# Qualifikation von Darbietungseinkünften und Steuerabzug nach § 50a EStG

## FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 8.12.2016 - 13 K 9226/14

Jörg Holthaus*

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 8.12.2016 - 13 K 9226/14 [JAAAG-40467]

**Im seinem Urteil vom 8.12.2016 subsumiert das FG Berlin-Brandenburg die Einkünfte ausländischer Pyroteams aus Feuerwerksshows unter die gewerblichen Einkünfte durch künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen und bejaht die Abzugssteuerpflicht nach § 50a EStG. Da es bei Feuerwerken aber keine darbietenden Personen gibt, stellt sich die Frage, ob hier nicht gewaltig über das Ziel der Vorschrift hinausgeschossen wurde. Im folgenden Beitrag werden die Tatbestandsmerkmale von § 49 und § 50a EStG dahingehend analysiert, welche Einkünfte als Darbietungseinkünfte abzugssteuerpflichtig sind. Hierbei wird sich zeigen, dass ein Feuerwerk weder nach alter (bis 2008) noch nach der aktuellen Rechtslage abzugssteuerpflichtig ist. Zudem hat diese von der BMF-Sicht abweichende Auffassung Bedeutung in einer Vielzahl von vergleichbaren Fällen.**

Kernaussagen

- Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen aus der Veranstaltung von Ausstellungen, Lasershows oder einem Feuerwerk stellen keine Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG dar.
- Sie sind zudem nicht unter die auftrittsbezogene Besteuerung aus Art. 17 OECD-MA 2005 zu subsumieren.
- Lediglich eine zeitlich befristete Nutzungsüberlassung einer konkret programmierten Lasershow oder eines Ausstellungskonzepts für Kunstwerke, die allesamt dem Vergütungsschuldner gehören, führt zu anteilig abzugssteuerpflichtigen Einkünften i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, die aber nach vielen DBA nur reduziert oder gar nicht im Inland besteuert werden dürfen.

### I. Abzugssteuerpflichtige Einkünfte bis zum VZ 2008

Steuerabzug gem. § 50a Abs. 4 Nr. 1–3 EStG a. F.

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 lagen nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 EStG a. F. abzugssteuerpflichtige Einkünfte vor, wenn sie durch eine künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietung erzielt wurden. Das Gleiche galt für die Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk. Nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG a. F. unterlagen zudem Einkünfte, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und

* Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt internationales Steuerrecht tätig. Sein Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Meinung wieder.

gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten herrührten, dem Steuerabzug.

Pyroteams als Künstler

Fraglich ist insoweit, wie ein Feuerwerk unter diese Vorschrift zu subsumieren war. Das FG Berlin-Brandenburg hielt die Pyroteams insoweit eher für Künstler (Berufssportler scheidet wohl aus), da es sie unter § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG fasste (Rn. 25), attestierte ihnen zugleich aber gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Diese beiden Annahmen schließen sich aber gegenseitig aus. Wenn es sich bei den Pyrofachleuten um Gewerbetreibende handelt, wovon unstreitig auszugehen ist, konnten ihre Einkünfte im Veranlagungszeitraum 2008 nur nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG a. F. dem Steuerabzug unterliegen, wenn es sich also um eine künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietung handelte. Darbietungseinkünfte schieden aber aus zwei Gründen aus: Wenn Pyroteams selbst nicht als künstlerisch i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzustufen sind, wovon das FG Berlin-Brandenburg ausging, da es die Einkünfte als gewerblich ansah, müsste die Darbietung zumindest sportlich, artistisch oder ähnlich sein.

Das Tatbestandsmerkmal „unterhaltend" wurde erst mit dem JStG 2009 in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und Nr. 9 EStG eingeführt, so dass bis zum Veranlagungszeitraum 2008 mit rein unterhaltenden Darbietungen keine entsprechenden inländischen Einkünfte erzielt wurden. Wenn Pyroteams nicht als künstlerisch einzustufen sind, ist die Darbietung es wohl auch nicht. Sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen kommen dann auch nicht in Frage.

