Holthaus: Besteuerung international tätiger nichtselbstständiger Berufsportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis | IStR 2002, 633

Besteuerung international tätiger nichtselbstständiger Berufsportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis

Dipl.-Fw. Jörg Holthaus, Oberfinanzdirektion Münster

Viele angestellte Berufsportler und Künstler werden grenzüberschreitend tätig. Inländische Sportvereine spielen im Rahmen von Freundschaftsspielen oder Champions-League im Ausland, ausländische Mannschaften kommen ins Inland, deutsche Theater- und Opernensembles oder Orchester geben Gastspiele im Ausland, ausländische Bühnen kommen ins Inland u.s.w. Regelmäßig wird der Arbeitslohn der angestellten Künstler und Sportler im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers (Verein etc.), welches meistens auch der Ansässigkeitsstaat[1] des Arbeitnehmers ist, lohnversteuert.

Diese unstreitig praktikable Lösung entspricht aber nicht den Verteilungsnormen der DBA. Im Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen[2] ist, wie in den meisten deutschen DBA[3], geregelt, dass Künstler und Sportler, auch wenn sie als Arbeitnehmer tätig sind, immer im ausländischen Tätigkeitsstaat steuerpflichtig sind. Die 183-Tage-Regelung des Arbeitnehmerartikels[4] findet auf Künstler und Sportler grundsätzlich keine Anwendung.

Die Auswirkungen der konkreten DBA-Regelungen für im Inland tätige beschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler und Künstler mit ausländischem Arbeitgeber und für im Ausland agierende unbeschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler und Künstler mit inländischem Arbeitgeber[5] sollen im Folgenden näher analysiert werden.

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler

1.1 Besteuerung nach dem EStG und den DBA

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von Künstlern und Sportlern, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, sind gemäß § 19 EStG zu versteuern, unabhängig davon, in welchem Land die Steuerpflichtigen agieren. Das deutsche Besteuerungsrecht kann durch ein DBA insbesondere dadurch eingeschränkt werden, dass Deutschland als Wohnsitzstaat verpflichtet wird, die Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen.

Gemäß Art. 17 Abs. 1 OECD-MA sind Künstler und Sportler für ihre persönlich in einem ausländischen Staat ausgeübte Tätigkeit ebendort steuerpflichtig. Eine Ausnahme bilden hierzu nur[6] die DBA Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg, Niederlande und Österreich, nach denen die 183-Tage-Regelung auch für nichtselbstständig tätige Künstler und Sportler Anwendung findet.

Je nach DBA hat Deutschland zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung bei Einkünften von Künstlern und Sportlern mal die Anrechnungs- mal die Freistellungsmethode vorgesehen. Bei den Staaten, die nicht die 183-Tage-Regelung auf unselbstständige Künstler und Sportler anwenden, kommt eine Freistellung nach den DBA Australien, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Japan, Liberia, Marokko, Spanien, Südafrika und Thailand in Betracht.

Die Freistellung des auf die Tätigkeit in diesen Staaten entfallenden anteiligen Arbeitslohns hat Deutschland unabhängig davon zu gewähren, ob der andere Staat eine Besteuerung insoweit vornimmt, da keines dieser DBA eine Rückfallklausel enthält.

Beispiel 1: Die Spieler des deutschen Fußballvereins X halten sich wegen Freundschaftsspielen und der Champions-League im Jahr 2001 an 10 Tagen in Großbritannien, an 18 Tagen in Spanien und an 5 Tagen in Irland auf.

Der anteilige Arbeitslohn für 23 Arbeitstage eines jeden Spielers ist nach den DBA in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Beispiel 2: Susi Schrill spielt im Symphonie-Orchester X-Stadt die erste Geige. Auf Grund von Auslandsgastspielen hielt sie sich mit dem Orchester an 15 Tagen in Australien und an 10 Tagen in Japan auf.

Der anteilige Arbeitslohn für 25 Tage ist unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

1.2 Probleme in der praktischen Umsetzung

Das größte Problem in der praktischen Umsetzung der anteiligen Freistellung bei angestellten Sportlern und Künstlern dürfte die genaue Ermittlung des auf die Auslandstätigkeit entfallenden Arbeitslohns sein. Bei kurzfristigen Aufenthalten in verschiedenen Ländern, mit denen Deutschland im jeweiligen DBA als Wohnsitzstaat die Freistellungsmethode für angestellte Sportler und Künstler vorgesehen hat, erfolgt somit eine Atomisierung der Besteuerung.

