Autor:	Jörg Holthaus	**Quelle:**	FR
Dokumenttyp:	Sonstiges		Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
		Fundstelle:	FR 2008, 416-419
		Zitiervorschlag:	Holthaus, FR 2008, 416-419

Aktuelle Abzugsverpflichtung von Privatpersonen, Vereinen, öffentlichen Einrichtungen und Unternehmern bei Darbietungen von ausländischen Show-Girls, Models, Talk-Gästen, Djs etc.

Dipl. Finanzwirt *Jörg Holthaus*, Unna*

1. Einführung

Ob bei Betriebsveranstaltungen, Stadt-, Straßen- und Schützenfesten, in Diskotheken, bei Modenschauen oder in Fernsehshows, ausländische Personen treten immer häufiger auf, ohne rein künstlerisch oder sportlich tätig zu sein.

Unabhängig von der Rechtsnatur des Schuldners der Vergütung für die Darbietung, ist ggf. ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG einzubehalten. Bei Nichtbeachtung haften u.U. auch Privatpersonen, öffentliche Einrichtungen und gemeinnützige Vereine für diese Steuer.

Aufgrund des jüngsten Urteils des BFH[1] zu der Frage der sog. „ähnlichen Darbietung" bei Show-Girls wird der Anwendungsbereich der Abzugssteuer nun auch höchstrichterlich über die reine künstlerische oder sportliche Darbietung hinaus erweitert.

Der folgende Beitrag analysiert die aktuelle Rechtslage und zeigt auf, welche weit reichenden Folgen für die Praxis gegeben sind.

2. Grundsätzliches zur Abzugssteuer

Vergütungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler, Sportler, Schriftsteller und Journalisten unterliegen nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG einem Steuerabzug, wenn sie ihre Tätigkeit im Inland ausgeübt haben oder eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit durch eine zusätzliche Handlung im Inland verwertet haben. Beispiele für eine inländische Verwertung sind die Nutzungsüberlassung von Senderechten an Auslandsdarbietungen[2], Verwertung von Autorenrechten[3], von schriftstellerischer Tätigkeit[4] oder der Verkauf von im Ausland geschaffenen Kunstwerken durch eine inländische Galerie.

Durch diese Regelung werden sowohl darbietende als auch rein werkschaffende Künstler erfasst.

Zusätzlich zu diesem Kernbereich der Abzugssteuererhebung werden nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG sämtliche Einkünfte durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erfasst.

Diese nachträglich ins Gesetz aufgenommene Regelung wird insbesondere angewendet, wenn ausländische Konzertdirektionen oder Sportvereine Einkünfte durch Darbietungen Dritter erzielen. Zudem erfasst sie als gewerblich einzustufende Artisten und Musiker, die im Einzelfall nicht unter den Begriff Künstler aus § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG subsumiert werden können.

Schließlich taucht hier als zusätzliches Kriterium die ähnliche Darbietung auf, die im Weiteren näher analysiert werden soll.

3. Wer haftet als Vergütungsschuldner?

Nach § 50a Abs. 5 EStG hat der Schuldner der Vergütung i.S.d. § 50a Abs. 4 EStG den Steuerabzug jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt anzumelden und abzuführen. Er haftet hierfür nach § 50a Abs. 5 S. 5 EStG. Die Rechtsnatur des Vergütungsschuldners wird in § 50a EStG nicht weiter durchleuchtet. Somit haftet jede Person, die eine Vergütung an einen beschränkt Steuerpflichtigen für eine Inlandsdarbietung oder die Verwertung einer Auslandsdarbietung zahlt. Anders als beim Lohnsteuerabzug oder dem Steuerabzug auf Bauleistungen trifft diese Abzugsverpflichtung auch Privatpersonen, die beispielsweise eine ausländische Band oder eine ausländische Stripperin für eine private Feier einladen.

Zudem kommen Kommunen, gemeinnützige Vereine und ausländische Vergütungsgläubiger[5] als mögliche Haftungsschuldner in Betracht.

Insoweit geht der Anwendungsbereich des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 EStG weit über alle übrigen Abzugssteuern des EStG hinaus.

