Holthaus: Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen? IStR 2008, 95

Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?

Von Jörg Holthaus, Unna*

EuGH[1], BMF[2], BFH[3] und Autoren[4] von Fachaufsätzen haben sich in letzter Zeit intensiv mit dem deutschen Streuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG auseinandergesetzt. Im Brennpunkt stehen insbesondere die Berücksichtigung von Aufwendungen innerhalb des Abzugsverfahrens und die grundsätzliche EU-Konformität des Steuerabzugs[5]. Aus Sicht der betroffenen Finanzverwaltung und der abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner sind sowohl die Gerichtsentscheidungen als auch das BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 schwer verdauliche Kost. EuGH und BFH beziehen sich in ihren Urteilen explizit nur auf die Vergangenheit, das BMF normiert durch seine Verwaltungsanweisung Nachweisverpflichtungen, die im Widerspruch zu den Urteilen stehen und in der Praxis teilweise kaum erfüllt werden können. Der folgende Aufsatz analysiert die aktuelle Rechtslage aus Sicht der Praktiker. Zum einen wird den Vergütungsschuldnern konkrete Hilfestellungen für die Durchführung des Abzugsverfahrens nach geltendem Recht gegeben, zum anderen wird der Versuch unternommen, eine den Vorgaben des EuGH und den Steuersicherungsinteressen der Verwaltung entsprechende Anwendung des Steuerabzugs zu diskutieren.

1. Einleitung

Die Abzugsbesteuerung von ausländischen Künstlern und Sportlern in Form des § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG stellt seit Jahren ein problematisches Betätigungsfeld für die Finanzverwaltung und die betroffenen Vergütungsschuldner dar. Ursache des Problems ist seit alters her das in allen DBA grundsätzlich verankerte Ausübungsprinzip. In den meisten Staaten sowohl innerhalb als auch außerhalb der EU wird ein Künstler oder Sportler nur aufgrund seiner Darbietung steuerpflichtig.

Zur vereinfachten Realisierung des Steueranspruchs haben viele Staaten – wie Deutschland – einen Quellensteuerabzug beim Vergütungsschuldner manifestiert. Ausnahmen gibt es nur bei einigen DBA für öffentlich geförderte Auftritte.

Tritt der Darbietende nicht in eigenem Namen und für eigene Rechnung gegenüber dem Veranstalter auf, z. B. durch eine ausländische Konzertdirektion oder Verleihgesellschaft, unterliegt die Gage, die von diesem Dritten gezahlt wird, der nationalen Besteuerung. Zudem ist die zwischengeschaltete Firma selbst mit ihren darbietungsbezogenen Einkünften steuerpflichtig. An diesen Einkünften wird das deutsche Besteuerungsrecht durch einige DBA[6] verneint. Bei solchen Fallgestaltungen spricht man von der ersten und zweiten Ebene des Steuerabzugs.

2. Grundsätzliche Anwendung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG

2.1 Vergütungsgläubiger außerhalb der EU/des EWR

Bei der gesamten Diskussion über die weitere Anwendbarkeit des Steuerabzugs darf man zunächst nicht vergessen, dass eine mögliche EU-Rechtswidrigkeit nur für Vergütungsgläubiger mit Wohnsitz und Staatsbürgerschaft innerhalb der EU[7] (und des EWR[8]) bzw. bei juristischen Personen Sitz und Geschäftsleitung innerhalb dieses Gebietes zum Tragen kommt.

In der Praxis bleibt der § 50a Abs. 4 EStG in Bezug auf außerhalb der EU und des EWR ansässige Vergütungsgläubiger unangefochten.

Beispiel:

Die Stadt Münster zahlt an die in der Schweiz ansässige Konzertdirektion K eine Vergütung für den Auftritt eines bulgarischen Orchesters O von 10 000 €. K schließt den Vertrag im eigenen Namen und für eigene Rechnung ab. K zahlt an O für den Auftritt eine Gage von 5 000 € und übernimmt die Reisekosten von O i. H. von 2 000 €.

