Aktuelle Streitpunkte zur Bemessung des Steuerabzugs nach § 50a EStG

Steuerfreiheit von Reisekosten und fehlende Steuerpflicht von bestimmten beschränkt Steuerpflichtigen

Jörg Holthaus*

Einkünfte durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen von beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen dem besonderen Steuerabzug (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG). § 50a Abs. 2 EStG regelt, dass übernommene oder erstattete Reisekosten nicht (mehr) in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs gehören. In der Praxis entwickelte sich hier u. a. als Streitpunkt zwischen Vergütungsschuldnern und Finanzverwaltung heraus, welche Vergütungsgläubiger überhaupt den Steuerabzug auslösen und in welchem Umfang Reisekosten aus der Bemessungsgrundlage ausgegrenzt werden können.

NWB **Arbeitshilfe** In der NWB Datenbank (Login über www.nwb.de) können unter der NWB DokID ↪ EAAAC-72931 ausfüllbare Formulare zur Steuerabzug-Anmeldung nach § 50a EStG aufgerufen werden.

Inhaltsübersicht

I. Einkünfteerzielung als Voraussetzung des Steuerabzugs
II. Abgrenzung zu nicht abzugssteuerpflichtigen Einkünften
III. Behandlung von Reisekosten

I. Einkünfteerzielung als Voraussetzung des Steuerabzugs

Der besondere Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 1 EStG setzt begrifflich bei Einkünften aus bestimmten Tätigkeiten an. Dies unterscheidet ihn z. B. vom Kapitalertragsteuerabzug, da § 43 Abs. 1 EStG lediglich Kapitalerträge, also Einnahmen (vgl. § 8 EStG) voraussetzt.

Einkünfte im Inland sind konstitutiv

Der beschränkt Steuerpflichtige muss also (inländische) Einkünfte im Sinne des EStG erzielen. Bei der Frage, ob Einkünfte vorliegen, sind insbesondere bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 EStG) und freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) die Grenzen zwischen Einkunftserzielungsabsicht und steuerrechtlich unbeachtlicher Liebhaberei zu prüfen.

Streit um fehlende Gewinnerzielungsabsicht

Dieser Zankapfel ist nicht neu, aber nach wie vor brisant. Bereits in 2001 urteilte der BFH, dass die fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei der Frage, ob ein Steuerabzug nach § 50a EStG vorzunehmen ist, zu beachten sei (BFH, Urteil vom 7. 11. 2001 - I R 14/01 ↪ PAAAA-89379). Damals belegte die Finanzverwaltung diese Entscheidung zu ausländischen Pferdebesitzern mit dem Bannstrahl des Nichtanwendungserlasses (BMF,

* Dipl.-Fw. Jörg Holthaus ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest und als Gastdozent für internationales Steuerrecht an der Bundesfinanzakademie in Berlin tätig.

Schreiben vom 11. 12. 2002 - IV A 5 - S 2411 - 69/02 [CAAAA-81129]). Nachdem schließlich in 2010 ein erneuter Fall, diesmal zu Gewinnprämien bei Grasbahnrennen, vom BFH (Beschluss vom 2. 2. 2010 - I B 91/09 [ZAAAD-40689] beschieden wurde, hat sich die Finanzverwaltung scheinbar der Rechtsprechung gebeugt und den alten Nichtanwendungserlass aufgehoben (BMF, Schreiben vom 25. 11. 2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 [GAAAD-56616]).

Ohne Nachweis soll trotzdem stets der Steuerabzug erfolgen

Im BMF-Schreiben vom 25. 11. 2010 wird allerdings deutlich, dass die Finanzverwaltung es den Vergütungsschuldnern mit Vertragspartnern ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht einfach machen möchte. In Tz. 15 führt das BMF aus, dass grds. der Steuerabzug auch dann vorzunehmen sei, wenn keine Einkunftserzielungsabsicht vorliege. Nur wenn dem Vergütungsschuldner Nachweise vorlägen, dass beim Vergütungsgläubiger keine Gewinnerzielungsabsicht bestehe, könne ausnahmsweise auf den Steuerabzug verzichtet werden. In derselben Tz. wird das Damoklesschwert der Haftung über den Vergütungsschuldner gehängt.

