AUFSÄTZE

Beschränkung der Freistellungsmöglichkeiten von Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern durch das Steueränderungsgesetz 2015?

*Jörg Holthaus**

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015[1] hat der Gesetzgeber in § 50 Abs. 4 Hs. 2 EStG das Wort „insbesondere" gestrichen.[2] Ob und inwieweit er damit die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, die Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil zu erlassen oder in einem Pauschbetrag festzusetzen, begrenzt hat, soll im folgenden Beitrag durchleuchtet werden. Zudem soll die uneinheitliche und teils nicht nachvollziehbare Begrenzung des Kulturvereinigungserlasses[3] in der jüngsten Praxis aufgezeigt und kritisch hinterfragt werden.

1. Historie der Freistellung in § 50 EStG

Nach § 50 Abs. 7 EStG aF konnten die obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem BMF ua die Abzugssteuer nach § 50a EStG ganz oder teilweise erlassen bzw. pauschalieren, wenn dies aus *volkswirtschaftlichen Gründen* zweckmäßig war.

Auf § 50 Abs. 7 EStG aF fußend, wurde 1983 der Kulturvereinigungserlass[4] aus der Taufe gehoben. Soweit nicht schon nach einem DBA eine Freistellung der Einkünfte von ausländischen Künstlern möglich war, wird mit diesem Erlass den örtlich zuständigen Finanzämtern die Möglichkeit eingeräumt, unter bestimmten Voraussetzungen eine Freistellungsbescheinigung für den Auftritt einer Kulturvereinigung zu erlassen. Hiernach können aber auch solche Kulturvereinigungen freigestellt werden, die zB wegen fehlender Förderung aus dem Entsendestaat nach einem DBA nicht freigestellt werden können.[5] Der Anwendungsbereich umfasst künstlerische Gemeinschaftsleistungen in allen darstellenden Bereichen wie Musik, Tanz, Schauspiel, Folklore.

Im BMF-Schreiben v. 23.1.1996[6] wurde zu § 50 Abs. 7 EStG aF ausgeführt, dass bei Anwendung dieser Vorschrift auch wettbewerbs- sowie kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen sind. Daher könne insbesondere bei im internationalen Wettbewerb stehenden Großveranstaltungen wie Europa- oder Weltmeisterschaften und Olympischen Spielen ein Steuererlass in Betracht kommen.

Auf diese Weise wurde in der Vergangenheit die Expo in Hannover und die Fußballweltmeisterschaft 2006 vom Steuerabzug befreit. Der Antrag des Finanzministeriums Thüringen auf Freistellung der „Kulturhauptstadt Europa" Weimar wurde auf Bundesebene allerdings abgelehnt. Das Freistellungsersuchen bezüglich der Ausrichtung der Eishockey-Weltmeisterschaft 2001 in Deutschland wurde vom Bayerischen Finanzministerium nicht befürwortet und erst gar nicht auf Bundesebene diskutiert.

Mit dem Auslandskorrespondentenerlass[7] wurde eine weitere Möglichkeit auf § 50 Abs. 7 EStG aF fußend geschaffen, auf die Erhebung einer beschränkten Steuer in Deutschland zu verzichten. Nach Abschnitt III Buchst. b dieses Erlasses werden Einkünfte ausländischer Korrespondenten aus Nicht-DBA-Staaten von der deutschen Steuer befreit, wenn sie eine der deutschen Steuer entsprechende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nachweisen können.

Die Kritik an der unzureichenden Rechtsgrundlage in § 50 Abs. 7 EStG aF gipfelte in der Entscheidung des FG Düsseldorf v. 31.7.2003[8], wo ausgeführt wurde, dass der Kulturvereinigungserlass keine rechtliche Grundlage im § 50 Abs. 7 EStG hätte. Nachdem das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und vom BFH[9] an das FG zurückverwiesen wurde, hat das FG Düsseldorf am 17.10.2005[10] erneut den Kulturvereinigungserlass mangels Rechtsgrundlage verworfen. Gegen das dagegen eingeleitete Revisionsverfahren I R 98/05 entschied der BFH am 7.3.2007[11], wobei die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung die Frage zur Rechtmäßigkeit des Kulturvereinigungserlasses leider offengelassen hat. Der BFH lehnte lediglich die Freistellung einer 5-köpfigen Tanzgruppe als solistisch besetztes Ensemble bzw. mangels Rechtsgrundlage in § 50 Abs. 7 EStG ab.

