

**ANDRI JÜRGENSEN** RECHTSANWÄLTE  
KANZLEI FÜR KUNST KULTUR & MEDIEN

Andri Jürgensen

Praxishandbuch  
»Ausländersteuer«

Einführung in die Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht  
im Ausland ansässiger Künstler und Sportler  
nach den §§ 49 ff. EStG

Verlag | Kunst Medien Recht

# Kapitel 1 Ein erster Rundgang

Was ist die sog. Ausländersteuer?

Wie wird die Höhe der Steuer berechnet?

Wann ist eine Freistellung oder eine Erstattung möglich?

---

Die beschränkte Steuerpflicht von im Ausland lebenden Künstlern, Sportlern und Artisten ist außerordentlich vielschichtig und kompliziert. Nicht nur, dass der ausländische Künstler zwar die Steuer gegenüber dem Finanzamt schuldet, aber der Veranstalter sie für ihn einbehalten und abführen muss (und hierfür auch gegenüber dem Finanzamt haftet). Für den Vertragspartner des Künstlers, der die Gage zahlen muss, sind zudem viele schwierige Fragen zu klären:

- ♦ Welche Einkünfte im Sinne des EStG erzielt der Künstler bzw. Sportler?
- ♦ Verschieben Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht und welche Folgen ergeben sich hieraus?
- ♦ Welches Verfahren gilt für den Steuerabzug und wie berechnet man die ESt?

Die oben aufgeführten drei Fragen werden ausführlich in den Teilen B, C und D geklärt.

Der Rundgang in diesem einleitenden Teil soll die dringendsten Fragen desjenigen beantworten, der zum ersten Mal mit der Materie befaßt ist und der losgelöst von der Bearbeitung einzelner Fälle eine grundlegende Vorstellung von der beschränkten

Steuerpflicht sowie deren wichtigsten Fallgestaltungen und Problemlagen bekommen möchte:

- I. Was ist die sog. Ausländersteuer?
- II. Was wurde 2009 geändert?
- III. Wer muß zahlen? Steuerschuldner und Vergütungsschuldner
- IV. Die Berechnung der Steuerschuld: Bemessungsgrundlage und Steuertarif
- V. Die verschiedenen Verfahren für den Steuerabzug
- VI. Vermeidung einer Doppelbesteuerung: Freistellung und Steuererstattung
- VII. Was sollten Veranstalter, Agenturen, Verlage etc. beachten?

► **Beispiel 1**

Ein in England lebender deutscher Sänger gibt ein Konzert in München. Er muß gem. § 49 EStG auf sein Einkommen, das er aus dem Auftritt erzielt, die Einkommensteuer zahlen, deren Höhe pauschaliert nach einem vereinfachten Verfahren berechnet wird. Andererseits ist er in England mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig – er

mußte also seine in Hamburg erzielten Einkünfte doppelt versteuern. Damit dies vermieden wird, regelt ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen England und Deutschland, welchem Staat das Besteuerungsrecht zufällt. Für die Darbietungen von Musikern und Schauspielern ist das der Auftritsstaat, in diesem Fall also Deutschland.

I  
**Was ist die  
sog. «Ausländersteuer»?**

Das Schlagwort von der sog. «Ausländersteuer» ist sprachlich irreführend. Der Begriff könnte suggerieren, dass die Steuer an eine ausländische Staatsangehörigkeit anknüpft. Das ist nicht der Fall. Mit der Ausländersteuer ist vielmehr eine bestimmte Ausprägung der ganz allgemein in Deutschland erhobenen ESt gemeint.

**1. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht**

Anknüpfungspunkt der beschränkten (Einkommen-)Steuerpflicht ist nicht die Staatsangehörigkeit, sondern vielmehr das Erzielen von Einkünften im Inland: Wer sich nur vorübergehend in Deutschland aufhält und dabei hierzulande Einkünfte erzielt, muß nur das hier erwirtschaftete Einkommen der deutschen Einkommensteuer unterwerfen. § 49 EStG spricht daher von der »beschränkten« Steuerpflicht. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es dabei nicht an, die beschränkte Steuerpflicht gilt für jeden, der in Deutschland

nicht ansässig ist, also auch für Deutsche, die dauerhaft im Ausland wohnen.

► *siehe Beispiel 1*

Das gleiche gilt, wenn ein Künstler zwar deutschen Boden gar nicht betritt, aber seine künstlerischen Werke hierzulande verwertet, etwa durch einen Plattenvertrag. Die aus dieser Verwertung im Inland erzielten Einkünfte unterliegen in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht. Den Gegenbegriff zur *beschränkten* Steuerpflicht bildet die *unbeschränkte* Steuerpflicht bezüglich der weltweit erzielten Einkünfte. Sie gilt nach § 1 EStG für alle, die in der Bundesrepublik einen Wohnsitz oder ihren ständigen Aufenthalt haben.

<b>Unbeschränkte Steuerpflicht</b>	<b>Beschränkte Steuerpflicht</b>
§ 1 Abs. 1 EStG	§§ 1 Abs, 4, 49 ff. EStG
«Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.»	«Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind (...) beschränkt steuerpflichtig (...).»

► **Beispiel 2**

Die Stadt Köln engagiert einen US-amerikanischen Dirigenten für ein örtliches Orchester und überredet ihn, in der Stadt auch eine Wohnung zu mieten. Durch die Wohnung wird der Dirigent nicht *beschränkt* steuerpflichtig nach § 49 EStG, sondern *unbeschränkt* mit seinem Welt-einkommen. Finanzieller Schaden: rund 1 Million Euro.

