



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 25. November 2010

BETREFF **Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen**

GZ **IV C 3 - S 2303/09/10002**

DOK **2010/0861549**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen Folgendes:

Inhaltsübersicht

1.	Überblick.....	3
1.1.	Steuerpflicht nach dem EStG oder KStG	3
1.2.	Steuerabzug	4
1.3.	Abgeltungswirkung und Veranlagung.....	5
1.4.	Zweifelsfragen beim Steuerabzug	6
1.5.	Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Doppelbesteuerungs- abkommen (DBA).....	7
2.	Steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 50a Absatz 1 i. V. m. § 49 EStG)	7

2.1.	Abzugstatbestände.....	8
2.1.1.	Einkünfte aus Darbietungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, Nummer 3, 4 und 9 EStG)	8
2.1.2.	Inländische Verwertung einer Darbietung im Inland (§ 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG).....	9
2.1.3.	Einkünfte aus der Überlassung von Rechten (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG).....	9
2.1.3.1.	Rechte i. S. v. § 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG, § 73a Absatz 2 und 3 EStDV	9
2.1.3.2.	Abgrenzung zwischen Überlassung eines Rechts zur Nutzung und endgültiger Übertragung	10
2.1.4.	Rundfunk- oder Fernsehübertragungen	11
2.2.	Leistungen im Zusammenhang mit einer dem Steuerabzug unterliegenden Vergütung	12
2.2.1.	Ausrüstungsverträge, Werbeverträge und andere Leistungen	12
2.2.2.	Nebenleistungen und Vertragsplitting	12
2.3.	Steuerabzug bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen.....	13
2.4.	Verhältnis von Steuerabzug nach § 50a EStG und Lohnsteuerabzug	14
3.	Steuerabzug	15
3.1.	Abzugsverpflichteter (§ 50a Absatz 5 Satz 2 EStG)	15
3.2.	Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG).....	16
3.2.1.	Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten in EU- oder EWR-Fällen	17
3.2.2.	Steuerabzug in Kostenerstattungsfällen.....	18
3.3.	Höhe des Steuersatzes (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG)	18
3.3.1.	Allgemeiner Steuersatz.....	18
3.3.2.	Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).....	19
4.	Haftung und Nachforderung.....	20
4.1.	Haftung und Nachforderung gegenüber dem Vergütungsschuldner	20
4.2.	Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger.....	20
5.	Zuständigkeit und Verfahren für den Quellensteuerabzug.....	20
5.1.	Zuständigkeit.....	20
5.2.	Verfahren.....	22
6.	Veranlagungsverfahren nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG	23
7.	Entlastung auf Grund von DBA	23
7.1.	Verhältnis der DBA zum innerstaatlichen Recht	23
7.2.	Begriff „Künstler“ und „Sportler“ i. S. d. DBA	24
7.3.	Einkünfte aus künstlerischer oder sportlicher Tätigkeit i. S. d. DBA	25
7.4.	Abgrenzung zwischen Tätigkeitsvergütungen und Lizenzgebühren.....	26
8.	Steuererlass in besonderen Fällen	28
9.	Beispiele	28
10.	Schlussregelung.....	54

1. Überblick

1.1. Steuerpflicht nach dem EStG oder KStG

- 01** Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen ebenso wie Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Absatz 4 EStG bzw. § 2 Nummer 1 KStG), wenn sie nicht nach § 1 Absatz 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder sie nicht nach § 1 Absatz 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind.
- 02** Bei den in § 50a Absatz 1 EStG aufgezählten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger (Vergütungsgläubiger) wird die Einkommen- oder Körperschaftsteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Es handelt sich unter anderem um folgende Einkünfte:
1. Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 und 9 EStG). Keine Einkünfte i. S. d. Nummer 1 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG unterliegen.
 2. Einkünfte aus der inländischen Verwertung von inländischen Darbietungen i. S. d. Nummer 1 (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 und 6 EStG).
 3. Einkünfte, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG).
- 03** Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist auch dann vorzunehmen, wenn die Einnahmen im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte des Vergütungsgläubigers anfallen oder dieser auf

Antrag mit seinen inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird (§ 1 Absatz 3 Satz 6 EStG).

- 04** Der Steuerabzug nach § 50a EStG entfällt, soweit die zuständigen Finanzbehörden die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anfallende Einkommensteuer erlassen (§ 50 Absatz 4 EStG). Im Einzelnen siehe Rz. 89 ff. Wird die Einkommensteuer nach § 50 Absatz 4 EStG in einem Pauschbetrag festgesetzt, ist der Steuerabzug in dieser Höhe vorzunehmen.

1.2. Steuerabzug

- 05** Dem Steuerabzug unterliegt grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen. Vom Vergütungsschuldner (Abzugsverpflichteter) ersetzte oder übernommene Reisekosten des Vergütungsgläubigers (siehe R 9.4 bis 9.8 LStR 2011) gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie die Summe der tatsächlichen Kosten für Fahrten und Übernachtungen zuzüglich der Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 EStG für Verpflegungsmehraufwand nicht übersteigen. Ist der Vergütungsgläubiger Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR und hat er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb des Hoheitsgebietes eines dieser Staaten (Vergütungsgläubiger i. S. d. § 50 Absatz 2 Satz 7 EStG) oder ist er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 2 Nummer 1 KStG, die eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR gegründete Gesellschaft i. S. d. Artikels 54 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebietes eines dieser Staaten ist (Vergütungsgläubiger i. S. d. § 32 Absatz 4 KStG), kann der Vergütungsschuldner in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG von den Einnahmen die mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen (§ 50a Absatz 3 Satz 1 und 3 EStG). Im Einzelnen siehe Rz. 46 ff.
- 06** Der Vergütungsschuldner i. S. d. § 50a Absatz 1 EStG hat den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen, die Steuer bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde anzumelden und sie dorthin abzuführen (§ 50a Absatz 5 EStG, § 73e EStDV). Ist zweifelhaft, ob der Vergütungsgläubiger beschränkt oder unbeschränkt

steuerpflichtig ist, darf der Vergütungsschuldner die Einbehaltung der Steuer nur unterlassen, wenn der Vergütungsgläubiger durch eine Bescheinigung des für die Besteuerung seines Einkommens zuständigen Finanzamts nachweist, dass er unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 73e Satz 6 EStDV).

07 Zur Höhe des Steuersatzes siehe Rz. 52.

1.3. Abgeltungswirkung und Veranlagung

08 Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 50 Absatz 2 Satz 1 EStG, § 32 Absatz 1 KStG). Die Abgeltungswirkung tritt unabhängig davon ein, ob die Steuer nach § 50a Absatz 1 EStG einbehalten und abgeführt oder über einen Haftungs- oder Nachforderungsbescheid erhoben wurde.

09 Die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs gilt nicht in Fällen, in denen:

1. die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 EStG, § 32 Absatz 1 Nummer 2 KStG);
2. nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht i. S. d. § 1 Absatz 2 oder 3 EStG oder des § 1a EStG nicht vorgelegen haben; § 39 Absatz 5a EStG ist sinngemäß anzuwenden (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG);
3. während eines Kalenderjahrs sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht besteht (§ 2 Absatz 7 Satz 3 EStG bzw. § 32 Absatz 2 Nummer 1 KStG);
4. Einkünfte i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG vorliegen und die Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer von einem Steuerpflichtigen i. S. d. Rz. 05 Satz 3 beantragt wird (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG, § 32 Absatz 2 Nummer 2 KStG);
5. der Körperschaftsteuerpflichtige wegen der Steuerabzugsbeträge in Anspruch genommen werden kann (§ 32 Absatz 2 Nummer 3 KStG);
6. § 38 Absatz 2 KStG anzuwenden ist (§ 32 Absatz 2 Nummer 4 KStG);
7. die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht besteht (§ 2 Absatz 5 Satz 2 AStG).

Die in diesen Fällen durchzuführende Veranlagung zur beschränkten oder unbeschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuer folgt allgemeinen Regelungen. Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG sind auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzurechnen (§ 36 Absatz 2 Nummer 2 EStG).

1.4. Zweifelsfragen beim Steuerabzug

- 10** Zur Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug grundsätzlich in voller Höhe vorzunehmen, selbst wenn der Status des Vergütungsgläubigers als unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtiger zweifelhaft ist oder Zweifel an der Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a EStG bestehen.
- 11** In Fällen, in denen der Vergütungsschuldner zur Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos bereits bei Zweifeln an der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts berechtigterweise den Steuerabzug vornimmt, kann der Vergütungsgläubiger die Zweifelsfrage nur in einem Besteuerungsverfahren, das die Festsetzung einer Steuerschuld ihm gegenüber zum Gegenstand hat, klären lassen. Ein solches Verfahren kann, insbesondere in Fällen, in denen eine Veranlagung nicht vorgesehen ist, durch den Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids (§ 155 Absatz 1 Satz 3 AO) eingeleitet werden. Ist dagegen ein Veranlagungsverfahren möglich, z. B. nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG, so geht dieses dem Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids nach § 155 AO vor.

Daher ist der Vergütungsgläubiger, der seine beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Absatz 4, § 49 EStG bzw. § 2 Nummer 1 KStG, § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. § 49 EStG oder eine Steuerabzugsverpflichtung gem. § 50a Absatz 1 EStG bestreitet und für den eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, darauf zu verweisen, den Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids - als Grundlage für eine Erstattung der Steuerabzugsbeträge - an das für den Vergütungsschuldner zuständige Finanzamt zu richten (BFH vom 20. Juni 1984 - BStBl II S. 828). Der Freistellungsbescheid (§ 155 Absatz 1 Satz 3 AO) hat zu ergehen, wenn der zu Lasten des Vergütungsgläubigers vorgenommene Steuerabzug ohne rechtlichen Grund (z. B. für steuerfreie Einkünfte) vorgenommen worden ist (BFH vom 19. Dezember 1984 - BFHE 143, 416). Ein ablehnender Bescheid kann mit dem Einspruch und nach ganz oder teilweise erfolglosem Einspruchsverfahren mit der Klage vor dem Finanzgericht angegriffen werden.

Dieses Freistellungsverfahren ist vom Finanzamt nach Abschluss des Steuerabzugsverfahrens durchzuführen. Es kann nicht bereits im Vorhinein, zur Vermeidung eines Steuerabzugs, in Anspruch genommen werden.

1.5. Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

- 12** Ist in einem DBA festgelegt, dass die abzugspflichtige Vergütung nicht oder nur nach einem vom EStG oder KStG abweichenden niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann, darf der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nur unterlassen oder nach dem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)¹ eine entsprechende Bescheinigung erteilt hat (Freistellung im Steuerabzugsverfahren, § 50d Absatz 2 EStG). Wegen der Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 7. Mai 2002 (BStBl I S. 521), sowie die im Internet veröffentlichten Merkblätter des BZSt verwiesen.
- 13** (leer)

2. Steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 50a Absatz 1 i. V. m. § 49 EStG)

- 14** Bei der Besteuerung nach einem der Tatbestände des § 49 Absatz 1 EStG sind die im Inland entfalteten Aktivitäten maßgebend. Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 EStG nicht angenommen werden können (§ 49 Absatz 2 EStG).
- 15** Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist grundsätzlich unabhängig von einer Einkünfteerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers vorzunehmen. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist dem Veranlagungsverfahren gem. § 50 Absatz 2 EStG bzw. dem Freistellungsverfahren nach § 155 Absatz 1 Satz 3 AO vorbehalten. Fehlt es an einer Einkünfteerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers, kann der Vergütungsschuldner ausnahmsweise vom Steuerabzug absehen, wenn ihm gegenüber die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht durch den Vergütungsgläubiger nachgewiesen wurde; § 90 Absatz 2 AO ist anwendbar. Soweit der Nachweis nicht gelingt, ist der Steuerabzug vorzunehmen. Der Vergütungsgläubiger ist insoweit auf die Möglichkeit des Freistellungsverfahrens (siehe Rz. 10, 11) zu verweisen (BFH vom 7. November 2001 -

¹ Bundeszentralamt für Steuern, Tel.: (0228) 406-0, Internet: www.bzst.de.

BStBl 2002 II S. 861). Unterlässt der Vergütungsschuldner in diesen Fällen den Steuerabzug, kann er für die entgangene Steuer in Haftung genommen werden (§ 50a Absatz 5 Satz 4 EStG).

Zu Kostenerstattungsfällen an Amateure (Amateurmannschaften, Amateurmusiker, Laienschauspieler) siehe Rz. 51.

2.1. Abzugstatbestände

2.1.1. Einkünfte aus Darbietungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, Nummer 3, 4 und 9 EStG)

- 16** Dem Steuerabzug unterliegen Einkünfte aus im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG). Dazu gehören z. B. Entgelte aus Werbeeinnahmen, Ausrüstungsverträgen, Autogrammstunden, die im Zusammenhang mit der Darbietung stehen (siehe Rz. 30 ff.).

