mergericht Berlin in seinem Beschluss vom 8.7.2010[5] dann für gegebenen, wenn die gem. § 89 Abs. 1 InsO unzulässige Vollstreckungsmaßnahme in der Eintragung einer Zwangshypothek besteht. Gegen die Eintragung einer Zwangshypothek gebe es nur das Rechtsmittel der Grundbuchbeschwerde, auch im Insolvenzverfahren.

Das Vollstreckungsverbot von § 89 Abs. 1 InsO wird durch die Regelung in § 114 Abs. 3 InsO ergänzt. Diese Vorschrift betrifft Vollstreckungsmaßnahmen, die in der Pfändung von Lohn- oder Gehaltsforderungen bestehen, und zwar solchen, die noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgebracht worden waren (denn anderenfalls wären sie bereits wegen § 89 Abs. 1 InsO unwirksam), aber sich auch auf künftige Lohn- oder Gehaltsforderungen erstrecken, die erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehen. Dafür ist bestimmt, dass die Wirksamkeit der Pfändung mit dem Ende des Monats endet, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, die auf diesen Monat entfallenden pfändbaren Beträge darf der Pfändungsgläubiger also trotz Insolvenz des Schuldners noch behalten, wegen der weiteren künftigen Forderungen geht er leer aus. Ist das Insolvenzverfahren erst nach dem 15. Tag des Monats eröffnet worden, also zwischen dem 16. Tag und dem letzten Tag des Monats, endet die Wirksamkeit der Pfändung erst mit dem Ende des darauffolgenden Monats. LG Frankenthal vom 26.11.2009[6] schließt aus dieser Bestimmung, dass ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine privilegierte Pfändung wegen vorsätzlicher unerlaubter Handlung nicht mehr in Betracht komme, und das selbst dann, wenn die eigentliche Pfändung bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgebracht worden sei.

Das Vollstreckungsverbot in § 89 Abs. 1 InsO gilt nach seinem eindeutigen Wortlaut nur für Insolvenzgläubiger. Ist die Gemeinde dagegen zur abgesonderten Befriedigung berechtigt, so bleibt ihr Absonderungsrecht insolvenzfest, und sie kann es auch – mit gewissen Einschränkungen – verwerten. Ein Absonderungsrecht gewähren auch Pfändungspfandrechte, die im Wege einer Sachpfändung oder einer Forderungspfändung erlangt worden sind, und im Wege der Vollstreckung erwirkte Zwangshypotheken (§§ 49 und 50 InsO). Hat die Gemeinde beispielsweise vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Forderung gepfändet, so kann sie die gepfändete Forderung auch im laufenden Insolvenzverfahren noch einziehen und auch den Drittschuldner auf Zahlung verklagen. Jedoch wird § 89 Abs. 1 InsO von der Vorschrift in § 88 InsO flankiert, der für bestimmte Vollstreckungsmaßnahmen eine Rückschlagsperre anordnet und damit das Absonderungsrecht des Pfändungsgläubigers vernichtet. Diese Vorschrift erfasst Vollstreckungsmaßnahmen, die im letzten Monat vor dem Insolvenzantrag oder nach der Stellung des Insolvenzantrags ergriffen worden sind. Die in diesem Zeitraum durch Vollstreckung erlangten Sicherheiten werden automatisch unwirksam.

Zur Rückschlagsperre meint das Oberlandesgericht Köln in einem Beschluss vom 14.7.2010[7], für die Berechnung der Monatsfrist sei der Insolvenzantrag maßgeblich, der zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens geführt habe, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Antrag zunächst mangelhaft gewesen sei oder bei einem unzuständigen Gericht gestellt worden sei. Weiter meint das Gericht, dass es bei einer Zwangshypothek nicht auf den Zeitpunkt von deren Beantragung ankomme, sondern auf den ihrer Eintragung im Grundbuch. Sei die Zwangshypothek nicht früher als einen Monat vor Stellung des Insolvenzantrags in das Grundbuch eingetragen worden, so werde sie mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens unwirksam, auch wenn der Antrag auf Eintragung der Zwangshypothek vor Beginn des Rückschlagszeitraums gestellt worden sei, und der Insolvenzverwalter könne die Berichtigung des Grundbuchs verlangen.

Nach einem Beschluss des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 9.9.2010[8] soll bei Zwangshypotheken die Rückschlagsperre nicht zur Entstehung von Eigentümergrundschulden führen, sondern zur völligen Unwirksamkeit der Zwangshypothek.

