

ANDRI JÜRGENSEN RECHTSANWÄLTE
KANZLEI FÜR KUNST KULTUR & MEDIEN

Andri Jürgensen

Handbuch «Ausländersteuer»

Die beschränkte Steuerpflicht selbständiger Künstler und
Sportler nach § 49 EStG und der Steuerabzug nach § 50a EStG

2013

Verlag | Kunst Medien Recht

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XVII

Teil A. Vorbereitung

Einleitung	1
1 Ein erster Rundgang	3
I. Was ist die sog. „Ausländersteuer“?	4
II. Die Neuregelungen seit 2009	7
III. Wer muss zahlen? Steuerschuldner und Vergütungsschuldner	8
IV. Das Berechnen der Steuerschuld	9
V. Das Verfahren des Steuerabzugs nach § 50a EStG	13
VI. Freistellung vom Steuerabzug aufgrund von DBA	13
VII. Was die inländischen Vergütungsschuldner beachten sollten	14
2 Beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht?	17
I. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht im Vergleich	18
II. Kriterien für die beschränkte Steuerpflicht	20
III. Folge fehlender Ansässigkeit: Beschränkte Steuerpflicht	25
3 Steuerpflichtige Erwerbstätigkeit oder steuerfreies Hobby?	27
I. Selbständigkeit	29
II. Nachhaltigkeit	34
III. Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr	35
IV. Gewinnerzielungsabsicht	36
V. Die Folge der Erwerbsmäßigkeit	39
4 Die zentrale Figur gegenüber dem Finanzamt: Der Vergütungsschuldner	41
I. Die Haftung gegenüber dem Finanzamt	42
II. Wer ist Vergütungsschuldner?	42
III. F.S.O.-Klauseln	47

Teil B
Der Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner nach § 50a EStG

Einleitung	49
1 Der Hintergrund der Regelung des § 50a EStG	51
I. Der Zweck des Steuerabzugs	51
II. Fälle, für die § 50a EStG den Steuerabzug vorschreibt	54
III. Fälle, die von § 50a EStG nicht erfasst werden	55
2 Abzugspflichtige Einkünfte	57
I. Einkünfte aus «Darbietungen»	58
II. Einkünfte aus dem Überlassen von Rechten	72
3 Berechnen des Steuerabzugs und Verwaltungsverfahren	79
I. Das Berechnen des Steuerabzugs	80
II. Das Verfahren der Steueranmeldung	95
III. Nachträgliche Korrektur der Steueranmeldung	100
IV. Rechtsschutz	103

Teil C
Möglichkeiten zur Freistellung vom Steuerabzug und zur Erstattung

Einleitung	107
1 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG	109
I. Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte	111
II. Einkünfte aus einer selbständigen künstlerischen oder journalistischen Tätigkeit	115
III. Gewerbliche Einkünfte von Sportlern und Unternehmen aus Darbietungen	124
IV. Einkünfte aus dem Verwerten von Rechten	127
2 Ausnahmen von der inländischen Besteuerung	129
I. Verschieben des Besteuerungsrechts durch DBA	130
II. Erlass der Besteuerung im besonderen öffentlichen Interesse (§ 50 Abs. 4 EStG)	148

3	Verwaltungsverfahren beim BZSt zur Freistellung und Erstattung	153
	I. Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug	154
	II. Antrag auf Erstattung der bereits abgeführten Einkommensteuer	156
	III. Kontrollmeldeverfahren	157

*Anhang 1
Formulare*

	I. Anmeldung über den Steuerabzug	160
	II. Antrag nach § 50d EStG aufgrund von DBA bei Darbietungen	162
	III. Antrag nach § 50d EStG aufgrund von DBA bei Lizenzen	164
	IV. Steuerbescheinigung	166
	V. Steuerbescheinigung in Verbindung mit einem Erstattungsantrag	167
	VI. Antrag auf Teilnahme im Kontrollmeldeverfahren	168
	VII. Jährliche Meldung der Lizenzgebühren im Kontrollmeldeverfahren	170