Da der Dirigent von der Stadt falsch über diese steuerliche Konsequenz informiert worden war (ihm wurde gesagt, es komme nur auf die 180-Tage-Regel an), musste der entstandene Schaden nach einem Urteil des OLG Köln von der Stadt ersetzt werden.

---

Das EStG unterscheidet also für die Besteuerung, welche Anknüpfungspunkte zum Inland bestehen. Maßgebliches Kriterium ist dabei, ob im Inland ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt besteht – wenn nicht, gilt nur die beschränkte Steuerpflicht.

Da sich gerade Künstler und Sportler zu einer international tätigen und höchst mobilen Berufsgruppe entwickelt haben, mußte der Gesetzgeber mit stetigen Anpassungen seiner Steuerregelungen hierauf reagieren. Einige der Bestimmungen zur beschränkten Steuerpflicht gelten daher explizit für Künstler, Sportler und Artisten.

## 2. Voraussetzung: Kein Bezug zum Inland

Ob ein Künstler oder Sportler der beschränkten oder der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, hängt von verschiedenen Faktoren ab: Zum einen ist gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig, wer in der Bundesrepublik einen *Wohnsitz* hat. Der Begriff des Wohnsitzes knüpft keineswegs an einen «Mittelpunkt der Lebensinteressen» an. Es genügt vielmehr, dass eine eigene Wohnung bereitge-

halten und nicht nur gelegentlich genutzt wird.

Aber auch ohne einen Wohnsitz gilt die unbeschränkte Steuerpflicht, wenn nämlich der Künstler oder Sportler hiezulande seinen «*gewöhnlichen Aufenthalt*» hat, § 1 Abs. 1 EStG. Der ist gegeben, wenn der Aufenthalt mehr als sechs Monate dauert (sog. 180-Tage-Regel).

► *siehe Beispiel 2*

Wenn die unbeschränkte Steuerpflicht nicht gegeben ist, greifen für inländische Einkünfte die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht des § 49 ff. EStG.

---

### FAZIT

---

*Nur wer im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist gem. § 1 Abs. 4 EStG mit den inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Nur dann gilt das Abzugsverfahren durch den Vergütungsschuldner.*

---

<b>unbeschränkte Steuerpflicht</b> <b>§ 1 Abs. 1-3 EStG</b>	<b>beschränkte Steuerpflicht</b> <b>§§ 49 ff. EStG</b>
wenn der Künstler in der Bundesrepublik einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat	wenn weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland
Es wird das weltweit erzielte Einkommen in Deutschland besteuert (»unbeschränkt«)	Es werden nur die in Deutschland erzielten Einkünfte besteuert (»beschränkt«)
progressiver Steuersatz	Pauschalsteuersatz (15% bzw. 30 %)
Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben möglich, Verlustverrechnung; Ehegattensplitting; Existenzminimum ist steuerfrei.	<i>Bruttobesteuerung</i> : idR kein Abzug von Betriebsausgaben, Steuern, Sonderausgaben etc; keine Verlustverrechnung; kein Ehegattensplitting; kein Grundfreibetrag

Tabelle 2: Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht im Vergleich

### 3. Besteuerung der Einnahmen, nicht des Gewinns

Die allgemeinen Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht zeigen sich deutlich in den Folgen für den Steuerpflichtigen. Nur wer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird nach seiner »tatsächlichen Leistungsfähigkeit« besteuert:

- ♦ Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben,
- ♦ Ehegatten-Splitting,
- ♦ Existenzminimum ist als Grundfreibetrag von der Besteuerung freigestellt,
- ♦ progressiver Steuertarif.

All dies gilt nicht bei der beschränkten Steuerpflicht, Maßstab für die Besteuerung ist nicht die individuelle Leistungsfähigkeit:

- ♦ Betriebsausgaben etc. können im Regelfall der Bruttobesteuerung des § 50 Abs. 2 EStG nicht abgezogen werden,
- ♦ das Existenzminimum ist nicht freigestellt,
- ♦ es gilt ein pauschaler Steuertarif.

► siehe Tabelle 2

Inzwischen wurde das starre Prinzip der Bruttobesteuerung ohne Abzug von Betriebsausgaben gelockert, unter bestimmten Voraussetzungen kann eine **Nettobesteuerung** unter Abzug der Betriebsausgaben gewählt werden, es gilt dann ein Steuersatz von 30%.

Ursprünglich ging der Gesetzgeber bei der Festsetzung des pauschalen Steuersatzes von einer bestimmten **Kostenquote** der beschränkt Steuerpflichtigen aus. Der pauschale Steuersatz bis zum Jahr 2003 von 25% auf die Einnahmen entsprach bei unterstellten Betriebskosten von 50% einem realen Steuersatz von 50% auf den Gewinn, wie die nachfolgende Beispielsrechnung zeigt:

- *Beispiel für pauschale Besteuerung: 25 % auf die Einnahmen (ohne Abzug von Ausgaben)*

Einnahmen:	10 000 €
25 % ESt auf Einnahmen:	<u>2 500 €</u>
- *Beispiel für Steuersatz von 50 % bei Abzug der Betriebsausgaben von 50 000 €:*

Einnahmen:	10 000 €
./. Kosten:	5 000 €
= Gewinn:	5 000 €
50 % ESt auf Gewinn:	<u>2 500 €</u>

► **Beispiel 3**

Ein Solo-Musiker erhält vom Veranstalter eine Brutto-Gage von 700 € und hat eigene Kosten von insgesamt 500 €, so dass ihm ein Gewinn vor Steuern von 200 € verbleibt.