5) KG Berlin v. 8.7.2010 – 1 W 249/10, 304/10, ZIP 2010, 2467.
6) LG Frankenthal v. 26.11.2009 – 1 T 228/09, ZInsO 2010, 482.
7) OLG Köln v. 14.7.2010 – 2 Wx 86/10, ZIP 2010, 1765.
8) OLG Brandenburg v. 9.9.2010 – 5 Wx 19/10, ZInsO 2010, 2097.

Angestellte Künstler bei inländischen Kultureinrichtungen – Besonderheiten beim Lohnsteuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger und bei Auslandsgastspielen

Dipl.-Finw. Jörg *Holthaus*, Unna*)

Künstler wie Sänger, Schauspieler, Instrumentalisten und Tänzer sind bei zahlreichen Kultureinrichtungen im Angestelltenverhältnis tätig. Haben diese Künstler keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, sind sie nur beschränkt steuerpflichtig, wodurch sich zahlreiche Besonderheiten beim Lohnsteuerabzug insbesondere bei Auslandsgastspielen ergeben. Auftritte im Ausland führen zudem auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu Sonderregelungen. Im folgenden Beitrag werden die verschiedenen Fallgestaltungen anhand von typischen Praxisbeispielen vorgestellt.

1. Unterscheidung zwischen angestellten und selbständigen Künstlern

Um festzustellen, ob die Vergütungen an Künstler, die für inländische Kulturbetriebe tätig werden, dem Lohnsteuerabzug unterliegen, muss zunächst geklärt werden, ob eine abhängige Beschäftigung i.S.v. § 19 EStG vorliegt.

*) Der Autor ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Brühl/Berlin sowie diverser Studieninstitute der Kommunalverwaltungen tätig.

Für die *Nichtselbständigkeit* können folgende Merkmale sprechen:[1]

- persönliche Abhängigkeit
- Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit
- feste Arbeitszeiten
- Ausübung der Tätigkeit gleich bleibend an einem bestimmten Ort
- feste Bezüge
- Urlaubsanspruch
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern
- Eingliederung in den (Kultur-)Betrieb
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist

Für *Selbständigkeit* sprechen:

- Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit
- Unternehmerrisiko
- Unternehmerinitiative
- Bindung nur für bestimmte Tage an den Bühnenbetrieb
- geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern

Besonderes Gewicht hat die Rechtsprechung dabei auf das Merkmal des Unternehmerrisikos – hier in der Form des Vergütungsrisikos – gelegt.[2] Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit. Hingegen ist der Stpfl. nichtselbständig tätig, wenn er von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist.[3]

Zur Abgrenzung[4] zwischen Arbeitnehmern und Selbständigen in Theaterbetrieben und Opernhäusern ist nach wie vor das BMF-Schreiben vom 5.10.1990[5] zu beachten.

Hiernach ist für die Einordnung in den lohnsteuerpflichtigen Bereich maßgeblich, ob das Gastspieltheater während der Vertragsdauer im Wesentlichen über die Arbeitskraft des Gastkünstlers verfügen kann.[6] Bedeutung hat die Einbindung in den Theaterbetrieb, nicht in das Ensemble. Die Beurteilung erfolgt unabhängig von der Art der Tätigkeit (Solist oder Mitglied einer Künstlergruppe) und vom künstlerischen Rang.

Gastspielverpflichtete Regisseure, Choreographen, Bühnen- und Kostümbildner werden regelmäßig als selbständig und somit nicht lohnsteuerabzugspflichtig eingestuft.

Gastspielverpflichtete Dirigenten, Sänger, Tänzer und Schauspieler üben dagegen grundsätzlich eine nichtselbständige und somit lohnsteuerpflichtige Tätigkeit aus. Lediglich kurzfristig eingesprungene Vertretungsdirigenten oder Gastdarbietende ohne Probenverpflichtung (abgesehen von reinen Stell- und Verständigungsproben) können ausnahmsweise als selbständig angesehen werden.[7]

Sind Sänger, Schauspieler oder Instrumentalisten als Arbeitnehmer einzustufen, unterliegen ihre Einnahmen grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug unabhängig davon, ob sie ihren Wohnsitz im Inland haben und somit unbeschränkt steuerpflichtig sind, oder ob sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und somit nur beschränkt steuerpflichtig sind.