*Anhang 2
Gesetzestexte*

	I. Einkommensteuergesetz - EStG (Auszug)	171
	II. Abgabenordnung - AO (Auszug)	182
	III. Durchführungsverordnung zum EStG - EStDV (Auszug)	183
	IV. OECD-Musterabkommen (OECD-MA, Auszug)	188

Teil A Vorbereitende Überlegungen

Wann die beschränkte Steuerpflicht greift

Wie Selbständigkeit und Erwerbsmäßigkeit definiert werden

Warum dem Vergütungsschuldner die zentrale Rolle zukommt

Die beschränkte Steuerpflicht selbständiger Künstler und Sportler ist eine ausgesprochen komplexe Materie. Dieser Teil A bietet eine erste Einführung in das Thema und erörtert einige grundlegende Fragen, die für die Bearbeitung generell wichtig sind, in der Praxis aber oftmals keine Probleme aufwerfen. Sie sollen «vor die Klammer» gezogen werden, damit die nachfolgenden Teile hiervon entlastet sind.

Dies betrifft Fragen beispielsweise zur Abgrenzung von erwerbsmäßigen Einkünften zum steuerfreien Hobby, zur Unterscheidung des selbständig Tätigen vom nichtselbständigen Arbeitnehmer und zu allererst zur Ansässigkeit des Künstlers. Denn die beschränkte Steuerpflicht betrifft nur Künstler und Sportler, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Andernfalls sind sie in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und werden durch das FA veranlagt, es entfällt der Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner. In der Regel wird der Wohnsitz im Ausland leicht festzustellen sein, manchmal lohnt sich für den Vergütungsschuldner aber der Blick auf die Details: Gerade bei deutschen Künstlern und Sportlern, die im Ausland leben und im

Inland beispielsweise noch eine Wohnung halten und die damit unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Mit dem Vergütungsschuldner ist auch schon das nächste wichtige Stichwort angesprochen. Denn nicht der im Ausland lebende Künstler muss sich um die deutsche ESt kümmern, sondern dessen inländischer Vergütungsschuldner. Der muss von der Gage die ESt abziehen und an das FA abführen, und - er haftet hierfür. Grund genug, sich in einem eigenen Kapitel mit der Frage zu befassen, wer gerade bei mehreren Beteiligten der Vergütungsschuldner ist.

Teil A behandelt die folgenden Bereiche:

- ♦ Ein erster Rundgang
- ♦ Beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht?
- ♦ Steuerpflichtige Erwerbstätigkeit oder steuerfreies Hobby?
- ♦ Die zentrale Figur gegenüber dem Finanzamt: der Vergütungsschuldner

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 einige, teilweise schwierige Fragen zu klären:

- ♦ Welches Verfahren gilt für den Steuerabzug und wie berechnet man die ESt?
- ♦ Wann erzielt ein Künstler bzw. Sportler im Inland steuerpflichtige Einkünfte?
- ♦ Kann trotz einer inländischen Steuerpflicht eine Freistellung vom Steuerabzug erreicht werden?

Die oben aufgeführten drei Fragen werden ausführlich in den Teilen B und C erläutert. Dabei wird in Teil B zunächst geklärt, wann § 50a EStG den Steuerabzug vorschreibt und wie dieser berechnet und durchgeführt wird, damit der Vergütungsschuldner nicht in die Gefahr der Haftung gerät. Teil C erläutert dann, wann eine Freistellung vom Steuerabzug erreicht werden kann.

Dies setzt voraus (was für die Abzugsverpflichtung nach § 50a EStG zunächst irrelevant ist), dass der Künstler oder Sportler überhaupt im Inland nach § 49 EStG steuerpflichtige Einkünfte erzielt, durch DBA das Besteuerungsrecht aber vom Inland weg hin zum Wohnsitzstaat verschoben wird.