Pyrotechniker sind werkschaffend tätig, keine Darbietenden

Das zweite Problem stellt der Begriff „Darbietung" im Steuerrecht dar. Hergeleitet wird er aus der Abgrenzung der DBA zwischen darbietenden Künstlern (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk-, Fernsehkünstlern und Musikern), die nach Art. 17 OECD-MA 2005 immer dort besteuert wurden, wo sie auftraten, und werkschaffenden Künstlern (wie Malern, Bildhauern, Komponisten, Schriftstellern, Regisseuren und Choreografen), die nach Art. 14 OECD-MA 2005 nur dann im anderen Staat besteuert werden durften, wenn sie dort über eine feste Einrichtung verfügten. Selbst wenn man einen Pyrotechniker unter Artikel 17 subsumieren wollte, fehlte es immer an der darbietenden Person, z. B. auf der Bühne. Der Pyrotechniker selbst ist aber kein Darbietender. Er arrangiert bzw. komponiert ein Feuerwerk. Er ist daher im werkschaffenden Bereich tätig und ist eher mit einem Choreografen als mit einem Schauspieler vergleichbar.

Bei der Veranstaltung von einem Feuerwerk handelt es sich daher nicht um eine Darbietung im steuerrechtlichen Sinne.

Einstufung als Künstlergruppe?

Die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2008 ließe sich nur retten, wenn man Pyroteams als Künstlergruppe i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG einstufen würde. Dann hätten sie inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da sie ihre selbständige Arbeit im Inland ausgeübt haben. Demnach ergäbe sich bis Veranlagungszeitraum 2008 die Abzugssteuerpflicht aus § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG a. F., was aber ab 2009 wieder ganz anders aussehen würde.

## II. Darbietungen und werkschaffender Bereich ab dem VZ 2009

Ab 2009 kein Steuerabzug bei Feuerwerken, lediglich Darbietungen sind abzugssteuerpflichtig

Nach der aktuellen Rechtslage führen auch gewerbliche, unterhaltende Darbietungen zu inländischen Einkünften und unterliegen dem Steuerabzug. Aber auch hier muss wieder eine Darbietung mit Darbietenden vorliegen. Bei einem reinen Feuerwerk, auch wenn es musikalisch untermalt wird, ist kein Darbietender auszumachen. Derjenige, der sich den Ablauf des Feuerwerks ausgedacht hat und es arrangiert, ist kein Darbietender. Er choreografiert das Geschehen nur und unterliegt nach der klaren Unterscheidung des BMF[1] im werkschaffenden Bereich ab dem Veranlagungszeitraum 2009 keinem Steuerabzug mehr.

[1] Vgl. BMF, Schreiben vom 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 [GAAAD-56616], Tz. 7.4 dort Buchst. d.

Ausstellungen sind keine Darbietungen

Umso erstaunlicher ist, dass im gleichen Schreiben in Randnummer 17 Ausstellungen, Lasershows und Feuerwerke als Darbietungen i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG angesehen werden. Insbesondere der Begriff „Ausstellung" kann hier nur falsch sein, da Ausstellungen lediglich von Werken denkbar sind, die keine Darbietung darstellen. Wenn ein ausländischer Maler Werke für eine inländische Ausstellung gegen Entgelt überlässt, erzielt er definitiv keine nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugssteuerpflichtigen Einkünfte.

Choreografen erzielen keine Darbietungseinkünfte

Wenn ein ausländischer Choreograf eine Choreografie für ein inländisches Ballettensemble entwickelt und das Ensemble dann entsprechende Darbietungen erbringt, erzielt der Choreograf unstreitig keine Darbietungseinkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hier sind sich Verwaltung und BMF einig, dass nur ein Teil der Vergütung des Choreografen (regelmäßig 60 %)[2] dem Steuerabzug als Rechteüberlassung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt. Der andere Teil wird regelmäßig als abzugssteuerfreie Tätigkeitsvergütung eingestuft.

Abweichend von der Verwaltungsauffassung sind Pyrotechniker mit Choreografen gleichzustellen

Wie kommt das BMF dann zu der Ansicht, eine Lasershow oder ein Feuerwerk seien Darbietungen i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG? Es bleibt ein Rätsel, da der Pyrofachmann und der Programmierer einer Lasershow definitiv selbst keine Darbietung erbringen und auch keine Einkünfte durch die Darbietung anderer (z. B. seiner Arbeitnehmer, wie bei einem Fußballverein oder Symphonieorchester) erzielen.

