Holthaus: Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen - Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage IStR 2003, 120

Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen - Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage

Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus, OFD Münster

Fußend auf § 50 Abs. 7 EStG haben die obersten Finanzbehörden bereits am 20. 7. 1983[1] einen Erlass herausgegeben, nach dem ausländische Kulturvereinigungen unter bestimmten Voraussetzungen von der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG vom örtlichen Finanzamt freigestellt werden können. Seit nunmehr fast zwanzig Jahren bereitet den betroffenen Kulturbehörden wie den Finanzbehörden die konkrete Anwendung dieses Erlasses enorme Schwierigkeiten. Geringer Niederschlag in der Rechtsprechung und widersprüchliche Verfügungen zu diesem Thema haben die teilweise paradoxen Formulierungen des Erlasses wenig erhellt. Zudem erscheinen die rechtlichen Grundlagen des Erlasses mehr als fragwürdig. Die folgenden Ausführungen sollen einen möglichst konkreten Überblick über die Anwendungsfälle dieses Erlasses und die aktuelle Weisungslage geben.

1. Rechtsgrundlage im Gesetz

Gemäß § 50 Abs. 7 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

Da bei beschränkt steuerpflichtigen Kulturvereinigungen die Steuer durch pauschalen Steuerabzug beim Vergütungsschuldner nach § 50a Abs. 4 EStG erhoben wird, brauchen im Anwendungsfall des Erlasses keine gesonderten Berechnungen der Einkünfte angestellt zu werden. Hieraus folgt, dass die Befreiung von der Abzugssteuer durch den Erlass erfolgt, weil es aus volkswirtschaftlichen Gründen für zweckmäßig erachtet wird.

Dies erscheint allerdings äußerst fragwürdig, da diese Regelung nicht zum Schutz der eigenen Volkswirtschaft eine schnelle, auf den Einzelfall bezogene entlastende Reaktion der Finanzbehörden darstellt, wie das BVerfG in seinem Urteil[2] zu § 34c Abs. 3 (jetzt Abs. 5) EStG fordert. Mit dem Erlass wird vielmehr eine allgemeine Steuerbefreiungskategorie für alle mit entsprechenden öffentlichen Mitteln geförderten Auftritte, also keine Einzelfalllösung, sondern eine generelle Anspruchsgrundlage geschaffen, die grundsätzlich nur durch den Gesetzgeber selbst normiert werden darf.

Nichtsdestotrotz ist diese Verwaltungsanweisung solange anzuwenden, bis sie ausdrücklich aufgehoben bzw. durch eine konkrete gesetzliche Regelung ersetzt wurde.

2. Voraussetzungen für die Freistellung

2.1 Prüfung der DBA

Vorrangig ist bei der Frage der Freistellung von Vergütungen an ausländische Kulturvereinigungen entsprechend der Tz. 1 des Erlasses ein Blick in das jeweils einschlägige DBA zu werfen.

Erfolgt der Auftritt im Inland im Rahmen des offiziellen Kulturaustausches zwischen Deutschland und Bosnien-Herzegowina, Bulgarien, China, Jugoslawien, Kroatien, Mazedonien, Polen, Rumänien Tschechien, Slowakei, Slowenien, Ungarn oder Vietnam ist für die Freistellung auf Grund der Regelungen in den jeweils anzuwendenden DBA die Freistellung durch das Bundesamt für Finanzen durchzuführen.

Ebenfalls in den Zuständigkeitsbereich des Bundesamtes fallen Auftritte, die zu mindestens einem Drittel aus öffentlichen Mitten des Herkunftsstaates[3] der Kulturvereinigung subventioniert wurden.

2.2 Was ist eine Kulturvereinigung?

Der Erlass definiert den Begriff Kulturvereinigung als Gruppierung, die eine künstlerische Gemeinschaftsleistung darbietet (z. B. Theater, Musik, Tanz)[4].

Dieses Tatbestandsmerkmal entspricht dem in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG verwendeten. Danach muss eine eigenschöpferische Leistung vorliegen.

Daher findet der Erlass keine Anwendung auf die ebenfalls in § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG aufgeführten sportlichen oder artistischen Darbietungen.

Die Abgrenzung zwischen künstlerischer (selbstständiger) und nicht-künstlerischer (gewerblicher) Tätigkeit ist in der Praxis äußerst schwierig.