Späte Rechtssicherheit und hoher Aufwand für den Vergütungsschuldner

Vertröstet werden Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger mit dem Ausblick auf eine Erstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer im Rahmen einer Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG (für innerhalb von EU/EWR ansässige Steuerpflichtige) oder eines nachträglich vom örtlichen Finanzamt zu erstellenden Freistellungsbescheids (§ 155 AO). Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, warum nicht vor Zahlung einer Vergütung, die fehlende Gewinnerzielungsabsicht durch die Exekutive geprüft werden kann und warum nicht gleich eine Freistellungsbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von bis zu drei Jahren erlassen werden kann, wie es in dem vergleichbaren Verfahren zur Freistellung nach den DBA in § 50d Abs. 2 EStG beim BZSt manifestiert wurde. Eine solche Bescheinigung würde für frühe Rechtssicherheit sorgen und gerade im öffentlich geförderten Bereich wertvolle liquide Mittel nicht künstlich binden. Ausländische nebenberufliche Amateursportler, Laiendarsteller, Statisten etc. könnten so einmal ihre fehlende Gewinnerzielungsabsicht belegen und müssten nicht jedes Jahr aufs Neue einen Antrag stellen. Schließlich handelt es sich bei der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht um ein Tatbestandsmerkmal das per se nur in einer über ein Jahr hinaus gehenden Betrachtung gewürdigt werden kann.

Freistellungsbescheinigung einführen

Eindeutige Fälle der Gemeinnützigkeit im Ausland bedürfen keines jährlichen Antrags

Daneben gibt es zahlreiche Fälle, die ohne eine Freistellung durch die Finanzverwaltung auskommen könnten, wenn nämlich im Ansässigkeitsstaat des potenziell beschränkt Steuerpflichtigen bereits die fehlende Einkunftserzielungsabsicht festgestellt wurde. Dies wäre bei im Ausland als gemeinnützig anerkannten und von der Ertragsteuer befreiten Einrichtungen, wie Theatern, Chören, Opernhäusern, Ballettensembles, Orchestern, Folkloregruppen etc. der Fall. Insoweit ist auch die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Stauffer einschlägig, wonach es dem EU-Recht widerspricht, Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen als gemeinnützig anerkannten Stiftung von der Körperschaftsteuer zu befreien, einer vergleichbaren Stiftung aus einem EU-Staat diese Freistellung jedoch zu verwehren (EuGH, Urteil vom 14. 9. 2006 - Rs. C-386/04, [AAAAC-16451]).

Innerhalb der EU und des EWR kommt die Niederlassungsfreiheit als Argument hinzu

Aus Sicht dieses Urteils ist es für in der EU bzw. im EWR ansässige Körperschaften sogar egal, ob im Ansässigkeitsstaat eine Steuerfreistellung gewährt wird. Sollte eine EU-/EWR-Körperschaft die nationalen Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Nr. 9 KStG erfüllen, muss sie aus Gründen der Niederlassungsfreiheit behandelt werden, wie eine inländische gemeinnützige Körperschaft.

In diesem Zusammenhang ist es unbeachtlich, ob – isoliert betrachtet – durch den Auftritt im Inland ein Gewinn erzielt wird, da ja die fehlende Gewinnerzielungsabsicht aus der Gesamtschau über mehrere Jahre betrachtet werden muss.

Beispiel 1 *Das in der Türkei als gemeinnützig eingestufte und von der türkischen Ertragsteuer befreite Bilkent Symphonieorchester erhält vom Konzerthaus Dortmund eine Vergütung von 30.000 € für ein Gastspiel. Legt das Orchester dem Vergütungsschuldner (Konzerthaus) eine Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit (Steuerbefreiung) aus der Türkei vor, fällt kein Steuerabzug an, da keine (abzugssteuerpflichtigen) Einkünfte erzielt werden.*

Einkunftserzielungsabsicht ist von Freistellung nach DBA zu unterscheiden

Die fehlende Einkunftserzielungsabsicht muss übrigens unbedingt von einer möglichen Freistellung nach einem DBA wegen öffentlicher Förderung aus dem Entsendestaat unterschieden werden. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht setzt nämlich gesetzessystematisch viel früher an. Liegen keine Einkünfte im Sinne des EStG vor, braucht gar nicht darüber nachgedacht zu werden, ob Einkünfte nach einem DBA in Deutschland steuerfrei sein könnten. Zudem hat Deutschland nicht mit allen Staaten ein DBA und einige DBA (z. B. die deutschen Abkommen mit Finnland, Jamaika, Marokko, Neuseeland, Portugal und Simbabwe) enthalten keine Regelung über eine Freistellung bei öffentlicher Förderung im Ansässigkeitsstaat.

Holthaus, IWB 21/2011 S. 802 [PAAAD-94505]

II. Abgrenzung zu nicht abzugssteuerpflichtigen Einkünften

Ausnahmen für werkschaffende Künstler

§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG verlangt, dass die Einkünfte durch im Inland ausgeübte Darbietungen erzielt werden. So genannte werkschaffende Künstler, wie Maler, Bildhauer, Komponisten, Regisseure und Bühnenbildner, unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Lediglich wenn Vergütungsteile als Rechteüberlassung i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einzustufen sind, unterliegen diese Vergütungsteile dem Steuerabzug (vgl. ausführlich Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Tz. 2.1).

BMF-Schreiben weist werkschaffende Tätigkeiten falsch als Darbietungen aus

Für Streit sorgen insoweit Beispiele für (angeblich abzugssteuerpflichtige) Darbietungen im BMF-Schreiben vom 25. 11. 2010; so werden in Tz. 17 Ausstellungen, Feuerwerke und Lasershows als Darbietungen i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG benannt. Meines Erachtens liegen bei diesen drei Beispielen gerade keine Darbietungseinkünfte i. S. des § 50a EStG vor. Wer Werke für eine Ausstellung zur Verfügung stellt, eine Lasershow programmiert oder ein Feuerwerk choreographiert, erbringt selbst keine Darbietung. Grundlage der Einkünfte aus diesen drei Bereichen sind werkbezogene Tätigkeiten.

Beispiel 2 *Anlässlich eines festlichen Balls auf Schloss Nordkirchen organisiert der Veranstalter ein großes Feuerwerk, das von einer niederländischen Firma ausgeführt wird. Diese erhält hierfür eine Vergütung von 1.000 €. Bei der Vergütung handelt es sich nicht um abzugssteuerpflichtige Einkünfte i. S. des § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG, da keine natürliche Person eine persönliche Darbietung erbringt. Die niederländische Firma wird hier werkschaffend tätig und ist hier einem Choreographen oder Regisseur vergleichbar.*

Lediglich wenn eine Lasershow oder ein Feuerwerk in einem einheitlichen Vertrag zum Teil einer künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung wird, unterliegt sie im Rahmen dieses „Gesamtpakets" dem Steuerabzug.

Beispiel 3 *In der Münsteraner Disco „Jovel" findet ein Schauboxkampf statt. Teil des Showprogramms ist neben dem Boxkampf eine spezielle Lasershow, die den Kampf untermalt und einbettet. Es besteht ein Vertrag mit dem britischen Organisator, der den Kampf, die Bühnenaufbauten und die Lasershow umfasst. Die Gesamtvergütung*

unterliegt dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG, da die Lasershow ein Bestandteil der Darbietung ist.

Weitere nicht abzugssteuerpflichtige Einkünfte ergeben sich bei wissenschaftlichen und unterrichtenden Tätigkeiten (vgl. ausführlich Holthaus, a. a. O., Rn. 12–13).

III. Behandlung von Reisekosten

Ab 2009 gehören nach § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG besonders gewährte Reisekosten nicht zu den Einnahmen, soweit sie nicht die tatsächlichen Reisekosten übersteigen.

Besonders gewährte Reisekosten bleiben steuerfrei

Sämtliche vom Vergütungsschuldner übernommenen Fahrt-, Flug- und Übernachtungskosten sowie sonstigen Transportkosten von ausländischen Künstlern und Sportlern gehören nicht in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs.

Beispiel 4 *Kultur-Jena schließt mit dem Klaviervirtuosen D aus Weißrussland einen Vertrag über ein Kammerkonzert in Jena ab. Sie übernimmt die Flugkosten von und nach Minsk (500 €) und bezahlt die Hotelunterbringung in Jena (2 x Übernachtung ohne Frühstück für 200 €). Die reine Gage beträgt 1.000 € brutto. Der Steuerabzug beläuft sich lediglich auf 15 % von 1.000 € = 150 €. Die besonders gewährten Reisekosten gehören nicht zu den Einnahmen.*

Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen

Die besonders gewährten Reisekosten können zudem auch in Geldleistungen bestehen, wenn der Künstler selbst für die Reisekosten bzw. einen Teil davon aufkommt. Durch den Verweis auf Tagegelder wird zudem deutlich, dass die lohnsteuerrechtlichen Reisekostengrundsätze anwendbar sind. Dies beinhaltet die Möglichkeit der Erstattung von Tagegeldern in der Höhe der zulässigen Kosten für Verpflegungsmehraufwendungen (24 € für ganztägige Abwesenheit, 12 € für mindestens 14-stündige Abwesenheit und 6 € für mindestens achtstündige Abwesenheit pro Tag).

