

Dick Molenaar, Rotterdam und Dr. Harald Grams, Bielefeld¹

Die Illusion der gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern²

Eine zu erschließende Steuerquelle sollte zum einen an der Leistungsfähigkeit, zum anderen aber auch daran ausgerichtet sein, ob nach Abzug der Verwaltungskosten für den Staat und den Steuerpflichtigen „etwas übrig bleibt“. Ist das nicht der Fall, stellt sich die Steuerquelle selbst in Frage.

1. Einleitung

Im internationalen Geschäft ist es bei Auftritten ausländischer Künstler und Sportler üblich, diese besondere Gruppe von Steuerschuldern vom Quellenstaat durch Steuerabzug von den Einnahmen für fällige Steuern steuerlich zu erfassen (Bruttobesteuerung). Es ist ihnen dabei weder möglich, Betriebsausgaben bereits bei der Steuererhebung geltend zu machen, noch wird ihnen in einer Reihe von Ländern das Recht zugestanden, nach Ablauf des Kalenderjahres eine Einkommensteuererklärung einzureichen, um dadurch überzahlte Steuern zur Erstattung zu bringen. Insofern wird vom allgemein für Ansässige gültigen Vorauszahlungsverfahren auf Nettobasis mit anschließendem Veranlagungsverfahren abgewichen. Dieser Umstand kann dazu führen, dass sie Probleme bei der Steueranrechnung im Wohnsitzstaat bekommen, wenn die im Ausland anfallende Steuer – bezogen auf das tatsächliche Nettoergebnis –, bedingt durch eine Übermaßbesteuerung im Tätigkeitsstaat höher ist als die tatsächlich zu zahlende inländische Einkommensteuer. Vor diesem Hintergrund beinhaltet die Annahme vieler, dass Künstler und Sportler über die Grenze hinweg gerecht besteuert werden, einen Trugschluss, denn das im Wohnsitz- als auch im Tätigkeitsstaat verankerte nationale und internationale Steuerrecht führt für sie zu keinem angemessenen Ergebnis, worauf später im Detail eingegangen wird.

Diese Praxis wird in Übereinstimmung mit völkerrechtlichen DBA angewendet, wonach die Besteuerung der Künstler und Sportler primär dem Auftrittsland zugewiesen wird. Die OECD unterstützt diese allgemeingültige Regel durch den im Musterabkommen verankerten Art. 17 OECD-MA; auch die USA folgen diesem Ansatz in ihrem US-Musterabkommen von 1996. Gemäß dem OECD-Bericht von 1987³ ist Art. 17 OECD MA als eine der Steuerumgehung entgegenwirkende Regelung anzusehen, denn sie soll verhindern, dass:

- a. Künstler und Sportler, die sehr viel reisen und ihren Wohnsitz in einer Steueroase unterhalten, Einkünfte erzielen, ohne in irgendeinem Land Steuern darauf zu entrichten, und
- b. es soll dem Umstand entgegengewirkt werden, dass Künstler und Sportler ihr ausländisches Einkommen in ihrem Heimatland nicht steuerlich erklären.

Obwohl durch die jeweilig getroffene zwischenstaatliche Verteilungsregelung in DBA vom normalen System der Besteuerung abgewichen wird, erscheint die Quellenbesteuerung vordergründig vernünftig. Durch diese Form der Steuererhebung wird sichergestellt, dass jeder Künstler und Sportler einen Anteil seiner Einkünfte zumindest an eine Staatskasse entrichtet. Leider treten in der Praxis jedoch Probleme durch überproportionale Besteuerungen in bestimmten Fallkonstellationen auf. Dieser Ansatz wird an dem folgenden einfachen Beispiel verdeutlicht⁴:

Ein deutscher Künstler tritt in Spanien auf und erhält dafür eine Bruttvergütung von € 25 000. Der Steuereinbehalt für Ausländer beträgt in Spanien 25 % (von den Einnahmen). Die Ausgaben während der Tournee

belaufen sich auf 60 % der Einnahmen (= € 15 000). Der deutsche Künstler ist ein besser Verdienender. Er zahlt Einkommensteuer in Deutschland zu einem durchschnittlichen Steuersatz von 40 %⁵; der spanische Quellensteuersatz beträgt wegen der Steuererhebung von den Einnahmen bezogen auf den tatsächlichen Gewinn von € 10 000 ca. 62,5 %. Daraus abgeleitet ergibt sich folgende Berechnung:

Spanischer Steuereinbehalt: 25 % × € 25 000 =	€ 6250
deutsche Einkommensteuer:	
Bruttoeinkünfte – 60 % Ausgaben = € 10 000 Gewinn × 40 % =	– 4000
Übermaßbesteuerung/fehlende Steueranrechnung	€ 2250.

2. Besteuerung der international tätigen Künstler und Sportler; die geschichtliche Entwicklung

Die besonders ausgestalteten Regeln zur Besteuerung internationaler Künstler und Sportler wurden auf internationaler Ebene erstmals im Entwurf des OECD-MA von 1963 aufgenommen. Damals wurde in Art. 17 OECD-MA die Grundstruktur festgelegt, wonach das Recht zur Besteuerung des Auftrittseinkommens von Künstlern und Sportlern primär dem Auftrittsland (wenn auch nicht ausschließlich) zugewiesen wird, wobei die eigentlich vorrangigen Bestimmungen des Art. 7 OECD-MA (Geschäftsgewinne) und Art. 15 OECD-MA (Dienstleistungen) außer Kraft gesetzt wurden.

