

Dick Molenaar / Harald Grams*)

Die Folgen des *Scorpio*-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportler

THE CONSEQUENCES OF THE *SCORPIO* JUDGMENT FOR THE TAXATION OF ARTISTS AND SPORTSMEN

The special tax rules for international performing artists and sportsmen, as specified in Art. 17 OECD Model, very often lead to excessive taxation. Artists and sportsmen are helped by the ECJ, however, which decided in the *Scorpio* case that the non-deductibility of expenses at source in the country of performance is not in accordance with the EC Treaty. The Netherlands have taken another step forward and ended the special taxation rules as of January 2007 under the condition that the artists and sportsmen are resident in one of the 82 countries with which the Netherlands have concluded a bilateral tax treaty.

I. Die neueren Entwicklungen

Im Bereich der Künstler- und Sportlerbesteuerung ist über zwei wichtige Entwicklungen zu berichten, die für das internationale Tourneegeschäft mit diesen Personengruppen von außerordentlicher Bedeutung sind. Zum einen hat der EuGH am 3. 10. 2006 eine bahnbrechende Entscheidung in der Rechtssache *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (Scorpio¹)* zum Thema Quellensteuer in Zusammenhang mit künstlerischen Dienstleistungen getroffen; zum anderen wurde in den Niederlanden die Künstler- und Sportlerquellenbesteuerung zum 1. 1. 2007 gleich ganz abgeschafft.²⁾ Es wird – bezogen auf eine gerechtere steuerliche Erfassung der Gruppe der Künstler und Sportler – definitiv mit großen Schritten weiter vorgehen, doch stellt sich die Frage, wohin die Reise im Detail führen wird. Im Nachfolgenden werden hierzu – auch unter Berücksichtigung des historischen Ansatzes – einige Gedanken aufgezeigt werden, die diesen für das Zusammenwachsen der europäischen Völker wichtigen Kulturbereich betreffen.

II. Abweichende Besteuerung von ausländischen Künstlern und Sportlern

In fast allen Staaten dieser Welt wird zur Sicherung des nationalen Steueranspruchs eine Abzugssteuer an der Quelle auf Vergütungen an ausländischer Künstler und Sportler erhoben, die für Auftritte im jeweiligen Staatsgebiet gezahlt werden. Es gilt der Grundsatz der Steuererhebung von den Einnahmen, der nicht nur bezogen auf Arbeitnehmer, sondern auch für Selbständige gilt. Mit dem Instrument der Quellensteuer schützt der jeweilige Staat sein Besteuerungsrecht und wehrt gleichzeitig mögliche Steuerumgehung ausländischer Dienstleistungserbringer oder Verwerter ab. Einige Staaten lassen sich bezogen auf die Legitimation einer nationalen Steuerpflicht von dem Gedanken der Benutzung öffentlicher Einrichtungen leiten. Vor diesem Hintergrund unterliegen in diesen Ländern nicht alle Steuerpflichtigen mit ihren inländischen Einkünften der Steuerpflicht, sondern z. B. nur Selbständige mit einer Betriebsstätte. In der Gruppe derjenigen, die in das Besteuerungssystem mit einbezogen werden, unterliegen wiederum nur einige der Form der

*) Dr. Dick *Molenaar* ist Steuerberater in Rotterdam; Dr. Harald *Grams* ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater in Bielefeld.

1) EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*; IStR 2006,743.

2) Siehe Länderbericht IStR 19/2006; *Molenaar/Grams*, Radicale wijziging van de artiesten- en beroepsportersregeling in 2007, Weekblad voor Fiscaal Recht 2006/6691, 1213; *Molenaar*, Taxation of Non-resident Artists, Athletes to End, Tax Notes International 43/11 (2006).

Quellenbesteuerung von den Einnahmen.³⁾ Selbständige ohne Betriebsstätte werden in diesen Ländern aus der nationalen Steuergewalt ausgeklammert, weil die durch sie bewirkte Benutzung der öffentlichen Einrichtungen so gering ist, dass von ihnen kein Beitrag zum Staatsbudget des Landes für erforderlich gehalten wird.⁴⁾

Auf der Grundlage dieses Ansatzes wäre eigentlich zu erwarten gewesen, dass auch selbständige im Ausland ansässige Künstler und Sportler mit ihren inländischen Einkünften nicht in die jeweiligen nationalen Systeme der Besteuerung mit einbezogen werden, da staatliche Einrichtungen auch bei diesen Gruppen von Steuerpflichtigen – wegen der Kürze des Aufenthalts – in nur geringem Maße beansprucht werden. Gleichwohl gilt für diese Abgabepflichtigen eine Ausnahme, denn ihre Einkünfte werden regelmäßig im Tätigkeitsstaat besteuert.⁵⁾ Der Grund hierfür liegt in Art. 17 des OECD-Musterabkommens begründet, dem im „alten“ Europa fast alle bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen folgen. Die OECD hatte schon 1963 vorgeschlagen, dass Künstler und Sportler der Besteuerung im Auftrittsstaat unterliegen sollten; eine entsprechende Regelung wurde in das Musterabkommen mit aufgenommen. Bei späteren Änderungen des OECD-Musterabkommens wurde diese Ausnahmeregelung weiter ausgebaut, so dass ab 1977 die verankerte abweichende Form der Besteuerung auch auf Vergütungen ausgedehnt wurde, die aufgrund zivilrechtlicher Vereinbarungen für einen Auftritt im jeweiligen Besteuerungsstaat nicht direkt an den Künstler oder Sportler, sondern an eine dritte Person zu zahlen waren.⁶⁾ Im OECD-Bericht *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*⁷⁾ aus dem Jahr 1987 wird die im Musterabkommen niedergelegte Ausnahmeregelung – soweit ersichtlich – erstmals näher erläutert. Man wies in diesem Bericht darauf hin, dass international tätige Künstler und Sportler (1) oft sehr mobil sind und damit auf einfachste Art und Weise ihren Wohnsitz in eine Steueroase verlegen können bzw. (2) „vergessen“, ihre ausländischen Einkünfte im Wohnsitzstaat in ihrer Steuererklärung anzugeben. Ohne Abzugssteuer im Quellenstaat werde die Gefahr begründet, dass gar keine Steuer von diesen Einkünften erhoben wird. Die OECD erachtet es als ein schlechtes Beispiel für andere Steuerpflichtige, wenn bekannte Persönlichkeiten auf diese Art und Weise der Besteuerung entkommen könnten.

Die abweichende Form der Steuererhebung von den Einnahmen begründet denknottwendig praktische Schwierigkeiten bei hohen Kosten. Das Vereinigte Königreich hat deshalb bereits 1986 – in Anerkennung des Problems einer drohenden Übermaßbesteuerung – ein System geschaffen, das ausländischen Künstlern und Sportlern die Möglichkeit bietet, ihre Kosten bereits bei der Steuererhebung zum Abzug zuzulassen, so dass im Ergebnis Quellensteuer nur vom Gewinn zu entrichten ist.⁸⁾ Andere Staaten sind diesem positiven Beispiel nicht gefolgt und haben die Besteuerung von ausländischen Künstlern und Sportlern – aus ihrer Sicht – wesentlich einfacher organisiert; sie lassen den Kostenabzug an der Quelle nicht zu und erheben die Steuer allein von den Einnahmen, und zwar losgelöst von der eigentlichen Ertragssituation. Diese Länder folgen der in Tz. 10 im Kommentar zu Art. 17 OECD-Musterabkommen eingeräumten „*Befugnis*“, wonach eine Quellensteuer auf Bruttobasis für angemessen erachtet wird. Die OECD hatte allerdings angemerkt, dass ein niedriger Steuersatz angewendet werden sollte. Länder wie z. B. Österreich, Deutschland, Frankreich, Belgien, Spanien und Italien versagen in „*Anerkennung*“ von

³⁾ Lang, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (23).

⁴⁾ So z. B. in den Niederlanden und Ungarn.

⁵⁾ Nur Dänemark erhebt keine Abzugssteuer auf Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler. Auch Irland erhebt keine Quellensteuer, unterwirft aber ausländische Künstler und Sportler der Umsatzsteuer, die faktisch als Abzugssteuer wirkt. Vgl. *Molenaar*, *Taxation of International Performing Artistes*, IBD 2006, 155.

⁶⁾ Vgl. *Molenaar/Grams*, *Rent-A-Star – The Purpose of Article 17 (2) of the OECD Model*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, 500.

⁷⁾ *OECD*, *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*, in *Issues in International Taxation*, No. 2, *OECD* (1987).

⁸⁾ *Grams*, *Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Vereinigten Königreich*, *IWB*, *Gruppe 2*, 401.

Tz. 10 zum OECD-Musterabkommen den Kostenabzug an der Quelle und haben zum Teil „niedrige“ Steuersätze für ausländische Künstler und Sportler bezogen auf die Einnahmen von 15 % (Frankreich) bis zu 30 % (Italien) geschaffen.⁹⁾

Das Königreich der Niederlande ist 2001 spät, aber doch dem Beispiel des Vereinigten Königreichs gefolgt und hat ausländischen Künstlern und Sportlern die Möglichkeit eingeräumt, nach einer Prüfung durch die Steuerbehörden Kosten für Auftritte bereits an der Quelle von der Gage in Abzug zu bringen, so dass im Ergebnis nur 20 % Steuer vom Gewinn zu zahlen ist.¹⁰⁾

III. Kritik: Steuererhebung von den Einnahmen verursacht Übermaßbesteuerungen

Die OECD ist der Auffassung, dass die Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern gerechtfertigt ist, da eine unkomplizierte Besteuerung im Quellenstaat durchgeführt wird¹¹⁾ und später eine Steueranrechnung im Wohnsitzstaat möglich ist, wo diese Einkünfte als Teil des Welteinkommens ohnehin der Besteuerung unterliegen. Es hat sich aber gezeigt, dass dieser Denkansatz eher theoretischer Natur ist, denn die Wirklichkeit ist leider oft anders ausgestaltet als in der Theorie unterstellt. Es entstehen – gerade bei geringen Vergütungen – Übermaßbesteuerungen, denn bei Versagung der Kostenberücksichtigung an der Quelle wird der effektive Nettosteuersatz drastisch erhöht, je nachdem, wie hoch die tatsächlichen Kosten sind. So entsteht z. B. bei einer Gage von 10.000 Euro und Kosten von 6.000 Euro sowie einem daraus resultierenden Gewinn von 4.000 Euro unter Einbeziehung eines Bruttosteuersatzes von 20 % ein effektiver Durchschnittssteuersatz von 50 % des Gewinns! Es darf als eindeutig unterstellt werden, dass heutzutage in keinem Staat ein durchschnittlicher Steuersatz in dieser Größenordnung erhoben wird. Es liegt auf der Hand, dass Künstler oder Sportler durch das beschriebene Besteuerungssystem „ein größeres Stück vom Kuchen abzugeben haben“ als „normale“ Steuerpflichtige.

An dieser Stelle bietet sich an, den Faktor Kosten einmal genauer zu betrachten. In der Literatur findet sich eine Untersuchung zum Thema Kostenbelastung bei international agierenden Künstlern.¹²⁾ Sie besagt allgemein gesehen, dass die Kostenbelastung, bezogen auf die Jahre 2002 – 2004 bei ca. 2500 Auftritten, wie in jedem anderen Geschäft auch, sehr variabel und individuell ausgestaltet ist. Selbst Millionengagen garantieren keinen überproportionalen Gewinn. Zwei Drittel der untersuchten Künstler und Künstlergruppen konnten Kosten bezogen auf die Einnahmen i. H. v. 40 % bis 120 % nachweisen; der durchschnittliche Kostenanteil aller untersuchten Steuerpflichtigen lag bei 75 % der Bruttogage! Diese Erkenntnisse machen deutlich, dass man bei einer Quellensteuer von den Einnahmen wohl kaum von einer gerechten Besteuerung des tatsächlichen Gewinns sprechen kann.

Neben dem eigentlichen Problem der überproportionalen Besteuerung des Nettoergebnisses ergeben sich darüber hinaus auch erhebliche Schwierigkeiten bei der Steueranrechnung im Wohnsitzstaat. International tätige Künstler führen Auftritte in einer Vielzahl von Ländern durch; es ist in der Praxis nicht immer klar, ob und in welchem Namen die Quellensteuern in diesen Ländern angemeldet und gezahlt worden sind. In manchen Ländern wird keine offizielle Steuerbescheinigung ausgestellt. Bei einer zivilrechtlich vereinbarten Nettogage ist es in der Praxis fast unmöglich herauszufinden, was an Steuer und für wen abgeführt worden ist; die Folgen für die Steueranrechnung im Wohnsitzstaat lie-

⁹⁾ Zu einer Zusammenstellung wichtiger Länder siehe *Molenaar/Grams*, Die Illusion der gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern, IStR 2005, 762 (763).

¹⁰⁾ *Molenaar/Grams*, Veranlagungswahlrecht der Künstler und Sportler in den Niederlanden, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 329.

¹¹⁾ Siehe auch *Molenaar/Grams*, Rent-A-Star – Zum Sinn und Zweck des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1669.

¹²⁾ *Molenaar*, Obstacles for International Performing Artists, European Taxation 2002, 149; *Molenaar/Grams*, Die Illusion einer gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern, IStR 2005, 762.

gen auf der Hand. Aus den genannten Gründen ergeben sich damit nicht nur Probleme im Bereich der Übermaßbesteuerungen, sondern darüber hinaus auch tatsächliche Doppelbesteuerungen, die gerade bezogen auf die EG zu vermeiden sind.¹³⁾ Der in vielen DBA umgesetzte Besteuerungsanspruch des Quellenstaates beinhaltet damit in der Praxis eher ein Problem denn eine gerechte Zuweisung von Besteuerungsrechten.¹⁴⁾

IV. Die *Scorpio*-Entscheidung des EuGH

In der eingangs erwähnten Entscheidung des EuGH vom 3. 10. 2006 hat der Gerichtshof eine Entscheidung zu Teilen der oben beschriebenen Probleme getroffen.¹⁵⁾ Die Künstler- und Sportlerbranche hat lange auf eine Klarstellung unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten gewartet.¹⁶⁾

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH organisiert Konzerte mit in- und ausländischen Popmusikern. Im Kalenderjahr 1993 veranstaltete *Scorpio* eine Tournee mit einer populären amerikanischen Gruppe durch Deutschland. Hierfür hatte die deutsche Gesellschaft einen Vertrag mit einem niederländischen Tourneeveranstalter geschlossen. Die amerikanische Gruppe ist nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen Ländern Europas aufgetreten. Insgesamt erzielte der in den Niederlanden ansässige Tourneeveranstalter eine fällige Vergütung in Höhe von 438.600 DM; dieser Betrag wurde um eine fiktive Umsatzsteuer erhöht, so dass die eigentliche Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug auf 469.302 DM angehoben wurde. Von *Scorpio* wurde keine Abzugssteuer einbehalten (seinerzeit 15 % der Einnahmen), was in einer späteren Betriebsprüfung durch die deutschen Finanzbehörden offenbar wurde. Im März 1997 wurde *Scorpio* in Haftung genommen; im Wege der Haftung wurde eine Einkommensteuer des Niederländers i. H. v. 70.395 DM über *Scorpio* eingefordert. *Scorpio* war mit der Haftungsinspruchnahme nicht einverstanden und legte Einspruch ein (§ 349 AO). Darin wurde u. a. betont, dass die Auszahlung ohne Steuerabzug an den niederländischen Tourneeveranstalter unter Berücksichtigung von Art. 9 DBA NL rechtmäßig erfolgte.¹⁷⁾ Zum anderen wurde aus Art. 59/60 EWGV (jetzt: Art. 49/50 EG) abgeleitet, dass die Bruttoquellenbesteuerung verglichen mit Inländern unzulässig ist. Der Einspruch wurde durch die Finanzverwaltung unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Vorgaben im deutschen Einkommensteuergesetz (§ 50a Abs. 4 dEStG, Steuererhebung von den Einnahmen; § 50 d EStG, Steuerbefreiung nur gültig, wenn Freistellungsbescheinigung erteilt wurde) zurückgewiesen. Auch im Klageverfahren wurde die deutsche Form der Besteuerung von den Einnahmen durch das Finanzgericht Hamburg für legitim erachtet.¹⁸⁾ Im durch *Scorpio* eingeleiteten Revisionsverfahren wurde durch den Bundesfinanzhof eine Vorlage an den EuGH beschlossen (Art. 234 EG), mit dem Ziel, verschiedene Fragestellungen zum Umfang der Dienstleistungsfreiheit gemeinschaftsrechtlich klären zu lassen.¹⁹⁾

In der ersten Frage ging es allgemein gesehen um die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Quellensteuer auf Vergütungen an gebietsfremde Künstler, die bei gebietsansässigen Künstlern nicht erhoben wird. Zu dieser Frage stellte der EuGH zunächst fest,

¹³⁾ EuGH 19. 1. 2006, Rs. C-265/04, *Bouanich*, Rn. 49; HFR 2006, 406.

¹⁴⁾ *Grams*, Künstlerbesteuerung: Art. 17 OECD-MA ein Relikt der steuerlichen Urzeit? IStR 1999, 297.

¹⁵⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*; IStR 2006, 743.

¹⁶⁾ *Grams*, Das Verfassungsrecht und die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler unter Berücksichtigung des Jahressteuergesetzes 1997, DSIZ 1997, 635.

¹⁷⁾ Wichtig in diesem Fall ist, dass das DBA Deutschland – Niederlande bereits 1959 geschlossen wurde. In diesem DBA fehlt eine Künstler- und Sportlerklausel für den Fall der Zwischenschaltung Dritter. Das DBA bietet damit keine Durchgriffsmöglichkeit, wie sie in Artikel 17 Abs. 2 des OECD-MA 1977 vorgesehen ist. Zahlungen an einen holländischen Dritten, der die ausländischen Künstler für eigene Rechnung und Kosten unter Vertrag hat, sind erst dann nach deutschem Steuerrecht (§ 50d EStG) als steuerbefreit zu behandeln, wenn eine Freistellungsbescheinigung vorgelegt wird. Siehe auch FG Köln 18. 7. 2002, 2 K 6389/97; IStR 2003, 245, mit Anmerkung *Grams/Molenaar*.

¹⁸⁾ FG Hamburg 26. 7. 2001, Az. II 377/00; EFG 2001, 1553.

¹⁹⁾ BFH-Beschluss vom 28. 4. 2004, I R 39/04; IStR 2004, 583, mit Anmerkung *Grams*.

dass eine Abzugssteuer bezogen auf Einkommen ausländischer Steuerpflichtiger zwar eine Benachteiligung enthält, denn gebietsansässige Steuerpflichtige unterliegen einer solchen Abzugssteuer gerade nicht. Der Gerichtshof stellte aber auch heraus, dass eine Rechtfertigung gegeben war, denn die Quellensteuer gewährleistete 1993 eine effiziente Beitreibung der Einkommensteuer. Im Streitjahr (1993) existierten nämlich noch keine bilateralen Vollstreckungsmöglichkeiten zwischen Deutschland und den Niederlanden. In diesem Jahr war weder das Amtshilfeabkommen²⁰⁾ in Kraft getreten, noch war die sog. Beitreibungsrichtlinie, die auf die Beitreibung direkter Steuern erweitert worden war, existent.²¹⁾ Letztere war von den EG-Mitgliedstaaten bis zum 30. 6. 2002 umzusetzen.

Im Umkehrschluss leitet sich daraus unserer Auffassung zufolge ab, dass die isolierte Erhebung einer Quellensteuer auf Einkommen ausländischer Künstler heute nicht mehr gerechtfertigt ist.²²⁾ Für diese Auslegung sprechen die Rn. 36 und 37 der Entscheidung. Zwar könnte man aus Rn. 37 der deutschen Version zunächst ableiten, dass ein Quellensteuerabzug auch heute noch als gemeinschaftsrechtskonform angesehen werden muss; dagegen sprechen aber andere sprachliche Versionen des Urteils.²³⁾ Die Rn. 37 wurde in den wichtigsten Sprachfassungen wie folgt formuliert:

Deutsch: „Im Übrigen stellt der Steuerabzug ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaats dar“;

Englisch: „Moreover, the use of retention at source represented a proportionate means of ensuring the recovery of the tax debts of the State of taxation“;

Französisch: „Par ailleurs, l'application de la retenue à la source représentait un moyen proportionné d'assurer le recouvrement de la créance fiscale de l'État d'imposition“.

Wir sind der Auffassung, dass der mit dem Steuereinbehalt verbundene administrative Aufwand das Abzugsverfahren heutzutage als nicht mehr verhältnismäßig erscheinen lässt. Die Beitreibungsrichtlinie verfolgt ja gerade den Zweck, die Betreuung über die Grenze hinweg zu gewährleisten; auch, soweit es um direkte Steuern geht. Es gibt darüber hinaus zur Sicherstellung des Steueranspruchs geringer beeinträchtigende Maßnahmen, so z. B. eine Informationspflicht über geschlossene Verträge bzw. geleistete Zahlungen.²⁴⁾

Die heutige Gemeinschaftsrechtswidrigkeit muss sich auch auf Fälle erstrecken, die vor Inkrafttreten der Richtlinie verwirklicht wurden.²⁵⁾ Insofern ist von Bedeutung, dass die Richtlinie nicht auf Beitreibung von Steueransprüchen begrenzt ist, die seit der Geltung derselben entstanden sind.²⁶⁾ Soweit ein Fall noch offen ist, kann er in die Rechtswidrigkeit hineingewachsen sein, selbst wenn zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts selbst keinerlei Vollstreckungsmöglichkeiten bestanden haben.

In der zweiten Antwort des EuGH ging es u. a. um den Zeitpunkt der Berücksichtigung des Kostenabzugs. Der EuGH stellte zunächst klar, dass sich schon aus der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Gerritse* ableitet, dass die Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei ausländischen Künstlern gegen die im EG-Vertrag verankerte Dienstleistungsfreiheit verstößt;²⁷⁾ in der Literatur wurde daraufhin die Auffassung vertreten, dass unter Vergleich mit Gebietsansässigen eine Kostenberücksichtigung bereits im Zeitpunkt der Entste-

²⁰⁾ Abkommen vom 21. 5. 1999, in Kraft getreten am 23. 6. 2001, BStBl. 2000 I, 66.

²¹⁾ Richtlinie 2001/44/EG vom 15. 6. 2001, ABl. L 175 vom 28. 6. 2001, 17.

²²⁾ *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (24) weist darauf hin, dass diese Frage vom EuGH noch nicht mit entschieden wurde, so dass erneut vorzulegen ist; ähnlich: *Thömmes*, Steuerabzug bei Dienstleistern aus anderen EU-Mitgliedstaaten, IWB, Fach 11A, 1107; siehe auch *Hohenwarter*, Ende der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 783.

²³⁾ Siehe auch *Schreon*, Steuerabzug nach § 50a EStG von den Bruttoeinnahmen EU-rechtswidrig, NWB, Fach 3, 14255.

²⁴⁾ So auch *Hohenwarter*, Ende der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 783.

²⁵⁾ *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (24).

²⁶⁾ EuGH 1. 7. 2004, Rs. C-361/02 und C-362/02, *Tsapalos und Diamantakis*, Slg. 2004, 6416.

²⁷⁾ Rn. 43.

hung der Steuer, also im Zeitpunkt der Zahlung, gegeben sein muss.²⁸⁾ Diese Auffassung wurde weder von der Finanzverwaltung noch vom BFH geteilt;²⁹⁾ die Auffassung des deutschen BMF beinhaltete die im Vorgriff auf eine gesetzliche Änderung erforderliche vorläufige Umsetzung der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Gerritse*, die mit guten Argumenten auch wegen der verfahrensrechtlichen Zuordnung eines Erstattungsantrages auf das vereinfachte Erstattungsverfahren anstatt auf das Veranlagungsverfahren kritisiert worden war.³⁰⁾ In der Entscheidung des EuGH zum Fall *Scorpio* verwarf der Gerichtshof sowohl die Meinung des BMF als auch die des BFH. Der Kostenabzug der unmittelbaren Kosten ist danach einerseits an der Quelle zuzulassen; zum anderen ist kein Nachweis der Kosten gegenüber dem Vergütungsschuldner erforderlich, denn es sind bereits die „mitgeteilten“ Kosten in Abzug zu bringen.³¹⁾ Indirekte Kosten können auch noch in einem späteren Erstattungsverfahren geltend gemacht werden.³²⁾ Um welches Verfahren es sich dabei handelt, sagt der EuGH dagegen nicht!³³⁾

Der EuGH nahm in einer weiteren Antwort Stellung zu der Frage, ob die in einem DBA verankerte Steuerbefreiung unmittelbare Geltung entfalten muss oder ob sie nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn – wie z. B. in Deutschland (§ 50d EStG) – vom Vergütungsgläubiger eine Freistellungsbescheinigung gegenüber dem Schuldner der Vergütung (ggf. auch noch im Haftungsverfahren) vorgelegt wird. Der EuGH sieht zwar auch hier eine Benachteiligung als gegeben an, denn mit der Verpflichtung zur Beantragung besagter Bescheinigung entsteht administrativer Aufwand (Rn. 56); auch besteht die Gefahr, dass der Gebietsansässige nicht auf Gebietsfremde zurückgreift, da im Haftungsverfahren die Mitwirkung des Gebietfremden erforderlich ist, die u. U. nicht erfolgen wird (Rn. 57). Die Notwendigkeit des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens rechtfertigt dagegen nach Auffassung des EuGH für das Kalenderjahr 1993 das verwaltungstechnische Zwischenverfahren. Der EuGH stellt wegen der Rechtfertigung auch hier das Problem der fehlenden Steuerbeitreibung in den Vordergrund (Rn. 56). Denn hätte sich der Vergütungsschuldner bei einem von ihm verursachten Irrtum über das Vorliegen der Steuerbefreiung exkulpieren können, wäre im Streitjahr 1993 die Beitreibung der Steuer im Wohnsitzstaat des gebietsfremden Künstlers ins Leere gegangen.

In der letzten Frage des BFH ging es darum, durch den EuGH klären zu lassen, ob die Grundfreiheiten des EG-Vertrages – namentlich die Dienstleistungsfreiheit – auch dann einschlägig sind, wenn der auf niederländischer Seite beteiligte Dienstleister nicht die Nationalität eines Mitgliedstaates hat. Diese Frage war noch nicht Gegenstand einer Entscheidung des EuGH, wurde von der Literatur aber in dem Sinne beantwortet, dass das Gemeinschaftsrecht auch in diesen Fällen einschlägig sein soll.³⁴⁾ Unter Verweis auf Art. 59 Abs. 2 EWGV (heute Art. 49 Abs. 2 EG) hat der EuGH solchen Überlegungen dagegen eine klare Absage erteilt. Demnach muss der auf Schutz des Gemeinschaftsrechts bedachte Empfänger einer grenzüberschreitenden Dienstleistung zukünftig nach dem Grundsatz verfahren: „Show me your passport“; ein Vorgehen, das im Zeitalter des Zusammenwachsens der Völker Europas doch eher auf Irritationen stoßen dürfte. Im Übr-

²⁸⁾ EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*; IStR 2003, 458, mit Anmerkung *Grams/Molenaar*.