Unterschiede ergeben sich allerdings bei Auslandsgastspielen (siehe unter 5.).

2. Abgrenzung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Für die Frage der Art der Steuerpflicht ist allein die Ansässigkeit des Künstlers maßgebend. Hat die Person ihren Wohnsitz i.S.v. § 8 AO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt i.S.v. § 9 AO im Inland, ist sie unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Beispielsweise ist eine aus Russland stammende Violinistin mit entsprechender Staatsbürgerschaft unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland, wenn sie einen (ggf. Zweit-)Wohnsitz in Deutschland hat.

Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (i.d.R. ein ununterbrochener Zeitraum von mindestens 6 Monaten) in Deutschland haben, sind nur mit ihren so genannten inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Auch hier spielt die Staatsbürgerschaft keine Rolle. Hat beispielsweise ein aus München stammender Tenor mit deutscher Staatsbürgerschaft seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt, ist er danach nur noch mit seinen inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.[8]

Durch die unterschiedlichen Arten der Steuerpflicht der für inländische Kultureinrichtungen arbeitenden Künstler ergeben sich gesonderte Steuerabzugsverpflichtungen. Angestellte Künstler (vgl. Tz. 1) unterliegen dem Lohnsteuerabzug.

Selbständige Künstler unterliegen dem besonderen Steuerabzug nach § 50a EStG, wenn sie beschränkt steuerpflichtig sind.[9]

3. Lohnsteuerpauschalierung

Die Lohnsteuer bei nur kurzfristig (für sechs zusammenhängende Monate) beschäftigten gastspielver-

1) Vgl. BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl II 1985, 661, v. 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl II 1996, 493.
2) BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 m.w.N.
3) BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 m.w.N.
4) Vgl. auch Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Abschn. B Tz. 3.7.
5) Näheres dazu im sog. „Künstlererlass": BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl I 1990, 638.
6) Vgl. BFH v. 24.5.1973 – IV R 118/72, BStBl II 1973, 636.
7) Vgl. BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl I 1990, 638, Tz. 1.1.2.
8) Vgl. Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Abschn. A Tz. 1.
9) Vgl. ausführlich Holthaus, ZKF 2010, 151; Holthaus, ZKF 2010, 171.

pflichteten Künstlern bei Theaterbetrieben kann entsprechend dem BMF-Schreiben vom 31.7.2002[10] pauschaliert werden.

Diese pauschale Lohnsteuer beträgt bei einer reinen Bruttovereinbarung (Steuerabzüge gehen zu Lasten des Künstlers) 25 %. Übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer und den Solidaritätszuschlag (Nettovereinbarung), beträgt die Lohnsteuer 33,95 % des Nettobetrages. Von der jeweiligen Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer dürfen keine Reisekosten abgezogen werden. Bei dieser Pauschalierung ist keine steuerfreie Übernahme von Reisekosten nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG möglich. Somit kann hier im Vergleich zum normalen Lohnsteuerabzug im Einzelfall die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz wesentlich höher sein. Insbesondere bei im Ausland ansässigen Künstlern, für die Flug- und Übernachtungskosten übernommen werden, kann sich bei der Lohnsteuerpauschalierung eine höhere Belastung ergeben, da alle übernommenen oder erstatteten Reisekosten in die Bemessung der pauschalen Lohnsteuer einzubeziehen sind![11]

Beispiel:
Der gastspielverpflichtete Tänzer S mit Familienwohnsitz in Spanien ist in 2012 für eine Saison bei der Oper Bonn angestellt. Er erhält ein monatliches Bruttogehalt von 4 000 €. Der deutsche Arbeitgeber erstattet ihm monatlich zwei Heimflüge nach Spanien und die Übernachtungskosten in einem Bonner Hotel. Die so übernommenen Kosten betragen monatlich 2 000 €.
Würde die Lohnsteuer nach dem obigen Erlass pauschaliert, betrüge sie 25 % der Gesamteinnahmen von 6 000 € also 1 500 €.
Die „normale" Steuer nach Grundtarif würde nur von dem Bruttogehalt von 4 000 € erhoben, da die Kosten für Übernachtung und Familienheimfahrten nach § 3 Nr. 13 EStG im Rahmen der doppelten Haushaltsführung steuerfrei übernommen werden dürfen. Die monatliche Lohnsteuer betrüge somit nur 769,66 €.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2011 ist bereits seit dem 1.1.2011 die besondere Pauschalierung für beschränkt steuerpflichtige nichtselbständige Artisten entfallen. Bis zum 31.12.2010 war in diesem Bereich eine pauschale Besteuerung nach Abschn. 39d Abs. 4 LStR möglich. Die Steuer betrug 20 % bei einer Bruttovereinbarung und 25 %, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer übernahm (Nettovereinbarung). Der Solidaritätszuschlag wurde wie gewohnt mit 5,5 % des Lohnsteuerbetrages zusätzlich fällig.