Der Steuersatz beträgt 15 % auf die gezahlten 700 €. Die vom Veranstalter abzuführende Steuerschuld errechnet sich dann folgendermaßen:

Bemessungsgrundl.:	700,00 €
15 % ESt.:	105,00 €
+ 5,5 % SolZ auf ESt.:	5,78 €
= Steuerschuld:	110,78 €
Gewinn vor Steuern:	200,00 €
Gewinn nach Steuern:	89,22 €

Die gravierendste Folge der beschränkten Steuerpflicht und der Bruttobesteuerung ergibt sich damit aus dem Umstand, dass der Künstler Betriebsausgaben nicht steuermindernd geltend machen kann und die volle Höhe seiner *Einnahmen* pauschal besteuert wird. Wenn der Gewinn aufgrund hoher Kosten sehr klein ausfällt oder gar ein Verlust eingefahren wurde, kann die Steuerschuld real auch bei weit über 50 % liegen. Andererseits kann sie bei geringen Kosten auch erheblich unter 50 % betragen, wie die nachfolgende Tabelle veranschaulicht (die Tabelle beruht auf dem geltenden Steuersatz von 15 %, ohne SolZ):

	Künstler A	Künstler B
Einnahmen:	20 000 €	20 000 €
Ausgaben:	2 000 €	15 000 €
Gewinn vor Steuern:	18 000 €	5 000 €
ESt bei 15 % auf die <i>Einnahmen</i> :	3 000 €	3 000 €
Gewinn nach Steuern:	15 000 €	2 000 €
realer Steuersatz:	%	%

Das folgende Beispiel zeigt, wie sich ein realer Steuersatz von über 50 % ergibt:

► *siehe Beispiel 3*

Im Einzelfall kann es bei hohen Betriebsausgaben daher sinnvoll sein, die Nettobesteuerung zu wählen, damit nur der Gewinn besteuert wird. Dies ist allerdings an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Mehr hierzu finden Sie in Teil D.

## II Wesentliche Änderungen ab 2009

Für den VZ ab 2009 wurden die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht im EStG erheblich geändert und teilweise auch vereinfacht. Für die Jahre davor bleibt es aber bei den alten Regelungen des EStG. Wer also an das FA für bis zu sieben Jahre nachzahlen muss, wird mit den unterschiedlichen Regelungen der jeweiligen Kalenderjahre konfrontiert.

**UNTERHALTUNG.** Neben den künstlerischen, artistischen und sportlichen Leistungen werden nun auch die unterhaltenden Darbietungen genannt. Dies führt hauptsächlich zu einer Angleichung an die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), denen dieser Begriff in der Regel zugrundeliegt. Damit wird beispielsweise

► **Beispiel 4**

Ein Schauspieler aus Frankreich wird zur Teilnahme an einer TV-Talkshow eingeladen.

Die Einkünfte hieraus werden nicht für eine künstlerische Leistung gezahlt. Bis 2009 war der Auftritt in einer Talkshow von der Aufhebung des § 49 EStG nicht erfasst, die hierfür gezahlte Gage war damit nicht im Inland steuerpflichtig.

Dies wurde mit dem Jahr 2009 geändert. Nun sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 2d und Nr. 9 EStG nicht nur Einkünfte etwa aus einer *künstlerischen* Darbietung erfaßt, sondern auch solche aus einer *unterhaltenden* Darbietung, was den Auftritt in einer Talkshow einschließt. Damit ist die Gage ab VZ 2009 in Deutschland zu versteuern.

auch der nichtkünstlerische Auftritt im Inland in einer Talkshow steuerpflichtig.

► *siehe Beispiel 4*

REISEKOSTEN. Reisekosten und Tagegelder fallen ab 2009, anders als in den Jahren zuvor, unter bestimmten Voraussetzungen nicht in die Bemessungsgrundlage.

STEUERSATZ. Der pauschale Steuersatz für den Regelfall der Bruttobesteuerung wurde von 20% auf 15% gesenkt.

STAFFELUNG. Außerdem ist die Staffelung zwischen 250€ und 1 000€ mit den verschiedenen Steuersätzen weggefallen, es gibt jetzt nur noch zwei Werte: bis zu einer Bruttogage von 250€ beträgt der Steuersatz 0%, bei einer Bruttogage von über 250€ gilt ein Steuersatz von 15%.

NETTOBESTEUERUNG. Statt der Bruttobesteuerung kann nun auch die Nettobesteuerung gewählt werden. Betriebskosten, die mit den erzielten inländischen Betriebseinkünften in Verbindung stehen, können dann abgezogen werden, es wird der Gewinn besteuert. Der Steuersatz beträgt dann pauschal 30% (bzw. 15% bei Körperschaften). Welche Variante sich lohnt, muss im Einzelfall durch eine Vergleichs-

berechnung bestimmt werden. Die Veranlagung steht jedoch nur Steuerpflichtigen aus einem Mitgliedsland der EU bzw. eines EWR-Staates zur Verfügung.

### III

#### Wer muß zahlen? Steuerschuldner und Vergütungsschuldner

Die Steuerlast obliegt zunächst einmal dem jeweiligen im Ausland lebenden Künstler bzw. Sportler. Er erzielt die Einkünfte beispielsweise aus einer selbständigen Tätigkeit als Autor, die er im Inland durch Einräumen von Nutzungsrechten verwertet, und muss entsprechend hierauf gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Einkommensteuer zahlen. Er ist der **Steuerschuldner**.