1977 wurde Art. 17 OECD MA durch einen zweiten Absatz erweitert. Dadurch sollte sichergestellt werden, dass auch in dem Fall, in dem einer anderen Person als dem Künstler oder Sportler selbst das Honorar für den Auftritt zivilrechtlich zusteht, der Quellenstaat immer noch das Recht zur Besteuerung behält. Top-Künstler und Sportler waren nämlich dazu übergegangen, „Verleihfirmen“ zu gründen und in die vertragliche Abwicklung einzuschalten, deren Anteilseigner oftmals sie selbst waren. Diese Gesellschaften waren vermehrt in Steueroasen ansässig und kamen durch die vertragliche Gestaltung in den Genuss weißer Einkünfte. Viele Länder konnten durch eine solche „Star-Gesellschaft“ mit Hilfe ihrer nationalen Gesetzgebung nicht auf das eigentliche Künstlereinkommen „durchgreifen“ und verloren im Ergebnis das Recht zur Besteuerung. Der neue Art. 17 Abs. 2 OECD-MA stellte damit eine Sondermaßnahme zur Bekämpfung dieser Steuerumgehungsformen dar.

Weitere Bedenken wurden im OECD-Bericht von 1987 vorgebracht. Dieser empfahl, dass der Rahmen des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA auf sämtliche Personen, die Honorare für Auftritte von Künstlern oder Sportlern entgegennehmen, aus-

¹ Dick Molenaar ist Partner der Steuerberatungsfirma All Arts Tax Advisers in Rotterdam, Niederlande; der Mitautor Dr. Harald Grams ist Partner in der Steuerberatungs- und Rechtsanwalts-gesellschaft Grams und Partner, Bielefeld und Köln.

² Der Artikel erschien sinngemäß zuerst in englischer Sprache. Er wurde von Dick Molenaar verfasst und lautet: „The Illusions of International Artist and Sportsman Taxation“ in der Festschrift: „A Tax Globalist, Essays in Honor of Maarten J. Ellis“ Eds. Henk van Arendonk, Frank Engelen und Sjaak Jansse, IBFD, Amsterdam, 2005, 90.

³ „Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen“, in *Issues in International Taxation*, No. 2 (Paris: OECD, 1987).

⁴ Weitere Beispiele siehe Molenaar, ET 2002, 149.

⁵ Sollte der Künstler über eine juristische Person agieren, läge der Körperschaftsteuersatz bei 25 % des Nettoergebnisses und die übermäßige Besteuerung würde steigen.

AUFsätze

gedehnt werden sollte. Diese Empfehlung wurde später in der Ergänzung des offiziellen Kommentars zum OECD-MA von 1992 übernommen. Demzufolge unterliegt nicht nur das Einkommen des einzelnen Künstlers oder Sportlers selbst, sondern auch der Gewinn der eigenständigen juristischen Person der Besteuerung nach Art. 17 OECD-MA. Dieser Ansatz gilt unabhängig davon, ob der Künstler der Eigentümer oder Gesellschafter ist oder am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist. Durch diese Abänderung im Kommentar wurde jede Möglichkeit der Umgehung einer Quellenbesteuerung des Auftrittseinkommens beseitigt.

Drei Länder (Kanada, USA und die Schweiz) gaben Einschränkungen zu diesem geänderten Rechtsverständnis ab. In dem OECD-Bericht von 1987⁶ und dem Kommentar von 1992–2003⁷ ließen sie festhalten, dass Art. 17 Abs. 2 OECD-MA ihrer Meinung nach nur in den im Kommentar von 1977 erwähnten Missbrauchsfällen angewendet werden sollte. Die USA haben dieses in ihrem eigenen Musterabkommen von 1996 in die Praxis umgesetzt. Es gilt danach der modifizierte US-amerikanische Abkommensgrundsatz, dass Art. 17 Abs. 2 OECD-MA angewendet werden soll, wenn wegen bestehender Umgehungsabsicht der Künstler oder Sportler an den Gewinnen dieser anderen Person direkt oder indirekt beteiligt ist. Bei fehlender Gewinnbeteiligung unterliegen allein die Gehälter der Künstler oder Sportler nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA der Besteuerung im Quellenstaat⁸.

Losgelöst von diesen Vorbehalten haben die meisten Länder die Anti-Steuerumgehungsregel des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA jedoch ohne Begrenzung in ihre bilateralen Steuerabkommen übernommen. Die unterschiedliche Handhabung in der Praxis der Steuerabkommen in den verschiedenen Ländern führt zu der Frage: Was ist gerecht und notwendig im Hinblick auf Art. 17 Abs. 2 OECD-MA – der begrenzte Ansatz des US-MA von 1996/altes OECD-MA von 1977 oder der unbegrenzte Ansatz des OECD-Berichts von 1987/neues OECD-MA von 1992–2003⁹?