4. Reisekostenerstattungen

Reisekosten dürfen angestellten Künstlern – egal ob sie unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind – steuerfrei nach § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 EStG erstattet werden, wenn von der obigen Pauschalierung kein Gebrauch gemacht wird. Hierbei dürfen Fahrtkosten, Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwendungen,[12] Reisenebenkosten[13] und Kosten der doppelten Haushaltsführung[14] nach R 3.16 LStR zusammengefasst werden.

Für Auslandsaufenthalte gelten erhöhte Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen (ab 1.1.2010 BMF v. 17.12.2009[15], ab 1.1.2012 BMF v. 8.12.2011[16]), soweit der anteilige Lohn nicht sowieso schon steuerfrei ist.

Außerdem kann für Werbungskosten ein Freibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39a EStG gebildet werden.

Da ab 1.1.2009 nur beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Wohnsitz und Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staates eine ESt-Veranlagung beantragen können, aber die Bildung eines Freibetrages als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39a Abs. 4 EStG immer zu einer ESt-Veranlagung führt, ist es ratsam, dass sich Arbeitnehmer von außerhalb der EU bzw. des EWR und/oder mit einer Staatsangehörigkeit eines Nicht-EU/EWR-Staates einen Freibetrag eintragen lassen.

Nur so können sie die Vorteile der Veranlagung nämlich den Abzug des vollen Grundfreibetrages und den Ausgleich von monatlichen Progressionsunterschieden erlangen.[17]

5. Auslandsgastspiele

Bei einem Gastspiel im Ausland ergeben sich verschiedene steuerlich zu berücksichtigende Aspekte.

5.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern von inländischen Kultureinrichtungen ergibt sich für den Lohnsteuerabzug zunächst keine Besonderheit. Bei Ansässigkeit der Arbeitnehmer in Deutschland bleibt grundsätzlich auch der Arbeitslohn für Auslandstätigkeiten in Deutschland steuerpflichtig. Aufgrund der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit anderen Staaten, kann der Arbeitslohn für Tätigkeiten in dem jeweiligen DBA-Staat vom Lohnsteuerabzug befreit werden. Nach den derzeit für Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande anzuwendenden DBA ist der Arbeitslohn bei angestellten Künstlern, wie bei allen anderen Arbeitnehmern nur freistellbar, wenn der Aufenthalt im Kalenderjahr 183 Tage übersteigt, was bei typischer Gastspieltätigkeit kaum zutreffen wird.

---

10) BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 – S 2369 – 5/02, BStBl I 2002, 707.
11) Vgl. Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Abschn. F Tz. 3.
12) Nach § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG betragen die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit von vollen 24 Stunden an einem Tag 24 €, bei Abwesenheit von mindestens 14 Stunden 12 € und bei einer Abwesenheit von mindestens 8 Stunden 6 €.
13) Zu den typischen Reisenebenkosten gehören nach R 9.8 LStR u.a. Beförderung, Aufbewahrung und Versicherung von Gepäck, berufliche Ferngespräche und Schriftverkehr, Straßenbenutzungs- und Parkplatzgebühren und Schadensersatzleistungen für „beruflich veranlasste" Verkehrsunfälle.
14) Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG vor, wenn ein Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Begünstigt sind Aufwendungen für die Zweitwohnung am Beschäftigungsort (Wohnungsmiete einschließlich Nebenkosten bzw. Hotelunterbringung), maximal eine Familienheimfahrt wöchentlich (mit der Entfernungspauschale von 0,30 € pro km der Entfernung zwischen Hausstand und Beschäftigungsort) und für die ersten 3 Monate der doppelten Haushaltsführung die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen; vgl. Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Abschn. A Tz. 1.
15) BMF v. 17.12.2009, BStBl I 2009, 1601.
16) BMF v. 8.12.2011, BStBl I 2011, 1259.
17) Vgl. Hidien/Holthaus, PIStB 2009, 108.