Damit könnten die inländischen Verlage, Veranstalter, Galeristen etc. glauben, mit der Steuerschuld ihres Autors, Malers oder Musikers nichts zu tun zu haben. Doch das Gegenteil ist der Fall: Das FA muß sich zum Eintreiben dieser inländischen Steuerschuld nicht an den im Ausland wohnenden Künstler halten, es wird vielmehr die Steuerschuld des Künstlers beim inländischen

**Vergütungsschuldner** geltend machen, also bei dem Vertragspartner, der die Gage oder das Honorar schuldet. Dieser Vergütungsschuldner muss die Steuer berechnen, einbehalten und an das FA abführen, § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG (sog. Abzugsverfahren). Und er haftet als Vergütungsschuldner gegenüber dem FA für die Einbehaltung und Abführung der Steuer, er ist der **Haftungsschuldner**.

Steuerschuldner	Vergütungsschuldner (Haftungsschuldner)
Der im Ausland ansässige <b>Künstler</b> bzw. Sportler ...	Der <b>Vertragspartner</b> , der die Vergütung schuldet (Gage, Preisgelt etc.) ...
... ist gegenüber dem FA Schuldner der ESt, muss sich aber nicht um das Verfahren kümmern.	... muss die ESt von der Vergütung einbehalten, an das FA abführen und haftet hierfür gegenüber dem FA.

Diese Forderung des FA verjährt im Ergebnis durch die sog. Festsetzungsverjährung erst nach bis zu sieben Kalenderjahren - das FA kann also bei einer Betriebsprüfung gem. § 228 AO im Ernstfall die ESt der vergangenen sieben Kalenderjahre einfordern.

## IV

### Die Berechnung der Steuerschuld

Die Berechnung der Steuerschuld ist für sich genommen nicht schwierig, sobald die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz bekannt sind. Es gibt allerdings eine Reihe Varianten, je nachdem, welche Einkünfte erzielt werden und ob der Abzug von Ausgaben möglich sein soll oder nicht.

Bei Einkünften aus Gewerbe (Profisurfer) oder selbständiger Tätigkeit (Regisseur) beispielsweise gilt für den Regelfall der pauschale Steuersatz des § 50a Abs. 2 EStG von 15% auf die Betriebseinnahmen (Bruttobesteuerung). Sollen hingegen die Betriebsausgaben abgezogen werden (Nettobesteuerung), gilt gem. § 50a Abs. 3 EStG ein Steuersatz von 30% – dieser Steuersatz reduziert sich allerdings auf 15%, wenn es sich bei dem Steuerschuldner nicht um eine natürliche Person handelt, sondern um eine Personengesellschaft, Körperschaft oder Vermögensmasse.

Wird der Sportler oder Künstler in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis bei einem inländischen Arbeitgeber tätig, sind für die Berechnung der Steuerhöhe die LSt-Tabellen heranzuziehen.

► **Beispiel 5**

Ein Ballett engagiert eine in den USA lebende Tänzerin für eine Spielzeit und vereinbart einen Bruttolohn von monatlich 2.500 €.

Das Ballett als Arbeitgeber hat dann die Einkommensteuer anhand der Formel des § 32a EStG zu berechnen und nach dem Lohnsteuerabzugsverfahren des § 38d EStG einzubehalten

und an das FA abzuführen. Für die Berechnung der ESt gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die Lohnsteuerklasse I. Werbungskosten über den Pauschbetrag werden nicht geltend gemacht. Die Bemessungsgrundlage ist hier der Bruttomonatslohn, die monatliche Lohnsteuer beträgt dann nach der Lohnsteuerformel im Jahr 2009 405,12 €.

Sie sehen an diesen Beispielen, dass vor der Berechnung der ESt noch einige weitere Fragen geklärt sein müssen, nämlich:

- ♦ um welche Einkunftsart des § 49 EStG es sich handelt,
- ♦ welches Verfahren für den Steuerabzug entsprechend gilt (Steuerabzug oder Lohnsteuerabzug),
- ♦ bei einigen Einkünften die Wahl zwischen Brutto- oder Nettobesteuerung,
- ♦ welcher Steuersatz heranzuziehen ist.

<b>Einkünfte aus:</b>	
<b>nichtselbständiger Arbeit (bei einem inländischen Arbeitgeber)</b>	<b>Gewerbe selbständiger Tätigkeit Lizenzen</b>
Schauspieler, Tänzer, Berufsfußballspieler (Mannschaftssportart)	Regisseur, Autor, Berufssurfer
Lohnsteuerabzug nach § 38d EStG	Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG
Berechnet nach: ESt-Tarif, Lohnsteuertabellen, §§ 39d, 32a EStG	Berechnet nach: pauschalem Steuersatz, § 50a Abs. 2, 3 EStG
Beispiel 5	Beispiel 6

### 1. Einkünfte aus einer nicht-selbständigen Tätigkeit

Bei nichtselbständigen Künstlern und Sportlern (wie z.B. Schauspielern, Tänzern sowie Berufssportlern einer Mannschaftssportart) errechnet sich die Einkommensteuer gem. §§ 39d, 39b Abs. 2 EStG anhand der Bemessungsgrundlage und des Einkommensteuertarifs. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer werden dabei gem. § 39d Abs. 1 EStG in die Steuerklasse 1 eingestuft.

► *siehe Beispiel 5*

### 2. Einkünfte aus einer freiberuflichen oder gewerblichen Tätigkeit

Auch bei den Einkünften aus einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit (wie etwa bei Regisseuren, Berufssurfern oder -golfern) richtet sich die Höhe der zu zahlenden Steuer nach der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz.