§ 73e EStDV konkretisiert die Abzugsverpflichtung dahingehend, dass der Vergütungsschuldner insbesondere dann auch den Steuerabzug vorzunehmen hat, wenn es zweifelhaft ist, ob der Vergütungsgläubiger unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Diese Regel hat eine besondere Bedeutung für die Praxis, da bei vielen Darbietenden (teils deutsche Staatsbürger) nicht immer klar ist, ob sie im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung noch in Deutschland wohnhaft sind. Nach dem Gesetzeswortlaut haftet der Vergütungsschuldner immer dann, wenn er sich keine Bescheinigung über die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Vergütungsgläubigers des für diesen zuständigen deutschen Wohnsitzfinanzamtes vorlegen lässt.

4. Begrenzung der deutschen Quellenbesteuerung durch DBA

Zuerst darf nicht vergessen werden, dass Deutschland mit zahlreichen Ländern kein DBA[6] abgeschlossen hat. Ist der Vergütungsempfänger in einem solchen Land ansässig, genießt er keinen Abkommensschutz. Die deutsche Quellenbesteuerung nach § 50a EStG wird nicht eingeschränkt.

Üben Künstler oder Sportler ihre Tätigkeit im Inland aus, wird das deutsche Quellensteuerrecht durch keines der bestehenden DBA begrenzt. Die DBA legen entsprechend dem OECD-Musterkommentar den Begriff der darbietenden Künstler und Sportler weit aus. Als eigenständige Regelung in Art. 17 OECD-MA ist es nicht Voraussetzung, dass der Darbietende eine künstlerische, eigenschöpferische Leistung im Sinne des deutschen § 18 EStG erbringt. Vielmehr sollen alle Darbietungen mit Unterhaltungscharakter unabhängig von ihrem Niveau im Auftrittsstaat besteuert werden, so dass auch Damenschlammcatchen und Männerstriptease hierunter fallen[7].

Die meisten DBA räumen Deutschland auch dann ein Quellensteuerrecht ein, wenn die Einkünfte nicht direkt vom Darbietenden sondern einer dritten Person (z.B. Konzertdirektion, Sportverein, Künstlerverleihagentur) erzielt werden. Nur einige ältere DBA[8] enthalten keine dieser dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Regelung.

Aufgrund des § 50d Abs. 1 EStG ist allerdings der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG selbst dann vorzunehmen, wenn ein DBA ihm entgegensteht, soweit nicht vor Zahlung der Vergütung eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt beantragt wurde. Hierbei ist zu beachten, dass eine solche Bescheinigung nur dann erteilt wird, wenn der beschränkt Steuerpflichtige auf dem Antrag eine Wohnsitzbe-

stätigung seines Heimatfinanzamtes anbringen lässt. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass in Deutschland freigestellte Einkünfte auch im Wohnsitzstaat unversteuert bleiben.

5. EU-Rechtskonformität

Entgegen einiger Literaturmeinungen[9] hält der BFH aktuell[10] ebenso wie die Finanzverwaltung[11] den Steuer-

abzug nach § 50a Abs. 4 EStG dem Grunde nach weiterhin für EU-konform. Er stellt tatsächlich aktuell noch das wirksamste legitime Sicherungsmittel zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Darbietender dar[12].

Für EU/EWR-Bürger, die in einem EU/EWR-Staat wohnen, gibt es derzeit lediglich die über den reinen Gesetzestext hinausgehende Möglichkeit der Geltendmachung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten beim Steuerabzug, soweit sich bei einer Vergleichsberechnung (40 % Steuer vom Überschuss/Gewinn) eine geringere Steuer ergibt als mit 20 % von den Bruttoeinnahmen[13].

Daneben steht jedem Vergütungsgläubiger im Nachhinein das durch BMF-Schreiben[14] modifizierte vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 3 EStG zur Reduzierung seiner Steuerlast beim BZSt zur Verfügung. Durch dieses Verfahren wird der Steuerabzug selbst nicht tangiert.

6. „Ähnliche Darbietung"

Im Gesetzeszusammenhang des EStG taucht der Begriff der „ähnlichen Darbietung" das erste Mal in § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG auf. Hierzu ist zu bemerken, dass sich § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG insgesamt nur auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht. Es werden somit primär Einkünfte durch gewerbliche Darbietungen erfasst.

Dieser Tatbestand an sich wurde in der Vergangenheit in der Literatur so gut wie gar nicht thematisiert. Regelmäßig wurde der Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG im Hinblick auf gewerbliche Sportler und Künstlerverleihfirmen bzw. Konzertdirektionen gesehen.

