Autor:	Jörg Holthaus	**Quelle:**	 Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn
Dokumenttyp:	Aufsatz	**Fundstelle:**	DStZ 2008, 741-747
		Zitiervorschlag:	Holthaus, DStZ 2008, 741-747

Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 - Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken

Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna*

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH[1] und des Vertragsverletzungsverfahrens[2] der EU-Kommission gegen Deutschland stand der deutsche Gesetzgeber schon seit langem unter Zugzwang, die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen zu überarbeiten. Da die BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003[3] und vom 5. 4. 2007[4] nur eine Hilfskrücke waren, musste das Einkommensteuergesetz geändert werden.

Dies wird nun im JStG 2009[5] geschehen. Der Gesetzgeber hat neben der gesetzlichen Regelung der bisher nur in Verwaltungsanweisungen manifestierten EU-Angleichung gleich die Chance beim Schopfe gefasst, die beschränkte Steuerpflicht und die besondere Abzugsverpflichtung nach § 50a EStG von Grund auf zu reformieren. Im folgenden Beitrag sollen die wesentlichen Änderungen praxisnah vorgestellt und analysiert werden. Neben zahlreichen neuen Entlastungsmöglichkeiten wird ein besonderes Augenmerk auf einige Tücken gelenkt, die wie so oft im Detail stecken.

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

I. Zeitliche Anwendung

II. Ausweitung des Darbietungsbegriffs

III. Veranlagungswahlrecht für EU/EWR-Bürger statt Erstattungsverfahren

IV. Begrenzung der abzugssteuerpflichtigen Einkünfte

1. Inlandsverwertung von ausländischen Darbietungen

2. Vergütungen an werkschaffende Künstler

3. Nutzungsüberlassungen von Sachen

V. Steuersatz ab 2009

VI. Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs

VII. Berücksichtigung von Aufwendungen innerhalb der EU/des EWR

VIII. Verzicht auf die „Zweite Ebene“

IX. Quintessenz

Literatur: Holthaus, Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Prominenter - kritische Analyse der aktuellen Rechtslage, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, 1437; Holthaus, Aktuelle Abzugsverpflichtung von Privatpersonen, Vereinen, öffentlichen Einrichtungen und Unternehmern bei Darbietungen von ausländischen Show-Girls, Models, Talk-Gästen, Djs etc., FR 2008, 416; Holthaus, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001), IStR 2002, 454; Holthaus, in: Lippross (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, §§ 49 bis 50a EStG.

I. Zeitliche Anwendung

Die Änderungen sollen allesamt gelten für Vergütungen, die nach dem 31. 12. 2008 geleistet werden.

Entscheidend ist lediglich der Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung. Wird für eine in 2008 erbrachte künstlerische Darbietung die Bezahlung erst in 2009 geleistet, kann bereits die neue Rechtslage angewandt werden!

Eine verspätete Zahlung kann daher zu echten Steuerersparnissen führen.

II. Ausweitung des Darbietungsbegriffs

Für die Frage, ob bei einem beschränkt Steuerpflichtigen überhaupt inländische Einkünfte vorliegen, wurde der Begriff der Darbietung erweitert.

Zunächst wird bei den gewerblichen Darbietungseinkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG) die „ähnliche Darbietung“ durch „unterhaltende oder ähnliche Darbietungen“ ersetzt.

Hierdurch erledigt sich der alte Streit in der Literatur,[6] ob die „ähnliche Darbietung“ ein eigenes Tatbestandsmerkmal ist, oder nur eine marginale Ergänzung der zuvor genannten künstlerischen, sportlichen und artistischen Darbietungen. Es wird somit klargestellt, dass alle Darbietungseinkünfte völlig unabhängig von ihrem Niveau erfasst werden, wenn ein Publikum unterhalten wird.

Diese Regelung setzt aber immer noch voraus, dass der beschränkt Steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 15 EStG erzielt. Er muss sich

also selbstständig und nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen (§ 15 Abs. 2 EStG).

