

**BFH-Urteil vom 04. März 2009**  
**(I R 6/07 – BStBl. II 2009 S. 625)**

**„Anfechtbarkeit des Widerrufs einer Freistellungsbescheinigung bei der  
Verwertung sportlicher Darbietungen im Inland“**

**Leitsätze:**

1. Den Widerruf einer Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 kann der Vergütungsschuldner anfechten.
2. Überlässt eine im Ausland ansässige Gesellschaft einer inländischen Rundfunkanstalt Live-Fernsehübertragungsrechte an inländischen Sportveranstaltungen zur Ausstrahlung im Inland, so erzielt sie mit den dafür erhaltenen Vergütungen Einkünfte durch im Inland verwertete sportliche Darbietungen i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 2002, die gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 dem Steuerabzug unterliegen. Das gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft die Rechte ihrerseits von dem originären Rechteinhaber erworben hat.
3. Erhält eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft Vergütungen für die Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten an inländischen Sportveranstaltungen, so dürfen diese nach dem DBA-Schweiz nicht in Deutschland besteuert werden (entgegen BMF-Schreiben vom 30.05.1995 - BStBl I 1996, 89, dort Tz. 6).

**Gesetzliche Grundlagen:**

**EStG 2002:** § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, § 50d Abs. 2 Satz 1;  
**DBA Schweiz:** Artikel 17 Abs. 1 Satz 2; **AO:** § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

## ► DIE SPEZIELLE BFH-KOMMENTIERUNG:

### A. Problemstellung

Der BFH hatte über die Rechtmäßigkeit des Widerrufs einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG zu entscheiden. Es ging um den Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG für die Vergütungen an eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft für die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten bei Sportveranstaltungen im Inland. In Frage stand, ob sich diese Überlassung als Verwertung von sportlichen Darbietungen im Inland i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG darstellt. Wird der Tatbestand bejaht, stellt sich die weitere Frage, ob die deutsche Besteuerung durch das DBA-Schweiz ausgeschlossen ist. Nach Artikel 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz sind Einkünfte, die einer anderen Person für die Tätigkeit oder Überlassung eines Sportlers zufließen, in dem Staat zu besteuern, in dem der Sportler seine Tätigkeit ausübt. Hierunter müsste die Vergütung für die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten subsumiert werden, um ein deutsches Besteuerungsrecht zu bejahen.

### B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin war ein Verein i.S.d. Artikel 60 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches mit Sitz in der Schweiz. Eine ihrer Hauptaufgaben bestand darin, Fernsehübertragungsrechte an Sportveranstaltungen mit europaweitem Interesse von dem jeweiligen Veranstalter zu erwerben und dabei die Finanzkraft der nationalen Rundfunkanstalten zu bündeln. Ihre sog. aktiven Mitglieder waren verschiedene Hörfunk- und Fernsehanstalten aus den Ländern der sog. Europäischen Rundfunkzone.

Der Erwerb der Fernsehübertragungsrechte durch die Klägerin und deren gemeinsame Nutzung durch ihre Mitglieder vollzogen sich auf zwei Arten. Beim „Modell A“ erwarb die Klägerin vom Veranstalter der jeweiligen Sportveranstaltung die übertragbare Berechtigung („transferable right“), den Veranstaltungsort mit der zur Produktion eines Fernsehsignals (Bild- und Tonsignal) erforderlichen Ausrüstung zu betreten und das Signal dort zu erstellen. Sie durfte so die Veranstaltung auf ein Fernsehsystem für private Zuschauer übertragen. Dafür hatte sie eine Vergütung an den Veranstalter zu entrichten. Diese Berechtigung überließ die Klägerin einem im jeweiligen Land ansässigen Mitglied, das auf dieser Grundlage als sog. „Host-Broadcaster“ vor Ort das Fernsehsignal erstellte. Handelte es sich bei dem Host-Broadcaster um ein aktives Mitglied der Klägerin, erfolgte die Überlassung nicht durch Abschluss eines weiteren Vertrags, sondern in Vollzug der Satzung der Klägerin sowie weiterer Ausführungsbestimmungen. Das auf diese Weise erstellte Fernsehsignal wurde vom Host-Broadcaster in seinem eigenen Sendegebiet genutzt und den übrigen Mitgliedern der Klägerin zur Verfügung gestellt. Beim „Modell B“ erwarb die Klägerin vom Veranstalter der Sportveranstaltung ein fertiges Fernsehsignal, das unter Einschaltung eines dritten „Broadcasters“ erstellt wurde. Sie stellte dieses wiederum ihren Mitgliedern zur Verfügung. Die aktiven Mitglieder der Klä-

gerin waren nach der Satzung verpflichtet, neben den laufenden Mitgliedsbeiträgen sog. Beiträge für operative Maßnahmen zu entrichten. Diese umfassten insbesondere die Kosten für den Erwerb der Übertragungsrechte. Ein Mitglied der Klägerin zahlte für konkrete Sportveranstaltungen im Inland an die Klägerin. Um diese Zahlungen ging es im Streitfall.