K erzielt durch die Darbietung von O inländische gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 d EStG, die gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG einem Steuerabzug von 20 % der Bruttoeinnahmen unterliegen. Die Abzugssteuer beträgt ungeachtet der Aufwendungen von K 2 000 €.

Eine Berücksichtigung der unmittelbaren Betriebsausgaben von K (7 000 €) kann nicht erfolgen, da K Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz und somit außerhalb der EU bzw. des EWR hat.

Es bleibt insoweit abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ihren bisherigen Kurs beibehält und die durch das EuGH-Urteil Scorpio[9] notwendig gewordene unmittelbare Berücksichtigung von Aufwendungen im Steuerabzugsverfahren in der geplanten Überarbeitung des § 50a EStG – wie im BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007[10] – auf die EU begrenzt.

Derzeit muss für Zwecke der korrekten Abzugssteuerberechnung genau unterschieden werden, wo der Vergütungsgläubiger ansässig ist.

2.2 Vergütungsgläubiger innerhalb der EU/des EWR

Hat der Vergütungsgläubiger unstreitig seinen Wohnsitz bzw. Sitz in einem EU/EWR-Staat heißt dies noch lange nicht, dass der Vergütungsschuldner die unmittelbaren Aufwendungen des Vergütungsgläubigers bei der Berechnung des Steuerabzugs berücksichtigen darf.

Im Einklang mit dem EuGH verlangt das BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007[11], dass der Gläubiger zudem noch die Staatsbürgerschaft

Holthaus: Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?(IStR 2008, 95) 96

eines EU/EWR-Staates bzw. seine Geschäftleitung in einem EU/EWR-Staat haben muss.

Dies stellt die Veranstalter (Vergütungsschuldner) vor ungeahnte Probleme. Mussten Sie sich in der Vergangenheit nur darüber informieren, ob ihr Vertragspartner im Ausland wohnt bzw. seinen Sitz hat, was für die grundsätzlich Anwendung des Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige (kein Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt im Inland) von Bedeutung war, müssen sie nunmehr feststellen, welche Staatsangehörigkeit ihr Vertragspartner hat bzw. (bei juristischen Personen) wo sich die Geschäftsleitung ihres Vertragspartners befindet.

Beispiel:

Das Konzerthaus Dortmund (D) engagiert für ein Konzert die in Italien lebende Pianistin P. P ist Staatsbürgerin der Ukraine und erhält eine Vergütung von 2 000 €. Zudem übernimmt D sämtliche Kosten für Flug, Hotelunterbringung, Versicherungen und weitere Transfers von 3 000 €.

P erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Ausüben einer selbständigen Tätigkeit im Inland), die nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG dem Streuerabzug von 20 % unterliegen. D hat die Steuer von 1 000 € (20 % von 5 000 €) einzubehalten und abzuführen. Die unmittelbaren Aufwendungen können zur Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt werden, obwohl P in einem EU-Staat ansässig ist, da sie nicht die Staatsbürgerschaft eines EU/EWR-Staates hat.

2.3 EU-Rechtskonformität des Steuerabzugs

Entgegen der Auffassung einiger Autoren[12] halte ich den Steuerabzug grundsätzlich für weiterhin EU-konform. Wenn man über die Frage der Sicherung des Steueranspruchs und der gebotenen Verhältnismäßigkeit diskutiert, kann man sich m. E. nicht auf die theoretischen Möglichkeiten der seit 2002 umgesetzten Beitreibungsrichtlinie[13] zurückziehen. Insbesondere im Lichte der theoretisch möglichen Beitreibung ist zu sagen, dass seit 2002 auch der Anspruch aus dem Urteilsfall des EuGH theoretisch grenzüberschreitend hätte vollstreckt werden können, da die Beitreibungsrichtlinie ausdrücklich auch für vor deren Inkrafttreten entstandene Steueransprüche Anwendung findet. (Bei Zahlung der Vergütung in 1993 lief die Festsetzungsfrist bis Ende 1997 – ggf. verlängert nach § 171 Abs. 6 AO. Zahlungsverjährung wäre somit nach §§ 228 und 229 AO frühestens Ende 2002 eingetreten. Der Hinweis auf die Beitreibungsrichtlinie im EuGH-Urteil[14] und im BFH-Urteil[15] in Sachen Scorpio ist insoweit nicht schlagkräftig.

