Holthaus: Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001) IStR 2002, 454

Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001)

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Oberfinanzdirektion Münster

Durch das Steueränderungsgesetz 2001 wurde die Erhebung der Abzugssteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen durch Einführung eines Staffeltarifs für kleinere Veranstaltungen grundlegend geändert. Die neuen Tarife sind bereits seit 1. 1. 2001 zu beachten (§ 52 Abs. 58a Satz 1 EStG). Die Neuregelung - zwar als Vereinfachung geplant - gibt Anlass zu verschiedenen Zweifelsfragen, die im Folgenden erörtert werden sollen.

1. Anwendungsbereich der Neuregelung

1.1 Voraussetzung für den Steuerabzug allgemein

1.1.1 Beschränkte Steuerpflicht

Unter den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG fallen nur Vergütungen an einen beschränkt Steuerpflichtigen. Als mögliche Vergütungsgläubiger kommen somit natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben, oder Körperschaften, die weder ihren Sitz (§ 11 AO) noch ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland haben in Betracht. Voraussetzung für den Steuerabzug ist allerdings, dass diese Personen inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielen. Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen beispielsweise die gewerblichen Einkünfte durch künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG), freiberufliche Einkünfte von Künstlern und Journalisten (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und nichtselbstständige Einkünfte von angestellten Sportlern, Künstlern und Schriftstellern, die keinen inländischen Arbeitgeber i. S. von § 38 Abs. 1 EStG haben (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Beispiel 1:

Die Stadt Münster schließt einen Vertrag mit einer schweizerischen Künstlerverleihfirma (Körperschaft), die im eigenen Namen und für eigene Rechnung ein rumänisches Tanzensemble (Personengesellschaft) in Münster auftreten lässt.

Die schweizerische Künstlerverleihfirma erzielt inländische gewerbliche Einkünfte durch eine künstlerische Darbietung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG). Die beschränkte Körperschaftsteuer wird durch den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG beim Vergütungsschuldner (Stadt Münster) erhoben.

Beispiel 2:

Die Kulturgesellschaft e. V. Unna engagiert zu einem Konzert ein polnisches Streichquartett (von der Rechtsform einer deutschen GbR vergleichbar).

Die einzelnen Künstler erzielen inländische Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die beschränkte Einkommensteuer der einzelnen Künstler wird durch den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG beim Vergütungsschuldner (Kulturverein e. V. Unna) erhoben.

1.1.2 Vergütungsschuldner

Gemäß § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG hat der Vergütungsschuldner im Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung an den beschränkt Steuerpflichtigen den Steuerabzug vorzunehmen. Die Person des Vergütungsschuldners wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Im BMF-Schreiben vom 23. 1. 1996 (BStBl I 1996, 89) wird in Tz. 3.1 hierzu ausgeführt, dass neben Vergütungsschuldnern, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO), ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO), ihren Sitz (§ 11 AO), eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) haben, auch die Personen zum Steuerabzug verpflichtet sind, die nicht die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 EStG erfüllen, wenn ein Inlandsbezug gegeben ist.

Der Kreis der abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner umfasst somit auch ausländische Personen wie z. B. Künstlerverleihgesellschaften, ausländische Orchester[1], ausländische Dachverbände und ausländische Sportvereine.

Entscheidend für die Eigenschaft des Vergütungsschuldners ist die Tatsache, dass er eine Vergütung an einen beschränkt Steuerpflichtigen i. S. des § 50a Abs. 4 EStG leistet.

1.2 Voraussetzung für die Anwendung des Staffeltarifs

Die Anwendung des Staffeltarifs wurde durch den Gesetzgeber ausdrücklich auf im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen begrenzt.

Die Verwertung einer im Ausland ausgeübten Darbietung im Inland fällt daher nicht unter den Anwendungsbereich des Staffeltarifs.

Ebenfalls ausgegrenzt wurden die Einkünfte von Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstattern (§ 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG), die nicht durch eine Darbietung erzielt wurden. Keine Darbietung erbringen z. B. alle werkschaffenden Künstler, wie Maler, Bildhauer, Komponisten, Regisseure, Bühnenbildner und Choreographen.

Beispiel 3:

Eine in Algerien ansässige Künstlerin überlässt einer Galerie in Berlin 20 Bilder, die sie im Ausland gemalt hat. Die Galerie verkauft im Jahr 2002 zwei Bilder für je 500 €.

