderausgaben abzugsfähige Zuwendung sein.

Ansprüche dieser Art können z.B. sein:

- Vergütungen für Arbeitsleistungen (z.B. von Handwerkern),
- die Überlassung von Räumlichkeiten oder
- reiner Aufwandsersatz (z.B. für Reisekosten etc.)

Wer dem Verein gegenüber Leistungen erbringt muss auf Vergütungen bedingungslos verzichten. Dann handelt es sich um eine Geldzuwendung, auch wenn kein Geldfluss zwischen dem Verein als Zuwendungsempfänger und dem Anspruchsberechtigten stattfindet.

Beispiel:

Ein Handwerker hat im Clubheim eine Reparatur durchgeführt. Er stellt für diese Reparatur eine Rechnung. Danach erklärt er dem Verein den Verzicht auf den Rechnungsbetrag.

Für diesen Verzicht dürfen sie eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Der Handwerker kann diese Zuwendung als Sonderausgabe steuermindernd geltend machen, muss aber den Rechnungsbetrag als Entnahme einer Leistung aus seinem Unternehmen in seiner Buchhaltung erfassen.

Vertragslose unentgeltliche Nutzungen und Leistungen (z.B. die kostenlose Überlassung von Räumen, unentgeltliche Arbeitsleistungen oder die Gewährung von zinslosen Darlehen) sind weder eine Aufwandszuwendung noch eine Sachzuwendung, weil der Spender keinen finanziellen Aufwand hat.

5.2.3 Voraussetzungen für eine Aufwandszuwendung

Ein Verzicht auf Aufwandsersatz kann nur dann als Aufwandszuwendung anerkannt werden, wenn

- a) ein Anspruch auf Vergütung oder Aufwandsersatz durch Vertrag, Satzung oder Vorstandsbeschluss besteht und darauf verzichtet wird. Der Anspruch darf aber nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein,
- b) der Aufwandsersatz muss der Höhe nach angemessen sein,
- c) die Aufwendungen dürfen nicht in Leistungen (z.B. unentgeltlicher Arbeit oder Nutzung von Wirtschaftsgütern (z.B. Abschreibung) bestehen,
- d) der Verzicht auf den Anspruch muss bedingungslos sein und in zeitlichem Zusammenhang unmittelbar ausgesprochen werden,
- e) der Erstattungsanspruch muss der Höhe nach feststehen und über die Zuwendungen werden ordnungsgemäße Aufzeichnungen geführt,
- f) die Zuwendungen müssen für den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck des Vereins gespendet werden und nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins zugutekommen.

5.2.4 Zuschüsse

Um nicht steuerbare Zuschüsse handelt es sich, wenn der Zuschussgeber selbst keine Leistung dafür erhält, sondern die Zahlung erfolgt, um den Empfänger (Verein) allgemein in die Lage zu versetzen überhaupt tätig zu werden oder seine satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen.

5.3 Unternehmerischer Bereich

Die nachhaltige Tätigkeit eines Vereins im Rahmen eines Leistungsaustausches ist umsatzsteuerbar. Die erzielten steuerbaren Umsätze können steuerfrei oder steuerpflichtig sein. Für die steuerpflichtigen Umsätze können noch unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen.

5.4 Steuerfreie Umsätze

Hierzu gehören u.a.

- a) Teilnehmergebühren (Start- /Nenn gelder) bei gemeinnützigen Veranstaltern (§ 4 Nr. 22 b UStG)
- b) die Verpachtung einer Vereinsgaststätte (§ 4 Nr. 12 a UStG)
- c) die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz (§ 4 Nr. 12 a UStG)
- d) der Verkauf von Grundbesitz (§ 4 Nr. 9 a UStG)

Auf die Steuerfreiheit bestimmter Umsätze (z.B. vorstehend zu b) bis d)) kann ggf. nach § 9 Abs.1 UStG verzichtet werden (Option), wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Dies kann von Bedeutung für einen gewollten Vorsteuerabzug sein (z.B. für Renovierungen). Hier empfiehlt sich die Hinzuziehung einer fachkundigen Steuerberatung.

5.5 Steuerpflichtige Umsätze

Umsatzsteuerpflichtig sind insbesondere die Umsätze aus

- a) sportlichen und geselligen Veranstaltungen
- b) dem Verkauf von Festbüchern und Vereinszeitschriften
- c) Anzeigen in Vereinszeitschriften und Festbüchern
- d) sonstige Werbetätigkeit
- e) dem Verkauf von Speisen und Getränken
- f) Verpachtung von Rechten (z.B. Werberechte)

5.6 Besteuerung

5.6.1 Kleinunternehmer (§ 19 UStG)

Umsatzsteuer ist nicht abzuführen und nicht auszuweisen bei sogenannten Kleinunternehmern, deren Umsatz im **vorangegangenen Kalenderjahr** € 22.000 nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich € 50.000 nicht übersteigen wird. Als Umsatz gelten dabei alle vereinnahmten steuerbaren Entgelte (d.h. ohne Mitgliedsbeiträge, Zuwendungen, Zuschüsse etc.) und ohne bestimmte steuerfreie Einnahmen wie z.B. Teilnehmergebühren (Nenn gelder) für sportliche Veranstaltungen eines gemeinnützigen Vereins. Der Verein kann jedoch zur Umsatzsteuer optieren (z.B., wenn sich eine negative Zahllast = Steuererstattung ergibt). An diese Option ist der Verein für mindestens 5 Jahre gebunden (§19 Abs.2 S. 2 UStG).

5.6.2 Umsatzsteuer-Zahllast

Die zu zahlende Umsatzsteuer (Zahllast) ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der auf die eigenen Lieferungen und Leistungen entfallenden Umsatzsteuer und der abzugsfähigen Umsatzsteuer aus Rechnungen für erhaltene Lieferungen und Leistungen (= Vorsteuer).

5.6.3 Vorsteuerabzug / Kürzung (§ 15 (4) UStG)

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer aus Rechnungen für Lieferungen und Leistungen, die beim Verein zur Erzielung steuerfreier Umsätze verwendet werden (s. 5.4).

Bei „Misch aufwendungen“, die wirtschaftlich sowohl steuerpflichtiger als auch steuerfreier Umsätze zuordnen sind (z. B. Kosten für eine Veranstaltung bei der sowohl umsatzsteuerfreie Nenn gelder als auch steuerpflichtige Zuschauereinnahmen erzielt werden), kann der nicht abzugsfähige Vorsteuerbetrag durch „sachgemäße Schätzung“ ermittelt werden, z.B. nach dem Verhältnis der umsatzsteuerfreien zu den umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen.

Beispiel:

Umsatzsteuerpflichtige Einnahmen brutto 50.000,--
 ./ enthaltene Umsatzsteuer 7 % 3.271,--

46.729,-- = 86,97 %

Umsatzsteuerfreie Einnahmen
 (Nenn gelder)

7.000,-- = 13,03 %

53.729,-- = 100,00 %

Die anrechenbare Vorsteuer der zuzuordnenden Kostenrechnungen ist hier um 13,03 % zu kürzen.

Wichtig:

Die Rechnungen müssen Namen und Anschriften des Leistenden, des Leistungsempfängers, Rechnungsgegenstand, Zeitpunkt der Leistung und der Entgeltvereinnahmung (soweit nicht identisch mit Ausstellungsdatum), Ausstellungsdatum, fortlaufende Rechnungsnummer beim Aussteller, ggf. aufgeschlüsseltes Entgelt mit Steuersatz und Steuerbetrag, sowie die Steuernummer des Ausstellers (oder UST-ID - Nummer) enthalten.

5.6.4 Vorsteuer-Durchschnittsatz

Soweit der Umsatz im **Vorjahr** € 45.000 nicht überstiegen hat, kann auf Antrag die Vorsteuer mit 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes angesetzt werden (§ 23 a UStG).

Soweit nur Umsätze zum Steuersatz von 7 v.H. erzielt werden, wird dadurch in der Regel eine Zahllast € 0,00 entstehen, aber keine Erstattung evtl. tatsächlich höherer Vorsteuerbeträge. Daran ist der Verein dann aber auch für mindestens 5 Jahre gebunden.

5.7 Höhe der Steuersätze

Die Umsatzsteuer wird nach unterschiedlichen Steuersätzen berechnet. Sie betragen zurzeit:

- a) Regelsteuersatz 19 %
- b) ermäßigter Steuersatz 7 % für bestimmte Lieferungen und Leistungen

Bei einem gemeinnützigen Verein unterliegen nur die Umsätze dem Regelsteuersatz von 19 v.H., die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der nicht Zweckbetrieb ist, ausgeführt werden. Alle anderen Lieferungen und Leistungen unterliegen dagegen dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H., sofern sie nicht steuerbefreit sind (wie z.B. Nenn gelder).

5.7.1 Ermäßigter Steuersatz von 7 % (gemäß § 12 (2) Nr. 8 a UStG)

Begünstigt sind danach u.a. die Leistungen der Vereine, die gemeinnützige Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 AO verfolgen. Es ist nicht erforderlich, dass der gesamte unternehmerische Bereich eines Vereins gemeinnützigen Zwecken dient. Der ermäßigte Steuersatz von 7 % kommt für die Leistungen im **Zweckbetriebsbereich** und im **Bereich der Vermögensverwaltung** in Betracht.

Außerhalb des Satzungszweckes liegende Zusatzleistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz. Die Regelung des §12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 UStG ist nicht nur von der Zugehörigkeit zum Begünstigtenbereich abhängig, sondern die ausgeführten Leistungen müssen von Ausgestaltung und Gesamtrichtung her dazu bestimmt sein, den satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zweck zu verwirklichen. Die Vorschrift soll Wettbewerbsverzerrungen auf den gemeinschaftsrechtlich zulässigen Umfang beschränken und Missbrauch ausschließen. Soweit mit den Leistungen des Vereins die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbstverwirklicht werden, kommt der ermäßigte Steuersatz uneingeschränkt zur Anwendung (Abschnitt 12.9. Absätze 1, 3, 8 bis 11 des USt-Anwendungserlasses, Stand per 31.12.2022).

5.7.2 Sportliche Veranstaltungen

Ein körperschaftsteuerrechtlich wirksamer Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze von € 45.000 (Alternative gem. 3.3.4) gilt auch für Zwecke der Umsatzsteuer. Auch in einem derartigen Optionsfall sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins Zweckbetrieb, wenn kein „bezahlter Sportler“ daran teilnimmt (siehe Ziffer 3.3.5 „Bezahlte Sportler“).

5.7.3 Besteuerungsbeispiele

Den Unterschied der Besteuerung sportlicher Veranstaltungen beim gemeinnützigen zum nicht gemeinnützigen Verein zeigen die nachfolgenden Beispiele:

Beispiel I. Motorsportliche Veranstaltung mit Zuschauern (Optionsmodell, siehe 3.3.3. und 3.3.4.)

	Einnahmen	Enthaltene Umsatzsteuer					
		Brutto (€)	Gemeinnütziger Verein Zweckbetrieb (€)	Gemeinnütziger Verein wirt. Geschäftsbetrieb (€)	nicht gemeinnütziger Verein (€)		
Eintrittsgelder	100.000,00	7%	6.5420,06		19%	15.966,39	
Nenn gelder	<u>20.000,00</u>	0%			19%	3.193,28	
Einnahme Zweckbetrieb	<u>120.000,00</u>						
Werbeeinnahmen	23.200,00			19%	3.704,20	19%	3.704,20
Bewirtungseinnahmen							
Speisen	20.000,00			7%	1.308,41	7%	1.308,41
Getränke	<u>20.000,00</u>			19%	3.193,28	19%	3.193,28
Einnahmen wirtschaft. Geschäftsbetrieb	<u>63.200,00</u>						
Gesamteinnahmen	183.200,00		6.542,06		8.205,89	27.365,56	
	Ausgaben	Abzugsfähige Vorsteuer					
1) Druckkosten je 50 % Redaktion	4.640,00	19%	740,84		19%	740,84	
2) Strecken/ Kosten (Aufbau, Miete etc.)	34.800,00	19%	5.556,30		19%	5.556,30	
3) Pokale und sonst. Aufwen- dungen mit MWSt.	16.240,00	19%	2.592,44		19%	2.592,44	
4) Versicherungen, behördliche Genehmigungen etc.	10.000,00	0%	0,0		0%	0,0	
5) Kosten, Hilfsdienste (Streckenposten, R.-Kosten, Aufwandspauschalen)	<u>20.000,00</u>	0%	0,0		0%	0,0	
Ausgaben Zweckbetrieb	<u>85.680,00</u>						
6) Einkauf für Bewirtung (Getränke, Lebensmittel)	11.600,00			19%	1.852,10	19%	1.852,10
	10.700,00			7%	700,00	7%	700,00
7) Druckkosten (50% f. Anzeigen)	<u>4.640,00</u>			19%	740,84	19%	740,84
Ausgaben wirtschaftl. Geschäftsbetrieb	<u>26.940,00</u>						
Gesamtausgaben	112.620,00		8.889,58		3.292,94	12.182,52	
./. Vorsteuerkürzung § 15 Abs.4 UstG f. Steuerfreie Nenn gelder 20.000,00 (=10,9% der Gesamteinnahmen)			- 968,96	--	--	--	
anrechenbare Vorsteuer			7.920,62		3.292,94	12.182,52	
in Einnahmen enthaltene Ust.			6.542,06		8.205,89	27.365,56	
verbleibende Zahllast ./.=Erstattung		./.	1.378,56		4.912,95	15.183,04	
insgesamt zu zahlende Ust.			3.534,39			15.183,04	

	Netto-Einkommen (nach Steuern)			
	gemeinnütziger Verein		nicht gemeinnütziger Verein	
	Zweckbetriebs- bereich	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (WG)	gesamt	
Einnahmen (brutto)	120.000,00	63.200,00	183.200,00	
Ausgaben (brutto)	<u>85.680,00</u>	<u>26.940,00</u>	<u>112.620,00</u>	
Brutto-Ergebnis	34.320,00	36.260,00	70.580,00	
USt.-Guthaben/Zahllast (siehe oben)	<u>./.</u> 1.378,56	<u>4.912,95</u>	<u>15.183,04</u>	
Bereichsergebnis steuerfrei	35.698,56			
Steuerpflichtig	0,00	31.347,05	55.396,96	
./.	Körperschaftsteuer 15% (nach Abzug Freibetrag von € 5.000,00)	--	4.402,05	7.559,54
./.	Solidaritätszuschlag 5,5%	--	242,11	415,77
./.	Gewerbsteuer (nach Abzug Freibetrag € 5.000,00) bei örtlichem Hebesatz von 400%	--	4.004,74	7.055,44
Summe der Bereiche	35.308,93	22.698,15		
Gewinn nach Steuern		58.007,08	40.366,21	

Nach Berücksichtigung der zu erstattenden / zahlenden Steuern verbleiben

dem gemeinnützigen Verein ein Gewinn von € 58.007,08 dem

nichtgemeinnützigen Verein ein Gewinn von € 40.366,21

Beispiel II. sportliche Veranstaltung (ohne Zuschauer)

	Einnahmen	Enthaltene Umsatzsteuer	
	Brutto (€)	gemeinnütziger Verein (€)	nicht gemeinnütziger Verein (€)
Nenn gelder	30.000,00	0,00	4.789,92
	Ausgaben	Abzugsfähige Vorsteuer	
1. Streckenmiete (inkl. Vorsteuer)	20.000,00	0,00*)	3.123,28
2. Sonstige Aufwendungen (ohne Vorsteuer)			
Versicherung, Personal etc.	8.000,00	0,00	0,00
	28.000,00	0,00	3.123,28
Einnahmeüberschuss (Brutto)	2.000,00		
Zahllast Umsatzsteuer		0,00	1.666,64
Einnahmeüberschuss (Netto)		2.000,00	333,36

*) Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 (2) UStG ausgeschlossen, weil die Ausgaben zur Erzielung eines beim gemeinnützigen Verein nicht steuerpflichtigen Umsatzes (Teilnehmergebühren gem. § 4 Ziff. 22 b UStG) dienen.

5.8 Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen (Veranstaltergemeinschaften, Verbände) Art. 12.10. Umsatzsteueranwendungserlaß (UStAE)

Sofern sich gemeinnützige Körperschaften zur Erreichung ihrer gemeinsamen ideellen Ziele in Form einer Veranstaltergemeinschaft zusammenschließen, sind diese Zusammenschlüsse umsatzsteuerlich als selbständige Unternehmer zu behandeln, deren Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Ziffer 8 b UStG unterliegen, wenn

- a) alle Mitglieder der Gemeinschaft steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne der §§ 51 ff AO sind
- b) alle Leistungen, falls sie von den Mitgliedern der Gemeinschaft selbst ausgeführt würden, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG ermäßigt zu besteuern wären, weil damit ihre satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke verwirklicht werden.

Eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft kann somit für ihre Leistungen nur dann Umsatzsteuerermäßigung beanspruchen, wenn sie sich auf steuerbegünstigte Bereiche, z.B. Zweckbetriebe, erstreckt.

Daneben kann jedoch mit den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, z.B. Vereinsgaststätten, jeweils eine gesonderte Personenvereinigung oder Gemeinschaft gebildet werden, deren Leistungen der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. Bestehen begünstigte und nicht begünstigte Personenvereinigungen oder Gemeinschaften nebeneinander, so müssen die erforderlichen Aufzeichnungen voneinander getrennt geführt werden.

Die Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, wenn eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft außer Zweckbetrieben auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe umfasst, die keine Zweckbetriebe sind, z.B. Gemeinschaft aus der Veranstaltung des einen und dem Bewirtungsbetrieb des anderen Vereins.

Auch bei gemeinschaftlichen Sportveranstaltungen darf durch die Zurechnung der anteiligen Einnahmen der Personenvereinigung oder der Gemeinschaft bei keinem Vereinigungs- oder Gemeinschaftsmitglied ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen, der nicht Zweckbetrieb ist.

5.9 Zusammenstellung über die umsatzsteuerliche Behandlung der wichtigsten Einnahmen eines gemeinnützigen Vereins

Art	Steuerbar		Steuerfrei		Steuersatz	
	ja	nein	ja	nein	19%	7 %
Ideeller Bereich						
Mitgliedsbeiträge		X				
Aufnahmegebühr		X				
Zuwendungen		X				
Zuschüsse jeder Art		X				
Vermögensverwaltung						
Mieteinnahmen	X		X	X*)		X*)
Verpachtung	X		X	X*)		X*)
Gaststätte (Aufgabe)	X			X		X
Verpachtung Werberechte	X			X		X
Zweckbetrieb						
Start- und Meldegebühr (Nenngeld)	X		X**)			
Eintrittsgeld sportliche Veranstaltung (Zweckbetrieb)	X			X		X
Programmverkauf	X			X		X
Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb						
Werbeeinnahmen jeder Art	X			X	X	X***)
Verkauf Festbücher	X			X	X	X
Inventarverkauf	X			X		X***)
Verkauf von Speisen zum Verzehr (Getränke immer 19% USt)					X	
a) im Lokal	X			X	X	
b) an Imbissständen ohne Sitzmöglichkeiten	X			X		X
Eintrittsgeld sportliche Veranstaltung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	X			X	X	
Verpachtung Gaststätte (ruhender Betrieb)	X			X	X	

*) nur bei Option

***) Option nicht möglich

***) bei Leistungen innerhalb eines Zweckbetriebes, wenn damit ausschließlich begünstigter Satzungszweck verwirklicht wird (§ 12 (2) Nr. 8a Satz 3 UStG)

Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen verstanden, mit der auch eigene Werbeziele oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Beim Sponsor können diese Leistungen

- a) Betriebsausgaben (betrieblich veranlasste Aufwendungen s. 6.1) oder
- b) Zuwendungen (zur Förderung anerkannter gemeinnütziger Zwecke s. 6.2) oder
- c) steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (bei Personen) oder verdeckte Gewinnausschüttungen (bei Kapitalgesellschaften) sein (s. 6.3).