Des Weiteren ist anzumerken, dass es hier schuldrechtlich um zwei unterschiedliche Personen geht. Beim Steuerabzug bzw. ggf. im Haftungsverfahren wird die Entrichtungssteuerschuld des Abzugsverpflichteten realisiert. Insbesondere wenn der Vergütungsschuldner seiner Abzugsverpflichtung nicht nachkommt, greift im Hinblick auf eine Verjährung die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO. Eine Haftungsinanspruchnahme ist insoweit noch mindestens 7 Jahre nach Zahlung der Vergütung möglich. Bei leichtfertiger Steuerverkürzung oder Hinterziehung verlängert sich der Zeitraum entsprechend.

Soll die Steuerschuld des Vergütungsgläubigers durch einen Nachforderungsbescheid ins Ausland realisiert werden, greift keine Anlaufhemmung und die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Vergütung gezahlt wurde. Mangels Anmeldverpflichtung des beschränkt Steuerpflichtigen kann die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO nur 4 Jahre betragen. Eine leichtfertige Verkürzung oder gar Steuerhinterziehung sind mangels Anmeldeverpflichtung kaum denkbar. Bei einem üblichen Prüfungsturnus von 4-5 Jahren bei Großbetrieben würde eine Steuerschuld eines ausländischen Künstlers oder Sportlers häufig erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist auffallen.

Sollte der Steuerabzug innerhalb der EU aufgegeben werden, muss zwangsläufig für ausländische Künstler und Sportler eine Einkommensteuererklärungspflicht gelten.

Da außerhalb der EU abgesehen von wenigen Einzelfällen (z. B. DBA-Kanada) keine Vollstreckung möglich ist, müsste Deutschland zur Sicherstellung des Steueraufkommens außerhalb der EU einen Steuerabzug beibehalten.

Nunmehr stünde einer Erklärungspflicht innerhalb der EU eine Abzugssteuer ohne Erklärungspflicht gegenüber. Zu beachten ist insoweit, dass der pauschale Steuerabzug mit 20 % der Bruttoeinnahmen in vielen Fällen günstiger ist, als eine auf die Einkünfte bezogene Veranlagung. Insoweit hätten Künstler und Sportler aus der EU allen Grund, eine EU-Widrigkeit der Veranlagung von EU-Künstlern und Sportlern zu monieren, da sie nun schlechter gestellt sein können als Künstler und Sportler von außerhalb der EU, die noch in den Genuss einer pauschalen Abzugssteuer kommen.

Ein gewichtiger Gesichtspunkt wurde in einer jüngsten Kurzinfo der OFD Münster[16] verdeutlicht. Hier wird unter Bezug auf den Bericht der EU-Kommission vom 8. 2. 2006 darauf hingewiesen, dass in der Vergangenheit weniger als 2 % der ersuchten Beitreibungsbeträge tatsächlich grenzüberschreitend realisiert werden konnten. Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung ist der Bericht der EU-Kommission eine doppelte Ohrfeige, da daraus klar hervorgeht, dass Deutschland allein 38,59 % der insgesamt ersuchten Beitreibungsbeträge für andere Staaten beigetrieben hat.

Die Beitreibung von deutschen Steuern durch die übrigen Mitgliedsstaaten tendiert indessen gen null! De facto werden deutsche Steuern trotz bestehender Beitreibungsrichtlinie grenzüberschreitend so gut wie nicht vollstreckt.