Unerheblich ist, welcher Einkunftsart die Darbietung zuzuordnen ist. Neben der gewerblichen Darbietung werden auch Darbietungen im Rahmen einer freiberuflichen oder nichtselbständigen Tätigkeit oder als sonstige Leistung i. S. d. § 22 Nummer 3 EStG erfasst. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 oder 3 EStG unterliegen.

- 17** Eine Darbietung i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG liegt vor, wenn etwas aufgeführt, gezeigt oder vorgeführt wird, z. B. Ausstellungen, Konzerte, Theateraufführungen, Shows, Turniere oder Wettkämpfe. Dabei kommt es weniger auf den Status des Vergütungsgläubigers als Künstler, Sportler oder Artist an, als vielmehr auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung. Der Begriff Darbietung ist weit zu verstehen; auch nichtöffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film, Funk, Fernsehen oder zur Herstellung von Bild- und Tonträgern fallen hierunter. Zu den unterhaltenden Darbietungen gehören z. B. Talkshows, Quizsendungen, besonders choreographisch gestaltete Modenschauen sowie Feuerwerke und Lasershows. Hingegen zählen wissenschaftliche Vorträge und Seminare nicht dazu.

- 18** Die Darbietung muss im Inland erfolgen. Das ist der Fall, wenn die Tätigkeit tatsächlich im Inland ausgeübt wird. Ort der Darbietung ist bei Filmaufnahmen der Ort der Dreharbeiten, bei Tonaufnahmen der tatsächliche Aufnahmeort. Wegen Live-Übertragungen siehe Rz. 26 ff.

2.1.2. Inländische Verwertung einer Darbietung im Inland (§ 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG)

- 19** Dem Steuerabzug unterliegen auch Einkünfte aus der inländischen Verwertung von inländischen Darbietungen i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 oder 6 EStG). Verwertung i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG ist ein Vorgang, bei dem der Darbietende oder Dritte sich die Ergebnisse der Darbietung durch eine zusätzliche Handlung nutzbar machen. § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG hat also gegenüber § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG eine eigenständige Bedeutung nur, wenn im Zusammenhang mit einer inländischen Darbietung weitere mittelbare Einkünfte erzielt werden.

- 20** Verwerten kann auch ein Dritter, der die Leistung nicht selbst erbracht hat.

2.1.3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG)

- 21** Der Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG ist gegenüber dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG vorrangig. Daher ist beispielsweise ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen, wenn die Überlassung im Rahmen einer Betätigung i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Nummer 3 EStG erfolgt. Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG ist in diesen Fällen ausgeschlossen.

2.1.3.1. Rechte i. S. v. § 50a Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG, § 73a Absatz 2 und 3 EStDV

- 22** Unter den Begriff Rechte i. S. d. § 50a EStG fallen insbesondere die nach Maßgabe des Urheberrechtsgesetzes - UrhG (z. B. an Werken, Literatur, Computerprogrammen, Kunst, Filmwerken einschließlich der Werke, die ähnlich wie Filmwerke geschaffen werden; siehe § 2 UrhG) - oder nach anderen gewerblichen Schutzgesetzen (z. B. Geschmacksmustergesetz, Patentgesetz, Markengesetz, Gebrauchsmustergesetz) geschützten Rechte. Hierzu können auch sonstige Rechte zählen, wenn sie dem Urheberrechtsgesetz oder den

gewerblichen Schutzrechten vergleichbar sind, insbesondere wenn sie eine rechtliche Ausformung in einem Schutzgesetz erfahren haben. Dies ist z. B. bei der Überlassung von Persönlichkeitsrechten eines Künstlers oder Sportlers zu Werbezwecken der Fall (Recht an Namen, Wort, Bild, Ton usw.). Wegen der Aufteilung von Vergütungen an Fotomodelle siehe BMF-Schreiben vom 9. Januar 2009 (BStBl I S. 362).

2.1.3.2. Abgrenzung zwischen Überlassung eines Rechts zur Nutzung und endgültiger Übertragung

- 23** Für die Vornahme eines Steuerabzugs nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG ist zwischen der (zeitlich begrenzten) Überlassung eines Rechts zur Nutzung (z. B. als Verwertungsrecht oder als Lizenz) und der endgültigen Überlassung (Rechtekauf) zu unterscheiden. Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG kommt nur bei der Überlassung eines Rechts zur Nutzung in Betracht, nicht hingegen bei einer endgültigen Rechteüberlassung (Rechtekauf)². Eine zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten liegt vor, wenn das Nutzungsrecht dem durch Vertrag Berechtigten nicht endgültig verbleibt, sein Rückfall kraft Gesetzes oder Vertrages nicht ausgeschlossen ist oder eine vollständige Übertragung, wie bei urheberrechtlich geschützten Rechten, nicht zulässig ist (§ 29 Absatz 1 UrhG).
- 24** Ein nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG unterliegender Rechtekauf liegt wirtschaftlich auch dann vor, wenn mit einer Nutzungsüberlassung das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht endgültig übergeht; z. B. das Recht verbraucht sich während der eingeräumten Nutzung vollständig - Bandenwerbung - BFH vom 16. Mai 2001 (BStBl 2003 II S. 641). Ebenso fällt hierunter z. B. das exklusive Recht zur Übertragung einer Uraufführung eines Theaterstücks. Sind hingegen eine Übertragung und ein „Verbrauch“ des Rechts schon der Sache nach ausgeschlossen, kann regelmäßig von einer Nutzungsüberlassung ausgegangen werden (z. B. bei einem Verbreitungsrecht an dem Werk eines Dichters oder Komponisten). Dies gilt selbst dann, wenn die Vertragsparteien eine zeitlich unbefristete Nutzung des Rechts vereinbaren.
- 25** Bei der Überlassung von Persönlichkeitsrechten handelt es sich um eine zeitlich befristete und keine endgültige Rechteüberlassung. Diese Persönlichkeitsrechte bestehen beim

² Der Rechtekauf unterlag nur für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2009 zugeflossen sind, dem Steuerabzug gem. § 50a EStG, der Rechtekauf unterliegt jedoch weiterhin der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb EStG.

Überlassenden fort, sodass die erforderlichen Voraussetzungen für eine Veräußerung - wie etwa der Verbrauch des Rechts oder dessen Aufgabe beim Überlassenden - nicht eintreten können.

2.1.4. Rundfunk- oder Fernsehübertragungen

- 26** Bei der Übertragung von Rundfunk- oder Fernsehsendungen können verschiedene Fallkonstellationen vorliegen, die zu unterschiedlichen Steuerabzugstatbeständen des § 50a EStG führen. Bei der Einordnung dieser Steuerabzugstatbestände ist zum einen zwischen Live- und zeitversetzten Übertragungen zu differenzieren. Ferner ist bei Live-Übertragungen zu unterscheiden, ob die überlassenen Signale urheberrechtlich geschützt sind; im Regelfall ist vom Bestehen eines urheberrechtlichen Schutzes auszugehen.
- 27** Zeitversetzte Übertragungen der aufgenommenen Live-Signale fallen immer unter § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG. Gleiches gilt für Live-Signale, wenn sie durch Bearbeitung einem urheberrechtlichen Schutz unterliegen (z. B. § 95 UrhG), und bei kulturellen Veranstaltungen auch ohne Bearbeitung der Signale, wenn ein eigenes Leistungsschutzrecht des Veranstalters nach § 81 UrhG gegeben ist.
- 28** Die verbleibenden Fälle der Übertragung von Live-Signalen fallen unter § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG. Die reine Gestattung der Herstellung von Signalen (z. B. Reportagen, Aufnahmen einer Sportveranstaltung) infolge einer Einwilligung des Veranstalters in den Eingriff in eigene Rechtspositionen (z. B. Hausrecht) etwa unterfällt § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG. Werden die hierbei aufgenommenen Live-Signale zeitgleich, ohne dass es zu einer weiteren Bearbeitung (Kommentare, Zusammenschnitte verschiedener Kameraperspektiven etc.) kommt, an Dritte übertragen, liegt ein Fall des § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG vor. In diesen Konstellationen ist ein Steuerabzug nur bei einer inländischen Darbietung sowie einer inländischen Verwertung derselben vorzunehmen.
- 29** Die vorgenannten Ausführungen gelten auch in Fällen, in denen der Berechtigte die Live-Signale selbst aufgenommen hat.

2.2. Leistungen im Zusammenhang mit einer dem Steuerabzug unterliegenden Vergütung

- 30** In den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG ist der Steuerabzug auch auf Einkünfte aus mit der Darbietung zusammenhängenden Leistungen vorzunehmen. Eine Leistung hängt mit einer Darbietung zusammen, wenn sie im sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang mit ihr erfolgt.

2.2.1. Ausrüstungsverträge, Werbeverträge und andere Leistungen

- 31** Einkünfte aus Ausrüstungsverträgen (Sponsoring), Werbeverträgen, Vergütungen für Autogrammstunden, Interviews usw. gehören zu den Einkünften aus den mit der Darbietung oder der Verwertung zusammenhängenden Leistungen, soweit sie in sachlichem Zusammenhang mit der jeweiligen Darbietung bzw. Verwertung stehen.
- 32** Bei einheitlichen Verträgen, die eine Gesamtvergütung vorsehen, sind die Einzelbestandteile des Vertrages in einen dem Steuerabzug und einen nicht dem Steuerabzug unterliegenden Vergütungsbestandteil aufzuteilen. Ist die Vergütung für die Hauptleistung in einen dem Steuerabzug und einen nicht dem Steuerabzug unterliegenden Teil aufzuteilen, so ist der hierfür erforderliche Aufteilungsmaßstab auch auf die Vergütung für die Nebenleistung anzuwenden.

2.2.2. Nebenleistungen und Vertragsplitting

- 33** Zu den Leistungen, die mit den Darbietungen zusammenhängen, zählen auch technische Nebenleistungen wie Bühnenbild, Beleuchtung, Tontechnik, Kostüme usw. und Vermittlungsleistungen, soweit sie Teil der Gesamtleistung sind. Voraussetzung für die Einbeziehung dieser Nebenleistungen ist, dass sie auf Grund des bestehenden Vertragsverhältnisses Teil der von dem Vergütungsgläubiger erbrachten Gesamtleistung sind, für die eine Gesamtvergütung gezahlt wird.
- 34** Werden diese Nebenleistungen auf der Grundlage besonderer Verträge, die der inländische Veranstalter mit Dritten abgeschlossen hat, von einem anderen als dem Darbietenden oder dem die Darbietung Verwertenden erbracht, sind die dafür gezahlten Entgelte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer einzubeziehen. Dies gilt nicht, wenn der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf die Wahl und den Umfang der Leistungen des Dritten ausüben kann. Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist in diesen Fällen auch gegenüber

dem Dritten vorzunehmen. Die Nebenleistungen sind dem Darbietenden außerdem zuzurechnen, wenn er oder eine ihm nahe stehende Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG an dem die Nebenleistungen erbringenden Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Viertel beteiligt ist oder eine wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen dem Darbietenden und dem Dritten besteht.

2.3. Steuerabzug bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen

- 35** Wenn eine Vergütung von einem Vergütungsgläubiger an einen anderen beschränkt Steuerpflichtigen (Vergütungsgläubiger der 2. Stufe) weitergereicht wird, ist der Steuerabzug nach § 50a EStG grundsätzlich auf jeder Stufe vorzunehmen, auf der die Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 50a EStG vorliegen. So ist z. B. ein Steuerabzug nach § 50a EStG zum einen auf die Vergütung des Veranstalters an eine beschränkt steuerpflichtige Konzertagentur einzubehalten, aber ebenso von der Konzertagentur für die Vergütung an den bei ihr unter Vertrag stehenden beschränkt steuerpflichtigen Künstler. Dies folgt aus dem Umstand, dass die Einkommen- und Körperschaftsteuer subjektbezogen erhoben werden. Auch wenn z. B. die Konzertagentur selbst im Inland nicht dem Steuerabzug unterliegt, hat sie für die Künstler den Steuerabzug vorzunehmen.
- 36** Weitergereichte Vergütungen können in den Fällen des § 50a Absatz 3 EStG regelmäßig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Das gilt auch, wenn die weitergereichte Vergütung ihrerseits nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG unterliegt. Erfolgt die Weiterleitung der Vergütung zu einem Zeitpunkt nach Vornahme des Steuerabzugs, kann eine korrigierte Steueranmeldung abgegeben werden. Zum Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten siehe weitergehend Rz. 46 ff.
- 37** Der Vergütungsschuldner der 2. Stufe kann ausnahmsweise vom Steuerabzug absehen, wenn die an ihn gezahlte Vergütung bereits einmal dem Bruttosteuerabzug unterlegen hat (§ 50a Absatz 4 Satz 1 EStG). Dies gilt nicht, wenn er als Vergütungsgläubiger der 1. Stufe Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 50a Absatz 3 EStG geltend macht (siehe Rz. 46), die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG beantragt oder die Erstattung der Abzugsteuer begehrt (§ 50a Absatz 4 Satz 2 EStG). Zur Zuständigkeit in diesen Fällen siehe Rz. 59 ff. Wird im Nachhinein die Abzugsteuer von der Finanzbehörde

ganz oder teilweise erstattet, beantragt der Vergütungsgläubiger im Nachgang eine Veranlagung oder werden Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Wege der korrigierten Steueranmeldung geltend gemacht, lebt die Verpflichtung zum Steuerabzug in der 2. Stufe wieder auf.