²⁹⁾ BMF-Schreiben vom 3. 10. 2003, Az. IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl. I 2003, 553; BFH-Beschluss vom 28. 4. 2004, I R 39/04; IStR 2004, 583, mit Anmerkung *Grams*.

³⁰⁾ *Cordewener*, Das EuGH-Urteil „*Gerritse*“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis, IStR 2004, 109.

³¹⁾ *Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 (C-290/04, „*FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*“), IStR 2006, 739; EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, Rn. 48; IStR 2006, 743.

³²⁾ EuGH Urteil 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, Rn. 52; IStR, 743.

³³⁾ Diese Rechtsfrage ist Gegenstand im Verfahren I R 87/03 vor dem BFH, Revision des Herrn *Gerritse* gegen Entscheidung des FG Berlin, Urteil vom 25. 8. 2001, 9 K 9312/99; IStR 2003, 740, mit Anmerkung *Grams/Molenaar*.

³⁴⁾ *Randelzhofer/Forsthoff*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 49/50 EGV, Rn. 16 u. 17.

gen dürfte das für die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts fehlende Problembewusstsein zu einer weiteren Erschwernis führen.³⁵⁾

V. Abschaffung der Quellensteuer auf Künstler- und Sportlervergütungen in den Niederlanden

Unter Berücksichtigung der Effektivität einer Steuerquelle wurde in der Vergangenheit – bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland – eine Hochrechnung erarbeitet, die sich mit der Frage auseinandersetzt, ob denn bei Gegenüberstellung von staatlichen Einnahmen aus der Steuerquelle und den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ein ausreichender „*Nettoertrag*“ zu erkennen ist.³⁶⁾ Diese Frage wurde zuvor in den Niederlanden aufgeworfen und zugleich verneint; daher hat der dortige Gesetzgeber beschlossen, über die Vorgaben der Entscheidung *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* hinaus noch einen Schritt weiter zu gehen, um ab 2007 die Künstler- und Sportlerbesteuerung vollumfänglich abzuschaffen. Dieser Ansatz gilt, soweit die betreffenden Künstler oder Sportler ihren Wohnsitz in einem der 82 Staaten unterhalten, mit denen die Niederlande ein DBA abgeschlossen haben. Diesen Überlegungen lagen Feststellungen der Steuerbehörden zugrunde, wonach die gesamten Einnahmen aus der Quellensteuer im Zusammenhang mit Künstlern und Sportlern nur 6,4 Mio. Euro betragen, was weniger als 0,001 % der gesamten Steuereinnahmen in einem Kalenderjahr ausmachte.³⁷⁾ Auch wurde deutlich, dass die Künstler- und Sportlerbesteuerung hohen administrativen Aufwand und Kosten für alle Beteiligten verursachte. Mit der Befreiung der Künstler und Sportler mit Sitz in einem der DBA-Staaten verlieren die Niederlande ca. 5 Mio. Euro an Steuereinnahmen, sparen aber gleichzeitig ca. 1,6 Mio. Euro an administrativem Aufwand ein.

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde angeregt, die Freistellung nur für solche Länder zu praktizieren, mit denen in einem DBA die Steueranrechnungsmethode vereinbart wurde. Der niederländische Finanzminister jedoch erklärte, dass er nicht bereit ist, einen gesetzlichen Unterschied zwischen den verschiedenen DBA zu machen; vielmehr will er mit 12 von 82 DBA-Staaten Gespräche dahingehend führen, dass die im DBA vereinbarte Freistellungsmethode für den Wohnsitzstaat aufgegeben wird. Interessant ist dabei, dass zur gleichen Zeit in Deutschland, einem Staat, mit dem die Niederlande im DBA die Steuerfreistellungsmethode vereinbart haben, ein neues Steuergesetz (§ 50d dEStG) verabschiedet wurde, das eine Steuerbefreiung aus einem DBA auf Fälle begrenzt, in denen die Steuer im Ausland tatsächlich entrichtet worden ist. Damit entfällt für Künstler und Sportler mit Wohnsitz in Deutschland, bezogen auf ihre niederländischen Erträge, eine potenzielle Vergünstigung durch sog. weiße Einkünfte.