Eine konkrete Anspruchsgrundlage zur Freistellung von Kulturvereinigungen wurde ursprünglich im EStG nicht verankert. Dies wurde erst mit dem JStG 2009[12] in § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG nachgeholt.

---

* Dipl.-Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Sachgebietsleiter im FA Soest und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Juni 2015 ist die zweite Auflage seines Praktikerhandbuches „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB-Verlag Herne erschienen, in dem auch die Themen dieses Beitrages ausführlich behandelt werden. Sein Aufsatz ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Meinung wieder.

1 StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

2 Vgl. Art. 3 Nr. 9 StÄndG 2015 (Fn. 1).

3 BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382 = BeckVerw 026816; und v. 30.5.1995 – IV B 4 - S 2303 - 63/95, BStBl. I 1995, 336 = BeckVerw 066582.

4 BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382 = BeckVerw 026816.

5 Vgl. FG Köln v. 23.7.2003 – 5 K 7238/01, EFG 2003, 1556 = BeckRS 2003, 26014853.

6 Vgl. BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89 = BeckVerw 026817.

7 BMF v. 13.3.1998 – IV B 4 - S 2303 - 28/98, BStBl. I 1998, 351 = BeckVerw 026818.

8 FG Düsseldorf v. 31.7.2003 – 11 K 7376/01 E, IStR 2004, 169.

9 BFH v. 26.5.2004 – I R 80/03, BFH/NV 2005, 26 = BeckRS 2004, 25009378.

10 FG Düsseldorf v. 17.10.2005 – 11 K 5616/04 E, BeckRS 2005, 26019022.

11 BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186 = IStR 2007, 478; sowie FR 2007, 916 mAnm *Kempermann*.

12 Vgl. Art. 1 Nr. 35 JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

AUFSÄTZE

2. Freistellung nach der bisherigen Fassung des § 50 Abs. 4 EStG

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

Die nunmehr einzige Forderung für einen Steuerverzicht nach § 50 Abs. 4 EStG knüpft an den nicht näher definierten und somit schwer zu fassenden Begriff eines „besonderen öffentlichen Interesses" an.

Fraglich ist insoweit, ob diese neue Ermächtigungsgrundlage aufgrund der überaus weiten Formulierung noch durch das GG gedeckt ist.[13]

ME muss dieser unbestimmte Rechtsbegriff durch den unmittelbaren Zusammenhang mit der Besteuerung von Künstlern und Kultureinrichtungen vor dem Hintergrund der Kunstfreiheit aus dem GG gesehen werden. Die Konkretisierung erfolgt im Gesetzestext durch die beiden Beispiele:

1. an der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
2. am inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Die Nr. 1 zielt wie bereits das BMF in 1996[14] eindeutig auf Olympische Spiele, Weltmeisterschaften und Europameisterschaften im Bereich des Sports ab. Im Kulturbereich findet in der Regel kein Wettbewerb um die Ausrichtung statt. Lediglich die Bewerbung zur Kulturhauptstadt Europas hat den Charakter eines Wettbewerbes.

Was damals Weimar als Kulturhauptstadt Europas auf Bundesebene nach der alten Regelung verwehrt wurde, ist seit 2009 in gesicherteren Bahnen möglich.

Entsprechend hat das Finanzministerium NRW mit Erlass v. 26.8.2009[15] mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der übrigen Bundesländer und des BMF die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag für Vergütungen, die beschränkt einkommensteuerpflichtige Künstler für ihre Mitwirkung an den Veranstaltungen der „Ruhr.2010 – Essen für das Ruhrgebiet" erhalten, erlassen.[16]

Mit Nr. 2 hat der Gesetzgeber endlich eine konkrete Rechtsgrundlage zur Freistellung ausländischer Kulturensembles im öffentlich geförderten Bereich geschaffen.