Das damalige Bundesamt für Finanzen (BfF) und heutige Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hatte zunächst eine Freistellungsbescheinigung für die Vergütungen für die Überlassung von Übertragungsrechten erteilt, diese aber dann widerrufen und eine neue Freistellungsbescheinigung erteilt, allerdings mit der ausdrücklichen Einschränkung, dass die Freistellung nicht für Vergütungen gilt, die für Live-Übertragungen von im Inland stattfindenden Sportveranstaltungen gezahlt werden.

Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg. Den Einspruch des zahlenden Mitglieds der Klägerin verwarf das BfF als unzulässig. Dieser sei als Vergütungsschuldner nicht beschwert. Nur der Vergütungsgläubiger sei Steuerschuldner.

Das Finanzgericht (FG Köln, Urteil vom 16.11.2006 - 2 K 1510/05 - EFG 2007, 360) gab der Klage vollumfänglich statt. Zunächst wurde die Zulässigkeit für beide Kläger bejaht. Adressat einer Freistellungsbescheinigung sei zwar nur der Vergütungsgläubiger, der auch nur allein berechtigt sei, eine solche Bescheinigung zu beantragen. Im Streitfall gehe es aber nicht um einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung, sondern um den Widerruf einer zuvor erteilten Bescheinigung. Dieser berühre die Rechtsstellung des Vergütungsschuldners insoweit, als der Vergütungsschuldner in der Folge die vereinbarte Vergütung nicht mehr ungekürzt auszahlen dürfe und bei einem Verstoß gegen seine nunmehr (erneut) bestehende Abzugs- und Abführungspflicht einem Haftungsrisiko ausgesetzt sei.

Im Rahmen der Prüfung zur Begründetheit der Klage bejaht der BFH die Anwendung der Steuerabzugsverpflichtung für die streitigen Vergütungen, und zwar nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 2002. Denn sie sind durch im Inland verwertete sportliche Darbietungen erzielt worden. „Verwertung“ einer Darbietung ist deren Vermarktung im Sinne einer finanziellen Nutzbarmachung durch eine zusätzliche Handlung, die u.a. in der Einräumung oder Überlassung von (Nutzungs-)Rechten bestehen kann. Die Vermarktung muss allerdings einen unmittelbaren sachlichen Zusammenhang zu der Darbietung aufweisen. Durch die Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten wird die sportliche Darbietung als solche „vermarktet“, indem sie einem erweiterten Zuschauerkreis zugänglich gemacht wird. Dabei ist unerheblich, dass das Recht zur Übertragung von Sportveranstaltungen aus zivilrechtlicher Sicht auf der Einwilligung in Eingriffe beruht, die der Veranstalter aufgrund der ihm zustehenden Rechtsposition verbieten könnte. Diese Beurteilung gilt nicht nur dann, wenn Übertragungsrechte durch den originären Inhaber des Abwehrrechts überlassen werden. Sie gilt vielmehr gleichermaßen, wenn dies durch weitere (dritte) Personen geschieht, die eine entsprechende Rechtsposition ihrerseits (sei es von dem einzelnen Sportler, sei es von dem Veranstalter einer sportlichen Darbietung) erworben haben. Das geschah im Streitfall dadurch, dass der jeweilige Veranstalter die Klägerin ermächtigt hat, den Verzicht auf die ihr zustehenden Abwehrrechte auszusprechen und die Übertragungsrechte damit „weiterzugeben“. In dieser Weitergabe durch die Klägerin lag daher eine tatbestandsmäßige Verwertungshandlung. Die Freistellungsbescheinigung war aber zu erteilen, weil die Besteuerung der Vergütungen für die Live-Fernsehübertragungsrechte nach dem DBA-Schweiz ausgeschlossen war. Die