Dieser von den Niederlanden praktizierte Verzicht auf das Besteuerungsrecht sollte über die Niederlande hinaus für Steuerpflichtige mit Sitz in anderen europäischen Staaten zur Regel werden. Künstler und Sportler sind wegen ihrer beruflichen Mobilität in besonderem Maße negativ von den sehr unterschiedlichen Steuersystemen tangiert. Diese sehr verschiedenen Systeme führen zu der Feststellung, dass die eigentlich gewollte Mobilität in der Gemeinschaft wenn nicht unterbunden, so aber doch erheblich beeinträchtigt wird. Die Europäische Kommission hat solche Probleme für den Bereich der Konzerne erkannt und ist darauf bedacht, Gegenmaßnahmen zu ergreifen.³⁸⁾ Es wäre wünschenswert, wenn die dort angestellten Überlegungen auch auf die Gruppe der Künstler und Sportler übertragen werden würden. Sollte z. B. bei Künstlern ein Nachweis der Kosten auf der Grundlage von Rech-

³⁵⁾ *Thömmes*, Steuerabzug bei Dienstleistern aus anderen EU-Mitgliedstaaten, IWB, Fach 11A, 1107.

³⁶⁾ *Molenaar/Grams*, Die Illusion einer gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern, IStR 2005, 762.

³⁷⁾ Ministerie van Financiën 12. 5. 2004, Evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling, WDB 2004-00270M; *Molenaar/Grams*, Die Illusion der gerechten und ertragreichen Besteuerung von international tätigen Künstlern und Sportlern, IStR 2005, 762.

³⁸⁾ Mitteilung der Kommission an den Rat, an das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 19. 12. 2006 im Internet abrufbar unter: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2006/com2006_0823de01.pdf

nungen zu erfolgen haben, dann geht erst der Künstler auf Tournee und im Anschluss daran seine Buchführung. Wegen der Bearbeitungszeiten dürfte die „Tournee“ der Buchführung allerdings erheblich länger sein als die des Künstlers. Es bleibt zu hoffen, dass durch das niederländische Beispiel der Weg zur Abschaffung der Künstler- und Sportlerbesteuerung geebnet und die weltweite Rückkehr zu einer normalen Besteuerung in Gang gesetzt wurde, so wie sie auch für andere Berufsgruppen als normal erachtet wird.³⁹⁾

VI. Ausblick für die Künstler- und Sportlerbesteuerung

Mit diesen neueren Entwicklungen ist die Frage aufzuwerfen, wie es international betrachtet mit der Künstler- und Sportlerbesteuerung weitergehen wird. Die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft stehen auf der Grundlage der Entscheidung in der Rs. *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* unter erheblichem Druck; sie müssen die Bruttobesteuerung aufgeben und eine – wie auch immer geartete – Nettobesteuerung mit direktem Kostenabzug schaffen. Darüber hinaus werden die Mitgliedstaaten innerhalb der OECD klarzustellen haben, dass Tz. 10 des Kommentars zu Art. 17 OECD-MA zwingend auf die Empfehlung der Nettobesteuerung an der Quelle umzustellen sein wird, zumal die EG-Mitgliedstaaten innerhalb der OECD ein starkes Gewicht haben.

Nachdem die gesetzlichen Änderungen erfolgt sind, werden die an ihrem Besteuerungsrecht festhaltenden Länder erkennen, dass die Einnahmen aus der Künstler- und Sportlerbesteuerung zu gering sind, um den bisher betriebenen hohen administrativen Aufwand zu rechtfertigen. Das Beispiel der Niederlande macht das deutlich. Diese Erkenntnis sollte für den Bereich der Europäischen Gemeinschaft zu Überlegungen der Mitgliedstaaten führen, zu einer alleinigen Besteuerung im Wohnsitzstaat zurückzukehren. Die Argumente dafür liegen auf der Hand!

³⁹⁾ Solche Überlegungen wurden schon geäußert von *Sandler*, *The Taxation of International Entertainers and Athletes – All the World's a Stage*, *Kluwer Law International* 1995, 344; *Grams*, *Artist Taxation: Article 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?* *Intertax* 1999, 188; *Niitkman*, *Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?* *Intertax* 8/9/2001, 268; *Molenaar/Grams*, *Rent-A-Star – The Purpose of Article 17 (2) of the OECD Model*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, 500; *Molenaar*, *Taxation of International Performing Artistes*, *IBFD* 2006, 353.