Um zu verhindern, dass einzelne Darbietungen hierdurch nicht erfasst werden können, da der beschränkt Steuerpflichtige nur gelegentlich eine solche „andere Darbietung“ erbringt, wurden im Rahmen der inländischen sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) die „inländischen unterhaltenden Darbietungen“ eingeführt.

Dies stellt eine lang erwartete Reaktion auf das BFH-Urteil[7] zur Teilnahme an einer Talk-Show dar. Hier hatte der BFH nämlich ausgeführt, dass ein Künstler, der nur als Talk-Gast auftritt, keine selbstständigen Einkünfte als Künstler erzielt. Der BFH qualifizierte diese Darbietungseinkünfte seinerzeit als sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG, die mangels Aufzählung in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht inländisch und somit nicht in Deutschland steuerpflichtig waren.[8]

Ab 2009 kann somit festgehalten werden, dass jede inländische Darbietung mit Unterhaltungscharakter zur Steuerpflicht im Inland führt. Es kommt nicht darauf an, ob es sich um künstlerische, gewerbliche oder sonstige Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen handelt.

Um die Besteuerung dieser Einkünfte sicherzustellen, wurde der Steuerabzug nach § 50a EStG insoweit auf die neuen Tatbestände ausgedehnt (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG n. F.).

III. Veranlagungswahlrecht für EU/EWR-Bürger statt Erstattungsverfahren

Beschränkt Steuerpflichtige, die sowohl in einem EU/EWR-Staat wohnen als auch die Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Staates haben, können ab 2009 auf Antrag mit ihren abzugssteuerpflichtigen Einkünften zur Einkommensteuer veranlagt werden.

Dieses neue Verfahren löst allerdings das bisherige vereinfachte Erstattungsverfahren beim BZSt vollständig ab. Im Gegensatz zu der vorübergehenden Regelung aus dem BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003[9] ist das neue Veranlagungswahlrecht auf Steuerpflichtige begrenzt, die Staatsbürger eines EU-[10] oder EWR-[11]Staates sind *und* in einem EU- oder EWR-Staat ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Somit können zukünftig Personen mit Wohnsitz und/oder Staatsangehörigkeit von außerhalb der EU/des EWR (z. B. Schweiz, Monaco, Kroatien, Russland, USA) überhaupt nicht mehr am Erstattungsverfahren teilnehmen. Das „Lex Michael Jackson“ wird dadurch also für seinen Namensgeber nicht mehr anwendbar.

Entscheidend für die Veranstalter ist allerdings, dass der Gesetzgeber durch diese Initiative klar signalisiert, dass an den Grundsätzen des Abzugsverfahrens weiterhin festgehalten wird.

Die Abschaffung des Erstattungsverfahrens führt für die Vergütungsschuldner dazu, dass sie sich faktisch nicht mehr bevollmächtigen lassen können, Abzugssteuern für einzelne Inlandsveranstaltungen mit hohen Ausgaben erstatten zu lassen.

Durch das vereinfachte Erstattungsverfahren bis VZ 2008 konnten Steuererstattungen für einzelne oder mehrere nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG a. F. erfasste Honorare erreicht werden. Durch die Neufassung in Form eines Veranlagungswahlrechts ist der beschränkt Steuerpflichtige gezwungen eine „komplette“ Einkommensteuererklärung für das ganze Kalenderjahr abzugeben. Hierin sind all seine inländischen Einkünfte zu erfassen, auch wenn sie keinem Steuerabzug unterlegen haben.

IV. Begrenzung der abzugssteuerpflichtigen Einkünfte

Durch die Neugestaltung des § 50a EStG wurden die Abzugssteuerpflichten für inländische Einkünfte begrenzt.

Zahlreiche Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige unterliegen daher ab 2009 keinem Steuerabzug mehr.

Dies sind:

- die Inlandsverwertung von ausländischen Darbietungen,
- die Vergütungen an werkschaffende Künstler,
- Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Sachen.

1. Inlandsverwertung von ausländischen Darbietungen

Bis VZ 2008 unterlagen reine Verwertungstatbestände von in- und ausländischen künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen dem Steuerabzug nach § 50a EStG.

Ab 2009 führen zwar weiterhin inländische Verwertungen von Auslandsdarbietungen zu inländischen Einkünften, unterliegen aber nicht mehr dem Steuerabzug.