Vergütungen konnten nicht unter Artikel 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz subsumiert werden. Die Vorschrift erfasst Einkünfte, die einer anderen Person für die Tätigkeit oder Überlassung eines Sportlers zufließen. Nach Auffassung des BFH werden nur solche Einkünfte erfasst, die die andere Person aus der Tätigkeit eines Sportlers i.S.d. Artikel 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz erzielt. Sie muss die Einkünfte also für eine von einem (berufsmäßigen) Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit oder für die Überlassung eines Sportlers zur Ausübung einer solchen Tätigkeit beziehen. Ebenso wie Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA erweitert Artikel 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz die in Satz 1 getroffene Regelung nur hinsichtlich des Zurechnungssubjekts, nicht aber hinsichtlich der Qualität der betroffenen Einkünfte. Nach seinem Wortlaut betrifft Artikel 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz Einkünfte einer anderen Person für „die“ Tätigkeit oder Überlassung „des“ u.a. Sportlers. Die Klägerin hatte die Übertragungsrechte von dem jeweiligen Veranstalter des Sportereignisses erworben und sodann überlassen. Die dafür vereinnahmten Vergütungen sind nicht für die persönlich ausgeübte Tätigkeit der an den Veranstaltungen beteiligten einzelnen Sportler gezahlt worden. Vergütungen für Übertragungsrechte werden geleistet, um die Sportveranstaltung im Fernsehen zeigen zu dürfen. In dieser schlagen sich zwar maßgeblich auch die sportlichen Tätigkeiten der einzelnen Sportler nieder. Letztlich beruht eine solche Veranstaltung aber auf einer Vielzahl von organisatorischen, technischen, kaufmännischen und sonstigen Tätigkeiten (z.B. die Überlassung der Sportstätte, die Organisation des Wettkampfes etc.), die vom Veranstalter, ggf. unter Einschaltung weiterer Personen, erbracht und koordiniert werden. Die verschiedenen Tätigkeiten des Veranstalters stellen sich in ihrer Gesamtheit als eine originär ihm zuzurechnende Leistung dar. Und die Tätigkeit des Veranstalters ist lediglich als Verwertung der durch die einzelnen Sportler persönlich erbrachten Tätigkeiten zu werten, die von Artikel 17 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht erfasst wird.

### **C. Kontext der Entscheidung**

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erfasst als inländische Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen. Unzweifelhaft stellen sich die Zahlungen des Veranstalters an den Sportler als gewerbliche Einkünfte dar, die durch sportliche Darbietungen im Inland erzielt werden. Ebenso unzweifelhaft handelt es sich bei den Zahlungen des Fernsehberichterstatters an den Veranstalter zum Erwerb der exklusiven Berechtigung, „am Spielfeldrand Kameras aufstellen zu können“, d.h. eine Fernsehübertragung der Veranstaltung durchführen zu dürfen, um gewerbliche Einkünfte, die durch Verwertung einer sportlichen Darbietung im Inland erzielt werden. Streitig war die Zahlung für die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten auf der 2. Ebene (von dem Rundfunkanbieter an den Fernsehberichterstatter). Das FG Köln hatte argumentiert, dass sich die Verwertung der sportlichen Darbietung im Verhältnis „Veranstalter zum Fernsehberichterstatter“ erschöpft und nach dieser „Handelsstufe“ nicht mehr stattfindet. Der Veranstalter habe ein exklusives Recht zur Übertragung generiert, welches frei handelbar sein soll. Hierdurch werde die Darbietung des Sportlers gleichsam „weiterverarbeitet“ und es entstehe in der Hand des Erwerbers ein selbstständiges, imma-

terielles Wirtschaftsgut. Dieses beinhaltet als Recht die weiterübertragbare Befugnis, Fernsehaufzeichnungen von der sportlichen Darbietung zu fertigen. Eine durchaus plausible Argumentation. Der BFH versteht jedoch den Begriff der Verwertung weiter, d.h. im Sinne einer Zuführung des sportlichen Werts der Darbietung an einen Abnehmer.

#### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Der BFH hat in zwei Fragen Klarheit geschaffen:

**1.** Die Verwertung einer sportlichen Darbietung im Inland i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist weit auszulegen. Die Übertragung von Verwertungsberechtigungen über mehrere Stufen ist immer Verwertung und nicht etwa die zeitweise Überlassung eines eigenständigen Rechts i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

**2.** Artikel 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz erfasst ebenso wie Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA nur die Tätigkeit oder Überlassung des Sportlers u.a. in seiner Eigenschaft als berufsmäßiger Sportler, knüpft also an die persönlich ausgeübte Tätigkeit als Sportler an und erfasst damit nicht die Verwertung der durch die einzelnen Sportler persönlich erbrachten Tätigkeiten. Damit sind solche Verwertungstätigkeiten grundsätzlich nicht im Inland steuerpflichtig, sofern sie von in anderen DBA-Staaten ansässigen Personen erbracht werden.

#### **► Autorin und Fundstelle:**

RA'in und StB'in **Bettina Lieber** - **jurisPR-SteuerR** 29/2009 Anm. 4