Spielt z. B. eine Band lediglich Stücke mit geringem Schwierigkeitsgrad nach, wird sie regelmäßig nicht als künstlerisch, da nicht eigenschöpferisch, eingestuft.

Eine Einordnung von Tanzdarbietungen dürfte für die Finanzbehörden mindestens genauso problematisch sein, insbesondere da es sich ja ausschließlich um ausländische Ensembles handelt, die bei keinem deutschen Finanzamt veranlagt werden.

Bei Theaterdarbietungen, egal ob im klassischen Sinne oder im Bereich des Kabaretts, wird regelmäßig die eigenschöpferische Leistung der Gruppe im Vordergrund stehen.

2.3 Wesentliche Förderung aus öffentlichen Mitteln

Eine Freistellung nach dem Erlass kommt nur dann in Betracht, wenn mindestens ein Drittel der Kosten des Auftritts durch inländische oder ausländische öffentliche Mittel unmittelbar gefördert wurde.

Der Umfang der Förderung ist durch eine Bescheinigung der Förderungsbehörde (z. B. Auswärtiges Amt, Kultusbehörde, Stadt) nachzuweisen.

Zu den Kosten des Auftritts gehören neben der Gage für die Kulturvereinigung auch übernommene Reisekosten, Kosten für Werbung, Raummiete, Technik, GEMA-Gebühren, Künstlersozialabgaben etc.

Die genaue Ermittlung der Kosten des Auftritts macht in der Praxis besonders bei größeren Kulturereignissen mit verschiedenen Kulturvereinigungen (z. B. Jazz- oder Klassikfestivals) Schwierigkeiten. Regelmäßig wird es nicht zu beanstanden sein, wenn der Veranstalter (z. B. eine Kommune) die Kosten des Festivals insgesamt ermittelt und auf die einzelnen Kulturvereinigungen aufteilt.

Ist eine öffentliche Stelle (z. B. Stadt) selbst Veranstalter, kann nur insoweit eine öffentliche Förderung angenommen werden, wie letztlich der öffentliche Haushalt belastet wurde. Werden z. B. Einnahmen durch die Veranstaltung erzielt (Sponsoren, Eintrittsgelder etc.) sind diese von den Kosten abzuziehen. Liegt der so ermittelte Fehlbetrag, der dann aus dem öffentlich Topf

zugeschossen wird, bei mindestens einem Drittel der Kosten des Auftritts, ist eine Freistellung möglich.

Insoweit erscheint die Regelung in der Praxis schizophren, da die öffentlichen Veranstalter, die auf Grund eines guten Marketings nur einen geringen Fehlbetrag erwirtschaftet haben, der unter einem Drittel der Kosten liegt, beim Vorliegen einer Nettohonorarvereinbarung (Regelfall) mit der Kulturvereinigung durch die Finanzbehörden in Form der zusätzlich zu entrichtenden Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG bestraft werden.

Besonders seltsam mutet der Fall an, wenn durch die zusätzliche Inanspruchnahme für die Abzugsteuer die Ein-Drittel-Grenze überschritten wird. In diesem Sonderfall wäre wiederum eine Freistellung möglich.

Beispiel:

Die Stadt Jena schließt mit einer tansanischen Volkstanzgruppe eine Nettovereinbarung über einen Auftritt im September 2002 in Jena ab.

Die Gage beträgt 5000,- Euro. Zusätzlich werden Reisekosten von 5000,- Euro übernommen. Weitere Kosten entstehen durch den Auftritt nicht. Durch Eintrittskartenverkauf und Sponsoren werden Einnahmen von 7000,- Euro erzielt. Auf den ersten Blick erscheint die Ein-Drittel-Grenze nicht erfüllt, da nur 30% der Kosten des Auftritts (Defizit: 5000 + 5000 - 7000 = 3000) aus dem öffentlichen Haushalt kommen.

Die Stadt hätte nun mangels Freistellung die Abzugsteuer i. H. v. 3396,- Euro und den Solidaritätszuschlag von 186,- Euro zusätzlich zu übernehmen.

Nun würden allerdings die Kosten des Auftritts von 10 000,- Euro auf 13 582,- Euro steigen. Ein Drittel hiervon beträgt 4527,33 Euro. Aus dem öffentlichen Haushalt müssten nun 6582,- Euro zugeschossen werden. Durch die zusätzlich zu übernehmende Abzugsteuer würde somit die Ein-Drittel-Grenze überschritten, mit der Folge, dass doch eine Freistellung nach dem Erlass zu erfolgen hat.