Diese Sichtweise ändert sich auch nicht, wenn man den Pyrofachmann oder Lasershow-Programmierer als Künstler einstufen würde. Er wäre dann eben ein werkschaffender Künstler, der nicht unter § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG fällt. Allein der Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG verlangt eine entsprechende Behandlung wie ein Choreograf.

## III. Abgrenzung zu Rechteüberlassungen

Bei Feuerwerken liegen Tätigkeitsvergütungen oder Vergütungen eines sich verbrauchenden Rechts vor

Wenn wir den Pyrotechniker und Laserfachmann als mit dem Choreografen vergleichbar einstufen, stellt sich die Frage nach der Abgrenzung zwischen abzugssteuerfreier Tätigkeitsvergütung und möglicherweise abzugrenzender Rechteüberlassung. Bei einer einmaligen Lasershow zu einem speziellen Anlass – z. B. zur Einweihung eines Hafens – ist zunächst eher vage, ob hier überhaupt eine Rechteüberlassung abgegrenzt werden kann.

Noch deutlicher wird das bei einem Feuerwerk, das nach der Veranstaltung tatsächlich nur noch „Schall und Rauch" ist. Selbst wenn man einen Anteil der Vergütung als Recht am Feuerwerk etc. einstufen möchte, liegt m. E. definitiv ein sich verbrauchendes Recht entsprechend dem BFH-Urteil zur Bandenwerbung[3] bzw. vergleichbar dem Uraufführungsrecht[4] eines Theaterstücks vor.

## IV. Nebenkriegsschauplatz Gewinnerzielungsabsicht

Inländische Einkünfte bei Gewinnerzielungsabsicht?

Relativ großen Raum nimmt in dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg die Frage nach der ggf. fehlenden Gewinnerzielungsabsicht der ausländischen Akteure ein.

In seinem Urteil vom 7.11.2001 führte der BFH aus, dass das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal" sei, das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könnte.[5] Dies würde bedeuten, dass ausländische Vergütungsgläubiger, die nebenberuflich ohne Gewinnerzielungsabsicht Rechte zur Nutzung überlassen, keine inländischen Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielen würden. Eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a EStG wäre insoweit dann nicht gegeben.

---

[2] BMF, Schreiben vom 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 [GAAAD-56616], Tz. 7.4 Buchst. d.
[3] Vgl. BFH, Urteil vom 16.5.2001 - I R 64/99 [PAAAA-67716].
[4] Vgl. BMF, Schreiben vom 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 [GAAAD-56616], Rn. 24.
[5] BFH, Urteil vom 7.11.2001 - I R 14/01 [PAAAA-89379].

Mit Schreiben vom 11.12.2002 teilte das BMF jedoch mit, dass dieses Urteil des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sei.[6]

Nachdem das FG München[7] eine vergleichbare Auffassung wie der BFH vertreten hat und der BFH[8] die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 2.2.2010 abgelehnt hat, hat das BMF den obigen Nichtanwendungserlass aufgehoben.[9]

Keine Abzugssteuerpflicht ohne Gewinnerzielungsabsicht beschränkt Steuerpflichtiger

Daher entfällt also eine Abzugssteuer, wenn der beschränkt Steuerpflichtige keine Gewinnerzielungsabsicht hat, also nach deutschem Rechtsempfinden sogenannte Liebhaberei betreibt. Der jüngste Urteilsfall betraf Amateursportler bei Grasbahnrennen. Bedeutung hat diese geänderte Sichtweise allerdings im gesamten Bereich des Steuerabzugs, also auch bei der Nutzungsüberlassung von Rechten und Darbietungseinkünften. Hier ist insbesondere an ausländische öffentliche oder Non-Profit-Einrichtungen, wie staatliche Opernhäuser, Theater, Orchester oder Vereine (z. B. Kirchenchöre), zu denken, die häufig in ihrem Heimatstaat von einer Ertragsteuer befreit oder gar als gemeinnützig anerkannt sind.[10]

Bei den unstreitig gewerblich tätigen Pyroteams war eine Gewinnerzielungsabsicht insgesamt auf jeden Fall zu bejahen. Misslich war im Urteilsfall nur, dass der Klageführer nur punktuell die Einkünfte aus dem einzelnen Inlandsengagement im Blick hatte. Das Problem Liebhaberei ist aber nicht punktuell zu prüfen, sondern über einen längeren Zeitraum, regelmäßig über mehrere Jahre und nicht nur bezogen auf einen Staat. Insoweit ist dem FG Berlin-Brandenburg voll und ganz zuzustimmen.