Dieser Rundgang soll aber zunächst einen ersten Überblick bieten und eine grundlegende Vorstellung von der beschränkten Steuerpflicht sowie deren wichtigsten Fallgestaltungen und Problemlagen vermitteln:

- I Was ist die sog. Ausländersteuer?
- II Die Änderungen ab 2009
- III Wer muss zahlen? Steuerschuldner und Vergütungsschuldner
- IV Das Berechnen der Steuerschuld
- V Das Verfahren des Steuerabzugs
- VI Freistellung vom Steuerabzug aufgrund von DBA
- VII Was Veranstalter, Agenturen, Verlage und andere Vergütungsschuldner beachten sollten

► **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

müsste also seine in München 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 in Deutschland erhobenen ESt gemeint.

1. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

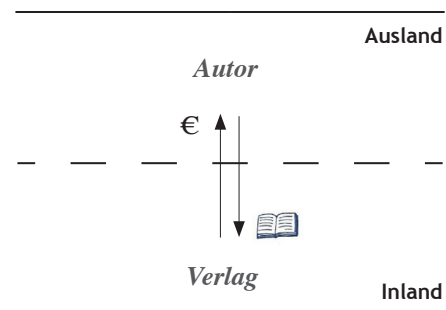
Anknüpfungspunkt der beschränkten (Einkommen-)Steuerpflicht ist nicht die Staatsangehörigkeit, sondern vielmehr das Erzielen von Einkünften im Inland: Wer sich für ein Konzert nur vorübergehend in Deutschland aufhält und dadurch hierzulande Einkünfte erzielt, muss nur das hieraus erwirtschaftete Einkommen der deutschen Einkommensteuer unterwerfen. § 49 EStG spricht daher von der «beschränkten» Steuerpflicht.

Auf die Staatsangehörigkeit kommt es dabei nicht an, die beschränkte Steuer-

pflcht gilt für jeden, der in Deutschland nicht ansässig ist, also auch für deutsche Staatsangehörige, die dauerhaft im Ausland wohnen.

► *siehe Beispiel 1*

Das gleiche gilt, wenn ein Künstler deutschen Boden gar nicht betritt, aber seine künstlerischen Werke hierzulande verwendet, etwa durch einen Verlagsvertrag.



Die aus dieser Verwertung im Inland erzielten Einkünfte sind im Grundsatz in der Bundesrepublik steuerpflichtig (von Verschiebungen durch DBA abgesehen, gerade im Falle von Verwertungsrechten) und unterliegen nach § 50a EStG dem Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner.

► **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 nach § 1 EStG jedoch nicht nur im Vereinigten Königreich, sondern auch in der Bundesrepublik mit seinem Welt-einkommen *unbeschränkt* steuer-

pflichtig. Finanzieller Schaden in diesem Fall: 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.

Den Gegenbegriff zur *beschränkten* Steuerpflicht bildet die *unbeschränkte* Steuerpflicht, die das *weltweit* erzielte Einkommen erfasst und besteuert. Sie gilt nach § 1 EStG für alle, die in der Bundesrepublik einen Wohnsitz oder ihren ständigen Aufenthalt haben.

Maßgebliches Kriterium für die Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ist dabei, ob im Inland ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt besteht oder nicht.

Unbeschränkte Steuerpflicht	Beschränkte Steuerpflicht
§ 1 Abs. 1 EStG	§ 1 Abs. 4 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 (...).»

Der Begriff des Wohnsitzes knüpft keineswegs an einen «Mittelpunkt der Lebensinteressen» an. Es genügt vielmehr, dass eine eigene Wohnung bereitgehalten und nicht nur gelegentlich genutzt wird. Aber auch

ohne einen Wohnsitz gilt die unbeschränkte Steuerpflicht, wenn nämlich der Künstler oder Sportler hierzulande seinen «*gewöhnlichen Aufenthalt*» hat, § 1 Abs. 1 EStG.