Zudem dürften bestimmte völkerverständigende Geschehnisse seit 2009 regelmäßig als erlasswürdig eingeschätzt worden sein. Vor allem kulturelle Veranstaltungen, die ihr Hauptaugenmerk auf diesen Bereich legten, hätten befreit werden können, wenn durch die Freistellung eine Erfolg versprechende Durchführung gewährleistet worden wäre.[17]

In der jüngsten Verwaltungsanweisung[18] wird ebenso wie im alten Schreiben aus 1996[19] ausgeführt, dass bei der möglichen Freistellung wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen sind.

In der bisherigen Fassung des § 50 Abs. 4 EStG wurde durch das Wort „insbesondere" betont, dass die Aufzählung im 2. Halbsatz beispielhaft und nicht abschließend ist.[20] Entsprechend verfügte auch der Finanzsenat Berlin.[21]

Ein öffentliches Interesse konnte daher auch bei Veranstaltungen gegeben sein, die nicht unter die Voraussetzungen der beiden Nummern zu subsumieren waren. Hier konnte man an viele weitere kulturelle Großereignisse denken. Insbesondere kulturelle 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, das internationale Krimifestival „Mord am Hellweg" und viele andere mehr, rufen gewiss ein besonderes öffentliches Interesse hervor. Gemeinsame Festivals mit Einrichtungen anderer Staaten (zB im Grenzgebiet mit Polen) oder Kooperationen mit jüdischen oder islamischen Einrichtungen aus anderen Staaten dienen sicherlich ebenfalls einem besonderen öffentlichen Interesse und wären nach § 50 Abs. 4 EStG freistellbar gewesen.

2.1 Erste Begrenzungsbestrebungen im JStG 2010

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu erwähnen, dass die Landesfinanzverwaltungen offensichtlich die Freistellungsmöglichkeiten schon in der Vergangenheit begrenzen wollten. Nur so ist die im JStG 2010 auf Vorschlag des Bundesrates vorgenommene verbale Änderung im § 50 Abs. 4 EStG zu verstehen, wobei die Worte „im Zusammenhang mit" Stein des Anstoßes waren. Die Länderkammer wollte im Gesetzestext klargestellt haben, dass nur die Großveranstaltung selbst und nicht gleichzeitig alle Veranstaltungen anlässlich oder im mittelbaren Zusammenhang eines Großereignisses freigestellt werden. Diese „Klarstellung" führte eindeutig zu einer Verengung des Anwendungsbereichs.[22]

Hier dachte man konkret auch an ausländische Künstler und Künstlergruppen, die aus Anlass eines solchen Ereignisses eingeladen wurden.

Beispiel:

Anlässlich der Expo in Hannover führte die Staatsoper Hannover den kompletten Ring der Nibelungen von *Richard Wagner* mit großer internationaler Besetzung auf. Die Freistellung der Expo bezog sich

---

13 Vgl. *Wied* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Aug. 2014, EStG § 50 Rn. 124.

14 Vgl. Fn. 7.

15 FinMin NRW v. 26.8.2009 – S 2303 - 24 - V B 5, IWB 2009, 883.

16 Vgl. Kurzinfo Nr. 055/2009 der OFD Rheinland v. 16.10.2009 – S 2411 - 2009/0016 - St 153, IStR 2010, 36; und *Holthaus* GStB 2009, 406.

17 Zu verschiedenen denkbaren Anwendungsfällen vgl. *Holthaus* IStR 2010, 27.

18 Vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, DOK 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 = BeckVerw 244401 Tz. 8.

19 Vgl. BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89 = BeckVerw 026817.

20 Vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 50 Rn. 30.

21 SenFin Berlin v. 19.3.2014 – III A - S 2293-2/2009, DStR 2014, 1555.

22 Vgl. *Gosch* (Fn. 20), § 50 Rn. 31.

ausdrücklich nur auf Veranstaltungen auf dem Expo-Gelände. Der Steuerabzug nach § 50a EStG musste daher für alle selbständigen ausländischen Künstler von der Staatsoper Hannover vorgenommen werden.