► *siehe Beispiel 6*

Bei den Einkünften aus Gewerbe, Selbständigkeit oder Lizenzeinnahmen ist die

AUSZUG AUS DEM «PRAXISHANDBUCH AUSLÄNDERSTEUER».  
DAS BUCH IST IN ARBEIT UND ERSCHEINT 2010.  
WIR INFORMIEREN SIE GERNE ÜBER DAS GENAUE DATUM  
(MELDEFORMULAR AM ANFANG).

## ► Beispiel 6

Eine Jazzsängerin gastiert für 10 Gastspiele in Deutschland und erhält vom Veranstalter für jeden Auftritt eine Bruttogage von 1 500 €. Zusätzlich übernimmt der Veranstalter die Kosten für Flüge, Hotel und Verpflegungsspesen von insgesamt 2 000 €. Bei einer Besteuerung ohne Abzug von Betriebsausgaben (Bruttobesteuerung) und einem

Steuersatz von 15 % ergibt sich folgende Rechnung:

Bemessungsgrundlage: 15 000 €  
 $15\,000\text{ €} \times 15\% = 2\,250,00\text{ €}$   
zzgl. 5,5 % SolZ auf die ESt:  
 $2\,250\text{ €} \times 5,5\% = 123,75\text{ €}$

Die Gesamtsteuerschuld beträgt damit 2 373,75 €, die der Veranstalter von der Gage einbehalten und an sein FA abführen muss.

Berechnung etwas komplizierter als bei Nichtselbständigen, da zunächst eine weitere Frage zu klären ist: sollen die *Einnahmen* besteuert werden (Bruttobesteuerung) oder der *Gewinn* (Nettobesteuerung)?

Bruttobesteuerung	Nettobesteuerung
Es werden die <i>Einnahmen</i> besteuert, Kosten können nicht abgezogen werden	Es wird der Gewinn besteuert, von den Einnahmen werden die Ausgaben abgezogen
Steuersatz: 15 % bei Darbietungen: bis 250 € Gage: 0 %	Steuersatz bei natürlichen Personen: 30 %, bei Körperschaften: 15 %

Auf den folgenden Seiten werden Bemessungsgrundlage und Steuersatz jeweils für die Brutto- und Nettobesteuerung vorgestellt.

### a) Regelfall: Bruttobesteuerung

Bei der Bruttobesteuerung hängt die Höhe der Steuerschuld gem. § 50a Abs. 2 und 3 EStG von zwei Faktoren ab: dem Betrag der Brutto-Einnahmen als der Bemessungsgrundlage (unten aa) und dem Steuersatz (unten bb).

Die Steuerschuld errechnet sich dann nach der folgenden Formel:

$$\text{Brutto-Einnahme} \times \text{Steuersatz} = \text{Steuerschuld}$$

### aa) Bemessungsgrundlage

Charakteristisch für die Bruttobesteuerung ist, dass sie gem. § 50a Abs. 2 EstG keinen steuermindernden Abzug von **Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, Steuern** oder ähnlichem kennt. Die Kosten sind gewissermaßen pauschaliert im Steuersatz berücksichtigt. Die **Umsatzsteuer** ist dagegen seit 2002 nicht mehr in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

◆ **REISEKOSTEN.** Wenn einem Künstler oder Sportler neben der Vergütung auch die Reisekosten bezahlt werden, so ist bis einschließlich VZ 2008 auch diese Übernahme der Reisekosten steuererhöhend zu berücksichtigen.

Ab VZ 2009 hingegen gehören gem. § 50a Abs. 2 Satz 2 EstG vom Vergütungsschuldner übernommene oder ersetzte Reisekosten nur insoweit zu den Einnahmen, als die Auslagen die tatsächlichen Kosten übersteigen.

► **Beispiel 7**

Eine junge Band aus fünf Musikern erhält für einen Gastauftritt eine Bruttogage von zusammen 800 €.

Aufgrund des Staffelsteuersatzes fällt in diesem Beispiel keine Steuer an. Die Gesamtgage ist entsprechend der Zahl der Köpfe aufzuteilen, hier also :

$$800 \text{ €} : 5 \text{ Musiker} = 160 \text{ €}$$

Damit liegt die Bruttogage pro Person unter 250 €, der Steuersatz beträgt 0 %, die Musiker müssen keine Steuern zahlen. Die eigenen Kosten von 100 € können entsprechend nicht abgezogen werden, da schon keine Steuern anfallen.

**bb) Steuersatz und Staffelregelung**

Nachdem die Anhebung des Steuersatzes im Jahr 1996 von 15 % auf 25 % zu massiven Protesten der Veranstaltungslobby geführt hatte und namhafte Musikgruppen Konzerte in Deutschland mieden, hat der Gesetzgeber reagiert und den Steuersatz ab dem Jahr 2003 auf zunächst 20 % gesenkt und ab dem Jahr 2009 weiter auf nun 15 %. Wenn ein im Ausland lebender Musiker für eine Tournee in Deutschland ein Bruttonorar von 10 000 € erhält, errechnet sich die Steuerschuld also recht einfach:

$$10\,000 \text{ €} \times 15 \% = 1\,500 \text{ €}$$

Hinzu kommen 5,5 % **SolZ** auf die errechnete ESt (*nicht auf die Gage*):

$$1\,500 \text{ €} \times 5,5 \% = 82,50 \text{ €}$$

Die **Steuerschuld** beläuft sich damit auf:

$$1\,500 \text{ €} + 82,50 \text{ €} = 1\,582,50 \text{ €}$$

Um die Berechnung zu vereinfachen, kann man den Vomhundertsatz für die ESt und für den SolZ zusammenfassen. Es ergibt sich dann bei einem nominellen Steuersatz von 15 % für die ESt ein Steuersatz inkl. SolZ von 15,825 %.