Ein Problem, das dem einen oder anderen vielleicht noch in Verbindung mit dem alten DBA-Italien[7] im Gedächtnis geblieben ist. Bis einschließlich 1992 wurde hiernach der Arbeitslohn von in Italien tätigen und in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern zeitanteilig freigestellt, egal wie kurz der Aufenthalt in Italien war. Für besondere Furore sorgten damals die Einkommensteuererklärungen von Piloten und Stewardessen, in denen die anteiligen Flugstunden im italienischen Luftraum freizustellen waren.

Vor der gleichen Situation stehen alle nichtselbstständig tätigen Sportler und Künstler, die ihre Tätigkeit zeitweise in Australien, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Japan, Liberia, Marokko, Spanien, Südafrika oder Thailand ausüben.

In der Praxis werden sich in diesen Fällen voraussichtlich häufig sog. „weiße Einkünfte" ergeben. Zwar erteilt die deutsche Finanzverwaltung regelmäßig Spontanauskünfte im Rahmen des internationalen Auskunftsverkehrs, doch wird es für die Tätigkeitsstaaten mangels Vergütungsschuldner in ihrem Hoheitsgebiet regelmäßig schwierig sein, ihren Steueranspruch durchzusetzen. Ganz zu schweigen von einer effizienten Kosten-Nutzen-Abwägung.

2. beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler

2.1 Besteuerung nach dem EStG und den DBA

Sportler und Künstler ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, die Arbeitnehmer von ausländischen Arbeitgebern sind, erzielen, insoweit sie sich im Inland zur Ausübung ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit aufhalten, inländische Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Nach dieser Vorschrift kommt es auf keine Mindestaufenthaltsdauer oder das Vorhandensein eines inländischen Arbeitgebers an.

Gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG unterliegen die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte der Berufssportler und Künstler dem Steuerabzug beim Vergütungsschuldner. Schuldner der Vergütungen (Arbeitslohn) ist der ausländische Arbeitgeber (z. B. Orchester oder Sportverein). Ab

dem 1. 6. 1995 nimmt die Finanzverwaltung grundsätzlich auch ausländische Vergütungsschuldner, die nicht die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 EStG erfüllen, in Anspruch[8]. (Zur Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme von ausländischen Vergütungsschuldnern vgl. rechtskräftiges Urteil des FG München v. 3. 6. 1998[9]). Demnach müssten die ausländischen Arbeitgeber beim jeweiligen Auftrittsfinanzamt in Deutschland Steueranmeldungen nach § 50a EStG abgeben und die anteilige Steuer auf den Arbeitslohn abführen[10].

Holthaus: Besteuerung international tätiger nichtselbstständiger Berufsportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis(IStR 2002, 633) 635

Gemäß § 50a Abs. 5 EStG können die jeweils zuständigen Finanzämter bei Nichterfüllen dieser Verpflichtung Haftungsbescheide gegenüber den ausländischen Arbeitgebern erlassen.

Beispiel 3: Die Mannschaft des italienischen Fußballvereins I hält sich im Rahmen der Champions-League an 5 Tagen im Inland auf.

Der anteilige Arbeitslohn aller im Inland tätiger Spieler ist beschränkt steuerpflichtig und dem Steuerabzug nach § 50a EStG bei I zu unterwerfen. Wenn I keine Anmeldung beim deutschen Auftrittsfinanzamt abgibt, kann dieses einen Haftungsbescheid an I fertigen.

Nachrichtlich: Problemkreis Zahlungen von Steuerausländern an die ausl. Mannschaft

Die UEFA zahlt in nicht unerheblichem Umfang Vergütungen für die einzelnen Spiele an I.

I erzielt beschränkt körperschaftsteuerpflichtige inländische Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG durch im Inland ausgeübte sportliche Darbietungen, die gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG grundsätzlich dem Steuerabzug unterliegen. Insoweit als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet ist die UEFA (Sitz Schweiz). Kommt die UEFA ihrer Verpflichtung nicht nach, kann das Auftrittsfinanzamt einen Haftungsbescheid gegenüber der UEFA erlassen.