Ob man damals bei der Staatsoper auf die Idee gekommen wäre, die Freistellung nach § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG zu beantragen, wenn es damals diese Regelung im EStG gegeben hätte, sei zwar dahingestellt. Allerdings wäre eine Freistellung nach § 50 Abs. 4 EStG idF vor dem JStG 2010 möglich gewesen. Durch die Änderung im JStG 2010 ist dann klar, dass solcherlei Freistellungen unerwünscht sind.

2.2 Freistellung ausländischer Kulturvereinigungen bei Festivals

Aus der Zusammenschau der konkreten Voraussetzungen von § 50 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 EStG lässt sich mE herleiten, dass Festivals immer dann als Ganzes freigestellt werden können, wenn dort überwiegend öffentlich geförderte Kulturvereinigungen auftreten. Die Freistellung eines Festivals bietet zudem den Vorteil, dass sich Veranstalter und Finanzverwaltung die mühsame Einzelfreistellung nach dem Kulturvereinigungserlass und im Einzelfall nach einem DBA ersparen können. Daher sollte von dieser Möglichkeit eigentlich auch im Interesse der Finanzverwaltung wesentlich häufiger Gebrauch gemacht werden!

Hier war die Sichtweise der zuständigen Finanzämter in der jüngsten Vergangenheit regelmäßig sehr eng gefasst. Streitig war zB die Frage der unmittelbaren Förderung eines Festivals, bei dem auch ausländische Kulturvereinigungen iSd Erlasses auftreten.

Beispiel:

Die Kulturgesellschaft eV in Münster erhält von der Stadt Münster und dem Land NRW Zuschüsse von 50.000 € zur Durchführung eines internationalen Tanzfestivals. Die Zuschüsse sind zweckgebunden für das Festival und dürfen von der Kulturgesellschaft nicht anders verwandt werden. Bei dem Festival treten in- und ausländische Künstlergruppen (jeweils 6 und mehr Darbietende) auf. Die öffentlichen Zuschüsse belaufen sich unstreitig auf mehr als 1/3 der Kosten des Festivals. Die Kulturgesellschaft beantragt beim zuständigen FA in Münster die Freistellung der ausländischen Künstlergruppen nach dem Kulturvereinigungserlass.

Lösung:

Die öffentlichen Mittel sind in Bezug auf die Kulturgesellschaft als Projektzuschuss nicht in deren Vermögen übergegangen. Bei der Weitergabe der Gelder an die Künstlergruppen ist somit die im Erlass geforderte Unmittelbarkeit der Förderung gegeben. Zur Prüfung der 1/3-Grenze ist das gesamte Festival als Einheit zu sehen. Da zudem keine der Künstlergruppen als solistisch besetztes Ensemble iSd Erlasses anzusehen war, konnten alle ausländischen Gruppen vom Steuerabzug befreit werden.

3. Folgen der Änderung durch das StÄndG 2015?

Wenn in einem Gesetz die Worte „insbesondere", „sind auch" oder „zum Beispiel" vor einer Aufzählung auftauchen, ist klargestellt, dass die folgende Aufzählung nur beispielhaft und somit nicht abschließend ist. Man denke nur an § 9 Abs. 1 S. 3 EStG. Sind solche Signalworte nicht vorhanden, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine Aufzählung abschließend ist, wie zB § 2 Abs. 1 S. 1 EStG, § 10 Abs. 1 EStG und § 50a Abs. 1 EStG.

Die nun entscheidende Frage ist, ob durch das Streichen des Wortes „insbesondere" in § 50 Abs. 4 Hs. 2 EStG die folgenden zwei Nummern als abschließende Aufzählung der Anwendungsfälle des § 50 Abs. 4 Hs. 1 EStG einzustufen sind.