3. Der Ansatzpunkt nationaler Steuerregelungen

Nationale Steuerbestimmungen sind für ausländische Künstler und Sportler in der Praxis häufig belastender als bezogen auf Inländer. Die von den unterschiedlichen Ländern angewandten Systeme der Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern sind in verschiedenen Punkten zu kritisieren:

- Kosten werden bei der Steuererhebung ausgeklammert und sind deshalb nicht bereits an der Quelle zur Bestimmung einer niedrigeren steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar,
- Zahlungen, die an Dritte und nicht an den Künstler oder Sportler selbst geleistet werden, sind neben den Künstlerhonoraren selbst, ebenfalls ohne Abzug der Kosten, steuerpflichtig; es tritt ein Kaskadeneffekt ein, der sich verschärft, wenn mehrere Vertragspartner hintereinander geschaltet werden¹⁰,
- der sich tatsächlich bezogen auf das Nettoergebnis ergebende Steuersatz für die Ertragsteuer ist für nichtansässige Künstler und Sportler oftmals höher als der durchschnittliche Steuersatz für einheimische Steuerpflichtige,
- am Ende des Steuerjahres wird der beschränkt steuerpflichtige Künstler oder Sportler vom Veranlagungsverfahren ausgeschlossen, da die Quellensteuer als finale Steuer angesehen wird.

Nachstehend stellen sich die jeweiligen nationalen Steuersysteme für Künstler und Sportler in den unterschiedlichen Staaten auszugsweise wie folgt dar:

	Quellensteuer	Abzug von Kosten/Quelle	Steuersatz	Jahresveranlagung
Australien	Ja	Ja	29–47 %	Ja
Belgien	Ja	Nein	18 %	Nein
Brasilien	Ja	Nein	25 %	Nein
Deutschland	Ja	Nein	21 %	Nein
Dänemark	Nein			Nein
Estland	Ja	Nein	15 %	Nein
Frankreich	Ja	Nein	15 %	Ja
Finnland	Ja	Nein	15 %	Nein
Griechenland	Ja	Nein	15–20 %	Nein
Großbritannien	Ja	Ja	23–40 %	Ja
Island	Ja	Nein	12,7 %	Nein
Italien	Ja	Nein	30 %	Nein
Irland	Ja	Ja	20 %	Nein
Japan	Ja	Nein	20 %	Nein
Kanada	Ja	Ja	15 %	Ja
Litauen	Ja	Nein	15 %	Nein
Luxemburg	Ja	Nein	10 %	Nein
Mexiko	Ja	Nein	25 %	Nein
Neuseeland	Ja	Ja	20 %	Ja
Norwegen	Ja	Ja	15 %	Nein
Portugal	Ja	Nein	25 %	Nein
Österreich	Ja	Nein	20 %	Ja
Russland	Ja	Nein	30 %	Nein
Schweden	Ja	Nein	15 %	Nein
Schweiz	Ja	Nein	7–32 %	Nein
Slowenien	Ja	Nein	15 %	Nein
Slowakei	Ja	Nein	25 %	Nein
Spanien	Ja	Nein	25 %	Ja
Südafrika	Ja	Nein	18–40 %	Nein
Südkorea	Ja	Nein	20 %	Nein
Tschechien	Ja	Nein	25 %	Nein
Ungarn	Ja	Ja	40 %	Ja
USA	Ja	Ja	30 %	Ja

4. Gleichbehandlung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft; das Arnoud Gerritse-Urteil des EuGH vom 12. 6. 2003, C-234/01

Der zuvor dargestellte Überblick verdeutlicht, dass insbesondere Staaten aus dem europäischen Raum – mit Ausnahme der Niederlande und Großbritannien – den Ausgabenabzug und die Jahresveranlagung in ihren Steuersystemen nicht durchgängig gestatten. Dass diese Umstände Auswirkungen auf die Mobilität im Bereich der Kultur und der Sportveranstaltungen haben, dürfte auf der Hand liegen; eine Studie im Auftrag der Europäischen Kommission hat ergeben, dass die in den meisten Mitgliedsstaaten durchgeführte Bruttobesteuerung als auch das System der Finalbesteuerung Tourneen von Künstlern (und Sportlern) in der Europäischen Gemeinschaft behindern. Es wurde festgestellt, dass diese Mechanismen (Steuer-)Hindernisse für den Zugang zu den Märkten in anderen Mitgliedsstaaten aufbauen¹¹. Daher hat das Urteil des EuGH in der Rechtssache des niederländischen Schlagzeugers *Arnoud Gerritse*¹² niemanden wirklich über-

6) Abs. 90 des OECD-Berichts von 1987.

7) Abs. 16 des OECD Kommentars von 1992–2003 zu Art. 17.

8) Abs. 233–239 der technischen Erklärungen zum US-MA von 1996, in: *Materials on International & EC Tax Law 2001/2002*, S. 496 f.

9) Siehe zum unbegrenzten Ansatz Beispiele bei *Molenaar/Grams*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2002, 500.

10) *Maßbaum*, in: H/H/R, EStG, KStG, § 50a EStG, Rn. 132 m. w. N.