Beispiel 4: Das Orchester der tschechischen Philharmonie Prag hat im Rahmen einer Europatournee 10 Auftritte (an 10 Tagen) in Deutschland.

Der anteilige Arbeitslohn der Orchestermusiker unterliegt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dem Steuerabzug nach § 50a EStG beim tschechischen Arbeitgeber. Kommt das Orchester seiner Verpflichtung nicht nach, kann das jeweilige Auftrittsfinanzamt einen Haftungsbescheid gegenüber dem tschechischen Orchester erlassen.

2.2 Probleme in der praktischen Umsetzung

Die praktischen Probleme bei der Umsetzung des deutschen Steueranspruchs am Arbeitslohn von im Inland auftretenden im Ausland ansässigen Künstlern und Sportlern mit ausländischen Arbeitgebern beginnen bereits beim Aufgriff der Fälle. Wenn sich die ausländischen Arbeitgeber nicht von selbst bei den deutschen Auftrittsfinanzämtern melden (was eher unwahrscheinlich ist), können diese nur durch Pressestudium oder anlässlich einer Außenprüfung des Veranstaltungsortes ausfindig gemacht werden. Ein weiteres Problem dürfte im Fall des Erlassens von Haftungsbescheiden die Schätzung der Höhe der jeweiligen Bemessungsgrundlage sein. Zudem gestaltet sich die Beitreibung der Steuern bei ausländischen Schuldnern regelmäßig schwierig.

3. Fazit

Will man die Besteuerung von nichtselbstständig tätigen Künstlern und Sportlern im Internationalen Bereich abkommenskonform durchführen, bedeutet dies einen unabgrenzbaren Verwaltungsaufwand mit wirtschaftlich ungewissen Ergebnissen.

Hierbei ist es sicherlich weniger problematisch, eine Freistellung des anteiligen Arbeitslohns von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern zu erreichen, als den Steueranspruch nach § 50a EStG bei den ausländischen Arbeitgebern durchzusetzen. Dies hat zur Folge, dass der Versuch einer konsequenten Umsetzung aus Sicht der deutschen Finanzbehörden nur zu Mindereinnahmen führen kann.

Allerdings können Anträge auf Freistellung von anteiligem Arbeitslohn für künstlerische oder sportliche Tätigkeiten im Ausland von den Finanzbehörden nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass man den anteiligen Arbeitslohn der beschränkt steuerpflichtigen Spieler ausländischer Mannschaften etc. ja auch nicht besteuert hätte. Der Anspruch auf Freistellung ergibt sich unumstößlich aus dem jeweiligen Methodenartikel[11] der einschlägigen DBA.

Einziger Ausweg wäre eine umfassende Änderung der DBA mit dem Ziel, dass grundsätzlich der Arbeitnehmerartikel[12] mit seiner 183-Tage-Regelung vorrangig vor dem Artikel „Künstler und Sportler"[13] anzuwenden ist.

---

[1] Zur Ansässigkeit vgl. Art. 4 OECD-MA, BStBl I 2001, 72ff.

[2] Vgl. BStBl I 2001, 72ff.

[3] Zum Stand der DBA vgl. BMF, Schrb. v. 18. 1. 2002, BStBl I 2002, 135.

[4] Art. 15 OECD-MA, BStBl I 2001, 72ff.

[5] Zum Arbeitgeberbegriff vgl. § 38 Abs. 1 EStG.

[6] Eine weitere Ausnahme bildet das DBA-USA mit seiner $ 20 000-Grenze (Art. 17 Abs. 1 DBA-USA).

[7] Abkommen v. 31. 10. 1925 (RGBl II 1925, 1145).

[8] Vgl. Tz. 3.1 im BMF-Schrb. v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89.

[9] EFG 1998, 1266.

[10] Vgl. Tz. 6 Bsp. 5 „angestellte Musiker eines ausländischen Orchesters" im BMF-Schrb. v. 23. 1. 1996 (Fn. 8).

[11] Art. 23 OECD-MA (Fn. 4).

[12] Art. 15 OECD-MA (Fn. 4).

[13] Art. 17 OECD-MA (Fn. 4).