In der Gesetzesbegründung[23] wird hierzu ausgeführt: *„Wann ein besonderes öffentliches Interesse vorliegt, wird durch die im Gesetzestext vorgenommene Aufzählung abschließend beschrieben."* Somit ist die Absicht klar. Fraglich bleibt, ob der Gesetzgeber dieses Ziel erreicht hat! Völlig irritierend liest man nämlich in der Gesetzesbegründung weiter: *„Der Zweck des im Gesetzestext ebenfalls verwendeten Begriffs „insbesondere" bleibt insoweit unklar."*

Liebe Verfasser dieser Gesetzesbegründung: Die Bedeutung des Wortes „insbesondere" vor einer Aufzählung in einem Gesetzestext ist für niemanden, der ab und zu mit einem Gesetz arbeitet, unklar! Wenn man eine gesetzliche Freistellungsmöglichkeit beschränken will, sollte man das Kind auch beim Namen nennen! Es drängt sich hier die Interpretation auf, dass mit dieser Gesetzesbegründung den Parlamentariern Sand in die Augen gestreut werden sollte.

Insbesondere war diese Rechtsfolge den einzelnen Bundesländern klar, wenn man insoweit dem FinSen Berlin[24] glauben darf. Nachdem die erste Begrenzung in 2010 (s.o.) schon als Klarstellung kaschiert wurde, wird nun so getan, als ob eine Rechtsunsicherheit beseitigt würde. Wie im Folgenden gezeigt wird, entsteht allerdings erst jetzt durch die Streichung des Wortes „insbesondere" eine enorme Unsicherheit.

3.1 Entziehen der Rechtsgrundlage für aktuelle Erlasse

Zunächst muss festgestellt werden, dass der Gesetzgeber verschiedenen derzeit von der Finanzverwaltung angewendeten Erlassen wie dem „Auslandskorrespondentenerlass"[25] und dem Erlass für „Europäische Vereinswettbewerbe im Mannschaftssport"[26] die Rechtsgrundlage entzogen hätte, da beide unter keine der zwei Nummern des § 50 Abs. 4 EStG zu subsumieren sind. Nicht, dass es dem Verfasser um den als eher zwielichtig[27] einzustufenden Erlass für Champions League und Co leid täte. Zumindest dem Auslandskorrespondentenerlass ist seine Daseinsberechtigung mE nicht abzusprechen.

Ebenfalls im luftleeren Raum hängt nun die Pauschalversteuerung von gastspielverpflichteten Künstlern.[28]

Diese drei Regelungen fußen letztendlich jeweils auf der historischen Fassung der Freistellungsermächtigung in § 50 Abs. 7 EStG aF. Zumindest der Auslandskorrespondentenerlass und der Pauschalierungserlass für gastspielverpflichtete Künstler waren durch die Regelung in § 50 Abs. 4 EStG idF vor dem StÄndG 2015 abgedeckt. Falls die Aufzählung in

23 Vgl. BT-Drs. 18/6094, 83.
24 Vgl. Fn. 22.
25 BMF v. 13.3.1998 – IV B 4 - S 2303 - 28/98, BStBl. I 1998, 351 = BeckVerw 026818.
26 BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538 = IStR 2008, 376.
27 Vgl. *Holthaus* IStR 2013, 468.
28 BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I 2013, 443 = DStR 2013, 705.

§ 50 Abs. 4 Hs. 2 EStG idF des StÄndG 2015 tatsächlich abschließend sein sollte, wären diesen Erlassen nun die Rechtsgrundlage entzogen. Ob dies iSd Gesetzgebers ist, ist mehr als fraglich.

3.2 Eingrenzbarkeit des Begriffs „besonderes öffentliches Interesse"

Fraglich ist, ob der unbestimmte Rechtsbegriff „wenn dies in einem besonderen öffentlichen Interesse liegt" durch die zwei so unterschiedlichen Unternummern wirksam eingegrenzt werden kann. Warum sollte das öffentliche Interesse größer und bedeutender sein, wenn anlässlich der Ausrichtung zB eines Kulturereignisses wie „Kulturhauptstadt Europas" ein internationaler Wettbewerb stattfindet, als bei einem Kulturereignis wie dem Beethoven-Jahr der Stadt Bonn oder einem Festival zur Völkerverständigung in Berlin.