► *siehe Beispiel 2*

Details zur Definition der Ansässigkeit finden sich im nachfolgenden Kapitel 2.

Wenn also im Inland weder ein Wohnsitz vorliegt noch der gewöhnliche Aufenthalt besteht, greifen damit für die im Inland erzielten Einkünfte die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht des § 49 ff. EStG.

♦ *Für den inländischen Vergütungsschuldner ist die Frage der Ansässigkeit von hoher Bedeutung, denn nur bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern ist er zum Steuerabzug nach § 50a EStG verpflichtet!* ♦

Da sich gerade Künstler und Sportler zu einer international 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 und Sportler.

	unbeschränkte Steuerpflicht	beschränkte Steuerpflicht
Voraussetzung:	Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt auf dem Gebiet der Bundesrepublik	hierzulande weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt
Bemessungsgrundlage:	Es wird das weltweit erzielte Einkommen in Deutschland besteuert (»unbeschränkt«)	Es werden nur die in Deutschland erzielten Einkünfte besteuert (»beschränkt«)
Steuersatz:	progressiv (§ 50a EStG)	Pauschal (15% bzw. 30 %)
Besonderheiten:	Abzug von Betriebsausgaben, Sonderausgaben etc. möglich, Verlustverrechnung; Existenzminimum ist steuerfrei.	<i>Bruttobesteuerung</i> : idR kein Abzug von Betriebsausgaben, keine Verlustverrechnung; kein Grundfreibetrag etc.

Tabelle 1: Unterschiede von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

2. 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 mit den folgenden Vorteilen:

- ♦ Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben,
- ♦ Ehegatten-Splitting,
- ♦ Existenzminimum ist als Grundfreibetrag von der Besteuerung freigestellt,
- ♦ Anwendung des progressiven Steuertarifs.

Dies alles gilt im Grundsatz nicht bei der beschränkten Steuerpflicht, denn Maßstab für die Besteuerung ist hier nicht die individuelle Leistungsfähigkeit:

- ♦ Betriebsausgaben etc. können im Regelfall der Bruttobesteuerung nicht abgezogen werden,
- ♦ das Existenzminimum ist nicht freigestellt,
- ♦ es gilt ein pauschaler Steuersatz.

Die beschränkte Steuerpflicht fußt damit auf einer pauschalen Besteuerung der Einnahmen (sog. **Bruttobesteuerung**).

► *siehe Tabelle 1*

Inzwischen wurde für Angehörige des EU-/EWR-Raums das starre Prinzip der Bruttobesteuerung ohne Abzug von Betriebsausgaben jedoch gelockert, unter bestimmten Voraussetzungen kann eine **Nettobesteuerung** unter Abzug der Betriebsausgaben gewählt werden; es gilt dann allerdings ein erhöhter Steuersatz von 30%. Außerdem kann der im EU-EWR-Raum ansässige Steuerpflichtige eine **Veranlagung** beantragen, so dass nicht der pauschale Steuersatz, sondern der progressive Steuersatz des § 32a EStG angewendet wird (im Detail dazu siehe Teil B).

Die gravierendste Folge der beschränkten Steuerpflicht in der Variante 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 also sehr klein ausfällt oder gar ein Verlust eingefahren

► **Beispiel 3**

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 Auflistung 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.

wurde, kann der Steuersatz real auch bei weit über 50% liegen. Andererseits kann er bei geringen Kosten auch erheblich unter 50% liegen, 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 €
ESt faktisch:	16,67%	60%

Im Einzelfall kann es - für EU/EWR-Ansässige - bei hohen Betriebsausgaben daher sinnvoll sein, die Nettobesteuerung zu wählen.

II Die 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 im Zuge der Festsetzungsverjährung für bis zu sieben Jahre nachzahlen muss, wird mit den unterschiedlichen Regelungen der jeweiligen Kalenderjahre konfrontiert.

Die wichtigsten Neuerungen werden nachfolgend aufgeführt.