Der Steuerabzug bleibt somit auch innerhalb der EU das einzig wirksame Sicherungsmittel.

3. Umsetzung der Vorgaben des EuGH

3.1 EU-konforme Höhe der deutschen Abzugssteuer

Nach Maßgabe des EuGH sind im Abzugswege bereits die unmittelbaren Aufwendungen des Vergütungsgläubigers zu berücksichtigen.

Da der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG eine pauschale Besteuerung auf der Grundlage der Bruttoeinnahmen mit grundsätzlich abgeltender Wirkung ist, steht der Vergütungsschuldner vor dem Problem, in welcher Weise er die unmittelbaren Aufwendungen im Abzugswege berücksichtigen kann.

Im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit müssen natürlich die Steuerbelastungen eines inländischen Künstlers, der mit seinem Gewinn zur Einkommensteuer veranlagt wird, mit dem ausländischen Künstler verglichen werden. Ein stumpfes Abziehen der Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs unter Anwendung des alten Bruttosteuersatzes von 20 % kann rein wirtschaftlich und mathematisch nicht im Sinne einer EU-konformen Besteuerung sein. Insoweit muss Teilen der Litera-tur[17] entschieden widersprochen werden. Eine Besteuerung der ausländischen Künstler mit 20 % ihres „Gewinns" gegenüber einem

progressiven Steuersatz eines Inländers, der bei über 40 % landet, kann wohl nicht durch die Dienstleistungsfreiheit begründet werden.

In diesem Zusammenhang darf die Möglichkeit des nachfolgenden Erstattungsverfahrens nicht außer Acht gelassen werden. Im Nachgang zum EuGH-Urteil Gerritse[18] hat dieses Verfahren durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003[19] gerade für den richtigen Steuersatz an Bedeutung gewonnen. Dieser Steuersatz kann aber auf keinen Fall durch einzelne Vergütungsschuldner ermittelt werden.

Wie das BMF nun auf 40 % vom Gewinn als maßgebliche Größe gekommen ist, ist zwar nachvollziehbar, aber m. E. nicht unbedingt zwingend.

Schaut man in die ersten Absätze des § 50a EStG, findet man eine m. E. gut geeignete Analogie. Bei den Aufsichtsratvergütungen beschränkt Steuerpflichtiger wird nämlich nach § 50a Abs. 2 EStG ein Steuerabzug von 30 % vorgeschrieben, der sich insbesondere dadurch ergibt, dass Reisekosten und Tagegelder nach § 50a Abs. 3 EStG nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, soweit sie nicht die tatsächlichen Aufwendungen übersteigen.

Hier sind wir nun mitten in dem Problemfeld des BMF-Schreibens vom 5. 4. 2007[20], da ja genau solche Aufwendungen (Reisekosten und Tagegelder) die typischen unmittelbaren Kosten eines Künstlers oder Sportlers sind. Was wäre naheliegender, als auch bei Künstlern und Sportlern einen Steuerabzug von 30 % der um Reisekosten und Tagegelder geminderten Vergütung zu erheben?

Ein Steuerabzug von 30 % des „Inlandsgewinns" würde auch berücksichtigen, dass nicht jeder Künstler und Sportler automatisch ein Spitzenverdiener sein muss.

Der Nettosteuersatz von 30 % hätte auch im Hinblick auf das Unternehmenssteuerreformgesetz[21] eine schneidige Nebenwirkung. Hier wird nämlich für juristische Personen als Vergütungsgläubiger der Bruttosteuersatz in § 50a Abs. 4 EStG auf 15 % reduziert. Eine Nettobesteuerung von 30 % entspräche somit exakt 50 %, also dem Anteil, den das BMF für pauschale Betriebsausgaben ansetzen will.