Um die Steuerbelastung für kleinere Bands zu verringern, wurde 2003 außerdem ein Stufentarif speziell für *Darbietungen* eingeführt, der bei geringen Gagen von bis zu 1 000 € eine Entlastung brachte. Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gibt es nur noch zwei Stufen:

---

ab VZ 2009 (*ohne SolZ*)

---

**Steuersatz gem. § 50a Abs. 2 Satz 3 EStG n.F.**

<b>allgemein</b>		<b>bei Darbietungen</b>	
pauschal	15 %	Brutto-Einnahmen:	
		bis 250 €	0 %
		über 250 €	15 %

---

Eine **Darbietung** ist eine »unterhaltende Präsentation« vor Publikum, also etwa der Auftritt eines Sängers, eines Schauspielers oder eines Tänzers.

► *siehe Beispiel 7*

Bei nicht darbietenden, sondern werkschaffenden Künstlern (Regisseure, Bühnenbildner, Choreografen) ist stets der allgemeine Steuersatz von pauschal 15 % anzusetzen.

► **Beispiel 8**

Ein in den USA lebender Künstler erhält von seinem Kölner Galeristen eine (Brutto- bzw. Netto-)Vergütung von 10 000 €.

Die Berechnung über die einzu-behaltende und an das FA abzu-führende ESt sieht dann folgen-dermaßen aus:

	<b>Bruttovergütung</b>	<b>Nettovergütung</b>
Vergütung	10 000,00 €	10 000,00 €
eff. Steuersatz nach Tabelle	15,825 %	18,80 %
Steuerschuld (ESt + SolZ)	1 582,50 €	1 880,00 €
Auszahlungsbetrag an Künstler	8 417,50 €	10 000,00 €
Kosten für den Galeristen	10 000,00 €	11 880,00 €

**cc) Bruttobehonorar oder Nettobehonorar?**

Die oben genannten Steuersätze beziehen sich auf die vereinbarte Bruttovergütung. Für die Berechnung in einem konkreten Einzelfall ist aber zunächst zu berücksichtigen, ob eine Netto- oder Bruttovergütung vereinbart wurde (nicht zu verwechseln mit der Brutto- oder Nettobesteuerung, also der Frage, ob die Steuer auf die Einnahmen oder den Gewinn berechnet wird).

<b>Bruttovergütung</b>	<b>Nettovergütung</b>
Der inländische Vertragspartner behält die Steuern von der vereinbarten Vergütung ein und zahlt dem Künstler nur die Differenz aus.	Der inländische Vertragspartner übernimmt die Steuern für den Künstler und zahlt die vereinbarte Summe in voller Höhe an den Künstler aus.

Da die Einkommensteuer nach § 49 EStG auf das jeweilige Bruttobehonorar erhoben wird, muß bei der Vereinbarung eines Nettobehonorars erst das daraus resultierende (höhere) Bruttobehonorar errechnet werden. Zur einfachen Berechnung können die **effektiven Steuersätze** bei Netto- oder Bruttovergü-

tung der folgenden Tabelle herangezogen werden (bei der Bruttobesteuerung, also ohne Abzug von Betriebsausgaben):

<b>nominaler Steuersatz (§ 50a EStG)</b>	<b>effektiver Steuersatz (ESt. incl. 5,5 % SoliZ auf ESt.)</b>	
<b>bis 2008</b>	bei Bruttobehonorar	bei Nettobehonorar
10 %	10,55 %	11,79 %
15 %	15,825 %	18,80 %
20 %	21,10 %	26,74 %
<b>ab 2009</b>	bei Bruttobehonorar	bei Nettobehonorar
15 %	15,825 %	18,80 %

Die Anwendung der Steuerwerte aus der Tabelle wird anhand eines praktischen Beispiels erläutert:

► *siehe Beispiel 8*

**b) Alternative: Nettobesteuerung mit Abzug von Ausgaben**

Die pauschale Bruttobesteuerung ohne Möglichkeit, die Kosten steuermindernd geltend machen zu können, wurde im Jahr 2003 und 2006 vom EuGH als Verstoss gegen das Gemeinschaftsrecht gewertet

► **Beispiel 9**

Eine Musiker-GbR erhält für 5 Konzerte eine Bruttogage vom Veranstalter von 3 000 €. Die Gruppe selbst hat nachgewiesene Kosten für Anreise und andere Aufwendungen von 1 800 €. Bei einer Bruttobesteuerung läge die ESt bei 15 % auf 3 000 €, also 450 €. Bei einer Nettobesteuerung ergibt sich folgende Berechnung:

Bruttogage:	3 000 €
- eigene Ausgaben:	1 800 €
= Gewinn:	1 200 €
ESt: 30 % auf 1 200 €:	360 €

Die Steuerlast beträgt bei der Nettobesteuerung damit 360 €. Der Vergütungsschuldner zahlt 3 000 - 360 = 2 640 € an die Musiker aus.

(Entscheidungen Gerritse und Scorpio). Es musste also eine Möglichkeit geschaffen werden, Betriebskosten steuermindernd in Abzug zu bringen. Das BMF hatte dies zunächst in einem Rundschreiben an die obersten Finanzbehörden geregelt. Seit 2009 gilt nun die neue Regelung im § 50a Abs. 3 EStG.