Beispiel

Eine ausländische Künstlergruppe stellt einem inländischen Konzertveranstalter entgeltlich einen Live-Mitschnitt eines ausländischen Konzerts zur Verfügung.

Die Vergütung stellt auch in 2009 noch inländische Einkünfte der ausländischen künstlerischen Tätigkeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) dar, die Einkünfte unterliegen aber nicht mehr dem Steuerabzug. Der Konzertveranstalter kann die Vergütung abzugssteuerfrei an die beschränkt Steuerpflichtigen auszahlen. Sollten einzelne Künstler in einem Staat ansässig sein, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, sind die Verwertungseinkünfte vom örtlichen deutschen Finanzamt im Rahmen einer Steuerveranlagung zu besteuern.

2. Vergütungen an werkschaffende Künstler

Ab 2009 unterliegen nur noch solche Künstler dem Steuerabzug, die Einkünfte durch Darbietungen erzie

len. Die Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als so genannter werkschaffender Künstler, wie Maler, Bildhauer, Komponist, Schriftsteller, Bühnenbildner, Choreograf, Licht-Designer, unterliegen keinem Steuerabzug, obwohl sie weiterhin als inländisch im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG einzustufen sind.

Werden anlässlich einer Ausstellung im Inland in 2009 Bilder oder Plastiken eines ausländischen Künstlers im Inland verkauft, wird kein Steuerabzug fällig.

Auch die Vergütungen an ausländische Bühnenbildner und Choreografen für die Tätigkeit an einem inländischen Theater oder Opernhaus lösen ab 2009 keinen Steuerabzug mehr aus, soweit es sich nicht um Arbeitnehmer handelt.

Durch den Verzicht auf den Steuerabzug bei werkschaffenden Künstlern wird allerdings die Abgrenzung zu den weiterhin abzugssteuerpflichtigen Rechteüberlassungen ab 2009 besonders wichtig.

Beispiel 1

Der in Estland ansässige Komponist B räumt den Städtischen Bühnen Münster für 2009 das exklusive Recht an der Aufführung seines neuen Werks für ein Entgelt von 20 000 € ein.

Es liegt zwar eine Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne 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 n. F. fällig. Aufgrund des DBA Estland ist allerdings eine Reduzierung auf 10 % möglich, wenn ein entsprechender Antrag vor Zahlung der Vergütung an das BZSt gerichtet wird.

Bei einheitlichen Verträgen mit werkschaffenden Künstlern mit verschiedenen Bestandteilen sind ab 2009 eine genaue Unterscheidung der einzelnen Komponenten und die Aufteilung der Gesamtvergütung nötig. Insoweit ein Teil der Vergütung auf eine Rechteüberlassung entfällt, wird dieser Teil grundsätzlich weiterhin mit Abzugssteuern belastet bzw. kann ganz oder teilweise aufgrund eines DBA über das BZSt entlastet werden.

Beispiel 2

Anlässlich der Ausstellung von Werken des mexikanischen Bildhauers M schließt das Kunstmuseum Bonn einen Vertrag mit M ab, nach dem er am Eröffnungstag (20. 10. 2009) und den folgenden drei Tagen auf dem Museumsvorplatz eine Plastik für das Museum fertigt. Zudem räumt M dem Museum das Recht ein, mit einem von ihm zur Verfügung gestellten Portraitfoto und seiner speziellen Signatur für die Ausstellung zu werben.

Das Gesamthonorar beträgt 40 000 €.

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 Fertigung und Übereignung der Plastik 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 40 000 € auf die beiden Vertragsbestandteile aufteilen. Grundlage für die Schätzung können Vergleichspreise für ähnliche Plastiken des Künstlers sein.

3. Nutzungsüberlassungen von Sachen

Ab 2009 unterliegen nur noch die Nutzungsüberlassungen von Rechten dem Steuerabzug. Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Sachen können abzugssteuerfrei geleistet werden. Dies betrifft das grenzüberschreitende Vermieten und Leasing von allen beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern.