3.2 Berechnung der Abzugssteuer nach den aktuellen Vorgaben des BMF

Das BMF geht in seinem Schreiben vom 5. 4. 2007[22] davon aus, dass dem Steuerbetrag von 20 % der Bruttovergütung in § 50a Abs. 4 EStG eine „Gewinnbesteuerung" von 40 % zugrunde liegt, und berücksichtigt somit gedanklich pauschal 50 % der Bruttoeinnahmen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. So gesehen wird es verständlich, dass bei EU/EWR-Steuerpflichtigen eine abweichende Berechnung der Abzugssteuer mit 40 % des Überschusses bzw. Gewinns aus dem Inlandsengagement nunmehr zugelassen wird.

Beispiel:

Die Stadt Bochum engagiert einen polnischen Sänger für ein Kammerkonzert. Dieser erhält eine Gage von 500 €. Zudem hat sich die Stadt verpflichtet, die Flugkosten und Hotelunterbringung zu tragen. Hierfür wurden unmittelbar 1 000 € aufgewendet.

Gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG unterliegt der gesamte Bruttobetrag von 1 500 € dem Steuerabzug von 20 %. Die Abzugssteuer betrüge grds. 300 €.

Entsprechend dem BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 kann die Stadt Bochum abweichend die Steuer wie folgt ermitteln:

Betriebseinnahmen:	1 500 €
Betriebsausgaben:	1 000 €
Gewinn:	500 €
Steuer maximal 40 %	200 €

Schwieriger wird die Berechnung, wenn eine Nettovereinbarung vorliegt.

In diesem Fall ist vom Vergütungsschuldner nach den Angaben des Vergütungsgläubigers zunächst der „Nettogewinn" (Nettoeinnahme minus unmittelbare Aufwendungen) zu bestimmen. Hierauf hat er die Steuer auf einen fiktiven Bruttobetrag hochzurechnen.

Für den Steuersatz von 40 % des Bruttogewinns ergeben sich folgende Berechnungssätze auf den Nettogewinn bezogen: Abzugssteuer 69,2 %; Solidaritätszuschlag 3,8 %.

Beispiel:

Der ukrainische Tenor T hat mit der Stadt Krefeld eine Nettovereinbarung für einen Auftritt im Stadttheater über 300 € abgeschlossen. Zudem hat die Stadt unmittelbar die Reise- und Unterbringungskosten von 600 € zu tragen. Weitere unmittelbare Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Inlandsauftritt sind nicht bekannt.

Zu den Einnahmen und somit zum Bruttogewinn gehört die von der Stadt übernommene Abzugssteuer. Diese soll maximal 40 % des Bruttogewinns ausmachen.

Nettogewinn:	300 €
Abzugssteuer 69,2 % =	207,60 €

SoliZ 3,8 % =	11,40 €
Bruttogewinn also	519 €

(Probe: 519 € × 40 % = 207,60 €)

(Vergleich: Steuerabzug nach § 50a EStG 900 € × 25,35 % = 228,15 € + SoliZ 12,51 €)

3.3 Nachweisverpflichtung für die unmittelbaren Aufwendungen

Es wurde bereits mehrfach in der Literatur[23] darauf hingewiesen, dass die Anweisungen des BMF zum Nachweis der Aufwendungen im Zusammenhang mit den Inlandsauftritten nicht dem Wortlaut des EuGH und BFH – Stichwort „mitgeteilt" – entsprechen.

Fraglich ist insoweit, ob dieser Punkt wirklich so brisant ist, wie er auf den ersten Blick erscheint.

Werden Unterkunft und Transfer vom Veranstalter getragen, was durchaus häufiger Praxisfall ist, dürfte die Nachweispflicht kein Problem sein, da der Vergütungsschuldner selbst Adressat der Rechnungen ist.

Trägt der Vergütungsgläubiger selbst die Kosten, hat er bei einer Bruttovereinbarung ein eigenes Interesse, die Steuerlast niedrig zu halten, so dass er in diesem Fall bereitwillig seine Reise- und Personalkosten anhand von Belegkopien dokumentieren wird.