2.4. Verhältnis von Steuerabzug nach § 50a EStG und Lohnsteuerabzug

- 38** Bezüge beschränkt einkommensteuerpflichtiger Berufssportler, darbietender Künstler (z. B. Musiker), werkschaffender Künstler (z. B. Schriftsteller, Bildberichterstatter), anderer unterhaltender oder ähnliches Darbietender sowie Artisten, unterliegen grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug nach § 39d EStG, soweit sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und von einem inländischen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG gezahlt werden. In diesen Fällen hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach den dafür geltenden Vorschriften durchzuführen. Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG findet insoweit nicht statt (§ 50a Absatz 1 Nummer 1, zweiter Halbsatz EStG). Wegen der Abgrenzung von nichtselbständiger und selbständiger Arbeit siehe BMF-Schreiben vom 5. Oktober 1990 (BStBl I S. 638), das für den Bereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht entsprechend anzuwenden ist. Zum Lohnsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen gastspielverpflichteten Künstlern wird auf das BMF-Schreiben vom 31. Juli 2002 (BStBl I S. 707) verwiesen.

Über Beschränkungen des Besteuerungsrechts auf Grund von DBA ist im Lohnsteuerabzugsverfahren zu entscheiden, siehe R 39d Absatz 2 LStR 2011.

Kann die Lohnsteuer nicht erhoben werden, weil kein inländischer Arbeitgeber vorhanden ist, hat der ausländische Arbeitgeber den Steuerabzug vorzunehmen (§ 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG).

- 39** Bis 31. Dezember 2010 kann bei beschränkt steuerpflichtigen Artisten, deren nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, die darauf entfallende Lohnsteuer noch mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erhoben werden, wenn der

Artist die Lohnsteuer trägt; übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer, beträgt der Pauschsteuersatz 25 Prozent (R 39d Absatz 4 LStR 2008).³

3. Steuerabzug

3.1. Abzugsverpflichteter (§ 50a Absatz 5 Satz 2 EStG)

- 40** Der Vergütungsschuldner hat den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen. Vergütungsschuldner ist, wer zivilrechtlich die Vergütungen schuldet, die die Tatbestände der dem Steuerabzug unterliegenden beschränkten Einkommensteuerpflicht erfüllen. Die Abzugsverpflichtung kann nicht mit befreiender Wirkung vertraglich auf Dritte übertragen werden.
- 41** Regelmäßig ist der Veranstalter der Vergütungsschuldner. Veranstalter ist, wer in organisatorischer und finanzieller Hinsicht für die Veranstaltung verantwortlich ist, wer deren Vorbereitung und Durchführung übernimmt und dabei das unternehmerische Risiko trägt. Tritt als Veranstalter nach außen ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde auf, so ist dieses steuerrechtlich als Abzugsverpflichteter i. S. d. § 50a Absatz 5 EStG anzusehen; das BFH-Urteil vom 17. Februar 1995 (BStBl II S. 390) ist entsprechend anzuwenden.
- 42** Organisiert ein beschränkt steuerpflichtiger Darbietender (Vergütungsgläubiger) im Inland eine Veranstaltung selbst (Eigenveranstalter), sind die Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 50a EStG dem Grunde nach erfüllt. Vergütungsschuldner wären - bei öffentlichen Veranstaltungen - die Eintrittskartenkäufer. Aus tatsächlichen Gründen wird jedoch in diesen Fällen weder der Steuerabzug für die Eintrittsgelder einbehalten, noch kann der einzelne Eintrittskartenkäufer als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. In diesen Fällen ist die Steuer durch Nachforderungsbescheid vom ausländischen Darbietenden als Vergütungsgläubiger zu erheben. Soweit der Vergütungsgläubiger Vergütungen an Künstler usw. weiterleitet, ist er seinerseits als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet, siehe Rz. 35 ff.

Die Abzugsverpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Vergütungsschuldner im Inland seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz oder

³ Zur Frage der steuerlichen Behandlung nichtselbständiger Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Artisten ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ergeht ein gesondertes BMF-Schreiben.

einen ständigen Vertreter hat. Eine Abzugsverpflichtung besteht z. B. schon bei einer ausländischen Künstlerverleih- oder Verwertungsgesellschaft, die einen Künstler ins Inland verleiht, oder bei einer Veranstaltung im Inland mit ausländischem Veranstalter. Abzugsverpflichtet i. S. d. § 50a EStG ist darüber hinaus ein ausländischer Arbeitgeber für im Inland eingesetzte, beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, z. B. ein ausländischer Sportverein, der angestellte Spieler bei einer Sportveranstaltung im Inland einsetzt oder ein ausländisches Orchester, welches angestellte Musiker im Inland für eine Darbietung einsetzt. Soweit ein ausländischer Veranstalter Vergütungen an den Vergütungsgläubiger der 2. Stufe weiterleitet, ist er seinerseits als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet. Wegen Einzelheiten bei hintereinander geschalteten beschränkt Steuerpflichtigen siehe Rz. 35.

- 43** Bei Vergütungen an Beauftragte trifft in den Fällen des § 50a Absatz 6 EStG den Vergütungsschuldner keine Verpflichtung zum Steuerabzug. Beauftragte im Sinne dieser Vorschrift sind z. B. die GEMA oder ähnliche inländische oder ausländische Rechtsträger. Der Beauftragte ist bei Leistungen an Vergütungsgläubiger der 2. Stufe seinerseits zum Steuerabzug verpflichtet. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ist der nach dem Verteilungsplan zu leistende Betrag. § 73f EStDV regelt in diesen Fällen die weiteren Einzelheiten des Steuerabzuges.

3.2. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG)

- 44** Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen, wobei vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten des Vergütungsgläubigers nur insoweit zu den Einnahmen gehören, als die Fahrt- und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 EStG übersteigen. Übernommene Reisekosten Dritter mindern nicht die Bemessungsgrundlage nach § 50a Absatz 2 EStG, können aber ggf. als Betriebsausgaben/Werbungskosten bei dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 3 EStG berücksichtigt werden (siehe Rz. 46).
- 45** Die Umsatzsteuer wird für Leistungen i. S. d. § 13b UStG, die nach dem 31. Dezember 2001 erbracht werden, nicht mehr vom Erbringer der Leistung geschuldet (BMF-Schreiben vom

5. Dezember 2001 - BStBl I S. 1013). Die Umsatzsteuer gehört insoweit nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50a EStG.

3.2.1. Abziehbarkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten in EU- oder EWR-Fällen

- 46** Bei Vergütungsgläubigern i. S. d. Rz. 05 kann der Vergütungsschuldner von den Einnahmen in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, wenn die Betriebsausgaben oder Werbungskosten
- in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG stehen und
 - dem Vergütungsschuldner in einer für die zuständige Finanzbehörde nachprüfaren Form - z. B. durch Rechnungskopien - nachgewiesen wurden oder von dem Vergütungsschuldner übernommen worden sind.

Ein darüber hinausgehender Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist nicht möglich. Soweit bei dem Vergütungsgläubiger andere als die in Rz. 44 genannten Aufwendungen angefallen sind, können diese ggf. als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den Einnahmen abgezogen werden.

- 47** Als Kosten, die wirtschaftlich in der Weise unmittelbar mit der im Inland ausgeübten Tätigkeit zusammenhängen, dass sie sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, sind nur solche Kosten zu verstehen, welche nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit den betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen. Dies erfordert eine konkrete Zuordnung der Aufwendungen zu den inländischen Einkünften. Ein bloßer Veranlassungszusammenhang genügt für die in § 50a Absatz 3 Satz 1 EStG geforderte Unmittelbarkeit nicht.⁴ Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang fehlt z. B. bei Gemeinkosten wie der Absetzung für Abnutzung, die sich von der in Rede stehenden konkreten Tätigkeit trennen lassen, weil sie dem Vergütungsgläubiger in jedem Fall entstehen würden. Dagegen ist der Abzug der Kosten nicht davon abhängig, ob die Kosten im In- oder im Ausland angefallen sind.

⁴ Im Einzelnen kann insoweit jedenfalls im Ausgangspunkt auf die einschlägige Spruchpraxis des BFH zu § 3c EStG (siehe dazu BFH vom 11. Februar 1993 - BStBl II S. 450 -, vom 29. Mai 1996 - BStBl 1997 II S. 60 -) zurückgegriffen werden.

- 48** Betriebsausgaben oder Werbungskosten werden im Zeitpunkt der Vornahme des Steuerabzugs nur insoweit berücksichtigt, als es sich bei diesen um tatsächlich geleistete Aufwendungen handelt. Soweit die Betriebsausgaben oder Werbungskosten bereits entstanden oder veranlasst, aber noch nicht abgeflossen sind, mindern sie die für den Steuerabzug maßgeblichen Einkünfte nicht. Die insoweit noch nicht abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten können durch Korrektur der Steueranmeldung bzw. im Wege der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer nachträglich berücksichtigt werden.
- 49** Der Vergütungsschuldner hat die ihm nachgewiesenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu dokumentieren, in der Regel durch Aufbewahrung der Rechnungskopien oder andere vom Vergütungsgläubiger vorgelegte Nachweise (§ 73d Absatz 1 Satz 2 EStDV). Er hat Höhe und Art der Betriebsausgaben oder Werbungskosten aufzuzeichnen (§ 73d Absatz 1 Nummer 3 EStDV) und dem Finanzamt bei Abgabe der Steueranmeldung zum Steuerabzug nach § 50a EStG mitzuteilen (§ 73e Satz 2 EStDV).
- 50** Der Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten wird auch beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i. S. d. § 32 Absatz 4 KStG im hier beschriebenen Umfang gewährt. § 50a Absatz 3 Satz 3 EStG geht insoweit § 8 Absatz 6 KStG vor.

3.2.2. Steuerabzug in Kostenerstattungsfällen

- 51** Werden Amateuren (Amateurmannschaften, Amateurmusikern, Laienschauspielern) ausschließlich Kosten i. S. d. Rz. 46 erstattet bzw. vom Veranstalter übernommen, so ist kein Steuerabzug nach § 50a Absatz 2 EStG vorzunehmen. Werden jedoch Preisgelder, Siegprämien oder ähnliche Vergütungen gezahlt, so ist grundsätzlich ein Steuerabzug vorzunehmen.

3.3. Höhe des Steuersatzes (§ 50a Absatz 2 und 3 EStG)

3.3.1. Allgemeiner Steuersatz

- 52** Der Steuersatz gem. § 50a Absatz 2 EStG beträgt beim Bruttosteuerabzug 15 Prozent der Einnahmen. Beim Nettosteuerabzug (§ 50a Absatz 3 EStG) beträgt der Steuersatz 30 Prozent von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden

Einnahmen, wenn der Vergütungsgläubiger eine natürliche Person oder Personengesellschaft (z. B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts) ist. Ist der Vergütungsgläubiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beträgt er 15 Prozent von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden Einnahmen.

Zusätzlich zu dem Steuerabzug nach § 50a EStG ist ein Solidaritätszuschlag nach § 3 Absatz 1 Nummer 6 SolZG zu erheben.

3.3.2. Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG)

- 53** Ein Steuerabzug wird bei Einkünften i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen. Die Milderungsregelung ist nur auf die unmittelbaren Einnahmen aus inländischen Darbietungen anzuwenden. Einnahmen aus der Verwertung der Darbietungen nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG fallen nicht unter die Milderungsregelung.
- 54** Sind mehrere Personen als Darbietende Gläubiger der Vergütung für eine Darbietung, ist die Milderungsregelung für jede Person auf die auf sie entfallende Vergütung anzuwenden. Dabei ist die Gesamtvergütung gleichmäßig nach Köpfen aufzuteilen, soweit die Empfänger keinen anderen Aufteilungsmaßstab darlegen. Dies gilt entsprechend für Personengesellschaften, soweit an der Personengesellschaft ausschließlich die auftretenden Personen beteiligt sind.
- Ist eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gläubiger der Vergütung (z. B. Verein), erzielt diese als juristische Person die Einnahmen aus der Darbietung allein. Eine Aufteilung auf die an der Körperschaft beteiligten Personen ist nicht zulässig.
- 55** Unter dem Begriff der Darbietung in § 50a Absatz 2 Satz 3 EStG ist für Zwecke der Anwendung der Milderungsregelung der einzelne Auftritt zu verstehen. Eine (vertragliche) Aufteilung der Vergütung in mehrere Teilbeträge hat insoweit keine Auswirkung. Werden an einem Tag mit einem oder mehreren Veranstaltern mehrere Auftritte durchgeführt, ist die Milderungsregelung je Auftritt anzuwenden. Proben sind keine Auftritte.