Im künstlerischen Bereich sind hier insbesondere Bühnenaufbauten, Licht- und Soundtechnik aus dem Ausland betroffen.

Bringt ein ausländisches Ensemble nicht selbst sein Bühnenbild mit, sondern wird hierüber ein separater Vertrag mit einem unabhängigen dritten ausländischen Unternehmen geschlossen, wird insoweit keine Abzugssteuer mehr fällig.

V. Steuersatz ab 2009

Ab 2009 beträgt der Steuersatz für inländische künstlerische, sportliche, artistische und andere Darbietungen, die der Unterhaltung des Publikums dienen, (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG n. F.), für deren Verwertung im Inland (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG n. F.) und für die Nutzungsüberlassung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG n. F.) einheitlich 15 % der Bruttovergütung, unabhängig davon, ob der ausländische Vergütungsgläubiger eine juristische oder natürliche Person ist.

Somit wird ab 2009 der Bruttosteuersatz für natürliche Personen auf das Niveau der juristischen Personen (geändert durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008[12]) gesenkt.

Gleichzeitig wird der Staffeltarif aufgegeben. Lediglich die darbietungsbezogene Freigrenze von 250 € wird modifiziert beibehalten.

Hierbei ist zu beachten, dass sich die Bruttofreigrenze von 250 € ab 2009 dem Wortlaut von § 50a Abs. 2 Satz 3 EStG n. F. nach auf alle Einnahmen **aus** einer Darbietung bezieht. Das Kriterium **ausgeübte** Darbietung der alten Gesetzesfassung entfällt. Dies hat zur Folge, dass ab 2009 die Freigrenze auch für Vergütungsgläubiger gilt, die selbst nicht darbieten. Dies sind z. B. sämtliche juristische Personen (Vereine etc.) und Künstlerverleiher.

Die Freigrenze von 250 € ist auch ab 2009 für jeden beschränkt Steuerpflichtigen gesondert zu gewähren.

Beispiel

Das bulgarische Streichquartett Diana erhält für einen Auftritt in der Oranienburg von Schloss Nordkirchen eine Gesamtvergütung von 1 000 €. Das Quartett entspricht einer GbR.

Beschränkt steuerpflichtig sind die einzelnen Mitglieder des Quartetts. Auf jede Person entfällt somit eine Vergütung von 250 €. Ein Steuerabzug ist nicht vorzunehmen.

Außerdem sind Gesamthonorare für mehrere Darbietungen aufzuteilen. Hier wird der alte Streit wieder aufbrechen, ob man (wie das BMF[13]) auf einzelne Tage schaut, oder sich fragt, ob es unterschiedliche Darbietungen vor unterschiedlichem Publikum (ggf. an einem Tag) gab.[14]

Für die Frage der Aufteilung kann bis zum Ergehen einer aktuellen Verwaltungsanweisung das BMF-

Schreiben vom 1. 8. 2002[15] wohl entsprechend angewendet werden.

Liegt ein Honorar über 250 €, fällt ab 2009 sofort der Steuersatz von 15 % an. Der Zwischensteuersatz von 10 % ist wegen der Abschaffung des Staffeltarifs nicht mehr anwendbar.

VI. Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs

Nach § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG n. F. gehören besonders gewährte Reisekosten nicht zu den Einnahmen, soweit sie nicht die tatsächlichen Reisekosten übersteigen.

Diese Änderung hat gerade für den öffentlichen Kulturbereich weit reichende entlastende Folgen!

Sämtliche vom Vergütungsschuldner übernommenen Fahrt-, Flug-, Übernachtungs-, Verpflegungs- und sonstigen Transportkosten gehören ab 2009 nicht mehr in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs. Hier liegt ein echter Systemwechsel des Gesetzgebers vor.

Beispiel 1

Kultur-Jena schließt mit dem Klaviervirtuosen D aus Weißrussland einen Vertrag über ein Kammerkonzert in Jena ab. Sie übernimmt die Flugkosten von und nach Minsk (500 €) und bezahlt die Hotelunterbringung in Jena (2x 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.