Nach den DBA mit Australien, Iran, Irland, Island, Japan, Liberia, Marokko, Spanien, Südafrika und Thailand ist der Arbeitslohn unabhängig von der Aufenthaltsdauer freistellbar. Hier ist allerdings die rein nationale Regelung des § 50d Abs. 8 EStG zu beachten, die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers die endgültige Freistellung an die Bedingung knüpft, dass entweder die Besteuerung des Arbeitslohns im Tätigkeitsstaat nachgewiesen wird (Entrichtung der Steuer) oder ein Nachweis erbracht wird, dass der ausländische Staat ausdrücklich auf die Besteuerung verzichtet hat. Nach dem BMF-Schreiben vom 21.7.2005 muss aber kein Nachweis erbracht werden, wenn der nach dem DBA freizustellende Arbeitslohn unter 10 000 € beträgt.

Da die Nachweise i.S.d. § 50d Abs. 8 EStG häufig schwer zu erbringen sind, dürften die obigen DBA-Freistellungen gerade für Auslandsgastspiele mit anteiligen Löhnen von unter 10 000 € interessant sein.

Beispiel:
Die Bochumer Symphoniker geben ein Gastspiel in Barcelona. Der anteilige Arbeitslohn für das Auslandsgastspiel beträgt für die einzelnen angestellten Musiker zwischen 600 und 2 000 €. Nach Art. 17 DBA Spanien hat Spanien ein Besteuerungsrecht am anteiligen Arbeitslohn, das aber regelmäßig nicht ausgeübt wird. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Spanien sind die Einkünfte steuerfrei, da sie in Spanien nach dem Abkommen besteuert werden können. Eine tatsächliche Besteuerung in Spanien ist derzeit nicht Voraussetzung für die Freistellung in Deutschland. Da die anteiligen Löhne unter 10 000 € pro Stpfl. liegen, greifen nach dem obigen BMF-Schreiben nicht die Nachweisverpflichtungen nach § 50d Abs. 8 EStG. Die anteiligen Löhne der Musiker sind daher in Deutschland steuerfrei und unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Nach allen anderen (oben nicht genannten) DBA können Löhne von unbeschränkt steuerpflichtigen, in Deutschland ansässigen Künstlern auch für Auslandsgastspiele nicht freigestellt werden.

5.2 Unbeschränkt steuerpflichtige Selbständige

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Selbständigen trifft die gagenzahlende deutsche Kultureinrichtung keine Steuerabzugsverpflichtung. Da diese ja auch bei Inlandstätigkeiten nicht gegeben ist. Hier ist nur zu beachten, dass bei Auslandsgastspielen die anteiligen Vergütungen auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe[18] gehören.

5.3 Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Nehmen beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer an einem Auslandsgastspiel teil, erzielen sie insoweit grundsätzlich keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG und sind daher grundsätzlich nicht in Deutschland steuerpflichtig. Ist die inländische Kultureinrichtung (Arbeitgeber) aber eine öffentliche Kasse wie z.B. städtische Theater, Opernhäuser oder landeseigene Philharmonie, erzielen alle ihre Arbeitnehmer inländische Einkünfte, auch wenn sie im Ausland auftreten. Für die Frage des Besteuerungsrechts sind dann die DBA mit dem Land einschlägig, in dem der beschränkt Stpfl. seinen Wohnsitz hat. Das Auftrittsland ist für die Zuweisung des Besteuerungsrechts am Arbeitslohn des beschränkt Stpfl. irrelevant.

Hat der beschränkt steuerpflichtige Künstler seinen Wohnsitz in einem Nicht-DBA-Staat wie Monaco, Liechtenstein, Andorra, Brasilien, Chile, Peru, Paraguay, Libyen, Libanon etc. ist der Arbeitslohn für Auslandsgastspiele in Deutschland steuerpflichtig.

Nach den meisten DBA ist der Lohn von beschränkt steuerpflichtigen angestellten Künstlern für Auslandsgastspiele nicht in Deutschland steuerpflichtig, da die Theater und Kultureinrichtungen zum gewerblichen Bereich der öffentlichen Kassen im Sinne der meisten DBA gehören, was die so genannte Kassenstaatsklausel aushebelt.