◆ **UNTERHALTENDE DARBIETUNGEN.** 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 auch der nichtkünstlerische Auftritt im Inland in einer Talkshow steuerpflichtig.

► *siehe Beispiel 3*

Steuerschuldner	Vergütungsschuldner
der im Ausland ansässige Künstler bzw. Sportler	der inländische Vertragspartner, der die Vergütung schuldet (Gage, Preisgeld 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.

Tabelle 2: Steuerschuldner und Vergütungsschuldner

- ◆ **REISEKOSTEN.** Reisekosten und Tagelöhner gehören ab 2009 im Grundsatz nicht mehr in die Bemessungsgrundlage.
- ◆ **STEUERSATZ.** Der pauschale Steuersatz für den Regelfall der Bruttobesteuerung wurde von 20% auf 15% gesenkt.
- ◆ **STAFFELUNG AUFGEHOBEN.** Außerdem ist die Staffelung der Steuersätze bei Gagen für Darbietungen zwischen 250 € und 1000 € weggefallen; bis zu einer Bruttogage von 250 € entfällt der Steuerabzug, darüber gilt ein Steuersatz von 15%.
- ◆ **NETTOBESTEUERUNG.** Statt der Bruttobesteuerung können EU-/EWR-Ansässige nun auch die Nettobesteuerung wählen. Dann können Betriebskosten, die mit den erzielten inländischen Betriebseinnahmen in Verbindung stehen, abgezogen werden. Der Steuersatz beträgt dann pauschal jedoch 30% (bzw. 15% bei Körperschaften).
- ◆ **STEUERVERANLAGUNG.** Seit dem VZ 2009 wurde zudem in Folge der EuGH-Rechtsprechung auch die Möglichkeit umgesetzt, eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG). In diesem Rahmen wird auf den Gewinn nicht der o.g. pauschale Steuersatz angewendet, sondern der progressive Steuertarif des § 32a EStG.

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. § 50a EStG verpflichtet vielmehr den inländischen **Vergütungsschuldner**, die Steuer von der Gage einzubehalten und für Rechnung des Künstlers oder Sportlers an das FA abzuführen.

► *siehe Tabelle 2*

► **Beispiel 4**

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 4 000 €. 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.

Der Vergütungsschuldner haftet zudem gegenüber dem FA für die Einbehaltung und Abführung der Steuer, er ist der **Haftungsschuldner**.

Der Anspruch des FA verjährt 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

Das Berechnen der Steuerschuld

Die Steuerschuld zu berechnen, ist für sich genommen nicht schwierig, sobald die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz bekannt sind. Es gibt allerdings eine Reihe Varianten, die zu unterscheiden sind. Bei der vom EStG als Regelfall vorgesehenen Bruttobesteuerung werden alle *Einnahmen* besteuert, es gilt ein pauschaler Steuersatz von 15%. Sollen hingegen im Rahmen der Nettobesteuerung die Betriebsausgaben abgezogen werden (Gewinn als Bemessungsgrundlage), gilt gem. § 50a Abs. 3 EStG ein Steuersatz von 30%. Bei der Nettobesteuerung von Körperschaften gilt aller-

dings wie bei der Bruttobesteuerung ein reduzierter Steuersatz von nur 15%.

Bruttobesteuerung	Nettobesteuerung
Bemessungsgrundlage: alle Einnahmen, Kosten können nicht abgezogen werden	Bemessungsgrundlage: Gewinn, von den Einnahmen werden die Ausgaben abgezogen
Steuersatz: 15 %	Steuersatz: 30 %

Hinzu kommt, dass der Steuersatz auch davon abhängt, ob eine Bruttovergütung vereinbart wurde (die Steuer wird von der Gage abgezogen) oder aber eine Nettovergütung (der Vergütungsschuldner zahlt dann die Gage in voller Höhe aus und muss die anfallende Steuer aus eigener Tasche tragen).