Bis 2008 hatte sich der Steuerabzug wie folgt ermittelt:

Gage 1 000 €

Flugkosten 500 €

Übernachtungskosten 200 €

Gesamtbrutto 1 700 €

Steuerabzug 20 % = 340 €

Die besonders gewährten Reisekosten können zudem auch in Geldleistungen bestehen, wenn der Künstler etc. selbst für die Reisekosten bzw. einen Teil davon aufkommt. Durch den Verweis auf Tagegelder wird zudem deutlich, dass die lohnsteuerrechtlichen Reisekostengrundsätze anwendbar sind. Dies beinhaltet die Möglichkeit der 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).

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

In diesem Bereich ist ab 2009 eine abzugssteuergünstige Gestaltung möglich. Insbesondere bei Verträgen mit größeren Ensembles ist eine Aufteilung der Gesamtvergütung in reine Gage und Reisekosten (z. B. Tagegelder pro Person) zweckmäßig.

Beispiel 2

Die Stadt Unna schließt mit der schweizerischen Konzertdirektion Schlimm einen Vertrag über den Auftritt des ukrainischen Staatsballetts in der Stadthalle ab.

Laut Vertrag muss die Stadt unmittelbar für die Flug- und Hotelkosten (zwei Übernachtungen mit Frühstück) aufkommen. Diese Kosten betragen 12 000 €. Zudem hat sie allen 50 Ensemble-Mitgliedern ein Tagegeld von 48 € auszuzahlen (Abwesenheit der Künstler am An- und Abreisetag jeweils über 14 Stunden, am Aufführungstag über 24 Stunden).

Die reine Gage, die in die Schweiz zu überweisen ist, beträgt 6 000 € (netto, ohne Abzüge).

Die Stadt hat lediglich für die Gage eine Abzugssteuer zu entrichten.

Sie beträgt 17,82 % des Nettobetrags = 1 069,20 €,

der Solidaritätszuschlag beträgt 0,98 % des Nettobetrages = 58,80 €.

Nach alter Rechtslage hätten alle Aufwendungen dem Steuerabzug unterlegen. Er ermittelte sich bis 2008 wie folgt:

Gage 6 000 €

Flug- und Hotelkosten 12 000 €

Tagegelder 48 € x 50 2 400 €

20 400 €

Abzugssteuer 20 %
entspricht 25,35 % Nettosteuersatz 5 171,40 €

Solidaritätszuschlag
1,39 % Nettosteuersatz 283,56 €

VII. Berücksichtigung von Aufwendungen innerhalb der EU/des EWR

Die bereits im BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007[16] festgelegte Berücksichtigungsmöglichkeit von nachgewiesenen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von natürlichen Personen mit Staatsbürgerschaft eines EU/EWR-Staates und Wohnsitz in einem EU/EWR-Staat oder von Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat wurde in § 50a Abs. 3 EStG n. F. überführt.

Neu ist hier lediglich die gesonderte Staffelung der Nettosteuersätze.

Entsprechend der Kürzung des Bruttosteuersatzes für natürliche Personen von 20 auf 15 %, wurde der auf die um die unmittelbaren Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben gekürzten Einnahmen anzuwendende Nettosteuersatz von 40 auf 30 % gekürzt.

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften als Vergütungsgläubiger gilt ab 2009 nach § 50a Abs. 3 Nr. 2 EStG n. F. ein auf die gekürzten Nettoeinkünfte anzuwendender Steuersatz von 15 %. Hierdurch werden bei hohen nachgewiesenen Betriebsausgaben die Vergütungen an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften ab 2009 deutlich niedriger besteuert.

Dadurch, dass der Nettosteuersatz bei Körperschaften genauso hoch ist, wie der Bruttosteuersatz, wirkt sich bei diesen Vergütungsgläubigern jeder Euro, der als unmittelbare Betriebsausgabe geltend gemacht wird, steuermindernd aus.

Bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen führen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten erst dann zu einer Minderung des Steuerabzugs, wenn sie über 50 % der Bruttoeinnahmen betragen, da der Bruttosteuersatz nur halb so hoch ist wie der Nettosteuersatz.