Der inländische Vergütungsschuldner muss den Steuerabzug sowohl bei selbständigen als auch bei nichtselbständigen Künstlern vornehmen. Allerdings gelten für selbständige und nichtselbständige Künstler zwei unterschiedliche Abzugsverfahren, die vom Vergütungsschuldner zu beachten sind:

► *siehe Beispiel 9*

An den Abzug von Betriebsausgaben sind jedoch einige Voraussetzungen geknüpft (zu den Details siehe Teil D).

♦ *Ob die Bruttobesteuerung oder die Nettobesteuerung günstiger ist, kann nur eine Vergleichsberechnung anhand der Einnahmen und der mit ihnen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben zeigen.* ♦

**Inländische Einkünfte aus:**

Gewerbe selbständiger Tätigkeit Lizenzen	nichtselbständiger Arbeit (bei einem inländischen Arbeit- geber)
Steuerabzug gem. § 50a Abs.4 Satz 1 EStG	Lohnsteuerabzug gem. § 39d Abs.3 Satz 4 EStG bei einem inlän- dischen Arbeitgeber

► *siehe Beispiel 10*

Der Steuerabzug ist gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG selbst dann vorzunehmen, wenn das Besteuerungsrecht nach dem einschlägigen DBA beim Wohnsitzstaat liegt und die Bundesrepublik damit im Ergebnis gar keine Steuer erheben kann (dazu sogleich VI). Nur wenn vor der Auszahlung der Gage eine Bescheinigung des BZSt vorliegt, kann der Steuerabzug unterbleiben.

## V Der Steuerabzug

Zwar schuldet der steuerpflichtige Künstler die ESt gegenüber dem FA. Aber: Nicht er selbst, sondern der Vergütungsschuldner muss die Steuer von der Vergütung einbehalten und an das FA abführen.

► **Beispiel 10**

Ein Theater engagiert für eine Produktion einen in Österreich lebenden Schauspieler und einen in England lebenden Regisseur. Der Schauspieler wird in der Regel als nichtselbständiger Künstler tätig, der Regisseur zumeist als Selbständiger. Deshalb greift für den Schauspieler der Lohnsteuerabzug nach § 39d EStG und für den Regisseur der

Steuerabzug nach § 50a EStG. Damit kommt für den Schauspieler, der eine «Darbietung» erbringt, der Stufentarif des § 50a EStG gleichwohl nicht in Betracht – der Stufentarif greift nur beim Steuerabzug des § 50a EStG für selbständige Künstler und Sportler.

Es soll im Grundsatz nicht mehr als die Hälfte des Gewinns besteuert werden. Gerade bei Konzerten liegen die Kosten aber oftmals erheblich über dieser Schwelle. In diesem Fall kann entweder die Nettobesteuerung gewählt oder eine Erstattung der zuviel abgeführten Steuer beantragt werden.

## VI Ausnahmen von der inländischen Besteuerung

Im Ausland wohnende Künstler und Sportler sind in ihrem jeweiligen Wohnsitzland mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig, also mit allen weltweit erzielten Einkünften. Das aber führt zu einer doppelten Besteuerung, wenn zugleich auch noch die beschränkte Steuerpflicht in einem anderen Staat besteht, etwa in der Bundesrepublik. Um dieses zu verhindern, schließen Staaten untereinander bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab (verkürzt Doppelbesteuerungsabkommen genannt, DBA). Diese Abkommen regeln detailliert, in welchen Fällen welcher Staat das Recht der Besteuerung hat.

Für sportliche und künstlerische *Darbietungen*, etwa durch Schauspieler, Sänger, Tänzer etc, liegt das Besteuerungsrecht zumeist beim Auftrittsstaat. Einkünfte aus einer selbständigen *werkschaffenden* Tätigkeit etwa eines Regisseurs oder eines bildenden Künstlers werden dagegen in dessen Wohnsitzstaat besteuert.

Wenn das Besteuerungsrecht nicht bei der Bundesrepublik liegt, sondern beim Wohnsitzstaat des Künstlers, stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung, um die inländische Besteuerung zu vermeiden: die **Freistellung vom Steuerabzug** vor der Auszahlung und die nachträgliche **Erstattung der bereits abgeführten Steuer**.

<b>Freistellung vom Steuerabzug</b>	<b>Erstattung</b>
Nur möglich, solange das Honorar noch nicht ausbezahlt wurde	Kann beantragt werden, wenn das Honorar bereits ausgezahlt wurde
Folge: Der Vergütungsschuldner muß keinen Steuerabzug vornehmen	Folge: die bereits abgeführte Steuer wird nachträglich vom FA erstattet

Eine *Erstattung* kommt in Betracht, wenn der Steuerabzug bereits vorgenommen wurde und nachträglich die Erstattung der (nicht geschuldeten) Steuer bean-

Verfahren:	Freistellung im Vorfeld	Nachträgliche Erstattung
Norm:	§ 50d Abs. 3 EStG	§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG
Wirkung:	der Vergütungsschuldner muß den Steuerabzug nicht vornehmen	der Vergütungsschuldner muß den Steuerabzug zunächst vornehmen und kann nachträglich die Erstattung beantragen
Voraussetzung:	der Steuerschuldner ( <i>nicht</i> der Vergütungsschuldner!) muß die Freistellung beim BfF <i>vor der Auszahlung</i> beantragen.	-
Bearbeitungszeit:	mehrere Monate	bis mehrere Monate
Sonstiges:	wenn bei Auszahlung der Vergütung keine Freistellungsbescheinigung vorliegt, muß der Steuerabzug vorgenommen werden	-

Tabelle 3: Freistellung- und Erstattungsverfahren im Vergleich

tragt wird. Bei einer *Freistellung* muß der Steuerabzug durch den inländischen Vertragspartner nicht vorgenommen werden. Allerdings ist dies an zwei Voraussetzungen geknüpft: es muß eine Freistellungsbescheinigung des Bundesamtes für Finanzen vorliegen – und zwar, *bevor* die Vergütung ausbezahlt wird.