Aus steuerlicher Sicht sind für den eventuellen Sponsor die ersten beiden Möglichkeiten interessant.

6. Sponsoring

6.1 Betriebsausgaben

Fall A) ist gegeben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, wie Förderung seines unternehmerischen Ansehens, Werbung für seine Produkte anstrebt oder öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.

6.2 Zuwendungen

Fall B) betrifft freiwillige Leistungen (Zuwendungen) für die keine Gegenleistung, wie im Fall A) erbracht werden und die nicht im Zusammenhang damit stehen.

Die Zuwendungen können für den Spender steuermindernd jedoch nur an eine vom Finanzamt als gemeinnützig anerkannte Körperschaft (das heißt Verein / Motorsportclub) erfolgen, die ihrerseits damit auch ihre Sportler beispielsweise durch Kostenübernahme oder Zuschüsse unterstützen kann (siehe auch 5.2.1).

6.3 Nichtabziehbare Kosten

Bei Fall C) handelt es sich um Aufwendungen, die beim Sponsor keine Betriebsausgaben (Fall A) oder Zuwendungen (Fall B) sind.

Wie die Sponsorleistungen ertragsteuerlich beim Empfänger (Sportler oder Motorsportclub) zu behandeln sind, ist für die Behandlung beim Sponsor nicht von Bedeutung. Wichtig ist jedoch die umsatzsteuerliche Behandlung.

Erfolgen die Sponsorleistungen nämlich im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs (Fall A), kann Umsatzsteuerpflicht gegeben sein.

6.4 Steuerliche Behandlung beim Sponsor

Wegen der ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings siehe Erlass des BMF vom 18.02.1998 (Anlage 8). Muster der Zuwendungsbestätigungen siehe Anlagen 9a und 9b. Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung (Hinweis auf Ziffer 5).

7. Motorsportler und Steuern

7.1 Einkommensteuer

Entscheidend ob die wirtschaftlichen Ergebnisse eines inländischen Sportlers bei seiner Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen sind, ist die Frage, ob er seinen Sport mit realisierbarer, wirtschaftlicher Gewinnerzielungsabsicht ausübt oder ob seine Sportausübung als Liebhaberei (und damit Einkommensverwendung statt Einkommenserzielung) anzusehen ist.

Als „deutscher Sportler“ gilt dabei, wer im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (d.h. mindestens 183 Tage im Jahr im Inland aufhaltend) hat. Er ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Weder die Staatsangehörigkeit noch die Frage, über welchen nationalen Automobilclub ein Sportler seine Lizenz bezogen hat, ist dabei von Bedeutung.

Auch eine Unterscheidung zwischen Amateur und Berufssportler, wie sie bei den Mannschaftssportarten (z.B. Fußball –Lizenz- Vertragsspieler oder Mitglied einer Amateurmansschaft) üblich ist, gibt es im Motorsport in der Regel nicht. Sofern der Motorsportler nicht in einem Vertrags- oder Arbeitnehmerverhältnis zu einem Team steht, übt er seine sportliche Tätigkeit auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko aus. Zur Frage, ob ein Motorsportler mit der Absicht Gewinn zu erzielen gewerblich tätig wird, hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass Gewinnerzielungsabsicht das Streben nach Vermögensvermehrung in Gestalt eines Totalgewinns d.h. eines positiven Gesamtergebnisses des Betriebs von der Gründung bis zur Aufgabe oder Liquidation ist.

Im Klartext: Die Motorsportausübung muss so angelegt sein, dass auf Dauer gesehen die erzielbaren Einnahmen (wie Werbe- und Sponsorengelder, Start- und Preisgelder etc.) den durch die

Sportausübung entstehenden Aufwand übersteigen. Verluste in einzelnen Zeiträumen insbesondere Anfangsverluste können dabei steuermindernd berücksichtigt werden, wenn der Sportler dem Finanzamt glaubhaft machen kann, dass auf Dauer gesehen eine Gewinnerzielung angestrebt wird und auch möglich ist. Anderenfalls wird das Finanzamt seine Sportausübung als Liebhaberei (Einkommensverwendung) ansehen und ggf. seine Mehraufwendungen nicht steuermindernd berücksichtigen.

7.2 Umsatzsteuer

Ein Motorsportler oder Bewerberteam kann unabhängig von der Tatsache, dass keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden, umsatzsteuerpflichtig sein, da hierfür die Absicht nachhaltig Einnahmen zu erzielen ausreicht, auch wenn keine (wirtschaftlichen) Gewinne erzielt werden.

7.2.1 Leistungsaustausch

Die Gewinnerzielungsabsicht spielt für die Frage der Umsatzsteuerpflicht und ggf. des Vorsteuerabzugs keine Rolle. Ausschlaggebend für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist lediglich die Frage, ob ein steuerbarer Leistungsaustausch stattgefunden hat und der Leistende (der Sportler) umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, d.h. nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird, auch wenn keine Gewinne beabsichtigt oder erzielbar wären.

Dazu hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das Verhalten des leistenden Unternehmers (hier des Sportlers) auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt. Die Gesamtumstände müssen danach so gestaltet sein, dass der leistende Unternehmer erkennbar um der Gegenleistung willen leistet. Der Sportler startet aber oft nicht in der erkennbaren Erwartung auf eine möglichst hohe Gegenleistung (meist erfolgsbezogenes Preisgeld als Kostenzuschuss), sondern wegen des sportlichen Erfolges, der guten Platzierung im Wettbewerb oder der zu erzielenden Punkte in einer Meisterschaft. Seine Teilnahme ist somit nicht in erster Linie auf die Erzielung eines wirtschaftlichen Erfolges, d.h. eine Entgelterzielung gerichtet. Allerdings wird bei der Beurteilung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft auch zu berücksichtigen sein, inwieweit mit dem sportlichen Einsatz auch Leistungsverpflichtungen aus Sponsoren-/Werbeträgen verbunden sind.

7.2.2 Kleinunternehmer

Selbst wenn der Sportler als sogenannter Kleinunternehmer (bis € 22.000,00 Umsatz) im Vorjahr (siehe 5.6.1) umsatzsteuerfrei wäre, hat er vereinnahmte, in Rechnung gestellte oder in Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge dem Finanzamt als zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen (Strafsteuer).

7.2.3 Option zur Umsatzsteuer

Ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung (Option) muss für den Motorsportler noch nicht ungünstig sein, wie das nachfolgende Beispiel zeigt:

Nürburgring Langstreckenserie

A. Einnahmen	€	enthaltene Umsatzsteuer	
1) Preisgelder bei 10 Veranstaltungen	7.000,00	19 %	1.117,65
2) Werbeeinnahmen eigener Sponsoren	<u>10.000,00</u>	19 %	<u>1.596,64</u>
Einnahmen Gesamt	<u>17.000,00</u>	<u>2.714,29</u>	2.714,29
B. Kosten incl. 19% Vorsteuerausweis		anrechenbare Vorsteuer	
1) Einschreibgebühr Bewerber	1.200,00		
2) Einschreibgebühr 3 Fahrer x 320,00	<u>960,00</u>		
	<u>2.160,00</u>		344,87
3) Nenngelder für 10 Veranstaltungen	5.500,00		878,15
4) Treibstoffrechnungen für 10 Veranstaltungen	11.000,00		1.756,30
5) Reifen und sonstige Verschleißteile laut Rechnungen	8.500,00		1.357,14
6) Kosten aus unfallbedingten Schäden Motorreparaturen, Ersatzteile in der Saison (insgesamt)	<u>9.500,00</u>		<u>1.516,81</u>
Ausgaben Gesamt	<u>36.660,00</u>	<u>5.853,27</u>	5.853,27
Verlust ohne Option zur USt.	19.660,00		
./ Erstattungsanspruch Umsatzsteuer bei Option	-3.138,98		<u>-3.138,98</u>
verbleibender Verlust bei Option	16.521,02		

8. Lohnsteuer/Arbeitsverhältnis

Auch ein Verein muss für seine als Arbeitnehmer anzusehenden, d.h. nach Art, Ort oder Zeiteinteilung weisungsgebundenen Beschäftigten wie alle anderen Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalten, dem Finanzamt anmelden und abführen. Ob ein solches Dienstverhältnis vorliegt, ist nach dem Gesamtbild des Verhältnisses unter Beachtung der (auch mündlichen) Vereinbarungen sowie des tatsächlichen Verhaltens der Beteiligten zu beurteilen.

8.1 Arbeitslohn oder Aufwandsersatz

Wichtig für einen Motorsportclub und/oder Motorsport-Veranstalter ist dabei die Abgrenzung der steuerbaren Vergütung vom nicht steuerbaren Aufwandsersatz. Bis zu € 840,-- im Jahr sind Zahlungen ohne Einzelnachweis als „Ehrenamtspauschale“ nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfrei (siehe 8.4.4).

8.2 Aufwandsersatz an Ehrenamtliche

Ersetzt der Verein ehrenamtlich tätigen Personen (Mitgliedern und/oder Nichtmitgliedern) ihren damit zusammenhängenden Aufwand (Auto, Telefon, Porto, Reisekosten etc.) handelt es sich um kein steuerpflichtiges Entgelt. Für solche **Zahlungen an Vorstandsmitglieder** ist es aber Voraussetzung, dass dies die **Satzung des Vereins** ausdrücklich zulässt, da laut dem Bürgerlichen Gesetzbuch Vorstandsmitglieder gesetzlich unentgeltlich tätig sind. Werden darüber hinaus höhere Beträge gezahlt, ist in der Regel ein Dienstverhältnis anzunehmen.

8.3 Aufwandsersatz an aktive Mitglieder

Werden einem dem eigenen Club angehörenden Motorsportler entstandene Aufwendungen ersetzt und übersteigt dieser Ersatz die mit der sportlichen Tätigkeit des Mitglieds zusammenhängenden Aufwendungen nicht oder nur unwesentlich, so ist die Vergütung nicht steuerbar, weil sie nicht der Einkunftserzielung dient, sondern dem Bereich der Liebhaberei (hier des Sports) zuzuordnen ist (BFH vom 23.10.1992 – BStBl. II/93 S. 303). Ebenso rechtfertigen einzelne Preisgelder für sich genommen noch nicht die Annahme gewerblicher Tätigkeit (vgl. BFH vom 3.11.1993 II B 129/92, BFHE 173, 78, BStBl. II 1994, 201).

8.4 Nebenberufliche Tätigkeit

Ist mit der Übernahme einer Aufgabe im Verein die Zahlung eines über den Aufwandsersatz hinausgehenden Entgelts verbunden, können für den Empfänger

- a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder
- c) sonstige Einkünfte nach § 22 EStG vorliegen.

8.4.1 Arbeitszeit

Nebenberuflichkeit bedingt, dass die Tätigkeit nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit einer in dieser Berufssparte üblicher Haupttätigkeit beträgt.

8.4.2 Befreiung

Unabhängig von der Einkunftsart befreit sind nach § 3 Nr. 26 EStG Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder diesen vergleichbaren Tätigkeiten für anerkannt gemeinnützige Körperschaften (Vereine) bis zur Höhe von € 3.000,00 im Jahr.

8.4.3 Vergleichbare Tätigkeit

Als „vergleichbare Tätigkeit“ ist die durch persönlichen Kontakt erfolgende pädagogisch ausgerichtete Einflussnahme auf Menschen (z.B. als Jugendbetreuer, oder Gruppenleiter, Trainer, Mannschaftsbetreuer u.ä.) anzusehen.

8.4.4 Andere nebenberufliche Tätigkeiten

Für andere nebenberufliche Tätigkeiten für den gemeinnützigen Verein sind nach § 3 Nr. 26 a die Einnahmen bis zur Höhe von € 840,- im Jahr steuerbefreit (Ehrenamtszuschale, vgl. 8.1 und 8.2), allerdings nicht zusätzlich zum Freibetrag nach 8.4.2. Überschreiten die Entgelte die Freibeträge, sind die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, als sie die steuerfreien Beträge übersteigen.

8.5 Aufwandsersatz

Zum Aufwandsersatz gehört auch die Erstattung von Reisekosten, und zwar von

- Fahrtkosten
- Verpflegungsmehraufwand
- Nebenkosten
- Übernachtungskosten

8.5.1 Fahrtkosten

- a) Fahrtkosten mit öffentlichen Verkehrsmitteln in nachgewiesener Höhe.
- b) Fahrtkostenersatz bei Einsatz eigener Fahrzeuge in Höhe von € 0,30 je gefahrenen Kilometer.

8.5.2 Verpflegungsmehraufwendungen ab 2024

Verpflegungsmehraufwand bei Abwesenheit von der Wohnung von

zwischen 8 und 24 Stunden pauschal 15,-- €
sowie für den An- und Abreisetag bei mehrtägigen Reisen

Ab 24 Stunden pauschal 30,-- €

Ein Einzelnachweis von Verpflegungsmehrkosten ist nicht möglich.

Werden bis zu 100 % höhere Beträge für Verpflegungsmehraufwendungen erstattet so sind von den Mehrbeträgen zusätzlich 25 % pauschale Lohnsteuer gem. § 40 (2) Ziffer 4 EStG an das Finanzamt zu zahlen.

8.5.3 Reisenebenkosten

Nebenkosten (Parkgebühren, Telefonkosten, Trinkgelder) in nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Höhe

8.5.4 Übernachtungskosten

Übernachungskosten in nachgewiesener Höhe oder ohne Kostennachweis in Höhe von pauschal € 20,00 je Übernachtung.

9.

Steuerabzug bei Teilnahme ausländischer Motorsportler an inländischen Veranstaltungen

9.1 Steuereinbehalt bei ausländischen Sportlern

Nehmen an einer Veranstaltung Sportler teil, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, kann sich für den Veranstalter die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung eines Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 4 EStG und nach § 13 b UStG von der dem Sportler zu zahlende Vergütung ergeben.

9.2 Beschränkt steuerpflichtige Ausländer

Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung hat, die er beibehalten und benutzen will. Einen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich erkennbar nicht nur vorübergehend, d.h. (183 Tage) mehr als 6 Monate aufhält. Die Staatsangehörigkeit oder unter welcher Lizenz der Sportler startet spielt für die steuerrechtliche Beurteilung keine Rolle.

9.3 Haftung des Veranstalters

Der veranstaltende Verein haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuern an das Finanzamt, sofern die Voraussetzungen für den Abzug vorliegen und keine Freistellung des Bundesamtes für Finanzen erfolgte (siehe 9.6 und Hinweis auf das Merkblatt des BdF – Anlage 6).

9.4 Inländische Einkünfte

Der Steuerabzug ist jedoch nur für Vergütungen vorzunehmen, die nach dem deutschen Einkommensteuergesetz als nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtige d.h. inländische Einkünfte anzusehen sind, also dem Sportler für gewerbliche oder erwerbswirtschaftlich begründete Aktivitäten im Inland gezahlt werden und den damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwand übersteigen (§50 d (3) EStG). Das ist in der Regel auch beim ausländischen Sportler nicht der Fall, wenn er vom Veranstalter keine über seinen Aufwand hinausgehende Vergütung (einschl. evtl. Preisgeld) erhält und somit im Inland (BRD) keine Einkünfte (Gewinne) erzielt (Vergleiche auch 3.3.6 Aufwandsersatz). Der beschränkt steuerpflichtige ausländische Sportler hat dazu seine unmittelbar mit seiner Teilnahme an der Veranstaltung zusammenhängenden Kosten dem Veranstalter nachzuweisen. Die Feststellung über die Abzugsverpflichtung in nachprüfbarer Form hat das für den Veranstalter (Vergütungsschuldner) zuständige Finanzamt zu treffen. (siehe auch Anlage 6 Ziff. 5.1 Zuständigkeit).

9.5 Berechnung der Abzugssteuern nach § 50 a (4) EStG und § 13 b UStG

9.5.1 Einkommensteuerabzug nach § 50 a (4) EStG

Übersteigen die Vergütungen an den ausländischen Sportler dessen Aufwand für die Teilnahme an der Veranstaltung (siehe 9.4), so ist Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug die Summe aller Zahlungen einschließlich Vergütungen für Reise- und Transportkosten, Verpflegungsmehrauf-

wendungen, Preisgelder etc. sowie der Abzugssteuer und der Umsatzsteuer ohne Abzug von Ausgaben des Sportlers.

9.5.2 Steuersatz bei Einbehalt der Steuer durch den Veranstalter

Die Steuer beträgt bei Zahlungen

bis 250,00 € (Freigrenze) 0 %

über 250,00 € 15 %

der gesamten Einnahmen des Sportlers (auch auf die ersten 250,00€).

9.5.3 Steuerabzug bei Nettozahlung an den ausländischen Sportler

Bei Nettozahlung (d.h. dem Teilnehmer wird keine Abzugssteuer einbehalten), was im Motorsport bei ausschreibungsgemäßen Zahlungen wie z.B. Preisgeldern) oft der Fall ist, sind folgende Steuerbeträge durch den Veranstalter anzumelden und abzuführen.

Steuersatz %	Auszahlung €	Abzugssteuern in % des Netto-Auszahlungsbetrags		
		Einkommensteuer	Solidaritätszuschlag	insgesamt
0	bis 250,00 (Freigrenze)	0	0	0
15	über 250 (auf alles)	17,82%	0,98%	18,80%

Die vorstehenden Abzüge für ausländische Sportler braucht jedoch nicht vorgenommen zu werden, wenn seine dem Veranstalter mitgeteilten Kosten für die Teilnahme an der Veranstaltung (Reisekosten, Transportkosten, Nenngeld, Verbrauch des Fahrzeugs, Versicherung, Verpflegungsmehraufwand und Übernachtungskosten für Fahrer und Mechaniker, Reparaturkosten etc.) höher sind als die vom Veranstalter erhaltenen Vergütungen. Steuerpflichtige inländische Einkünfte (d.h. Einnahmenüberschüsse gegenüber den durch die Veranstaltungsteilnahme entstandenen Kosten) liegen dann nicht vor.

Wurden z.B. an andere ausländische Teilnehmer, die keine Kosten für die Teilnahme an der Veranstaltung mitgeteilt haben, über deren Aufwand hinaus Vergütungen vom Veranstalter ausgezahlt, hat der Veranstalter aufgrund seiner Haftung die Abzugssteuer auf die hochgerechneten (Brutto-) Vergütungen abzuführen. Wurden z. B. insgesamt € 50.000,00 voll ohne Steuereinbehalt ausgezahlt, ergibt sich folgende Kostenrechnung:

Gesamtsumme der erfolgten Zahlungen (Startgelder, Preisgelder, Aufwandsentschädigungen etc.)	€ 50.000,00
zuzüglich Abzugssteuer nach § 50a EStG (inkl. Solidaritätszuschlag) (17,82 % EStG + 0,98 % Sol.Z. = 18,80 %), Bruttobetrag	€ <u>9.400,00</u> € 59.400,00
inklusive Umsatzsteuer nach § 13 b UStG (19 % aus 59.400,00 €)	€ <u>9.484,03</u>
Kosten einschließlich USt	€ 68.884,03
Allerdings ist die einbehaltene und abgeführte Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Ziffer 4 UStG/ Art 13b.15 Abs.1 UStAE bei der Umsatzsteuer-Erklärung bzw. Voranmeldung als Vorsteuer anrechenbar, damit beträgt die	€ <u>-9.484,03</u>
Gesamtbelastung für den Veranstalter wieder „nur“	€ 59.400,00

9.6 Entlastung vom Steuerabzug nach § 50a EStG in bestimmten Fällen (§50c EStG)

Der Schuldner der Vergütungen (Veranstalter) ist zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nach § 50a EStG nicht verpflichtet, wenn entweder

- der Gläubiger der Vergütung (der Sportler selbst) einen Freistellungsantrag beim Bundesamtzentralamt für Steuern beantragt und dem Veranstalter vor Beginn der Veranstaltung die Freistellungsbescheinigung vorlegt (§ 50c Abs.2 Nr.1 EStG).