11) Siehe unter III („Taxation“) des Berichts „Study on the Mobility and Free Movement of People in the Cultural Sector“ der Universität Paris im Auftrag der Europäischen Kommission (April 2002).

12) EuGH v. 12. 6. 2004, C-234/01, *Arnoud Gerritse*, IStR 2003, 460 mit Anm. *Grams/Molenaar*, siehe auch *Molenaar/Grams*, ET 2003, 381 und Stellungnahme der CFE ET, 2004, 184.

AUFsätze

rascht¹³. Der Gerichtshof stellte darin nämlich allgemein gesehen fest, dass Art. 49 EG dem System der Bruttobesteuerung entgegenstehe. Der EuGH sah in der Versagung des Betriebsausgabenabzugs eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung i. S. der zuvor genannten Regelung.

Nicht nur Deutschland, sondern, was die zuvor genannte Auflistung zeigt, auch andere Mitgliedstaaten müssen sich dem Grunde nach in Anerkennung der Entscheidung *Gerritse* des EuGH dazu veranlasst sehen, ihr System der Besteuerung der nicht ansässigen Künstler und Sportler gemeinschaftskonform umzugestalten. Im Verfahren *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*¹⁴ dürfte mit einer Klarstellung des EuGH dahin gehend zu rechnen sein, ob der Abzug der Betriebsausgaben bereits an der Quelle oder aber erst nachgelagert zu gewähren ist. Jedenfalls hat sich die Europäische Kommission im Rahmen dieses Verfahrens eindeutig für einen Betriebsausgabenabzug bereits an der Quelle ausgesprochen und unter dem 13. 10. 2004 zusätzlich ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet¹⁵.

5. Die Bedeutung des Betriebsausgabenabzugs

Eine Künstlertournee ist ein sehr kostenträchtiges Unterfangen. Es fallen Kosten wie folgt an:

- Reise- und Hotelkosten: Busse, LKWs, Flüge, Hotels, Essen und Getränke für alle beteiligten Personen (Künstler und Crew);
- Ausrüstung: Ton, Licht, Bühnentechnik, Instrumente, Bekleidung und bei größeren Veranstaltungen Video und Lasertechnik;
- Begleitpersonal: Ton- und Lichttechniker, Roadies, Tourmanager, Tourbuchhalter, Fahrer und Sicherheitspersonal;
- Agenten und Manager, die die Veranstaltungen planen und diese an die Karriereentwicklung des Künstlers oder Sportlers anpassen;
- Verschiedenes: Verwaltung, Rechtsberatung, Versicherungen, Proben und Vorkosten.

Die nachfolgenden Einzelwerte der tatsächlichen durchschnittlichen Ertragssituation wurden in den Niederlanden in erster Linie aus der Tourneebuchführung von amerikanischen und britischen Pop-Künstlern entnommen, die jeweils einen oder mehrere Auftritte in den Niederlanden hatten, aber auch von klassischen Orchestern und von Theater- und Tanzgruppen erfragt. Die Daten ergaben sich aus in den Niederlanden eingereichten Anträgen auf Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten; sie wurden durch eine Abteilung eines spezialisierten Finanzamtes¹⁶ überprüft und von diesem behördlich anerkannt. Die Daten decken etwa 40–50 % der gesamten Auftritte von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern in den Niederlanden in den Jahren 2001–2003 ab. Die Ergebnisse sind uneingeschränkt auf die anderen europäischen Staaten übertragbar, denn die Ausgabenbelastung wurde bezogen auf die Niederlande regelmäßig anteilmäßig aus Gesamtkosten von Europatourneen abgeleitet. Es zeigen sich folgende signifikante Eckdaten (in Millionen Euro)¹⁷:

	2001	2002	2003	Gesamt
Anträge	415	579	611	1605
Anzahl der Auftritte	677	891	930	2498
Honorare	16,5 100 %	14,8 100 %	15,3 100 %	46,6 100 %
Ausgaben	-11,9 -72 %	-11,8 -80 %	-11,0 -72 %	-34,8 -74 %
Gewinn	4,6 28 %	3,0 20 %	4,3 28 %	11,8 26 %

Es ist interessant zu erkennen, dass die durchschnittliche Kostenbelastung mit 74 %¹⁸ bezogen auf die Einnahmen unerwartet hoch liegt. Deutschland hat in seinen Bruttoquellensteuer-

satz einen pauschalen Kostenansatz von nur 50 % eingearbeitet¹⁹, eine Größenordnung also, die von den realen Tatsachen weit entfernt liegt. Die niederländische Regierung hat für ihre neueste Bewertung des niederländischen Besteuerungssystems für Künstler und Sportler im Jahr 2002 eine eigene Kostenuntersuchung durchgeführt und einen Durchschnittssatz von 64 % ermittelt²⁰. Die Unterschiede können im Ansatz der indirekten Kosten liegen.