Hier ergibt sich nur das Zeitproblem, da die konkreten Kosten oft erst lange nach Zahlung der Vergütung durch den Veranstalter nachgewiesen werden können.

Besonders problematisch ist der Fall der Nettohonorarvereinbarung bei hoher Kostenlast beim ausländischen Vergütungsgläubiger.

Beispiel:

Die österreichische Konzertdirektion Ö schließt im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Vertrag über den Auftritt eines rumänischen Ballettensembles (R) mit der Stadt Unna.

Holthaus: Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?(IStR 2008, 95)	98

Ö erhält eine Nettovergütung von 10 000 €. Die Gage an das Ensemble wird erst nach Abschluss der Tournee gezahlt. Die Reisekosten müssen aus den Gesamtrechnungen für die Europatour errechnet werden.

Zu dem Zeitpunkt, wenn die Stadt Unna ihre Anmeldung nach § 50a EStG abzugeben hat, liegen die maßgeblichen Zahlen zum einen noch nicht vor und sind teilweise auch noch nicht beglichen. Hier muss es um Liquiditätseinbußen zu vermeiden und die Dienstleistungsfreiheit konkret zu gewährleisten möglich sein, nach den voraussichtlichen, mitgeteilten Kosten den Steuerabzug zu berechnen.

Denkbar wäre in diesem Zusammenhang auch ein Nachweis im Nachhinein.

Hier ist es vor allem bei den Nettovereinbarungen wichtig, dass der Veranstalter im Engagementvertrag den Vergütungsgläubiger verpflichtet, seine Kosten nachzuweisen.

3.4 Nachweisverpflichtung für die Ansässigkeit

Problematischer als die Nachweisverpflichtung der Aufwendungen ist m. E. der Nachweis über Wohnsitz und Staatsangehörigkeit bzw. Geschäftsleitung und Sitz der Vergütungsgläubiger. Bei einzelnen natürlichen Personen als ausländische Vertragspartner ist der Nachweis über Wohnsitz

und Staatsangehörigkeit durch eine Kopie des Passes sicher möglich, nur im Einzelfall lästig, da gerade bei Nettohonorarvereinbarungen der Künstler/Sportler wohl nicht die Notwendigkeit sieht. Im Grunde geht die vom BMF geforderte Nachweispflicht faktisch aber kaum über die Verpflichtungen aus § 73e Satz 5 EStDV hinaus, wonach sich der Vergütungsschuldner im Zweifelsfall eine Bescheinigung des deutschen Finanzamtes ausstellen lassen muss, wenn es von einer unbeschränkten Steuerpflicht des Vergütungsempfängers ausgeht.

Bei juristischen Personen ist die Sachlage schon schwieriger. Den Nachweis des Sitzes kann man wohl durch entsprechende Registerauszüge erbringen. Fraglich ist hierbei nur, ob ein so weitgehender Nachweis verlangt werden muss, wenn die ausländische juristische Person mit EU-Anschrift firmiert. Einen wirklichen Nachweis über den Sitz der Geschäftsleitung könnte nur eine Bescheinigung des zuständigen ausländischen Finanzamtes darstellen.

Fraglich ist natürlich, ob dieser Aufwand gerechtfertigt ist, wenn man die echte steuerliche Auswirkung betrachtet. Vor allem bedenklich ist, dass wenn die unmittelbaren Aufwendungen nachgewiesen wurden und nach Ermittlungen der deutschen Steuerbehörden festgestellt wurde, dass der Vergütungsgläubiger wider Erwarten seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung außerhalb der EU/des EWR hat, wirtschaftlich gesehen dem Nicht-EU/EWR-Vertragspartner zumindest das Erstattungsverfahren im Form der Erweiterung des BMF-Schreibens vom 3. 11. 2003[24] zusteht. Faktisch darf fußend auf § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG nun mal jeder Vergütungsgläubiger im Rahmen des vereinfachten Erstattungsverfahrens beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) seine unmittelbaren Aufwendungen geltend machen.