Der Verkauf der Bilder stellt eine Verwertung im Inland dar und unterliegt der Abzugsbesteuerung des § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG. Maßgebend ist der Prozentsatz von 25%, da es sich um keine Darbietung im Inland handelt.

Zur Anwendung des Staffeltarifs hat die OFD Münster in einer Verfügung vom 17. 4. 2002, S 2303 - 37 - St 13 - 31 Stellung genommen, vgl. S. 464 in diesem Heft.

1.2.1 Künstlerisch

Dieses Tatbestandsmerkmal entspricht dem in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG verwendeten. Danach muss eine darbietende eigenschöpferische Leistung vorliegen (z. B. Bühnen-, Film-,

Rundfunk-, Fernsehkünstler, Tänzer, Musiker, Dirigenten, Dichterlesung)[2].

1.2.2 Sportlich

Hierunter sind „alle auf Bewegung, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen des Menschen“[3] zu verstehen. Ein Fußballtrainer erbringt keine sportliche Tätigkeit in diesem Sinne[4].

1.2.3 Artistisch

Hierunter fallen Darbietungen im Schaugewerbe, die ein besonderes körperliches Geschick erfordern (z. B. Jongleure, Dompteure, Seiltänzer, Zauberer, Bauchredner, Film-Stuntmen).

1.2.4 Ähnliche Darbietung

Dieses Tatbestandsmerkmal soll als weite Auslegungsregel der vorgenannten Begriffe verstanden werden[5].

Hierzu gehören z. B. auch Ritterspiele und Vorführungen von handwerklichen Tätigkeiten des Mittelalters[6] und die Tätigkeit von DJs in Discotheken.

Ein besonderes Niveau ist nicht erforderlich, so dass auch Schlammschlachten und Männerstriptease unter diese Regelung fallen[7].

1.3 Ausgestaltung des Staffeltarifs

Je nach Vergütungshöhe wurde der bisher auf 25% der Bruttoeinnahmen festgelegte Steuersatz gestaffelt. Für jede einzelne Darbietung ist nunmehr gesondert der Steuertarif zu prüfen. Bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen beträgt der Steuersatz bei Bruttoeinnahmen

bis	250 €			0%
über	250 €	bis	500 €	10%
über	500 €	bis	1000 €	15%
über	1000 €			25%

Zur Prüfung des anzuwendenden Prozentsatzes sind insbesondere auch übernommene Reisekosten einzubeziehen.

Auf Grund der Änderung des Umsatzsteuergesetzes ist ab 1. 1. 2002 die Umsatzsteuer nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage[8].

Bei Übernahme von Abzugssteuer und Solidaritätszuschlag durch den Veranstalter ergeben sich somit ab 1. 1. 2002 die folgenden Berechnungssätze:

Staffeltarif	Abzugssteuer	Solidaritätszuschlag
10%	11,18	0,61
15%	17,82	0,98
25%	33,96	1,86

2. Abgrenzungsprobleme

Der neue Gesetzestext schreibt den Staffeltarif „*bei* im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen *Darbietungen*“ vor.

Es wird also explizit auf den Begriff „Darbietung” abgestellt.

Fraglich ist insoweit, ob zur Ermittlung der jeweiligen Einnahmegrenzen ein Gesamthonorar für eine Darbietung durch mehrere Darbietende aufzuteilen ist.

In der Gesetzesbegründung heißt es: „Die Milderung wirkt nur im Bereich relativ kleiner Einzelhonorare und soll damit eine gezielte Entlastung für kleinere Veranstaltungen sein."

Auch insoweit wird auf die Veranstaltung und nicht auf die einzelnen Künstler oder Sportler verwiesen.

Aus der Vorschrift des § 50a Abs. 4 EStG und der Gesetzesbegründung lassen sich also keine Argumente für eine Aufteilung eines Honorars an eine Künstler- oder Sportlergruppe herleiten.

Aus der Sicht der Gesetzessystematik sind allerdings verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden. Voraussetzung für den Steuerabzug nach § 50a EStG insgesamt ist das Vorliegen von inländischen Einkünften i. S. des § 49 EStG bei einem beschränkt Steuerpflichtigen (vgl. Tz. 1.1.1).

Als Steuerpflichtiger kommen Körperschaften und natürliche Personen, die allein oder als Mitglied einer Personengesellschaft (z. B. GbR) im Inland auftreten, in Betracht.