Es befremdet, dass die OECD es für nicht opportun erachtet, im offiziellen Kommentar zum OECD-MA auch Bestimmungen über den Ausgabenabzug vorzuschlagen. In § 10 des offiziellen Kommentars zu Art. 17 OECD-MA wird der Ausgabenabzug für Auftritte zwar angesprochen, dort heißt es auszugsweise wörtlich:

„Der Artikel sagt nichts darüber aus, wie die betreffenden Einkünfte zu bemessen sind. Es ist Sache der innerstaatlichen Gesetzgebung der Vertragsstaaten, über die Abzugsfähigkeit von Ausgaben zu befinden. Die innerstaatlichen Rechte sind in diesem Punkt unterschiedlich; einige sehen Abzugsteuern vor, die mit einem niedrigeren Satz von den an den Künstler oder Sportler gezahlten Bruttobeträgen zu erheben sind.“

Viele Länder folgen dieser Empfehlung und erheben die jeweilig endgültige Steuer im Wege des Steuerabzug, wie gezeigt, von den Einnahmen, halten dabei aber zugleich in Abweichung zur Empfehlung im Kommentar den Abzugssteuersatz relativ hoch um zu verhindern, dass Künstler und Sportler mit geringen Ausgaben zu niedrig besteuert werden. Prof. Daniel Sandler²¹ hat dies 1995 anlässlich des IFA-Kongresses in Cannes in seiner Einleitung zum Seminar D § 10 des Kommentars ausdrücklich verteidigt. Er stellte die Behauptung auf, dass es für Länder schwierig sein könnte, die Ausgaben für Auftritte zu berechnen. Die in Großbritannien und den Niederlanden, aber auch in anderen Staaten durchgeführte Praxis der Nettobesteuerung zeigt jedoch, dass Sändlers Annahme unrichtig ist. Diese Länder haben mit ihren Systemen gute Erfahrungen gemacht und ermöglichen die Steuerreduktion innerhalb eines Zeitraums von höchstens vier Wochen. Aber auch das in Deutschland über § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG verankerte „vereinfachte Erstattungsverfahren“, in dem nachgelagerte Nettoberechnungen möglich sind, verdeutlicht die grundsätzlich bestehende Möglichkeit einer nettoorientierten Besteuerung.

Manche Länder haben eigenständig zur Minderung der tatsächlichen Belastung an der Quelle einen Schwellenwert für die steuerliche Erfassung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern mit geringeren Honoraren eingeführt. Wird der Schwellenwert nicht überschritten, ist keine Steuer zu erheben. In Großbritannien liegt dieser Wert bei £ 1 000 pro Gruppe pro Show, in den Niederlanden bei € 136 pro Künstler pro Show, in Belgien bei gleichen Bedingungen bei € 400 und in Deutschland

13) S. wegen der Umsetzung in Deutschland kritische Anmerkungen von Cordewener, IStR 2004, 109.

14) BFH v. 28. 4. 2004, I R 39/04, IStR 2004, 583 mit Anm. Grams (Az. EuGH C-290/04).

15) IStR-Länderbericht Heft 21/2004, 1.

16) Die Abteilung gehört dem *Belastingdienst Buitenland* in Heerlen an. In Großbritannien ist die *Foreign Entertainers' Unit* in Merseyside für Entlastungen an der Quelle zuständig.

17) Es würden nur Zahlen von Künstlern verwandt, da keine zuverlässigen Zahlen für Sportler zu erlangen waren.

18) In einer früheren Untersuchung für die ersten 8 Monate des Jahres 2001 kamen die Autoren zu dem Ergebnis, dass die Ausgaben im Schnitt bei ca. 76 % der Einnahmen liegen, Molenaar/Grams, Intertax 2003, 198.

19) Heinicke, in: Schmidt, EStG, § 50a, Rn. 12.

20) Siehe Schreiben an die Zweite Kammer (Brief der Zweiten Kammer des Niederländischen Parlaments) v. 12. 5. 2004, WDB 2004-00270M.

21) Seminar D des 49. IFA Kongresses in Cannes, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 20d (Den Haag: Kluwer Law International, 1995).

AUFsätze

bei € 250 pro Künstler pro Show. Die USA streben in ihren bilateralen DBA einen Mindestwert an, bis zu dem das Besteuerungsrecht allein den USA zusteht. Das US-MA von 1996 legt diesen Schwellenwert auf \$20 000 pro Künstler pro Jahr fest; hiervon wird aber in vielen Abkommen nach unten abgewichen (z. B. Australien \$10 000, Belgien \$3 000, Kanada \$15 000, Frankreich \$10 000, Italien \$12 000, die Niederlande \$10 000, Spanien \$15 000 und Schweden \$6 000).

In dem Revisionsverfahren des Herrn *Arnoud Gerritse* vor dem BFH (I R 87/03) könnte die Frage von Relevanz sein, ob er als Niederländer einen gemeinschaftsrechtlichen Anspruch auf Meistbegünstigung dahin gehend hat, dass er sich auf den Schwellenwert des Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland-USA i. H. von \$20 000 berufen kann, obwohl er selbst von dem DBA gar nicht betroffen ist (Anspruch auf Meistbegünstigung). Sollte diese Frage bejaht werden, käme es auf die in seinem Verfahren vor dem Finanzgericht Berlin²² aufgeworfene Rechtsfrage der Anerkennung von Kosten als auch auf die Frage der Gewährung des Grundfreibetrages im Ergebnis nicht mehr an.

6. Steueraufkommen des Staates und administrative Kosten

Aus Veröffentlichungen ist – soweit bekannt – nicht erkennbar, ob das Steueraufkommen der jeweiligen Staaten bezogen auf die beschränkt steuerpflichtigen Künstler und Sportler für die Auftrittslande bedeutsam ist. Bruttohonorare für Auftritte, Start- und Preisgelder sind zwar oftmals hoch und suggerieren einen „ordentlichen“ Gewinn. Auf Grund dieser Suggestion wird klar, dass die beteiligten Länder „ein Stück vom Kuchen“ abbekommen wollen.

In Abschn. 5 haben wir jedoch herausgearbeitet, dass die Ausgaben der nichtansässigen Künstler (und Sportler) überproportional hoch sind (im Durchschnitt mindestens 64 %–74 % der Einnahmen), so dass es als gerechter anzusehen ist, in jeder Phase der Besteuerung ausschließlich den Gewinn zu besteuern, d. h. das tatsächliche Nettoeinkommen der Künstler und Sportler aus ihren persönlich vor Publikum ausgeübten Aktivitäten.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Künstlerbesteuerung wurden in den Niederlanden interessante Zahlen veröffentlicht²³. Diese stellen sich im Detail wie folgt dar (in Mio. Euro):

Steueraufkommen Niederlande	Satz	Steueraufkommen
Honorare (mit Anträgen auf Anerkennung von Kosten)	18,0 20 %	3,6
Abzug der Ausgaben	<u>-11,6</u> 20 %	<u>-2,3</u>
Nettohonorare	6,4 20 %	1,3
Honorare (ohne Anträge auf Anerkennung von Kosten)	<u>15,5</u> 20 %	<u>3,1</u>
Summe steuerpflichtige Honorare Ausländer	21,9 20 %	4,4

Das teilweise bereinigte niederländische Steueraufkommen von € 4,4 Mio. wäre noch niedriger gewesen, wenn alle Künstler Anträge auf Berücksichtigung ihrer Kosten gestellt hätten. Ein Teil der amerikanischen Künstler z. B. stellt solche Anträge dann nicht, wenn trotz einer übermäßigen Besteuerung im Quellenstaat eine Steueranrechnung im Wohnsitzstaat garantiert ist²⁴. Unter Berücksichtigung der gesamten Bruttoeinnahmen der Künstler i. H. von ca. € 33,5 Mio. (€ 18,0 + € 15,5 = € 33,5 Mio.) ergibt sich bei einer jeweilig anderweitigen Kostenbelastung das nachfolgend modifizierte Steueraufkommen:

– Durchschnittl. Kosten 50 %: steuerpflichtig ca. € 16,8 Mio. × 20 % = ca. € 3,4 Mio. (– € 1,0 Mio.)

– Durchschnittl. Kosten 64 %: steuerpflichtig ca. € 12,1 Mio. × 20 % = ca. € 2,4 Mio. (– € 2,0 Mio.)

– Durchschnittl. Kosten 74 %: steuerpflichtig ca. € 8,7 Mio. × 20 % = ca. € 1,7 Mio. (– € 2,7 Mio.).

Diese Vergleichswerte zeigen, dass das teilweise bereinigte Steueraufkommen aus der Besteuerung von Künstlern und Sportlern in den Niederlanden zwischen € 1,7 Mio. (Minimum) und € 4,4 Mio. (Maximum) liegt.

Unter Bezugnahme auf die Einwohnerzahlen (in den Niederlanden ca. 16 Mio.) ergeben sich Möglichkeiten der Hochrechnung des Brutto-Steueraufkommens aus der Besteuerung von Auftritten der beschränkt steuerpflichtigen Künstler in anderen Staaten. Setzt man die Einwohnerzahl der jeweiligen Länder in Relation zur der in den Niederlanden und berücksichtigt man die jeweiligen nationalen Quellensteuersätze unter Vergleich mit dem in den Niederlanden (20 %), ergeben sich bei einer Bruttosteuer bezogen auf eine potentielle Bruttobemessungsgrundlage von € 33,5 Mio. ableitbare Werte. Es lassen sich aber auch Rückschlüsse auf das Steueraufkommen bei dem um die Kosten bereinigten Nettoeinkommen ziehen, wenn man die Einwohnerzahl unter Berücksichtigung des niederländischen Nettosteuersatzes von 20 %, umgerechnet auf einen durchschnittlichen Nettosteuersatz im Quellenstaat von 35 %, einbezieht und dabei die Spannbreite des in den Niederlanden ermittelten Nettoergebnisses zwischen € 1,7 Mio. (Minimum) und € 4,4 Mio. (Maximum) einbezieht. Bei Berücksichtigung dieser beiden Ansätze ergeben sich folgende geschätzte Werte (in Mio., pro Jahr):

	Einwohner (Mio.)	Erhöhungsfaktor x-fache	Steueraufkommen brutto	Steueraufkommen netto
Belgien	9	0,6	20,1	1,79 – 4,62
Deutschland	80	5,0	167,5	14,88 – 38,50
Frankreich	60	3,8	127,3	11,31 – 29,26
Großbritannien	70	4,4	147,4	13,09 – 33,88
Spanien	60	3,8	127,3	11,31 – 29,26
USA	290	18,1	606,4	53,85 – 139,37