4. Haftung und Nachforderung

4.1. Haftung und Nachforderung gegenüber dem Vergütungsschuldner

- 56** Der Vergütungsschuldner haftet für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 50a Absatz 5 Satz 4 EStG, § 73g EStDV). Eine Haftung kommt auch dann in Frage, wenn der Vergütungsschuldner beim Steuerabzug Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt hat, ohne dass hierfür die Voraussetzungen vorlagen (siehe Rz. 46 ff.) bzw. unzutreffenderweise keine Einkünfteerzielungsabsicht angenommen hat (siehe Rz. 15). Die Haftungsinanspruchnahme ist unabhängig von den Rechten des Vergütungsgläubigers aus einem DBA zulässig (§ 50d Absatz 1 Satz 10 EStG).
- 57** Darüber hinaus kann gegenüber dem Vergütungsschuldner anstelle eines Haftungsbescheides ein Nachforderungsbescheid gem. § 167 Absatz 1 Satz 1 AO erlassen werden (BFH vom 13. September 2000 - BStBl 2001 II S. 67).

4.2. Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger

- 58** Soweit die Haftung des Vergütungsschuldners reicht, sind der Vergütungsschuldner und der Vergütungsgläubiger Gesamtschuldner. Die Steuer- oder Haftungsschuld kann vom zuständigen Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem der Gesamtschuldner geltend gemacht werden (§ 73g EStDV). Der Vergütungsgläubiger kann unter den Voraussetzungen des § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG durch Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers durch Nachforderungsbescheid ist nicht davon abhängig, ob ihm die nicht ordnungsgemäße Einbehaltung oder Abführung der Abzugsteuer bekannt war. Bei diesem Nachforderungsbescheid handelt es sich nicht um einen Bescheid i. S. d. § 167 Absatz 1 Satz 1 AO.

5. Zuständigkeit und Verfahren für den Quellensteuerabzug

5.1. Zuständigkeit

- 59** Die nach § 50a EStG einbehaltene Steuer ist bei dem für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt anzumelden und an dieses abzuführen. Ist der Vergütungsschuldner keine Körperschaft und stimmen Betriebs- und Wohnsitzfinanzamt nicht überein, ist die

einbehaltene Steuer an das Betriebsfinanzamt des Vergütungsschuldners abzuführen (§ 73e EStDV).

Werden im Rahmen einer internationalen Tournee neben Verträgen mit einem Globalveranstalter zusätzlich separate Verträge mit weiteren, lokalen Veranstaltern für die Auftritte in Deutschland abgeschlossen und der Globalveranstalter insoweit von seinen Verpflichtungen dem Vergütungsgläubiger gegenüber freigestellt, ist die Steuer bei dem für den lokalen Veranstalter zuständigen Finanzamt anzumelden.

- 60** Sofern ein Steuerabzug nach § 50a EStG auf mehreren Stufen vorzunehmen ist, ist für die Durchführung des Steuerabzuges auf der 2. bzw. weiteren Stufe das Finanzamt des Vergütungsschuldners der 1. Stufe zentral zuständig.
- 61** Ist für den Vergütungsschuldner kein Finanzamt nach § 73e EStDV zuständig, ist die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und an das Finanzamt abzuführen, in dessen Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt (§ 24 AO). Bei einer Tournee mit ausländischem Veranstalter ist daher das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die Tournee beginnt. Bei mehrfacher örtlicher Zuständigkeit ist die Zuständigkeit nach § 25 AO zu bestimmen.
- 62** Für Haftungs- und Nachforderungsbescheide ist das Finanzamt zuständig, an das der Steuerabzug nach § 50a EStG durch den Vergütungsschuldner hätte abgeführt werden müssen (BFH vom 18. Mai 1994 - BStBl II S. 697).
- 63** Entsprechendes gilt für Anträge nach § 50 Absatz 4 EStG.
- 64** In einzelnen Ländern können abweichende Zuständigkeitsbestimmungen auf Grund landesrechtlicher Vorschriften gelten.
- 65** Nach dem Begleitgesetz zur Zweiten Föderalismusreform vom 10. August 2009 (BGBl. I S. 2702) wird das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren gem. § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5, § 50a EStG für beschränkt Steuerpflichtige beim BZSt zentralisiert. Der Zeitpunkt für den Übergang des Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahrens auf das BZSt wird durch Rechtsverordnung bestimmt (§ 52 Absatz 58a Satz 2 EStG). Bis zu diesem Zeitpunkt bleibt es bei der zuvor dargestellten Zuständigkeit der Finanzämter.

5.2. Verfahren

- 66** Der Vergütungsschuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer von Vergütungen i. S. d. § 50a EStG bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats beim zuständigen Finanzamt anzumelden und an dieses abzuführen. Die Steueranmeldung muss neben den Angaben zum Gläubiger, der Höhe der Vergütungen i. S. d. § 50a Absatz 1 EStG und der Höhe des Steuerabzugs auch die Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs abgezogenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten enthalten.
- 67** Die Steueranmeldung ist für nach dem 31. Dezember 2009 zufließende Vergütungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln (in der jeweils geltenden Fassung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28. Januar 2003 (BGBl. I S. 139), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 8. Januar 2009 (BGBl. I S. 31)⁵. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Steueranmeldung vom Schuldner oder von einem zu seiner Vertretung Berechtigten zu unterschreiben (§ 73e EStDV).
- 68** Die Steueranmeldung steht - ggf. nach Zustimmung durch die Finanzbehörde - einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 AO). Sie entfaltet Drittwirkung gegenüber dem Vergütungsgläubiger und kann sowohl vom Vergütungsschuldner als auch vom Vergütungsgläubiger mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs (§ 347 AO) angefochten werden.

Auf Grund eines Rechtsbehelfs gegen die Steueranmeldung kann nur darüber entschieden werden, ob der Vergütungsschuldner berechtigt war, die Steuerabzugsbeträge einzubehalten, anzumelden und abzuführen (BFH vom 7. November 2007 - BStBl 2008 II S. 228). Insofern kann der Vergütungsgläubiger gegen die Steueranmeldung auch keine Rechtsbehelfe mit dem Ziel einlegen, Betriebsausgaben oder Werbungskosten nachträglich zu berücksichtigen. Wird die Vollziehung der Steueranmeldung aufgehoben, dürfen entrichtete Steuerabzugsbeträge nur an den anmeldenden Vergütungsschuldner, nicht aber an den Vergütungsgläubiger erstattet werden (BFH vom 13. August 1997 - BStBl II S. 700).

⁵ Einzelheiten zur elektronischen Übermittlung ergeben sich aus den Internetseiten unter www.elster.de

- 69** Ein Anspruch auf Steuerbefreiung nach einem DBA kann nicht im Rahmen der Steueranmeldung, sondern nur in einem besonderen Erstattungsverfahren gem. § 50d Absatz 1 Satz 2 EStG gegenüber dem BZSt geltend gemacht werden.
- 70** Gegen einen Haftungs- oder Nachforderungsbescheid ist der Einspruch (§ 347 AO) gegeben.
- 71** (leer)

6. Veranlagungsverfahren nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG

- 72** Grundsätzlich gilt die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Vergütungsgläubigers für Einkünfte i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG durch den Steuerabzug als abgegolten (§ 50 Absatz 2 Satz 1 EStG, § 32 Absatz 1 KStG). Vergütungsgläubiger i. S. d. Rz. 05 Satz 3 können die Abgeltungswirkung des Steuerabzuges jedoch durch einen Antrag auf Veranlagung (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG, § 32 Absatz 2 Nummer 2 KStG) durchbrechen. Bei dieser Antragsveranlagung gelten die für beschränkt Steuerpflichtige einschlägigen Regelungen des § 50 Absatz 1 EStG.
- 73** Die Zuständigkeit richtet sich in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG nach den allgemeinen Regelungen des § 19 Absatz 2 AO. Bei mehreren Auftritten/Verwertungen oder Tourneen (mehrfacher örtlicher Zuständigkeit) ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der erste Auftritt/die erste Verwertung stattfindet oder die Tournee beginnt, es sei denn, die zuständigen Finanzbehörden einigen sich auf eine andere zuständige Finanzbehörde (§ 25 AO).

7. Entlastung auf Grund von DBA

7.1. Verhältnis der DBA zum innerstaatlichen Recht

- 74** Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist ungeachtet eines DBA in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Absatz 1 Satz 1 EStG).
- 75** Der Vergütungsschuldner kann den Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 EStG unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das BZSt auf Antrag bescheinigt hat, dass die Voraussetzungen dafür nach einem DBA vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach § 50d Absatz 2 Satz 1 EStG). Die Freistellung im

Steuerabzugsverfahren ist in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG auch möglich, wenn das BZSt den Vergütungsschuldner auf Antrag hierzu allgemein ermächtigt hat (Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Absatz 5 EStG). Einzelheiten zum Kontrollmeldeverfahren enthält das BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2002 (BStBl I S. 1386).

Ist die Abzugsteuer nach § 50a EStG bereits vom Vergütungsschuldner einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt worden, kann eine Entlastung auf Grund von DBA durch Erstattung der zuviel erhobenen Abzugsteuer nach § 50d Absatz 1 Satz 2 EStG durch das BZSt erfolgen.

- 76** Auch Haftungsbescheide gem. § 50a Absatz 5 Satz 4 EStG (siehe Rz. 56) sind zunächst ungeachtet eines DBA von den zuständigen Finanzbehörden zu erlassen. Trotzdem kann die Erstattung nach § 50d Absatz 1 EStG vom Vergütungsgläubiger beantragt werden. Eine Freistellungsbescheinigung nach § 50d Absatz 2 EStG kann im Falle eines Haftungsbescheides nicht mehr beantragt werden, da die Vergütung bereits zugeflossen ist.
- 77** Wurde der Steuerabzug nicht oder nicht ordnungsgemäß durchgeführt, kann die Steuer auch gegenüber dem Vergütungsgläubiger nachgefordert werden (siehe Rz. 58). Die Vorschriften des anzuwendenden DBA sind bei der Ermittlung der Höhe der Nachforderung unmittelbar zu beachten. Erforderlichenfalls wirkt das BZSt im Wege der Amtshilfe bei der Prüfung des Besteuerungsanspruchs nach dem einschlägigen DBA mit.
- 78** Die Regelungen der DBA gehen dem innerstaatlichen Steuerrecht als Sonderregelungen vor (§ 2 AO), soweit nicht ein Gesetz eine ausdrücklich vom DBA abweichende Regelung vorsieht. Besteht daher auf Grund des jeweils einschlägigen DBA (vorbehaltlich der die DBA-Anwendung modifizierenden Regelungen, z. B. in § 50d EStG) bei Einkünften eines ausländischen Unternehmens - ohne inländische Betriebsstätte i. S. d. DBA - aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen nur ein deutsches Besteuerungsrecht, kann eine Freistellung oder Erstattung nach § 50d Absatz 1 oder 2 EStG nicht erfolgen.

7.2. Begriff „Künstler“ und „Sportler“ i. S. d. DBA

- 79** Auf DBA-Ebene ist weder der Künstler- noch der Sportlerbegriff abschließend definiert. Der Ausdruck Künstler umfasst unter anderem Bühnen- und Filmschauspieler sowie

Schauspieler, die in der Werbung auftreten. Der Begriff des Sportlers ist nicht auf die Teilnehmer an den klassischen Disziplinen beschränkt. So fällt z. B. Schach unter den Anwendungsbereich des Artikels 17 OECD-MA.

- 80** Die Tätigkeit als Künstler, Musiker oder Sportler i. S. d. dem Artikel 17 Absatz 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Vorschriften muss im Inland persönlich ausgeübt werden. Unter den Regelungsbereich fallen nur vortragende Künstler, nicht jedoch Tätigkeiten, die in der Herstellung eines Werkes bestehen (sog. werkschaffende Künstler, z. B. Maler, Bildhauer, Komponisten, Bühnenbildner, Choreographen, Drehbuchautoren und Regisseure; zu letzteren BFH vom 18. Juli 2001 - BStBl 2002 II S. 410).