2.1 Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Vergütungsgläubiger

Leistet der Vergütungsschuldner eine Zahlung an eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft (Künstlerverleihfirma, Kulturverein, Chor, Orchester etc.) für eine künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietung im Inland, ist der Staffeltarif auf die gesamte Darbietung zu beziehen. Eine Aufteilung der Gesamtvergütung auf die Anzahl der einzelnen Darbietenden ist nicht möglich, da der Steuerabzug für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte einer (juristischen) Person vorzunehmen ist.

Beispiel 4:

Die Stadt Münster veranstaltet ein Chorkonzert mit dem bulgarischen Schwarzmeerchor (Rechtsform entspricht einem deutschen e. V.). Die Vergütung beträgt netto 5000 €.

Vereinbarungsgemäß treten bei dem Konzert 20 Sänger des Vereins auf.

Die Stadt Münster hat die Abzugssteuer in Höhe von 1698 € (33,96% des Nettobetrages) und den Solidaritätszuschlag in Höhe von 93 € (1,86% des Nettobetrages) anzumelden und zu zahlen. Der Staffeltarif findet keine Anwendung, da nur ein beschränkt Steuerpflichtiger (der ausländische Verein) abzugssteuerpflichtige Einkünfte aus der Darbietung erzielt. Eine Aufteilung auf die Anzahl der aufgetreten Künstler ist nicht möglich, da sie im Verhältnis zur Stadt Münster nicht als Vergütungsgläubiger anzusehen sind.

2.2 Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen als Vergütungsgläubiger

2.2.1 In der Form einer Gruppe (Personengesellschaft)

Leistet der Vergütungsschuldner eine Zahlung an eine als Personengesellschaft organisierte Gruppe für eine künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietung im Inland, ist es fraglich, ob der Staffeltarif auf die einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter anzuwenden ist. Eine einheitliche Vergütung an die Gruppe müsste dann zur korrekten Berechnung der Steuer auf die Anzahl der Gesellschafter aufgeteilt werden.

Holthaus: Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001)(IStR 2002, 454)	456

Beispiel 5:

Die Firma X-GmbH engagiert für ein Betriebsfest die niederländische Jazzband Y, die in den Niederlanden als Personengesellschaft organisiert ist. Die sechsköpfige Gruppe erhält eine Nettovergütung von 5000 €.

Teilt man die Vergütung (inkl. der zu übernehmenden Abzugssteuer) auf die einzelnen beschränkt Steuerpflichtigen auf, hat die X-GmbH eine Abzugssteuer von 891 € (17,82% des Nettobetrages) und einen Solidaritätszuschlag von 49 € (0,98% des Nettobetrages) zu entrichten. Maßgebend für sie wäre dann nämlich der gemilderte Steuersatz von 15% (des Bruttobetrages), da die Vergütung je Steuerpflichtigen nicht über 1000 € betragen würde.

2.2.2 Als Einzelperson

Leistet der Vergütungsschuldner eine Zahlung an eine beschränkt steuerpflichtige natürliche Person (Solokünstler), ist der Staffeltarif problemlos anzuwenden, da eine Aufteilung auf verschiedene Darbietende nicht erforderlich ist.

2.3 Einheitlichkeit von Darbietungen

Da der Gesetzestext auf die einzelne Darbietung abstellt, ist als weitere Abgrenzungsfrage zu klären, wann eine einheitliche Darbietung und wann mehrere Darbietungen gegeben sind.

Unstreitig kann jede Darbietung aus mehreren Teilen bestehen. Eine reine Aneinanderreihung von Sequenzen oder Abschnitten führt nicht zu einer Vielzahl von Darbietungen (z. B. mehrere Sketche eines Entertainers in einer Show, Auftritte eines Schauspielers in verschiedenen Szenen eines Theaterstücks). Ein Indiz für die Einheitlichkeit kann neben dem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang und dem einheitlichen Vergütungsgläubiger auch die Einheitlichkeit des Publikums sein. Finden von den selben Darbietenden am gleichen Tag Darbietungen vor unterschiedlichem Publikum statt, handelt es sich um einzelne Darbietungen, auch wenn eine einheitliche Vergütung von einem Vergütungsschuldner geschuldet wird.

Beispiel 6:

Der Klaviervirtuose K aus Tschechien gibt im Auftrag der Stadt Detmold am 10. 2. 2002 vormittags ein Kinderkonzert in der Stadthalle. Am Abend gibt er im selben Raum ein Galakonzert. Er erhält eine einheitliche Vergütung von 2000 € (brutto) von der Stadt. Hiervon hat die Stadt die Abzugssteuer in Höhe von 15% (300 €) einzubehalten und abzuführen, da die Bruttovergütung auf zwei Darbietungen aufzuteilen ist.