Faktisch scheint der Gesetzgeber davon auszugehen, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften keine

unmittelbaren Betriebsausgaben haben. Ansonsten ist es nicht erklärlich, warum der Bruttosteuersatz bei diesen Vergütungsschuldnern nicht deutlich unter 15 % liegt.

Geht man davon aus, dass die Höhe der Betriebsausgaben bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und natürlichen Personen annähernd gleich ist, dürfte der Bruttosteuersatz für Körperschaften nur bei 7,5 % liegen.

Durch die Abzugssteuerfreistellung von besonders gewährten Reisekosten nach § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG n. F. wird die praktische Relevanz der Berücksichtigung von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben und die damit verbundene Sonderberechnung der Abzugssteuer allerdings stark eingeschränkt. Schließlich sind die klassischen unmittelbaren Kosten im Zusammenhang mit inländischen Darbietungen die Reisekosten.

VIII. Verzicht auf die „Zweite Ebene“

Auf den ersten Blick betrifft der in § 50a Abs. 4 EStG n. F. normierte Verzicht auf die Besteuerung der so genannten „Zweiten Ebene“ den inländischen Vergütungsschuldner nicht.

Ab 2009 ist ein ausländischer Vergütungsgläubiger nicht mehr verpflichtet, selbst einen Steuerabzug einzubehalten und anzumelden, wenn sein eigenes Honorar bereits dem Steuerabzug unterworfen wurde.

Beispiel 1

Die Stadt Unna schließt in 2009 einen Vertrag über den Auftritt des Prager Symphonieorchesters am 10. 4. 2009 in Unna mit der schweizerischen Konzertdirektion K ab. K erhält hierfür eine Bruttovergütung von 30 000 €. K selbst zahlt dem Orchester eine Gage von 15 000 €, daneben sind ihm Aufwendungen für Transport und Unterbringung von 5 000 € entstanden.

Die Stadt hat die Abzugssteuer von 15 % von 30 000 € = 4 500 € einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen („Erste Ebene“). Da K seinerseits eine Vergütung für die im Inland ausgeübte Darbietung an einen beschränkt Steuerpflichtigen (Prager Orchester) zahlt, muss er grundsätzlich auch einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG n. F. vornehmen. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG n. F. darf K diesen Steuerabzug unterlassen, da seine eigene Vergütung für diese Darbietung bereits dem Steuerabzug unterlegen hat.

Dieser Verzicht auf die Besteuerung der „Zweiten Ebene“ ist allerdings an eine weitere Bedingung geknüpft. Nach § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG entsteht die Steuer der „Zweiten Ebene“ immer dann, wenn für die erste Ebene eine Erstattung aufgrund eines DBA beim BZSt beantragt wird, oder der Vergütungsschuldner der „Ersten Ebene“ eine Veranlagung nach § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG n. F. beantragt oder der Vergütungsschuldner der „Ersten Ebene“ Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Steuerabzugs auf der ersten Ebene nach § 50a Abs. 3 EStG n. F. geltend gemacht hat.

Beispiel 2

Die Stadt Bochum schließt in 2009 einen Vertrag über den Auftritt des Prager Symphonieorchesters am 12. 4. 2009 in Bochum mit der österreichischen Konzertdirektion S-GmbH ab. Die S-GmbH erhält hierfür

eine Bruttovergütung von 30 000 €. S selbst zahlt dem Orchester eine Gage von 15 000 €, daneben sind ihm Aufwendungen für Transport und Unterbringung von 5 000 € entstanden.

Die Stadt hat die Abzugssteuer grundsätzlich mit 15 % von 30 000 € = 4 500 € einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen („Erste Ebene“).

S kann allerdings seine Betriebsausgaben der Stadt nachweisen, so dass für ihn der niedrigere Steuerabzug nach § 50a Abs. 3 EStG n. F. zum Tragen kommt, da S Sitz und Geschäftsleitung in einem EU-Staat (Österreich) hat.