- oder wenn die Vergütungen vom Schuldner (Veranstalter) in demselben Kalenderjahr für den ausländischen Sportler insgesamt den Betrag von 5.000 € nicht übersteigt (§ 50c Abs.2 Nr.2 EStG).

Das Bundeszentralamt für Steuern bietet auf seiner Internetseite www.bzst.bund.de verschiedene Merkblätter und BMF-Schreiben zu dem Thema Abzugssteuer nach § 50a EStG an, zu finden unter dem Menüpunkt „Privatpersonen“ „Abzugssteuern nach 50a EStG“ oder auch unter „Service“ „Themen A-Z“ dann „Abzugssteuer § 50a EStG“ oder „Abzugssteuerentlastung“.

Weiter Hinweise mit Beispielen hierzu finden Sie auf Merkblätter in den Anlagen 6 und 7.

10. Besteuerungsgrenzen beim gemeinnützigen Verein

Bei der Besteuerung gemeinnütziger Vereine sind verschiedene Besteuerungsgrenzen von jeweils 45.000€ von Bedeutung. Die Besteuerungsgrenzen sind kein Freibetrag, sondern sollen die Besteuerung bei relativ geringen wirtschaftlichen Aktivitäten vereinfachen, indem bis zu dieser Einnahmengrenze keine komplizierte Gewinnermittlung bzw. Vorsteuerermittlung vorzunehmen ist. Über die Problematik siehe 10.2.3 und 10.3.

10.1 Im Ertragsteuerbereich (Körperschaftsteuer / Gewerbesteuer)

10.1.1 Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO)

Gesamteinnahmen aus wirtschaftlichen
Geschäftsbetrieben = keine Körperschaftsteuer
(einschließlich Bewirtung,
Werbung und = keine Gewerbesteuer
Umsatzsteuer bis 45.000,00 €)

10.1.2 Zweckbetriebsgrenze (§ 67 a Abs. 1 AO)

Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen
einschließlich Umsatzsteuer = steuerpflichtiger
(ohne Bewirtung und Werbung) Geschäftsbetrieb
übersteigen 45.000,00 €

10.2 Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (Option)

Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze zu 10.1.2 durch Option verzichten (§ 67a Abs. 2 AO). An die Erklärung zur Option ist der Verein für mindestens 5 Jahre gebunden. Dann müssen getrennte Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben für die einzelnen Bereiche geführt werden; und zwar für

10.2.1 die ertragsteuerfreien Bereiche

a) Vereinsbereich	}	= keine Körperschaftsteuer
b) Vermögensbereich		= keine Gewerbesteuer
c) Zweckbetriebsbereich (Einnahmen bis 45.000€ oder „Optionsfall“)		= keine Körperschaftsteuer = keine Gewerbesteuer

10.2.2 der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

(Bewirtung, Werbung, Veranstaltungen mit vom Verein über ihren Aufwand bezahlten Sportlern, etc.)

Bei jährlichen Gesamteinnahmen bis € 45.000,00	=	keine Körperschaftsteuer
	=	keine Gewerbesteuer
Bei Gesamteinnahmen über € 45.000,00	=	Körperschaft- und Gewerbesteuer- pflicht für den Gewinn nach Abzug der Freibeträge von je 5.000,00 € bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

Die Auswirkung und Problematik verdeutlichen folgende Beispiele:

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die nicht Zweckbetriebe sind:			
	Fall A / €	Fall B / €	Fall C / €
Einnahmen	44.500,00	46.000,00	46.000,00
Ausgaben	14.000,00	15.000,00	30.000,00
Gewinn	30.500,00	31.000,00	16.000,00
Steuerfrei (§ 64 (3) AO)	30.500,00		
Steuerpflicht	0,00	31.000,00	
Körperschaftsteuer 15 % (nach Abzug Freibetrag von 5.000,00 €)	0,00	3.900,00	1.650,00
+ 5,5 % Solidaritätszuschlag	0,00	214,50	90,75
Gewerbsteuer 3,5 % (nach Abzug Freibetrag von 5.000,00 € bei 300% Hebesatz der Gemeinde)	0,00	2.730,00	1.155,00
Ertragsteuer insgesamt	0,00	6.844,50	2.895,75

Bei Mindereinnahmen in Fall B und Fall C von jeweils nur 1.000,00 € ergeben sich Ertragsteuereinsparungen von 6.844,50 € bzw. 2.895,75 €.

Auch könnte hier die Frage der Ausgliederung wirtschaftlicher Aktivitäten geprüft werden (siehe unter 3.5). Dies sollte aber sorgfältig überlegt und von zur Steuerberatung zugelassenen Personen geprüft werden.

10.3 Vorsteuerpauschalierung bei der Umsatzsteuer

Auf Antrag kann nach (§ 23 a UStG) bei steuerpflichtigen Umsätzen im Vorjahr bis 45.000,00 € die anrechenbare Vorsteuer im laufenden Jahr pauschal mit 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes angesetzt werden. Dies gilt aber nur für Vereine, die nicht zur Bilanzierung verpflichtet oder freiwillig zur Bilanzierung übergegangen sind. Damit kann die Zahllast in der Regel 0,00 € betragen. Ein weiterer Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Der Antrag muss bis zum 10.04. des laufenden Jahres gestellt werden und der Verein ist für 5 Jahre daran gebunden.

Diese Vorschrift führt insbesondere bei den Vereinen zu fast nicht lösbaren Problemen, deren steuerpflichtige Umsätze sich stets in der Nähe der Freigrenze von 45.000,00 € bewegen, wenn einmal die Pauschalierungsgrenze unterschritten und im nächsten Jahr überschritten wird.

Außerdem ist der Pauschalierungsantrag nachteilig, wenn die tatsächlich anrechenbaren Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen (in der Regel 19%) eventuell auch in den 4 Folgejahren tatsächlich höher sind und sich deshalb eine negative Zahllast, d.h. Umsatzsteuererstattung ergeben würde.

11. Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Vereinen

A. Gemeinnütziger Verein	Umsatzsteuer	Vorsteuerabzug	Ertragsteuer Körperschafts-/Gewerbsteuer
Tätigkeitsbereich			
1) Ideeller Vereinsbereich 1.1) Mitgliedsbeiträge Öffentliche 1.2) Zuschüsse erhaltene 1.3) Zuwendungen	nicht steuerbar	nein	Überschüsse steuerfrei
2) Vermögensverwaltung 2.1) Zinserträge Beteiligungserträge 2.2) Vermietung u. Verpachtung von 2.3) Immobilien	steuerfrei	nein	
3. Geschäftsbereich 3.1) Kleinunternehmer bis € 22.000 Vorjahresumsatz (sofern nicht optiert wird)	Keine Umsatzsteuer	Kein Vorsteuerabzug	
3.2 Zweckbetrieb a) sportliche Veranstaltungen bis € 45.000 Gesamteinnahmen oder Option (f. mind. 5 Jahre) b) Sportunterricht/Lehrgänge c) Vermietung bewegl. Gegenstände (Sportgeräte etc.)	7%	im unternehmerischen Bereich (aber Ausschluss, soweit auf steuerbefreite Umsätze entfallend) ggf. Aufteilung oder auf Antrag: Vorsteuerpauschale von 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes, wenn dieser im Vorjahr bis 45.000,00€ betrug (aber Bindung für 5 Jahre)	
d) Teilnehmergebühren (Nenn Gelder für sportliche Veranstaltungen)	steuerfrei	nein	
3.3) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb a) Werbung in eigenen Drucksachen b) Sonst. Werbung (Sportstätten etc.) c) Gesellige Veranstaltungen d) Getränke- und Speisenverkauf durch Verein e) Sportveranstaltungen, die nicht Zweckbetrieb sind	normaler Steuersatz (19%) soweit ausschließlich zur Finanzierung einer eigenen Sportveranstaltung 7% (§12 (2) Ziff. 8a Satz 3 UStG)	ja	

B. nicht gemeinnütziger Verein	Umsatzsteuer	Vorsteuerabzug	Ertragsteuer Körperschafts-/Gewerbsteuer
Tätigkeitsbereich			
1) Ideeller Vereinsbereich		nein	
1.1) Mitgliedsbeiträge	steuerfrei		Körperschaftsteuer-frei (§ 8 (5) KStG)
1.2) Öffentliche Zuschüsse	in der Regel nicht möglich	nein	Körperschaftsteuer Jahresgewinn Freibetrag € 5.000 darüber 15% Gewerbsteuer Jahresertrag Freibetrag € 5.000 darüber 3,5% x Hebesatz der Gemeinde
1.3) erhaltene Spenden	beim Spender nicht absetzbar		
2) Vermögensbereich	voller Steuersatz (19%) soweit nicht Kleinunternehmer bis € 22.000 Gesamt-Vorjahresumsatz	ja (soweit auf steuerpflichtige Umsätze entfallend)	
3) Alle wirtschaftlichen Tätigkeiten			

12. Verantwortung des Vorstands

12.1 Haftung

Auch der ehrenamtliche Vorstand haftet unabhängig von der grundsätzlichen Haftung des Vereins als dessen gesetzliche Vertretung für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten wie z.B. ein Geschäftsführer einer GmbH. Diese Gesamtverantwortung kann durch eine mögliche schriftliche Klarstellung der Zuständigkeiten einzelner Personen auf Überwachungsmaßnahmen reduziert werden. Bei fehlerhaften Zuwendungsbestätigungen oder Nichtverwendung der Zuwendungen zu den angegebenen steuerbegünstigten Zwecken haftet der Aussteller mit 30 % des Zuwendungsbetrags für dem Staat entgangene Einkommensteuern und ggf. 15 % für entgangene Gewerbesteuer.

12.2 Aufgabenverteilung

Eine klare Abgrenzung und Aufgabenverteilung innerhalb des Vorstandes in Form einer Geschäftsordnung oder sonstigen Vereinbarungen ist daher zu empfehlen. Die Gesamtverantwortung des Vorstandes für wichtige Entscheidungen muss aber bestehen bleiben.

12.3 Überwachung

Insbesondere bei schwieriger Liquiditätsslage oder drohender Überschuldung sollten die Aufsichts- und Direktionsrechte wahrgenommen und bei Unklarheiten reagiert werden.

Anlage 1

Gemeinnützigkeit für Clubs

Vorteile	Folgen
<p>↑ b) Der Mehrwertsteuersatz beträgt nur 7 % statt 19% für den Zweckbetrieb des Vereins wenn Jahresumsatz unter 45.000,00 € oder optiert wurde und keine über Aufwandsersatz hinaus „bezahlte Sportler“ an den eigenen Veranstaltungen teilnehmen</p>	<p>↓ Bei Option oder über € 45.000,00 Jahresumsatz Rechnungslegung unter Trennung der Einnahmen und Ausgaben nach Tätigkeitsbereichen erforderlich.</p>
<p>↑ Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer im Vermögens- und Zweckbetriebsbereich entfallen. Ertragsteuerliche Überprüfung in diesem Bereich alle 3 Jahre.</p>	<p>↓ Verein darf auf Dauer im „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“, der kein Zweckbetriebs ist, keine Verluste machen die aus Vereinsmitteln gedeckt werden müssten.</p>
<p>↑ Zuwendungen können mit steuerlich berücksichtigungsfähigen Zuwendungsbestätigungen vereinnahmt werden.</p>	<p>↓ Die Satzung muss den Erfordernissen für die Gemeinnützigkeit nach der Abgabenordnung entsprechen. Die Anerkennung durch das Finanzamt erfolgt bis zur ersten Veranlagung vorläufig unter dem Vorbehalt der Überprüfung, ob die tatsächliche Geschäftsführung den Satzungszwecken entspricht</p>
<p>↑ Die Mitgliedschaft im Landessportbünden ist möglich. Damit sind auch die LSB-Leistungen nutzbar, wie z.B. günstige Vereinsversicherungen, Inanspruchnahme von Zuschüssen, Ausbildung von Übungsleitern und Trainer u.ä.</p>	

Gemeinnützig werden - was ist zu tun?

1. Gemeinnützige Satzung (bzw. Änderung) bei Hauptversammlung beschließen (erforderliche Mehrheit z.B. 2/3) Satzungsänderungsabsicht muss bei Einladung angegeben werden (Satzungsinhalt)

Wichtige Änderungen gegenüber sonstigen Satzungen

 - Jedermann kann Mitglied werden / keine Einschränkungen auf nur kleinen Personenkreis (wie z. B. Familien- oder Firmenangehörige)
 - Vereinszweck: Förderung der als gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung anerkannten Ziele (ggf. gesonderte Vereinbarungen über Verbindungen mit Dachverbänden außerhalb der Satzung)
 - Angabe wodurch Satzungszweck erfüllt werden soll (z.B. sportliche Veranstaltungen etc.)
 - Keine Gewinnanteile oder Bevorteilung einzelner Mitglieder über Aufwandsersatz hinaus
 - Vermögensbindung bei Auflösung nur an gemeinnützige Einrichtungen
2. Neue Satzung mit Protokoll der Mitgliederversammlung dem Amtsgericht -Vereinsregister- einreichen. Unterschriften der vertretungsberechtigten Vorstandsmitglieder müssen beglaubigt werden.
3. Finanzamt neue Satzung einreichen und Erteilung einer „vorläufigen Bescheinigung“ über die Gemeinnützigkeit beantragen, ggf. Formulierungsfragen vor Beschlussfassung mit dem Finanzamt abstimmen. Die vorläufige Bescheinigung gilt maximal 18 Monate. Dann muss eine Veranlagung erfolgt sein, dessen Bescheid die Gemeinnützigkeit feststellt. Dieser Bescheid gilt bis zum Ergehen des nächsten Bescheides (maximal 5 Jahre).
4. Überprüfung durch Finanzamt oder Einreichung einer Körperschaftsteuererklärung in der Regel alle 3 Jahre = für wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb evtl. jährlich. Es wird überprüft, ob die tatsächliche Geschäftsführung nicht gegen Satzungszweck verstößt. Dabei sind erlaubte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zwar ggf. ertragsteuerpflichtig, aber nicht gemeinnützigkeitsschädlich.
5. Umsatzsteuererklärung jährlich (buchhalterische Trennung, wenn über Zweckbetriebsgrenze von jährlich € 45.000,00 oder bei Option).

Anlage 2

Muster einer Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben

A) Ideeller Tätigkeitsbereich

a) Beitragseinnahmen	€
b) Zuwendungen	€
c) Zuschüsse u.ä.	€
 Steuerfreie Einnahmen	€
Ausgaben.....	€
Überschuss/Verlust	€

B) Vermögensverwaltung

Einnahmen	
a) Zinsen und sonst. Kapitalerträge	€
b) Miet- und Pachteinahmen sonst. Erlöse	€
 sonstige Einnahmen	€
Ausgaben und ggf. Abschreibungen	€
 Reinertrag	€

C) Zweckbetriebe

1. Sportliche Veranstaltungen
(soweit nicht unter D 1 zu erfassen)

a) Einnahmen Brutto (höchstens € 45.000,- im Jahr)	€
oder wenn darüber Option für mind. 5 Jahre möglich	
b) Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, an denen keine bezahlten Sportler teilnehmen	€
Einnahmen aus a) oder b)	€

Ausgaben	
(für Sportwarte, Kassen- und Sanitätsdienst, Werbeaufwand, Reisekosten, Aufwandsent- schädigungen, Genehmigungsgebühren, Versicherungsprämien und sonstige Veranstaltungskosten, Umsatzsteuer etc.).....	
Ausgaben	_____ €
Überschuss / Verlust €

Für Bereiche A bis C keine Körperschaftsteuer- und keine Gewerbesteuerpflicht.

D)sonstiger Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

1. Sportliche Veranstaltungen, die nicht Zweckbetrieb sind:

Einnahmen:

- a) Aus C1.a) wenn Einnahmen über
45.000 €d nicht optiert wurde..... €
- b) Aus sonstigen sportlichen Veranstaltungen,
an denen über ihren Aufwand hinaus bezahlte
Sportler teilnehmen €

Einnahmen aus a) und b)
Ausgaben wie zu C1) €

Überschuss / Verlust €

2.Selbstbewirtschaftete Vereinsgaststätte

- Einnahmen
- Ausgaben: €
- Waren €
- Löhne..... €
- Heizung/Beleuchtung €
- Betriebssteuern €
- Reinigung..... €
- Telefon/Porto €
- Büromaterial €
- Miete/Pacht..... €
- Schuldzinsen €
- Reparaturen..... €
- Abschreibung für Anlagevermögen €
- Abschreibung für geringwertige Anlagegüter €
- Sonstige Kosten €

Überschuss / Verlust €

6. Verkauf von Speisen und Getränken sowie aus
Werbung bei sportlichen und geselligen Veranstaltungen

- Einnahmen €
- Ausgaben..... €
- Überschuss / Verlust €

Gesamt-Überschuss/Verlust aus allen sonstigen
Wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (Summe D1-D3)..... €

Gesamteinnahmen von D 1 – D 3 (einschließlich Umsatzsteuer)..... €

Wenn unter Besteuerungsgrenze von € 45.000,00 = keine Körperschaft-
und Gewerbesteuer. Wenn darüber = Gesamtüberschuss (D1-D3) un-
terliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer nach Abzug Freibetrag von 5.000 €.

Anlage 3

M U S T E R S A T Z U N G

für einen Motorsportclub

(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen ohne Berücksichtigung der vereinsrechtlichen Vorschriften des BGB)

1. Der (e.V.)
mit Sitz in

.....
verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Zweck des Vereins
ist.....
.....
.....

(z.B. die Förderung des Motorsports).

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere
durch.....
.....

(z.B. Durchführung motorsportlicher Veranstaltungen, Errichtung von Sportanlagen, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

- 2. Der Verein ist selbstlos tätig; er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.
- 3. Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins
- 4. Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.
- 5. Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen des Vereins

a) an –
.....
.....
(Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft)
- die – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat, oder

b) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für
.....
(Angaben eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z.B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 AO wegen
.....

bedürftig sind).

Anlage 4
Auszug aus Abgabenordnung betr. Gemeinnützigkeit



Abgabenordnung (AO)

neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch Artikel 4 G. v. 20.12.2022 BGBl. I S. 2730

Geltung ab 01.01.1977; FNA: 610-1-3 Allgemeines Steuerrecht

114 weitere Fassungen | wird in 1897 Vorschriften zitiert

Zweiter Teil Steuerschuldrecht

Dritter Abschnitt Steuerbegünstigte Zwecke

- § 51 Allgemeines
- § 52 Gemeinnützige Zwecke
- § 53 Mildtätige Zwecke
- § 54 Kirchliche Zwecke
- § 55 Selbstlosigkeit
- § 56 Ausschließlichkeit
- § 57 Unmittelbarkeit
- § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen
- § 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben
- § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung
- § 60 Anforderungen an die Satzung
- § 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen
- § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung
- § 62 Rücklagen und Vermögensbildung
- § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung
- § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
- § 65 Zweckbetrieb
- § 66 Wohlfahrtspflege
- § 67 Krankenhäuser
- § 67a Sportliche Veranstaltungen
- § 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweiter Teil Steuerschuldrecht

Dritter Abschnitt Steuerbegünstigte Zwecke

§ 51 Allgemeines

§ 51 hat 1 frühere Fassung und wird in 32 Vorschriften zitiert

(1) ¹Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. ²Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. ³Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuer-subjekte.