7.3. Einkünfte aus künstlerischer oder sportlicher Tätigkeit i. S. d. DBA

- 81** Zum Anwendungsbereich der dem Artikel 17 OECD-MA entsprechenden DBA-Vorschriften zählen auch die Einkünfte von Künstlern oder Sportlern aus der Teilnahme an staatsbürgerlichen, sozialen, religiösen oder mildtätigen Tätigkeiten (z. B. anlässlich von Wohltätigkeitsveranstaltungen), soweit diese unterhaltenden Charakter haben.
- 82** Zu den Einkünften des individuellen Auftritts des Künstlers oder Sportlers gehören auch die Einkünfte aus Werbe-, Ausrüstungs- und ähnlichen Verträgen, soweit sie unmittelbar oder mittelbar mit dem Auftritt im Inland zusammenhängen. Insoweit ist eine Freistellung nach § 50d EStG nicht möglich.
- 83** Unter Artikel 17 Absatz 1 OECD-MA entsprechende DBA-Vorschriften fallen grundsätzlich nicht die Einkünfte aus Werbeverträgen von Sportlern/Künstlern, die zwar das Image und den Namen des Sportlers/Künstlers verwerten, aber nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sportlichen/künstlerischen Darbietung stehen und aus Vermittlungstätigkeiten. Dies gilt auch für ehemalige, nicht mehr aktive Sportler.⁶
- 84** Durch Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende DBA-Vorschriften werden die Grundsätze des Absatzes 1 für den Vertragsstaat, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt, auf die Fälle ausgedehnt, in denen die Einkünfte aus dieser Tätigkeit nicht dem

⁶ Eine Ausnahme besteht für das DBA Österreich, in dessen Artikel 17 das allgemeine Persönlichkeitsrecht erfasst ist.

Künstler oder Sportler, sondern einer dritten Person zufließen (BFH vom 4. März 2009 - BStBl II S. 625). Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen das Entgelt für den Auftritt von Künstlern oder Sportlern an eine juristische Person, wie z. B. eine Management-Gesellschaft oder eine Künstlergesellschaft, gezahlt wird.

- 85** Enthält das jeweils einschlägige DBA eine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, verbleibt es bei einer Besteuerung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, § 50a Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG. Eine Freistellungsbescheinigung kann in diesen Fällen nicht erteilt werden. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Nebenleistungen, die auf mit Dritten abgeschlossenen Verträgen beruhen.

Beim BZSt ist ein regelmäßig aktualisiertes Merkblatt mit einer Übersicht erhältlich, ob und ggf. inwieweit die verschiedenen deutschen DBA von Artikel 17 Absatz 1 und 2 OECD-MA abweichen.⁷

7.4. Abgrenzung zwischen Tätigkeitsvergütungen und Lizenzgebühren

- 86** Artikel 12 Absatz 2 OECD-MA definiert den Begriff „Lizenzgebühren“ für Zwecke der Anwendung des Abkommens. Unter Artikel 12 Absatz 2 des OECD-MA fallen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von Urheberrechten zur Nutzung, auch wenn sie nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3, sondern dem nach Nummer 1 oder 2 EStG unterliegen (siehe Rz. 26 ff.).

- 87** Bei Entscheidung der Frage, ob und inwieweit Vergütungen, die an Künstler gezahlt werden, als Tätigkeitsvergütungen oder Lizenzgebühren i. S. d. DBA zu behandeln sind, ist Folgendes zu beachten:

- a) Das Entgelt gilt als eine Lizenzgebühr, wenn es z. B. an Komponisten oder Liedtexter für die Überlassung von Verwertungsrechten gezahlt wird. Dies umfasst z. B. Vergütungen von Verwertungsgesellschaften dieses Personenkreises.
- b) Der Begriff der Darbietung ist weit zu verstehen. Darbietungen sind auch nichtöffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film, Funk, Fernsehen und zur

⁷ Das Merkblatt und andere Vordrucke sowie die Abkommenstexte der DBA können im Internet unter <http://www.bzst.bund.de> (Abzugsteuerentlastung → Freistellung/Erstattung → Merkblätter → Merkblätter 2009 → Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler nach Rechtslage ab 1.1.2009) abgerufen werden.

Herstellung von Ton- und Bildträgern. Der Charakter einer Unterhaltungsdarbietung geht nicht dadurch verloren, dass im Augenblick der Darbietung kein Publikum anwesend ist. Auch die Darbietung von Studiomusikern zielt darauf ab, zur Unterhaltung des Publikums beizutragen.

- c) Das Entgelt ist aufzuteilen, wenn es für einen öffentlichen Auftritt und für die Verwertung auf Bild- und Tonträgern gezahlt wird. Falls keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Aufteilung vorliegen (z. B. Dienstleistungs- und Verwertungsvertrag wird mit verschiedenen Vertragspartnern abgeschlossen), können 80 Prozent der persönlich ausgeübten Tätigkeit und 20 Prozent deren Verwertung zugeordnet werden.
- d) Bei werkschaffenden Künstlern (z. B. Bühnenbildner, Choreographen) können 40 Prozent der persönlich ausgeübten Tätigkeit und 60 Prozent deren Verwertung zugeordnet werden, falls keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Aufteilung vorliegen.
- e) Das Entgelt für eine Live-Übertragung gilt abkommensrechtlich nicht als Lizenzgebühr, sondern als Entgelt für persönlich ausgeübte Tätigkeit.
- f) Vergütungen an Filmschauspieler werden für eine - in der Regel nichtselbständige - künstlerische Tätigkeit gezahlt (BMF-Schreiben vom 5. Oktober 1990 - BStBl I S. 638, Tz. 1.1.2.). Ein Verwertungsrecht an dem Film, in dem er mitgewirkt hat, steht dem Filmschauspieler regelmäßig nicht zu. Abweichende Regelungen in den DBA sind zu beachten; so kann in einem DBA geregelt sein, dass Artikel 17 (Künstler) als Spezialnorm dem Artikel 15 (unselbständige Arbeit) vorgeht.

88 Die DBA weisen das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren grundsätzlich dem Vertragsstaat zu, in dem der Lizenzgeber ansässig ist. In diesen Fällen kann eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren erteilt werden. Allerdings gibt es auch DBA, die Deutschland als Quellenstaat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht einräumen. Eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren kann nur für den Betrag erfolgen, der die nach dem jeweils einschlägigen DBA zulässige Quellensteuer übersteigt.

Auf das auf der Internetseite des BZSt befindliche Merkblatt über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren wird hingewiesen⁸.

8. Steuererlass in besonderen Fällen

- 89** Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt. Das besondere öffentliche Interesse wird anhand von Regelbeispielen (§ 50 Absatz 4 Nummer 1 und 2 EStG) erläutert.

Ein besonderes öffentliches Interesse besteht insbesondere

- an der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
- am inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein besonderes öffentliches Interesse vorliegt, sind auch wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen. Der Antrag nach § 50 Absatz 4 EStG ist vor Beginn des Ereignisses zu stellen.

- 90** Zum Steuererlass für beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten siehe BMF-Schreiben vom 20. März 2008 (BStBl I S. 538) und BMF-Schreiben vom 21. Januar 2010 (BStBl I S. 49).

9. Beispiele

- 91** Bei den nachfolgenden Beispielen ist zu beachten, dass sich die Entlastung auf Grund von DBA ausschließlich nach den Regelungen des jeweiligen DBA richtet, die vom OECD-MA abweichen können. Soweit im Folgenden die Begriffe *inländisch* oder *ausländisch* in Verbindung mit Personen verwendet werden, sind sie i. S. v. unbeschränkter oder beschränkter Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht zu verstehen. Aus

⁸ Das Merkblatt kann im Internet unter <http://www.bzst.bund.de> (Abzugsteuerentlastung → Freistellung/Erstattung → Merkblätter → Merkblätter 2009 → Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen) abgerufen werden.

Vereinfachungsgründen bleibt in den Beispielen der Solidaritätszuschlag unberücksichtigt. Die Milderungsregelung (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG) ist entsprechend Rz. 53 gesondert zu prüfen. Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist ungeachtet der Bestimmungen eines DBA grundsätzlich in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Absatz 1 Satz 1 EStG). Eine Ausnahme gilt z. B. nur in Fällen des Erlasses von Nachforderungsbescheiden an den Vergütungsgläubiger oder bei einem nachfolgenden Veranlagungsverfahren.

92 Beispiel 1: zu Rz. 16 ff.

Ein inländischer Sportverein führt einen international besetzten Marathonlauf durch. Hierbei treten auch ausländische Läufer an, die ein Startgeld und die Erstattung von Reise- und Übernachtungskosten erhalten. Einige der ausländischen Läufer erhalten als Siegprämien von einem inländischen Sponsor bereitgestellte Sachpreise.

- a) Die Sachpreise werden vom Sponsor zunächst dem Veranstalter übereignet.
- b) Die Sachpreise werden vom Sponsor unmittelbar dem ausländischen Sportler übereignet.

Nach den Statuten des internationalen Sport-Verbandes gelten die ausländischen Läufer als Amateur-Sportler.

- a) Sportler, die bei Sportveranstaltungen Startgelder und Siegprämien erhalten, erzielen gem. § 15 Absatz 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die ausländischen Sportler sind mit ihren inländischen Einkünften gem. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG beschränkt steuerpflichtig. Gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dem Steuerabzug unterliegt gem. § 50a Absatz 2 EStG der volle Betrag der Einnahmen. Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Zur Bemessungsgrundlage gehören erstattete Reise- und Übernachtungskosten, soweit die Erstattungen die tatsächlichen Übernachtungskosten und die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 EStG für Verpflegungsmehraufwendungen übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 2 EStG), die Startgelder, sowie der Wert des Sachpreises.

Der Steuerabzug ist gem. § 50a Absatz 5 Satz 1 und 2 EStG auch bei Amateursportlern vom inländischen Sportverein als Schuldner der Vergütung vorzunehmen und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Der sog. Amateur-Status nach den Grundsätzen des internationalen Sport-Verbandes ist insoweit ohne Bedeutung (siehe aber Rz. 51).

- b) Lobt ein Unternehmen einen Sachpreis für den Gewinner einer Sportveranstaltung aus, ohne den Sachpreis zunächst dem Veranstalter zu übereignen, ist das Unternehmen der Vergütungsschuldner. Es hat daher auch insoweit den Steuerabzug gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG vorzunehmen. Der Veranstalter hat nur für die von ihm unmittelbar gezahlten Vergütungen den entsprechenden Steuerabzug vorzunehmen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da hier die sportliche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist - vorbehaltlich anderer Regelungen in den DBA - nicht möglich.

93 Beispiel 2: zu Rz. 40 ff.

Ein international besetztes, jährlich stattfindendes Sportfest wird von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), deren Gesellschafter drei Leichtathletikvereine e. V. sind, durchgeführt. Die Gesellschaft verfügt über ein Organisationsbüro und tritt als Vertragspartner und Veranstalter auf. Sie ist auch Schuldnerin der Start- und Preisgelder.

Ob bei einer GbR die Abzugsverpflichtung gem. § 50a EStG von der Gesellschaft oder dem einzelnen Gesellschafter zu erfüllen ist, hängt davon ab, wer nach außen als Vertragspartner auftritt. Dies ist hier die GbR selbst. Der Steuerabzug gem. § 50a EStG ist von der GbR als Schuldnerin der Vergütung vorzunehmen und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen.

94 Beispiel 3: zu Rz. 16 ff., 30 ff., 40 ff.

Ein ausländischer Berufstennisspieler nimmt an einem Tennisturnier im Inland teil und erhält ein Preisgeld. Er hat einen langfristigen Ausrüstungsvertrag mit einem inländischen Sportartikelhersteller, der ihn verpflichtet, bei allen sportlichen Veranstaltungen dessen Ausrüstung zu tragen. Weiterhin hat er einen langfristigen Werbevertrag mit einem inländischen Bankhaus, der die Bank zur Verwendung von Namen und Bild des Sportlers unabhängig von diesem Tennisturnier berechtigt. Anlässlich des Turniers gibt der Sportler bezahlte Interviews für inländische und ausländische Zeitungen und Rundfunkanstalten. Eine Woche später tritt er im Inland in einer Fernseh-Talkshow auf.

Bei dem Preisgeld aus dem Tennisturnier handelt es sich um Einkünfte aus der Ausübung einer Tätigkeit als Berufssportler nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG.

Die Einkünfte aus dem Ausrüstungsvertrag stehen anteilig im Zusammenhang mit dem Tennisturnier; der Ausrüster hat als Vergütungsschuldner von der Gesamtvergütung einen auf die inländische Darbietung entfallenden Teilbetrag der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG zu unterwerfen.

Die Vergütungen aus dem Werbevertrag stehen in keinem ausreichenden sachlichen Zusammenhang mit der sportlichen Darbietung. Hat der Sportler keine Betriebsstätte und auch keinen ständigen Vertreter im Inland, kann - abhängig von der Gestaltung des Einzelfalls - eine Besteuerung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 i. V. m. § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG in Betracht kommen. Ein Steuerabzug kommt dann nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG in Frage.

Die Vergütungen für die Interviews sind Einkünfte aus mit sportlichen Darbietungen zusammenhängenden Leistungen und unterliegen der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a

Absatz 1 Nummer 1 EStG. Die Vergütungsschuldner (hier: in- und ausländische Zeitungen, Rundfunkanstalten) müssen für die Interviews im Inland die Abzugsteuer anmelden und abführen.

Die Vergütungen für den Auftritt in der Talkshow stehen zwar in keinem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Turnier, sind jedoch sonstige Einkünfte, die der Abzugsteuer nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG unterliegen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Preisgeldes, der Vergütungen aus dem Ausrüstungsvertrag und der Interviews zu, da hier die sportliche bzw. unterhaltende (Talkshow) Tätigkeit ausgeübt wird.

Die Einkünfte aus dem Werbevertrag fallen nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne). Enthält das anzuwendende DBA noch einen Artikel 14 (selbständige Arbeit), fallen diese Einkünfte unter diesen Artikel. Die Erteilung der Freistellung hängt vom Inhalt der Regelung des im Einzelfall anzuwendenden DBA ab.

95 Beispiel 4: zu Rz. 16 ff., Rz. 20 und 35

Wie Beispiel 3, der Berufstennisspieler hat jedoch alle Rechte im Rahmen eines Rechteüberlassungsvertrages entgeltlich einer nicht im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft überlassen, die Vergütungsgläubigerin hinsichtlich aller Leistungen ist. Die ausländische Gesellschaft hat keine Betriebsstätte im Inland.

Besteuerung der Gesellschaft

Die Gesellschaft erzielt Einkünfte aus § 2 Nummer 1, § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d, § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG hinsichtlich des Preisgeldes und der Vergütungen aufgrund des Ausrüstungsvertrages und der Interviews. Sie erzielt Einkünfte aus § 49

Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 2, § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG hinsichtlich der Vergütungen aus dem Werbevertrag.

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Sportler die Einkünfte auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als gewerbliche Einkünfte i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Erfüllung der Verpflichtung nach § 50a Absatz 5 EStG nachgewiesen wird, soweit die Vergütung an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet wird (Besteuerung auf der 2. Ebene).

Die Einkünfte aus dem Werbevertrag fallen nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne). Eine vollständige Entlastung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d Absatz 1 und 2 EStG erteilt werden.

Besteuerung des Tennisspielers

Hinsichtlich der Steuerpflicht der Einkünfte wie Beispiel 3. Allerdings ist die ausländische Gesellschaft Vergütungsschuldnerin i. S. d. § 50a Absatz 5 EStG, da sie mit Inlandsbezug tätig wird. Ggf. ist gegen die ausländische Gesellschaft ein Haftungsbescheid und/oder gegen den Tennisspieler ein Nachforderungsbescheid zu erlassen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da hier die sportliche bzw. unterhaltende Tätigkeit ausgeübt wird. Eine vollständige Entlastung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

96 Beispiel 5: Rz. 16 ff., Rz. 40 ff.

Ein ausländischer Berufssportler schließt mit inländischen Unternehmen Ausrüstungs-, Rechteüberlassungs- und Werbeverträge. Danach verpflichtet sich der Sportler, die Ausrüstungsgegenstände bei sportlichen Wettkämpfen und öffentlichen Auftritten im Inland und Ausland werbewirksam zu tragen und ins Bild zu setzen, für jeweils 3 - 4 Promotionauftritte der Unternehmen zur Verfügung zu stehen und bei Produkttests mitzuwirken. Gleichzeitig sind die Unternehmen berechtigt, den Namen und das Bild des Sportlers zur Werbung zu nutzen. Bei der Überlassung des Rechtes am eigenen Bild und Namen handelt es sich um geschützte Persönlichkeitsrechte. Die Prämien bzw. Vergütungen bestehen aus einem Fixum und werden im Übrigen nach der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnet.

Bei den genannten Verträgen handelt es sich um sog. gemischte Verträge, bei denen hinsichtlich der Leistungen im Inland zwischen den auftrittsbezogenen Vergütungen (Einkünfte aus einer sportlichen Darbietung i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG), den Vergütungen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten (Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f bzw. Nummer 6 EStG) und den gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests zu unterscheiden ist. Die gewerblichen Einnahmen aus Promotion und Produkttests führen mangels einer inländischen Betriebsstätte nicht zu inländischen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG. Die Tatsache, dass sich die Prämien nach einem Fixum und der Platzierung bei einzelnen Wettkämpfen berechnen, betrifft nur die Höhe der Vergütungen für die unterschiedlichen Leistungen des Sportlers.

Der Steuerabzug ist für die anteiligen Vergütungen im Zusammenhang mit einer sportlichen Darbietung nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG und für die Einnahmen aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen. Soweit eine direkte Zuordnung der Vergütungen nicht möglich ist, sind die Gesamtvergütungen im Schätzungswege aufzuteilen.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Vergütungen aus den Ausrüstungsverträgen insoweit zu, als die sportliche Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

Die Einkünfte aus den Rechteüberlassungsverträgen fallen in der Regel nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 12 OECD-MA (Lizenzgebühren); die speziellen Regelungen in den DBA sind zu beachten. Wegen der Behandlung der Einkünfte aus den Werbeverträgen siehe Beispiel 4, Besteuerung der Gesellschaft, letzter Absatz.

97 Beispiel 6: Rz. 40 ff.

Eine inländische Musik-Veranstaltungs-GmbH (GmbH) engagiert für Konzerte in Deutschland ein aus im Ausland ansässigen Künstlern zusammengesetztes Quartett. Der Zusammenschluss der Künstler ist einer deutschen GbR vergleichbar. Die Konzerte werden örtlich von jeweils einem anderen „Konzert-Veranstalter“ (K) organisiert, der im Auftrag der GmbH gegen eine prozentuale Beteiligung an den Einnahmen tätig wird. Dieser übernimmt aufgrund der mit der GmbH geschlossenen Vereinbarung die Auszahlung der Gage und die Erstattung der von den Musikern aufgewendeten Reisekosten. Gleichzeitig verpflichtet er sich zur Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a EStG.

Die ausländischen Musiker sind mit ihren inländischen Einkünften gem. § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG beschränkt steuerpflichtig. Die Einkommensteuer wird im Wege des Steuerabzugs gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG erhoben. § 50a Absatz 1 EStG erfasst auch gesamthänderisch erzielte Einkünfte.

Der Steuerabzug ist gem. § 50a Absatz 5 Satz 2 und 3 EStG von der GmbH als Vergütungsschuldnerin vorzunehmen und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Vergütungsschuldner ist, wer zivilrechtlich die Vergütungen schuldet. Der Anspruch auf Zahlung der Vergütung ergibt sich für die einzelnen Künstler aus den mit der GmbH geschlossenen vertraglichen

Vereinbarungen. Da K gegenüber den ausländischen Künstlern keine selbständigen Vergütungsverpflichtungen übernommen hat, ist es für die Abzugsverpflichtung nach § 50a Absatz 5 EStG ohne Belang, wer die Konzerte jeweils örtlich organisiert und z. B. in der Werbung als „Veranstalter“ des Konzerts am betreffenden Ort auftritt. Durch eine zivilrechtliche Vereinbarung, wonach K den Steuerabzug für die GmbH vorzunehmen hat, kann die gesetzlich geregelte Steuerabzugsverpflichtung nicht auf ihn übertragen werden. Die an die ausländischen Künstler gezahlten Reisekosten gehören nach § 50a Absatz 2 Satz 2 EStG grundsätzlich nicht zu den dem Steuerabzug unterliegenden Einnahmen.

Für den Fall, dass die GmbH ihrer Steuerabzugsverpflichtung nicht nachkommt, ist gegen sie gem. § 50a Absatz 5 Satz 4 EStG ein Haftungsbescheid zu erlassen (siehe Rz. 56 sowie Beispiel 7).

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, soweit die künstlerische Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

98 Beispiel 7: Rz. 16 ff., Rz. 35, Rz. 40 ff.

Wie Beispiel 6, jedoch mit dem Unterschied, dass die inländische Musik-Veranstaltungs-GmbH (GmbH) das Quartett durch Vertrag mit einer ausländischen Künstlerverleihgesellschaft engagiert (die Verleihgesellschaft entspricht einer deutschen Kapitalgesellschaft). Zwischen dem Quartett und der inländischen Musikveranstaltungs-GmbH bestehen keine vertraglichen Beziehungen. Die ausländische Künstlerverleihgesellschaft verfügt nicht über eine inländische Betriebsstätte und hat keinen inländischen Vertreter. Das Quartett bezieht seine Vergütungen direkt von der Künstlerverleihgesellschaft und steht zu dieser nicht in einem Arbeitsverhältnis und ist an dieser nicht beteiligt.

Besteuerung der Künstlerverleihgesellschaft (Besteuerung auf der 1. Ebene):

Die Künstlerverleihgesellschaft ist mit inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Nummer 1, § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Körperschaftsteuer wird gem. § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG im Wege des Steuerabzugs erhoben. Bemessungsgrundlage sind alle Einnahmen - soweit sie dem Steuerabzug des § 50a EStG unterliegen -, die die Künstlerverleihgesellschaft für die künstlerische Darbietung des Quartetts erhält.

Der Steuerabzug ist gem. § 50a Absatz 5 Satz 2 und 3 EStG von der Musik-Veranstaltungs-GmbH als Vergütungsschuldnerin der 1. Stufe vorzunehmen und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Künstler die Einkünfte auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Erfüllung der Verpflichtung nach § 50a Absatz 5 EStG nachgewiesen wird, soweit die Vergütung an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet wird (Besteuerung auf der 2. Ebene).

Besteuerung des Quartetts (Besteuerung auf der 2. Ebene):

Die ausländischen Musiker sind mit ihren inländischen Einkünften gem. § 1 Absatz 4, § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuer wird gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG im Wege des Steuerabzugs erhoben. Bemessungsgrundlage sind alle Einnahmen, die den ausländischen Musikern für die im Inland ausgeübte selbständige Tätigkeit zufließen.

Die Künstlerverleihgesellschaft ist als Vergütungsschuldnerin zum Steuerabzug verpflichtet, da sie mit Inlandsbezug tätig wird. Wird der Steuerabzug nicht ordnungsgemäß vorgenommen, haftet sie gem. § 50a Absatz 5 Satz 4 EStG. Ferner können gegen jeden einzelnen ausländischen Musiker als Vergütungsgläubiger gem. § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG Nachforderungsbescheide erlassen werden. Die Einkommensteuer ist in Höhe des Steuerabzugsbetrages gegen die ausländischen Künstler festzusetzen. Hat der Gläubiger der Vergütung seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers einzubehalten (2. Stufe), so kann er vom Steuerabzug absehen, wenn seine Einnahmen bereits dem Steuerabzug unterlegen haben (§ 50a Absatz 4 Satz 1 EStG).

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da hier die künstlerische Tätigkeit ausgeübt worden ist. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

99 Beispiel 8: zu Rz. 16 ff.

Wie Beispiel 6, das Quartett wird jedoch durch eine ausländische Künstleragentur vermittelt. Die Künstleragentur erhält von der inländischen Musikveranstaltungs-GmbH für ihre Vermittlungsleistung eine Vergütung.

Die Einkünfte der ausländischen Künstleragentur aus der Vermittlungstätigkeit sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gleichwohl wären die Voraussetzungen des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG nur erfüllt, wenn eine inländische Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter im Inland vorhanden wäre. Es handelt sich nicht um Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG, da die Vermittlungsleistung keine künstlerische Darbietung oder Verwertung einer solchen Darbietung darstellt.

Zur Besteuerung des Quartetts wird auf Beispiel 6 verwiesen.

100 Beispiel 9: Rz. 16 ff., Rz. 44 ff.

Wie Beispiel 6, das Quartett wird von einer inländischen Künstleragentur (A) an die inländische Musikveranstaltungs-GmbH (GmbH) vermittelt, wobei A aufgrund eines mit dem Quartett abgeschlossenen Vertrages tätig wird. A vereinnahmt im Namen der ausländischen Künstler die Vergütung, Vergütungsgläubiger verbleiben jedoch die Künstler. Von der Vergütung behält sie ihre Provision ein und zahlt den verbleibenden Betrag an die Künstler aus.

Auch hier liegt die Abzugsverpflichtung aufgrund des im Namen und im Auftrag des Quartetts von A mit der GmbH geschlossenen Vertrages bei der GmbH. Die dem Steuerabzug unterliegende Vergütung umfasst aufgrund der in § 50a Absatz 2 Satz 2 EStG enthaltenen Regelung mit Ausnahme der Reisekosten auch die von A einbehaltene Provision. Zur Besteuerung des Quartetts siehe Beispiel 6.

101 Beispiel 10: Rz. 16 ff.

Ein ausländisches Orchester mit ausländischen Musikern wird für ein Konzert im Inland von einem inländischen Unternehmen entgeltlich engagiert. Das Orchester ist nach deutschem Rechtsverständnis mit einem rechtsfähigen Verein vergleichbar.

Besteuerung des Orchesters

Das ausländische Orchester erzielt Einkünfte nach § 2 Nummer 1, § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG. Alle beschränkt Steuerpflichtigen können grundsätzlich Bezieher sämtlicher Einkünfte i. S. v. § 2 Absatz 1 EStG sein (R 32 Absatz 2 KStR 2004).

Die Einkünfte unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG.

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Künstler die Einkünfte

auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Erfüllung der Verpflichtung nach § 50a Absatz 5 EStG nachgewiesen wird, soweit die Vergütung an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet wird (Besteuerung auf der 2. Ebene).

Besteuerung der Musiker

Die einzelnen Musiker des Orchesters sind, soweit sie selbständig tätig sind, mit ihren Einkünften aus der Darbietung gem. § 49 Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG im Wege des Steuerabzugs zu besteuern, da es sich um eine inländische künstlerische Darbietung handelt. Die Milderungsregelung gem. § 50a Absatz 2 Satz 3 EStG ist zu beachten.

Sind die Musiker nichtselbständig tätig, hat der Lohnsteuerabzug nach § 39d i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a EStG Vorrang, sofern das Orchester ein inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG ist. Da das ausländische Orchester die Anforderungen an einen inländischen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG regelmäßig nicht erfüllt, ist für die Einkünfte der Musiker aus dieser Darbietung der Steuerabzug nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 i. V. m. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG durchzuführen. Vom Steuerabzug kann abgesehen werden, wenn dieser bereits auf der 1. Stufe erfolgt ist (§ 50a Absatz 4 Satz 1 EStG).

Das ausländische Orchester hat als Vergütungsschuldner den Steuerabzug durchzuführen. Wird der Steuerabzug nicht ordnungsgemäß durchgeführt, haftet der Vergütungsschuldner (und zwar unabhängig davon, ob der Verein selbst gem. Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA im Inland besteuert wird).

Gegenüber den einzelnen Musikern des Orchesters kann die Einkommensteuer durch einen Nachforderungsbescheid in Höhe des Steuerabzuges nach § 50a Absatz 2 EStG festgesetzt werden.

Artikel 17 OECD-MA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da im Inland die künstlerische Tätigkeit ausgeübt worden ist. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

102 Beispiel 11: zu Rz. 21 ff., Rz. 26 ff.

Ein ausländischer Sänger gibt im Inland und im Ausland je ein öffentliches Konzert.

- a) Aufgrund eines gesonderten Vertrages mit einem inländischen Privatsender gestattet er die nicht urheberrechtlich geschützte Live-Übertragung der beiden Konzerte im Fernsehen.
- b) Daneben schließt er mit einem inländischen Unternehmen der Musikbranche einen Vertrag, wonach dieses das zeitlich begrenzte Recht erhält, die Konzertmitschnitte für die Produktion von Bild- und Tonträgern zu nutzen.

Bei der Vergütung, die der ausländische Sänger für den Auftritt im Inland - d. h. für das Konzert und dessen inländische Live-Übertragung - erhält, handelt es sich um Einkünfte aus künstlerischer Darbietung nach § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG die nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG dem Steuerabzug unterliegen. Auch das für die Gestattung der Live-Übertragung gezahlte Entgelt wird für die künstlerische Tätigkeit und nicht für die Übertragung von etwaigen Rechten (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG) gezahlt. Es unterliegt nur die Vergütung für den inländischen Auftritt sowie für die Übertragung des Konzertes im Inland dem Steuerabzug.

Die auftrittsbezogene Vergütung und das Entgelt für die Gestattung der Live-Übertragung unterliegen im Falle des ausländischen Konzerts mangels Inlandsbezuges nicht dem Steuerabzug des § 50a Absatz 1 EStG.

Die Vergütungen, die der ausländische Sänger im Fall b) für die Verwertung seiner Leistungsschutzrechte i. S. d. §§ 73 ff. UrhG erzielt, fallen als Einkünfte unter § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG und unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG.

Auf die Einkünfte aus dem Konzert im Inland und auf die Einkünfte aus der Gestattung der Live-Übertragung in Fall a) ist Artikel 17 OECD-MA anzuwenden. Hinsichtlich der Einkünfte aus dem Auftritt im Inland steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Dies gilt auch für die Einkünfte aus der Gestattung der Live-Übertragung im Inland, da diese unmittelbar mit der persönlich ausgeübten Tätigkeit im Inland zusammenhängen. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist nicht möglich.

Die Einkünfte aus der Live-Übertragung des Konzerts im Ausland unterliegen Artikel 17 OECD-MA. Ein inländisches Besteuerungsrecht besteht insoweit nicht. Eine Freistellung nach § 50d Absatz 1 und 2 EStG ist möglich.

Im Fall b) findet Artikel 12 OECD-MA Anwendung.

103 Beispiel 12: zu Rz. 26 ff., Rz. 86 ff.

Ein im Ausland ansässiger Fernsehmoderator moderiert für einen deutschen Privatsender eine Musiksending. Er übt diese Tätigkeit selbständig aus. Die Sending wird am Nachmittag

- a) ohne Publikum
- b) mit Publikum

aufgezeichnet und abends ausgestrahlt.

Bei der Vergütung, die der ausländische Fernsehmoderator für seine Moderation erhält, handelt es sich um Einkünfte aus unterhaltender Darbietung i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG. Sie unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG. Dies gilt auch dann, wenn ein Teil des Entgelts für die Überlassung des Rechtes zur

späteren Ausstrahlung gezahlt wird, da auch bei Aufzeichnungen die Gage des Moderators üblicherweise nicht für die Übertragung von Leistungsschutzrechten, sondern für die unterhaltende Tätigkeit gezahlt wird.

Dies gilt auch, wenn - wie im Fall a) - ohne Publikum aufgezeichnet wird.

Im Fall a) ist hinsichtlich der gesamten Einkünfte des Moderators Artikel 17 OECD-MA anzuwenden, da diese unmittelbar mit seiner persönlich ausgeübten Tätigkeit als Unterhaltungskünstler im Inland zusammenhängen. Er wird über das Medium Fernsehen vor Publikum (Fernsehzuschauer) persönlich und unterhaltend tätig. Diese Tätigkeit wird vom Publikum lediglich zeitversetzt wahrgenommen.

Auch im Fall b) erhält der Moderator seine Vergütung ausschließlich für den Fernsehauftritt. Die nachmittägliche Aufzeichnung vor Publikum dient allein der späteren Ausstrahlung im Fernsehen (im Gegensatz zu Beispiel 11, in dem das Konzert ohnehin stattfand und lediglich zusätzlich im Fernsehen ausgestrahlt wurde). Hinsichtlich der gesamten Vergütung findet daher ausschließlich Artikel 17 OECD-MA Anwendung.

104 Beispiel 13: zu Rz. 16 ff.

Ein Galerist verkauft im Namen und Auftrag eines ausländischen Künstlers dessen im Ausland geschaffene Kunstwerke (Bilder, Skulpturen) anlässlich von Kunstausstellungen in Galerien im Inland sowie aufgrund inländischer öffentlicher Aufträge (Kunst am Bau). Die erzielten Erlöse gibt der Galerist - nach Abzug seiner Provision - an den ausländischen Künstler weiter.

Der Künstler erzielt mit den Einkünften aus dem Verkauf der Kunstwerke Einkünfte aus der Verwertung einer selbständigen Tätigkeit im Inland i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG. Der Galerist hat von den erzielten Brutto-Verkaufserlösen keinen Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1

EStG vorzunehmen, da Vergütungen für die Schaffung eines künstlerischen Werks vom Steuerabzug nicht erfasst werden.

Artikel 17 OECD-MA ist nicht einschlägig, denn er findet nur Anwendung bei vortragenden, nicht dagegen bei werkschaffenden Künstlern.

Die Einkünfte fallen stattdessen unter Artikel 7 OECD-MA. Im Falle eines inländischen Besteuerungsrechts (z. B. bei Staaten ohne DBA) ist eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu prüfen.

105 Beispiel 14: zu Rz. 23 und 26 ff.

Eine im Ausland ansässige Produktionsgesellschaft fertigt im Ausland zusammen mit einem ausländischen Künstler eine Studioaufnahme auf einem Tonträger. Ein inländischer Musikverlag erwirbt den Tonträger von dem ausländischen Produzenten und die damit verbundenen Rechte zur

- a) zeitlich begrenzten
- b) zeitlich unbegrenzten

Verbreitung, Vervielfältigung und Wiedergabe der Aufnahme.

Die Produktionsgesellschaft hat keine Betriebsstätte im Inland.

Unabhängig davon, ob der ausländische Künstler selbst als Urheber der Studioaufnahme zu betrachten ist und dem Produzenten ein ausschließliches Nutzungsrecht eingeräumt hat (siehe § 31 UrhG) oder der Produzent selbst der Schöpfer des Werks wird, ist auf der Ebene Künstler - Produzent mangels Inlandsbezug kein Besteuerungstatbestand gegeben.

Auf der Ebene Produzent - inländischer Musikverlag erfolgt die Rechteüberlassung im Rahmen des Gewerbebetriebs des im Ausland ansässigen Produzenten.

- a) zeitlich begrenzte Überlassung

Bei der befristeten Überlassung ist der Verwertungsstatbestand des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG erfüllt. Der Steuerabzug ist nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen.

b) zeitlich unbegrenzte Überlassung

Bei der dauerhaften Rechteüberlassung (Rechtekauf) können Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f EStG vorliegen. Die zeitlich unbegrenzte Überlassung im Sinne einer Rechteveräußerung unterliegt nicht dem Steuerabzug des § 50a EStG. Eine Rechteveräußerung liegt aber nur dann vor, wenn das Recht:

- beim Berechtigten durch Vertrag endgültig verbleibt,
- sein Rückfall kraft Gesetzes oder Vertrags ausgeschlossen ist oder
- sich während der Nutzungsüberlassung wirtschaftlich erschöpft.

Diese Fallgestaltung ist die Ausnahme, da bei Tonträgern, die gem. § 2 UrhG ein geschütztes Werk sind, das Urheberrecht erst 70 Jahre nach dem Tod des Urhebers erlischt und vorher nicht übertragbar ist. Gleiches gilt auch bei der Übertragung von Persönlichkeitsrechten, wobei diese nicht endgültig auf einen Dritten übertragbar sind. Für den Fall einer zeitlich unbegrenzten Überlassung kommt ggf. eine Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht in Betracht.

Im Falle a) fällt die zeitlich begrenzte Rechteübertragung unter Artikel 12 OECD-MA (Lizenzgebühren). Die Erteilung der Freistellung hängt vom Inhalt der Lizenzgebührenregelung des jeweiligen DBA ab. Im Falle b) fällt die zeitlich unbegrenzte Rechteübertragung (Rechtekauf) unter Artikel 7 oder Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA.

106 Beispiel 15: zu Rz. 16 ff., Rz. 21 ff.

Ein ausländischer Filmschauspieler wirkt für einen inländischen Produzenten im Ausland an Dreharbeiten an einem Film mit, der im Inland zur Aufführung kommt.

Der Filmschauspieler, der seine Tätigkeit regelmäßig im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringt, wird ausschließlich im Ausland tätig. Da er im Gegensatz z. B. zum Regisseur nach § 92 UrhG regelmäßig kein Urheberrecht an dem Filmwerk erwirbt und deshalb ein solches Recht nicht übertragen kann, erfolgt keine Rechteverwertung im Inland. Demnach liegen keine Inlandseinkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG vor. Ein Steuerabzug nach § 50a EStG oder ein Lohnsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

107 Beispiel 16: zu Rz. 16 ff., Rz. 21 ff., Rz. 26 ff.

Ein inländischer privater Fernsehsender produziert im Ausland eine Unterhaltungssendung mit angestellten ausländischen Künstlern zur unmittelbaren Ausstrahlung nach Deutschland.

Die Künstler sind mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit regelmäßig nicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG beschränkt steuerpflichtig. Die Tätigkeit wird nicht im Inland verwertet, da bei Vergütungen für Auftritte in Live-Sendungen die künstlerische Tätigkeit im Vordergrund steht. Ein Steuerabzug nach § 50a EStG oder ein Lohnsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

108 Beispiel 17: zu Rz. 16 ff., Rz. 21 ff., Rz. 26 ff.

Wie Beispiel 16, es handelt sich jedoch um eine öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt. Der Produktionsort liegt nicht im Wohnsitzstaat der Künstler.

Die Künstler sind mit ihren Einkünften gem. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG beschränkt steuerpflichtig, weil sie Einkünfte aus einer

inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Die inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt hat gem. § 39d EStG Lohnsteuer einzubehalten.