Der Steuerabzug der „Ersten Ebene“ ermittelt sich daher wie folgt:

Bruttogage 30 000 €

Betriebsausgaben (15 000 € + 5 000 €) -20 000 €

Nettoeinnahmen 10 000 €

Steuerabzug
§ 50a Abs. 3 Nr. 2 EStG n. F. 15 % = 1 500 €

S selbst hat allerdings nun den Steuerabzug auf der „Zweiten Ebene“ einzubehalten und abzuführen. Gage an das Orchester: 15 000 € x 15 % = 2 250 €.

Der lediglich bedingte Verzicht auf die „Zweite Ebene“ spielt für den inländischen Vergütungsschuldner (z. B. Stadt, Konzerthaus) immer dann eine Rolle, wenn sich z. B. die Stadt vom ausländischen Vergütungsgläubiger hat bevollmächtigen lassen, einen Erstattungsantrag an das BZSt zu stellen. Der vermeidliche Erstattungsanspruch wird dann nämlich um die fällige Steuer der „Zweiten Ebene“ gekürzt. Dies muss bei der Budgetplanung berücksichtigt werden.

Zudem sollten die inländischen Veranstalter ihre in der EU bzw. dem EWR ansässigen Vertragspartner darauf aufmerksam machen, dass die „Zweite Ebene“ anzumelden ist, wenn Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf der ersten Ebene geltend gemacht werden.

Im Einzelfall kann die Geltendmachung von Betriebsausgaben sogar zu einer **höheren Gesamtsteuerbelastung** durch die Verfolgung der „Zweiten Ebene“ führen.

Beispiel 3

Die Stadt Bochum schließt in 2009 einen Vertrag über den Auftritt des Prager Symphonieorchesters am 12. 4. 2009 in Bochum mit dem österreichischen Konzertveranstalter Franz-Josef Schick (natürliche Person = Einzelunternehmer) ab. Schick erhält hierfür eine Bruttovergütung von 30 000 €. Schick selbst zahlt dem Orchester eine Gage von 15 000 €, daneben sind ihm Aufwendungen für Transport und Unterbringung von 5 000 € entstanden.

Die Stadt hat die Abzugssteuer grundsätzlich mit 15 % von 30 000 € = **4 500 €** einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen („Erste Ebene“).

Schick kann allerdings seine Betriebsausgaben der Stadt nachweisen, so dass für ihn der niedrigere Steuerabzug nach § 50a Abs. 3 EStG n. F. zum Tragen kommt, da Schick seinen Wohnsitz in einem EU-Staat (Österreich) hat.

Der Steuerabzug der „Ersten Ebene“ ermittelt sich daher wie folgt:

Bruttogage 30 000 €

Betriebsausgaben (15 000 € + 5 000 €) -20 000 €

Nettoeinnahmen 10 000 €

Steuerabzug § 50a Abs. 3 Nr. 1 EStG n. F. 30 % = 3 000 €

- 745 -

Holthaus, DStZ 2008, 741-747

- 746 -

- 746 -

Holthaus, DStZ 2008, 741-747

- 747 -

Schick selbst hat allerdings nun den Steuerabzug auf der „Zweiten Ebene“ einzubehalten und abzuführen. Gage an das Orchester: 15 000 € x 15 % = 2 250 €. Die Gesamtsteuerbelastung würde somit **5 250 €** betragen. In diesem Fall ist es steuerlich günstiger, keinen Abzug von Betriebsausgaben auf der ersten Ebene zu beantragen, da die Gesamtsteuerbelastung durch Verzicht auf die Besteuerung der „Zweiten Ebene“ niedriger ist!

Eine höhere Gesamtsteuerbelastung bei Geltendmachung von Betriebsausgaben auf der „Ersten Ebene“ entsteht vor allem dann, wenn der ausländische Vertragspartner der „Ersten Ebene“ keine juristische Person ist. Dies liegt an dem höheren Nettosteuersatz nach § 50a Abs. 3 Nr. 1 EStG n. F.

IX. Quintessenz

Mit den geplanten Änderungen im JStG 2009 wird der Steuerabzug nach § 50a EStG den EU-rechtlichen Vorgaben angepasst und um zahlreiche Formaliter gekürzt.