In seinem „Talk-Show"-Urteil[15] ging auch der BFH auf die Möglichkeit einer gewerblichen ähnlichen Darbietung nicht ein. M.E. kann eine bekannte Person – sei sie nun Künstler oder Sportler – durchaus gewerbliche Darbietungseinkünfte erzielen, wenn sie regelmäßig als Interviewpartner in Talk-Shows oder als Gast in Unterhaltungssendungen auftritt.[16] Die vom BFH propagierten sonstigen Einkünfte nach § 22 EStG sind subsidiär, soweit eine Gewerblichkeit nach § 15 Abs. 2 EStG vorliegt.

Für die Frage, ob ein beschränkt steuerpflichtiger Prominenter gewerbliche Darbietungseinkünfte erzielt, können für die Prüfung der Nachhaltigkeit auch Auslandsdarbietungen ohne Inlandsverwertung einbezogen werden. Vergleichbar mit einem beschränkt steuerpflichtigen Grundstückshändler, der durch den Verkauf nur einer Immobilie in Deutschland inländische gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG erzielt, wenn er darüber hinaus im Ausland weitere Grundstücke verkauft, kann auch ein Prominenter durch nur einen Auftritt außerhalb der Bereiche Sport und Kunst in Deutschland, gewerbliche Darbietungseinkünfte erzielen, wenn er sich entsprechend in anderen Staaten vermarktet.

Allein durch die Tatsache, dass der Begriff ähnliche Darbietung im Bereich der gewerblichen Einkünfte geprägt wird, ist ersichtlich, dass er wesentlich weiter auszulegen ist als der reine Grenzbereich zwischen Sport und Kunst.

Entsprechend hat das FG Thüringen[17] bei Personen, die handwerkliche Tätigkeiten des Mittelalters zeigen, die ähnliche Darbietung bestätigt. Es führte aus, dass eine ähnliche Darbietung anzunehmen sei, wenn die Vorführung über das Dilettantische hinausgehend gewisse Ansätze von Gestaltungskraft zeige. Insofern sei ein weites Spektrum gegeben.

Diese Auffassung deckt sich mit der Verwaltungsmeinung[18]. Hiernach stellen insbesondere Modenschauen ähnliche Darbietungen dar. Dabei ist es unmaßgeblich, dass die Models keine künstlerische Tätigkeit ausüben. Sie erzielen zumindest gewerbliche Darbietungseinkünfte.

In seinem Urteil vom 17.10.2007[19] bejaht nun auch der BFH gewerbliche Darbietungseinkünfte bei Show-Girls, deren Auftritte „*in der Präsentation bestimmter Bewegungsabläufe im Einklang mit Musik, wobei zu den zu präsentierenden Bewegungsabläufen auch das weitgehende Entkleiden gehörte*", bestanden.

Daneben wird ausgeführt, dass es sich bei den Auftritten der Show-Girls weder um eine Tätigkeit als Künstler noch um eine künstlerische Darbietung handelt.

Ein besonderes Niveau muss demnach für die Darbietungseinkünfte nicht vorliegen, was *Wassermeyer* [20] bereits an der Tatsache festmachte, dass man Sport und Kunst in eine einheitliche Regelung steuerrechtlich zusammengefasst hat.

Als aktuelle Praxisfälle zu den ähnlichen Darbietungen sind z.B. Djs in Diskotheken[21] anzusehen, die ihr Publikum durch persönliche Aktionen bannen.

M.E. kann auch die reine Anwesenheit eines Prominenten zur ähnlichen Darbietung werden, wenn z.B. ein bekannter Künstler oder ein bekanntes Model an einem bestimmten Tag in einem Freizeitpark anwesend ist. Zumeist werden diese gewerblichen Darbietungseinkünfte allerdings überlagert durch das Recht mit dem Namen des Prominenten und dessen Anwesenheit zu werben, was per se den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG auslöst.

7. Quintessenz

Nicht nur aufgrund des Urteils des BFH zu den Show-Girls ist der Begriff der ähnlichen Darbietung weit und eigenständig auszulegen. Dem Steuerabzug unterliegen sämtliche Darbietungseinkünfte, egal ob es sich

um künstlerische, sportliche oder andere Darbietungen handelt. Das Niveau ist nicht entscheidend. Es muss sich lediglich um eine Darbietung vor Publikum mit Unterhaltungscharakter handeln.

Was für die alten Römer die Gladiatorenkämpfe im Circus Maximus waren, sind vielleicht heute die Dschungelcamps oder Ehestreitshows am Nachmittag. Soweit beschränkt Steuerpflichtige jedenfalls für Darbietungen im Inland oder die inländische Verwertung einer Auslandsdarbietung Vergütungen erhalten, unterliegen diese dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG. Das Steuergesetz wertet hierbei nicht. Schließlich unterliegt auch das Antrittsgeld eines Sportlers, der in einem Wettkampf völlig versagt, dem Steuerabzug.