2.4 Unmittelbarkeit der Förderung

Tz. 1.2 des Erlasses verlangt, dass die Fördermittel unmittelbar für den Auftritt der ausländischen Kulturvereinigung gewährt werden. Keine Unmittelbarkeit sei demnach gegeben, wenn z. B. eine öffentliche Kasse Beiträge an eine gemeinnützige Körperschaft leistet, die diese ihrerseits an eine ausländische Kulturvereinigung weiterleitet. Diese sog. Institutionelle Förderung wird als schädlich angesehen. Nur die konkrete Projektförderung durch eine öffentliche Kasse erfüllt die Voraussetzungen des Erlasses.

Diese Einschränkung beinhaltet größte Schwierigkeiten für die Praxis, da bundesweit die meisten Kommunen einen Großteil ihrer Kulturarbeit ausgelagert haben.

Holthaus: Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen - Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage(IStR 2003, 120) 122

Kulturgesellschaften in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins oder Eigengesellschaften (z. B. Stadthallen-GmbH) werden institutionell gefördert. Engagieren diese e. V. bzw. GmbHs ausländische Kulturvereinigungen und bezahlen diese aus ihren Mitteln, die letztendlich zu nahezu 100% aus öffentlichen Mitteln stammen, wird i. d. R. keine Freistellung nach dem Erlass gewährt. Fraglich insoweit ist allerdings, ob es sich bei von Eigengesellschaften (100% der Anteile im Besitz des öffentlichen Trägers) veranstalteten Darbietungen nicht um unmittelbare öffentliche Gelder

handelt. Wie bei den Betrieben gewerblicher Art, die Teil der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind, müssten auch die Eigengesellschaften als inländische Förderungsbehörde angesehen werden.

Da die meisten Künstler nichts mit der deutschen Besteuerung zu tun haben wollen und daher Nettohonorarvereinbarungen abschließen, werden regelmäßig die als gemeinnützig anerkannten Vereine zusätzlich mit der Abzugsteuer belastet.

Dieses Problem lässt sich in der Praxis nur dadurch umgehen, dass die gemeinnützigen Vereine die institutionelle Förderung zu Gunsten einer jeweils rein projektbezogenen Förderung aufgeben. Nach einer Kalkulation von Einnahmen und Kosten eines jeden Projektes müsste die hinter dem Verein stehende öffentliche Kasse jeweils einem konkreten Zuschuss zustimmen und diesen bescheinigen. Die Kostenkalkulation und diese Bescheinigung hat dann der Verein dem örtlich zuständigen Finanzamt im Rahmen des Antrages auf Freistellung von der Abzugsteuer vorzulegen.

Diese enge Sichtweise hinsichtlich der öffentlichen Förderung lässt sich vor allem vor dem Hintergrund der aktuellen Abkommenspolitik Deutschlands nicht nachvollziehen. In den neueren DBA (z. B. mit Kasachstan, Malta, der Mongolei, Namibia, Russland, Türkei, der Ukraine, Venezuela) hat Deutschland im Artikel „Künstler und Sportler" jeweils vereinbart, dass immer auch dann keine Besteuerung im Auftrittsstaat zu erfolgen hat, wenn der Auftritt von einer im Ansässigkeitsstaat als gemeinnützig anerkannten Einrichtung finanziert wird.

Eine entsprechende weitere Auslegung bei der Freistellung von ausländischen Kulturvereinigungen würde viel formalistische Arbeit (Umstellung von institutioneller Förderung auf konkrete Projektförderung) unnötig machen.

2.5 Keine Solisten oder solistisch besetzte Ensembles

Ausgenommen von der Freistellung sind gemäß Tz. 4 des Erlasses Solisten und sog. solistisch besetzte Ensembles, auch wenn ihre Auftritte wesentlich und unmittelbar durch öffentliche Mittel gefördert wurden. Solistisch besetzte Ensembles seien z. B. Duos, Trios oder Quartette.

Abgesehen davon, dass der Erlassverfasser davon ausgeht, dass Gruppen von bis zu vier Personen immer solistisch besetzt sind, definiert er diesen wortetymologisch paradoxen Begriff nicht.

Insbesondere zu dieser Problematik hat erstmalig die OFD Münster in ihrer Verfügung[5] vom 18. 2. 1998, S 2303 - 2 - St 22 - 31 Stellung genommen.