Kaum leistbar ist schließlich der Nachweis bei ausländischen Personengesellschaften. Als aus deutscher Sicht gläserne Steuersubjekte müsste hier der Nachweis für jeden einzelnen Gesellschafter erbracht werden. Bei einem Zusammenschluss von mehreren natürlichen Personen z. B. einem Streichquartett oder einer Tanzgruppe mag das vielleicht noch realisierbar sein, bei komplexeren Steuergebilden wird es schwierig. Wie werden Personengesellschaften eingestuft, die in ihrem EU/EWR-Sitzstaat wie Körperschaften besteuert werden? Muss auch bei ihnen ein Nachweis für jeden einzelnen Gesellschafter vorliegen? In einem solchen Fall sollte man m. E. von einer Ansässigkeit im Besteuerungsstaat ausgegangen werden.

4. Zulässigkeit der Besteuerung auf der zweiten Ebene

In ihrem jüngsten Beitrag[25] halten Grams/Schön in Tz. 2 nach dem EuGH-Urteil Scorpio[26] eine Besteuerung nach § 50a Abs. 4 EStG auf der zweiten Ebene für nicht gemeinschaftskonform. Sie schlagen als verhältnismäßigeres Mittel eine Ausklammerung der Künstlergage aus dem Betriebsausgabenabzug des Vergütungsgläubigers der ersten Ebene vor. Dieser Auffassung muss im Hinblick auf zahlreiche DBA[27] innerhalb der EU/des EWR, die eine Freistellung der ersten Ebene erlauben, widersprochen werden. Wenn eine Freistellung vom Steuerabzug auf der ersten Ebene aufgrund eines DBA möglich ist, muss die Realisierung des Steueranspruchs auf der zweiten Ebene erfolgen.

Zudem kann man rein mathematisch nicht zum gleichen Ergebnis kommen, wenn man anstelle des Steuerabzugs auf der zweiten Ebene eine Nichtberücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen auf der ersten Ebene veranlasst.

Beispiel:

Die österreichische Konzertdirektion Ö schließt im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Vertrag über den Auftritt eines rumänischen Ballettensembles (R) mit der Stadt Unna.

Ö erhält eine Vergütung von 10 000 €. Die Gage an das Ensemble beträgt 4 000 €. Die von Ö verausgabten Reisekosten für R betrugen 2 000 €. R hat keine weiteren unmittelbaren Kosten.

Lösung nach BMF:

Die Stadt Unna muss einen Steuerabzug von 40 % von 4 000 €, also 1 600 € vornehmen. (Dies ist günstiger als 20 % der Bruttovergütung von 10 000 €.)

Ö hat einen Steuerabzug von 20 % von 6 000 € (Bruttoeinnahmen von R), also 1 200 € vorzunehmen.

Das Gesamtaufkommen nach § 50a EStG beträgt somit2 800 €.

Alternativlösung ohne zweite Ebene:

Der Steuerabzug ohne Berücksichtigung der Aufwendungen betrüge 20 % der Bruttovergütung, also nur 2 000 €.

M. E. wäre eine Nichtbesteuerung der zweiten Ebene zu Gunsten einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf der ersten Ebene zudem definitiv EU-rechtswidrig, da im Einzelfall ein Vergütungsschuldner mit einer zweiten Ebene außerhalb der EU besser gestellt sein kann, als ein Vergütungsschuldner mit einer zweiten Ebene innerhalb der EU.

5. Quintessenz

Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG ist auch nach Inkrafttreten der EU-Beitreibungsrichtlinie[28] als EU-konform anzusehen. Die unmittelbare Berücksichtigung von Aufwendungen im Abzugsverfahren ist EU-rechtlich geboten und sollte für die Finanzverwaltung nachvollziehbar sein. Hierbei sollten ein einfacher Nachweis der Ansässigkeit in einem EU/EWR-Staat des Vergütungsgläubigers und eine konkrete, nachvollziehbare Aufstellung über die Kosten des Auftritts ausreichen.