► *siehe Beispiel 4*

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

- ♦ ob die Einnahmen besteuert werden sollen oder der Gewinn (Brutto- oder

► **Beispiel 5**

Ein im Ausland ansässiger deutscher Tennisspieler erhält für die Teilnahme an einem inländischen Turnier ein Startgeld in Höhe von 10 000 € und eine Siegprämie von 20 000 € (jeweils brutto). Da es sich bei dem Auftritt bei dem Turnier um eine inländische sportliche Darbietung handelt, unterliegen die Einkünfte nach § 50a EStG dem Steuerabzug:

Der Veranstalter berechnet den Steuerabzug folgendermaßen:

1. Bemessungsgrundlage
Einnahmen: 30 000 €
 2. effektiver Steuersatz
bei Bruttovergütung: 15,825 %
 3. Berechnung
 $30\,000\text{ €} \times 15,825\% = 4\,747,50\text{ €}$
- Der Veranstalter muss also 4 747,50 € an das FA abführen.

Nettobesteuerung, dies betrifft die Bemessungsgrundlage),

- ♦ ob eine Nettovergütung oder eine Bruttovergütung vereinbart wurde (dies betrifft den Steuersatz).

Die Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettovergütung darf also nicht verwechselt werden mit der Unterscheidung von Brutto- und Nettobesteuerung.

Bruttovergütung	Nettovergütung
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.

1. Bruttobesteuerung als Regelfall

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 a) und dem pauschalen Steuersatz (unten b).

Die Steuerschuld errechnet sich dann nach der folgenden Formel:

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

a) 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.

Ab VZ 2009 zählen gem. § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG aber vom Vergütungsschuldner übernommene oder ersetzte Reisekosten nur insoweit zu den Einnahmen, als die Auslagen die tatsächlichen Kosten übersteigen; werden die Reisekosten also exakt erstattet (oder werden etwa das Hotel und der Flug direkt vom Vergütungsschuldner gebucht und bezahlt), wird auf diese Beträge keine ESt fällig.

► **Beispiel 6**

Ein in den USA lebender Musiker erhält von einem inländischen Veranstalter eine Vergütung von 10 000 €. Die Berechnung der einzubehaltenden und an das FA abzuführende ESt im Rahmen einer Bruttobesteuerung sieht dann folgendermaßen aus:

	Bruttovergütung	Nettovergütung
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 Veranstalter	10 000,00 €	11 880,00 €

b) Steuersatz

Beim Steuersatz ist, wie schon erwähnt, zu unterscheiden, ob eine Bruttovergütung (Künstler trägt die Steuerlast) oder Nettovergütung (Vergütungsschuldner trägt die Steuerlast) vereinbart wurde.

(1) Bruttovergütung

Der Steuersatz beläuft sich bei einer Bruttovergütung gem. § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG auf 15 %.

Wenn ein im Ausland lebender Musiker für einen Auftritt in Deutschland also eine Bruttogage von 1 000 € erhält, errechnet sich die Steuerschuld also recht einfach:

$$1\,000\text{ €} \times 15\% = 150\text{ €}$$

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

$$150\text{ €} \times 5,5\% = 8,25\text{ €}$$

Die **Steuerschuld** beläuft sich damit auf:

$$150\text{ €} + 8,25\text{ €} = 158,25\text{ €}$$

Um die Berechnung zu vereinfachen, kann man den Vomhundertsatz für die ESt und für den SolZ zusammenfassen. Es ergibt

sich dann ein effektiver Steuersatz für die ESt einschließlich des SolZ von 15,825 %.