Diese Zahlen lassen erkennen, dass in jedem Fall schon bei Berücksichtigung der Quellensteuer auf die Bruttoeinnahmen über ein Steueraufkommen diskutiert wird, das, bezogen auf den gesamten Haushalt eines Staates, als äußerst gering einzustufen ist. Der „Wert der Steuerquelle“ verringert sich darüber hinaus drastisch, wenn man die tatsächlichen Kosten, wie oben dargestellt, mit in die Berechnung einbezieht, also im Ergebnis eine nettoorientierte Besteuerung unterstellt

Der „Wert der Steuerquelle“ verringert sich aus Sicht des Staates aber weiter gravierend, wenn man mit berücksichtigt, dass auf Seiten des Staates ein hoher Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Eintreibung und Verwaltung der Quellensteuer verursacht wird. Spiegelbildlich wird aber auch die Künstlerseite mit administrativem Aufwand belastet. Mindestens vier Parteien sind am Prozess der Besteuerung im Auftrittsstaat und der Steueranrechnung im Wohnsitzstaat beteiligt:

a. der Steuerberater oder Buchhalter des Künstlers sowohl im Wohnsitz- als auch im Auftrittsstaat,

22) FG Berlin v. 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, IStR-2003, 740 mit Anm. *Grams/Molenaar*.

23) Siehe Fn. 19.

24) In den USA wird das sog. „basket“-System angewendet; es findet also keine Limitierung der Steueranrechnung auf das jeweilige Nettoergebnis der einzelnen Staaten statt. Daher kann eine überproportionale Steuererhebung im Staat A mit einer zu geringen Besteuerung im Staat B kompensiert werden. Dieses Ergebnis kann z. B. eintreten, wenn in Dänemark trotz bestehenden Besteuerungsrechts keine Quellensteuer erhoben wird oder aber auch bezogen auf die Niederlande, da auf das Nettoergebnis ein Steuersatz von nur 20 % angewendet wird, der sich im Falle der Durchführung der Veranlagung noch weiter mindern kann.

AUFsätze

- b. die Steuerverwaltung des Auftrittlandes, die eine Sonderabteilung für nichtansässige Künstler und Sportler einrichten muss, da besondere Kenntnisse über diese Steuerzahler erforderlich sind, als auch die Betriebsprüfungen und die Beamten im Bezirk der Aufnahme der Steueranmeldung,
- c. die Veranstalter von Konzerten, Theaterstücken und Sporttewerben, die Steuer einzubehalten und anzumelden haben und ggf. korrekte und verlässliche Steuerbescheinigungen an die nichtansässigen Künstler oder Sportler ausstellen müssen (einschließlich ihrer Berater), und schließlich
- d. die Steuerbehörden des Wohnsitzstaates, die die Angaben aus dem Auslandsengagement überprüfen müssen.

Stellt man den Einnahmen des Quellenstaates seine Aufwendungen allein für die Verwaltung gegenüber, wird erkennbar, dass kein „Verdienst“ erzielt, sondern quasi nur „Geld gewechselt“ wird, ohne dass ein Mehrwert entsteht. Schließt man in die Betrachtung noch mit ein, dass der Künstler und der jeweilige Veranstalter ebenfalls kostenmäßig belastet werden, stellt sich in der Tat die berechtigte Frage nach dem Sinn und Zweck der Errichtung einer unergiebigen Steuerquelle. Kann der Veranstalter und der Künstler die verlorene Zeit zum Verdienen von Geld nutzen, entsteht ein Mehrertrag für den Staat. Die Staatsbediensteten könnten ebenfalls „gewinnbringender“ eingesetzt werden. Damit stellt sich das System selbst in Frage.

7. Ein möglicher Ausweg durch Modifikation des Art. 17 OECD-MA

In vielen DBA wurde dem jeweilig Art. 17 OECD-MA entsprechenden Artikel ein dritter Absatz hinzugefügt, durch den die Künstler oder Kulturträger von der Besteuerung im Auftrittland befreit sind, wenn deren Auftritte im Wesentlichen durch öffentliche Gelder subventioniert werden oder das Engagement auf einem Kulturaustausch oder einer Kulturvereinbarung beruht. Diese Ausnahme basiert auf § 14 des offiziellen Kommentars zu Art. 17 OECD-MA und wird auch die „Art. 17 Abs. 3-Bestimmung“ genannt.

Viele Staaten nutzen in ihren Verhandlungen diese Möglichkeit der Modifikation bilateraler Abkommen, um ein existentes Hindernis im internationalen Kulturaustausch (teilweise) zu beseitigen. Die Bruttobesteuerung als auch die Steuerermäßigungsanträge im Auftrittland verursachen – wie bereits ausgeführt – Aufwand; darüber hinaus ist es auch problematisch die Steueranrechnung in die Gehaltsabrechnungen der Mitglieder von Orchestern oder einer Theater- oder Tanzgruppe einzubeziehen. Darüber hinaus sind die Träger jener Orchester oftmals in ihrem Wohnsitzstaat von der Körperschaftsteuer befreit.