Überaus begrüßenswert ist die Ausklammerung der Reisekosten bei der Berechnung des Steuerabzugs. Diese Regelung, die nach § 50a Abs. 3 Satz 2 EStG a. F. bis 2008 nur für Aufsichtsratvergütungen galt, sorgt für Rechtssicherheit und Steuerersparnisse beim Vergütungsschuldner unabhängig von der Rechtsnatur und der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers.

Durch den Verzicht auf eine Abzugsbesteuerung bei bestimmten inländischen Einkünften, wie die Nutzungsüberlassung von Sachen oder werkschaffende Künstler, werden zwar der Steuerabzug und das im DBA-Fall damit einhergehende Entlastungsverfahren beim BZSt eingespart. Auf der anderen Seite entstehen aber zahlreiche nunmehr zu veranlagende Fälle.

Dies betrifft alle werkschaffenden Künstler, Vermieter und Leasingfirmen, soweit sie in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind. Hinzu kommen Vergütungen für Nutzungsüberlassungen in solche DBA-Staaten, für die das einschlägige Abkommen ein begrenztes Quellensteuerecht bei der Nutzungsüberlassung von Sachen einräumt.[17]

Bei all diesen Fällen hat der Gesetzgeber ebenso wie bei der Veräußerung von Rechten auf den Steuerabzug verzichtet, aber den Kreis der inländischen Einkünfte nicht um diese Tatbestände gekürzt.

Insgesamt nimmt hierdurch der Formalismus bei grenzüberschreitenden Vergütungen für die betroffenen Vertragspartner ab. Bei zahlreichen - nun nicht mehr abzugssteuerpflichtigen - Fallgestaltungen liegt nun allerdings der „Schwarze Peter“ bei der Finanzverwaltung, da sie nun nur durch eine Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger von Honoraren für werkschaffende künstlerische Leistungen und Nutzungsentgelten für die Überlassung von Sachen die ihr zustehende Steuer vereinnahmen kann. Zu beachten sind hierbei die besonderen Erschwernisse der grenzüberschreitenden Beitreibung. Oder hat der Gesetzgeber billigend in Kauf genommen, dass diese Fälle faktisch nicht mehr besteuert werden?

Wenn dem so sein sollte, wäre die Legislative besser beraten, wenn sie diese Tatbestände gleich aus dem Katalog der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 EStG streichen würde.

Fußnoten

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

1) Vgl. 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) Vgl. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 26. 3. 2007, IP/07/413 und v. 31. 1. 2008, IP/08/144 jeweils online unter www.europa.eu/index-de.htm.

3) BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl I 2003, 553.

4) BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 - S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449.

5) Vgl. Regierungsentwurf zum JStG 2009, BR-Drucks. 545108 v. 8. 8. 2008.

6) Vgl. Holthaus, FR 2008, 416.

7) BFH v. 21. 4. 1999, I B 99/98, BStBl II 2000, 254.

8) Zu weiteren Einzelheiten der Abgrenzung der Darbietungsbegriffe vgl. Holthaus, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, 1437 ff. und Holthaus, FR 2008, 416 ff.

9) BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl I 2003, 553.

10) 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, Zypern.

11) Island, Liechtenstein, Norwegen.

12) Unternehmensteuerreformgesetz v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630.

13) Vgl. BMF v. 1. 8. 2002, IV A 5 - S 2411 - 33/02, BStBl I 2002, 709.

14) Vgl. Holthaus, IStR 2002, 454.

15) BMF v. 1. 8. 2002, IV A 5 - S 2411 - 33/02, BStBl I 2002, 709.

16) BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 - S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449.

17) Solche Quellensteuerrechte für Nutzungsüberlassungen von Sachen sehen derzeit unter anderem die DBA Ägypten, Argentinien, Aserbaidschan, Australien, Bangladesch, Weißrussland, Bolivien, Bulgarien, China, Ecuador, Estland, Indien, Indonesien, Iran, Jamaika, Japan, das für Bosnien-Herzegowina, Serbien, Montenegro und Mazedonien anzuwendende DBA Jugoslawien, die DBA 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 Tschechien und die Slowakei anzuwendende DBA Tschechoslowakei vor.

© Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn