IWB Nr. 4 vom 25.02.2009 - NWB AAAAD-10097Fach 3 Deutschland Gr. 3

S. 157

Steuerfreistellung von ausländischen Künstlern und Sportlern nach dem JStG 2009

Neue Rechtsgrundlage mit alten Anwendungsproblemen

Jörg Holthaus *

§ **Rechtsgrundlagen:** BMF-Schr. v. 20.7.1983 und 30.5.1995, BStBl I 1998 S. 1161; BMF-Schr. v. 23.1.1996, BStBl 1996 I S. 89; BMF-Schr. v. 20.3.2008, BStBl. I 2008 S. 538; EStG; DBA; OECD-MA.

Literatur: *Anzinger,* Steuerbefreiung der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006 in Deutschland durch Ministererlass – demokratisch legitimiert und volkswirtschaftlich zweckmäßig?, FR 2006, S. 857; *Baldauf,* Besteuerung ausländischer Künstler auf dem neuesten Stand – Eine Neuregelung der Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG erscheint unabwendbar ZKF 2007 S. 169; *Balzerkiewicz/Voigt,* Kriterien eines Steuererlasses nach § 50 Abs. 7 EStG bei Sportereignissen unter Berücksichtigung der Gleichbehandlung verschiedener Sportarten, BB 2005, S. 302; *Gosch/Kroppen/Grotherr,* DBA-Kommentar; *Holthaus* Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen – Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage, IStR 2003 S. 120; *ders.,* § 50 Abs. 7 EStG: Freistellung von der Abzugssteuer bei öffentlich geförderten Auftritten ausländischer Kulturvereinigungen und bei sportlichen oder kulturellen Großereignissen - Willkür der Finanzbehörden ohne Rechtsgrundlage? IWB 2007 Fach 3 Deutschland Gruppe 3 S. 1479; *ders.,* Steuererlass für Champions-League & Co – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte" bei deutschen Spitzensportlern, IStR 2008 S. 504; *ders.,* Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008 S. 741; *ders.* in Lippross, Basiskommentar Steuerrecht §§ 50 – 50a EStG.

Auf den wackligen Beinen des alten § 50 Abs. 7 EStG fußend wurden in der Vergangenheit sportliche und kulturelle Großereignisse wie die Fußballweltmeisterschaft 2006 und die Expo in Hannover von der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG a.F. befreit. Daneben fand der so genannte Kulturvereinigungserlass, der ebenfalls seine Rechtsgrundlage in § 50 Abs. 7 EStG haben sollte, rege Anwendung im öffentlich geförderten Kulturleben trotz zahlreicher Detailprobleme. Eine besondere Stilblüte des Steuerrechts ließ das BMF mit Schreiben vom 20.03.2008 erblühen, nach dem vorerst einseitig auf die Besteuerung ausländischer Mannschaften und deren Spieler bei inländischen Spielen internationaler Vereinsmeisterschaften im Mannschaftssport (z.B. Fußball Champions-League und UEFA-Cup) verzichtet wird.

Im JStG 2009 wurde im § 50 Abs. 4 EStG n.F. die Rechtsgrundlage zur Freistellung ausländischer Künstler und Sportler neu formuliert. Im folgenden Beitrag soll die bisherige Freistellungspraxis vor dem Hintergrund der Neuregelung analysiert und auf Chancen und Probleme eingegangen

S. 158

werden.

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Brühl/Berlin tätig.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

I. Neufassung der Rechtsgrundlage zur Freistellung

Nach § 50 Abs. 4 EStG n.F. können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen erlassen, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt.

Die alten Alternativvoraussetzungen „aus volkswirtschaftlichen Gründen" und „schwierige Steuerberechnung", wie sie im § 50 Abs. 7 EStG a.F. standen, wurden fallen gelassen.

Einzige mögliche Voraussetzung für einen Steuerverzicht ist somit der schwer zu fassende Begriff des „besonderen öffentlichen Interesses". Dieser Begriff wird vom Gesetzgeber nicht näher definiert. Fraglich ist daher, wann ein besonderes öffentliches Interesse vorliegt. Die Völkerverständigung stellt sicherlich ein solches Thema dar. Vor allem kulturelle Veranstaltungen, die ihr Hauptaugenmerk auf diesen Bereich legen, müssten nunmehr freigestellt werden können, wenn durch die Freistellung eine bessere Durchführung gewährleistet werden kann. Kein besonderes öffentliches Interesse liegt wohl immer dann vor, wenn Ereignisse unabhängig von der Steuerfreistellung mit der gleichen Intensität betrieben werden können.