(2) Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

(3) ¹Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung

und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. ²Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

Text in der Fassung des Artikels 10 Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) G. v. 19. Dezember 2008 BGBl. I S. 2794 m.W.v. 1. Januar 2009

§ 52 Gemeinnützige Zwecke

§ 52 hat 2 frühere Fassungen und wird in 70 Vorschriften zitiert

(1) ¹Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. ²Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. ³Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) ¹Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förde-

rung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste, Förderung der Hilfe für Menschen, die auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden;

11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege, Heimatkunde und der Ortsverschönerung;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunks, des Freifunks, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke;
26. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

²Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. ³Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

§ 53 Mildtätige Zwecke

§ 53 hat 2 frühere Fassungen und wird in 66 Vorschriften zitiert

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. ¹deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. ²Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. ³Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. ⁴Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind
 - a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
 - b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,

aller Haushaltsangehörigen. ⁵Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen. ⁶Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, dem Wohngeldgesetz, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes als nachgewiesen anzusehen. ⁷Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen. ⁸Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden; für den Bescheid über den Nachweisverzicht gilt § 60a Absatz 3 bis 5 entsprechend.

Text in der Fassung des Artikels 11 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) G. v. 26. Juni 2013 BGBl. I S. 1809, II S. 1120 m.W.v. 1. Januar 2014

§ 54 Kirchliche Zwecke

§ 54 wird in 56 Vorschriften zitiert

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

§ 55 Selbstlosigkeit

§ 55 hat 6 frühere Fassungen und wird in 37 Vorschriften zitiert

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. ¹Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. ²Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. ³Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. ¹Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). ²Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.
5. ¹Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. ²Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. ³Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. ⁴Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro.

(2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

(3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

Text in der Fassung des Artikels 27 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) G. v. 21. Dezember 2020 BGBl. I S. 3096; zuletzt geändert durch Artikel 2 G. v. 21.12.2021 BGBl. I S. 5250 m.W.v. 29. Dezember 2020

§ 56 Ausschließlichkeit

§ 56 wird in 26 Vorschriften zitiert

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen

Zwecke verfolgt.

§ 57 Unmittelbarkeit

§ 57 hat 1 frühere Fassung und wird in 26 Vorschriften zitiert

(1) ¹Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. ²Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

(3) ¹Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. ²Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

Text in der Fassung des Artikels 27 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) G. v. 21. Dezember 2020 BGBl. I S. 3096; zuletzt geändert durch Artikel 2 G. v. 21.12.2021 BGBl. I S. 5250 m.W.v. 29. Dezember 2020

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

§ 58 hat 5 frühere Fassungen und wird in 36 Vorschriften zitiert

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. ¹eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. ²Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. ³Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. ⁴Beabsichtigt die Körperschaft, als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen,
2. (aufgehoben)
3. ¹eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet. ²Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. ³Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im

Sinne des ersten Satzes verwendet werden,

4. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
6. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
7. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
8. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
9. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
10. ¹eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften im Jahr des Zuflusses verwendet. ²Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.

Text in der Fassung des Artikels 27 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) G. v. 21. Dezember 2020 BGBl. I S. 3096; zuletzt geändert durch Artikel 2 G. v. 21.12.2021 BGBl. I S. 5250 m.W.v. 29. Dezember 2020

§ 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben

§ 58a hat 1 frühere Fassung und wird in 9 Vorschriften zitiert

(1) Wendet eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel einer anderen Körperschaft zu, darf sie unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 darauf vertrauen, dass die empfangende Körperschaft

1. nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt ist und
2. die Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

(2) Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft nach Absatz 1 ist nur schutzwürdig, wenn sich die zuwendende Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes hat nachweisen lassen durch eine Ausfertigung

1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
2. des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
3. des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaft-

steuerbescheid erteilt wurde.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach Absatz 2 bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder
2. die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlasst hat.

Text in der Fassung des Artikels 27 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) G. v. 21. Dezember 2020 BGBl. I S. 3096; zuletzt geändert durch Artikel 2 G. v. 21.12.2021 BGBl. I S. 5250 m.W.v. 29. Dezember 2020

§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

§ 59 wird in 28 Vorschriften zitiert

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

§ 60 Anforderungen an die Satzung

§ 60 hat 1 frühere Fassung und wird in 33 Vorschriften zitiert

(1) ¹Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. ²Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

Text in der Fassung des Artikels 10 Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) G. v. 19. Dezember 2008 BGBl. I S. 2794 m.W.v. 1. Januar 2009

§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

§ 60a hat 3 frühere Fassungen und wird in 35 Vorschriften zitiert

(1) ¹Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 wird gesondert festgestellt. ²Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.

(2) Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt

1. auf Antrag der Körperschaft oder

2. von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.

(3) Die Bindungswirkung der Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden.

(4) Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.

(5) ¹Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. ²§ 176 gilt entsprechend, außer es sind Kalenderjahre zu ändern, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

(6) ¹Liegen bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, ist die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach Absatz 1 Satz 1 abzulehnen. ²Satz 1 gilt entsprechend für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a.

(7) ¹Auf Anfrage der registerführenden Stelle nach § 18 Absatz 2 des Geldwäschegesetzes kann das für die Feststellung nach Absatz 1 zuständige Finanzamt der registerführenden Stelle bestätigen, dass eine Vereinigung, die einen Antrag nach § 24 Absatz 1 Satz 2 des Geldwäschegesetzes gestellt hat, die nach den §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. ²Hierzu hat die registerführende Stelle dem zuständigen Finanzamt zu bestätigen, dass das Einverständnis der Vereinigung auf Auskunftserteilung nach § 24 Absatz 1 Satz 3 des Geldwäschegesetzes vorliegt.

Text in der Fassung des Artikels 4 Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz G. v. 25. Juni 2021 BGBl. I S. 2083 m.W.v. 1. August 2021

§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

§ 61 hat 1 frühere Fassung und wird in 32 Vorschriften zitiert

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (aufgehoben)

(3) ¹Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. ²§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

Text in der Fassung des Artikels 5 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements G. v. 10. Oktober 2007 BGBl. I S. 2332 m.W.v. 1. Januar 2007

§ 62 Rücklagen und Vermögensbildung

§ 62 hat 3 frühere Fassungen und wird in 34 Vorschriften zitiert

(1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise

1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen;
2. ¹einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). ²Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. ³Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen;
3. ¹der freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel. ²Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden;
4. einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zuführen, wobei die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach Nummer 3 mindert.

(2) ¹Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. ²Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. ³Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.

(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
3. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenauf-ruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

(4) Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

Text in der Fassung des Artikels 1 Ehrenamtsstärkungsgesetz G. v. 21. März 2013 BGBl. I S. 556 m.W.v. 1. Januar 2014

§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

§ 63 hat 2 frühere Fassungen und wird in 31 Vorschriften zitiert

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

(2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

(3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

(4) ¹Hat die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. ²Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

(5) ¹Körperschaften im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes dürfen Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung nur ausstellen, wenn

1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
2. die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Absatz 1 nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

²Die Frist ist taggenau zu berechnen.

Text in der Fassung des Artikels 16 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften G. v. 25. Juli 2014 BGBl. I S. 1266 m.W.v. 31. Juli 2014

§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

§ 64 hat 3 frühere Fassungen und wird in 31 Vorschriften zitiert

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 45.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.

(5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer stän-

dig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
2. Totalisatorbetriebe,
3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

Text in der Fassung des Artikels 27 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) G. v. 21. Dezember 2020 BGBl. I S. 3096; zuletzt geändert durch Artikel 2 G. v. 21.12.2021 BGBl. I S. 5250 m.W.v. 29. Dezember 2020

§ 65 Zweckbetrieb

§ 65 wird in 27 Vorschriften zitiert

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

§ 66 Wohlfahrtspflege

§ 66 wird in 29 Vorschriften zitiert

(1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dient.

(2) ¹Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. ²Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) ¹Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. ²Für Krankenhäuser gilt § 67.

§ 67 Krankenhäuser

§ 67 hat 2 frühere Fassungen und wird in 36 Vorschriften zitiert

(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der

Bundespflegegesetzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegegesetzverordnung) berechnet werden.

(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegegesetzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

Text in der Fassung des [Artikels 10 Jahressteuergesetz 2007 \(JStG 2007\)](#) G. v. 13. Dezember 2006 BGBl. I S. 2878 m.W.v. 1. Januar 2007

§ 67a Sportliche Veranstaltungen

§ 67a hat 3 frühere Fassungen und wird in 33 Vorschriften zitiert

(1) ¹Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. ²Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

(2) ¹Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. ²Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

(3) ¹Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

²Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

³Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

(4) ¹Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes zur Durchführung von sportlichen Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend Sportler teilnehmen, die keine Lizenzsportler sind. ²Alle sportlichen Veranstaltungen einer Saison einer Liga gelten als eine sportliche Veranstaltung im Sinne des Satzes 1. ³Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

Text in der Fassung des [Artikels 12 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften](#) G. v. 11. Dezember 2018 BGBl. I S. 2338 m.W.v. 1. Januar 2021

§ 68 Einzelne Zweckbetriebe

§ 68 hat 6 frühere Fassungen und wird in 34 Vorschriften zitiert

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),
b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,
c) Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen. Die Voraussetzungen des § 66 Absatz 2 sind zu berücksichtigen,
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,

3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und
c) Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen, zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen beziehungsweise Behinderungen unterhalten werden,
5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,
6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,

Anlage 5
Auszug Anwendungserlass zur AO (AEAO) § 67a sportliche
Veranstaltungen

weise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachte Leistungen, soweit das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die insoweit entstehenden Kosten trägt (BFH-Urteile vom 31.7.2013, I R 82/12, BStBl. 2015 II S. 123; vom 18.10.2017, V R 46/16, BStBl. 2018 II S. 672 und vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl. II S. 651).⁴ Der Versorgungsauftrag eines Krankenhauses (§ 8 Abs. 1 Satz 4 Krankenhausentgeltgesetz) regelt, welche Leistungen ein Krankenhaus, unabhängig von der Art der Krankenversicherungsträger, erbringen darf.⁵ Für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung folgt daraus, dass für Leistungen, die außerhalb des Versorgungsauftrages erbracht werden, eine Zuordnung zum Zweckbetrieb Krankenhaus ausscheidet.

¹Für die Zurechnung der Behandlungsleistungen zum Zweckbetrieb Krankenhaus ist es unbeachtlich, wenn die Behandlungen von Patienten des Krankenhauses durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbstständigen Tätigkeit (Einkünfte nach § 19 EStG) erbracht werden.

²Leistungen, die von einem Krankenhaus an dort selbstständig tätige Ärzte erbracht werden, sind grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen.³ Abweichend davon ist die Abgabe von Zytostatika dem Zweckbetrieb zuzuordnen, wenn sie an einen nach § 116 SGB V ermächtigten selbstständig tätigen Arzt zur unmittelbaren Verabreichung bei der ambulanten Behandlung im Krankenhaus erfolgt (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl. II S. 651).

¹Für die Beurteilung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb ist allein § 67 AO maßgebend.² Es müssen nicht zusätzlich die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllt sein.

AEAO zu § 67a – Sportliche Veranstaltungen:

Allgemeines:

1. ¹Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen sportlichen Veranstaltungen des Vereins die Zweckbetriebsgrenze von 45 000 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO).² Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von 45 000 €, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

¹Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (§ 67a Abs. 2 AO).² Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67a Abs. 3 AO.

2. ¹Unter Sportvereinen i.S.d. Vorschrift sind alle gemeinnützigen Körperschaften zu verstehen, bei denen die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) Satzungszweck ist; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesem Satzungszweck entsprechen (§ 59 AO).² § 67a AO gilt also z.B. auch für Sportverbände.³ Sie gilt auch für Sportvereine, die Fußballveranstaltungen unter Einsatz ihrer Lizenzspieler nach der „Lizenzordnung Spieler“ der Organisation „Die Liga-Fußballverband e. V. – Ligaverband“ durchführen.

3. ¹Als sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des

Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben (BFH-Urteil vom 25.7.1996, V R 7/95, BStBl. 1997 II S. 154). ²Eine sportliche Veranstaltung liegt auch dann vor, wenn ein Sportverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine sportliche Darbietung erbringt. ³Die Veranstaltung, bei der die sportliche Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein (BFH-Urteil vom 4.5.1994, XI R 109/90, BStBl. II S. 886).

4. ¹Sportreisen sind als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z. B. Reise zum Wettkampfort). ²Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.

5. ¹Die Ausbildung und Fortbildung in sportlichen Fertigkeiten gehört zu den typischen und wesentlichen Tätigkeiten eines Sportvereins. ²Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen (Sportunterricht) sind daher als „sportliche Veranstaltungen“ zu beurteilen. ³Es ist unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft, dass der Verein mit dem Sportunterricht in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern (z. B. Reitlehrer, Skilehrer, Tennislehrer, Schwimmlehrer) tritt, weil § 67a AO als die speziellere Vorschrift dem § 65 AO vorgeht. ⁴Die Beurteilung des Sportunterrichts als sportliche Veranstaltung hängt nicht davon ab, ob der Unterricht durch Beiträge, Sonderbeiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird.

6. ¹Der Verkauf von Speisen und Getränken – auch an Wettkampfteilnehmer, Schiedsrichter, Kampfrichter, Sanitäter usw. – und die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. ²Diese Tätigkeiten sind gesonderte steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. ³Nach § 64 Abs. 2 AO ist es jedoch möglich, Überschüsse aus diesen Betrieben mit Verlusten aus sportlichen Veranstaltungen, die steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind, zu verrechnen.

7. Wird für den Besuch einer sportlichen Veranstaltung, die Zweckbetrieb ist, mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser – ggf. im Wege der Schätzung – in einen Entgeltsanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und in einen Entgeltsanteil für die Bewirtungsleistungen aufzuteilen.

8. Zur Zulässigkeit einer pauschalen Gewinnermittlung beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ wird auf Nrn. 32 bis 34 des AEAO zu § 64 hingewiesen.

9. ¹Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen in vereinseigenen oder gemieteten Sportstätten (z. B. an der Bande) sowie von Lautsprecheranlagen an Werbeunternehmer ist als steuerfreie Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zu beurteilen. ²Voraussetzung ist jedoch, dass dem Pächter (Werbeunternehmer) ein angemessener Gewinn verbleibt. ³Es ist ohne Bedeutung, ob die sportlichen Veranstaltungen, bei denen der Werbeunternehmer das erworbene Recht nutzt, Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind.

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen auf der Sportkleidung (z. B. auf Trikots, Sportschuhen, Helmen) und auf

Sportgeräten ist stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

10. Die Unterhaltung von Club-Häusern, Kantinen, Vereinsheimen oder Vereinsgaststätten ist keine „sportliche Veranstaltung“, auch wenn diese Einrichtungen ihr Angebot nur an Mitglieder richten.

11. ¹Bei Vermietung von Sportstätten einschließlich der Betriebsvorrichtungen für sportliche Zwecke ist zwischen der Vermietung auf längere Dauer und der Vermietung auf kurze Dauer (z. B. stundenweise Vermietung, auch wenn die Stunden für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden) zu unterscheiden. ²Zur Vermietung öffentlicher Schwimmbäder an Schwimmvereine und zur Nutzung durch Schulen für den Schwimmunterricht siehe Nr. 13 des AEAO zu § 67a.

12. Die Vermietung auf längere Dauer ist dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen, so dass sich die Frage der Behandlung als „sportliche Veranstaltung“ i. S. d. § 67a AO dort nicht stellt.

¹Die Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auf kurze Dauer schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen. ²Sie ist jedoch selbst keine „sportliche Veranstaltung“, sondern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eigener Art. ³Dieser ist als Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO anzusehen, wenn es sich bei den Mietern um Mitglieder des Vereins handelt. ⁴Bei der Vermietung auf kurze Dauer an Nichtmitglieder tritt der Verein dagegen in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Vermietern, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). ⁵Diese Art der Vermietung ist deshalb als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Indizien für eine Mitgliedschaft, die lediglich darauf gerichtet ist, die Nutzung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen eines Vereins zu ermöglichen, sind:

- die Zeit der Mitgliedschaft,
- die Höhe der Beiträge, die die Mitglieder zu entrichten haben, oder auch
- zivilrechtlich eingeschränkte Rechte der Mitglieder.

Für die Zuordnung der entgeltlichen Überlassung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen an ein Gastmitglied zum Zweckbetrieb ist es daher nicht zu beanstanden, wenn die Gastmitgliedschaft wie eine Vollmitgliedschaft ausgestaltet ist und diese nicht nur für einen kurzen Zeitraum eingegangen wird.

Dagegen ist die entgeltliche Überlassung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen an ein Gastmitglied dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, wenn das Gastmitglied per Satzung nur eingeschränkte Rechte eingeräumt bekommt oder die Mitgliedschaft lediglich für einen kurzen Zeitraum (weniger als sechs Monate) eingegangen wird.

13. Durch den Betrieb eines öffentlichen Schwimmbads werden gemeinnützige Zwecke (öffentliche Gesundheitspflege und Sport) unabhängig davon gefördert, ob das Schwimmbad von einem Verein oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art unterhalten wird.

Die verschiedenen Tätigkeiten eines gemeinnützigen Schwimmvereins sind wie folgt zu beurteilen:

a) Schulschwimmen

¹Die Vermietung des Schwimmbads auf längere Dauer an die Träger der Schulen ist als Vermögensverwaltung anzusehen. ²Eine Vermietung auf längere Dauer ist in Anlehnung an Abschnitt 4.12.3 Absatz 2 UStAE¹⁾ bei stundenweiser Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads durch die Schulen anzunehmen, wenn die Nutzung mehr als ein Schulhalbjahr (mindestens sechs Monate) erfolgt. ³Unselbständige Nebenleistungen des Vereins, wie Reinigung des Schwimmbads, gehören mit zur Vermögensverwaltung.

b) Vereinsschwimmen

¹Das Vereinsschwimmen und die Durchführung von Schwimmkursen sind nach Maßgabe des § 67a AO Zweckbetriebe (sportliche Veranstaltungen). ²Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Teilnehmer an den Schwimmkursen Mitglieder des Vereins oder Vereinsfremde sind.

c) Jedermannschwimmen

¹Das Jedermannschwimmen ist insgesamt als Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO anzusehen, wenn die nicht unmittelbar dem Schwimmen dienenden Angebote (z. B. Sauna, Solarium) von untergeordneter Bedeutung sind. ²Schwimmbäder, die danach als Zweckbetriebe begünstigt sind, stehen in keinem schädlichen Wettbewerb zu steuerpflichtigen Schwimmbädern (§ 65 Nr. 3 AO), weil sie i. d. R. anders strukturiert sind (so genannte Spaßbäder) und sich ihre Angebote erheblich von dem im Wesentlichen auf das Schwimmen begrenzten Angebot der Vereinsschwimmbäder unterscheiden.

14. ¹Werden im Zusammenhang mit der Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auch bewegliche Gegenstände, z. B. Tennisschläger oder Golfschläger überlassen, stellt die entgeltliche Überlassung dieser Gegenstände ein Hilfsgeschäft dar, das das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt (BFH-Urteil vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl. II S. 705). ²Bei der alleinigen Überlassung von Sportgeräten, z. B. eines Flugzeugs, bestimmt sich die Zweckbetriebseigenschaft danach, ob die Sportgeräte Mitgliedern oder Nichtmitgliedern des Vereins überlassen werden.

15. § 3 Nr. 26 EStG gilt nicht für Einnahmen, die ein nebenberuflicher Übungsleiter etc. für eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“ erhält.

16. Werden sportliche Veranstaltungen, die im vorangegangenen Veranlagungszeitraum Zweckbetrieb waren, zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder umgekehrt, ist grundsätzlich § 13 Abs. 5 KStG anzuwenden.