Der maßgebliche Steuersatz auf den reinen Inlandsgewinn sollte in analoger Anwendung des § 50a Abs. 2 und 3 EStG auf 30 % festgesetzt werden. In Anbetracht des wieder aufgenommenen Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission[29] gegen Deutschland sollte der Gesetzgeber zeitnah den § 50a Abs. 4 EStG anpassen.

Holthaus: Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?(IStR 2008, 95) 99

Ein Abschied vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 EStG ist wohl erst dann innerhalb der EU möglich, wenn sich alle Mitgliedsstaaten einig sind, die Besteuerung der Künstler und Sportler in ihren DBA dahingehend zu ändern, dass diese ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind.

---

* Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen tätig.

1 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, IStR 2006, 743, BStBl II 2007, 352 und EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, Gerritse, IStR 2003, 458, BStBl II 2003, 859.

2 BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 – S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449 und BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl I 2003, 553.

3 BFH v. 24. 4. 2007, I R 39/04, Schlussurteil in der Rs. Scorpio, IStR 2007, 822 und BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, Schlussurteil in der Rs. Gerritse, IStR 2007, 405.

[4] Gosch, in: Kirchhoff, EStG, § 50a Rn. 1; Holthaus, in: Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, EStG, § 50a Rn. 11-14; Grams/Schön, IStR 2007, 658; Kempermann, FR 2007, 842; Baldauf, ZKF 2007, 169; Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739; Schroen, IWB 2006 Fach 3, 1425; Grams, IStR 2004, 349; Holthaus, IStR 2004, 199; Grams/Molenaar, IStR 2003, 745; Holthaus, IStR 2003, 346 sowie IStR 2002, 454, 633 und 664.

[5] Vgl. Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland, Pressemitteilung v. 26. 3. 2007, IP/07/413, online unter www.europa.eu/index-de.htm.

[6] Dies gilt derzeit nur noch im Verhältnis zu Armenien, Australien, Belgien, Frankreich, Georgien, Griechenland, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Israel, Japan, Liberia, Luxemburg, Moldawien, Niederlande, Schweden, Spanien, Südafrika, Turkmenistan, Ungarn, USA und Zypern.

[7] EU-Staaten sind Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn und Zypern.

[8] EWR-Staaten sind Liechtenstein, Norwegen und Island.

[9] Vgl. Fn. 1.

[10] Vgl. Fn. 2.

[11] Vgl. Fn. 2.

[12] Insbesondere Grams/Schön, IStR 2007, 658.

[13] EG-Beitreibungsrichtlinie ABlEG Nr. L 337, 41 i.Z.m. EG-Beitreibungsgesetz v. 3. 5. 2003 (BGBl I 2003, 654).

[14] Vgl. Fn. 1.

[15] Vgl. Fn. 3.

[16] OFD Münster, Kurzinformation Internationales Steuerrecht Nr. 5/2007 v. 9. 10. 2007, S 2293 – 2 – St 45 – 33, IStR 2007, 792.

[17] Z. B.: Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739; Kempermann, FR 2007, 843.

[18] Vgl. Fn. 1.

[19] Vgl. Fn. 2.

[20] Vgl. Fn. 2.

[21] Vgl. Art. 1 Nr. 38 a) aa) Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, BStBl I 2007, 630.

[22] Vgl. Fn. 2.

[23] Insbesondere Grams/Schön, IStR 2007, 658.

[24] Vgl. Fn. 2.

[25] Grams/Schön, IStR 2007, 659.

[26] Vgl. Fn. 1.

[27] DBA Belgien, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Spanien, Ungarn und Zypern,

[28] Vgl. Fn. 13.

[29] Vgl. Fn. 5.