Einige DBA schließen die Kassenstaatsklausel aber nur dann aus, wenn die Tätigkeit für einen gewerblichen Bereich der Gebietskörperschaften ausgeübt wird, wo eine *Gewinnerzielungsabsicht* besteht. Diese Absicht besteht wohl nicht bei öffentlichen Orchestern und Theatern. Solche Regelungen enthalten *(enthielten)* die DBA Bolivien, Ecuador, Griechenland, *Großbritannien (bis 2010)*, Island, Jamaika, Japan, Kenia, Liberia, Luxemburg, *Malaysia (bis 2010)*, Mauritius, Niederlande, Sambia, Südafrika, Trinidad/Tobago, Tunesien, *Uruguay (bis 2011)* und *Zypern (bis 2011)*. Bei angestellten Künstlern mit Wohnsitz in diesen Staaten, die für deutsche öffentliche Theater und Orchester in ausländischen Staaten auftreten *(aufgetreten sind)*, ist auch der Lohn für die ausländischen Gastauftritte in Deutschland steuerpflichtig.

Beispiel:
Balletttänzerin L mit Wohnsitz in Luxemburg ist beim Kölner Theater angestellt. Bei dem Theater handelt es sich um einen Eigenbetrieb der Stadt Köln.
In 2012 entfällt 90 % der Arbeitseinkünfte der L auf Arbeiten im Inland. 10 % ihrer Einkünfte entfallen auf Gastauftritte mit dem Kölner Ensemble in Estland, Lettland und Litauen.
Da L ihr Gehalt aus einer öffentliche Kasse bezieht, sind ihre gesamten Arbeitseinkünfte als inländisch i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG in Deutschland steuerpflichtig, nach dem DBA Luxemburg greift das Kassenstaatsprinzip, da das Theater nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Deutschland hat somit auch am Lohn für die Gastauftritte im Ausland ein Besteuerungsrecht. Sämtliche Arbeitseinkünfte der L sind in Deutschland steuerpflichtig.

Haben die beschränkt steuerpflichtigen angestellten Künstler ihren Wohnsitz in Belgien, Frankreich oder der Schweiz, kann es in wenigen Einzelfällen zu Sonderbehandlungen aufgrund der in diesen DBA verankerten so genannten Grenzgängerregelungen kommen.[19]

5.4 Beschränkt steuerpflichtige Selbständige

Bei beschränkt steuerpflichtigen Selbständigen ist keinerlei Abzugsvorschrift bei Auslandsgastspielen zu beachten. Vergütungen für Auslandstätigkeiten unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50a EStG, da dieser eine Tätigkeit im Inland voraussetzt. Sie gehö-

18) Näheres zur Künstlersozialabgabe vgl. Holthaus, ZKF 2012, 49.

19) Vgl. Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2011, Abschn. F Tz. 2.

ren auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe.

6. Quintessenz

Der Lohnsteuerabzug bei unbeschränkt und vor allem bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern für Auslandsgastspiele ist für deutsche Kultureinrichtungen nicht unproblematisch.

Je nachdem, ob die Kultureinrichtung als öffentliche Kasse anzusehen ist oder nicht, führt dies zu unterschiedlichen rechtlichen Konsequenzen bei beschränkt steuerpflichtigen angestellten Künstlern bei Auslandsgastspielen. Ist der deutsche Arbeitgeber nicht als öffentliche Kasse anzusehen, sind Auslandseinkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern in Deutschland nicht steuerpflichtig. Ist die Kultureinrichtung Teil einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Städtisches Schauspielhaus, Oper der Stadt X) sind auch die anteiligen Löhne für Auslandstätigkeiten grundsätzlich in Deutschland lohnsteuerpflichtig. Nur wenn mit dem Wohnsitzstaat der beschränkt steuerpflichtigen angestellten Künstler ein DBA besteht, kann der Lohn für Auslandsgastspiele bei dem deutschen öffentlichen Arbeitgeber in den meisten Fällen freigestellt werden.

Nach einigen wenigen DBA kann der Lohn für Auslandsgastspiele von unbeschränkt steuerpflichtigen angestellten Künstlern freigestellt werden. Hierbei ist aber § 50d Abs. 8 EStG zu beachten, der aber insbesondere durch die Bagatellgrenze im hierzu ergangenen BMF-Schreiben im Einzelfall entschärft wird.