Zu § 67a Abs. 1 AO:

17. ¹Bei der Anwendung der Zweckbetriebsgrenze von 45 000 € sind alle Einnahmen der Veranstaltungen zusammenzurechnen, die in dem maßgeblichen Jahr nach den Regelungen der Nrn. 1 bis 15 des AEAO zu § 67a als sportliche Veranstaltungen anzusehen sind. ²Zu diesen Einnahmen gehören insbesondere Eintrittsgelder, Startgelder, Zahlungen für die Übertragung

¹⁾ Nr. 500.

sportlicher Veranstaltungen in Rundfunk und Fernsehen, Lehrgangsgebühren und Ablösezahlungen. ³Zum allgemeinen Einnahmebegriff wird auf die Nrn. 18 und 19 des AEAO zu § 64 hingewiesen.

18. ¹Die Bezahlung von Sportlern in einem Zweckbetrieb i. S. d. § 67a Abs. 1 Satz 1 AO ist zulässig (§ 58 Nr. 8 AO). ²Dabei ist die Herkunft der Mittel, mit denen die Sportler bezahlt werden, ohne Bedeutung.

19. Die Zahlung von Ablösesummen ist in einem Zweckbetrieb i. S. d. § 67a Abs. 1 Satz 1 AO uneingeschränkt zulässig.

20. ¹Bei Spielgemeinschaften von Sportvereinen ist – unabhängig von der Qualifizierung der Einkünfte im Feststellungsbescheid für die Gemeinschaft – bei der Körperschaftsteuerveranlagung der beteiligten Sportvereine zu entscheiden, ob ein Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist. ²Dabei ist für die Beurteilung der Frage, ob die Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO überschritten wird, die Höhe der anteiligen Einnahmen (nicht des anteiligen Gewinns) maßgeblich.

Zu § 67a Abs. 2 AO:

21. Ein Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO ist auch dann möglich, wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 45 000 € nicht übersteigen.

22. ¹Die Option nach § 67a Abs. 2 AO kann bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids widerrufen werden. ²Die Regelungen in Abschnitt 19.2 Abs. 2 und 6 UStAE¹⁾ sind entsprechend anzuwenden. ³Der Widerruf ist – auch nach Ablauf der Bindungsfrist – nur mit Wirkung ab dem Beginn eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres zulässig.

Zu § 67a Abs. 3 AO:

23. ¹Verzichtet ein Sportverein gem. § 67a Abs. 2 AO auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO), sind sportliche Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn an ihnen kein bezahlter Sportler des Vereins teilnimmt und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder im Zusammenwirken mit einem Dritten bezahlt. ²Auf die Höhe der Einnahmen oder Überschüsse dieser sportlichen Veranstaltungen kommt es bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nicht an. ³Sportliche Veranstaltungen, an denen ein oder mehrere Sportler teilnehmen, die nach § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 AO als bezahlte Sportler anzusehen sind, sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. ⁴Es kommt nach dem Gesetz nicht darauf an, ob ein Verein eine Veranstaltung von vornherein als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angesehen oder ob er – aus welchen Gründen auch immer – zunächst irrtümlich einen Zweckbetrieb angenommen hat.

24. ¹Unter Veranstaltungen i. S. d. § 67a Abs. 3 AO sind bei allen Sportarten grundsätzlich die einzelnen Wettbewerbe zu verstehen, die in engem zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt werden. ²Bei einer Mannschaftssportart ist also nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Meisterschaftsspiel die zu beurteilende sportliche Veranstaltung. ³Bei

¹⁾ Nr. 500.

einem Turnier hängt es von der Gestaltung im Einzelfall ab, ob das gesamte Turnier oder jedes einzelne Spiel als eine sportliche Veranstaltung anzusehen ist. ⁴Dabei ist von wesentlicher Bedeutung, ob für jedes Spiel gesondert Eintritt erhoben wird und ob die Einnahmen und Ausgaben für jedes Spiel gesondert ermittelt werden.

25. ¹Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn kein Sportler als Auszubildender teilnimmt, der wegen seiner Betätigung in dieser Sportart als bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 AO anzusehen ist. ²Die Bezahlung von Ausbildern berührt die Zweckbetriebseigenschaft nicht.

26. ¹Ist ein Sportler in einem Kalenderjahr als bezahlter Sportler anzusehen, sind alle in dem Kalenderjahr durchgeführten sportlichen Veranstaltungen des Vereins, an denen der Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. ²Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist das abweichende Wirtschaftsjahr zugrunde zu legen. ³Es kommt nicht darauf an, ob der Sportler die Merkmale des bezahlten Sportlers erst nach Beendigung der sportlichen Veranstaltung erfüllt. ⁴Die Teilnahme unbezahlter Sportler an einer Veranstaltung, an der auch bezahlte Sportler teilnehmen, hat keinen Einfluss auf die Behandlung der Veranstaltung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

27. ¹Die Vergütungen oder anderen Vorteile müssen in vollem Umfang aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden (§ 67a Abs. 3 Satz 3 AO). ²Eine Aufteilung der Vergütungen ist nicht zulässig. ³Es ist also z. B. steuerlich nicht zulässig, Vergütungen an bezahlte Sportler bis zu 520 € im Monat als Ausgaben des steuerbegünstigten Bereichs und nur die 520 € übersteigenden Vergütungen als Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ zu behandeln.

28. ¹Auch die anderen Kosten müssen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden. ²Dies gilt auch dann, wenn an der Veranstaltung neben bezahlten Sportlern auch unbezahlte Sportler teilnehmen. ³Die Kosten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ sind also nicht danach aufzuteilen, ob sie auf bezahlte oder auf unbezahlte Sportler entfallen. ⁴Etwaiger Aufwandsersatz an unbezahlte Sportler für die Teilnahme an einer Veranstaltung mit bezahlten Sportlern ist als eine Ausgabe dieser Veranstaltung zu behandeln. ⁵Aus Vereinfachungsgründen ist es aber nicht zu beanstanden, wenn die Aufwandspauschale (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a) an unbezahlte Sportler nicht als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandelt, sondern aus Mitteln des ideellen Bereichs abgedeckt wird.

29. ¹Trainingskosten (z. B. Vergütungen an Trainer), die sowohl unbezahlte als auch bezahlte Sportler betreffen, sind nach den im Einzelfall gegebenen Abgrenzungsmöglichkeiten aufzuteilen. ²Als solche kommen beispielsweise in Betracht der jeweilige Zeitaufwand oder – bei gleichzeitigem Training unbezahlter und bezahlter Sportler – die Zahl der trainierten Sportler oder Mann-

schaften.³Soweit eine Abgrenzung anders nicht möglich ist, sind die auf das Training unbezahlter und bezahlter Sportler entfallenden Kosten im Wege der Schätzung zu ermitteln.

30.¹Werden bezahlte und unbezahlte Sportler einer Mannschaft gleichzeitig für eine Veranstaltung trainiert, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist, sind die gesamten Trainingskosten dafür Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.²Die Vereinfachungsregelung in Nr. 28 letzter Satz des AEAO zu § 67a gilt entsprechend.

31.¹Sportler des Vereins i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO sind nicht nur die (aktiven) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten, z. B. in einer Mannschaft des Vereins mitwirken.²Für Verbände gilt Nr. 38 des AEAO zu § 67a.

32.¹Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt sind für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen – nicht aber bei der Besteuerung des Sportlers – ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen.²Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen.³Dabei muss es sich um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.

Die Regelung gilt für alle Sportarten.

33.¹Die Regelung über die Unschädlichkeit pauschaler Aufwandsentschädigungen bis zu 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt gilt nur für Sportler des Vereins, nicht aber für Zahlungen an andere Sportler.²Einem anderen Sportler, der in einem Jahr nur an einer Veranstaltung des Vereins teilnimmt, kann also nicht ein Betrag bis zu 6240 € als pauschaler Aufwandsersatz dafür gezahlt werden.³Vielmehr führt in den Fällen des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO jede Zahlung an einen Sportler, die über eine Erstattung des tatsächlichen Aufwands hinausgeht, zum Verlust der Zweckbetriebseigenschaft der Veranstaltung.

34.¹Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt, und vergleichbarer Einrichtungen der Sporthilfe an Spitzensportler sind i. d. R. als Ersatz von besonderen Aufwendungen der Spitzensportler für ihren Sport anzusehen.²Sie sind deshalb nicht auf die zulässige Aufwandspauschale von 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt anzurechnen.³Weisen Sportler die tatsächlichen Aufwendungen nach, so muss sich der Nachweis auch auf die Aufwendungen erstrecken, die den Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe und vergleichbarer Einrichtungen gegenüber stehen.

35.¹Bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft einer Sportveranstaltung nach § 67a Abs. 3 AO ist nicht zu unterscheiden, ob Vergütungen oder andere Vorteile an einen Sportler für die Teilnahme an sich oder für die erfolgreiche Teilnahme gewährt werden.²Entscheidend ist, dass der Sportler aufgrund seiner Teilnahme Vorteile hat, die er ohne seine Teilnahme nicht erhalten hätte.³Auch die Zahlung eines Preisgeldes, das über eine Aufwandsentschädigung hinausgeht, begründet demnach einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

36. ¹Bei einem so genannten Spielertrainer ist zu unterscheiden, ob er für die Trainertätigkeit oder für die Ausübung des Sports Vergütungen erhält. ²Wird er nur für die Trainertätigkeit bezahlt oder erhält er für die Tätigkeit als Spieler nicht mehr als den Ersatz seiner Aufwendungen (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a), ist seine Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft.

37. ¹Unbezahlte Sportler werden wegen der Teilnahme an Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern nicht selbst zu bezahlten Sportlern. ²Die Ausbildung dieser Sportler gehört nach wie vor zu der steuerbegünstigten Tätigkeit eines Sportvereins, es sei denn, sie werden zusammen mit bezahlten Sportlern für eine Veranstaltung trainiert, die ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist (vgl. Nr. 30 des AEAO zu § 67a).

38. ¹Sportler, die einem bestimmten Sportverein angehören und die nicht selbst unmittelbar Mitglieder eines Sportverbandes sind, werden bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft von Veranstaltungen des Verbandes als andere Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen. ²Zahlungen der Vereine an Sportler im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen der Verbände (z. B. Länderwettkämpfe) sind in diesen Fällen als „Zahlungen von Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein“ (hier: Verband) zu behandeln.

39. ¹Ablösezahlungen, die einem steuerbegünstigten Sportverein für die Freigabe von Sportlern zufließen, beeinträchtigen seine Gemeinnützigkeit nicht. ²Die erhaltenen Beträge zählen zu den Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, wenn der den Verein wechselnde Sportler in den letzten zwölf Monaten vor seiner Freigabe bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO war. ³Ansonsten gehören sie zu den Einnahmen aus dem Zweckbetrieb „sportliche Veranstaltungen“.

40. ¹Zahlungen eines steuerbegünstigten Sportvereins an einen anderen (abgebenden) Verein für die Übernahme eines Sportlers sind unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn sie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für die Übernahme eines Sportlers gezahlt werden, der beim aufnehmenden Verein in den ersten zwölf Monaten nach dem Vereinswechsel als bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen ist. ²Zahlungen für einen Sportler, der beim aufnehmenden Verein nicht als bezahlter Sportler anzusehen ist, sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn lediglich die Ausbildungskosten für den den Verein wechselnden Sportler erstattet werden. ³Eine derartige Kostenerstattung kann bei Zahlungen bis zur Höhe von 2557 € je Sportler ohne weiteres angenommen werden. ⁴Bei höheren Kostenerstattungen sind sämtliche Ausbildungskosten im Einzelfall nachzuweisen. ⁵Die Zahlungen mindern nicht den Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“.

Zur steuerlichen Behandlung von Ablösezahlungen bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO vgl. Nrn. 17 und 19 des AEAO zu § 67a.

Zu § 67a Abs. 4 AO:

41. ¹§ 67a Abs. 4 AO ist eine spezielle, ab dem 1.1.2021 geltende Regelung für Organisationsleistungen von Sportdachverbänden, die die sportlichen Veranstaltungen ihrer Mitgliedsvereine organisatorisch ermöglicht. ²Hierunter fällt in aller Regel die Organisation des Ligaspielbetriebes durch den zuständigen Sportdachverband.

Danach sind organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend, d.h. zu mehr als 50%, Amateursportler teilnehmen.

¹Nicht zu den Amateuren gehören die sogenannten „Lizenzsportler“ einer Liga. ²So ist z.B. im Fußballsport Lizenzspieler, wer das Fußballspiel aufgrund eines mit einem Lizenzverein oder einer Kapitalgesellschaft geschlossenen schriftlichen Vertrages betreibt und durch Abschluss eines schriftlichen Lizenzvertrages mit dem Ligaverband zum Spielbetrieb zugelassen ist. ³Der Begriff des „Lizenzsportlers“ beschreibt also einen Status unabhängig von vereinbarten oder erhaltenen Zahlungen.

¹Nicht steuerbegünstigt sind organisatorische Leistungen, die überwiegend den Lizenzsportlern zugutekommen. ²Organisatorische Leistungen für den Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung sind ebenfalls nicht steuerbegünstigt.

¹Bei Sportarten mit Ligabetrieb sind alle sportlichen Veranstaltungen einer Liga, z.B. alle Spiele einer Saison, eine einheitliche sportliche Veranstaltung. ²Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes können somit ligaweise dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, da die Zusammensetzung der spielberechtigten Sportler nach Amateur- und Lizenzspielern dem Dachverband bekannt ist.

¹Unberührt von der steuerbegünstigten Einstufung des Ligabetriebs auf Verbandsebene bleibt die steuerliche Behandlung der einzelnen Ligaspiele als sportliche Veranstaltung auf Ebene der beteiligten Sportvereine. ²Diese richtet sich nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO.

AEAO zu § 68 – Einzelne Zweckbetriebe:**Allgemeines:**

1. ¹§ 68 AO enthält einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe und geht als spezielle Norm der Regelung des § 65 AO vor (BFH-Urteil vom 4.6.2003, I R 25/02, BStBl. 2004 II S. 660). ²Die beispielhafte Aufzählung von Betrieben, die ihrer Art nach Zweckbetriebe sein können, gibt wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung der Begriffe Zweckbetrieb (§ 65 AO) im Allgemeinen und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) im Besonderen.

Zu § 68 Nr. 1 AO:

2. ¹Unter die Begriffe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ fallen Einrichtungen, die gegenüber denen in § 53 Nr. 1 AO genannten Personen Leistungen der Pflege oder Betreuung sowie der Wohnraumüberlassung erbringen und bei denen die Verträge über die Überlassung von Wohnraum und über die Erbringung von Pflege- oder Betreuungsleistungen voneinander abhängig

Anlage 6
BMF-Schreiben (Auszug) zum Steuerabzug gem. § 50a EStG bei
ausl. Sportlern



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 25. November 2010

BETREFF **Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus
künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen**

GZ **IV C 3 - S 2303/09/10002**

DOK **2010/0861549**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen Folgendes:

Inhaltsübersicht

1. Überblick.....	3
1.1. Steuerpflicht nach dem EStG oder KStG.....	3
1.2. Steuerabzug.....	4
1.3. Abgeltungswirkung und Veranlagung.....	5
1.4. Zweifelsfragen beim Steuerabzug.....	6
1.5. Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Doppelbesteuerungs- abkommen (DBA).....	7
2. Steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 50a Absatz 1 i. V. m. § 49 EStG).....	7

2.1.	Abzugstatbestände.....	8
2.1.1.	Einkünfte aus Darbietungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, Nummer 3, 4 und 9 EStG).....	8
2.1.2.	Inländische Verwertung einer Darbietung im Inland (§ 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG).....	9
2.1.3.	Einkünfte aus der Überlassung von Rechten (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG).....	9
2.1.3.1.	Rechte i. S. v. § 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG, § 73a Absatz 2 und 3 EStDV	9
2.1.3.2.	Abgrenzung zwischen Überlassung eines Rechts zur Nutzung und endgültiger Übertragung	10
2.1.4.	Rundfunk- oder Fernsehübertragungen	11
2.2.	Leistungen im Zusammenhang mit einer dem Steuerabzug unterliegenden Vergütung	12
2.2.1.	Ausrüstungsverträge, Werbeverträge und andere Leistungen	12
2.2.2.	Nebenleistungen und Vertragsplitting	12
2.3.	Steuerabzug bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen.....	13
2.4.	Verhältnis von Steuerabzug nach § 50a EStG und Lohnsteuerabzug	14
3.	Steuerabzug	15
3.1.	Abzugsverpflichteter (§ 50a Absatz 5 Satz 2 EStG).....	15
3.2.	Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG).....	16
3.2.1.	Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten in EU- oder EWR-Fällen	17
3.2.2.	Steuerabzug in Kostenerstattungsfällen.....	18
3.3.	Höhe des Steuersatzes (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG).....	18
3.3.1.	Allgemeiner Steuersatz.....	18
3.3.2.	Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).....	19
4.	Haftung und Nachforderung.....	20
4.1.	Haftung und Nachforderung gegenüber dem Vergütungsschuldner	20
4.2.	Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger.....	20
5.	Zuständigkeit und Verfahren für den Quellensteuerabzug.....	20
5.1.	Zuständigkeit.....	20
5.2.	Verfahren.....	22
6.	Veranlagungsverfahren nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG	23
7.	Entlastung auf Grund von DBA	23
7.1.	Verhältnis der DBA zum innerstaatlichen Recht	23
7.2.	Begriff „Künstler“ und „Sportler“ i. S. d. DBA.....	24
7.3.	Einkünfte aus künstlerischer oder sportlicher Tätigkeit i. S. d. DBA	25
7.4.	Abgrenzung zwischen Tätigkeitsvergütungen und Lizenzgebühren.....	26
8.	Steuererlass in besonderen Fällen	28
9.	Beispiele.....	28
10.	Schlussregelung.....	54

Dieses Freistellungsverfahren ist vom Finanzamt nach Abschluss des Steuerabzugsverfahrens durchzuführen. Es kann nicht bereits im Vorhinein, zur Vermeidung eines Steuerabzugs, in Anspruch genommen werden.

1.5. Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

12 Ist in einem DBA festgelegt, dass die abzugspflichtige Vergütung nicht oder nur nach einem vom EStG oder KStG abweichenden niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann, darf der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nur unterlassen oder nach dem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)¹ eine entsprechende Bescheinigung erteilt hat (Freistellung im Steuerabzugsverfahren, § 50d Absatz 2 EStG). Wegen der Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 7. Mai 2002 (BStBl I S. 521), sowie die im Internet veröffentlichten Merkblätter des BZSt verwiesen.

13 (leer)

2. Steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 50a Absatz 1 i. V. m. § 49 EStG)

14 Bei der Besteuerung nach einem der Tatbestände des § 49 Absatz 1 EStG sind die im Inland entfaltenen Aktivitäten maßgebend. Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 EStG nicht angenommen werden können (§ 49 Absatz 2 EStG).

15 Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist grundsätzlich unabhängig von einer Einkünfteerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers vorzunehmen. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist dem Veranlagungsverfahren gem. § 50 Absatz 2 EStG bzw. dem Freistellungsverfahren nach § 155 Absatz 1 Satz 3 AO vorbehalten. Fehlt es an einer Einkünfteerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers, kann der Vergütungsschuldner ausnahmsweise vom Steuerabzug absehen, wenn ihm gegenüber die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht durch den Vergütungsgläubiger nachgewiesen wurde; § 90 Absatz 2 AO ist anwendbar. Soweit der Nachweis nicht gelingt, ist der Steuerabzug vorzunehmen. Der Vergütungsgläubiger ist insoweit auf die Möglichkeit des Freistellungsverfahrens (siehe Rz. 10, 11) zu verweisen (BFH vom 7. November 2001 -

¹ Bundeszentralamt für Steuern, Tel.: (0228) 406-0, Internet: www.bzst.de.

BStBl 2002 II S. 861). Unterlässt der Vergütungsschuldner in diesen Fällen den Steuerabzug, kann er für die entgangene Steuer in Haftung genommen werden (§ 50a Absatz 5 Satz 4 EStG).

Zu Kostenerstattungsfällen an Amateure (Amateurmannschaften, Amateurmusiker, Laienschauspieler) siehe Rz. 51.

2.1. Abzugstatbestände

2.1.1. Einkünfte aus Darbietungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, Nummer 3, 4 und 9 EStG)

- 16 Dem Steuerabzug unterliegen Einkünfte aus im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG). Dazu gehören z. B. Entgelte aus Werbeeinnahmen, Ausrüstungsverträgen, Autogrammstunden, die im Zusammenhang mit der Darbietung stehen (siehe Rz. 30 ff.).

Unerheblich ist, welcher Einkunftsart die Darbietung zuzuordnen ist. Neben der gewerblichen Darbietung werden auch Darbietungen im Rahmen einer freiberuflichen oder nichtselbständigen Tätigkeit oder als sonstige Leistung i. S. d. § 22 Nummer 3 EStG erfasst. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 oder 3 EStG unterliegen.

- 17 Eine Darbietung i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG liegt vor, wenn etwas aufgeführt, gezeigt oder vorgeführt wird, z. B. Ausstellungen, Konzerte, Theateraufführungen, Shows, Turniere oder Wettkämpfe. Dabei kommt es weniger auf den Status des Vergütungsgläubigers als Künstler, Sportler oder Artist an, als vielmehr auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung. Der Begriff Darbietung ist weit zu verstehen; auch nichtöffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film, Funk, Fernsehen oder zur Herstellung von Bild- und Tonträgern fallen hierunter. Zu den unterhaltenden Darbietungen gehören z. B. Talkshows, Quizsendungen, besonders choreographisch gestaltete Modenschauen sowie Feuerwerke und Lasershows. Hingegen zählen wissenschaftliche Vorträge und Seminare nicht dazu.

2.2. Leistungen im Zusammenhang mit einer dem Steuerabzug unterliegenden Vergütung

- 30 In den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG ist der Steuerabzug auch auf Einkünfte aus mit der Darbietung zusammenhängenden Leistungen vorzunehmen. Eine Leistung hängt mit einer Darbietung zusammen, wenn sie im sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang mit ihr erfolgt.

2.2.1. Ausrüstungsverträge, Werbeverträge und andere Leistungen

- 31 Einkünfte aus Ausrüstungsverträgen (Sponsoring), Werbeverträgen, Vergütungen für Autogrammstunden, Interviews usw. gehören zu den Einkünften aus den mit der Darbietung oder der Verwertung zusammenhängenden Leistungen, soweit sie in sachlichem Zusammenhang mit der jeweiligen Darbietung bzw. Verwertung stehen.
- 32 Bei einheitlichen Verträgen, die eine Gesamtvergütung vorsehen, sind die Einzelbestandteile des Vertrages in einen dem Steuerabzug und einen nicht dem Steuerabzug unterliegenden Vergütungsbestandteil aufzuteilen. Ist die Vergütung für die Hauptleistung in einen dem Steuerabzug und einen nicht dem Steuerabzug unterliegenden Teil aufzuteilen, so ist der hierfür erforderliche Aufteilungsmaßstab auch auf die Vergütung für die Nebenleistung anzuwenden.

2.2.2. Nebenleistungen und Vertragsplitting

- 33 Zu den Leistungen, die mit den Darbietungen zusammenhängen, zählen auch technische Nebenleistungen wie Bühnenbild, Beleuchtung, Tontechnik, Kostüme usw. und Vermittlungsleistungen, soweit sie Teil der Gesamtleistung sind. Voraussetzung für die Einbeziehung dieser Nebenleistungen ist, dass sie auf Grund des bestehenden Vertragsverhältnisses Teil der von dem Vergütungsgläubiger erbrachten Gesamtleistung sind, für die eine Gesamtvergütung gezahlt wird.
- 34 Werden diese Nebenleistungen auf der Grundlage besonderer Verträge, die der inländische Veranstalter mit Dritten abgeschlossen hat, von einem anderen als dem Darbietenden oder dem die Darbietung Verwertenden erbracht, sind die dafür gezahlten Entgelte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer einzubeziehen. Dies gilt nicht, wenn der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf die Wahl und den Umfang der Leistungen des Dritten ausüben kann. Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist in diesen Fällen auch gegenüber

dem Dritten vorzunehmen. Die Nebenleistungen sind dem Darbietenden außerdem zuzurechnen, wenn er oder eine ihm nahe stehende Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG an dem die Nebenleistungen erbringenden Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Viertel beteiligt ist oder eine wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen dem Darbietenden und dem Dritten besteht.

2.3. Steuerabzug bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen

- 35 Wenn eine Vergütung von einem Vergütungsgläubiger an einen anderen beschränkt Steuerpflichtigen (Vergütungsgläubiger der 2. Stufe) weitergereicht wird, ist der Steuerabzug nach § 50a EStG grundsätzlich auf jeder Stufe vorzunehmen, auf der die Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 50a EStG vorliegen. So ist z. B. ein Steuerabzug nach § 50a EStG zum einen auf die Vergütung des Veranstalters an eine beschränkt steuerpflichtige Konzertagentur einzubehalten, aber ebenso von der Konzertagentur für die Vergütung an den bei ihr unter Vertrag stehenden beschränkt steuerpflichtigen Künstler. Dies folgt aus dem Umstand, dass die Einkommen- und Körperschaftsteuer subjektbezogen erhoben werden. Auch wenn z. B. die Konzertagentur selbst im Inland nicht dem Steuerabzug unterliegt, hat sie für die Künstler den Steuerabzug vorzunehmen.
- 36 Weitergereichte Vergütungen können in den Fällen des § 50a Absatz 3 EStG regelmäßig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Das gilt auch, wenn die weitergereichte Vergütung ihrerseits nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG unterliegt. Erfolgt die Weiterleitung der Vergütung zu einem Zeitpunkt nach Vornahme des Steuerabzugs, kann eine korrigierte Steueranmeldung abgegeben werden. Zum Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten siehe weitergehend Rz. 46 ff.
- 37 Der Vergütungsschuldner der 2. Stufe kann ausnahmsweise vom Steuerabzug absehen, wenn die an ihn gezahlte Vergütung bereits einmal dem Bruttosteuerabzug unterlegen hat (§ 50a Absatz 4 Satz 1 EStG). Dies gilt nicht, wenn er als Vergütungsgläubiger der 1. Stufe Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 50a Absatz 3 EStG geltend macht (siehe Rz. 46), die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG beantragt oder die Erstattung der Abzugsteuer begehrt (§ 50a Absatz 4 Satz 2 EStG). Zur Zuständigkeit in diesen Fällen siehe Rz. 59 ff. Wird im Nachhinein die Abzugsteuer von der Finanzbehörde

Artist die Lohnsteuer trägt; übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer, beträgt der Pauschsteuersatz 25 Prozent (R 39d Absatz 4 LStR 2008).³

3. Steuerabzug

3.1. Abzugsverpflichteter (§ 50a Absatz 5 Satz 2 EStG)

- 40 Der Vergütungsschuldner hat den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen. Vergütungsschuldner ist, wer zivilrechtlich die Vergütungen schuldet, die die Tatbestände der dem Steuerabzug unterliegenden beschränkten Einkommensteuerpflicht erfüllen. Die Abzugsverpflichtung kann nicht mit befreiender Wirkung vertraglich auf Dritte übertragen werden.
- 41 Regelmäßig ist der Veranstalter der Vergütungsschuldner. Veranstalter ist, wer in organisatorischer und finanzieller Hinsicht für die Veranstaltung verantwortlich ist, wer deren Vorbereitung und Durchführung übernimmt und dabei das unternehmerische Risiko trägt. Tritt als Veranstalter nach außen ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde auf, so ist dieses steuerrechtlich als Abzugsverpflichteter i. S. d. § 50a Absatz 5 EStG anzusehen; das BFH-Urteil vom 17. Februar 1995 (BStBl II S. 390) ist entsprechend anzuwenden.
- 42 Organisiert ein beschränkt steuerpflichtiger Darbietender (Vergütungsgläubiger) im Inland eine Veranstaltung selbst (Eigenveranstalter), sind die Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 50a EStG dem Grunde nach erfüllt. Vergütungsschuldner wären - bei öffentlichen Veranstaltungen - die Eintrittskartenkäufer. Aus tatsächlichen Gründen wird jedoch in diesen Fällen weder der Steuerabzug für die Eintrittsgelder einbehalten, noch kann der einzelne Eintrittskartenkäufer als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. In diesen Fällen ist die Steuer durch Nachforderungsbescheid vom ausländischen Darbietenden als Vergütungsgläubiger zu erheben. Soweit der Vergütungsgläubiger Vergütungen an Künstler usw. weiterleitet, ist er seinerseits als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet, siehe Rz. 35 ff.

Die Abzugsverpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Vergütungsschuldner im Inland seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz oder

³ Zur Frage der steuerlichen Behandlung nichtselbständiger Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Artisten ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ergeht ein gesondertes BMF-Schreiben.

einen ständigen Vertreter hat. Eine Abzugsverpflichtung besteht z. B. schon bei einer ausländischen Künstlerverleih- oder Verwertungsgesellschaft, die einen Künstler ins Inland verleiht, oder bei einer Veranstaltung im Inland mit ausländischem Veranstalter. Abzugsverpflichtet i. S. d. § 50a EStG ist darüber hinaus ein ausländischer Arbeitgeber für im Inland eingesetzte, beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, z. B. ein ausländischer Sportverein, der angestellte Spieler bei einer Sportveranstaltung im Inland einsetzt oder ein ausländisches Orchester, welches angestellte Musiker im Inland für eine Darbietung einsetzt. Soweit ein ausländischer Veranstalter Vergütungen an den Vergütungsgläubiger der 2. Stufe weiterleitet, ist er seinerseits als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet. Wegen Einzelheiten bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen siehe Rz. 35.

- 43 Bei Vergütungen an Beauftragte trifft in den Fällen des § 50a Absatz 6 EStG den Vergütungsschuldner keine Verpflichtung zum Steuerabzug. Beauftragte im Sinne dieser Vorschrift sind z. B. die GEMA oder ähnliche inländische oder ausländische Rechtsträger. Der Beauftragte ist bei Leistungen an Vergütungsgläubiger der 2. Stufe seinerseits zum Steuerabzug verpflichtet. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ist der nach dem Verteilungsplan zu leistende Betrag. § 73f EStDV regelt in diesen Fällen die weiteren Einzelheiten des Steuerabzuges.

3.2. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG)

- 44 Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen, wobei vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten des Vergütungsgläubigers nur insoweit zu den Einnahmen gehören, als die Fahrt- und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 EStG übersteigen. Übernommene Reisekosten Dritter mindern nicht die Bemessungsgrundlage nach § 50a Absatz 2 EStG, können aber ggf. als Betriebsausgaben/Werbungskosten bei dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 3 EStG berücksichtigt werden (siehe Rz. 46).
- 45 Die Umsatzsteuer wird für Leistungen i. S. d. § 13b UStG, die nach dem 31. Dezember 2001 erbracht werden, nicht mehr vom Erbringer der Leistung geschuldet (BMF-Schreiben vom

5. Dezember 2001 - BStBl I S. 1013). Die Umsatzsteuer gehört insoweit nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50a EStG.

3.2.1. Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten in EU- oder EWR-Fällen

- 46 Bei Vergütungsgläubigern i. S. d. Rz. 05 kann der Vergütungsschuldner von den Einnahmen in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, wenn die Betriebsausgaben oder Werbungskosten
- in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG stehen und
 - dem Vergütungsschuldner in einer für die zuständige Finanzbehörde nachprüfbaren Form - z. B. durch Rechnungskopien - nachgewiesen wurden oder von dem Vergütungsschuldner übernommen worden sind.

Ein darüber hinausgehender Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist nicht möglich. Soweit bei dem Vergütungsgläubiger andere als die in Rz. 44 genannten Aufwendungen angefallen sind, können diese ggf. als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den Einnahmen abgezogen werden.

- 47 Als Kosten, die wirtschaftlich in der Weise unmittelbar mit der im Inland ausgeübten Tätigkeit zusammenhängen, dass sie sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, sind nur solche Kosten zu verstehen, welche nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit den betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen. Dies erfordert eine konkrete Zuordnung der Aufwendungen zu den inländischen Einkünften. Ein bloßer Veranlassungszusammenhang genügt für die in § 50a Absatz 3 Satz 1 EStG geforderte Unmittelbarkeit nicht.⁴ Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang fehlt z. B. bei Gemeinkosten wie der Absetzung für Abnutzung, die sich von der in Rede stehenden konkreten Tätigkeit trennen lassen, weil sie dem Vergütungsgläubiger in jedem Fall entstehen würden. Dagegen ist der Abzug der Kosten nicht davon abhängig, ob die Kosten im In- oder im Ausland angefallen sind.

⁴ Im Einzelnen kann insoweit jedenfalls im Ausgangspunkt auf die einschlägige Spruchpraxis des BFH zu § 3c EStG (siehe dazu BFH vom 11. Februar 1993 - BStBl II S. 450 -, vom 29. Mai 1996 - BStBl 1997 II S. 60 -) zurückgegriffen werden.

- 48** Betriebsausgaben oder Werbungskosten werden im Zeitpunkt der Vornahme des Steuerabzugs nur insoweit berücksichtigt, als es sich bei diesen um tatsächlich geleistete Aufwendungen handelt. Soweit die Betriebsausgaben oder Werbungskosten bereits entstanden oder veranlasst, aber noch nicht abgeflossen sind, mindern sie die für den Steuerabzug maßgeblichen Einkünfte nicht. Die insoweit noch nicht abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten können durch Korrektur der Steueranmeldung bzw. im Wege der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer nachträglich berücksichtigt werden.
- 49** Der Vergütungsschuldner hat die ihm nachgewiesenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu dokumentieren, in der Regel durch Aufbewahrung der Rechnungskopien oder andere vom Vergütungsgläubiger vorgelegte Nachweise (§ 73d Absatz 1 Satz 2 EStDV). Er hat Höhe und Art der Betriebsausgaben oder Werbungskosten aufzuzeichnen (§ 73d Absatz 1 Nummer 3 EStDV) und dem Finanzamt bei Abgabe der Steueranmeldung zum Steuerabzug nach § 50a EStG mitzuteilen (§ 73e Satz 2 EStDV).
- 50** Der Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten wird auch beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i. S. d. § 32 Absatz 4 KStG im hier beschriebenen Umfang gewährt. § 50a Absatz 3 Satz 3 EStG geht insoweit § 8 Absatz 6 KStG vor.

3.2.2. Steuerabzug in Kostenerstattungsfällen

- 51** Werden Amateuren (Amateurmannschaften, Amateurmusikern, Laienschauspielern) ausschließlich Kosten i. S. d. Rz. 46 erstattet bzw. vom Veranstalter übernommen, so ist kein Steuerabzug nach § 50a Absatz 2 EStG vorzunehmen. Werden jedoch Preisgelder, Siegprämien oder ähnliche Vergütungen gezahlt, so ist grundsätzlich ein Steuerabzug vorzunehmen.

3.3. Höhe des Steuersatzes (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG)

3.3.1. Allgemeiner Steuersatz

- 52** Der Steuersatz gem. § 50a Absatz 2 EStG beträgt beim Bruttosteuerabzug 15 Prozent der Einnahmen. Beim Nettosteuerabzug (§ 50a Absatz 3 EStG) beträgt der Steuersatz 30 Prozent von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden

Einnahmen, wenn der Vergütungsgläubiger eine natürliche Person oder Personengesellschaft (z. B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts) ist. Ist der Vergütungsgläubiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beträgt er 15 Prozent von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden Einnahmen.

Zusätzlich zu dem Steuerabzug nach § 50a EStG ist ein Solidaritätszuschlag nach § 3 Absatz 1 Nummer 6 SolZG zu erheben.

3.3.2. Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG)

53 Ein Steuerabzug wird bei Einkünften i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen. Die Milderungsregelung ist nur auf die unmittelbaren Einnahmen aus inländischen Darbietungen anzuwenden. Einnahmen aus der Verwertung der Darbietungen nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG fallen nicht unter die Milderungsregelung.

54 Sind mehrere Personen als Darbietende Gläubiger der Vergütung für eine Darbietung, ist die Milderungsregelung für jede Person auf die auf sie entfallende Vergütung anzuwenden. Dabei ist die Gesamtvergütung gleichmäßig nach Köpfen aufzuteilen, soweit die Empfänger keinen anderen Aufteilungsmaßstab darlegen. Dies gilt entsprechend für Personengesellschaften, soweit an der Personengesellschaft ausschließlich die auftretenden Personen beteiligt sind.

Ist eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gläubiger der Vergütung (z. B. Verein), erzielt diese als juristische Person die Einnahmen aus der Darbietung allein. Eine Aufteilung auf die an der Körperschaft beteiligten Personen ist nicht zulässig.

55 Unter dem Begriff der Darbietung in § 50a Absatz 2 Satz 3 EStG ist für Zwecke der Anwendung der Milderungsregelung der einzelne Auftritt zu verstehen. Eine (vertragliche) Aufteilung der Vergütung in mehrere Teilbeträge hat insoweit keine Auswirkung. Werden an einem Tag mit einem oder mehreren Veranstaltern mehrere Auftritte durchgeführt, ist die Milderungsregelung je Auftritt anzuwenden. Proben sind keine Auftritte.

4. Haftung und Nachforderung

4.1. Haftung und Nachforderung gegenüber dem Vergütungsschuldner

- 56 Der Vergütungsschuldner haftet für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 50a Absatz 5 Satz 4 EStG, § 73g EStDV). Eine Haftung kommt auch dann in Frage, wenn der Vergütungsschuldner beim Steuerabzug Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt hat, ohne dass hierfür die Voraussetzungen vorlagen (siehe Rz. 46 ff.) bzw. unzutreffenderweise keine Einkünfteerzielungsabsicht angenommen hat (siehe Rz. 15). Die Haftungsinanspruchnahme ist unabhängig von den Rechten des Vergütungsgläubigers aus einem DBA zulässig (§ 50d Absatz 1 Satz 10 EStG).
- 57 Darüber hinaus kann gegenüber dem Vergütungsschuldner anstelle eines Haftungsbescheides ein Nachforderungsbescheid gem. § 167 Absatz 1 Satz 1 AO erlassen werden (BFH vom 13. September 2000 - BStBl 2001 II S. 67).

4.2. Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger

- 58 Soweit die Haftung des Vergütungsschuldners reicht, sind der Vergütungsschuldner und der Vergütungsgläubiger Gesamtschuldner. Die Steuer- oder Haftungsschuld kann vom zuständigen Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem der Gesamtschuldner geltend gemacht werden (§ 73g EStDV). Der Vergütungsgläubiger kann unter den Voraussetzungen des § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG durch Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers durch Nachforderungsbescheid ist nicht davon abhängig, ob ihm die nicht ordnungsgemäße Einbehaltung oder Abführung der Abzugsteuer bekannt war. Bei diesem Nachforderungsbescheid handelt es sich nicht um einen Bescheid i. S. d. § 167 Absatz 1 Satz 1 AO.

5. Zuständigkeit und Verfahren für den Quellensteuerabzug

5.1. Zuständigkeit

- 59 Die nach § 50a EStG einbehaltene Steuer ist bei dem für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt anzumelden und an dieses abzuführen. Ist der Vergütungsschuldner keine Körperschaft und stimmen Betriebs- und Wohnsitzfinanzamt nicht überein, ist die

- 69 Ein Anspruch auf Steuerbefreiung nach einem DBA kann nicht im Rahmen der Steueranmeldung, sondern nur in einem besonderen Erstattungsverfahren gem. § 50d Absatz 1 Satz 2 EStG gegenüber dem BZSt geltend gemacht werden.
- 70 Gegen einen Haftungs- oder Nachforderungsbescheid ist der Einspruch (§ 347 AO) gegeben.
- 71 (leer)

6. Veranlagungsverfahren nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG

- 72 Grundsätzlich gilt die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Vergütungsgläubigers für Einkünfte i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG durch den Steuerabzug als abgegolten (§ 50 Absatz 2 Satz 1 EStG, § 32 Absatz 1 KStG). Vergütungsgläubiger i. S. d. Rz. 05 Satz 3 können die Abgeltungswirkung des Steuerabzuges jedoch durch einen Antrag auf Veranlagung (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG, § 32 Absatz 2 Nummer 2 KStG) durchbrechen. Bei dieser Antragsveranlagung gelten die für beschränkt Steuerpflichtige einschlägigen Regelungen des § 50 Absatz 1 EStG.
- 73 Die Zuständigkeit richtet sich in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG nach den allgemeinen Regelungen des § 19 Absatz 2 AO. Bei mehreren Auftritten/Verwertungen oder Tourneen (mehrfacher örtlicher Zuständigkeit) ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der erste Auftritt/die erste Verwertung stattfindet oder die Tournee beginnt, es sei denn, die zuständigen Finanzbehörden einigen sich auf eine andere zuständige Finanzbehörde (§ 25 AO).

7. Entlastung auf Grund von DBA

7.1. Verhältnis der DBA zum innerstaatlichen Recht

- 74 Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist ungeachtet eines DBA in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Absatz 1 Satz 1 EStG).
- 75 Der Vergütungsschuldner kann den Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das BZSt auf Antrag bescheinigt hat, dass die Voraussetzungen dafür nach einem DBA vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach § 50d Absatz 2 Satz 1 EStG). Die Freistellung im

Steuerabzugsverfahren ist in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG auch möglich, wenn das BZSt den Vergütungsschuldner auf Antrag hierzu allgemein ermächtigt hat (Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Absatz 5 EStG). Einzelheiten zum Kontrollmeldeverfahren enthält das BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2002 (BStBl I S. 1386).

Ist die Abzugsteuer nach § 50a EStG bereits vom Vergütungsschuldner einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt worden, kann eine Entlastung auf Grund von DBA durch Erstattung der zuviel erhobenen Abzugsteuer nach § 50d Absatz 1 Satz 2 EStG durch das BZSt erfolgen.

- 76 Auch Haftungsbescheide gem. § 50a Absatz 5 Satz 4 EStG (siehe Rz. 56) sind zunächst ungeachtet eines DBA von den zuständigen Finanzbehörden zu erlassen. Trotzdem kann die Erstattung nach § 50d Absatz 1 EStG vom Vergütungsgläubiger beantragt werden. Eine Freistellungsbescheinigung nach § 50d Absatz 2 EStG kann im Falle eines Haftungsbescheides nicht mehr beantragt werden, da die Vergütung bereits zugeflossen ist.
- 77 Wurde der Steuerabzug nicht oder nicht ordnungsgemäß durchgeführt, kann die Steuer auch gegenüber dem Vergütungsgläubiger nachgefordert werden (siehe Rz. 58). Die Vorschriften des anzuwendenden DBA sind bei der Ermittlung der Höhe der Nachforderung unmittelbar zu beachten. Erforderlichenfalls wirkt das BZSt im Wege der Amtshilfe bei der Prüfung des Besteuerungsanspruchs nach dem einschlägigen DBA mit.
- 78 Die Regelungen der DBA gehen dem innerstaatlichen Steuerrecht als Sonderregelungen vor (§ 2 AO), soweit nicht ein Gesetz eine ausdrücklich vom DBA abweichende Regelung vorsieht. Besteht daher auf Grund des jeweils einschlägigen DBA (vorbehaltlich der die DBA-Anwendung modifizierenden Regelungen, z. B. in § 50d EStG) bei Einkünften eines ausländischen Unternehmens - ohne inländische Betriebsstätte i. S. d. DBA - aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen nur ein deutsches Besteuerungsrecht, kann eine Freistellung oder Erstattung nach § 50d Absatz 1 oder 2 EStG nicht erfolgen.

7.2. Begriff „Künstler“ und „Sportler“ i. S. d. DBA

- 79 Auf DBA-Ebene ist weder der Künstler- noch der Sportlerbegriff abschließend definiert. Der Ausdruck Künstler umfasst unter anderem Bühnen- und Filmschauspieler sowie

Schauspieler, die in der Werbung auftreten. Der Begriff des Sportlers ist nicht auf die Teilnehmer an den klassischen Disziplinen beschränkt. So fällt z. B. Schach unter den Anwendungsbereich des Artikels 17 OECD-MA.

- 80 Die Tätigkeit als Künstler, Musiker oder Sportler i. S. d. dem Artikel 17 Absatz 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Vorschriften muss im Inland persönlich ausgeübt werden. Unter den Regelungsbereich fallen nur vortragende Künstler, nicht jedoch Tätigkeiten, die in der Herstellung eines Werkes bestehen (sog. werkschaffende Künstler, z. B. Maler, Bildhauer, Komponisten, Bühnenbildner, Choreographen, Drehbuchautoren und Regisseure; zu letzteren BFH vom 18. Juli 2001 - BStBl 2002 II S. 410).

7.3. Einkünfte aus künstlerischer oder sportlicher Tätigkeit i. S. d. DBA

- 81 Zum Anwendungsbereich der dem Artikel 17 OECD-MA entsprechenden DBA-Vorschriften zählen auch die Einkünfte von Künstlern oder Sportlern aus der Teilnahme an staatsbürgerlichen, sozialen, religiösen oder mildtätigen Tätigkeiten (z. B. anlässlich von Wohltätigkeitsveranstaltungen), soweit diese unterhaltenden Charakter haben.
- 82 Zu den Einkünften des individuellen Auftritts des Künstlers oder Sportlers gehören auch die Einkünfte aus Werbe-, Ausrüstungs- und ähnlichen Verträgen, soweit sie unmittelbar oder mittelbar mit dem Auftritt im Inland zusammenhängen. Insoweit ist eine Freistellung nach § 50d EStG nicht möglich.
- 83 Unter Artikel 17 Absatz 1 OECD-MA entsprechende DBA-Vorschriften fallen grundsätzlich nicht die Einkünfte aus Werbeverträgen von Sportlern/Künstlern, die zwar das Image und den Namen des Sportlers/Künstlers verwerten, aber nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sportlichen/künstlerischen Darbietung stehen und aus Vermittlungstätigkeiten. Dies gilt auch für ehemalige, nicht mehr aktive Sportler.⁶
- 84 Durch Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende DBA-Vorschriften werden die Grundsätze des Absatzes 1 für den Vertragsstaat, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt, auf die Fälle ausgedehnt, in denen die Einkünfte aus dieser Tätigkeit nicht dem

⁶ Eine Ausnahme besteht für das DBA Österreich, in dessen Artikel 17 das allgemeine Persönlichkeitsrecht erfasst ist.

Künstler oder Sportler, sondern einer dritten Person zufließen (BFH vom 4. März 2009 - BStBl II S. 625). Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen das Entgelt für den Auftritt von Künstlern oder Sportlern an eine juristische Person, wie z. B. eine Management-Gesellschaft oder eine Künstlergesellschaft, gezahlt wird.

- 85 Enthält das jeweils einschlägige DBA eine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, verbleibt es bei einer Besteuerung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG. Eine Freistellungsbescheinigung kann in diesen Fällen nicht erteilt werden. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Nebenleistungen, die auf mit Dritten abgeschlossenen Verträgen beruhen.

Beim BZSt ist ein regelmäßig aktualisiertes Merkblatt mit einer Übersicht erhältlich, ob und ggf. inwieweit die verschiedenen deutschen DBA von Artikel 17 Absatz 1 und 2 OECD-MA abweichen.⁷

7.4. Abgrenzung zwischen Tätigkeitsvergütungen und Lizenzgebühren

- 86 Artikel 12 Absatz 2 OECD-MA definiert den Begriff „Lizenzgebühren“ für Zwecke der Anwendung des Abkommens. Unter Artikel 12 Absatz 2 des OECD-MA fallen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von Urheberrechten zur Nutzung, auch wenn sie nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3, sondern dem nach Nummer 1 oder 2 EStG unterliegen (siehe Rz. 26 ff.).

- 87 Bei Entscheidung der Frage, ob und inwieweit Vergütungen, die an Künstler gezahlt werden, als Tätigkeitsvergütungen oder Lizenzgebühren i. S. d. DBA zu behandeln sind, ist Folgendes zu beachten:

- a) Das Entgelt gilt als eine Lizenzgebühr, wenn es z. B. an Komponisten oder Liedtexter für die Überlassung von Verwertungsrechten gezahlt wird. Dies umfasst z. B. Vergütungen von Verwertungsgesellschaften dieses Personenkreises.
- b) Der Begriff der Darbietung ist weit zu verstehen. Darbietungen sind auch nichtöffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film, Funk, Fernsehen und zur

⁷ Das Merkblatt und andere Vordrucke sowie die Abkommenstexte der DBA können im Internet unter <http://www.bzst.bund.de> (Abzugsteuerentlastung → Freistellung/Erstattung → Merkblätter → Merkblätter 2009 → Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler nach Rechtslage ab 1.1.2009) abgerufen werden.

Herstellung von Ton- und Bildträgern. Der Charakter einer Unterhaltungsdarbietung geht nicht dadurch verloren, dass im Augenblick der Darbietung kein Publikum anwesend ist. Auch die Darbietung von Studiomusikern zielt darauf ab, zur Unterhaltung des Publikums beizutragen.

- c) Das Entgelt ist aufzuteilen, wenn es für einen öffentlichen Auftritt und für die Verwertung auf Bild- und Tonträgern gezahlt wird. Falls keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Aufteilung vorliegen (z. B. Dienstleistungs- und Verwertungsvertrag wird mit verschiedenen Vertragspartnern abgeschlossen), können 80 Prozent der persönlich ausgeübten Tätigkeit und 20 Prozent deren Verwertung zugeordnet werden.
- d) Bei werkschaffenden Künstlern (z. B. Bühnenbildner, Choreographen) können 40 Prozent der persönlich ausgeübten Tätigkeit und 60 Prozent deren Verwertung zugeordnet werden, falls keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Aufteilung vorliegen.
- e) Das Entgelt für eine Live-Übertragung gilt abkommensrechtlich nicht als Lizenzgebühr, sondern als Entgelt für persönlich ausgeübte Tätigkeit.
- f) Vergütungen an Filmschauspieler werden für eine - in der Regel nichtselbständige - künstlerische Tätigkeit gezahlt (BMF-Schreiben vom 5. Oktober 1990 - BStBl I S. 638, Tz. 1.1.2.). Ein Verwertungsrecht an dem Film, in dem er mitgewirkt hat, steht dem Filmschauspieler regelmäßig nicht zu. Abweichende Regelungen in den DBA sind zu beachten; so kann in einem DBA geregelt sein, dass Artikel 17 (Künstler) als Spezialnorm dem Artikel 15 (unselbständige Arbeit) vorgeht.

88 Die DBA weisen das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren grundsätzlich dem Vertragsstaat zu, in dem der Lizenzgeber ansässig ist. In diesen Fällen kann eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren erteilt werden. Allerdings gibt es auch DBA, die Deutschland als Quellenstaat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht einräumen. Eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren kann nur für den Betrag erfolgen, der die nach dem jeweils einschlägigen DBA zulässige Quellensteuer übersteigt.

Auf das auf der Internetseite des BZSt befindliche Merkblatt über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren wird hingewiesen⁸.

8. Steuererlass in besonderen Fällen

- 89 Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt. Das besondere öffentliche Interesse wird anhand von Regelbeispielen (§ 50 Absatz 4 Nummer 1 und 2 EStG) erläutert.

Ein besonderes öffentliches Interesse besteht insbesondere

- an der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
- am inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein besonderes öffentliches Interesse vorliegt, sind auch wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen. Der Antrag nach § 50 Absatz 4 EStG ist vor Beginn des Ereignisses zu stellen.

- 90 Zum Steuererlass für beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten siehe BMF-Schreiben vom 20. März 2008 (BStBl I S. 538) und BMF-Schreiben vom 21. Januar 2010 (BStBl I S. 49).

9. Beispiele

- 91 Bei den nachfolgenden Beispielen ist zu beachten, dass sich die Entlastung auf Grund von DBA ausschließlich nach den Regelungen des jeweiligen DBA richtet, die vom OECD-MA abweichen können. Soweit im Folgenden die Begriffe *inländisch* oder *ausländisch* in Verbindung mit Personen verwendet werden, sind sie i. S. v. unbeschränkter oder beschränkter Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht zu verstehen. Aus

⁸ Das Merkblatt kann im Internet unter <http://www.bzst.bund.de> (Abzugsteuerentlastung → Freistellung/Erstattung → Merkblätter → Merkblätter 2009 → Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen) abgerufen werden.

Vereinfachungsgründen bleibt in den Beispielen der Solidaritätszuschlag unberücksichtigt. Die Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG) ist entsprechend Rz. 53 gesondert zu prüfen. Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist ungeachtet der Bestimmungen eines DBA grundsätzlich in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Absatz 1 Satz 1 EStG). Eine Ausnahme gilt z. B. nur in Fällen des Erlasses von Nachforderungsbescheiden an den Vergütungsgläubiger oder bei einem nachfolgenden Veranlagungsverfahren.

92 Beispiel 1: zu Rz. 16 ff.

Ein inländischer Sportverein führt einen international besetzten Marathonlauf durch. Hierbei treten auch ausländische Läufer an, die ein Startgeld und die Erstattung von Reise- und Übernachtungskosten erhalten. Einige der ausländischen Läufer erhalten als Siebprämien von einem inländischen Sponsor bereitgestellte Sachpreise.

- a) Die Sachpreise werden vom Sponsor zunächst dem Veranstalter übereignet.
- b) Die Sachpreise werden vom Sponsor unmittelbar dem ausländischen Sportler übereignet.

Nach den Statuten des internationalen Sport-Verbandes gelten die ausländischen Läufer als Amateur-Sportler.

- a) Sportler, die bei Sportveranstaltungen Startgelder und Siebprämien erhalten, erzielen gem. § 15 Absatz 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die ausländischen Sportler sind mit ihren inländischen Einkünften gem. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG beschränkt steuerpflichtig. Gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dem Steuerabzug unterliegt gem. § 50a Absatz 2 EStG der volle Betrag der Einnahmen. Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Zur Bemessungsgrundlage gehören erstattete Reise- und Übernachtungskosten, soweit die Erstattungen die tatsächlichen Übernachtungskosten und die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 EStG für Verpflegungsmehraufwendungen übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 2 EStG), die Startgelder, sowie der Wert des Sachpreises.

Der Steuerabzug ist gem. § 50a Absatz 5 Satz 1 und 2 EStG auch bei Amateursportlern vom inländischen Sportverein als Schuldner der Vergütung vorzunehmen und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Der sog. Amateur-Status nach den Grundsätzen des internationalen Sport-Verbandes ist insoweit ohne Bedeutung (siehe aber Rz. 51).

- b) Lobt ein Unternehmen einen Sachpreis für den Gewinner einer Sportveranstaltung aus, ohne den Sachpreis zunächst dem Veranstalter zu übereignen, ist das Unternehmen der Vergütungsschuldner. Es hat daher auch insoweit den Steuerabzug gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG vorzunehmen. Der Veranstalter hat nur für die von ihm unmittelbar gezahlten Vergütungen den entsprechenden Steuerabzug vorzunehmen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da hier die sportliche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist - vorbehaltlich anderer Regelungen in den DBA - nicht möglich.

93 Beispiel 2: zu Rz. 40 ff.

Ein international besetztes, jährlich stattfindendes Sportfest wird von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), deren Gesellschafter drei Leichtathletikvereine e. V. sind, durchgeführt. Die Gesellschaft verfügt über ein Organisationsbüro und tritt als Vertragspartner und Veranstalter auf. Sie ist auch Schuldnerin der Start- und Preisgelder.

Ob bei einer GbR die Abzugsverpflichtung gem. § 50a EStG von der Gesellschaft oder dem einzelnen Gesellschafter zu erfüllen ist, hängt davon ab, wer nach außen als Vertragspartner auftritt. Dies ist hier die GbR selbst. Der Steuerabzug gem. § 50a EStG ist von der GbR als Schuldnerin der Vergütung vorzunehmen und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen.

94 Beispiel 3: zu Rz. 16 ff., 30 ff., 40 ff.

Ein ausländischer Berufstennisspieler nimmt an einem Tennisturnier im Inland teil und erhält ein Preisgeld. Er hat einen langfristigen Ausrüstungsvertrag mit einem inländischen Sportartikelhersteller, der ihn verpflichtet, bei allen sportlichen Veranstaltungen dessen Ausrüstung zu tragen. Weiterhin hat er einen langfristigen Werbevertrag mit einem inländischen Bankhaus, der die Bank zur Verwendung von Namen und Bild des Sportlers unabhängig von diesem Tennisturnier berechtigt. Anlässlich des Turniers gibt der Sportler bezahlte Interviews für inländische und ausländische Zeitungen und Rundfunkanstalten. Eine Woche später tritt er im Inland in einer Fernseh-Talkshow auf.

Bei dem Preisgeld aus dem Tennisturnier handelt es sich um Einkünfte aus der Ausübung einer Tätigkeit als Berufssportler nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG.

Die Einkünfte aus dem Ausrüstungsvertrag stehen anteilig im Zusammenhang mit dem Tennisturnier; der Ausrüster hat als Vergütungsschuldner von der Gesamtvergütung einen auf die inländische Darbietung entfallenden Teilbetrag der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG zu unterwerfen.

Die Vergütungen aus dem Werbevertrag stehen in keinem ausreichenden sachlichen Zusammenhang mit der sportlichen Darbietung. Hat der Sportler keine Betriebsstätte und auch keinen ständigen Vertreter im Inland, kann - abhängig von der Gestaltung des Einzelfalls - eine Besteuerung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 i. V. m. § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG in Betracht kommen. Ein Steuerabzug kommt dann nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG in Frage.

Die Vergütungen für die Interviews sind Einkünfte aus mit sportlichen Darbietungen zusammenhängenden Leistungen und unterliegen der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a

Absatz 1 Nummer 1 EStG. Die Vergütungsschuldner (hier: in- und ausländische Zeitungen, Rundfunkanstalten) müssen für die Interviews im Inland die Abzugsteuer anmelden und abführen.

Die Vergütungen für den Auftritt in der Talkshow stehen zwar in keinem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Turnier, sind jedoch sonstige Einkünfte, die der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG unterliegen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Preisgeldes, der Vergütungen aus dem Ausrüstungsvertrag und der Interviews zu, da hier die sportliche bzw. unterhaltende (Talkshow) Tätigkeit ausgeübt wird.

Die Einkünfte aus dem Werbevertrag fallen nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne). Enthält das anzuwendende DBA noch einen Artikel 14 (selbständige Arbeit), fallen diese Einkünfte unter diesen Artikel. Die Erteilung der Freistellung hängt vom Inhalt der Regelung des im Einzelfall anzuwendenden DBA ab.

95 Beispiel 4: zu Rz. 16 ff., Rz. 20 und 35

Wie Beispiel 3, der Berufstennispieler hat jedoch alle Rechte im Rahmen eines Rechteüberlassungsvertrages entgeltlich einer nicht im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft überlassen, die Vergütungsgläubigerin hinsichtlich aller Leistungen ist. Die ausländische Gesellschaft hat keine Betriebsstätte im Inland.

Besteuerung der Gesellschaft

Die Gesellschaft erzielt Einkünfte aus § 2 Nummer 1, § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG hinsichtlich des Preisgeldes und der Vergütungen aufgrund des Ausrüstungsvertrages und der Interviews. Sie erzielt Einkünfte aus § 49

Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 2, § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG hinsichtlich der Vergütungen aus dem Werbevertrag.

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Sportler die Einkünfte auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als gewerbliche Einkünfte i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Erfüllung der Verpflichtung nach § 50a Absatz 5 EStG nachgewiesen wird, soweit die Vergütung an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet wird (Besteuerung auf der 2. Ebene).

Die Einkünfte aus dem Werbevertrag fallen nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne). Eine vollständige Entlastung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d Absatz 1 und 2 EStG erteilt werden.

Besteuerung des Tennisspielers

Hinsichtlich der Steuerpflicht der Einkünfte wie Beispiel 3. Allerdings ist die ausländische Gesellschaft Vergütungsschuldnerin i. S. d. § 50a Absatz 5 EStG, da sie mit Inlandsbezug tätig wird. Ggf. ist gegen die ausländische Gesellschaft ein Haftungsbescheid und/oder gegen den Tennisspieler ein Nachforderungsbescheid zu erlassen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da hier die sportliche bzw. unterhaltende Tätigkeit ausgeübt wird. Eine vollständige Entlastung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

96 Beispiel 5: Rz. 16 ff., Rz. 40 ff.

Ein ausländischer Berufssportler schließt mit inländischen Unternehmen Ausrüstungs-, Rechteüberlassungs- und Werbeverträge. Danach verpflichtet sich der Sportler, die Ausrüstungsgegenstände bei sportlichen Wettkämpfen und öffentlichen Auftritten im Inland und Ausland werbewirksam zu tragen und ins Bild zu setzen, für jeweils 3 - 4 Promotionauftritte der Unternehmen zur Verfügung zu stehen und bei Produkttests mitzuwirken. Gleichzeitig sind die Unternehmen berechtigt, den Namen und das Bild des Sportlers zur Werbung zu nutzen. Bei der Überlassung des Rechtes am eigenen Bild und Namen handelt es sich um geschützte Persönlichkeitsrechte. Die Prämien bzw. Vergütungen bestehen aus einem Fixum und werden im Übrigen nach der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnet.

Bei den genannten Verträgen handelt es sich um sog. gemischte Verträge, bei denen hinsichtlich der Leistungen im Inland zwischen den auftrittsbezogenen Vergütungen (Einkünfte aus einer sportlichen Darbietung i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG), den Vergütungen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten (Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f bzw. Nummer 6 EStG) und den gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests zu unterscheiden ist. Die gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests führen mangels einer inländischen Betriebsstätte nicht zu inländischen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG. Die Tatsache, dass sich die Prämien nach einem Fixum und der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnen, betrifft nur die Höhe der Vergütungen für die unterschiedlichen Leistungen des Sportlers.

Der Steuerabzug ist für die anteiligen Vergütungen im Zusammenhang mit einer sportlichen Darbietung nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG und für die Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen. Soweit eine direkte Zuordnung der Vergütungen nicht möglich ist, sind die Gesamtvergütungen im Schätzungswege aufzuteilen.

96 Beispiel 5: Rz. 16 ff., Rz. 40 ff.

Ein ausländischer Berufssportler schließt mit inländischen Unternehmen Ausrüstungs-, Rechteüberlassungs- und Werbeverträge. Danach verpflichtet sich der Sportler, die Ausrüstungsgegenstände bei sportlichen Wettkämpfen und öffentlichen Auftritten im Inland und Ausland werbewirksam zu tragen und ins Bild zu setzen, für jeweils 3 - 4 Promotionauftritte der Unternehmen zur Verfügung zu stehen und bei Produkttests mitzuwirken. Gleichzeitig sind die Unternehmen berechtigt, den Namen und das Bild des Sportlers zur Werbung zu nutzen. Bei der Überlassung des Rechtes am eigenen Bild und Namen handelt es sich um geschützte Persönlichkeitsrechte. Die Prämien bzw. Vergütungen bestehen aus einem Fixum und werden im Übrigen nach der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnet.

Bei den genannten Verträgen handelt es sich um sog. gemischte Verträge, bei denen hinsichtlich der Leistungen im Inland zwischen den auftrittsbezogenen Vergütungen (Einkünfte aus einer sportlichen Darbietung i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG), den Vergütungen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten (Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f bzw. Nummer 6 EStG) und den gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests zu unterscheiden ist. Die gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests führen mangels einer inländischen Betriebsstätte nicht zu inländischen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG. Die Tatsache, dass sich die Prämien nach einem Fixum und der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnen, betrifft nur die Höhe der Vergütungen für die unterschiedlichen Leistungen des Sportlers.

Der Steuerabzug ist für die anteiligen Vergütungen im Zusammenhang mit einer sportlichen Darbietung nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG und für die Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen. Soweit eine direkte Zuordnung der Vergütungen nicht möglich ist, sind die Gesamtvergütungen im Schätzungswege aufzuteilen.

115 Beispiel 24: zu Rz. 53 ff.

Eine aus vier Mitgliedern bestehende ausländische Künstler-GbR erhält für ihren inländischen Auftritt eine Gesamtvergütung von 1.000 Euro.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird nicht vorgenommen, da die Einnahmen je Mitglied 250 Euro nicht übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).

116 Beispiel 25: zu Rz. 53 ff.

Wie Beispiel 24, jedoch tritt die Künstler-GbR zweimal an einem Tag auf und erhält je Auftritt 1.000 Euro.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird nicht vorgenommen, da die Einnahmen je Mitglied pro Auftritt 250 Euro nicht übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).

117 Beispiel 26: zu Rz. 53 ff.

Wie Beispiel 24, jedoch handelt es sich nicht um eine GbR sondern um eine GmbH.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird vorgenommen, da die Vergütung für die GmbH mehr als 250 Euro beträgt. Ein Durchgriff auf die Künstler kommt bei der Vergütung an die GmbH nicht in Betracht.

10. Schlussregelung

- 118** Dieses Schreiben tritt an die Stelle der BMF-Schreiben vom 23. Januar 1996 (BStBl I S. 89), 1. August 2002 (BStBl I S. 709) und vom 11. Dezember 2002 (BStBl I S. 1394), die hiermit aufgehoben werden. Es ist für alle Vergütungen nach § 50a EStG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

Anlage 7

Merkblatt zur „Entlastung vom Steuerabzug“ nach § 50a EStG



Merkblatt

zum Antrag nach § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/ oder nach § 50c Abs. 3 EStG auf Erstattung von deutscher Abzugsteuer nach § 50a EStG aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei

Vergütungen an ausländische Künstler und Künstlerinnen sowie Sportler und Sportlerinnen

Ergänzend zum Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. Mai 2002, IV B 4 – S 2293 – 26/02, veröffentlicht im Bundessteuerblatt 2002 Teil I S. 521 ff., gelten für die Entlastung (Erstattung und Freistellung) von deutscher Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 EStG die nachfolgenden Grundsätze.

1. Steuerpflicht nach dem EStG

1.1 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 EStG

Ausländische Künstler und Künstlerinnen sowie Sportler und Sportlerinnen, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind mit den Einkünften aus ihrer im Inland ausgeübten künstlerischen bzw. sportlichen Tätigkeit beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nummer 2 Buchstabe d, Nummer 3 und 4 EStG).

Die Einkommensteuer wird bei selbständigen oder gewerblich tätigen beschränkt steuerpflichtigen Personen im Wege des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 EStG, bei nichtselbständigen Personen im Wege des Lohnsteuerabzugs erhoben.

Informationen sowie Formulare, Merkblätter etc. zum Steuerabzugsverfahren finden Sie [hier](#).

Bestehen begründete Zweifel hinsichtlich der beschränkten Einkommensteuerpflicht oder der Steuerabzugsverpflichtung, ist vor der Beantragung einer Erstattung eine entsprechende Klärung herbeizuführen.

1.2 Lohnsteuerabzug

Beschränkt steuerpflichtige Künstler und Künstlerinnen/Sportler und Sportlerinnen, die im Inland als Beschäftigte inländischer Arbeitgebender tätig sind, unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG (vgl. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG), sondern - wie alle anderen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmenden - dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 Abs. 1 EStG.

Kann der Lohnsteuerabzug nicht erhoben werden, weil keine inländische arbeitgebende Instanz vorhanden ist, hat die ausländische arbeitgebende Instanz als Vergütungsschuldner oder Vergütungsschuldnerin mit Inlandsbezug den Steuerabzug entsprechend Punkt 1.1 vorzunehmen.

Für Fragen bzgl. der Entlastung vom Lohnsteuerabzug bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist das Finanzamt des Vergütungsschuldners oder der Vergütungsschuldnerin (Arbeitgeber oder Arbeitgeberin) zuständig.

1.3 Zuständigkeiten

Für die Entlastung von der Abzugsteuer im Sinne von § 50a Abs. 1 EStG aufgrund von DBA ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 Finanzverwaltungsgesetz in Verbindung mit § 50c EStG).

Für die Feststellung, ob eine beschränkte Steuerpflicht inländischer Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG vorliegt und ob für diese Einkünfte Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 1 EStG einzubehalten und abzuführen ist, gelten folgende Zuständigkeiten:

Bei Vergütungen, die bis zum 31.12.2013 zugeflossen sind, ist das Betriebsstättenfinanzamt des Vergütungsschuldners oder der Vergütungsschuldnerin zuständig.

Bei Vergütungen, die ab dem 01.01.2014 zufließen, ist das BZSt zuständig.

3. Entlastungsverfahren

Die Entlastung vom deutschen Steuerabzug erfolgt entweder durch Erstattung der bereits abgeführten Steuerbeträge (§ 50c Abs. 3 EStG) oder - vor Zahlung der Vergütung an den Vergütungsgläubiger oder die Vergütungsgläubigerin - durch Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Antragsvordrucke werden auf der Homepage des BZSt unter www.bzst.de bereitgestellt.

3.1 Freistellungsverfahren im Sinne von § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG (Freistellungsbescheinigung)

Auf Antrag wird die volle oder teilweise Freistellung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG bescheinigt. Das Verfahren zur Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist in § 50c Abs. 2 S. 4 ff und Abs. 5 EStG geregelt. Folgendes ist zu beachten:

- Die Freistellungsbescheinigung wird nur auf schriftlichen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erteilt (bei Antragseingang bis zum 31.12.2022). Für Anträge, die nach dem 31.12.2022 gestellt werden, gilt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung. Zur Vermeidung unbilliger Härten

kann das BZSt auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichten (§ 50c Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG).

- Der Antrag ist vom Künstler/Sportler bzw. der Künstlerin/Sportlerin zu stellen. Er kann auch von einem Dritten (z. B. vom Vergütungsschuldner oder der Vergütungsschuldnerin) gestellt werden, wenn der Gläubiger oder die Gläubigerin ihn oder sie hierzu schriftlich bevollmächtigt hat und die Vollmacht dem BZSt vorgelegt wird.
- Die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingeht. Die Erteilung rückwirkender Freistellungsbescheinigungen ist nicht möglich.
- Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Vergütungsschuldner oder der Vergütungsschuldnerin die Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Zahlung vorliegt. Der Antrag sollte daher rechtzeitig vor Beginn des beantragten Freistellungszeitraums gestellt werden. Die Bearbeitungsdauer beträgt **nach Vorliegen aller erforderlichen Unterlagen** ca. drei Monate. Die Reihenfolge der Bearbeitung richtet sich nach dem Antrags- eingang bzw. dem Eingang der nachgeforderten Unterlagen.
- Der Künstler/Sportler bzw. die Künstlerin/Sportlerin hat durch eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des Wohnsitzstaates nachzuweisen, dass er oder sie dort ansässig ist (§ 50c Abs. 5 S. 2 EStG). Die Ansässigkeit ist nicht mehr zwingend auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu bestätigen. Dem Antrag kann auch eine separate Ansässigkeitsbestätigung nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland beigelegt werden.

Besonderheit Ansässigkeit USA:

In den USA ansässige Antragsteller und Antragstellerinnen geben ihre "social security number" sowie die US-Steuerbehörde an, bei der die letzte amerikanische Einkommensteuer-Erklärung eingereicht wurde. Die US-Steuerbehörde IRS erstellt Ansässigkeitsbescheinigungen, die dem Freistellungsantrag im Original beizufügen sind. Hinweise über die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung hat die US-Steuerbehörde in der Informationsschrift Instructions for Form 8802 veröffentlicht.

- Bei Antragstellung ist dem Antrag eine Kopie des Vertrags mit dem Schuldner oder der Schuldnerin der Vergütung beizufügen.

3.2 Freistellungsverfahren im Sinne von § 50c Abs. 3 EStG (Erstattung)

Sieht ein DBA vor, dass Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, kann nach § 50c Abs. 3 EStG die volle

oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt werden. Folgendes ist zu beachten:

- Die Erstattung wird nur auf schriftlichen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gewährt (bei Antragseingang bis zum 31.12.2022). Für Anträge, die nach dem 31.12.2022 gestellt werden, gilt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das BZSt auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Der Erstattungsantrag kann mit dem Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für künftige Zahlungen verbunden werden. Der amtliche Vordruck für die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung ist in diesem Falle um den zu erstattenden Steuerbetrag und um die Angabe der Bankverbindung zu ergänzen.
- Der Antrag ist vom Künstler/Sportler bzw. der Künstlerin/Sportlerin zu stellen. Er kann auch von einem Dritten (z. B. vom Vergütungsschuldner oder der Vergütungsschuldnerin) gestellt werden, wenn der Gläubiger oder die Gläubigerin ihn oder sie hierzu bevollmächtigt hat und eine schriftliche Vollmacht vorgelegt wird.
- Für Zeiträume vor der Gültigkeit einer bereits erteilten Freistellungsbescheinigung kann die Erstattung in einem formlosen Schreiben innerhalb von zwölf Monaten nach Erteilung der Freistellungsbescheinigung beantragt werden. Nach den zwölf Monaten ist ein Erstattungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen.
- Dem Erstattungsantrag ist eine Bescheinigung über die abgeführte Steuer (Steuerbescheinigung) im Original beizufügen (§ 50c Abs. 3 S. 3 EStG), die vom Vergütungsschuldner oder der Vergütungsschuldnerin auszustellen ist.
- Die vorherige Abführung der Steuer ist unabdingbare Voraussetzung für eine spätere Erstattung.
- Der Erstattungsbetrag steht steuerrechtlich dem Vergütungsgläubiger oder der Vergütungsgläubigerin als steuerschuldende Person zu. Eine Auszahlung an Dritte ist nur möglich, wenn eine entsprechende Inkassovollmacht oder eine formelle Abtretungserklärung im Original eingereicht wird.
- Dem Erstattungsantrag ist eine Kopie des Vertrags beizufügen.

Frist zur Antragstellung

Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres in dem die Vergütungen bezogen worden sind. Die Frist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (§ 50c Abs. 3 Satz 2 EStG).

4. Zuständigkeit für Erstattungen in besonderen Fällen

In Fällen, bei denen Steuerabzugsbeträge zu Unrecht festgesetzt und abgeführt worden sind, kann der Vergütungsschuldner oder die Vergütungsschuldnerin die Anmeldung über den Steuerabzug nach § 164 Abs. 2 AO berichtigen. Hierbei gelten folgende Zuständigkeiten:

Bei Vergütungen, die **bis zum 31.12.2013** zugeflossen sind, ist das Betriebsstättenfinanzamt des Vergütungsschuldners oder der Vergütungsschuldnerin zuständig.

Bei Vergütungen, die **ab dem 01.01.2014** zufließen, ist das BZSt zuständig.

4.1 Abführung der Abzugsteuer nach Erteilung der Freistellungsbescheinigung

Für Vergütungen, die bis zum 31.12.2013 zugeflossen sind, gilt folgendes:

Für die Erstattung aufgrund von DBA ist das BZSt zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG).

Dessen Zuständigkeit ist jedoch dann nicht gegeben, wenn es auf entsprechenden Antrag hin die Freistellungsbescheinigung erteilt hat und die Abzugsteuer erst nach diesem Zeitpunkt angemeldet und abgeführt worden ist. Sofern der Steuerabzug trotz fehlender Verpflichtung vorgenommen wurde, sind die Steueranmeldungen durch den Vergütungsschuldner oder die Vergütungsschuldnerin zu berichtigen (§ 164 Abs. 2 AO) und die zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Beträge durch das Finanzamt zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO).

4.2 Abführung der Abzugsteuer im Zeitraum zwischen Antragstellung und der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung

Der Vergütungsschuldner oder die Vergütungsschuldnerin hat den Steuerabzug nach § 50a EStG vorzunehmen, sofern Vergütungen geleistet werden, für die (noch) keine Freistellungsbescheinigung nach § 50c EStG erteilt worden ist. In Fällen, in denen im Zeitraum zwischen Einreichung des Antrags auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und der tatsächlichen Erteilung einer Freistellungsbescheinigung Vergütungen geflossen sind, für die der Steuerabzug vorgenommen worden ist, besteht im Hinblick auf die Erstattung der Steuerabzugsbeträge ein Wahlrecht:

- Der Vergütungsschuldner oder die Vergütungsschuldnerin kann die Anmeldung über den Steuerabzug berichtigen (§ 164 Abs. 2 AO).
- oder

Der Vergütungsgläubiger oder die Vergütungsgläubigerin kann einen Antrag auf Erstattung nach § 50c Abs. 3 EStG stellen. Hierfür ist die Vorlage der Bescheinigung über die abgeführte Steuer (Steuerbescheinigung) im Original erforderlich.

Anlage 8

BdF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings

4. Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen des Sponsors können auch dadurch erreicht werden, dass der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.
5. Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG)
6. Leistungen des Sponsors im Rahmen des Sponsoring Vertrags, die die Voraussetzungen der R.Nrn. 3, 4 und 5 für den Betriebsausgabenabzug erfüllen, sind keine Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

2. Berücksichtigung als Spende

7. Zuwendungen des Sponsors, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden (§ 10b EStG) zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen (BFH vom 25. November 1987, BStBl II 1988 S. 220; vom 12. September 1990, BStBl II 1991 S. 253).

3. Nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung oder verdeckte Gewinnausschüttungen

8. Als Sponsoringaufwendungen bezeichnete Aufwendungen, die keine Betriebsausgaben und keine Spenden sind, sind nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Bei entsprechenden Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wenn der Gesellschafter durch die Zuwendungen begünstigt wird, z.B. eigene Aufwendungen als Mäzen erspart (vgl. Abschnitt 31 Abs. 2 Satz. KStR 1995).

III. Steuerliche Behandlung bei steuerbegünstigten Empfängern

9. Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können wenn der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein. Die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden. Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. insbesondere Anwendungserlass zur Abgabeordnung, zu § 67a, Tz. 1/9). Danach liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AG)

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 9. Juli 1997 (BStBl II S. 726).

Im Auftrag

Sarrazin

Anlage 9
Muster für Zuwendungsbestätigungen
a) für Geldzuwendungen

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der steuerbegünstigten Einrichtung)

Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

Name und Anschrift des Zuwendenden

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen

Ja

Nein

Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes

StNr.

vom

für den letzten

Veranlagungszeitraum

nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der

Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.

Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt
StNr. mit Bescheid vom nach § 60a AO gesondert
festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

Nur für steuerbegünstigte Einrichtungen, bei denen die Mitgliedsbeiträge steuerlich nicht abziehbar sind

Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt, dessen Abzug nach § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen ist.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

Anlage 9
Muster für Zuwendungsbestätigungen
b) für Sachzuwendungen

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der steuerbegünstigten Einrichtung)

Bestätigung über Sachzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Wert der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Genauere Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.

- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen. Die Zuwendung wurde nach dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bewertet.
- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.
- Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.
- Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z. B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.
- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes
, StNr. , vom für den letzten
Veranlagungszeitraum nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der
Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.

- Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt
, StNr. mit Bescheid vom nach § 60a AO
gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).