Warum sollten wesentlich öffentlich geförderte Auftritte von Solokünstlern ein geringeres öffentliches Interesse auslösen, als Auftritte von Künstlergruppen (Kulturvereinigungen).

ME widerspricht die abschließende Begrenzung auf die beiden Nummern in § 50 Abs. 4 EStG dem Sinn und Zweck des Gesetzes und verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG. Hier würde nämlich offensichtlich Gleiches ungleich behandelt. Die Begrenzung wäre somit verfassungswidrig. Hinzu kommt, dass der Staat mit der Freistellungsmöglichkeit im internationalen Kulturbereich seiner allgemeinen Verpflichtung aus Art. 5 Abs. 3 GG[29] nachkommen muss. Aus Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG folgt eine Verpflichtung des Staates zur Förderung der Kunst.[30] Die objektive Werteentscheidung für die Freiheit der Kunst stellt dem modernen Staat, der sich im Sinne einer Staatszielbestimmung als Kulturstaat versteht, die Aufgabe, ein freiheitliches Kunstleben zu erhalten und zu fördern.[31]

Im Rahmen einer teleologischen Erweiterung müssten daher auch weiterhin Festivals und Solokünstler über das Verfahren bei den obersten Finanzbehörden der Länder freigestellt werden können. Mithilfe dieser Sichtweise wäre insoweit auch noch eine Rechtsgrundlage für die Pauschalbesteuerung gastspielverpflichteter Künstler und die Anwendung des Auslandskorrespondentenerlasses gegeben.

4. Unstreitige aktuelle Möglichkeiten der Freistellung von öffentlich geförderten Auftritten ausländischer Künstlergruppen

Selbst wenn das Ziel des Gesetzgebers, die Freistellungsmöglichkeiten des § 50 Abs. 4 EStG auf die beiden Nummern zu begrenzen, erreicht worden wäre, bleibt ein weit über den Kulturvereinigungserlass hinausgehender Spielraum zur Freistellung ausländischer Künstlergruppen.

Die Anregung des Bundesrates[32], auf den leidlichen Begriff der „Kulturvereinigung" zu verzichten und stattdessen eine Freistellung von ausländischen Künstlern unabhängig von der Anzahl der Darbietenden zu ermöglichen, wurde ausdrücklich von der Bundesregierung[33] abgelehnt. Sie führte hierzu aus, dass es auch im Erlasswege festgelegt werden könnte, ab welcher Zahl von teilnehmenden Künstlern von einer Kulturvereinigung iSd Gesetzes auszugehen sei.

Im alten „Kulturvereinigungserlass" waren ausdrücklich Solisten und sog „solistisch besetzte Ensembles (zB Duo, Trio, Quartett)" von der Freistellung ausgenommen. Dies führte zu den unterschiedlichsten Praxisauswüchsen. So wurden in NRW, Hamburg, Hessen und Berlin aufgrund gleich lautender Verfügungen aus dem Jahr 1998 Klassik- und Jazzensembles erst ab einer Gruppenstärke von neun Darbietenden freigestellt. Aufgrund der beispielhaften Aufzählung von Duo, Trio und Quartett wurden regelmäßig bundesweit Gruppen von bis zu vier Darbietenden nicht freigestellt.

Bereits im Jahr 2001 hatte der Bundesrechnungshof die uneinheitliche Anwendung des Kulturvereinigungserlasses im Hinblick auf die Anzahl der Ensemblemitglieder gerügt.[34]

Eine konkrete Erlassregelung, die auf dem neuen § 50 Abs. 4 EStG ruht, ist nach wie vor dringend erforderlich und hätte eigentlich zeitgleich mit dem JStG 2009 verfasst werden müssen!