Sachbezugswerte für freie Verpflegung und Unterkunft [→ VAAAD-14526]

Wird allerdings unentgeltliche Verpflegung vom Veranstalter in eigener Kantine oder ähnlichen Einrichtungen gewährt, sind m. E. die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand um die Werte laut Sozialversicherungsentgeltverordnung gegenzurechnen, soweit der Wert der Mahlzeit nicht über 40 € (vgl. 40 €-Grenze in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 3 LStR) liegt.

Jahr	Frühstück	Mittag-/ Abendessen
2010 BMF-Schreiben vom 3. 12. 2009 - IV C 5 - S 2334/09/10011 [→ LAAAD-33330]	1,57 €	2.80 €
2011 vgl. 40 €-Grenze in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 3 LStR	1,57 €	2,83 €
2012 BMF-Schreiben vom 17. 12. 2010 - IV C 5 - S 2334/10/10008 [→ MAAAD-58795]	1,57 €	2,87 €
2013 BMF-Schreiben vom 20. 12. 2012 - IV C 5 - S 2334/12/10004 [→ CAAAE-25846]	1,60 €	2,93 €

Abb. Sachbezugswerte für Mahlzeiten

Werden eine oder mehrere Mahlzeiten unentgeltlich gewährt und liegt die Abwesenheit des Vergütungsgläubigers für diesen Tag ausnahmsweise unter acht Stunden bzw. 14 Stunden, ist eine Differenz zwischen maßgeblicher Pauschale und höherem Sachbezugswert als zusätzliche Einnahme dem Steuerabzug zu unterwerfen.

Mahlzeiten jenseits der Sachbezugswerte

Die Sachbezugswerte können allerdings nicht zugrunde gelegt werden, wenn eine gehobene Verpflegung (über 40 € je Mahlzeit) vereinbart ist. Verpflegung in gehobenen Hotels oder Restaurants ist mit dem üblichen Preis am Ort gegen die maßgeblichen Pauschalen aufzurechnen. Die sich regelmäßig ergebende Differenz ist als Einnahme anzusetzen und dem Steuerabzug zu unterwerfen. Der beschränkt Steuerpflichtige darf insoweit nicht besser gestellt werden als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger (vgl. Gesetzesbegründung in der Antwort der Bundesregierung auf den insoweit umgesetzten Änderungsvorschlag des Bundesrates, BT-Drucks. 16/11108 vom 27. 11. 2008).

Kommt der Künstler mit dem eigenen Pkw zum Veranstaltungsort ist eine Erstattung von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer abzugssteuerfrei zulässig.

Aufteilung der Vergütung in Gage und Reisetagegeld kann zweckmäßig sein

In diesem Bereich ist ab 2009 eine abzugssteuergünstige Gestaltung möglich. Insbesondere bei Verträgen mit größeren Ensembles ist eine Aufteilung der Gesamtvergütung in reine Gage und Reisekosten (z. B. Tagegelder pro Person) zweckmäßig.

Beispiel 5 *Die Stadt Unna schließt mit einer ukrainischen Tanzgruppe (gleichberechtigte Künstlergruppe, die nicht als Körperschaft einzustufen ist) einen Vertrag über einen Auftritt in der Stadthalle. Laut Vertrag muss die Stadt unmittelbar für die Flug- und Hotelkosten der Tänzer (zwei Übernachtungen ohne Frühstück) aufkommen. Diese Kosten betragen 12.000 €. Zudem hat sie allen 50 Ensemble-Mitgliedern ein Tagegeld von 48 € auszuzahlen (Abwesenheit der Künstler am An- und Abreisetag jeweils über 14 Stunden, am Aufführungstag über 24 Stunden). Die reine Gage, die in die Schweiz zu überweisen ist, beträgt 6.000 € (netto, ohne Abzüge). Die Stadt hat lediglich für die Gage eine Abzugssteuer zu entrichten. Sie beträgt 17,82 % des Nettobetrags = 1.069,20 €, der Solidaritätszuschlag beträgt 0,98 % des Nettobetrages = 58,80 €.*

Problem bei Vertragsschluss mit Körperschaft im Ausland

Strittig ist die Frage, wie die Übernahme von Reisekosten zu behandeln ist, wenn Transport- und Übernachtungskosten für Künstler übernommen werden, der Gastspielvertrag jedoch mit einer ausländischen Körperschaft (Konzertdirektion oder als juristische Person einzustufendes Orchester etc.) geschlossen wurde. Die Finanzverwaltung vertritt hier teilweise die Auffassung, dass eine Körperschaft keine Reisekosten haben kann und daher die übernommenen oder erstatteten Flug- und Hotelkosten in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs einzubeziehen sind. Dies würde konkret zu diesem Fall führen:

Beispiel 6 *Die Stadt Soest schließt mit dem schweizerischen Schauspieltheater Thalia-S.A. einen Vertrag über einen Auftritt in der Stadthalle. Laut Vertrag muss die Stadt unmittelbar für die Flug- und Hotelkosten der Schauspieler (zwei Übernachtungen mit Frühstück) aufkommen. Diese Kosten betragen 6.000 €. Die reine Gage, die in die Schweiz zu überweisen ist, beträgt 12.000 € (netto, ohne Abzüge). Die Stadt hätte nach obiger Auffassung für die gesamten Aufwendungen von 18.000 € den Steuerabzug zu entrichten. Er betrüge 17,82 % des Nettobetrages = 3.207,60 €, der Solidaritätszuschlag betrüge 0,98 % des Nettobetrags = 176,40 €.*

Im Gesetz ist hierfür keine Begrenzung angelegt

Diese Begrenzung von § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG ist m. E. nicht durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt. Ebenso wie die darbietungsbezogene Freigrenze von 250 € aus § 50a Abs. 2 Satz 3 EStG gilt die Auslösung der Reisekosten unabhängig von der Rechtsnatur des Vergütungsgläubigers. Bei den Flug- und Hotelkosten handelt es sich um Reisekosten der Theater-S.A. Insoweit ist m. E. auch die Aussage in Tz. 44 des BMF-Schreibens vom 25. 11. 2010: „Übernommene Reisekosten Dritter mindern nicht die Bemessungsgrundlage nach § 50a Abs. 2 EStG [...]" keine korrekte Auslegung des Gesetzestextes. Die Reisekosten der Angestellten der Theater-S.A. stellen genauso Betriebsausgaben der S.A.

dar, wie es die Reisekosten von selbständigen Künstlern für diese wären. Zudem erzielt die Theater-S.A. ebenso wie selbständige Künstler Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 EStG, da für ausländische Körperschaften die Gewerblichkeit kraft Rechtsform aus § 8 Abs. 2 KStG nicht gilt.

Natürliche Person wird von Wortlaut des § 50a EStG nicht vorausgesetzt

Aus der Formulierung des Gesetzgebers „Vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten gehören nur insoweit zu den Einnahmen, als die Fahrt- und Übernachtungsauslagen und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG übersteigen." lässt sich jedenfalls nicht herleiten, dass hier nur Reisekosten in Bezug auf natürliche Personen gemeint sind. Insbesondere aus der ausdrücklichen Splittung in die beiden Anwendungsfälle des § 50a Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gesondert für juristische Personen und natürliche Personen als Vergütungsgläubiger wird deutlich, dass in Absatz 2 eine einheitliche Betrachtung gewollt ist. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber das Herausrechnen der Reisekosten ausdrücklich auf natürliche Personen als Vergütungsgläubiger begrenzen müssen. Meines Erachtens muss daher in Beispiel 6 nur der Steuerabzug von den 12.000 € Gage erfolgen.

FAZIT

Der Auffassung der Finanzverwaltung zur Frage, welche Vergütungen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen, muss in einigen Punkten widersprochen werden. Bestimmte Tätigkeiten, wie das isolierte Durchführen einer Lasershow, eines Feuerwerks oder einer Ausstellung führen nicht zu abzugssteuerpflichtigen Einkünften. Zudem dürfen auch bei juristischen Personen als Vergütungsgläubiger tatsächlich entstandene Reisekosten, die vom Vergütungsschuldner übernommen oder erstattet werden, abzugssteuerfrei behandelt werden. Bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers sollte bald ein gesondertes Freistellungsverfahren installiert werden. Eindeutige Fälle, wie Vergütungen an im Ausland als gemeinnützig anerkannte und steuerbefreite Theater, Orchester und Vereine, sollten von vornherein keinem Steuerabzug unterworfen werden.

AUTOR



Jörg Holthaus,
Dipl.-Fw., ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest (NRW) und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin im Fachbereich Internationales Steuerrecht tätig. Sein Praxisratgeber zum Steuerabzug nach § 50a EStG „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht – Praktikerhandbuch für Darbietungseinkünfte und Rechteüberlassungen", in dem auch Aspekte dieses Beitrags beleuchtet werden, ist im NWB Verlag erschienen.