Hierin wird ausgeführt, dass bei der Frage, wann es sich bei einem Künstler um einen Solisten handelt, auf die Bedeutung seiner künstlerischen Leistung innerhalb der Kulturvereinigung abzustellen sei. Insbesondere seien die Künstler als Solisten anzusehen, die nicht durch ein anderes Gruppenmitglied ersetzt werden könnten bzw. die der Gesamtleistung ihr Gepräge geben (z. B. Sänger mit begleitender Band oder Orchester, Tänzer mit Musikgruppe, Klavier- oder Violinvirtuose mit Orchester).

Ähnliche Maßstäbe seien bei solistisch besetzten Ensembles anzuwenden. Erreiche die künstlerische Anforderung an die Mitglieder einer Kulturvereinigung ein dem Solisten vergleichbares Niveau, sei das Ensemble als solistisch besetzt einzustufen. Dies würde regelmäßig nur bei Gruppen von bis zu acht Mitgliedern der Fall sein.

Im Bereich der klassischen Musik und des Jazz sei grundsätzlich bei einer Gruppenstärke von bis zu acht Personen von einem solistisch besetzten Ensemble auszugehen.

Für Verwirrung sorgte dann eine Verfügung der OFD München[6], nach der im Bereich des Jazz grundsätzlich keine solistische Besetzung anzunehmen sei. Da diese Auffassung nach Meinung der

Einkommensteuerreferenten nicht mit dem Erlass vereinbar ist, wurde die OFD München aufgefordert, diese Anweisung zurückzunehmen.

In seinem Urteil vom 21. 9. 1999[7] nimmt das Niedersächsische Finanzgereicht Bezug auf den Inhalt der erstgenannten Verfügung und führt aus, dass diese im Einklang mit dem Erlass steht. Im Urteilsfall wird einem Musikquartett grundsätzlich eine solistische Besetzung unterstellt. In einem Urteil des FG Münster[8] wird ausgeführt, dass ein Kabarett-Trio als solistisch besetzt einzustufen sei, da jeder Künstler als Einzelperson individuell und deutlich erkennbar hervortrete.

Es ist also festzuhalten, dass regelmäßig Gruppen bis zu vier Personen und Klassik- und Jazzensembles bis zu acht Personen nicht freigestellt werden. Ensembles mit mehr als acht Aktiven werden regelmäßig freigestellt, wenn die weiteren Voraussetzungen des Erlasses erfüllt werden.

Unklar ist somit nur noch die Behandlung von Künstlergruppen von fünf bis acht Personen, die weder im Klassik noch Jazzbereich tätig sind.

Tanz- und Folkloregruppen von mehr als fünf Mitgliedern müssten grundsätzlich freistellbar sein, wenn keine Einzelperson individuell und deutlich erkennbar hervortritt.

Sinn und Zweck des Ausschlusses der Freistellung für sog. solistisch besetzte Ensembles ist völlig unklar. Insbesondere, da im öffentlich geförderten Bereich regelmäßig keine Großverdiener auftreten.

Beschäftigt sich der Veranstalter mit all seinen steuerlichen Verpflichtungen, treten vor allem im Vergleich mit der Umsatzsteuer die chaotischen Auswüchse dieses Erlasses zum Vorschein. Gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 20 a) UStG können auch ausländische Theater, Orchester, Kammermusikensembles und Chöre von der Umsatzsteuer befreit werden, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder Gemeindeverbände erfüllen. Nach den hierzu ergangenen Richtlinien[9] kann jede Gruppe von mindestens zwei Personen, die regelmäßig oder zumindest für eine gewisse Dauer gemeinsam auftreten, befreit werden.

Diese Regelung führt dazu, dass insbesondere die von der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG trotz öffentlicher Förderung nicht freistellbaren solistisch besetzten Ensembles regelmäßig von der Umsatzsteuer befreit werden können.

3. Praktische Durchführung

Der Veranstalter (Vergütungsschuldner) einer Darbietung einer ausländischen Kulturvereinigung hat bei dem für den Veranstaltungsort örtlich zuständigen Finanzamt die Freistellung nach

dem Erlass über ausländische Kulturvereinigungen schriftlich zu stellen. Er hat durch eine Bescheinigung der Förderungsbehörde nachzuweisen, dass mindestens ein Drittel der Kosten des Auftritts aus unmittelbar öffentlichen Mitteln stammt. Er muss darlegen, dass es sich um keine Darbietung durch einen Solisten oder ein solistisch besetztes Ensemble handelt. Hilfreich für diesen Nachweis können regelmäßig der Honorarvertrag und Auszüge aus dem konkreten Programmheft oder Pressenotizen über die auftretende Gruppe sein.