Im Gesetz werden lediglich zwei Beispiele genannt:

1. inländische Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet;
2. inländische Auftritte einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird;

Die Nummer 1 zielt eindeutig auf Olympische Spiele, Weltmeisterschaften und Europameisterschaften im Bereich Sport ab. Im Kulturbereich findet regelmäßig kein Wettbewerb um die Ausrichtung statt. Im Entfernten könnte man an die Bewerbung zur Kulturhauptstadt Europa denken, wobei fraglich ist, ob die festgelegten Vergabemodalitäten ein „Wettbewerb" sind.

Mit Nummer 2 hat der Gesetzgeber endlich eine konkrete Rechtsgrundlage zur Freistellung ausländischer Kulturensembles im öffentlich geförderten Bereich geschaffen, die im Weiteren näher analysiert werden muss.

Besonders hervorgehoben werden sollte die Tatsache, dass die Aufzählung im § 50 Abs. 4 EStG n.F. beispielhaft und nicht abschließend ist. Ein öffentliches Interesse kann natürlich auch bei Veran-
S. 159 staltungen gegeben sein, die nicht unter die Voraussetzungen der beiden Nummern passen.

Spätestens hier ist an die Kulturhauptstadt Europa zu denken, deren Ausrichtung z.B. im Jahr 2010 im Ruhrgebiet auf ein besonderes öffentliches Interesse stößt. Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung ist hierfür nun eine Freistellung möglich, die damals Weimar auf Bundesebene nach der alten Regelung verwehrt wurde.

Sicherlich kann man an viele weitere kulturelle Großereignisse denken. Insbesondere kulturelle Festivals, die sich den Austausch mit anderen Ländern und Kulturen auf die Fahnen geschrieben haben, wie das Schleswig-Holstein-Musikfestival, das Usedomer Musikfestival, der Cello-Herbst am Hellweg, die Ruhr Triennale und viele mehr rufen ein besonderes öffentliches Interesse hervor.

II. Anwendung für ausländische Kulturvereinigungen

Da neben einzelnen Literaturmeinungen auch das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 17.10.2005 (11K 5616/04E) den alten § 50 Abs. 7 EStG als Rechtsgrundlage für den Kulturvereinigungserlass negiert hat und sich ähnliche Tendenzen im darauf ergangenen BFH-Beschluss vom 7.3.2007 (I R 98/05, BStBl II 2008 S. 186) finden, war der Gesetzgeber gehalten die Rechtsgrundlage für eine

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Freistellung von öffentlich geförderter Kulturarbeit neu zu erarbeiten. Dies ist in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG n.F. geschehen. Hier ist eine Rechtsgrundlage zur Freistellung von ausländischen Kulturvereinigungen geschaffen worden. Allerdings hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, diese konkret auszugestalten.

Denkbar wäre, dass er lediglich eine Rechtsgrundlage im Nachhinein für den alten Erlass aus 1983 schaffen wollte.

1. Begriff Kulturvereinigung

Die Anregung des Bundesrates auf den leidlichen Begriff der „Kulturvereinigung" zu verzichten und stattdessen eine Freistellung von ausländischen Künstlern unabhängig von der Anzahl der Darbietenden zu ermöglichen (BT-Drs.: 16/10494 v. 7.10.2008), wurde ausdrücklich von der Bundesregierung abgelehnt. Sie führte hierzu aus, dass es auch im Erlasswege festgelegt werden könnte, ab welcher Zahl von teilnehmenden Künstlern von einer Kulturvereinigung im Sinne des Gesetzes auszugehen sei.