Neuere Rechtsprechung zu den Straßenausbaubeiträgen unter besonderer Berücksichtigung der Neuen Bundesländer

– Teil II –

Dipl.-Vw. (FH) Erwin *Ruff*, Bietigheim-Bissingen*)

Inhalt von Teil I (siehe ZKF 2012, 175):

1. Abschnitte
2. Anteil der Anlieger
3. Beitragserhebungspflicht
4. Beitragsfähige Anlage
5. Beitragspflichtige Maßnahmen
6. Beitragsmaßstab
7. Beitragsnachveranlagung
8. Beleuchtung

9. Eckgrundstücke

Veranlagung sehr großer Eckgrundstücke: Auch bei sehr großen Anliegergrundstücken, die an mehreren Verkehrsanlagen anliegen, kommt im Straßenausbaubeitragsrecht eine beschränkte Erschließungswirkung einer der Anliegerstraßen im Regelfall nicht in Betracht. Die aus dem Erschließungsbeitragsrecht stammenden Grundsätze der beschränkten Erschließungswirkung sind auf das Ausbaubeitragsrecht grundsätzlich nicht übertragbar. Denn der mit Straßenausbaubeiträgen abzugeltende Vorteil i.S.d. § 26 Abs. 1 Satz 1 SächsKAG beruht nicht auf der Bebaubarkeit der Grundstücke, sondern auf der vom Grundstück aus für die ausgebaute Verkehrsanlage zu erwartenden Inanspruchnahme. Insoweit reicht auch eine nur fußläufig mögliche Nutzung der Verkehrsanlage zur Begründung des Vorteils aus.[1)]

Keine Eckgrundstücksvergünstigung wegen Deichpromenade: Die Eckgrundstücksvergünstigung der Satzung ist nicht unanwendbar, wenn das Grundstück sowohl an eine Gemeindestraße als auch an den Deich nebst Promenade angrenzt und damit eine Mehrfacherschließung vorliegt. Denn nach ihrem Sinn und Zweck will die Bestimmung lediglich die Beitragslast für ein Grundstück reduzieren, die bei einer Beitragserhebung für mehrere Straßen entsteht oder entstehen kann. Dies setzt aber voraus, dass das betreffende Grundstück an mehrere beitragsfähige Verkehrsanlagen angrenzt bzw. durch sie erschlossen wird. Dies trifft bei einem derartigen Fall aber nicht zu. Zwar dient der Deich vornehmlich dem Küstenschutz. Daneben ist er aber auch eine Grünanlage. Er dient auch touristischen Zwecken, wenn eine Deichpromenade angelegt wurde. Als Grünanlage ist der Deich eine Erschließungsanlage i.S.v. § 127 Abs. 2 Nr. 4 BauGB. Dennoch scheidet eine Beitragserhebung für den Deich oder die Deichpromenade aus, wenn sie sich im Eigentum des Landes befindet. Das Land ist nämlich keine beitragserhebungsberechtigte Körperschaft.[2)]

10. Einheitliche Verkehrsanlage

Zweispurige Richtungsfahrbahnen mit begrüntem Mittelstreifen: Unter dem Begriff der Verkehrsanlage ist die jeweilige Straße in ihrer gesamten Ausdehnung zu verstehen. Dies folgt aus der Anknüpfung der Vorschriften der §§ 26 ff. SächsKAG über Beiträge für Verkehrsanlagen an das System des Erschließungsbeitragsrechts nach §§ 127 ff. BauGB, das die Erschließungsanlage ebenfalls in voller Länge umfasst. Die räumliche Ausdehnung einer Verkehrsanlage nach dem sächsischen Kommunalabgabenrecht bestimmt sich nicht nach dem Umfang der geplanten Maßnahme, sondern nach dem natürlichen Erscheinungsbild der Anlage. Danach ist eine Straße mit beidseitigen Doppelfahrspuren mit einem zwischen ihnen verlaufenden überwiegend ca. 6 m breiten begrünten Mittelstreifen als eine einheitliche Verkehrsanlage zu betrachten. Bei der Beurteilung der Einheitlichkeit einer Verkehrsanlage kommt es auf den Gesamteindruck an, den die jeweiligen tatsächlichen Verhältnisse einem unbefangenen Beobachter vermit-

1) VG Dresden v. 2.12.2009 – 6 K 734/07.
2) Vgl. § 127 Abs. 1 BauGB; § 1 KAG M-V; VG Greifswald v. 3.3.2010 – 3 A 1281/07.