Da rein etymologisch die Begriffsinterpretation der „Kulturvereinigung" nicht auf eine bestimmte Personenzahl festgelegt werden kann und es objektiv an einer konkreten Klarstellung des Gesetzgebers mangelt, ist mE bei jeder Gruppierung von zwei Mitgliedern[35] und mehr eine Freistellung vom Steuerabzug nach § 50a EStG möglich, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Nach dem Grundtatbestand können auch Solisten und kleine Künstlergruppen freigestellt werden.[36]

Insbesondere vor dem Hintergrund einer bescheidenen gesetzlichen Regelung und einer grundlegenden Blockadehaltung der Bundesregierung ist es nicht nachvollziehbar, warum ein Bläsernonett freigestellt werden kann, ein Streichoktett dagegen mitnichten gefördert wird.

Diese Abgrenzung stellt, Bezug nehmend auf Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG, einen Widerspruch zur Kunstfreiheit dar. Der Staat greift bei der Einteilung von Künstlern in freistellbare Großgruppen und steuerpflichtige Kleinensembles in die Möglichkeit der Kunstpräsentation ein.

Falls das örtliche FA die Freistellung eines Duos, Trios oder Quartetts mit dem Hinweis auf die alte Erlassregelung ablehnt[37], kann ein Antrag, fokussiert auf § 50 Abs. 4 Nr. 2 EStG, an die jeweilige oberste Finanzbehörde des Auftrittsbundeslandes (regelmäßig das Landesfinanzministerium) gestellt werden. Bei einer Ablehnung auf Landes- oder Bundesebene kann Klage vor dem zuständigen FG erhoben werden.

---

29 Im Art. 5 (Meinungsfreiheit) GG heißt es im Abs. 3 S. 1: „Kunst und Wissenschaft, Forschung und Lehre sind frei ...".

30 Vgl. *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 1984, 96; und *Löffler* JZ 1974, 37.

31 Vgl. *Heuer* (Fn. 30), 97. Grundlegend hierzu: BVerfG v. 5.3.1974 – 1 BvR 712/68, BStBl. II 1974, 267, E 36, 321 = NJW 1974, 689; *Schwarze* JuS 1978, 94.

32 Vgl. BT-Drs. 16/10494 v. 7.10.2008, 17 Nr. 31.

33 Vgl. ebenda 40, Nr. 31.

34 Vgl. ebenda 17, Nr. 31.

35 Vgl. *Lieber* in H/H/R, EStG/KStG, Lfg. Jb 2009, EStG § 50 J 08-8; *Holthaus* IWB 2009, F3 G3, 1534; *ders.* IStR 2010, 28.

36 Vgl. *Frotscher*, EStG, 186. EL März 2015, § 50 Rn. 178.

37 Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass auch mit der neuen Rechtsgrundlage der Alterlass weiter anzuwenden ist. Vgl zB *Decker/Looser* IStR 2010, 8 ff.

Klagegrund wäre die falsche Ermessensausübung der Finanzverwaltung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben.

Durch die grundlegende Entscheidung des Gesetzgebers, öffentlich geförderte kulturelle Darbietungen vom Steuerabzug zu befreien, muss er sich bei den Abgrenzungsfragen an den verfassungsrechtlichen Grundsätzen messen lassen.

Nach Art. 3 GG darf er daher die Mitglieder eines Streichoktetts nicht schlechter stellen als eines Streichnonetts.

Insbesondere vor dem Hintergrund des im Gesetz als alleinige Anspruchsgrundlage geforderten „besonderen öffentlichen Interesses" muss jede Gruppierung unabhängig von der Personenzahl freigestellt werden, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

5. Quintessenz

Die Freistellungsmöglichkeiten vom Steuerabzug nach § 50a EStG bei Auftritten von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im öffentlich geförderten Bereich sollen nach der aktuellen Zielsetzung des Gesetzgebers offensichtlich begrenzt werden. Eine Reduzierung der Freistellung auf die beiden Nummern in § 50 Abs. 4 Hs. 2 EStG bringt den Gesetzesvollzug in Widerspruch zur Verfassung in Bezug auf Gleichbehandlung von verschiedenen Künstlern iSv Art. 3 GG und Förderung der Kunst iSv Art. 5 Abs. 3 GG.