Liegt die Freistellungsbescheinigung nicht oder nicht rechtzeitig vor, muß der Steuerabzug in jedem Fall vorgenommen werden, es kommt dann nur noch das Erstattungsverfahren in Betracht.

► *siehe Tabelle 3*

Die DBA mit einigen Ländern sehen eine Freistellung von der inländischen Steuerpflicht in bestimmten Fällen des Kulturaustauschs vor. Dies kann sich auf eine Entsendung zum offiziellen Kulturaustausch beziehen oder auf eine Subventionierung aus öffentlichen Kassen.

Darüber hinaus sind, unabhängig von einzelnen DBA, gem. § 50 Abs. 3 EStG und durch einen Erlaß des Bundesfinanzministers **ausländische Kulturvereinigungen** von der Steuerpflicht freigestellt, wenn der Auftritt im Inland durch öffentliche

Kassen gefördert wird (Schreiben des BMF vom 20.7.1983). Auch hier müssen einige Voraussetzungen erfüllt sein, damit die Begünstigung beansprucht werden kann:

- ♦ Es muss sich um eine ausländische Kulturvereinigung handeln (solistisch besetzte Ensembles sind ausgenommen),
- ♦ der Auftritt im Inland muss wesentlich aus öffentlichen inländischen oder ausländischen Mitteln gefördert werden.

Die Details hierzu erläutert Teil C.

## VII

### Was Veranstalter, Verlage, Galeristen und andere Vertragspartner beachten sollten

Die inländischen Vertragspartner der Künstler und Sportler - Veranstalter, Agenturen, Verlage, Galerien usw. - sollten die Vorschriften des EStG zur beschränkten Steuerpflicht aus verschiedenen Gründen genau kennen, insbesondere natürlich wegen des eigenen Haftungsrisikos.

### ► Beispiel 11

Eine inländische Künstleragentur vereinbart mit dem Veranstalter eine Gesamtgage von 10 000 €. Sie hat einen eigenen Vertrag mit dem Künstler und schuldet ihm eine Bruttogage von 8 000 €. Bemessungsgrundlage ist nicht die Einnahme der inländischen Künstleragentur, denn nicht um deren Steuerpflicht geht es. Relevant ist nur, welche Zahlung

der Steuerschuldner erhält, also der Künstler. Die inländische Agentur als Vergütungsschuldner muss ihm eine Bruttogage von 8 000 € zahlen, dies und nicht die eigene Einkunft von 10 000 € ist damit die Bemessungsgrundlage. Die ESt. beträgt dann 15 % auf 8 000 € = 1 200 €.

---

## 1. Das Haftungsrisiko

»Der Schuldner der Vergütungen haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer« - diese klare Regelung trifft § 50a Abs. 5 EStG. Zwar ist der jeweilige Künstler bzw. Sportler der eigentliche Schuldner der Steuer (sog. Steuerschuldner), es obliegt aber primär dem Vergütungsschuldner, die Steuer zu berechnen, einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Der Künstler bzw. Sportler selbst wird nur ausnahmsweise in Anspruch genommen.

nur um die Steuerpflicht des Künstlers bzw. Sportlers. Es geht nicht darum, was der Vergütungsschuldner zahlt, sondern was der Künstler bzw. Sportler nach § 49 EStG erhält! Alle Fragen der Berechnung sind also allein aus dieser Perspektive zu beurteilen.

► *siehe Beispiel 11*

## 2. Ein notwendiger Perspektivenwechsel

Zwar ist der Vergütungsschuldner dafür verantwortlich, die Steuer des im Ausland ansässigen Künstlers bzw. Sportlers einzubehalten und an das FA abzuführen. In der Praxis führt dies schnell dazu, dass die Vergütungsschuldner unbewußt von einer *eigenen* Steuerpflicht ausgehen und damit auch eigene Einkünfte (oder eigene Ausgaben) in die Berechnung einbeziehen wollen. Jeder Vergütungsschuldner muß sich deshalb bei dem gesamten Steuerabzugsverfahren vor Augen führen: es geht stets und



# VORMERKUNG

Verlag Kunst Medien Recht

Herderstraße 8-10

24116 Kiel

**per Telefax: (0431) 6 96 75 03**

Bitte informieren Sie uns bei Erscheinen des folgenden Buches rechtzeitig, insbesondere, damit wir vor Erscheinen einen vergünstigten **Subskriptionspreis** in Anspruch nehmen können.

## **Praxishandbuch Ausländersteuer**

Die beschränkte Steuerpflicht von Künstlern und Sportlern

19x27 cm. Hardcover, Fadenheftung. Ca. 150 Seiten.

ISBN 3-937641-03-, Verlag Kunst Medien Recht.

Erscheint im Laufe des Jahres 2010

Unsere Kontaktdaten:

Firma: \_\_\_\_\_

Name: \_\_\_\_\_

Vorname: \_\_\_\_\_

Straße: \_\_\_\_\_

PLZ, Ort: \_\_\_\_\_

email: \_\_\_\_\_

Firmenstempel:

Ort, Datum: \_\_\_\_\_

Unterschrift: \_\_\_\_\_