Wenn alle Voraussetzungen erfüllt werden, erhält er eine schriftliche Freistellungsbescheinigung, die er zu seinen Unterlagen nehmen muss, um sie ggf. bei einer späteren Überprüfung der Abzugsteuerverpflichtungen vorlegen zu können.

4. Quintessenz

Der Erlass über die Freistellung ausländischer Kulturvereinigungen von der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG ist eine nur mit großem Verwaltungsaufwand handhabbare Regelung.

Die ursprüngliche Absicht, die öffentliche Kulturarbeit durch Steuererleichterungen zu fördern, tritt hinter schwer abgrenzbaren Detailfragen, die insbesondere von der aktuellen Systematik anderer Gesetze (aktuelle DBA und UStG) abweichen, zurück.

Ob der derzeitig nötige Verwaltungsaufwand vor dem Hintergrund, dass letztlich beim Versagen der Freistellung von ausländischen Kulturvereinigungen nur öffentliche Gelder von der einen öffentlichen Kasse in die andere verschoben werden, gerechtfertigt ist, sei dahingestellt.

Wünschenswert für die Praxis wäre eine eindeutige Regelung, die auch Veranstaltungen von als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen (wie in den aktuellen DBA)[10] und Künstlergruppen ab zwei Personen unabhängig von der Art der Darbietung (wie bei USt)[11] einbezieht.

Auf Grund der unklaren Rechtsgrundlage des bisherigen Erlasses sollte diese Regelung unmittelbar ins EStG aufgenommen werden.

Die Einführung des Staffeltarifs durch das Steueränderungsgesetz 2001 hat für die öffentliche Kulturarbeit nur für die Fälle von Künstlern eine Entlastung gebracht, bei denen Künstler allein oder in Form einer Personengesellschaft (z. B. GbR) für relativ geringes Honorar auftreten. Völlig außen vor bei dieser neuen Milderungsregelung sind größere Gruppen, die sich im Ausland als Körperschaften (z. B. e. V.) organisieren, wie z. B. Orchester und Chöre[12].

Daher bleibt die Praxisrelevanz des Erlasses für ausländische Kulturvereinigungen weiterhin bestehen.

---

[1] Vgl. BStBl I 1983, 382, anzuwenden in der Überarbeitung v. 30. 3. 1995 (BStBl I 1995, 336).

[2] BVerfG, Beschl. v. 19. 4. 1978, BStBl II 1978, 548 ff.

[3] Eine entsprechende Regelung gilt im Verhältnis zu Ägypten, Armenien, Argentinien, Aserbaidschan, Bangladesch, Bolivien, Bulgarien, Dänemark, Ecuador, Elfenbeinküste, Estland, Georgien, Indien, Indonesien, Italien, Kasachstan, Kenia, Kirgisien, Korea, Kuwait, Lettland, Litauen, Malaysia, Mauritius, Mexiko, Moldawien, der Mongolei, Namibia, Norwegen, Pakistan, Philippinen, Russland, Sambia, Schweden, Schweiz, Singapur, Sri Lanka, Tadschikistan, Thailand, der Türkei, Turkmenistan, der Ukraine, Ungarn, Usbekistan, Uruguay, Venezuela, den Vereinigten Arabischen Emiraten und Weißrussland.

[4] Vgl. Tz. 1.1 der Erlasse v. 20. 7. 1983 und 30. 5. 1995.

[5] Diese Verfügung wurde wörtlich von den OFDen Berlin, Hamburg und Frankfurt übernommen. Vgl. IStR 1998, 547.

[6] Vfg. S 2303 - 49 St 42 v. 11. 4. 2000, vgl. DB 2000, 1258.

[7] Vgl. EFG 2000, 220.

[8] Urt. v. 24. 4. 1998, 8 K 4344/96 E.

[9] Vgl. R 106 und R 107 UStR.

[10] Vgl. oben Tz. 2.4.

[11] Vgl. oben Tz. 2.5.

[12] Vgl. BMF, Schrb. v. 1. 8. 2002 (BStBl I 2002, 709) und *Holthaus* in IStR 2002, 454.