Somit bleibt das alte Problem bestehen, wann von einer Kulturvereinigung auszugehen ist. Im Erlass von 1983 waren ausdrücklich Solisten und so genannte „solistisch besetzte Ensembles (z.B. Duo, Trio, Quartett)" von der Freistellung ausgenommen. Dies führte zu den unterschiedlichsten Praxisauswüchsen. So wurden in NRW, Hamburg, Hessen und Berlin aufgrund gleich lautender Verfügungen aus dem Jahr 1998 Klassik- und Jazzensembles erst ab einer Gruppenstärke von 9
S. 160 Darbietenden freigestellt. Aufgrund der beispielhaften Aufzählung von Duo, Trio und Quartett wurden regelmäßig bundesweit Gruppen von bis zu 4 Darbietenden nicht freigestellt. Aufgrund einer stark umstrittenen Verfügung der OFD München wurden allerdings in Bayern regelmäßig Jazzdarbietungen völlig unabhängig von der Anzahl der Darbietenden freigestellt.

Bereits in 2001 hatte der Bundesrechnungshof die uneinheitliche Anwendung des Kulturvereinigungserlasses im Hinblick auf die Anzahl der Ensemblemitglieder gerügt.

Da das JStG 2009 auf alle Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2008 dem Steuerausländer zufließen, ist derzeit erhöhter Bedarf an einer Klarstellung. Bereits im Dezember 2008 durchgeführte Darbietungen fallen unter die Neuregelung, soweit die Vergütungen erst im Jahr 2009 beim beschränkt steuerpflichtigen Künstler ankommen! (Es gilt das Zuflussprinzip aus § 11 Abs. 1 EStG.)

Der Gesetzgeber hat insoweit die Sachbearbeiter in den Finanzämtern, die bereits seit Dezember 2008 über die Freistellung von öffentlich geförderten Kulturvereinigungen entscheiden müssen, völlig im Regen stehen lassen.

Eine konkrete Erlassregelung, die auf dem neuen § 50 Abs. 4 EStG ruht, ist dringend erforderlich und hätte zeitgleich mit dem JStG 2009 verfasst werden müssen!

Da rein wortetymologisch der Begriff der Kulturvereinigung nicht auf eine bestimmte Personenzahl festgelegt ist und es an einer konkreten Erlassregelung mangelt, erscheint es ratsam bei jeder Gruppierung von 2 Mitgliedern und mehr einen Antrag auf Freistellung beim örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird. Insbesondere vor dem Hintergrund der Neuregelung im Gesetz und der Stellungnahme der Bundesregierung ist es nicht einsehbar, warum ein Bläsernonnett freigestellt werden kann, ein Streichoktett jedoch nicht.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. Solisten

Im Alterlass wie in den Ausführungen der Bundesregierung werden die Solisten von vorn herein ausgenommen. Die Argumentation der Bundesregierung zu dieser Frage kann nicht überzeugen. Die Bundesregierung führt hierzu aus:

„Nur die regelmäßig besondere Situation von geförderten Kulturvereinigungen rechtfertigt einen einseitigen, über die Regelungen zum Kulturaustausch in den DBA hinausgehenden Steuererlass. Nur bei Zahlungen an Kulturvereinigungen ist nämlich regelmäßig auf 2 Ebenen (Kulturvereinigung + Vergütung der einzelnen Künstler) ein Steuerabzug vorzunehmen, der zu zusätzlichem Aufwand führt oder die der Kulturvereinigung entstehenden Lohnkosten nicht berücksichtigt. Außerdem werden öffentlich geförderte Kulturvereinigungen oftmals im Sitzstaat von der Steuer befreit sein, weshalb eine Anrechnung der deutschen Steuer im Sitzstaat ausscheiden dürfte. Solche Probleme bestehen bei Einnahmen von Solisten dagegen regelmäßig nicht."

S. 161

Die Bundesregierung verkennt hier, dass der Kulturvereinigungserlass genau für die Fälle geschaffen wurde, in denen keine Freistellung nach einem DBA möglich war. Nach den DBA ist jedoch in den von der Bundesregierung beschriebenen Fällen regelmäßig eine Freistellung möglich. Sobald eine Förderung im Entsendestaat stattfindet, kann je nach DBA bei einem reinen Zuschuss (z.B. DBA Belarus, Türkei, Ukraine), einer Förderung von 1/3 oder 50 % der Kosten des Auftritts eine Freistellung erfolgen. Hinzu kommt, dass nach den DBA Solisten uneingeschränkt freigestellt werden können, wenn eine öffentliche Förderung im jeweils geforderten Umfang vorliegt. Eine Sonderregelung für Solisten widerspricht gerade dem Regelungsgedanken der DBA.

