Holthaus: Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler — IStR 2010, 23

Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler

Von Jörg Holthaus, Unna*

Mit dem JStG 2009[1] hat der Gesetzgeber insbesondere bei der nationalen Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler dringend erforderliche[2] Anpassungen an das EU-Recht und darüber hinausgehende Vereinfachungen vorgenommen. Hierbei hat er einen wesentlichen Schritt hin zum Nettoprinzip getan. Da er bei den Vereinfachungen recht halbherzig vorgegangen ist, sind in der Praxis des Jahres 2009 zahlreiche Abgrenzungs- und Aufgriffsprobleme entstanden. Nachdem der Autor bereits im Jahre 2008 in einer anderen Zeitschrift[3] aufgrund des Gesetzesentwurfs auf einige mögliche Tücken der Änderungen hingewiesen hatte, geht er im folgenden Beitrag näher auf die konkreten Abgrenzungsprobleme zwischen weiterhin abzugssteuerpflichtigen und nicht mehr abzugssteuerpflichtigen Tatbeständen ein. Zudem wird beispielhaft die problematische Ausgrenzung von Reisekosten im Detail analysiert. Abschließend wird die neue nationale Rechtsgrundlage zur Freistellung vom Steuerabzug, welche jüngst zur Freistellung der Ruhr.2010 (vgl. Kurzinfo der OFD Rheinland in diesem Heft S. 36) führte, einer kritischen Würdigung unterzogen.

1. Wegfall des Steuerabzugs in bestimmten Bereichen

Nach § 50a Abs. 1 EStG n. F. unterliegen dem Steuerabzug nur noch Einkünfte aus inländischen künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen, deren Verwertung im Inland, aus der Nutzungsüberlassung von Rechten und die Aufsichtsratsvergütungen inländischer Schuldner.

Seit 1. 1. 2009 nicht mehr dem Steuerabzug unterliegen Vergütungen an rein werkschaffende Künstler, Journalisten, Bildberichterstatter, Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Sachen und den Verkauf von Rechten. Diese Einkünfte bleiben aber weiterhin beschränkt steuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 EStG. Mangels Steuerabzugs müssen sie ab 2009 veranlagt werden, soweit kein DBA die deutsche Besteuerung hindert.

1.1 Werkschaffende Künstler

Der Zuordnung der Quellensteuerrechte in den DBA folgend werden ab 2009 nur noch solche Vergütungen einem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG unterworfen, die an darbietende Künstler gezahlt werden. Dies entspricht der beschränkt steuerpflichtigen Klientel, die nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA und quasi allen deutschen DBA im Inland allein aufgrund der Ausübung ihrer Tätigkeit besteuert werden dürfen.

Entgegen der Regelung in § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG a. F. werden Vergütungen an so genannte werkschaffende Künstler wie Maler, Bildhauer, Bühnenbildner, Choreographen, Komponisten, Schriftsteller, Regisseure, Licht-Designer, Multimedialkünstler und Kunstphotographen, die regelmäßig nicht vor einem Publikum auftreten, nicht mehr mit einem Steuerabzug belastet, obwohl sie weiterhin als inländisch i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG einzustufen sind.

Betroffen sind hiervon reine Tätigkeitsvergütungen und Vergütungen für die inländische Verwertung einer Auslandstätigkeit.

Vergütungen an ausländische Regisseure, Kostüm-, Masken- oder Bühnenbildner, Choreographen oder Licht-Designer, die

für inländische Theater oder Opernhäuser selbständig[4] arbeiten, unterliegen ab 2009 grds. keinem Steuerabzug mehr.

Durch die Beibehaltung des Steuerabzugs bei der Nutzungsüberlassung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) ist die in der Vergangenheit wenig beachtete Abgrenzung zwischen echten Tätigkeitsvergütungen und Vergütungen für Rechteüberlassungen im werkschaffenden Bereich ab 2009 von immenser Bedeutung.

Beispiel 1:

Der in Lettland ansässige Bühnenbildner räumt den Kulturbetrieben Bielefeld das Recht an einem speziell entwickelten Bühnenbild für ein Entgelt von 20 000 € für den Zeitraum 2009 bis 2011 ein.

Es liegt eine Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG vor, da es sich aber auch um eine Rechteüberlassung handelt, wird der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG fällig.

(Aufgrund des DBA-Lettland ist allerdings eine Reduzierung auf 10 % möglich, wenn ein entsprechender Antrag vor Zahlung der Vergütung an das BZSt gerichtet wird.)

Häufig enthalten Verträge mit werkschaffenden Künstlern verschiedene Bestandteile. Zum einen muss der Künstler konkrete Tätigkeiten im Inland ausüben, zum anderen überlässt er Rechte an seinen Werken oder Ideen.

Gesamtvergütungen sind ab 2009 nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufzuteilen, wenn der Teil der Rechteüberlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist.

Lediglich aufgrund von DBA kann über das BZSt vor Zahlung der Vergütung (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG) der Anteil an der Nutzungsüberlassung eines Rechtes ganz oder teilweise freigestellt werden.

Beispiel 2:

Der peruanische Bildhauer P schließt mit dem Kunstmuseum Schloss Moyland einen Vertrag über die Übereignung einer Großstatue ab. Zudem räumt P dem Museum das Recht ein, mit einem von ihm zur Verfügung gestellten Portraitfoto für eine groß angelegte Ausstellung peruanischer Kunst zu werben.

Das Gesamthonorar beträgt 30 000 €.

Die Vergütung entfällt zum Teil auf die Überlassung des Rechts am Namen und Bild des Künstlers, was die Abzugssteuer auslöst. Insoweit ein Teil der Vergütung auf die Übereignung der Statue entfällt, erzielt M zwar inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG; diese unterliegen aber in 2009 nicht mehr dem Steuerabzug.

Das Kunstmuseum muss daher die Gesamtvergütung von 30 000 € auf die Vertragsbestandteile aufteilen. Grundlage für die Schätzung können Vergleichspreise für ähnliche Werke des Künstlers sein.

Das BMF[5] ging bisher lediglich auf die Abgrenzung der Rechteüberlassung zum darbietenden Künstler ein. Hier wurde bei Aufführungen mit zeitgleicher Aufzeichnung (Verwertung) ein Anteil von 2/3 der Vergütung für die Rechteüberlassung grds. unterstellt. Bei einem zeitlich unbegrenzten Nutzungsrecht wird allerdings keine Rechteüberlassung angenommen[6].

Fraglich ist die Übertragbarkeit auf den werkschaffenden Bereich. Bei Zahlungen einer inländischen Bühne an einen ausländischen Choreographen oder Regisseur steht zunächst die Vergütung der

konkreten Tätigkeit im Vordergrund. Auf die Nutzungsüberlassung des Rechts an der Choreographie bzw. Regie entfällt im Normalbetrieb ein Anteil von eher untergeordneter Bedeutung. Unklar ist zudem, wie werthaltig eine Choreographie ist, wenn der Choreograph nicht selbst vor Ort arbeitet.

Bei besonders bekannten Choreographen oder Regisseuren kann dagegen eine Aufteilung und Abgrenzung der Rechteüberlassung nötig werden, wenn eine vergleichbar hohe Vergütung gezahlt wird.

Wird die Aufführung im Fernsehen übertragen oder ein Mitschnitt für eine DVD-Produktion gemacht, liegt immer auch eine abzugrenzende Rechteüberlassung der beteiligten werkschaffenden Künstler vor. Auch wenn hierfür keine gesonderte Vergütung vereinbart ist, muss ein Teil dem Steuerabzug unterworfen werden, soweit keine Freistellung durch das BZSt erfolgte oder das Kontrollmeldeverfahren[7] angewandt wird.

Viele werkschaffende Künstler erhalten einen Großteil ihrer Vergütungen letztlich für die Gewährung von Rechten zur Nutzung. Ein Verlag zahlt schließlich nicht dafür, dass ein Schriftsteller ein Buch schreibt, sondern dafür, dass er das Recht auf Veröffentlichung erhält.

Vergütungen an Regisseure, Bühnenbildner und Kostümbildner enthalten i. d. R. auch Elemente der Nutzungsüberlassung von Rechten. Da die Vergütungen allerdings im Zusammenhang mit einer konkreten Produktion stehen, sind verschiedene Argumente gegen eine abzugssteuerpflichtige, zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung denkbar.

Zum einen kann es sich um eine rein einmalige Produktion handeln, die nach Saisonende nicht wieder aufgeführt wird. Insoweit würde sich das Recht verbrauchen und faktisch würde ein ab 2009 nicht abzugssteuerpflichtiger Kauf eines Rechtes vorliegen. Zum anderen sind die Rechte an einer Produktion häufig zeitlich unbegrenzt überlassen. Ein Theater kann regelmäßig die alte Produktion nach Jahren wieder aufnehmen, ohne erneut eine Zahlung an den Choreographen leisten zu müssen. Auch diese Tatsache führt zu abzugssteuerfreien Vergütungen.

Im BMF-Schreiben vom 9. 1. 2009[8] wurde erstmals zur Aufteilung von Gesamtvergütungen für beschränkt steuerpflichtige Fotomodelle Stellung genommen. Diese Verwaltungsanweisung ist m. E. für die Abgrenzung von Rechteüberlassungen zu reinen Tätigkeitsvergütungen für den gesamten werkschaffenden Bereich interessant.

Zum ersten zeigt sie, dass die Verwaltung grds. davon ausgeht, dass bei Vergütungen für Tätigkeiten, die selbst nicht als Darbietung vor Publikum einzustufen sind, gleichzeitig Elemente einer Rechteüberlassung vorhanden und abzugssteuerpflichtig sind. Zum zweiten wird klar, dass ab einer bestimmten Höhe der Vergütung davon ausgegangen wird, dass der größte Teil auf die Rechteüberlassung entfällt. Inwieweit sich die Tageshonorargrenzen von

bis zu 5 000 € = angenommener Anteil der Rechteüberlassung 20 %

- •bis zu 10 000 € = angenommener Anteil der Rechteüberlassung 45 % und

über 10 000 € = individueller höherer Anteil der Rechteüberlassung

- auf werkschaffende Künstler, wie Choreographen, Bühnenbildner und Regisseure übertragen lassen können, ist unklar. Deutlich wird jedoch, dass eine Aufteilung der Gesamtvergütung nötig wird.

Entscheidend für die Frage der Einordnung von Künstlern ist allerdings die konkrete Tätigkeit, für die eine Vergütung gezahlt wird. Spielt beispielsweise ein Regisseur in seiner Inszenierung selbst eine Rolle auf der Bühne, ist der Teil seiner Tätigkeitsvergütung

beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler(IStR 2010, 23)

abzugssteuerpflichtig, der auf die schauspielerische Tätigkeit entfällt. Eine Gesamtvergütung ist im Einzelfall im Schätzungswege aufzuteilen.

Eine Dichterlesung erfüllt m. E. den abzugssteuerpflichtigen Tatbestand einer Darbietung. Ob sie als künstlerisch oder unterhaltend oder nur ähnlich einzustufen ist, mag dahin gestellt bleiben.

Ebenso kann ein Komponist eine Darbietung ausüben, wenn er z. B. eigene Werke vorträgt. Gesamtvergütungen sind nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufzuteilen.

Kunsthandwerker erfüllen den Darbietungsbegriff, wenn das Zurschaustellen ihrer Tätigkeit im Vordergrund steht[9].

Eine weitere Besonderheit stellen öffentliche Proben dar. Regelmäßig erfüllen diese den Darbietungstatbestand, auch wenn die Probenbesucher keinen Eintritt zahlen müssen. Entscheidend ist auch hier wieder das Kriterium „vor Publikum" und die individuelle Vertragsgestaltung[10].

1.2 Unterrichtende und ähnliche Tätigkeiten

Auch bei typischerweise darbietenden Künstlern ist eine Tätigkeit denkbar, die nicht der Unterhaltung eines Publikums dient und somit nicht abzugssteuerpflichtig ist.

Hier ist an erster Stelle die unterrichtende Tätigkeit[11] zu nennen.

Führt ein bekannter Musiker oder Tänzer Seminare oder Meisterkurse für andere durch, unterliegen seine Vergütungen hierfür keinem Steuerabzug. Ähnlich zu sehen sind pädagogische Maßnahmen mit Kindern und Jugendlichen. Führt ein Instrumentalist oder Sänger Kinder oder Jugendliche spielerisch an Stücke heran oder erarbeitet mit ihnen ein Stück, ist diese Tätigkeit nicht abzugssteuerpflichtig.

Führt er ggf. mit den Kindern und Jugendlichen das Erarbeitete vor einem Publikum anschließend auf, wird insoweit der Darbietungsbegriff erfüllt. Eine einheitliche Gesamtvergütung müsste in diesem Fall aufgeteilt und anteilig dem Steuerabzug unterworfen werden.

Die Tätigkeit eines Repetitors ist, solange sie nicht vor Publikum stattfindet, keine Darbietung und zählt eher zur unterrichtenden Tätigkeit.

Im Einzelfall kann auch die Tätigkeit eines Dirigenten abzugssteuerfrei sein, wenn sie insgesamt nicht vor einem Publikum ausgeübt wird. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn ein Orchester mit einem weniger bekannten Dirigenten ein Stück „grob" einübt, für die Aufführung aber ein bekannter Dirigent engagiert wurde, der nur wenige Proben mit dem Orchester vor dem Auftritt absolviert. In diesem Fall erbringt der weniger bekannte Dirigent keine Darbietung. Seine Tätigkeit ist eher unterrichtender Natur.

Künstlerische Leiter und Intendanten von Festivals etc. unterliegen ebenfalls nicht dem Steuerabzug, da sie selbst keine Darbietungen erbringen. Sie erfüllten bis 2008 auch nicht den Tatbestand des werkschaffenden Künstlers, da ihre Tätigkeit – soweit nicht im Angestelltenverhältnis ausgeübt – als gewerblich einzustufen ist. Sie brauchen zwar ein künstlerisches Know-how, sind aber nicht selbst als Künstler tätig.

Auch in diesem Bereich sind „Grenzüberschreitungen" denkbar. Tritt ein Intendant selbst in einem Stück auf, ist insoweit ein Teil seiner Vergütung abzugssteuerpflichtig.

1.3 Nutzungsüberlassung von Sachen

Durch den Wegfall des Steuerabzugs für die Nutzungsüberlassung von Sachen, sind diese Vergütungen immer zu veranla-gen[12], wenn der Vergütungsgläubiger in einem Gebiet oder Staat[13]

ansässig ist, in denen kein DBA anwendbar ist. Hinzu kommen Vergütungen für Nutzungsüberlassungen in solche DBA-Staaten, für die das einschlägige Abkommen ein begrenztes Quellensteuerecht bei der Nutzungsüberlassung von Sachen einräumt[14].

Hier stellt sich die Frage, wie die Finanzverwaltung eine steuerliche Erfassung in diesem Bereich gewährleisten kann. M. E. ist die gesetzliche Neuregelung im JStG hier halbherzig. Hier hätte man – wie auch an anderer Stelle geschehen – das Kind mit dem Bade ausgießen können. Was heißen soll, entsprechend dem Steuerabzug auch bei den Nutzungsüberlassungen von Sachen auf die Aufrecherhaltung von inländischen Einkünften zu verzichten.

Will man aber an der grundsätzlichen Besteuerung festhalten, wäre es sinnvoll gewesen, eine Mitteilungsverpflichtung des Vergütungsgläubigers etwa in der Art der Mitteilungsverpflichtung nach der Zinsinformationsverordnung[15] einzuführen. In der aktuellen Verwaltungspraxis wird die Besteuerung der Nutzungsüberlassungen von Sachen wohl eher dem Zufall überlassen bleiben, beispielsweise aufgrund von Kontrollmaterial, dass anlässlich von Prüfungen bei Vergütungsschuldnern gefertigt wird.

1.4 Verkauf von Rechten

Im StÄndG 2007 wurde im Bereich der beschränkten Steuerpflicht mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2007 der Kreis der inländischen Einkünfte von Steuerausländern um den Verkauf von Rechten, wozu auch die Nutzungsüberlassung von so genannten sich verbrauchenden Rechten gehört, erweitert. Hierzu gehören zum Beispiel Werbemöglichkeiten im Rahmen von Sportveranstaltungen[16] oder Rechte an literarischen oder fotografischen Werken, die nur eine kurze Zeit z. B. eine Saison genutzt werden

können (Aufzeichnungs- und Übertragungsrechte an Konzertauftritten, Fotos von Models für einen bestimmten Katalog, Werbeaufnahmen für ein bestimmtes Prospekt, Übersetzungen oder kurze Essays für ein spezielles Konzertprogrammheft etc.).

Gleichzeitig wurde der Anwendungsbereich der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG a. F. um sämtliche Rechteverkäufe von Steuerausländern erweitert. Somit lösten bis zum VZ 2008 alle Verkäufe von Rechten den Steuerabzug aus.

Dies betraf die oben beschriebenen sich verbrauchenden Rechte genauso wie dauerhafte Rechte, die endgültig überlassen wurden (z. B. Verkauf von Spezialsoftware, Verkauf von Übersetzungen, Fotomaterial).

Im JStG 2009 wurden insoweit zwar die inländischen Einkünfte nicht begrenzt, es wurde aber die Steuerabzugspflicht hierfür aufgehoben. Der Verkauf von Rechten und die Nutzungsüberlassung der sich verbrauchenden Rechte unterliegen daher ab 2009 keinem Steuerabzug.

Dies betrifft z. B. das Recht auf Uraufführung eines Werkes, da es sich hierbei um ein einmaliges Recht handelt, das nicht zeitlich begrenzt überlassen werden kann.

Ob das Recht auf eine europäische oder deutsche Erstaufführung ähnlich zu behandeln ist, hängt m. E. vom Einzelfall ab. Fraglich ist insoweit, ob ein Erstaufführungsrecht neben dem Uraufführungsrecht einen tatsächlichen Marktwert besitzt, oder ob es als reines Aufführungsrecht und somit als zeitlich befreistetes, abzugsteuerpflichtiges Recht einzustufen ist. Zu den fiskalischen Aufgriffsmöglichkeiten gilt hier das unter 1.3 gesagte entsprechend.

2. Ausgrenzen von Reisekosten aus der Bemessungsgrundlage

Bis 2008 unterlag dem Steuerabzug immer der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge i. S. von § 3 Nr. 13 und 16 EStG. Auch vom Vergütungsschuldner übernommene Reisekosten mussten in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Gerade im öffentlichen Kulturbereich führte dies zu oft unverhältnismäßig hohen Steuerbeträgen bei vergleichbar geringen Gagen.

Hier ist ab 2009 ein wirklicher Systemwechsel vorgenommen worden, indem nach § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG besonders gewährte Reisekosten nicht mehr zu den Einnahmen gehören, soweit sie nicht die tatsächlichen Reisekosten übersteigen.

All die Reisekosten, die ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 13 bzw. 16 EStG steuerfrei erstatten könnte unterliegen somit keinem Steuerabzug nach § 50a EStG mehr. Dies betrifft in erster Linie die oft hohen Fahrt-, Flug-, Übernachtungs- und sonstigen Transportkosten.

Beispiel 3:

Der Kreis Unna engagiert einen Cellisten aus der Ukraine für ein Konzert auf Haus Opherdicke. Er übernimmt die Flugkosten von und nach Kiew (700 €) und bezahlt die Hotelunterbringung in Unna (2 × Übernachtung mit 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.

Werden Kosten vom Vergütungsschuldner nicht unmittelbar übernommen, sondern in Geld erstattet, können sie ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage ausgekehrt werden, soweit ihnen tatsächliche Reiskosten des Künstlers gegenüberstehen.

Dies betrifft auch die 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 8-stündige Abwesenheit pro Tag).

Wird allerdings unentgeltliche Verpflegung vom Veranstalter in eigener Kantine oder ähnlichen Einrichtungen gewährt, sind m. E. die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand um die Werte (ab 2009) laut Sachbezugsverordnung[17] zu kürzen:

	pro Monat	pro Tag
Wert für Frühstück	45,00 €	1,53 €
Wert für Mittagessen	82,00 €	2,73 €
Wert für Abendessen	82,00 €	2,73 €
Wert für Vollverpflegung	209,00 €	6,99 €

Werden eine oder mehrere Mahlzeiten unentgeltlich gewährt und liegt die Abwesenheit des Vergütungsgläubigers für diesen Tag ausnahmsweise unter 8 Stunden bzw. 14 Stunden, ist eine Differenz zwischen maßgeblicher Pauschale und höherem Sachbezugswert als zusätzliche Einnahme dem Steuerabzug zu unterwerfen.

Die Sachbezugswerte können allerdings nicht zugrunde gelegt werden, wenn eine gehobene Verpflegung 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[18].

Hier liegt ein Hauptproblem in der praktischen Umsetzung der auf den ersten Blick anwenderfreundlichen Neuregelung, da der Vergütungsschuldner genaue Aufzeichnungen über die Verpflegungskosten machen muss. Werden für einen Künstler Kosten für Übernachtung mit Frühstück übernommen, ist es sicherlich auch bei einem Hotel mit gehobenem Standard nicht zu beanstanden, wenn für das Frühstück entsprechend R 9.7 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 LStR 20 % des maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen – also 4,80 € (= 20 % von 24 €) – angesetzt werden. Wird daneben eine über das Niveau einer Kantine hinausgehende Verpflegung (zu Mittag und zum Abendessen) gewährt, gehören diese Werte in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs insoweit die Tagespauschalen für Verpflegungsmehraufwand überschritten werden.

Beispiel 4:

Die Stadt Dortmund engagiert für ein Stadtfest den russischen Zauberkünstler R. R erhält eine vereinbarte Nettogage von 1 000 €. R reist am Samstag aus Moskau an und fliegt am folgenden Montagabend zurück. An beiden Reisetagen hält er sich mehr als 14 Stunden außerhalb seines Heimatwohnortes auf. Die Stadt übernimmt die Flugkosten von 700 € und die Kosten für die zweitägige Unterkunft in einem örtlichen Hotel. Die Rechnung für 2 × Übernachtung mit Frühstück lautet über 300 €. Am Samstag und Sonntag wird er in einem gehobenen Restaurant mittags und abends verpflegt. Am Montag nur mittags. Jede dieser Mahlzeiten kostete 70 €.

Die Flug- und Übernachtungskosten gehören nach § 50a Abs. 2 EStG nicht in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs. Verpflegungskosten sind nur insoweit abzugssteuerfrei, als sie nicht die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand übersteigen.

Berechnung Verpflegungskosten:

Anreisetag:	Mittagessen	70 €	
	Abendessen	70 €	
		140 €	
Abzüglich Pauschale		- 12 €	(über 14 Stunden)
		128 €	
Sonntag:	Frühstück	4,80 €	(20 % von 24 € analog R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR)
	Mittagessen	70,00 €	
	Abendessen	70,00 €	
		144,80 €	
Abzüglich Pauschale		24 €	(über 24 Stunden)
		120,80 €	
Abreisetag:	Frühstück	4,80 €	(20 % von 24 € analog R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR)
	Mittagessen	70,00 €	
		74,80 €	

Abzüglich Pauschale	12 €	(über 14 Stunden)
	62,80 €	

Neben der reinen Nettogage von 1 000 € sind die über die Pauschalen hinausgehenden Verpflegungskosten von 128 € + 120,80 € + 62,80 € in die Bemessung des Steuerabzugs einzubeziehen.

Der Nettobetrag insgesamt beläuft sich auf 1 311,60 €.

Der Steuerabzug ist mit 17,82 % hochzurechnen, beträgt also 233,73 €

Der Solidaritätszuschlag 0,98 % = 12,85 €.

Kommt der Künstler etc. mit dem eigenen PKW zum Veranstaltungsort, ist eine Erstattung von 0,30 € pro gefahrenen km abzugsteuerfrei zulässig.

Anders als bei den geltend gemachten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nach § 50a Abs. 3 EStG wurde weder im EStG noch in der EStDV ausdrücklich geregelt, in welcher Form die auszugrenzenden Reisekosten nachgewiesen werden müssen. Nach den Grundsätzen des EStG sind Aufwendungen glaubhaft zu machen. Unproblematisch sind insoweit die Fälle mit übernommenen Kosten. Trägt z. B. die Stadt unmittelbar die Flug- und Übernachtungskosten eines ausländischen Künstlers, hat sie entsprechende Rechnungen und Zahlungsbelege als Nachweis.

Erstattet sie dem Künstler einen pauschalen Betrag für seine selbstzutragenden Reiskosten, benötigt sie mindestens eine nachvollziehbare Aufstellung der tatsächlichen Reisekosten des Künstlers.

Originalrechnungen und Quittungen können in diesem Fall nicht verlangt werden, da diese vom Künstler regelmäßig für seine eigene Steuererklärung (im Heimatland) benötigt werden.

Im Zusammenhang mit den ab 2009 auszugrenzenden Reiskosten ist zu beachten, dass diese Änderung nur den Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft. Die Bemessungsgrundlage für die USt (soweit keine Befreiung vorliegt) ist nach wie vor das volle Bruttoentgelt. Hierzu gehören die nach § 50a EStG abzugsteuerpflichtigen (Netto-)einnahmen, der Steuerabzugsbetrag und alle übernommen oder verauslagten Reisekosten. Für Zwecke der USt ist nunmehr eine gesonderte Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich.

3. Freistellung nach § 50 Abs. 4 EStG

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 können nach § 50 Abs. 4 EStG n. F. die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen erlassen, wenn dies im „besonderem öffentlichen Interesse" liegt.

Die bisherigen Kriterien des § 50 Abs. 7 EStG: „aus volkswirtschaftlichen Gründen" und „schwierige Steuerberechnung" wurden fallen gelassen.

Die nunmehr einzige Forderung für einen Steuerverzicht nach § 50 Abs. 4 EStG n. F. knüpft an den unbestimmten Rechtsbegriff des „besonderen öffentlichen Interesses" an. Diese Vorsaussetzung soll nach dem Willen des Gesetzgebers insbesondere gegeben sein:

1.im Zusammenhang mit einer inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder

2.im Zusammenhang mit dem inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mittel gefördert wird.

Unter Nummer 1 lassen sich am ehesten die Olympische Spiele, Weltmeisterschaften und Europameisterschaften im Bereich Sport subsumieren. Im Kulturbereich findet regelmäßig kein Wettbewerb um die Ausrichtung statt. Lediglich die Bewerbung zur Kulturhauptstadt Europas hat den Charakter eines Wettbewerbes. Insoweit dürften alle offiziellen Programmpunkte der Kulturhauptstadt Europas (z. B. Ruhr 2010) freigestellt werden.

Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung ist nun eine Freistellung möglich, die damals Weimar als Kulturhauptstadt Europas auf Bundesebene nach der alten Regelung verwehrt wurde.

In Nummer 2 hat der Gesetzgeber endlich eine konkrete Rechtsgrundlage zur Freistellung ausländischer Kulturensembles im öffentlich geförderten Bereich geschaffen, die näher analysiert werden muss.

Die Aufzählung im § 50 Abs. 4 EStG ist beispielhaft und nicht abschließend. Ein besonderes öffentliches Interesse kann auch bei Veranstaltungen gegeben sein, die nicht unter die Voraussetzungen der beiden Nummern passen. Insoweit gibt der Zusammenhang mit der numerischen Aufzählung allerdings Hinweise darauf, wie der Ermessensspielraum bei der Interpretation des unbestimmten Rechtsbegriffs auszulegen ist.

Hier ist z. B. an die Projekte anlässlich der Kulturhauptstadt Europas zu denken, die nicht Teil des offiziellen Programms sind.

Kulturelle Großereignisse wie Festivals, die sich den Austausch mit anderen Ländern und Kulturen auf die Fahnen geschrieben haben, wie das Schleswig-Holstein Musikfestival, das Usedomer Musikfestival, der Cello-Herbst am Hellweg, die Ruhr Triennale oder das Klavierfestival Ruhr können aufgrund der Neuregelung freigestellt werden.

In Frage kommen vor allem Kulturereignisse, bei denen der Austausch mit anderen Ländern und Kulturen im Vordergrund steht, egal ob Theater, Kabarett, Oper, Klassik, Jazz oder Pop, Lyrik, Prosa oder Tanz vorgestellt werden.

Hier muss das begonnene Jahr zeigen, in welchem Umfang die obersten Finanzbehörden der Länder von dieser Freistellungsmöglichkeit Gebrauch machen werden. Wenn sie wollen, können sie zumindest auf der neuen Rechtsgrundlage eine Vielzahl von Veranstaltungen vom Steuerabzug befreien. Ob hierbei nur besondere Großveranstaltungen, wie Ruhr 2010 eine Chance haben, oder auch regional kleinere Festivals, wie der Cello-Herbst am Hellweg begünstigt werden, bleibt abzuwarten. Denkbar ist auch, dass besondere Festivals zur Völkerverständigung, wie das Usedomer Musikfestival, das jedes Jahr einen Ostseeanliegerstaat in den Mittelpunkt stellt und ein Ländergrenzen übersteigendes Jugendorchester, das Baltic Youth Philharmonic, hervorgebracht hat, begünstigt werden.

3.1 Ausländische Kulturvereinigungen

Soweit nicht schon nach einem DBA eine Freistellung der Einkünfte von ausländischen Künstlern möglich ist, gibt der sog. Kulturvereinigungserlass[19] den örtlich zuständigen Finanzämtern die Möglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen eine

Holthaus: Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler(IStR 2010, 23) 28

Freistellungsbescheinigung für den Auftritt einer Kulturvereinigung zu gewähren. Nach dem Erlass können aber auch solche Kulturvereinigungen freigestellt werden, die z. B. wegen fehlender Förderung aus dem Entsendestaat nach einem DBA nicht freigestellt werden können[20]. Der

Anwendungsbereich umfasst künstlerische Gemeinschaftsleistungen in allen darstellenden Bereichen wie Musik, Tanz, Schauspiel, Folklore.

In seinem Urteil vom 31. 7. 2003[21] führt das FG Düsseldorf aus, dass der Kulturvereinigungserlass keine rechtliche Grundlage im § 50 Abs. 7 EStG a. F. hat. Nachdem das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und vom BFH an das FG zurückverwiesen wurde (BFH vom 26. 5. 2004) hat das FG Düsseldorf am 17. 10. 2005 erneut den Kulturvereinigungserlass mangels Rechtsgrundlage verworfen.

In seinem Urteil vom 7. 3. 2007[22] lässt der BFH die Frage zur Rechtmäßigkeit des Kulturvereinigungserlasses offen. Er lehnt lediglich die Freistellung einer 5-köpfigen Tanzgruppe als solistisch besetztes Ensemble bzw. mangels Rechtsgrundlage in § 50 Abs. 7 EStG a. F. ab.

Der Gesetzgeber war gehalten die Rechtsgrundlage für eine Freistellung von öffentlich geförderter Kulturarbeit neu zu erarbeiten. Dies ist in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG n. F. geschehen. Allerdings hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, diese konkret auszugestalten.

Fraglich ist, ob er lediglich eine Rechtsgrundlage im Nachhinein für den alten Erlass aus 1983[23] schaffen wollte.

3.1.1 Umfang der öffentlichen Förderung

§ 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG verlangt, wie der Kulturvereinigungserlass, eine wesentliche öffentliche Förderung. Als wesentlich wird eine Förderung angesehen, wenn sie 1/3 der Kosten des Auftritts deckt.

Der Kulturvereinigungserlass verlangte ausdrücklich eine unmittelbare Förderung. Die institutionelle Förderung von gemeinnützigen Kulturvereinen, die selbst ausländische Kulturvereinigungen engagiert haben, wurde als nicht unmittelbar eingestuft und führte zur Ablehnung der Freistellung. Viele Kommunen, die ihre Kulturarbeit teilweise auf gemeinnützige Vereine ausgelagert hatten, mussten zu einer umständlichen Projektförderung bei diesen Vereinen übergehen, um eine Freistellung für ausländische Kulturvereinigungen erreichen zu können.

Da der Gesetzgeber keine ausdrückliche Unmittelbarkeit in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG verlangt, kann ab 2009 auch bei institutioneller Förderung eine Freistellung gewährt werden, soweit der alte Kulturvereinigungserlass nicht mehr angewandt wird. Entsprechende Regelungen in den DBA, die lediglich eine wesentliche Förderung verlangen, führen nach herrschender Meinung auch bei mittelbarer Förderung zur Freistellung.

Würde die Unmittelbarkeit im Erlasswege wieder eingeführt, wäre dies systemwidrig und würde die Kulturfreistellung weiter von den DBA-Freistellungen entfernen, da hier zum einen die mittelbare Förderung ausreicht, und zum anderen in vielen neueren DBA (z. B. mit Algerien, Aserbaidschan, Georgien, Indien, Kasachstan, Kirgisien, Korea, Kroatien, Malta, Mongolei, Namibia, Österreich, Polen, Rumänien, Russland, Tadschikistan, Türkei, Ukraine, Weißrussland) ausdrücklich auch als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen als mögliche Förderstellen anerkannt sind.

3.1.2 Abgrenzungskriterium Kulturvereinigung

Der Bundesrat[24] hatte im Gesetzgebungsverfahren angeregt, den Begriff „Kulturvereinigung" durch „Künstler" zu ersetzen. Hierdurch wäre eine Freistellung unabhängig von der Anzahl der Darbietenden ermöglicht worden. Dies lehnte die Bundesregierung ausdrücklich ab. Sie führte hierzu aus, dass es auch im Erlasswege festgelegt werden könne, ab welcher Zahl von teilnehmenden Künstlern von einer Kulturvereinigung i. S. des Gesetzes auszugehen sei.

Das Abgrenzungsproblem bleibt somit weiterhin bestehen. Im Kulturvereinigungserlass waren ausdrücklich Solisten und so genannte „solistisch besetzte Ensembles (z. B. Duo, Trio, Quartett)" von der Freistellung ausgenommen. In NRW, Hamburg, Hessen und Berlin wurden aufgrund gleich lautender Verfügungen aus dem Jahr 1998[25] Klassik- und Jazzensembles erst ab einer Gruppenstärke von 9 Darbietenden freigestellt. Wegen der beispielhaften Aufzählung von Duo, Trio und Quartett im Erlasstext wurden regelmäßig bundesweit Gruppen von bis zu 4 Darbietenden nicht freigestellt. Nach einer stark umstrittenen Verfügung der OFD München[26] wurden allerdings in Bayern regelmäßig Jazzdarbietungen völlig unabhängig von der Anzahl der Darbietenden freigestellt.

Der Bundesrechnungshof hatte die uneinheitliche Anwendung des Kulturvereinigungserlasses im Hinblick auf die Anzahl der Ensemblemitglieder bereits in 2001 gerügt.

Eine konkrete Erlassregelung, die auf dem neuen § 50 Abs. 4 EStG ruht, ist dringend erforderlich und hätte m. E. zeitgleich mit dem JStG 2009 verfasst werden müssen.

Der Begriff der Kulturvereinigung ist von der reinen Semantik auf keine bestimmte Personenzahl festgelegt. Sobald eine Gruppe von mindestens 2 Darbietenden eine künstlerische Gemeinschaftsleistung erbringt, kann m. E. ein Antrag auf Freistellung beim örtlich zuständigen FA gestellt werden, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Falls das örtliche FA die Freistellung eines Duos, Trios oder Quartetts mit Hinweis auf die alte Erlassregelung ablehnt, kann ein Antrag unmittelbar auf § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG fußend an die jeweilige oberste Finanzbehörde des Auftrittsbundeslandes (regelmäßig das LFM) gestellt werden.

3.1.3 Solisten

Nach Auffassung der Bundesregierung sollen, wie in der bisherigen Erlassregelung, Solisten nicht freistellbar sein, auch wenn ihr Auftritt wesentlich öffentlich gefördert wird. Es heißt hier[27]:

„Nur die regelmäßig besondere Situation von geförderten Kulturvereinigungen rechtfertigt einen einseitigen, über die Regelungen zum Kulturaustausch in den DBA hinausgehenden Steuererlass. Nur bei Zahlungen an Kulturvereinigungen ist nämlich regelmäßig auf 2 Ebenen (Kulturvereinigung + Vergütung der einzelnen Künstler) ein Steuerabzug vorzunehmen, der zu zusätzlichem Aufwand führt oder die der Kulturvereinigung entstehenden Lohnkosten nicht berücksichtigt. Außerdem

Holthaus: Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler(IStR 2010, 23) 29

werden öffentlich geförderte Kulturvereinigungen oftmals im Sitzstaat von der Steuer befreit sein, weshalb eine Anrechnung der deutschen Steuer im Sitzstaat ausscheiden dürfte. Solche Probleme bestehen bei Einnahmen von Solisten dagegen regelmäßig nicht."

Diese Argumentation kann nicht überzeugen, da der Kulturvereinigungserlass genau für die Fälle geschaffen wurde, in denen keine Freistellung nach einem DBA möglich war. Nach den DBA ist jedoch in den von der Bundesregierung beschriebenen Fällen regelmäßig eine Freistellung möglich. Sobald eine Förderung im Entsendestaat stattfindet, kann je nach DBA bei einem reinen Zuschuss (z. B. DBA-Türkei, -Ukraine, -Weißrussland), einer Förderung von 1/3 oder 50 % der Kosten des Auftritts eine Freistellung erfolgen. Hinzu kommt, dass nach den DBA Solisten uneingeschränkt freigestellt werden können, wenn eine öffentliche Förderung im jeweils geforderten Umfang vorliegt. Eine Sonderregelung für Solisten widerspricht gerade dem Regelungsgedanken der DBA.

Der Kulturvereinigungserlass fand immer dann Anwendung, wenn eine öffentliche Förderung aus dem Auftrittstaat Deutschland erfolgte.

Hinzu kommt, dass ab 2009 die Freistellung auf dem Begriff des öffentlichen Interesses in Deutschland fußt. Hier ist es wohl völlig abwegig, davon auszugehen, dass so ein öffentliches Interesse nur bei einem mehrköpfigen Ensemble aus einem anderen Staat gegeben ist.

Eher das Gegenteil ist der Fall. Bei international besetzten Kulturevents sind es gerade die bekannten Solisten, die markant ihr Heimatland repräsentieren. Häufig werden solche als „artist in residence" für mehrere Konzerte engagiert, die besondere Publikumsmagnete werden.

Fließen in solche kulturellen Großveranstaltungen wesentliche öffentliche Mittel aus den jeweiligen Kommunen, dem Bundesland oder gar dem Bund oder der EU, ist es nicht ganz ersichtlich, warum ein Teil davon als Steuerabzug abgeschöpft werden soll.

Faktisch erhöht die Abzugssteuer nach § 50a EStG die vom Veranstalter zu entrichtende Gage und bindet damit Fördermittel zugunsten des Fiskus.

Aus dem Sinnzusammenhang des § 50 Abs. 4 EStG heraus ist m. E. auch die Freistellung von Solisten möglich. Es muss hier lediglich das besondere öffentliche Interesse glaubhaft gemacht werden. Die beispielhafte Nr. 2 in § 50 Abs. 4 EStG verhindert definitiv nicht die Freistellung von Einzelpersonen. Diese scheitert bisher lediglich an der Engstirnigkeit weniger Bundesbeamter.

3.2 Freistellung von UEFA-Cup, Champions-League & Co

Auch nach dem JStG 2009 steht das BMF-Schreiben vom 20. 3. 2008[28] zum Steuererlass für beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten ohne Rechtsgrundlage im Gesetz und diametral entgegengesetzt zum Völkerrecht in Form der derzeitigen deutschen DBA dar. Dieser Erlass ist alles andere als volkswirtschaftlich zweckmäßig[29] (alte Rechtslage). Ein besonderes öffentliches Interesse ist zudem nicht erkennbar. Warum sollte man ausländische Vereine und Spieler bei ihren inländischen Spielen nicht im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a EStG besteuern, obwohl dies im internationalen Steuerrecht (Art. 17 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA) so vorgesehen ist. Einen Wettbewerb um den Austragungsort i. S. von § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG n. F. gibt es hier nicht, da diese Spiele allein aufgrund der Ansässigkeit der Vereine im Inland stattfinden.

Insbesondere im Hinblick auf die geänderte Rechtsgrundlage ab 2009 ist dieser Erlass unhaltbar geworden.

Wenn die deutsche Finanzverwaltung sich über die vorgesehenen Zuteilungsnormen ihrer DBA hinwegsetzen will, muss dies im EStG verankert werden. Anbieten würde sich hier bei der im Erlass vorauseilend attestierten Gegenseitigkeit am ehesten § 49 Abs. 4 EStG als zu ergänzende Rechtsgrundlage, wo bei unterstellter Gegenseitigkeit auf die inländische Besteuerung ausländischer Schiff- und Luftfahrtsunternehmen verzichtet wird.

Der konsequentere – wenn auch aufwendigere – Weg wäre aber die Änderung der DBA. Es darf hier nicht übersehen werden, dass durch den deutschen Verzicht auf die Quellenbesteuerung der Spieler immer dann, wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode gewählt hat[30], unversteuerte Einkünfte bei Sportlern entstehen.

4. Fazit

Die Änderungen im JStG 2009 zur Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern bringen zwar enorme Erleichterungen und passen sich an das EU-Recht an, sind aber in einigen Details halbherzig. Durch den Verzicht auf den Steuerabzug bei werkschaffenden Künstlern, bei der Nutzungsüberlassung von Sachen und dem Verkauf von Rechten unter Beibehaltung

derselben Einkünfte im Katalog der (nun) zu veranlagenden inländischen Einkünfte werden Abgrenzungsprobleme forciert und Aufgriffsdefizite billigend in Kauf genommen.

Das Ausgrenzen von Reisekosten aus der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs stellt einen sehr begrüßenswerten Systemwechsel von der reinen Bruttobesteuerung hin zu einer eher an das Nettoprinzip angelehnten Besteuerung dar, führt aber bei der Übernahme von hohen Verpflegungskosten zu Nachweis- und Berechnungsproblemen.

Die neu geschaffene Rechtsgrundlage zur Freistellung vom Steuerabzug in § 50 Abs. 4 EStG ist wieder einmal weder Fleisch noch Fisch. Olympische Spiele, Welt- und Europameisterschaften haben eine konkrete Freistellungsgrundlage bekommen, Kulturereignisse müssen sich ihren Platz an der Freistellungssonne wohl erst noch erkämpfen. Im öffentlich geförderten Bereich sorgt § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG zunächst für Zündstoff, da weder Gesetzgeber noch Finanzverwaltung es bisher für nötig erachtet haben, die Freistellungsmodalitäten für Kulturvereinigungen klar zu definieren. Die stetige Weigerung auch für aus Deutschland öffentlich geförderte Auftritte von Solisten eine Freistellung zu ermöglichen, ist vor dem Hintergrund der ähnlich gelagerten Freistellungsmöglichkeiten der DBA bei einer Förderung aus dem Herkunftsland der Künstler nicht nachvollziehbar.

Das BMF-Schreiben zu den Vereinswettbewerben im Mannschaftssport ist als Relikt des Jahres 2008 im Lichte der Änderungen des JStG 2009 noch weniger tragbar als zuvor und sollte zur Vermeidung unversteuerter Einkünfte zurückgenommen werden.

---

* Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Brühl/Berlin tätig.

[1] Vgl. Art. 1 Nr. 34 -37 und Art. 2 Nr. 2-7 JStG 2009 v. 19. 12. 2008, BGBl I 2008, 2794 ff.

[2] Aufgrund der Urteile des EuGH v. 12. 6. 2003, Gerritse, C-234/01, BStBl II 2003, 859, IStR 2003, 458 m. Anm. Dr. Harald Grams; v. 3. 10. 2006, Scorpio, C-290/04, BStBl II 2007, 352, IStR 2006, 743 und v. 15. 2. 2007, Centro Equestre, C-345/04, DB 2007, 832, IStR 2007, 212 sowie des Vertragsverletzungsverfahrens, Pressemitteilung der EU-Kommission v. 26. 3. 2007, 1999/4852, hatte die Finanzverwaltung lediglich mit den nur unzureichenden Verwaltungsanweisungen in Form der Schreiben des BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl I 2003, 553, BeckVerw 046391 und v. 5. 4. 2007, IV C 8 – S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449, BeckVerw 090157 reagiert.

[3] Vgl. Holthaus, DStZ 2008, 741.

[4] Zur Abgrenzung zwischen selbständigen und nichtselbständigen Künstlern siehe BMF v. 5. 10. 1990, IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl I 1990, 638, BeckVerw 026875. Zur Besteuerung nichtselbständig tätiger beschränkt steuerpflichtiger Künstler siehe BMF v. 31. 7. 2002, IV C 5 – S 2369 – 5/02, BStBl I 2002, 707, BeckVerw 033574.

[5] Vgl. Tz 5.4 im BMF-Schrb. v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89, BeckVerw 026817.

[6] Vgl. Tz. 2.4 und Beispiel 7 im BMF-Schrb. v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89, BeckVerw 026817.

[7] Vgl. § 50d Abs. 5 EStG und BMF-Schrb. v. 18. 12. 2002, BStBl I 2002, 1386, BeckVerw 035820.

[8] Vgl. BMF v. 9. 1. 2009, IV C 3 – S 2300/07/10002 – 2009/0007484, BStBl I 2009, 362, BeckVerw 155164.

[9] Vgl. FG Thüringen v. 18. 10. 2000, I 1043/00, rkr., EFG 2001, 74.

[10] Vgl. Maßbaum, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Rz. 142 zu Art. 17 OECD-MA.

[11] Vgl. FG Baden-Württemberg v. 20. 6. 2000, 6 K 2068/00, rkr., EFG 2001, 1284, BeckRS 2001, 21011893. In Tz. 2.2.1 des BMF-Schrb. vom 23. 1. 1996 wird zudem ausdrücklich darauf hingewiesen, dass wissenschaftliche Vorträge und Seminare keine Darbietungen sind.

[12] Vgl. auch Lüdicke, IStR 2009, 206.

[13] Hierzu zählen u. a. Äthiopien, Afghanistan, Albanien, Andorra, Angola, Bahamas, Bahrain, Belize, Benin, Bhutan, Botswana, Brasilien, Brunei, Burkina Faso, Burundi, Chile, Costa Rica, Dominikanische Republik, Dschibuti, El Salvador, Eritrea, Fidschi, Gabun, Gambia, Gibraltar, Grönland, Guatemala, Guinea, Guyana, Haiti, Honduras, Hongkong, Irak, Isle of Man, Jemen, Jordanien, Kamerun, Katar, Kaimaninseln, Kambodscha, Kanalinseln, Kolumbien, Kongo, Kuba, Laos, Lesotho, Libanon, Libyen, Liechtenstein, Macao, Madagaskar, Malawi, Mali, Mauretanien, Monaco, Mosambik, Birma, Nepal, Nicaragua, Niederländische Antillen, Niger, Nigeria, Nordkorea, Oman, Panama, Papua-Neuguinea, Paraguay, Peru, Puerto Rico, Ruanda, Salomonen, San Marino, Saudi-Arabien, Senegal, Seychellen, Sierra Leone, Somalia, Sudan, Surinam, Swasiland, Syrien, Taiwan, Tansania, Togo, Tschad, Uganda, Zaire, Zentralafrika.

[14] Solche Quellensteuerrechte für Nutzungsüberlassungen von Sachen sehen derzeit unter anderem die DBA mit Ägypten, Argentinien, Aserbaidschan, Australien, Bangladesch, Bolivien, Bulgarien, China, Ecuador, Estland, Indien, Indonesien, Iran, Jamaika, Japan, das für Bosnien-Herzegowina, Serbien, Montenegro und Mazedonien anzuwendende DBA-Jugoslawien, die DBA mit Kasachstan, Kenia, Korea, Kuwait, Lettland, Liberia, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Marokko, Mauritius, Mexiko, Mongolei, Namibia, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Sambia, Simbabwe, Singapur, Spanien, Sri Lanka, Türkei und das für die Tschechische Republik und die Slowakei anzuwendende DBA-Tschechoslowakei sowie Weißrussland vor.

[15] Vgl. § 45e EStG Ermächtigung für Zinsinformationsverordnung und BMF-Schrb. v. 30. 1. 2008, IV C 1 - S 2402 a/O 2008/0043793, BStBl I 2008, 320, BeckVerw 109660.

[16] Vgl. BFH v. 16. 5. 2001, I R 64/99, BStBl II 2003, 641, IStR 2001, 780 m. Anm. FW zur Bandenwerbung.

[17] Sachbezugsverordnung (SachBezV) v. 19. 12. 1994, BGBl I 1994, 3849 zuletzt geändert durch BMF v. 12. 12. 2008, BStBl I 2008, 1075.

[18] Vgl. Gesetzesbegründung in der Antwort der Bundesregierung auf den insoweit umgesetzten Änderungsvorschlag des Bundesrates, BT-Drs. 16/11108 v. 27. 11. 2008.

[19] BMF-Schrb. v. 20. 7. 1983, S 2303 – 17 – V B 5, BStBl I 1983, 382, BeckVerw 026816 und v. 30. 5. 1995, S 2303 – 17 – V C 1, BStBl I 1995, 336, BeckVerw 066582.

[20] Vgl. FG Köln v. 23. 7. 2003, 5 K 7238/01, EFG 2003, 1556, BeckRS 2003, 26014853.

[21] FG Düsseldorf v. 31. 7. 2003, 11 K 7376/01 E.

[22] Beschl. v. 7. 3. 2007, I R 98/05, BStBl II 2008, 186, FR 2007, 916 ff., m. Anm. v. RiBFH Dr. M. Kempermann, IStR 2007, 478.

[23] Vgl. hierzu Holthaus, IStR 2003, 120; ders., IWB 2007, Fach 3 Gruppe 3, 1479 und IWB 2009, Fach 3 Gruppe 3, 1531.

[24] Vgl. BT-Drs.: 16/10494 v. 7. 10. 2008.

[25] Die ursprüngliche Verfügung der OFD Münster v. 18. 2. 1998, S 2303 – 2 – St 22 – 31, wurde wortgleich übernommen von der OFD Hamburg, Berlin und Frankfurt. Lediglich die Verfügung der OFD Berlin v. 21. 7. 1998, St 414 – S 2303 – 3/95 wurde veröffentlicht, vgl. DStR 1999, 26.

[26] Vgl. OFD München v. 11. 4. 2000, S 2303 – 49 – St 42, DStR 2000, 1009.

[27] Vgl. BT-Drs.: 16/10494 v. 7. 10. 2008.

[28] BMF v. 20. 3. 2008, IV C 8 – S 2303/07/0009, BStBl I 2008, 538, IStR 2008, 376 und Hidien/Holthaus, PIStB 2009, 108.

[29] Vgl. Holthaus, IStR 2008, 504.

[30] Für angestellte Sportler gilt die Freistellung z. B. nach Art. 23 Abs. 2a DBA-Bulgarien, Art. 24 Abs. 2a DBA-Jugoslawien (in 2009 noch für Bosnien-Herzegowina, Mazedonien, Montenegro und Serbien anzuwenden), Art. 23 Abs. 2a DBA-Österreich, Art. 24 Abs. 2a DBA-Polen, Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Schweiz, Art. 23 Abs. 2b DBA-Spanien und Art. 23 Abs. 2a DBA-Ungarn.