► *siehe Beispiel 5*

(2) Nettovergütung

Im Falle einer Nettovergütung ist die Gage effektiv höher als im Falle der Bruttovergütung, weshalb die Bemessungsgrundlage eigentlich nach oben anzupassen wäre. Um die Berechnung des Steuerabzugs einfach zu halten, kann jedoch auch der Steuersatz entsprechend hochgesetzt werden; außerdem muss der SolZ berücksichtigt werden, so dass sich ein vom nominellen abweichender *effektiver* Steuersatz ergibt.

pauschaler Steuersatz

	nominell	effektiv (ESt incl. 5,5 % SolZ)
	Bruttovergütung	Nettovergütung
15 %	15,825 %	18,80 %

Die Anwendung der Werte aus der Tabelle wird an folgendem Beispiel erläutert:

► *siehe Beispiel 6*

► **Beispiel 7**

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

des Staffelsteuersatzes fällt in diesem Beispiel keine Steuer an. Der Vergütungsschuldner muss keinen Steuerabzug vornehmen, aber dennoch die Steueranmeldung - eben von 0 % - beim FA durchführen.

(3) Milderungsregelung bei Gagen bis 250 €

Um die Steuerbelastung bei geringen Gagen für Liveauftritte zu verringern, wurde 2003 ein Stufentarif speziell für Einkünfte aus dem *Ausüben von Darbietungen* eingeführt. Dieser Stufentarif wurde zwischenzeitlich wieder geändert, seit dem Veranlagungszeitraum 2009 gibt es nun zwei Stufen:

Steuersatz für die ESt (ohne SolZ)			
allgemein		bei Darbietungen	
pauschal	15%	Brutto-Einnahmen:	
		bis 250 €	kein Abzug
		über 250 €	15%

Eine **Darbietung** ist eine «unterhaltende Präsentation» vor Publikum, also etwa der Auftritt eines Sängers, eines Schauspielers oder eines Tänzers (zur genauen Definition siehe Teil B).

► *siehe Beispiel 7*

Diese Begünstigung gilt nur für das Ausüben von Darbietungen, nicht auch für das Verwerten von Darbietungen.

b) Nettobesteuerung mit Abzug von Ausgaben

Die pauschale Bruttobesteuerung ohne Möglichkeit, die Kosten steuermindernd geltend machen zu können, wurde vom EuGH 2003 und 2006 als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gewertet (Entscheidungen Gerritse und Scorpio). Es musste daher für EU-/EWR-Ansässige u.a. 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.

► *siehe Beispiel 8*

An den Abzug von Betriebsausgaben sind jedoch einige Voraussetzungen geknüpft. Insbesondere muss es sich beim Steuerpflichtigen um einen EU-/EWR-Bürger (oder ein solches Unternehmen) handeln, der in einem EU-EWR-Staat ansässig ist (zu den Details siehe Teil B).

► **Beispiel 8**

Eine Musiker-GbR erhält für 5 Konzerte eine Bruttogage vom Veranstalter von 4 000 €. Die Gruppe selbst hat nachgewiesene Kosten für Anreise und andere Aufwendungen von 2 800 €. Bei einer **Bruttobesteuerung** ergäbe die ESt mit 15 % einen Betrag von 600 €. Bei einer **Nettobesteuerung** läuft die Berechnung folgendermaßen:

Bruttogage:	4 000 €
- eigene Ausgaben:	2 800 €
= Gewinn:	1 200 €
ESt. + SolZ (31,65 %):	379,80 €

Die Steuerlast beträgt bei einer Nettobesteuerung der Bruttovergütung damit 379,80 €. Der Vergütungsschuldner zahlt 4 000 - 379,80 = 3 620,20 € an die Musiker aus.

V Das Verfahren des Steuerabzugs nach § 50a EStG

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 für jedes Kalenderquartal an sein Betriebsstätten-FA melden und den Betrag abführen. Für das Meldeverfahren gibt es Formularvordrucke, die zu verwenden sind; zudem ist inzwischen die elektronische Übermittlung an das FA vorgeschrieben.

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.

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 - soweit die

Voraussetzungen erfüllt sind - entweder die Nettobesteuerung gewählt oder eine Erstattung der zuviel abgeführten Steuer beantragt werden.