Der Kulturvereinigungserlass griff immer gerade dann ein, wenn eine öffentliche Förderung aus dem Auftrittstaat Deutschland erfolgte.

Zudem fußt die Freistellung auf dem Begriff des öffentlichen Interesses in Deutschland. Hier ist wohl völlig abwegig davon auszugehen, dass so ein öffentliches Interesse nur bei mehrköpfigen Ensembles aus einem anderen Staat gegeben ist.

Hier ist eher das Gegenteil der Fall. Gerade bekanntere Solisten führen zu einem besonderen öffentlichen Interesse. Bei international besetzten Kulturevents sind es gerade die bekannten Solisten, die markant ihr Heimatland repräsentieren. Häufig werden solche als „artist in residence" für mehrere Konzerte engagiert, die besondere Publikumsmagnete werden.

Wenn in solche kulturellen Großveranstaltungen wesentliche öffentliche Mittel aus den jeweiligen Kommunen, dem Bundesland oder gar dem Bund oder der EU fließen, ist es nicht ganz ersichtlich, warum ein Teil davon als Steuerabzug abgeschöpft werden soll.

Sicherlich kann man entgegenhalten, dass es bei einem Steuererlass nach § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG n.F. um den Erlass der Steuerschuld des beschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland geht. Es darf aber nicht übersehen werden, dass ausländische Künstler nur für eine gewisse Gage nach Deutschland kommen. Faktisch erhöht die Abzugsteuer nach § 50a EStG die vom Veranstalter zu entrichtende Gage und bindet damit Fördermittel zugunsten des Fiskus.

S. 162

3. Wesentliche Förderung

Wie im Erlass aus 1983 verlangt auch die neue gesetzliche Regelung eine wesentliche öffentliche Förderung. Als wesentlich ist unstreitig eine Förderung dann anzusehen, wenn durch sie 1/3 der Kosten des Auftritts gedeckt werden.

Hierbei ist zu beachten, dass der alte Erlass ausdrücklich eine unmittelbare Förderung verlangte. Wurde beispielsweise ein gemeinnütziger Kulturverein institutionell von einer Kommune geför-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dert, galten seine Zahlungen an ausländische Kulturvereinigungen nicht als unmittelbar und führten zum Ablehnen der Freistellung. Viele Kommunen, die ihre Kulturarbeit teilweise auf gemeinnützige Vereine ausgelagert hatten, mussten zu einer umständlichen Projektförderung bei diesen Vereinen übergehen, um eine Freistellung für ausländische Kulturvereinigungen erreichen zu können.

Diese Zeiten scheinen nun vorbei zu sein, da der Gesetzgeber keine ausdrückliche Unmittelbarkeit in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG n.F. verlangt. Entsprechende Regelungen in den DBA, die lediglich eine wesentliche Förderung verlangen, führen nach herrschender Meinung auch bei mittelbarer Förderung zur Freistellung.

Eine Einschränkung dieser gesetzlichen Vorgaben durch einen konkreten Erlass wäre systemwidrig und würde die Kulturfreistellung im Erlasswege weiter von den DBA-Freistellungen entfernen, da hier zum einen die mittelbare Förderung ausreicht und zum anderen in vielen neueren DBA (z.B. Belarus, Georgien, Kasachstan, Korea, Kroatien, Malta, Österreich, Polen, Rumänien, Russland, Türkei, Ukraine) ausdrücklich auch als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen als mögliche Förderstellen anerkannt sind.

III. Freistellung von sportlichen und kulturellen Großereignissen

In der Vergangenheit hatten die Finanzbehörden den Begriff der „volkswirtschaftlichen Gründe" aus § 50 Abs. 7 EStG a.F. weit ausgedehnt, indem sie auch kultur- und sportpolitische Aspekte als volkswirtschaftlich zweckmäßig eingestuft hatten (vgl. Tz. 1.4 des BMF-Schr. v. 23.1.1996). So wurden die Fußballweltmeisterschaft 2006 und die Expo in Hannover freigestellt.