## V. Die Quintessenz zu den Tatbestandsmerkmalen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG

Nur für Künstler können inländische gewerbliche Einkünfte durch Feuerwerk oder Lasershow entstehen

Abzugssteuerpflichtige Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 EStG aus Deutschland erzielt nur, wer Einkünfte durch eine Darbietung mit konkreten Darbietenden erzielt oder abgrenzbare Rechte, die sich nicht bei der Veranstaltung verbrauchen, überlässt. Durch eine separate Lasershow oder ein Feuerwerk erzielt ein ausländischer Pyrofachmann oder Programmierer keine inländischen gewerblichen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.

Nur wenn er selbst als Künstler i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzustufen ist, erzielt er nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG inländische Einkünfte, soweit er diese Tätigkeit im Inland ausgeübt hat.

Keine Abzugssteuerpflicht, da keine Darbietungseinkünfte vorliegen

Abzugssteuerpflichtig nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG sind die Einkünfte für inländische Feuerwerke oder Lasershows selbst dann nicht, wenn der Steuerausländer als Künstler einzustufen ist, da keine Darbietungseinkünfte vorliegen.

Eine Abzugssteuerpflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG wird sich regelmäßig ebenfalls nicht ergeben, da selbst wenn man einen Teil der Vergütung für eine Rechteüberlassung an dem Feuerwerk bzw. der Lasershow annehmen will, es sich lediglich um ein sich verbrauchendes Recht handelt, das einem Rechteverkauf gleichkommt, der ab 2009 nicht mehr abzugssteuerpflichtig ist.

---

[6] BMF, Schreiben vom 11.12.2002 - IV A 5 - S 2411 - 69/02 [CAAAA-81129].
[7] FG München, Urteil vom 25.5.2009 - 7 K 1531/07 [NAAAD-24668].
[8] BFH, Beschluss vom 2.2.2010 - I B 91/09 [ZAAAD-40689].
[9] Vgl. BMF, Schreiben vom 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 [GAAAD-56616], Rn. 118.
[10] Vgl. Holthaus, IWB 2/2011 S. 68 [TAAAD-59996].

## FAZIT

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die Begriffe Ausstellung, Lasershow und Feuerwerk im BMF-Schreiben zu den Darbietungseinkünften fehl am Platze sind. Ausstellungen von Kunstwerken stellen keine Darbietung i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Dies betrifft auch ausländische Arrangeure von Kunstausstellungen, die sich ein konkretes künstlerisches Konzept für eine Ausstellung im Inland ausdenken. Auch wenn diese selbst als Künstler einzustufen sind, erzielen sie keine Darbietungseinkünfte. Unterstellt man bei dem Arrangeur eine Rechteüberlassung, wäre dies auch wieder ein sich verbrauchendes Recht, da es faktisch nicht mehr existiert, wenn die ausgeliehenen Kunstwerke wieder bei ihren Besitzern sind. Eine Ausnahme könnte hier nur ein Ausstellungskonzept sein, wenn dem inländischen Museum alle Kunstwerke, die das Konzept umfasst, selbst gehören. Insoweit sind eine Rechteüberlassung und eine Abzugssteuerpflicht denkbar. Hier müsste die Vergütung wie bei einem Choreografen in eine nicht abzugssteuerpflichtige Tätigkeitsvergütung und eine abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung (ggf. 60 %) aufgeteilt werden. Außerdem ist eine abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung im Bereich Lasershow denkbar, wenn ein ausländischer Programmierer z. B. einer inländischen Diskothek für eine bestimmte Zeit das Recht an einer bestimmten Lasershow überlässt. Auch hiervon müsste ggf. wieder eine Tätigkeitsvergütung abgegrenzt werden.

## AUTOR



**Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus**
ist als Dozent an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. 2015 erschien die erweiterte 2. Auflage seines Praktikerhandbuchs „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB Verlag Herne, in dem ausführlich die Abzugssteuerpflicht der unterschiedlichen Darbietungen und bei Rechteüberlassungen untersucht werden.