3. Fazit

Aus Sicht der Kultur- und Sportliebenden wie auch der in der Finanzverwaltung mit dem Steuerabzug betroffenen Bearbeiter ist die grundsätzliche Einführung einer Freistellung von Kleinsthonoraren bei inländischen Darbietungen begrüßenswert. Da in vielen Fällen in der Vergangenheit die Veranstalter auch bei nahezu reinen Kostenerstattungen an die Darbietenden den Steuerabzug vornehmen mussten, obwohl tatsächlich kaum positive Einkünfte im Inland erzielt wurden, kommt dieser Milderung der Besteuerung eine große Bedeutung im Kleinkunstbereich und im Amateursport zu.

Abwandlung:

Wie Beispiel 6 jedoch hat der Künstler eine Nettovereinbarung getroffen.

Neben dem Nettohonorar von 2000 € ist dem Künstler auch die von der Stadt zu übernehmende Steuer als Einnahme anzurechnen. Dadurch liegt auch die anteilige Vergütung für die einzelne

Darbietung über 1000 €, so dass die Stadt eine Steuer von 679,20 € (33,96% des Nettobetrages) und einen Solidaritätszuschlag von 37,20 € (1,86 des Nettobetrages) abführen muss.

Beispiel 7:

Ein niederländischer Leichtathlet nimmt an einem Sportfest in Borken teil. Morgens bestreitet er den 800-Meter-Lauf und gewinnt ein Preisgeld von 500 €. Nachmittags erringt er Platz 2 beim Marathonlauf und erhält hierfür ein Preisgeld von 400 €.

Der Veranstalter hat von den Preisgeldern jeweils nur 10% Abzugssteuer einzubehalten, da es sich um zwei getrennte Darbietungen handelt. Zwar erfolgen die Darbietungen innerhalb einer Großveranstaltung, aber sie sind auf Grund der räumlichen und zeitlichen Trennung nicht als eine Darbietung anzusehen, insbesondere da sie vor unterschiedlichem Publikum erfolgen.

Darüber hinaus macht sich der neue Tarif auch bei Vergütungen auf der sogenannten „zweiten Ebene" bemerkbar. Gemeint sind die Fälle, in denen insbesondere auch ausländische Vergütungsschuldner Zahlungen an Künstler oder Sportler für inländische Darbietungen leisten (z. B. an Arbeitnehmer von ausländischen Orchestern oder ausländischen Sportvereinen).

Wünschenswert wäre allerdings ein eindeutiger Gesetzestext im Hinblick auf die oben beschriebenen Abgrenzungsfragen.

Klarheit könnte insoweit auch eine eindeutige Bindung der Verwaltung durch ein BMF-Schreiben zur Anwendung des neuen Staffeltarifs schaffen.

Dies sollte dann aber auch umgehend geschehen, da der neue Tarif ja bereits seit 1. 1. 2002 anzuwenden ist und bei den Veranstaltern große Unsicherheit darüber herrscht, wie der Tarif bei Personengruppen und mehrfachen Darbietungen anzuwenden ist.

Schließlich darf nicht vergessen werden, dass der Vergütungsschuldner für die nicht oder zu niedrig einbehaltene Steuer nach § 50a Abs. 5 EStG haftet.

---

[1] Vgl. Beispiel 5 zu Tz. 2.6 im BMF-Schreiben v. 23. 1. 1996 (BStBl I 1996, 89).

[2] Vgl. BFH v. 11. 7. 1991, BStBl II 1992, 413.

[3] *Heinicke* in Schmidt, EStG, 17. Auflage, § 49 Rz. 30.

[4] FG Köln v. 16. 12. 1997, EFG 1998, 744 rkr. (Revision als unzulässig verworfen, Beschluss des BFH v. 3. 6. 1998, I R 18/98, IStR 1998, 510).

[5] *Heinicke* in Schmidt, EStG, 17. Auflage, § 49 Rz. 28.

[6] Vgl. rechtskräftiges Urteil des Thüringer FG v. 18. 10. 2000, I 1043/00, EFG 2001, 74.

[7] Vgl. *Wassermeyer* in IStR 1998, 640.

[8] Vgl. *Lüdicke* in IStR 2002, 18.