Da die Voraussetzungen des Artikels 17 Absatz 1 OECD-MA (Ausübung im Inland) nicht erfüllt sind und die Kassenstaatsklausel des Artikels 19 Absatz 1 Buchstabe a OECD-MA nur für öffentliche Kassen des Vertragsstaates und seiner Gebietskörperschaften anzuwenden ist, kann eine Befreiung von der beschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 39d Absatz 3 Satz 4 i. V. m. § 39b Absatz 6 EStG in Betracht kommen. Ggf. kommt eine Einbeziehung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in die DBA durch die „große Kassenstaatsklausel“ in Frage.

109 Beispiel 18: zu Rz. 16 ff.

Wie Beispiel 16, es handelt sich jedoch um selbständig tätige Künstler.

Die Künstler sind mit ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 3 EStG beschränkt steuerpflichtig. Die Tätigkeit wird nicht im Inland verwertet, da bei Vergütungen für Auftritte in Live-Sendungen die künstlerische Tätigkeit im Vordergrund steht. Für einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG fehlt es wiederum am Inlandsbezug.

110 Beispiel 19: zu Rz. 26 ff., Rz. 33

Ein inländischer Fernsehsender erwirbt von einem ausländischen Fußballverein die Live-Ausstrahlungsrechte für ein im Ausland stattfindendes Spiel. Ein ausländischer Fernsehsender überlässt dabei dem inländischen Sender gegen Entgelt das Bildsignal, das nicht dem urheberrechtlichen Schutz unterliegt.

a) Vergütung an den ausländischen Fußballverein

Es handelt sich bei dem Live-Ausstrahlungsrecht für das im Ausland stattfindende Spiel nicht um die Verwertung einer inländischen Darbietung.

Die Vergütung, die der Fußballverein erhält, unterliegt nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG.

b) Vergütung an den ausländischen Fernsehsender

Das vom ausländischen Fernsehsender zur Verfügung gestellte Bildsignal ist eine Leistung und unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG. Da es sich nicht um die Verwertung einer inländischen Darbietung handelt, ist kein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG vorzunehmen.

Ob es in diesen Fällen im Rahmen einer Veranlagung zu einer inländischen Besteuerung kommt, hängt von den einschlägigen abkommensrechtlichen Vorschriften ab (Artikel 7, 17 OECD-MA).

Etwas anderes gilt, wenn das fertige, weiter aufbereitete Bildsignal dem § 95 UrhG unterliegt. Eine hierfür entrichtete Vergütung unterliegt dem Steuerabzug gem. § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG.

Die Einkünfte fallen unter Artikel 12 OECD-MA. Ein Besteuerungsrecht hängt vom Inhalt der Lizenzgebührenregelung des im Einzelfall anwendbaren DBA ab.

111 Beispiel 20: zu Rz. 19, Rz. 28 ff.

Entsprechend dem für alle Mitgliedsverbände verbindlichen Reglement eines europäischen Dach-Sportverbandes mit Sitz im Ausland findet eine Europameisterschaft im Inland statt. Der Dachverband betraut den deutschen Landesverband mit der Organisation der Endrunde im Inland. Als Einnahmen sind im Reglement die Erlöse

- aus Kartenverkauf,
- aus Werbung
- und aus dem Verkauf von Maskottchen und Fan-Artikeln (im Reglement als Merchandising bezeichnet)

aufgeführt. Der Landesverband hat die hieraus erzielten Erlöse abzüglich eines Selbstbehalts an den Dachverband abzuführen.

Nach Beendigung der Endrunde wird der Überschuss entsprechend dem Reglement auf die in der Endrunde verbliebenen ausländischen Landesverbände sowie auf den deutschen Landesverband verteilt.

Das Recht zur Vergabe der Fernsehrechte (kein urheberrechtlicher Schutz) steht nach dem Reglement dem Dachverband zu. Der Dachverband hat die Fernsehrechte durch langfristigen Vertrag endgültig an eine ausländische Verwertungsgesellschaft übertragen.

Als Veranstalter der Europameisterschaft kommt regelmäßig nur der nationale Landesverband in Frage, da dieser die organisatorische wie auch finanzielle Verantwortung für die Veranstaltung übernommen hat. Bei Einbeziehung des Dachverbandes in diese Risiken, kann jedoch auch dieser unter die Regelung des § 50a EStG fallen.

a) Einnahmen des Dachverbands aus Kartenverkauf, Werbung und Merchandising

Der Dachverband kann den sportrechtlichen Rahmen für die Durchführung der sportlichen Veranstaltung bereitstellen. Diese Leistung ist dann ein untrennbarer Bestandteil der Veranstaltung. Es spielt keine Rolle, wer durch die in dem Reglement vorgesehene Aufgaben- und Risikoverteilung zwischen Dach- und Landesverband als Veranstalter der Europameisterschaft zu betrachten ist. Die Einnahmen des Dachverbands aus Kartenverkauf, Werbung und Merchandising sind Einkünfte aus sportlichen Darbietungen gem. § 50a Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG, die dem Steuerabzug unterliegen. Im Bezug auf Zahlungen des Landesverbandes zum Dachverband ist die Regelung des § 50a Absatz 4 Satz 1 EStG zu beachten.

Soweit der Landesverband im Verhältnis zum Dachverband als Vergütungsschuldner anzusehen ist, hat er die Steuer anzumelden und die einbehaltene Steuer abzuführen.

Soweit der Dachverband selbst die Leistungen (Eintrittskarten, Werberechte, Merchandising) an andere inländische Personen erbringt, sind diese zum Steuerabzug verpflichtet. Soweit er in unmittelbare Rechtsbeziehungen zum Publikum tritt und daher die Einbehaltung der Abzugsteuer faktisch unmöglich ist, ist die Steuer gegenüber dem Dachverband im Wege eines Nachforderungsbescheides zu erheben (Rz. 42).

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Sportler die Einkünfte auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden.

b) Verteilung des Überschusses an teilnehmende Landesverbände

Der vom Dachverband ausgezahlte Überschuss aus der Endrunde an die teilnehmenden ausländischen Landesverbände stellt eine Vergütung für eine sportliche Darbietung im Inland i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG dar, die dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 oder 2 EStG unterliegt. Soweit der Dachverband als Vergütungsschuldner den Steuerabzug nicht ordnungsgemäß vornimmt, haftet er gem. § 50a Absatz 5 Satz 4 EStG. Gegenüber den Vergütungsgläubigern kann ein Nachforderungsbescheid gem. § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG erlassen werden.

Enthält das im Einzelfall einschlägige DBA keine dem Artikel 17 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift, wonach dem Sportler die Einkünfte auch bei Zahlung an Dritte zuzurechnen sind, sind die Vergütungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA zu qualifizieren. Eine Freistellungsbescheinigung kann - mangels inländischer Betriebsstätte - gem. § 50d EStG erteilt werden.

c) Fernsehrechte

Originärer Inhaber der Fernsehübertragungsrechte an der Europameisterschaft ist der Dachverband (siehe Rz. 22 ff.). Falls der deutsche Landesverband nach dem Reglement als Allein- oder Mitveranstalter anzusehen ist, hat er seine Fernsehübertragungsrechte bzw. seinen Anteil hieran dem Dachverband zur Verfügung gestellt. Diese Leistung des Landesverbandes ist nur im Rahmen dessen unbeschränkter Steuerpflicht zu berücksichtigen. Für die Besteuerung der Einnahmen aus der Übertragung der Fernsehrechte ist entsprechend dem Reglement davon auszugehen, dass der Dachverband Alleininhaber der Fernsehrechte (geworden) ist. Bei den Fernsehrechten handelt es sich - unabhängig von der Person des Inhabers - nicht um Urheberrechte, sondern um eine Einwilligung in Eingriffe, die der Veranstalter aufgrund seiner Rechtsposition verbieten könnte (siehe Rz. 26 ff.).

Der Dachverband erzielt durch die Veräußerung der Fernsehrechte (Live-Ausstrahlungsrechte und Aufzeichnungsrechte) an die ausländische Verwertungsgesellschaft Verwertungseinkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe d EStG und Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f EStG.

Das Gesamtentgelt ist daher aufzuteilen. Von der Gesamtvergütung unterliegt - bezogen auf die Live-Rechte - der auf die inländische

Verwertung der inländischen Darbietung entfallende Teilbetrag der beschränkten Steuerpflicht und dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 2 EStG. Der auf die ausländische Verwertung entfallende Teilbetrag unterliegt zwar der beschränkten Steuerpflicht, aber nicht dem Steuerabzug. Soweit die Gesamtvergütung auf die Überlassung der Aufzeichnungsrechte entfällt, unterliegt diese der beschränkten Steuerpflicht. Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG ist jedoch nicht vorzunehmen, da keine zeitlich befristete Überlassung von Rechten, sondern ein Rechtekauf vorliegt.

Inwieweit es in den Fällen, in denen kein Steuerabzug vorzunehmen ist, im Rahmen einer Veranlagung zu einer inländischen Besteuerung kommt, hängt von den einschlägigen abkommensrechtlichen Vorschriften ab (Artikel 7, 12, 17 OECD-MA).

112 Beispiel 21: zu Rz. 46 ff.

Ein inländischer Veranstalter verpflichtet eine ausländische, in der EU ansässige Kapitalgesellschaft für inländische künstlerische Darbietungen. Gegenüber dem Veranstalter weist die Gesellschaft folgende Betriebsausgaben zur Minderung des Steuerabzugs nach § 50a EStG nach:

- a) Künstlergage,
- b) Aufwendungen für das inländische Bühnenbild,
- c) Reisekosten für die Künstler,
- d) Aufwendungen für allgemeine Proben im Ausland,
- e) Kosten für die Geschäftsführung,
- f) Abschreibung für Instrumente, Tontechnik, Fahrzeuge.

Für die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs können nur solche Betriebsausgaben berücksichtigt werden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG stehen.

Dazu gehören Künstlergage, Aufwendungen für das inländische Bühnenbild, Reisekosten für die Künstler. Die erstatteten oder übernommenen Reisekosten gehören zu den Einnahmen (siehe Rz. 44). Nicht zu den im Rahmen des Steuerabzugs abziehbaren Aufwendungen gehören die Aufwendungen für die Geschäftsführung, Aufwendungen für allgemeine Proben im Ausland sowie die Abschreibung für Instrumente, Tontechnik, Fahrzeuge.

113 Beispiel 22: zu Rz. 46 ff.

Wie Beispiel 21, jedoch hat die Kapitalgesellschaft ihren Sitz in einem Staat außerhalb EU/EWR.

Die Gesellschaft unterliegt dem abgeltenden Bruttosteuerabzug gem. § 50a Absatz 2 EStG. Sie kann keinen Betriebsausgabenabzug im Steuerabzugsverfahren geltend machen. Im Übrigen kann sie auch keine Veranlagung zur Körperschaftsteuer gem. § 8 Absatz 1, § 32 Absatz 2 Nummer 2 i. V. m. Absatz 4 KStG beantragen.

114 Beispiel 23: zu Rz. 46 ff.

Wie Beispiel 22, jedoch ist Vergütungsgläubiger eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem Staat außerhalb EU/EWR.

Der Vergütungsgläubiger unterliegt ebenfalls dem abgeltenden Bruttosteuerabzug gem. § 50a Absatz 2 EStG. Er kann somit keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Steuerabzugsverfahren geltend machen. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer ist ausgeschlossen (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 EStG).

Die ihm entstandenen und vom Vergütungsschuldner ersetzten oder übernommenen Reisekosten gehören jedoch nicht zu seinen Einnahmen (§ 50a Absatz 2 Satz 2 EStG).

115 Beispiel 24: zu Rz. 53 ff.

Eine aus vier Mitgliedern bestehende ausländische Künstler-GbR erhält für ihren inländischen Auftritt eine Gesamtvergütung von 1.000 Euro.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird nicht vorgenommen, da die Einnahmen je Mitglied 250 Euro nicht übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).

116 Beispiel 25: zu Rz. 53 ff.

Wie Beispiel 24, jedoch tritt die Künstler-GbR zweimal an einem Tag auf und erhält je Auftritt 1.000 Euro.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird nicht vorgenommen, da die Einnahmen je Mitglied pro Auftritt 250 Euro nicht übersteigen (§ 50a Absatz 2 Satz 3 EStG).

117 Beispiel 26: zu Rz. 53 ff.

Wie Beispiel 24, jedoch handelt es sich nicht um eine GbR sondern um eine GmbH.

Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 EStG wird vorgenommen, da die Vergütung für die GmbH mehr als 250 Euro beträgt. Ein Durchgriff auf die Künstler kommt bei der Vergütung an die GmbH nicht in Betracht.

10. Schlussregelung

- 118** Dieses Schreiben tritt an die Stelle der BMF-Schreiben vom 23. Januar 1996 (BStBl I S. 89), 1. August 2002 (BStBl I S. 709) und vom 11. Dezember 2002 (BStBl I S. 1394), die hiermit aufgehoben werden. Es ist für alle Vergütungen nach § 50a EStG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.