Leider führt die Ausnahmeregelung des „Art. 17 Abs. 3 OECD-MA“ zu einer ungleichen Behandlung von subventionierten Kultur- und Sporteinrichtungen verglichen mit kommerziellen Künstlergesellschaften. Die Anwendung des „Art. 17 Abs. 3“ in einer Vielzahl von DBA, verbunden mit der Erkenntnis, dass von dieser Regelung überwiegend staatliche Einrichtungen begünstigt werden, lässt die Vermutung aufkommen, dass sich die OECD, ihre Mitgliedsstaaten und viele andere Betroffene der aus Art. 17 OECD-MA resultierenden Überbesteuerung bewusst sind. Die durch die Überbesteuerung hervorgerufenen Mehrkosten würden nämlich zwangsläufig zu einem zusätzlichen Bedarf an Subventionen für die betroffenen Kulturträger führen. Aber selbst wenn man die Freistellung des Trägers der Kultureinrichtung als noch akzeptabel ansehen würde, bleibt die Frage unbeantwortet im Raum stehen, weshalb die beteiligten Künstler selbst in den Genuss der Steuerbefreiung kommen.

Daraus wird erkennbar, dass eine Regelung wie „Art. 17 Abs. 3“ OECD-MA nicht dazu geeignet ist, das Problemfeld breitflächig im Sinne einer gerechten Besteuerung zu regeln.

8. Sollte man mit Illusionen im Bereich des Steuerrechts leben?

Es steht außer Zweifel, dass die internationale Besteuerung der Künstler und Sportler das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehungen durch Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat über Art. 17 OECD-MA gewährleistet. Dabei gilt es aber zwei Problembereiche zu beseitigen. Es geht nämlich zum einen um eine gerechte Besteuerung und zum anderen aber auch darum, dass der Staat fälschlicherweise vermutet, die tatsächlichen Erträge des Künstlers oder Sportlers garantierten ein hohes Steueraufkommen, obwohl die Kosten der Verwaltung und die Beitreibung der Quellensteuer in keiner Relation zu den Einnahmen stehen.

Möchten wir weiterhin – allgemein gesehen – mit Illusionen leben? Diese Frage kann sicherlich mit „ja“ beantwortet werden, soweit es um den eigentlichen Auftritt der Künstler und Sportler geht, um ihnen zuzusehen und zuzuhören oder um beim Fußball und anderen Sportarten in den Bann der Ereignisse gezogen zu werden. Dagegen muss die Frage mit „nein“ beantwortet werden, soweit es um die Besteuerung geht. Das „ja“ auf der einen Seite und das „nein“ auf der anderen schließen sich aber denknotwendig aus. Ohne ein faires und für alle Seiten ausgewogenes System der Besteuerung besteht die Gefahr, dass Auftritte und Veranstaltungen nicht stattfinden. Das wiederum führt dazu, dass sich die Magie einer Kunst- oder Sportveranstaltung gar nicht erst verbreiten kann. Es dürfte anzunehmen sein, dass die Top-Stars nicht derart stark unter einer Überbesteuerung leiden mit der Folge, dass man sich der durch sie erzeugten Magie nicht mehr sicher sein kann. Sie stellen aber nur eine kleine Gruppe von 1–2 % aller Künstler und Sportler dar. Die große Mehrheit bezieht ein kleines, mittleres oder gehobenes Einkommen; sie verdient aber eine gerechte Besteuerung, um „auf der Straße“ überleben zu können. Gerade diese breite Gruppe von Steuerschuldern ist diejenige, die für die Unterhaltung der Bürger „zuständig“ ist.

9. Zusammenfassung

Die internationale Besteuerung von nichtansässigen Künstlern und Sportlern beinhaltet ein System ungerechter Steuergesetze. Die meisten Länder besteuern die Bruttoeinnahmen, andere erlauben dagegen den Kostenabzug und damit eine Besteuerung des Nettoergebnisses, einige gestatten die Durchführung von Jahresveranlagungen und in vielen DBA ist die Steuerbefreiung für subventionierte Künstler und solche aus dem Bereich des Kulturaustausches vorgesehen. Der Erkenntnis dieses steuerlichen Dickichts steht ein geringes und eher zu vernachlässigendes Steueraufkommen für den Quellenstaat gegenüber. Warum versuchen wir, wenig ertragreiche Steuerquellen mit hohem Verwaltungsaufwand „zum Sprudeln“ zu bringen, obwohl bei Anwendung aller „technischen“ Hilfsmittel die „Fontäne“ nicht größer wird? Geht die Steuergerechtigkeit wirklich so weit, dass dieser überbrachte Grundsatz auch noch dort zu fordern ist, wo die Steuerquelle nutzlos ist? Dieses dürfte zu bezweifeln sein. Es ist die Zeit gekommen, Fehleinschätzungen bei der Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern zu beseitigen. Wir sollten die Kreation von Illusionen allein den Künstlern und Sportlern überlassen und zur Realität bei der steuerlichen Erfassung dieser wichtigen Gruppe von Steuerschuldern zurückkehren.