VI Freistellung vom Steuerabzug aufgrund von DBA

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 (Doppelbesteuerungsabkommen, 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 beim Auftrittsstaat. Einkünfte aus einer

Verfahren	Freistellung im Vorfeld	Nachträgliche Erstattung
Norm	§ 50d Abs. 2 EStG	§ 50d Abs. 1 S. 3 EStG
Wirkung	Der Vergütungsschuldner muss den Steuerabzug nicht vornehmen; die Freistellungsbescheinigung des BZSt muss dafür aber <i>vor der Auszahlung der Gage</i> vorliegen.	Der Vergütungsschuldner muss den Steuerabzug zunächst vornehmen und kann nachträglich im Namen des Künstlers die Erstattung beantragen.

Tabelle 3: Freistellungs- und Erstattungsverfahren im Vergleich

selbständigen *werkschaffenden* Tätigkeit, etwa eines Regisseurs, werden dagegen in dessen Wohnsitzstaat besteuert.

darbietende Künstler	werkschaffende Künstler
Schauspieler, Sänger, Tänzer	Regisseure, Komponisten, Choreografen
Vergütungsschuldner muss Steuerabzug vornehmen, Besteuerungsrecht liegt im Inland	ab VZ 2009 kein Steuerabzug mehr nötig, Besteuerungsrecht idR beim Wohnsitzstaat

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 der Gage und
- ♦ die nachträgliche **Erstattung** der bereits abgeführten Steuer.

Der Steuerabzug darf bei einem Freistellungsantrag jedoch nur dann unterbleiben, wenn die Bescheinigung des BZSt beim Auszahlen der Gage schon vorliegt.

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 zudem 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.

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 9**

Eine inländische Künstleragentur vereinbart mit einem inländischen Veranstalter eine Gesamtgage von 10000 €. Sie hat einen eigenen Vertrag mit dem Künstler und schuldet ihm eine Bruttogage von 8000 €. 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 8000 € zahlen. Die von der Künstleragentur abzuführende ESt incl. SolZ beträgt dann 15,825 % auf 8000 € = 1266 €, sie zahlt 6734 € an den Künstler aus.

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. Durch die sog. Festsetzungsverjährung beträgt der Zeitraum, innerhalb dessen ein FA beim Vergütungsschuldner die ESt per Haftungsbescheid noch geltend machen kann, rückwirkend sieben Kalenderjahre.

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 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 9*

Dies gilt auch für das Verwaltungsverfahren, denn viele Anträge kann formal nur der Künstler oder Sportler stellen. Entsprechend muss sich der Vergütungsschuldner eine Vollmacht ausstellen lassen, will er etwa eine Freistellung vom Steuerabzug beim BZSt beantragen.

Wann auch im Ausland ansässige Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet sind und wann eine doppelte Besteuerung bei Vertragsketten in Frage kommt, erfahren Sie in Kapitel 4 ab Seite 42.

BESTELLUNG

Verlag Kunst Medien Recht

Herderstraße 8-10

24116 Kiel

per Telefax: (0431) 6 96 75 03

Hiermit bestellen wir zum vergünstigten **Subskriptionspreis** das folgende Buch:

Andri Jürgensen

Praxishandbuch «Ausländersteuer»

Die beschränkte Steuerpflicht selbständiger Künstler und Sportler
nach § 49 EStG und der Steuerabzug nach § 50a EStG

17x24 cm. Hardcover, Fadenheftung. XX, 188 Seiten. 68 €.

Verlag Kunst Medien Recht, ISBN 978-3-937641-02-7

Erscheint Mitte März 2013

Subskriptionspreis bei Bestellung bis 28.2.2013: 54,- € inkl. USt. und
inkl. Versand

Unsere Kontaktdaten:

Firma: _____

Name: _____

Vorname: _____

Straße: _____

PLZ, Ort: _____

email: _____

Firmenstempel:

Ort, Datum: _____

Unterschrift: _____