Die neu gefasste Voraussetzung „besonderes öffentliches Interesse" ist wesentlich weiter gefasst. Ein besonderes öffentliches Interesse ist bei jedem überregionalen Kultur- und Sportereignis zu unterstellen, wenn ohne eine Steuerfreistellung wesentliche Teile des Events nicht oder nur eingeS. 163 schränkt durchgeführt werden können.

In Frage kommen vor allem Kulturevents bei denen der Austausch mit anderen Ländern und Kulturen im Vordergrund steht, egal ob Theater, Kabarett, Oper, Klassik, Jazz oder Pop, Lyrik, Prosa oder Tanz vorgestellt werden.

Hier muss das begonnene Jahr zeigen, in welchem Umfang die obersten Finanzbehörden der Länder von dieser Freistellungsmöglichkeit Gebrauch machen werden. Wenn sie wollen, können sie zumindest auf der neuen Rechtsgrundlage eine Vielzahl von Veranstaltungen vom Steuerabzug befreien.

Ob hierbei nur besondere Großveranstaltungen, wie Ruhr 2010 eine Chance haben, oder auch regional kleinere Festivals, wie der Cello-Herbst am Hellweg begünstigt werden, bleibt abzuwarten. Denkbar ist auch, dass besondere Festivals zur Völkerverständigung, wie das Usedomer-Musikfestival, das jedes Jahr einen Ostseeanliegerstaat in den Mittelpunkt stellt und ein Ländergrenzen übersteigendes Jugendorchester, das Baltic Youth Philharmonic, hervorgebracht hat, begünstigt werden.

IV. Freistellung der Vereinswettbewerbe im Mannschaftssport

Nach wie vor ohne Rechtsgrundlage im Gesetz steht das BMF-Schr. v. 20.3.2008 zum Steuererlass für beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten als bizarrer Stein des Anstoßes. Dieser Erlass ist alles andere als volkswirtschaftlich zweckmäßig (alte Rechtslage). Zudem ist kein besonderes öffentliches Interesse erkennbar, warum man ausländische Vereine und Spieler bei ihren inländischen Spielen nicht im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a EStG besteuern soll, obwohl dies im internationalen Steuerrecht (Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA) so vorgesehen ist. Außerdem finden diese Spiele allein aufgrund der Ansässigkeit der Vereine im Inland statt. Einen Wettbewerb um den Austragungsort im Sinne von § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG n.F. gibt es hier nicht.

Dieser Erlass muss insbesondere im Hinblick der geänderten Rechtslage ab 2009 unversehens zurückgenommen werden.

Wenn sich die Finanzverwaltung in diesem Punkt über die internationalen rechtlichen Gepflogenheiten hinwegsetzen will, muss eine solche Regelung im EStG verankert werden. Steuerrechtssystematisch würde sich bei der vorauseilend attestierten Gegenseitigkeit wohl eher § 49 Abs. 4 EStG als zu ergänzende Rechtsgrundlage anbieten. Hier wird bei unterstellter Gegenseitigkeit auf die
S. 164 inländische Besteuerung ausländischer Schiff- und Luftfahrtsunternehmen verzichtet.

Fazit

Die neu formulierte Regelung zum Steuererlass bei beschränkt Steuerpflichtigen in § 50 Abs. 4 EStG n.F. schafft erstmalig eine Rechtsgrundlage zur Freistellung ausländischer Kulturvereinigungen, deren inländischer Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird. Aufgrund des Unwillens des Gesetzgebers, den Begriff der Kulturvereinigung näher zu spezifizieren, und mangels eines konkreten aktualisierten Erlasses hierzu, ist derzeit unklar, welche Künstlergruppen in den Genuss des Erlasses kommen können.
Die Rahmenbedingungen zur Freistellung von kulturellen und sportlichen Ereignissen wurden gegenüber der Vorgängerregelung weiter gefasst. Konkrete Anwendungsgrenzen sind bisher nicht ersichtlich, da der Begriff des „besonderen öffentlichen Interesses" nicht definiert wurde.
Die aktuelle Fassung der Erlassvoraussetzungen in § 50 Abs. 4 EStG lässt das BMF-Schr. v. 20.03.2008 zum Steuererlass bei europäischen Vereinswettbewerben bei Mannschaftssportarten noch abstruser erscheinen als bisher.

Fundstelle(n):
IWB 4/2009 Seite 157 - 164
NWB AAAAD-10097

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.