Zudem würde durch die obige Begrenzung verschiedenen sinnvollen Sonderregelungen für beschränkt Steuerpflichtige wie dem Auslandskorrespondentenerlass und dem Pauschalierungserlass für gastspielverpflichtete beschränkt steuerpflichtige Künstler die Rechtsgrundlage entzogen.

Die Finanzverwaltung täte gut daran, ein nunmehr klarstellendes BMF-Schreiben zu verfassen, was aufzeigt, welche Veranstaltungen konkret freigestellt werden können. Außerdem ist nach wie vor ein neuer Kulturvereinigungserlass von Nöten, der endgültig Schluss macht mit der Diskriminierung von Kleingruppen, wie Duos, Trios und Quartetten. Diese kleineren Kulturvereinigungen können derzeit auch bei wesentlicher öffentlicher Förderung nicht von den örtlich nach dem Kulturvereinigungserlass zuständigen Finanzämtern befreit werden, sondern müssen sich derzeit an die obersten Finanzbehörden der Länder wenden, um eine Gleichbehandlung mit größeren Gruppen erreichen zu können.

Berücksichtigung von Standortvorteilen im Rahmen einer fremdvergleichskonformen Vergütung konzerninterner Transaktionen

*Dr. Jörg Hülshorst, Dr. Abraham Ackerman und Rebecca Simoneit**

Die OECD (im Rahmen der BEPS-Initiative) und die UN (im Rahmen der Diskussion zu Verrechnungspreisen in Entwicklungsländern) haben in ihren jüngeren Veröffentlichungen auf die Bedeutung von Standortvorteilen bei der Verrechnungspreisbestimmung hingewiesen, ohne jedoch genauer zu erläutern, wie diese Standortvorteile praktisch zu quantifizieren sind. In diesem Beitrag wird ein methodischer Ansatz vorgestellt, mit dem höhere Margen auf Basis eines lokal niedrigeren Kostenniveaus hergeleitet werden können. Anhand eines Zahlenbeispiels wird dieser Ansatz für den Leser in nachvollziehbarer Weise erläutert.

1. Einleitung

Die Attraktivität unterschiedlicher Märkte und damit die Standortwahl multinationaler Unternehmen wird maßgeblich durch Standortfaktoren des jeweiligen Marktes beeinflusst. Insbesondere das Kostenniveau unterschiedlicher Länder divergiert erheblich, so dass Produktionsaktivitäten und Dienstleistungen mit signifikant abweichenden Gewinnmargen verbunden sein können. Sowohl die OECD als auch die UN erkennen an, dass Standortfaktoren bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen eine wichtige Rolle spielen, liefern aber bisher keinen konkreten praktischen Lösungsansatz zur quantitativen Berücksichtigung von Standortfaktoren.

Die OECD veröffentlichte bereits am 16.9.2014 ihren Bericht zur Maßnahme 8 des *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Aktionsplans* zu verrechnungspreisrelevanten Aspekten im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern. Der Bericht bezieht sich unter anderem auf die Behandlung von Standortvorteilen und deren Berücksichtigung im Rahmen der Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung zwischen verbundenen Unternehmen. Nach Meinung der OECD ist bei der Bestimmung marktüblicher Preise vorzugsweise auf Vergleichsdaten lokaler Unternehmen zurückzugreifen. Sollte die Ermittlung lokaler Vergleichsdaten nicht möglich sein, erkennt die OECD die Verwendung von Vergleichsdaten anderer Märkte an, sofern sichergestellt ist, dass mittels geeigneter Anpassungsrechnungen eine Vergleichbarkeit mit dem lokalen Markt hergestellt werden kann. Die Ausführungen zu Maßnahme 8 beziehen sich dabei insbesondere auf Standortvorteile, welche nicht im Rahmen der Preissetzung mit fremden Dritten an den Endkunden weitergegeben werden.

Auch das *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (UN Manual)[1] thematisiert die Berücksichtigung solcher Standortvorteile im Rahmen

* *Dr. Jörg Hülshorst* ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Düsseldorf. *Dr. Abraham Ackerman* und *Rebecca Simoneit* arbeiten bei PricewaterhouseCoopers in Berlin.

1 United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2013), ST/ESA/347.