Ins Bewusstsein rücken sollte man die Abzugssteuervorschrift insbesondere vor dem Hintergrund, dass neben Gewerbetreibenden und Selbständigen auch jede Privatperson und jeder Verein für die Abzugssteuer haftet, soweit eine Vergütung an einen beschränkt steuerpflichtigen Darbietenden gezahlt wird.

Fußnoten

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

1) BFH, Urt. v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, FR 2008, 434 in diesem Heft, nicht zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung des BFH vorgesehen.

2) Vgl. Tz. 2.2.2. im BMF, Schr. v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 147/95, BStBl. I 1996, 89 ff.

3) Vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 = FR 1988, 681.

4) Vgl. BFH v. 15.2.1990 – IV R 13/89, BStBl. II 1990, 621 = FR 1990, 488.

5) In Tz. 3.1 des BMF, Schr. v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 147/95, BStBl. I 1996, 89 ff. wird bei ausländischen Künstlerverleihgesellschaften schon durch das reine Verleihen ins Inland ein hinreichender Inlandsbezug gesehen.

6) Derzeit bestehen u.a. keine DBA mit Äthiopien, Afghanistan, Albanien, Algerien, Angola, Barbados, Benin, Bhutan, Botsuana, Brasilien, Burkina Faso, Burundi, Chile, Costa Rica, Dominikanische Republik, Dschibuti, El Salvador, Eritrea, Fidschi, Gabun, Gambia, Guatemala, Guinea, Guayana, Haiti, Honduras, Hongkong, Irak, Jemen, Jordanien, Kambodscha, Kamerun, Katar, Kolumbien, Kongo, Kuba, Laos, Libanon, Libyen, Liechtenstein, Madagaskar, Malawi, Mali, Mauretanien, Monaco, Mosambik, Myanmar, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Nordkorea, Oman, Panama, Papua-Neuguinea, Paraguay, Peru, Puerto Rico, Ruanda, San Marino, Saudi-Arabien, Senegal, Seychellen, Sierra Leone, Somalia, Sudan, Suriname, Syrien, Taiwan, Tansania, Togo, Tschad, Uganda, Zentralafrika

7) Vgl. *Wassermeyer*, IStR 1998, 640.

8) Eine solche Regelung fehlt in den DBA Australien, Belgien, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Israel, Japan, Liberia, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Spanien, Südafrika, Ungarn, USA, Zypern und dem derzeit noch für Armenien, (bis einschließlich VZ 2007) Georgien, Moldawien und Turkmenistan anzuwendenden DBA UdSSR.

9) *Grams*/*Schön*, IStR 2007, 658; *Baldauf*, ZKF 2007, 169; *Cordewener*/*Grams*/*Molenaar*, IStR 2006, 739; *Schroen*, IWB 2006, Fach 3, 1425.

10) BFH, Beschl. v. 29.11.2007 – I B 181/07, FR 2008, 435 in diesem Heft = IStR 2008, 112.

11) Vgl. BMF, Schr. v. 5.4.2007 – IV C 8 - S 2411/07/0002 – DOK 2007/0137866, BStBl. I 2007, 449 und Kurzinfo der OFD Münster v. 9.10.2007, IStR 2007, 792.

12) Vgl. *Hothaus*, IStR 2008, 95.

13) Vgl. BMF, Schr. v. 5.4.2007 – IV C 8 - S 2411/07/0002 – DOK 2007/0137866, BStBl. I 2007, 449.

14) Vgl. BMF, Schr. v. 3.11.2003 – IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl. I 2003, 553 = FR 2003, 1258.

15) BFH, Urt. v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 = FR 1999, 857 m. Anm. Kempermann.

16) Vgl. *Holthaus*, IWB 14/2006, Fach 3, Gruppe 3, 1437.

17) Urteil des FG Thür. v. 18.10.2000 – I 1043/00 – rechtskräftig, EFG 2001, 74

18) Vgl. Tz. 2.2.1 im BMF, Schr. v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 147/95, BStBl. I 1996, 89 ff.

19) BFH, Urt. v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, FR 2008, 434.

20) Vgl. *Wassermeyer*, IStR 1998, 640.

21) Vgl. *Holthaus* in Lippross (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, § 49 EStG Rz. 35.1.

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln