



LEUPHANA

UNIVERSITÄT LÜNEBURG

BWL: Steuern und Rechnungswesen

Kritische Analyse der abkommensrechtlichen Problemfelder und
Neuerungen der Künstler- und Sportlernorm nach Artikel 17
OECD-MA

Critical analysis of problematic issues and alterations, on basis of
the agreement law, of the entertainers' or sportspersons' norm
according to Article 17 OECD-MA

Bachelorarbeit

Franziska Köllen

3021950

franziska.koellen@stud.leuphana.de

Prof. Dr. Dörte Mody

Dr. Joerg Verstl

11.02.2017



Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	III
1. Einleitung	1
1.1 Relevanz und Aktualität des Themas	1
1.2 Darstellung der Künstler- und Sportlernorm nach Artikel 17 OECD-MA ..	1
2. Problemfelder des Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA.....	2
2.1 Abkommensrechtliche Änderungen des Begriffs des Künstlers und Sportlers und die Auswirkungen auf den Umfang der Erfassung und der Besteuerung der Tätigkeitsbereiche.....	3
2.1.1 Begriff des Künstlers	3
2.1.1.1 Darstellung des Künstlerbegriffs.....	3
2.1.1.2 Der Unterhaltungscharakter	3
2.1.1.3 Analyse der Auswirkungen auf Umfang und Erfassung des Künstlerbegriffs.	4
2.1.2 Begriff des Sportlers	4
2.1.2.1 Darstellung des Sportlerbegriffs.....	4
2.1.2.2 Analyse der Auswirkungen auf Umfang und Erfassung des Sportlerbegriffs .	5
2.2 Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit	6
2.2.1 Berichterstatter- und Kommentatortätigkeiten	6
2.2.1.1 Darstellung Berichterstatter- und Kommentatortätigkeiten in Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Sportlertätigkeit.....	6
2.2.1.2 Analyse der Erfassung dieser als Einkünfte des Sportlers?.....	7
2.2.2 Werbe- und Sponsoringentgelte	8
2.2.2.1 Unterschied auftrittsbezogene, nicht auftrittsbezogene Entgelte.....	8
2.2.2.2 Analyse des Bekanntheitsgrads als Problem und Bindeglied in der Aufteilung	9
2.2.3 Gemischte Tätigkeiten: Abgrenzungsproblem neuerer Kunstformen	11
2.2.3.1 Vorstellung von Performance, Happenings und Land Art als Ausprägung neuerer Kunstformen	11
2.2.3.2 Analyse der Probleme in der Aufteilung der Entgelte in Darbietung und Herstellung anhand von Performances, Happenings und Land Art.....	13
2.2.4 Gelegenheitsverschaffung zur vertraglichen Verpflichtung von Berufssportler im Inland	15
2.2.4.1 Darstellung des Begriffs der Gelegenheitsverschaffung	15
2.2.4.2 Analyse der Erfassung der Gelegenheitsverschaffung unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA.....	16



2.2.4.3 Analyse der Erfassung der Gelegenheitsverschaffung unter Art. 17 Abs. 2 OECD-MA.....	17
3. Problemfelder des Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA.....	17
3.1 Tourneetheater	18
3.1.1 Darstellung Tourneetheater	18
3.1.2 Analyse zur Gesamtbesteuerung oder Aufteilung in Einzelleistungen nach Praktikabilitätserwägungen.....	19
3.1.3 Steuerabzug nach § 50a EStG beim Tourneetheater	21
3.1.3.1 Darstellung der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte.....	21
3.1.3.2 Darstellung der Erfassung von zusammenhängenden Leistungen	22
3.1.3.3 Analyse der zusammenhängenden Leistungen durch Verträge mit Dritten als Gestaltungselement.....	23
3.1.4 Steuererlass beim Tourneetheater.....	27
3.1.4.1 „Besonderes öffentliches Interesse“.....	28
3.1.4.1.1 <i>Darstellung des Begriffsumfangs des „besonderen öffentlichen Interesses“</i>	28
3.1.4.1.2 <i>Analyse der Bedeutung des Begriffsumfangs</i>	29
3.1.4.2 Analyse der Ungerechtigkeitsbehandlung von Solokünstlern gegenüber Künstlergruppen (Kulturvereinigungen)	29
3.2 Verleihgesellschaften.....	31
3.2.1 Darstellung von Verleihgesellschaften.....	31
3.2.2 Analyse der Ansässigkeitserfordernisse von Künstlern und Sportlern durch die Regelung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA	32
3.2.3 Analyse der Ansässigkeitserfordernisse von der anderen Gesellschaft durch die Regelung des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA	32
4. Fazit.....	33
Literaturverzeichnis	IV



Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
bzw.	Beziehungsweise
d.h.	Das heißt
evtl.	Eventuell
ebd.	Ebendar
i.S.d.	Im Sinne des
z.B.	Zum Beispiel
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
Tz.	Textziffer
Vgl.	Vergleich
z.B.	Zum Beispiel
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	Musterabkommen
OECD-MK	Musterkommentar
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
AStG	Außensteuergesetz
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesfinanzministerium
EStG	Einkommenssteuergesetz
GG	Grundgesetz
JStG	Jahressteuergesetz



1. Einleitung

1.1 Relevanz und Aktualität des Themas

Die folgende kritische Arbeit wird sich mit der internationalen Künstler- und Sportlerbesteuerung nach Art. 17 OECD-MA beschäftigen. Ein solcher Sachverhalt bedarf der internationalen Regelung, da Künstler Auftritte oder Sportler Wettkämpfe in verschiedenen Staaten haben und ihre Einkünfte damit aus mehreren Staaten generieren.

Der OECD bietet mit dem Musterabkommen für verschiedene Sachverhalte der Besteuerung eine Art Vorlage an, mit der die Besteuerung vereinfacht und geregelt werden soll. Auf Basis des OECD-MA entstehen so meist ähnliche bilaterale Verträge zwischen den Ländern, auch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) genannt, die das Besteuerungsrecht eines Landes in dem Sachverhalt beschränken.

Durch bestimmte Sachverhaltskonstruktionen (z.B. durch Verträge mit Dritten) oder durch einen unzureichenden Wortlaut der Norm, kann es jedoch auch dazu kommen, dass die Besteuerung nicht erfolgt oder nicht alle relevanten Einkünfte abgedeckt sind. Dazu befindet sich das OECD-MA ständig im Wandel, um die Besteuerung bestimmten Änderungen anzupassen und zu optimieren. Diese neusten Entwicklungen werden in der folgenden Arbeit betrachtet. Es werden mit den Änderungen vom Sommer 2014 Problemfelder speziell bei der Künstler- und Sportlernorm nach Artikel 17 OECD-MA identifiziert und in einer kritischen Analyse hinterfragt. Abgeschlossen wird jedes Thema, wenn möglich mit einem Lösungsvorschlag und der benötigten Änderung der Rechtsprechung.

1.2 Darstellung der Künstler- und Sportlernorm nach Artikel 17 OECD-MA

Der aktuelle amtliche Text Künstler- und Sportlernorm nach Artikel 17 OECD-MA lautet:



„Artikel 17 Künstler und Sportler“¹

(1) Ungeachtet (bis 14.7.2014:) der Artikel 7 und 15 (ab 15.7.2014:) the provisions of Article 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.

(2) Fließend Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler (bis 14.7.2014:) in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit (ab 15.7.2014:) acting as such nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so können diese Einkünfte ungeachtet (bis 14.7.2014:) der Artikel 7 und 15 (ab 15.7.2014:) the provisions of Article 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.“

Der Art. 17 schafft mit seiner Regelung einen Ausnahmetatbestand zur grundsätzlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.² Hierbei werden vom Tätigkeitsstaat die Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers besteuert. Dieser Ausnahmetatbestand wurde getroffen, da dem Berufsstand des Künstlers und Sportlers eine hohe Mobilität zu Grunde liegt und der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage sein wird, die Aktivitäten ausreichend zu erfassen. Art. 17 stellt in diesem Zusammenhang eine Spezialvorschrift für eine bestimmte Berufsgruppe dar.³

2. Problemfelder des Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA

Art. 17 Abs. 1 OECD-MA stellt dem Wortlaut entsprechend auf die persönlich ausgeübte Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers ab. Von ihm werden insoweit nur natürliche Personen erfasst.⁴ Im Folgenden werden Problemfelder und Neuerungen im Bereich der Einkünfte diskutiert, die dem Künstler oder Sportler direkt zufließen. Einkünfte in diesem Bereich müssen aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit stammen. Andere Einkünfte werden durch den Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nicht berücksichtigt. Im Folgenden werden die Künstler und Sportler als Person und deren Einkünfte mit den entsprechenden Neuerungen ergründet.

¹ Art. 17 OECD-MA 2015.

² Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 2.

³ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 3,6.

⁴ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 20.



2.1 Abkommensrechtliche Änderungen des Begriffs des Künstlers und Sportlers und die Auswirkungen auf den Umfang der Erfassung und der Besteuerung der Tätigkeitsbereiche

Die erste betrachtete Neuerung befasst sich mit der Historie des Künstler- und Sportlerbegriffs. Zunächst wird erfasst, was unter dem jeweiligen Begriff zu verstehen ist. Auf dieser Grundlage wird dann eine Analyse des Umfangs erfolgen.

2.1.1 Begriff des Künstlers

2.1.1.1 Darstellung des Künstlerbegriffs

Eine Definition des Künstlerbegriffs ist im MA nicht gegeben. Durch die beispielhafte Aufzählung von „wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker“ wird lediglich der Künstlerbegriff in zwei Bereiche getrennt. Zum Einen der darbietende und zum Anderen der werkschaffende Künstler.⁵ Erstgenannter wird durch diese Aufzählung vom Artikel 17 Abs. 1 erfasst. Der werkschaffende Künstler, wessen Tätigkeit keine unterhaltende Darbietung vor Publikum erfasst, wird unter Art. 17 nicht subsumiert. Zudem würde die Erfassung von werkschaffenden Künstlern auch dem Tätigkeitsortsprinzip widersprechen, da sich die werkschaffende Kunst oft über einen längeren Zeitraum erstreckt und an mehreren Orten hintereinander/ nebeneinander ausgeführt werden kann.⁶ Die Historie der Begriffsänderung zeigt diese Entwicklung auch. So wurde nach der Änderung des Artikel am 15.7.2014 aus artist ein entertainer im englischen Originaltext.⁷

2.1.1.2 Der Unterhaltungscharakter

Damit wird zunächst einmal festgestellt, dass der darbietende Faktor, der entscheidende in der Zurechnung von Künstlereinkünften ist. Hiermit ist der Unterhaltungscharakter in einem ganz anderen Licht zu betrachten. So ist es auch kaum wunderbar, dass sich die verschiedenen Staaten nicht einig sind,

⁵ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 22.

⁶ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 21 (Januar 2016).

⁷ Vgl. Art. 17 OECD-MA 2015.



wann der Unterhaltungscharakter vorhanden ist und damit die Tätigkeit bestimmter Personen unter Art. 17 zu erfassen ist.

2.1.1.3 Analyse der Auswirkungen auf Umfang und Erfassung des Künstlerbegriffs

Zunächst hat die Begriffsänderung im Originaltext der OECD einen erklärenden Charakter. Der Umfang des Künstlerbegriffs wird weiter eingedämmt. Durch den Entertainment-Charakter sind jetzt auch rein wörtlich nur noch darbietende Künstler zu erfassen. Auswirkungen auf die Erfassung hat die Begriffsänderung zunächst nicht, da auch schon vor der Begriffsänderung beabsichtigt wurde, nur vortragende Künstler zu erfassen. Die Änderung legt jedoch deutlich den Fokus auf das Wort Darbietung als Eingrenzung. Und genau dies wird die Einordnung weiter schwierig gestalten. So sehen einige Länder⁸ auch in einer Modenschau oder in Vorträgen von Politikern die Erfassung von Art. 17, wenn sie einen besonders unterhaltenden Charakter vorweisen. Dies ist heutzutage auf jeden Fall zu bejahen, da viele Fashionshows inszeniert werden, um besonders viel Aufsehen durch die Show anstatt durch die Kleidung zu erregen. So ist zum Beispiel eine Fashionshow zu klassifizieren, in der die Models tanzenderweise die Kleidung präsentieren, welches auch im Zusammenhang mit einem Live-Auftritt eines Musikers wie bei Victoria's Secret präsentiert werden kann.⁹ So bleibt es bei solchen Gestaltungen schwierig zu entscheiden, wann hier der darbietende Faktor überwiegt. Dies ist so nur im Einzelfall und im Schätzungswege möglich.

2.1.2 Begriff des Sportlers

2.1.2.1 Darstellung des Sportlerbegriffs

⁸ Wie zum Beispiel Argentinien, Brasilien oder Malaysia in: OECD Positions on Art. 17 (2014): Ziffer 3.

⁹ SWOT Fashion Show 2013, Shiela, Chorographed by Manvi, Clothes by Outfits unter „<https://www.youtube.com/watch?v=06Gfjo3f0ig>“ (Stand 22.12.16); Bruno Mars 24k Magic (Victoria's Secret 2016 Fashion Show Performance) unter „<https://www.youtube.com/watch?v=cSMB63GMfWM>“ (Stand 22.12.16).



Der abkommensrechtliche Sportlerbegriff ist offener gestaltet als der Künstlerbegriff. Es existiert weder eine Legaldefinition noch eine beispielhafte Aufzählung, die andeutet in welchem Bereich der Sportlerbegriff zu klassifizieren ist.¹⁰ Daher ist beim Sportlerbegriff eine weite Auffassung gefordert, während der Künstlerbegriff eng ausgelegt wird. Es werden nach dem OECD-MK nicht nur klassische Athleten oder Sportler berücksichtigt, sondern es werden auch, in Anlehnung an den Künstlerbegriff, geistige sportliche Aktivitäten von Billard-, Snooker-, oder auch Schachspielern an Turnieren, sowie Sportveranstaltungen unter dem Sportlerbegriff erfasst, die nur Unterhaltungszwecken dienen, wie dies z.B. bei Schaukämpfen, Wrestlern, Rodeoreitern oder Eisrevuen der Fall ist.¹¹

2.1.2.2 Analyse der Auswirkungen auf Umfang und Erfassung des Sportlerbegriffs

Auch die Historie der Änderung des Sportlerbegriffs unterstützt die weite Auffassung des Sportlerbegriffs. Die Entwicklung des Begriffs lässt sich im Originaltext von athlete über sportsman zur heutigen sportsperson verfolgen.¹² Wo beim athlete nur der klassische Athlet an sich gemeint war, nimmt der sportsman mit dem Begriff des Sportlers jede auf Bewegung und Wettkampf gerichtete Sportart in die Erfassung auf. Die sportsperson wirkt auf den ersten Blick nur geschlechtsneutralisierend, welches auch in erster Linie die weite Auslegung des Begriffs unterstützt. Im weiteren Sinn könnte die Änderung von sportsman auf sportsperson auch eine Auffassung von geistigen Tätigkeiten im Sportlerbegriff haben. Durch den neutraleren Begriff könnte sich dadurch auch eine Assoziierung mit geistigen Tätigkeiten anbieten, die durch eine wett-kampfsbedingte und unterhaltende Auffassung, analog zur Darbietung des Künstlers, mit aufgenommen werden, aber Schach- oder Bridgespieler z.B. keine auf Bewegung ausgerichtete Tätigkeit ausüben. Auch hier wirkt sich die Begriffsänderung eher erklärend aus. Die schon bestehenden Absichten wurden versucht mit der Begriffsänderung eindeutiger in dem Umfang der Besteuerung zu integrieren. Schwieriger in der Einordnung der geistigen Tätigkeiten

¹⁰ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 5 f.

¹¹ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 28 (Januar 2016).

¹² Vgl. Art. 17 OECD-MA 2015.



wird gesehen, wenn es um das Kriterium der Vorbereitung oder des Trainings geht. Denn Quizveranstaltungsteilnehmer sind von der Norm nicht erfasst, da sie keine spezielle Vorbereitung brauchen.¹³ Jedoch könnte man gerade behaupten das Gedächtnistraining in Form von Lernvorbereitungen ähnlich wie ein Gedächtniskünstler zu betrachten sind. Die eigentliche Darbietung erfolgt dann in der Vorführung des erlernten und der Wettkampf besteht darin, die anderen Teilnehmer zu schlagen.

So haben die Begriffsänderungen im englischen Originaltext letztlich nur erklärenden Charakter und keine besonderen Auswirkungen. Ein Augenmerk ist daher auf die von ihnen generierten Einkünfte zu werfen.

2.2 Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit

Dieses Kapitel wird sich mit Neuerungen und Problemfeldern aus den Einkünften der Künstler- und Sportlernorm nach Art. 17 Abs.1 OECD-MA beschäftigen. Fraglich ist bei diesem Thema, ob bestimmte Einkünfte als Einkünfte aus der Künstler- oder Sportlertätigkeit zu klassifizieren sind, oder ob daraus Probleme in der Aufteilung und Zuordnung dieser Einkünfte entstehen.

2.2.1 Berichterstatter- und Kommentatortätigkeiten

Im Folgenden werden Berichterstatter- und Kommentatortätigkeiten als mögliche Einkünfte aus der Sportlertätigkeit untersucht. Zunächst wird dargestellt, was unter Einkünften aus der Berichterstatter- und Kommentatortätigkeit im Vergleich zu Einkünften aus der Sportlertätigkeit zu verstehen ist. Anschließend wird mit Bezug auf diesen Vergleich diskutiert, ob Berichterstatter- und Kommentatoreinkünfte auch als Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit des Sportlers zu sehen sind.

2.2.1.1 Darstellung Berichterstatter- und Kommentatortätigkeiten in Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Sportlertätigkeit

Die Berichterstatter- und Kommentatortätigkeit zeichnet sich in erster Linie

¹³ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 33.



durch zeitgleiches zum Event stattfindendes Vortragen von Fachwissen zu einem bestimmten sportlichen Thema und Event aus.¹⁴ Ersichtlich ist bei der Tätigkeit zunächst, dass sie im Zusammenhang mit der Person und dem Fachwissen dieser Person steht, jedoch mit der eigentlichen sportlichen Tätigkeit, die durch aktive Teilnahme am sportlichen Geschehen gezeichnet ist, nicht viel gemein hat. Sie begründet keine auf Bewegung ausgerichtete Tätigkeit und braucht auch keine Vorbereitungen in Form von Training, wie die eigentliche sportliche Tätigkeit.

2.2.1.2 Analyse der Erfassung dieser als Einkünfte des Sportlers?

Streitig ist, ob die Einkünfte aus der Berichterstatter- oder Kommentartortätigkeit auch als Einkünfte des Sportlers zu klassifizieren sind. Diese Einordnungsschwierigkeit tritt in solchen Fällen auf, in denen z.B. ein ehemaliger oder verletzter Sportler eine Kommentartortätigkeit wahrnimmt. So schließt der OECD-MK diese Einkünfte aus dem Bereich des Art. 17 aus.¹⁵ Jedoch sehen Argentinien und Indien¹⁶ darin Einkünfte des Sportlers. Sie argumentieren, dass der Sportler die relevanten Einkünfte nur aufgrund der Bekanntheit aus der Tätigkeit des Sports und nicht durch die wirkliche Kommentartortätigkeit generieren würde. Zudem stünde diese Tätigkeit im Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit, da sie eine unterhaltende Darbietung darstellen kann. Diese Interpretationen sind mit Vorsicht auf den Sachverhalt anzuwenden. So beschränkt Argentinien die Möglichkeit der Subsumtion auf bestimmte Fälle. Diese bestimmten Fälle zeichnen sich zunächst dadurch aus, dass ein „ehemaliger oder verletzter Sportler“¹⁷ diese Tätigkeit ausüben muss. D.h. unter anderen Umständen hätte er an dem Wettkampf im aktiven sportlichen Sinn teilgenommen.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Kommentartoreinkünfte aus der eigentlichen sportlichen Leistung stammen oder eher durch den Bekanntheitsgrad der Person als Sportler generiert werden. Wenn der Sportler die Bericht-

¹⁴ Ähnlich auch: Hackforth (Hrsg.) (1996), S. 391.

¹⁵ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 9.1, 3. Spiegelstrich.

¹⁶ Vgl. OECD Positions on Art. 17 (2014): Ziffern 5,8.

¹⁷ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 9.1, 3. Spiegelstrich.



erstatte Tätigkeit aufgrund sportlicher Leistung und das Wissen darüber erbringt, könnte die Zuordnung zu den Einkünften aus Art. 17 OECD-MA als möglich betrachtet werden. Anders sieht es aus, wenn diese Einkünfte aufgrund der Persönlichkeit generiert werden. Diese stammen dann nicht aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit als Sportler und gestalten dementsprechend eine Zuordnung zu Art. 17 OECD-MA schwierig.

Als letzte Möglichkeit die Berichterstatte- oder Kommentatoreinkünfte unter Art. 17 zu subsumieren ist der unterhaltende Charakter. Dies ist dann jedoch eher eine Art künstlerische Darbietung und gehört nicht zur eigentlichen sportlichen Tätigkeit. Somit sind diese Einkünfte nicht unter die des Sportlers zu subsumieren. Offen bleibt daher, ob er mit der Kommentatortätigkeit zusätzlich Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit generiert, die unter Art. 17 OECD-MA zu erfassen sind. Wenn dies zu verneinen ist, gehören die Einkünfte nicht in den Bereich des Art. 17 OECD-MA.

2.2.2 Werbe- und Sponsoringentgelte

Bei Werbe- und Sponsoringentgelten gibt es auch besondere Vorgehensweisen in der Zuordnung zu Art. 17 OECD-MA. Lizenzgebühren für Rechte an geistigem Eigentum werden generell von Art. 12 OECD-MA berücksichtigt.¹⁸ Ein Teil von Werbe- und Sponsoringeinkünften kann jedoch trotzdem unter Art. 17 OECD-MA und damit zu den Einkünften aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers zugerechnet werden.¹⁹ Im Folgenden soll dargestellt werden, welche Werbeeinkünfte von Art. 17 OECD-MA erfasst werden.

2.2.2.1 Unterschied auftrittsbezogene, nicht auftrittsbezogene Entgelte

Für die Erfassung der Werbe- oder Sponsoringeinkünfte, ist es wichtig, dass die Einkünfte klar zuzuordnen sind. Da Art. 17 OECD-MA nur Anwendung findet, wenn der Künstler oder Sportler in seiner Person tätig wird, werden nur

¹⁸ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 9.

¹⁹ Ebd.



Einkünfte berücksichtigt, die mit der Darbietung in unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang stehen.²⁰ Dies ist z.B. der Fall, wenn Ein Tennisprofi während eines Turniers oder Spiels ein Entgelt für das Tragen bestimmter Kleidung erhält, oder Sportgeräte wie der Tennisschläger mit Schriftzügen oder anderer Werbung ausgestattet ist.²¹ Hierbei handelt es sich um sogenannte Ausrüstungsverträge für eine bestimmte Veranstaltung. Sportfremde Einkünfte (z.B. Image- oder Produktwerbung), die sich nicht auf einen Auftritt beziehen, sondern durch die Person des Künstlers oder Sportlers dargestellt werden, werden nicht von Art. 17 OECD-MA berücksichtigt.²²

Bei den erstgenannten auftrittsbezogenen Einkünften steht die Zuordnung der Einkünfte zu solchen, noch vor einem viel diskutierten Problem. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wann solche Werbeeinkünfte als rein auftrittsbezogen zu klassifizieren sind, oder wann sie durch den Bekanntheitsgrad generiert werden.

2.2.2.2 Analyse des Bekanntheitsgrads als Problem und Bindeglied in der Aufteilung

Als mögliches Analyseinstrument hat der OECD im MK die Ziffer 9 2014 aktualisiert. Hier wird angeführt, dass auftrittsbezogene Werbeentgelte zum einen eng mit dem Zeitpunkt der Veranstaltung verknüpft sind, welches zur Zahlung führte. Exemplarisch gesehen gibt der OECD die Bezahlung eines Profigolfspielers für ein Interview während eines Golfturniers an, an dem er teilnimmt. Das zweite Kriterium stellt die Art der Bezahlung dar. Dies ist z.B. der Fall, wenn ein Profitennispieler für ein Turnier als Werbegesicht fungiert, an welchem er auch teilnimmt. Die Bezahlung ist dann einzelveranstaltungsbezogen zu betrachten, bzw. für eine bestimmte Anzahl an Spielen während eines Turniers. Diese Zuordnung stößt jedoch auch an seine Grenzen, wenn davon ausgegangen wird, dass der Tennisspieler nur das Werbegesicht für diese Veran-

²⁰ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 9.

²¹ Vgl. OECD-MK (2015): Tz. 9.

²² Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 9.



staltung geworden ist, allein aufgrund seiner Popularität. In den Fällen der Popularitätsbegründung würde die Zuordnung der Einkünfte unter Art. 17 nicht erfolgen.

Zuerst ist die Entstehung des Bekanntheitsgrads zu berücksichtigen. Dieser sollte vornehmlich dadurch entstehen, dass diese Person durch ihre Leistung als Sportler den Bekanntheitsgrad erlangt. Aufgrund dieser Perspektive ist im Umkehrschluss der Bekanntheitsgrad das Ergebnis aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit des Sportlers. Damit könnten die Einkünfte zunächst unter Art. 17 voll zu erfassen sein. Es ist jedoch nicht so gemeint, dass alle Einkünfte, die durch den Bekanntheitsgrad generiert werden, unter Art. 17 zu subsumieren sind. Keinesfalls dürfen hierunter Image- oder Produktwerbungen fallen, die mit der eigentlichen sportlichen Leistung nichts gemein haben und in keiner Verbindung zu einer bestimmten Veranstaltung stehen. So zum Beispiel die Werbung einer Marke für Rasierer mit bestimmten Charakteren des FC Bayern München.²³ Also würden nur unter Art. 17 die Einkünfte zu erfassen sein, die auch im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Veranstaltung liegen.²⁴

Schwierig ist dies zu beurteilen, bei Werbungen, die zwar einzelveranstaltungsbezogen sind (Sponsoren, offizieller Partner von den Olympischen Spielen) und zu einer bestimmten Veranstaltung Werbung mit Sportlern in Verbindung mit ihrer eigenen Marke darstellen.²⁵ Hier wird es schwierig sein zu beurteilen, ob diese Werbung veranstaltungsbezogen ist, oder eher durch den Bekanntheitsgrad des Sportlers generiert wird. Letztlich muss hier darauf abgestellt werden, ob das Unternehmen der Werbung etwas mit der sportlichen Tätigkeit zu tun hat, wie zum Beispiel ein Sportbekleidungshersteller oder wie in dem Fall ein Smartphone Hersteller, der mit der eigentlichen Tätigkeit des Sportlers keine Verbindung hat, sondern lediglich sich die Wirkung des Bekanntheitsgrads des Sportlers anlässlich der Veranstaltung zu nutze macht. So werden diese Entgelte nicht von Art. 17 OECD-MA zu erfassen sein.

²³ Bayern München und Braun TV Werbung: Ready to win- Braun Rasierer & Styler unter „https://www.youtube.com/watch?v=_JhgdqV7NBU“ (Stand 22.12.16).

²⁴ So nach Auffassung Werbung mit berühmten Sportlern für ein Event: We're the superhumans: Rio Paralympics 2016 Trailer unter „<https://www.youtube.com/watch?v=locLkk3aYIk>“ (Stand 22.12.16), oder auch Werbung eines Veranstalters mit berühmten Sportlern anlässlich einer Sportveranstaltung in seiner Disziplin (Australian Open 2012 official TV commercial) unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=RGet463PHps>“ (Stand 22.12.16).

²⁵ So die Samsung Werbung über eine junge Olympionikin anlässlich ihrer Teilnahme an den olympischen Spielen in Rio 2016 (Samsung official TVC: The chant- Rio 2016 Olympic Games) unter „<https://www.youtube.com/watch?v=KE1myHdqlWM>“ (Stand 22.12.16).



Auf Grund dessen wird Einzelfall zu prüfen sein, inwiefern die Werbeentgelte einzelauftrittsbezogen unter Art. 17 zu erfassen sind. Dies ist auch trotz der Änderung des OECD-MK verwaltungstechnisch eine große Aufgabe und bislang keine bessere Lösung in Sicht.

2.2.3 Gemischte Tätigkeiten: Abgrenzungsproblem neuerer Kunstformen

Im Folgenden soll untersucht werden, inwiefern Aufteilungsproblematiken bei gemischten Tätigkeiten von Künstlern zu finden sind und wie sie sich eventuell lösen lassen. Vom Art. 17 OECD-MA werden wie im vorherigen Kapitel erläutert, nur solche Einkünfte erfasst, die mit der Darbietung in unmittelbarem Zusammenhang stehen. So werden auch nur Darbietungseinkünfte unter Art. 17 OECD-MA subsumiert, und keine sogenannten werkherstellenden Einkünfte.²⁶ Unter werkherstellenden Künstlern versteht man solche, die ein Kunstwerk erzeugen, wie Maler, Bildhauer oder Schriftsteller.²⁷ In manchen Fällen kann es dazu kommen, dass diese unterschiedlichen Tätigkeiten und Einkünfte von derselben Person generiert werden. Ein Beispiel wäre ein Dichter, der sein Werk auf einer Lesung präsentiert.²⁸ Hier werden nur die Einkünfte gem. Art. 17 OECD-MA erfasst, die der Darbietung entsprechen. Eine Aufteilung der Einkünfte ist entsprechend vorzunehmen.

Aufteilungen können aber speziell bei solchen Tätigkeiten Schwierigkeiten bereiten, die eine werkherstellende und eine darbietende Komponente enthalten und nicht unmittelbar oder mittelbar voneinander getrennt werden können.²⁹ So ist dies auch bei neueren Kunstformen ab den 60er Jahren zu beobachten, bei denen die Herstellung und Darbietung zeitgleich stattfinden. Im Folgenden soll im Bezug auf drei dieser neueren Kunstformen die Aufteilungsproblematik deutlich werden und ein Vorschlag zur Aufteilung der Entgelte erfolgen.

2.2.3.1 Vorstellung von Performance, Happenings und Land Art als Ausprägung neuerer Kunstformen

²⁶ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 80.

²⁷ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 21 (Januar 2016).

²⁸ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 23 (Januar 2016).

²⁹ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 26.



Zunächst soll die „Performance“ als Kunstart untersucht werden. Nach dem Zweiten Weltkrieg kam es auf der Welt zu einem Umbruch.³⁰ Paul Schimmel beschreibt hier den menschlichen Bewusstseinswandel:

„Die Möglichkeit einer globalen Vernichtung machte den Menschen mehr als zuvor die Fragilität einer Schöpfung bewusst.“³¹

Dieses Gefühl brachte die Künstler dazu, eine Einsicht in den „Handlungsbedarf“ der Gesellschaft zu vermitteln. So entstanden die ersten Vermittlungen in Form von Darbietungen vor Publikum, in der die Dialektik von Schöpfung eines Werkes und die gleichzeitige Performance als Zerstörung thematisiert wurde. Bei diesen Aufführungen lag der Augenmerk auf der Realisation und nicht auf der Herstellung des Objektes.³² Performances sind gekennzeichnet von Unbestimmtheit und Zufall. Es gibt kein Drehbuch, keine Vorgehensweise. Bei manchen Performances wird sogar das Publikum mit einbezogen.³³

Ähnlich zur Performance ist das Happening zu sehen. Happenings stellen meist auch improvisierte Aufführungen vor Publikum dar. Die Dauer eines solchen Happenings ist von unbestimmter Natur. Es geht darum Alltagssituationen objekthaft in situativer Aktion darzustellen. Die Künstler zeigen für die damalige Zeit auch

„vollkommen unerhörte Happenings oder Events (...), die sie in Mülleimern, Polizeiakten und Hotelfoyers gefunden, in Schaufenstern oder auf der Straße gesehen und in Träumen und furchtbaren Unfällen gespürt haben.“³⁴

Sie stellt neben der Performance-Kunst eine weitere auf den Prozess und das Handeln ausgerichtete Kunst dar, die mit der eigentlichen klassischen Objekterstellung nichts mehr gemein hat.

Die Form der Land Art ist jedoch etwas gesondert zu betrachten. Der Prozess der Land Art spielt zwar auch eine Rolle und wird ausreichend dokumentiert, jedoch soll mit ihr eine Symbiose aus menschlichem Eingreifen in die Natur mit meist natürlichen Materialien geschaffen werden, welches über einen längeren Zeitraum Bestand haben kann. So kann als endgültiges Werk ein Abbild der Landschaft in Form eines Fotos oder eines Films begründet sein, falls das Werk wieder demontiert werden soll. Andererseits spricht das berühmteste

³⁰ Schimmel (1998), S. 17.

³¹ Ebd.

³² Vgl. Schimmel (1998), S. 18.

³³ ebd.

³⁴ Schimmel (1998), S. 20.



Beispiel gegen diese These. Die Spiral Jetty³⁵, die von Robert Smithson im Great Salt Lake in Utah entstand, besteht bis heute, und verändert sich über die Jahre durch unterschiedliche Wasserspiegel oder Wetterbedingungen. So hat sich durch den hohen Salzgehalt die Farbe des Objektes von braun und weiß stark verändert. Fraglich ist in diesem Zusammenhang wann der Herstellungsprozess beendet ist und die Darbietung anfängt bzw. aufhört.

2.2.3.2 Analyse der Probleme in der Aufteilung der Entgelte in Darbietung und Herstellung anhand von Performances, Happenings und Land Art

Zunächst muss festgehalten werden, dass aufgrund der Verschmelzung des Herstellungsprozesses und der Darbietung eine für gewöhnlich vorgenommene Aufteilung der Entgelte in einen klaren Bestandteil für die Werkherstellung und in die Darbietung weder bei Performances, noch Happenings oder auch Land Art in Frage kommt. Hier muss nach anderen Maßstäben beurteilt werden, um eine gerechte Besteuerung der Entgelte zu ermöglichen.

Als Erstes würde ein Aufteilungsmaßstab nach überwiegender Tätigkeit in Frage kommen.³⁶ Als Indiz zur Bestimmung des Schwerpunkts der Tätigkeit wird vom OECD-MK in Ziffer 4 eine Beurteilung dessen vorgeschlagen. Hier soll darauf abgestellt werden, ob die darstellende Tätigkeit letztlich vorwiegend oder vernachlässigbar ist. Diese Begrifflichkeiten sind jedoch weiterhin vom OECD unbestimmt. Hilfreich in der Bestimmung des Schwerpunkts könnte eine Betrachtung in kausal-funktionalen Zusammenhang sein, bei dem geprüft wird, in welchem Zusammenhang (evtl. örtlich, zeitlich und sachlich gesehen) die Tätigkeit erbracht wird und welchem Tätigkeitsbereich sie dienend ist (Darstellende, dem Publikum etwas vorführende, oder dem herstellenden Bereich).³⁷ Gerade bei Performances und den Happenings ist der Prozess der Herstellung, also die Darbietung dessen an sich, Mittelpunkt des künstlerischen Daseins. Die dargebotenen Aktionen und Handlungen stellen diese Tätigkeit vor die herstellende, dass auch nur auf die darbietende Tätigkeit als

³⁵ Vgl. Ursprung (2003), S. 15.

³⁶ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 26.

³⁷ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 4; Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 25a.



Besteuerungsbestand abzustellen ist. Die herstellende Komponente zumindest bei den Performances beschränkt sich auf einen kleineren Zeitraum, nämlich der Darbietung selbst; während im klassischen Sinne beim Maler, der werkherstellende Prozess einen längeren Zeitraum einnimmt, gar Jahre dauern kann. Zudem kann er diesen Prozess an mehreren Orten hintereinander und nebeneinander ausführen. So ist der Zeitpunkt bei Performances auch kein entscheidendes Kriterium, um die Entgelte auch auf eine werkherstellende Tätigkeit aufzuteilen.

Etwas kritischer könnte dies im Zusammenhang mit Happenings gesehen werden. Da die improvisierten Darbietungen hier über keinen wirklichen Anfang und kein wirkliches Ende zeigen, könnte argumentiert werden, dass sich der werkherstellende Prozess hier über die Darbietung legen kann, da er über einen längeren Zeitraum ausgeübt werden könnte. Dies ist aber im Hinblick auf die Aussagekraft der Happenings zu verneinen. Selbst wenn ein Happening mehrere Tage dauern sollte, ist dies ein kürzerer zeitlich begrenzter Rahmen, in denen vorwiegend alltägliche Handlungen dargestellt werden sollen. Sie nutzen einen kurzen Moment, um zu schockieren und aufzurütteln. So könnten auch Happenings wie Performances mit der überwiegenden Tätigkeit der Darbietung vollumfänglich in den Art. 17 OECD-MA aufzunehmen sein.

Eine andere Möglichkeit wäre, die Entgelte im Schätzungswege aufzuteilen, wenn die überwiegende Tätigkeit nicht identifiziert werden kann.³⁸ Im Zuge dessen, dass die Darbietung sowohl bei Performances als auch bei Happenings im Vordergrund stehen, könnte man von einer pauschalen Aufteilung von 80% des Gesamtentgelts auf den auf die Darbietung entfallenden Teil und von 20% auf das entstehende Werk, und des Herstellungsprozesses während der Darbietung. Damit verbliebe der existierende untergeordnete Herstellungsprozess nicht unberücksichtigt und die Entgelte wären nicht vollumfänglich dem Art. 17 OECD-MA zuzuordnen.³⁹

Einen geeigneten Aufteilungsmaßstab für den Bereich der Land Art zu wählen scheint etwas schwieriger. Hier ist der Herstellungsprozess teilweise von kur-

³⁸ Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 4.

³⁹ Angelehnt an die Aufteilung der deutschen Finanzverwaltung von Entgelten von Mitschnitten einer Darbietung auf persönliche Darbietung und Verwertung der Leistung s. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 87 Buchst. c).



zer Dauer, wenn es sich um eine Installation handelt, die nach einer Porträtierung durch Fotografie oder Ähnlichem, wieder abgebaut wird. In einem solchen Fall, wenn die Installation wieder verschwindet könnte sogar eine klassische klare Aufteilung in werkherstellende und darbietende Entgelte erfolgen. Sollte es sich aber um eine Kreation wie die Spiral Jetty handeln, gibt es zwar einen Herstellungsprozess, da das Werk aber bis jetzt besteht, verändert es sich mit den Wetterbedingungen und schafft damit einen unaufhörlichen Herstellungsprozess. Zudem ist es auch öffentlich zugänglich für Publikumsverkehr und wird daher gleichzeitig im Herstellungsprozess auch dargeboten. Fraglich ist inwiefern man hier eine überwiegende Tätigkeit feststellen kann. Da hier der Darbietung sowie der Werkherstellung eine gleichbedeutende Aufmerksamkeit zugeteilt wird, wäre eine Aufteilung der Entgelte von 50/50 wohl gerechtfertigt.

Letztlich muss im Einzelfall die Beurteilung erfolgen, welcher Kunstgattung der jeweilige Sachverhalt zuzuordnen ist, d.h. in welchem Zusammenhang die Kunst erbracht wird und wie dort die Bestandteile voneinander zu trennen sind. Dies birgt wieder einen hohen Aufwand in der Beurteilung, der letztlich durch den überwiegenden Charakter der Tätigkeit von OECD eigentlich vermieden werden sollte.

2.2.4 Gelegenheitsverschaffung zur vertraglichen Verpflichtung von Berufssportler im Inland

Die Gelegenheitsverschaffung zur vertraglichen Verpflichtung von Berufssportlern im Inland wird viel diskutiert. Fraglich ist es, ob die Einkünfte unter den Einkünften aus der Tätigkeit eines Sportlers unter Art. 17 OECD-MA zu erfassen sind. Im Folgenden soll dargestellt werden, was die Gelegenheitsverschaffung ist und ob diese nach abkommensrechtlichen Kriterien unter Art. 17 OECD-MA zu subsumieren ist.

2.2.4.1 Darstellung des Begriffs der Gelegenheitsverschaffung

Nach dem eingeführten Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG durch das JStG 2010 unterliegen nach dem innerstaatlichen deutschen Recht



der beschränkten Steuerpflicht auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler im Inland vertraglich zu verpflichten. Die Verschaffung der Gelegenheit zielt auf ein Vertragsverhältnis beispielsweise zwischen einem Verein und einem Fußballspieler ab, in dem es nicht auf das tatsächliche Tätigwerden des Spielers ankommt. D.h. ihm wird die Gelegenheit eingeräumt vielleicht an einem Spiel teilzunehmen, wenn er von der Bank aus eingesetzt wird.⁴⁰ Die abkommensrechtliche Zuordnung der Spielerleihe scheint problematisch. Fraglich ist daher ob die Spielerleihe unter Art. 17 OECD-MA zu erfassen ist.

2.2.4.2 Analyse der Erfassung der Gelegenheitsverschaffung unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA

Es könnte argumentiert werden, dass die Spielerleihe nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zu subsumieren ist, da gem. Wassermeyer⁴¹ das bloße Zurverfügunghalten nicht unter die Einkünfte des Sportlers zu erfassen sind. Art. 17 Abs.1 OECD-MA setzt voraus, dass der Sportler definitiv tätig geworden sein muss, um Einkünfte aus seiner persönlich ausgeübten Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 zu generieren. Dies ist bei der Gelegenheitsverschaffung begrifflich nicht zu erkennen. Denn die Entgelte für die Spielerleihe werden generiert, selbst wenn der Spieler selbst nicht tätig wird. Damit kann die Spielerleihe kein Bestandteil des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA sein. Fraglich ist in diesem Zusammenhang ob Entgelte, die für Training und Vorbereitung durch vorsaisonale Camps erhalten wurden, doch unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zu erfassen sind. Solche Entgelte werden im Allgemeinen von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA erfasst. Jedoch auch hier können die Einkünfte, ohne das endgültige Tätigwerden, nicht Art. 17 Abs. 1 zugerechnet werden. Sie sind ähnlich zu behandeln, wie Entschädigungen für nicht durchgeführte Darbietungen.⁴² Auch sie erfüllen die Voraussetzungen nicht, dass sie in Verbindung mit einer Darbietung erbracht werden. Da diese wie auch hier letztlich gar nicht existiert.

⁴⁰ Vgl. Strunk in Korn, § 49 EStG, Rz. 163.2.

⁴¹ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 36 (Januar 2016).

⁴² Vgl. Art. 17 OECD-MK (2015): Tz. 9.



2.2.4.3 Analyse der Erfassung der Gelegenheitsverschaffung unter Art. 17 Abs. 2 OECD-MA

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA erfasst die Fälle, in denen die Einkünfte, nicht dem Künstler oder Sportler direkt zufließen, sondern einer zwischengeschalteten Gesellschaft. Vertritt man die Auffassung, dass die Spielerleihe unter Artikel 17 Abs. 2 zu erfassen ist, müsste hier der ausländische Verein und nicht der einzelne Sportler steuerpflichtig werden. Nun wäre zum Beispiel eine Freistellung der Einkünfte unter diesem Aspekt nur möglich, wenn das jeweilige DBA keine Regelung im Sinne des Artikel 17 Abs. 2 enthält. Dies betrifft noch folgende DBA: Belgien, Frankreich, Griechenland, Iran, Island, Israel, Südafrika, das auf Armenien, Moldau und Turkmenistan anzuwendende DBA der UdSSR.⁴³ Zwar würde das dem Beispiel der Spielerleihe etwas näherkommen, dennoch setzt Art. 17 Abs. 2 OECD-MA wie Art. 17 Abs. 1 OECD-MA voraus, dass die Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit stammen. Durch die Regelung des Abs. 2 ist es lediglich unerheblich wem die Einkünfte zufließen.

So ist zusammenfassend festzustellen, dass die Spielerleihe nicht unter Art. 17 OECD-MA zu erfassen ist. Schlotter/ Degenhart⁴⁴ lehnen die Zuordnung der Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit zu Artikel 17 auch ab, während Gosch⁴⁵ darin die anzuwendene Norm sieht. Es bleibt letztlich abzuwarten, ob die Finanzverwaltung eine klärende Schrift veröffentlicht.

3. Problemfelder des Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA

Im Folgenden werden Problemfelder des Art. Abs. 2 OECD-MA näher betrachtet. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA findet Anwendung, wenn die Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit, dem Künstler oder Sportler nicht direkt zufließen, sondern einer anderen Person.⁴⁶ Damit wird das Tätigkeitsortprinzip des Art. 17 OECD-MA auf einen zusätzlichen Kreis erweitert. Es soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung auch bei solchen Gestaltungen erfolgt, in

⁴³ Vgl. Holthaus, PISStB, 2011, 130 ff.

⁴⁴ Vgl. Schlotter/Degenhart, IStR 2011, 457, Punkt 4.

⁴⁵ Vgl. Gosch in Kirchhof, 15. Aufl. 2016, § 49 EStG, Rz. 49f.; siehe dazu auch Kraft, IStR 2011, 486 ff.

⁴⁶ Vgl. Art. 17 OECD-MA 2015, Abs.2.



denen eine andere Person zwischengeschaltet ist. Des Weiteren werden die folgenden Problemfelder anhand von zwei unterschiedlichen Konstruktionen von zwischengeschalteten Personen behandelt. Zunächst dem Tourneetheater und als nächstes der Künstler-oder Sportlerverleihgesellschaft.

3.1 Tourneetheater

Das Tourneetheater ist eine Variante des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA. Zuerst wird darauf eingegangen, was ein Tourneetheater ist, um auf Grundlage dessen drei speziellere Problemfelder anhand des Tourneetheaters zu diskutieren.

3.1.1 Darstellung Tourneetheater

Das Tourneetheater ist eine aus dem Zusammenschluss verschiedener Personen bestehende Gesellschaft. Es bietet eine Gesamtleistung an, die sich aus vielen Einzelleistungen zusammensetzt. Diese Einzelleistungen sind neben der eigentlichen künstlerischen Darbietung, auch Begleit- und Hilfsleistungen wie z.B: technische Dienstleistungen für Bühnentechnik oder organisatorische Leistungen.⁴⁷

Begründet das Tourneetheater im Zusammenschluss eine Personengesellschaft und wird die Leistung als Gesamtleistung durchgeführt, kann bei einer einheitlichen Vergütung das Tourneetheater von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA besteuert werden. Da die Gesamtleistung als Leistung aus einer Hand angesehen werden kann.⁴⁸

Während ein Tourneetheater, welches eine juristische Person begründet, wenn die Leistung als Gesamtleistung zugerechnet wird, unter Art. 17 Abs. 2 OECD-MA besteuert werden kann.⁴⁹

Daraus schlussfolgernd müsste diese unterschiedliche Behandlung durch das Wesen einer Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft begründet wer-

⁴⁷ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz. 37 (Januar 2016).

⁴⁸ ebd.

⁴⁹ ebd.



den. Während z.B. bei der Personengesellschaft die Geschäftsführer mit ihrem gesamten Kapital haften und dieses Personengebunden ist, haftet die Kapitalgesellschaft beschränkt mit dem Kapital der Gesellschaft.⁵⁰

3.1.2 Analyse zur Gesamtbesteuerung oder Aufteilung in Einzelleistungen nach Praktikabilitätserwägungen

Nach Maßbaum sollte ein Tourneetheater nicht nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA besteuert werden können, da es keine individualisierbare Eigenleistung, sondern eine Gesamtproduktion erbringt.⁵¹ Der Begriff der Gesamtproduktion impliziert, dass Hilfsleistungen in der Besteuerung eingeschlossen sind. Der OECD-MK lehnt in Ziffer 3 die Besteuerung von solchen Hilfsleistungen über den Art. 17 OECD-MA jedoch ab. Damit wird die bislang praktizierte Gesamtbesteuerung eines Tourneetheaters in Frage gestellt.

Für die bisherige Besteuerung als Gesamtleistung sprechen folgende Argumente. Zunächst ist es nach einer Praktikabilitätserwägung durchaus zu berücksichtigen, dass eine Aufteilung des Gesamtentgelts in Einzelleistungen einen hohen Verwaltungsaufwand⁵² auslösen würde, da Tourneetheaterkonstruktionen sehr komplex sind und die Aufteilung im Einzelfall erfolgen müsste. Des Weiteren minimiert die Gesamtbesteuerung zusätzlich das Risiko einer Doppelnichtbesteuerung, da es bei solch komplexen Sachverhalten für den Ansässigkeitsstaat schwierig ist, alle relevanten Leistungen zu erfassen. So ist eine Besteuerung im Bereich des Tätigkeitortsprinzips durchaus sinnvoller. Fraglich für eine Gesamtbesteuerung ist jedoch das Ausmaß der eigentlichen künstlerischen oder sportlichen Leistung. Diese Leistung ist allein dafür verantwortlich, dass die relevanten Einkünfte unter Art. 17 OECD-MA zu klassifizieren sind. Ist diese Zuordnung noch unter dem Gesichtspunkt gerechtfertigt, dass das Entgelt für die künstlerische oder sportliche Leistung einen geringen Teil der Gesamtvergütung einnimmt und der künstlerische oder sportliche Aspekt nur von untergeordneter Bedeutung ist? Dies ist generell unter dem abkommensrechtlichen Sinn und Erfassung der Besteuerung der künstlerischen

⁵⁰ Vgl. Heinhold, Hüsing, Kühnel, Streif (2010), S.6.

⁵¹ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 36.

⁵² Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 37.



und sportlichen Tätigkeit zu verneinen. Da die Hilfsleistungen nicht berücksichtigt werden, darf es für die Besteuerung als Gesamtleistung nicht der Fall sein, dass die künstlerische oder sportliche Tätigkeit eine untergeordnete Rolle einnimmt. Dies könnte bei aufwendiger Bühnentechnik z.B. der Fall sein, sodass es eher auf die Effekte einer Lichtshow, als auf die Darbietung einzelner Personen ankommt. Jedoch könnte auch anders argumentiert werden, dass gerade die Hilfsleistungen im Bereich Bühnentechnik, die Darbietung des Künstlers aufwerten und den künstlerischen Effekt der Darbietung unterstützen und erhöhen. Damit kann das Gesamtunternehmen doch künstlerisch geprägt sein, selbst wenn die Hilfstechnischen Leistungen überwiegen sollten.

Für eine Aufteilung spricht zunächst, dass die Hilfsleistungen gem. OECD-MK Ziffer 3 nicht berücksichtigt werden. Im Hinblick auf eine untergeordnete künstlerische Leistung ist zudem zu beachten, dass für ähnliche Fälle im OECD-MK in Ziffer 8 einen Vorschlag zur Besteuerung solch aufgeteilter Entgelte zu finden ist. Die Ziffer 8 schlägt vor einen angemessenen Teil der Vergütungen zu zahlen, die einer Person zufließen, die z.B. bei einer Einmanngesellschaft angestellt ist. Dies könnte auch hierauf übertragen werden. Fraglich bleibt, was hier der angemessene Teil der künstlerischen Leistung ist. Eine Einzelfallaufteilung im Schätzungswege scheint damit zwar möglich, aber sehr unwahrscheinlich in der praktischen Umsetzung.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Aufteilung der Entgelte im abkommensrechtlichen Sinn als gerechtfertigt anzusehen ist, im Gegensatz zu der Gesamtbesteuerung. Sie wird jedoch aufgrund des hohen verwaltungstechnischen Aufwands nicht umgesetzt werden. Eventuell ist als Kriterium die überwiegende künstlerische oder sportliche Tätigkeit anzusetzen. Bei überwiegender Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers, würde die Gesamtbesteuerung Anwendung finden, bei untergeordneter Tätigkeit, würden die Leistungen dementsprechend aufgeteilt werden. So kann verhindert werden, dass die große Masse an Veranstaltungen aufgeteilt werden muss, das Risiko einer Doppelnichtbesteuerung wäre weiter kleingehalten und der Verwaltungsaufwand minimiert. Zudem würde es dem Abkommensrecht in der Nichtbesteuerung von Hilfsleistungen unter Art. 17 OECD-MA entgegenkommen.



3.1.3 Steuerabzug nach § 50a EStG beim Tourneetheater

Die Besteuerung der Hilfsleistungen wirft auch im nationalen Recht Fragen auf. Im Folgenden wird dargestellt, wie diese Hilfsleistungen im nationalen Recht besteuert werden und welche Sachverhaltskonstruktionen mit Dritten diese Besteuerung verhindern sollen. In diesem Zusammenhang wird untersucht, ob diese Konstruktionen Missbrauchsfälle darstellen.

3.1.3.1 Darstellung der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte

Greift das Besteuerungsrecht in Deutschland über Art. 17 OECD-MA, kann für die Besteuerung auf das innerstaatliche Recht des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 3, 4 oder 9⁵³ EStG zurückgegriffen werden. Der Tätigkeitsstaat ist dabei Deutschland. Besteht die inländische Steuerpflicht, erfolgt die Steuererhebung grundsätzlich durch den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG.⁵⁴ Bei den in § 50a Abs. 1 EStG aufgezählten Einkünften beschränkter Steuerpflichtiger handelt es sich um folgende Einkünfte: Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, und über den abkommensrechtlichen Artikel 17 hinausgehend, einschließlich dieser aus mit den Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem diese Einkünfte letztlich zufließen (§ 49 Absatz 1 Nr. 2 bis 4 und 9 EStG).⁵⁵ Das sind zum Beispiel Entgelte aus Werbeeinnahmen, Ausrüstungsverträgen, Autogramstunden etc., die im Zusammenhang mit der Darbietung stehen.

Im Folgenden wird die Erfassung der Einkünfte von mit der Darbietung zusammenhängenden Leistungen genauer betrachtet. Zunächst wird definiert, was eine Darbietung im nationalrechtlichen Sinn ist und wann eine Leistung eine mit der Darbietung zusammenhängende Leistung darstellt, um dann auf eine

⁵³ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 16.

⁵⁴ Vgl. Gosch in Kirchhof, 15. Aufl. 2016, § 49 EStG, Rz. 32.

⁵⁵ Ähnlich Maßbaum in H/H/R, EStG/KStG, § 49 EStG Rn. 521; BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 95; Wied in Blümich, § 49 EStG Rn. 116.



Vertragsgestaltung einzugehen, in der diese Leistungen nicht mehr vom Steuerabzug erfasst werden.

3.1.3.2 Darstellung der Erfassung von zusammenhängenden Leistungen

Eine Darbietung ist als Begriff weit gefasst, es kommt auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung an. Dies ist der Fall, wenn etwas aufgeführt, vorgeführt, gezeigt oder zu Gehör gebracht wird.⁵⁶ Zu den unterhaltenden Darbietungen zählen zum Beispiel Quizsendungen, Talkshows, besonders choreografisch gestaltete Modeschauen sowie Feuerwerke und Lasershows.⁵⁷ Auch nichtöffentliche Auftritte wie Studioaufnahmen für Film, Funk und Fernsehen oder zur Herstellung von Bild- und Tonträgern fallen hierunter. Diese nichtöffentliche Aufführung muss jedoch außenwirksam (durch Medien) wahrnehmbar sein.⁵⁸ Hingegen zählen wissenschaftliche Vorträge oder Seminare nicht dazu. Letztlich hat sich der Tatbestand mit dem Merkmal der Unterhaltung auf das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft ausgedehnt.⁵⁹ So sind auch mit der Darbietung zusammenhängende Leistungen erfasst.

Eine Leistung hängt mit der Darbietung zusammen, wenn sie im sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang mit ihr erfolgt.⁶⁰ Einkünfte aus Ausstattungsverträgen (Sponsoring), Werbeverträgen, Vergütungen für Autogramstunden, Interviews gehören zu den Einkünften aus der Darbietung wenn sie in sachlichem Zusammenhang mit der jeweiligen Darbietung oder der Verwertung dieser stehen.⁶¹ Bei einheitlichen Verträgen, die eine Gesamtvergütung vorsehen, sind die Einzelbestandteile des Vertrages auf eine dem Steuerabzug unterliegenden und einer dem Steuerabzug nicht unterliegenden Vergütungsbestandteil aufzuteilen.⁶²

⁵⁶ Vgl. Wied in Blümich, EStG, § 49 EStG, Rn. 109; Maßbaum in H/H/R, EStG/KStG, § 49 EStG Rn. 521.

⁵⁷ So auch Loschelder in Schmidt, § 50a EStG, Rn. 11.

⁵⁸ Vgl. Wied in Blümich, EStG, § 49 EStG, Rn. 109; Maßbaum in H/H/R, EStG/KStG, § 49 EStG Rn. 521.

⁵⁹ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 17, Wied in Blümich, EStG § 49 EStG, Rn. 109, 113.

⁶⁰ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 30.

⁶¹ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 31.

⁶² Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 32; Loschelder in Schmidt, § 50a EStG, Rn. 11.



Ein sachlicher Zusammenhang kann grundlegend in drei verschiedenen Bereichen gesehen werden. Im künstlerischen und artistischen Bereich sind dies hauptsächlich: technische und kaufmännische Organisation, Beleuchtung, Bühnenbild, Tontechnik, Maskenbildner, Regieleistungen, Kartenverkauf, Transportleistungen, Anmietung von Räumen und sonstigen Wirtschaftsgütern, Werbung für die Veranstaltung, begleitendes Orchester oder Chor. Der sportliche Bereich zeichnet sich durch: medizinische, technische oder psychologische Betreuung sowie Leistungen im Zusammenhang mit Ausrüstungsverträgen (wenn die Werbeleistungen bei der inländischen sportlichen Darbietung erbracht werden) aus.⁶³

Um den sachlichen Zusammenhang etwas genauer zu ermitteln, kann davon ausgegangen werden, dass solche Nebenleistungen erfasst werden, die die Darbietung in ihrem Wesen unmittelbar unterstützen und untrennbar miteinander in Verbindung stehen.

Als Kriterium für die untrennbare Verbindung könnte hier ein abkommensrechtliches Kriterium angewandt werden. Der OECD-MK regt im Zusammenhang mit Werbeeinkünften in der Neufassung der Ziffer 9 an, dass die Einkünfte nicht entstanden wären, wenn es die zugehörige Veranstaltung nicht gegeben hätte. Dieses Kriterium ist ebenso gut auf die Aufzählung im vorherigen Abschnitt anzuwenden.

Für den personellen Zusammenhang muss die Leistung aus „einer Hand“ erfolgen. Das heißt zudem, dass für die Gesamtleistung auch eine Gesamtvergütung vorhanden sein muss, sodass z.B. auch technische Nebenleistungen ebenfalls steuerabzugspflichtig sind.⁶⁴

3.1.3.3 Analyse der zusammenhängenden Leistungen durch Verträge mit Dritten als Gestaltungselement

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,

⁶³ Vgl. Ehlig, IStR 2010, 504 ff.

⁶⁴ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 34.



sind die dafür gezahlten Entgelte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer einzubeziehen. Das gilt nicht, wenn der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf die Wahl und den Umfang der Leistungen des Dritten ausüben kann. Der Steuerabzug ist in diesem Fall 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.⁶⁵

So sorgt hauptsächlich die personelle Identität in der Rechtsprechung für die größten Widersprüche und Diskussionsbedarf.⁶⁶ Werden Nebenleistungen auf der Grundlage solcher besonderer Verträge erbracht, fehlt der erforderliche tatsächliche konkrete und untrennbare Zusammenhang aus „einer Hand“ mit der Darbietung.⁶⁷

Umstritten ist jedoch, ob sich der personelle Zusammenhang daraus ergibt, dass der Darbietende an den Einkünften aus weiterer Leistung finanziell beteiligt ist.⁶⁸ Nach der Entscheidung des BFH v. 16.11.2011 käme es jedoch nur für den personellen Zusammenhang darauf an, wer zivilrechtlicher Partner ist – eine im Ausland begründete innergesellschaftliche Vereinbarung müsste daher als unerheblich zu betrachten sein, da der Vergütungsschuldner erkennen können muss, ob die tatbeständlichen Voraussetzungen einer Steuerabzugspflicht erfüllt sind. Interne Vereinbarungen erfüllen das nicht.⁶⁹ Eine beschränkte Steuerpflicht könnte unter Umständen dann doch Zustande kommen, wenn der Vergütungsschuldner bei Vertragsabschluss oder sogar erst

⁶⁵ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 34.

⁶⁶ Vgl. FG Köln v- 6.11.2008, 15 K 4515/02, rkr. BeckRS 2008, 26026213 bejaht den Steuerabzug auf Vergütungen an eine US-amerikanische Gesellschaft für deren technische Gestaltung der Bühnenshow anlässlich der Tournee einer ausländischen Sängerin mit Weltstarstatus; während FG München, Urteil v. 30.03.2009, 7 K 3826/05, IStR 23/2010, 884 den Steuerabzug auf Entgelte für die Anmietung von technischen Anlagen von einer ausländischen GmbH und das für den Aufbau erforderliche ausländische Personal verneint.

⁶⁷ Vgl. BFH v. 16.11.2011, I R 65/10; NV IStR 10/2012 S. 375 ff. ; FG München, Urteil v. 30.03.2009, 7 K 3826/05, die Rev. Wurde vom BFH zugel., Az. BFH: I R 93/09, IStR 23/2010, 884.

⁶⁸ Vgl. BFH v. 16.11.2011, I R 65/10; NV IStR 10/2012 S. 378; während der BMF dies bejaht (BMF v. 25.11.2010 BStBl. 2010, 1350), lehnt die Literatur dies überwiegend ab (vgl. Ehlig IStR 2010, 504; Fraglich ist inwiefern der Dritte unabhängig sein muss (Ehefrau); Gegenteilig FG München, Urteil v. 30.03.2009, 7 K 3826/05, IStR 23/2010, 884.

⁶⁹ Vgl. BFH v. 16.11.2011, I R 65/10; NV IStR 10/2012 S. 378.



bei der Auszahlung zu dem Wissen gelangt, dass der Darbietende an den Einkünften der Nebenleistung finanziell beteiligt ist. Dies würde zwar den Gedanken zur Vereinfachung der Besteuerung unterstützen, jedoch ist in der Praxis davon auszugehen dass diese Kenntnis von dem privaten Dritten, die erst nach der Leistungserbringung erlangt werden soll, die Überzeugungskraft des Urteils nicht stärkt. Nach dem Urteil, müsste auch die finanzielle Beteiligung für das Vorliegen einer zusammenhängenden Leistung unbeachtlich sein. So vertritt auch Loschelder⁷⁰ die Ansicht, dass trennbare Leistungen (unabhängiger) Dritter aufgrund besonderer Verträge nicht erfasst werden. Daran würde auch die Beteiligung des Darbietenden oder nahestehender Personen des Darbietenden am Unternehmen, welches die weitere Leistung erbringt nichts ändern. Dass der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf Wahl und Umfang der Leistungen des Dritten ausüben kann genügt so nicht.⁷¹ Die Rechtsentwicklung ist hierbei jedoch noch nicht abgeschlossen.⁷²

Generell ist jedoch auch zu beachten, dass keine untrennbare Verbindung zwischen der technischen Dienstleistung und musikalischer Darbietung besteht. Die technischen Dienstleistungen sind lediglich unterstützender Art und sind sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich (da zivilrechtlich kein Missbrauch zu erkennen ist) nicht dem Künstler, also dem Darbietenden, zuzurechnen. So dürfte zunächst die Abspaltung dieser Dienstleistungen nicht von missbräuchlicher Natur sein.

Eine künstliche Aufspaltung der Nebenleistung durch Dritte ist grundsätzlich erkennbar in Anlehnung an den Missbrauchstatbestand nach § 42 AO. Dahergehend können folgende Merkmale erkennbar sein: Fehlendes eigenständiges Unternehmerrisiko des Dritten, fehlende wirtschaftliche oder sonstige Gründe für die Ein-/Zwischenschaltung des Dritten; Fehlender für den Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb des Dritten („Briefkastengesellschaft“); oder fehlende eigene Wirtschaftstätigkeit (faktische „Funktionslosigkeit“) des Dritten durch „Rückübertragung“ der Geschäftstätigkeit auf den Darbietenden oder eine diesem nahe stehende Person.⁷³

⁷⁰ Vgl. Loschelder in Schmidt, § 50a EStG, Rn. 43.

⁷¹ Vgl. Loschelder in Schmidt, § 50a EStG, Rn. 43.

⁷² Vgl. BFH v. 16.11.2011, I R 65/10; NV IStR 10/2012 S. 379.

⁷³ Vgl. Ehlig, IStR 2010, 508.



Letztlich ist im Einzelfall zu betrachten, ob hier ein Missbrauch in der Abspaltung der Nebenleistungen vorliegt. Erfolgen diese Verträge generell nicht mit einem unabhängigen Dritten ist in erster Linie Vorsicht geboten. Hierbei wird im Einzelfall genauer zu untersuchen sein, ob einer der Missbrauchstatbestände des § 42 AO vorliegt.

Fehlendes Unternehmerrisiko äußert sich wie folgt: Unternehmerrisiko trägt derjenige, der in seinem eigenen Namen auf seine eigene Rechnung tätig wird. Dies ist nicht der Fall, sollte der Künstler oder Sportler als Auftraggeber auf Umfang und Tätigkeit der ausgeführten Nebenleistungen den größten Einfluss haben und Kosten und Risiken für das Unternehmen trägt. D.h. die Vergütung des Unternehmens ist nicht an Erfolg und Initiative der Arbeit des Dienstleisters geknüpft.

Ein weiteres Indiz hierfür ist auch die Scheinselbstständigkeit. Ist der Dienstleister noch für andere Auftraggeber tätig oder führt er die Arbeiten nur für den Künstler oder Sportler aus? Ist er für mehrere Auftraggeber tätig, widerspricht dies dem Zustand der Arbeitnehmerschaft und er trägt damit auch gleichzeitig eigenes unternehmerisches Risiko. Ist dies nicht der Fall könnte eine Scheinselbstständigkeit vorliegen, die eine künstliche Abspaltung der Nebenleistungen erzeugt. Dies ist wohl am Häufigsten in solchen Fällen zu beobachten, in denen der Künstler oder Sportler finanziell an dem betreffenden Unternehmen beteiligt ist. Hat er dadurch Einfluss auf die gesamte unternehmerische Tätigkeit kann dadurch ein Missbrauchstatbestand begründet werden. Ähnlich sieht es aus, wenn eine nahestehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG das Unternehmen leitet. Hier könnte auch eine Beeinflussung vorliegen. Dies ist im Hinblick auf die Scheinselbstständigkeit im Einzelfall zu prüfen. Denn rein von der zivilrechtlichen Gestaltung der finanziellen Beteiligung oder der Leitung des Unternehmens durch eine nahestehende Person ist kein Missbrauchstatbestand allein begründet.

Fehlende wirtschaftliche oder sonstige Gründe für die Zwischenschaltung der Person können auch der Grund für eine Missbrauchsgestaltung sprechen. Dies ist der Fall, wenn durch die Abspaltung der Nebenleistung dennoch der organisatorische Druck weiter auf dem Darbietenden lastet. D.h. wenn die Ge-



sellschaft nicht durch eigenes Personal handelt und damit wirtschaftlich funktionslos agiert. Dies kann auch damit enden, dass die wirtschaftliche Tätigkeit auf den Darbietenden sogenannt Rückübertragen wird.

Die Zwischenschaltung einer Briefkastengesellschaft ohne eigenen eingerichteten Geschäftsbetrieb spricht indessen für sich und braucht angesichts der anderen Missbrauchstatbestände keine weitere Erläuterung.

Ein Interesse an Sachverhaltsgestaltungen zu diesem Thema werden überwiegend die ausländischen Künstler, Artisten und Sportler sowie auch die zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften haben, wenn die deutsche Quellensteuer im Wohn- bzw. Sitzstaat zu einem Anrechnungsüberhang führen würde, da weder Art. 17 Abs. 1 noch Art. 17 Abs. 2 OECD-MA anzuwenden ist, wenn ein Dritter Einkünfte aus Nebenleistungen erzielt. Dies ist nur ungültig, wenn wie im oberen Sinn von einer Missbrauchsgestaltung nach § 42 AO zu sprechen ist (Konstrukt Künstler/ Sportler und Künstler- /Sportlerverleihgesellschaft).⁷⁴

Auch hier wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob ein Missbrauchstatbestand vorliegt. Sicher ist, dass zivilrechtlich gesehen, diese Gestaltungen dem Sinn des Art. 17 OECD-MA oder § 50a EStG nicht entgegenstehen, selbst wenn der Darbietende an dem Unternehmen selbst beteiligt ist oder dieses durch eine ihm nahestehende Person geführt wird. Jedoch sind genau solche Konstruktionen mit Vorsicht zu genießen, da sie oft missbräuchlich verwendet werden können.

3.1.4 Steuererlass beim Tourneetheater

Ab 2009 können nach § 50 Abs. 4 EStG die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Behörden mit Zustimmung des BMF die Einkommenssteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen erlassen, wenn dies im „besonderen öffentlichen Interesse“ liegt. Gerade beim Tourneetheater, welches ein Zusammenschluss aus vielen Einzelleistungen darstellt und ihre Produktionen als Gastspiele mit eigenen Ensembles in verschiedenen Städten vorführen kann der Steuererlass unter Umständen durch eine Förderung aus

⁷⁴ Vgl. Ehlig, IStR 2010, 509.



staatlichen Kassen von Bedeutung sein. Im Folgenden wird untersucht, wann das besondere öffentliche Interesse vorliegt und welche Fälle dies für den Steuererlass einschließt.

3.1.4.1 „Besonderes öffentliches Interesse“

Die Konkretisierung des unbestimmten Begriffs des „besonderen öffentlichen Interesses“ erfolgt insbesondere durch die folgenden zwei Beispiele im Gesetztext. Danach besteht ein besonderes öffentliches Interesse :

- „1. An der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
2. am inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.“⁷⁵

3.1.4.1.1 Darstellung des Begriffsumfangs des „besonderen öffentlichen Interesses“

Bei dieser möglichen Freistellung sind wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen.⁷⁶

Daher umfasst der Begriff vorwiegend Kulturförderungen. Das heißt der Steuererlass findet vorwiegend Anwendung bei international bedeutsamen kulturellen oder auch sportlichen Ereignissen, vorausgesetzt es findet auf Grund dessen ein internationaler Wettbewerb statt. Ein besonderes öffentliches Interesse kann auch schon bei kleineren Festivals gesehen werden, wenn diese sich besonders für beispielsweise Integration oder andere soziale oder kulturelle Projekte ausspricht. Offensichtlich sind, zum Erhalt der Kultur, soziale und kulturelle Aspekte bei Folklore Gruppen oder Veranstaltungen wiederzufinden. Bei anderen Ensembles wie Bands ohne direkten kulturellen Auftritt muss die Verbindung zu Projekten und damit zu den kulturellen oder sozialen Aspekten für die Förderung erst geschaffen werden.

⁷⁵ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 04, dazu auch Loschelder in Schmidt, § 50a EStG, Rn. 43.

⁷⁶ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 89



3.1.4.1.2 Analyse der Bedeutung des Begriffsumfangs

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurde in § 50 Abs. 4 Hs. 2 EStG das Wort „insbesondere“ gestrichen. Demnach müssten die folgenden zwei Nummern des Paragraphen eine abschließende Aufzählung begründen. So wird auch die Rechtsgrundlage aus § 50 Abs. 4 EStG für den Auslandskorrespondentenerlass und den Erlass für Europäische Vereinswettbewerbe im Mannschaftssport und des Pauschalierungserlasses für gastspielverpflichtete Künstler entzogen, da sie nicht unter einer der zwei Nummern direkt zu subsumieren sind.⁷⁷ Auch der Begriff des „besonderen öffentlichen Interesses“ ist dadurch weiter eingeschränkt, da es sich um eine abschließende Aufzählung handelt.

So sind Solokünstler zum Beispiel nicht unter eine der Nummern zu erfassen. Durch einen Auftritt eines Solokünstlers wird weder primär ein bedeutsames öffentliches Interesse an Veranstaltungen dieser geweckt, die einen internationalen Wettbewerb auslösen, noch wird durch seinen Auftritt Nr. 2 angesprochen, die eindeutig nur Kulturvereinigungen umfasst.

So wird insgesamt die weite Fassung des Begriffs besonderes öffentliches Interesse auf zwei Fallgruppen heruntergebrochen, welches eine erhebliche Ungerechtigkeitsbehandlung von bestimmten Künstlergruppen (Festivals oder Solokünstler z.B.) erzeugt.

3.1.4.2 Analyse der Ungerechtigkeitsbehandlung von Solokünstlern gegenüber Künstlergruppen (Kulturvereinigungen)

Diese Ungerechtigkeitsbehandlung ist im Folgenden genauer zu untersuchen. Zuerst ist dazu zu bestimmen, was Kulturvereinigungen sind, die weiter unter den Steuererlass fallen. Des Weiteren ist dann die Einschränkung des Umfangs des Begriffs des besonderen öffentlichen Interesses darauf anzuwenden.

Kulturvereinigungen im Sinne des § 50 EStG sind zunächst einmal ausländische Kulturvereinigungen, die nicht aufgrund eines DBA vom Steuerabzug freizustellen sind. Sie können dann unter bestimmten Voraussetzungen von

⁷⁷ Vgl. Holthaus, IStR 2016, 373 ff.



der Steuer befreit, bzw. kann ihnen die Steuer erlassen werden.⁷⁸ Dies geschieht durch das jeweilige zuständige Finanzamt.⁷⁹

Voraussetzung für den Erlass ist, dass sie im besonderen öffentlichen Interesse liegen. Dies könnte der Fall sein, wenn sie aus öffentlichen Mitteln gefördert werden. Als öffentliche Mittel sind alle Leistungen aus öffentlichen Kassen zu erfassen, worunter Barleistungen oder auch Sachleistungen fallen können, die unmittelbar einem oder mehreren Auftritten einer ausländischen Kulturvereinigung zuzurechnen sind.⁸⁰

Bei ausländischen Solokünstlern kommt der Steuererlass nicht in Betracht, auch wenn ihr Auftritt aus öffentlichen Mitteln gefördert wird, da sie keine Kulturvereinigung begründen. Solokünstler performen einzeln oder in solistisch angelegten Ensembles⁸¹ wie Duette, Trios oder auch Quartette.

Fraglich ist jedoch, ob der Erlass über den Maßstab der Größe der Vereinigung gerechtfertigt ist. Ab wann gilt eine Gruppe von Künstlern nicht mehr als ein solistisches Ensemble, oder ab wann begründet diese Gruppe eine Kulturvereinigung?

Die Begründung allein durch die Anzahl von teilnehmenden Künstlern vorzunehmen, scheint nicht gerechtfertigt. Auch eine kleinere Anzahl an Künstlern, könnte hier eine Kulturvereinigung bilden. So müsste auch hier im Einzelfall entschieden werden, ob eine homogene Gruppengesamtleistung im Sinne einer Kulturvereinigung vorliegt, wie dies beispielsweise bei Orchestern der Fall ist, oder ob etwaige solistische Einlagen in der Gesamtdarbietung der Gruppe hervorstechen und man von einem solistisch besetzten Ensemble sprechen könnte. Fraglich ist auch die Zuordnung von kleineren Festivals. Bei Festivals können sowohl Solokünstler als auch Gruppen auftreten, die als Künstlervereinigungen betrachtet werden können. Sollte einem Festival eine öffentliche Förderung zugekommen sein, ist es nicht gerechtfertigt, dass solchen, die vorwiegend kleinere Gruppen auftreten lassen, nicht im besonderen öffentlichen Interesse liegen. Diese Zuordnung stößt zunächst einmal in der Praxis auf eine

⁷⁸ Vgl. Goetze, Stiftungsbrief Steuern 2011, S. 75.

⁷⁹ Vgl. Holthaus, GStB 2009, S. 406 f.

⁸⁰ Vgl. Holthaus, GStB 2009, S. 406 f.

⁸¹ ebd.



hohe Zahl von Einzelfallbetrachtungen. Hierbei ist gem. Holthaus fraglich, warum im wesentlichen öffentliche geförderte Auftritte von Solokünstlern ein geringeres öffentliches Interesse auslösen sollten, als Auftritte von Künstlergruppen (Kulturvereinigungen).⁸² Seines Erachtens widerspricht die abschließende Aufzählung dem Sinn und Zweck des Gesetzes und verstößt damit auch gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG. Es müssten auch weiterhin Solokünstler und Festivals freigestellt werden können. Wenn dies ermöglicht wird, wäre auch gleichzeitig die Rechtsgrundlage für die Pauschalbesteuerung der gastspielverpflichtenden Künstlern und die Anwendung des Auslandskorrespondentenerlasses gegeben, welches durch die abschließende Aufzählung bislang nicht der Fall ist. Es ist abzuwarten, ob mit einem neuen BMF-Schreiben Klarheit geschaffen wird, welche Veranstaltungen konkret freigestellt werden könnten und ob ein neuer Kulturvereinigungserlass eventuell die Diskriminierung von Kleingruppen aufhebt.⁸³

Soweit dies nicht vom Wortlaut des Gesetzes oder ein klärendes BMF-Schreiben dazu erscheint, wird der Steuererlass weiterhin ungerechtfertigt angewendet. Es müsste auch möglich sein, Solokünstler oder kleinere Gruppen von der Steuer zu erlassen.

3.2 Verleihgesellschaften

In der Besteuerung von Verleihgesellschaften gibt es Fälle, in denen die Gesellschaft in anderen Ländern sitzt, die nicht unbedingt dem Vertragsstaat entsprechen müssen. So ist in solchen Dreiecksfällen schwierig zu beurteilen, wann die Besteuerung welchen Staates greift.

3.2.1 Darstellung von Verleihgesellschaften

Verleihgesellschaften können in ihrer zwischengeschalteten Eigenschaft in der Künstler- oder Sportlerbesteuerung verschiedene Aufgaben übernehmen. Einerseits können sie eine Verleihfunktion einnehmen. D.h. sie können beispielsweise als reine Vermittler auftreten, oder Veranstaltungen und Events durchweg planen, organisieren und die Betreuung von Künstlern und Sportlern

⁸² Holthaus, IStR 2016, 373 ff.

⁸³ Holthaus, IStR 2016, 373 ff.



übernehmen.⁸⁴ Fraglich ist jedoch bei solch einer Veranstaltung in einer Dreieckskonstellation, inwiefern Ansässigkeitserfordernisse des Künstlers und Sportlers bzw. der anderen Gesellschaft in den Vertragsstaaten erforderlich ist.

3.2.2 Analyse der Ansässigkeitserfordernisse von Künstlern und Sportlern durch die Regelung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA

Die Ansässigkeitserfordernisse des Künstlers oder Sportlers ergeben sich schon gem. des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA aus dem Wortlaut des Artikels. Hierbei muss eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die künstlerische oder sportliche Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat ausüben. So ist festgelegt, dass der Künstler oder Sportler selbst in einem der Vertragsstaaten ansässig sein muss, um überhaupt den Besteuerungstatbestand auszulösen. Ohne diese Anforderung würde die Besteuerung nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nicht ausgelöst werden. So muss der Künstler und Sportler in einem der Vertragsstaaten tätig werden, um die Besteuerung nach Art. 17 Abs. 2 OECD-MA auszulösen.

3.2.3 Analyse der Ansässigkeitserfordernisse von der anderen Gesellschaft durch die Regelung des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA

Umstritten ist jedoch ob die Künstleragentur in einem der Vertragsstaaten ansässig sein muss (Ansässigkeitsstaat des Künstlers oder der Gesellschaft). Außerdem ist zu prüfen, ob die Regelung des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA auch dann greift, wenn die Verleihgesellschaft in einem Dritten Staat ansässig ist.

Sofern ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der „anderen Person“ dem nicht entgegensteht, ist die Ansässigkeit der „anderen Person“ im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat des Künstlers) zunächst nach dem Wortlaut der Norm des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA nicht erforderlich. Jedoch kann dies aus

⁸⁴ Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 108.



rein praktikablen Gründen eines bilateralen Vertrages in Form eines DBAs widerlegt werden.

Die Funktion eines DBAs beschränkt sich auf das Aufrechterhalten, Einschränkung oder Zurücktreten des jeweiligen nationalen Besteuerungsrecht. Ein DBA teilt damit niemals ein Besteuerungsrecht in erster Linie zu. Da die Zuteilung des Besteuerungsrechts fehlt, muss die andere Person auch im anderen Vertragsstaat ansässig sein, damit der bilaterale Vertrag Bestand hat. Für die Besteuerung ist somit das DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat maßgeblich.⁸⁵

4. Fazit

Fraglich ist, wann sich die angesprochenen Probleme beheben lassen. Teilweise findet sich eine etwaige Lösung, welche in der Praxis durchaus umgesetzt werden kann.

Rechtssicherheit über die Anwendung solcher Lösungsansätze wird es jedoch erst durch anwendungsbezogene Regelungen der Finanzverwaltung oder der OECD geben, die damit einen internationalen Handlungsrahmen schafft.

Sicher ist jedoch auch, dass sich durch Regelungen durch die höheren Instanzen neue Probleme ergeben können.

So wird in Zukunft bei solchen Problemfeldern auch weiter auf eine Einzelfallbetrachtung gesetzt werden.

Das Rechtssystem immer im Wandel, und es wird auch ein fortwährender Kreislauf bleiben, in dem solche Fälle ausreichend diskutiert werden können.

⁸⁵ Gerstenberg, FR 2015, S. 984-991.

Literaturverzeichnis

1. Gesetzliche und ähnliche Vorschriften

OECD (2015): Article 17 Entertainers and sportspersons. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing. Paris.

OECD (2015): Commentary on Article 17: Concerning the Taxation of Entertainers and Sportspersons. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing. Paris.

OECD (2014): Positions on article 17: (entertainers and sportspersons) and its commentary. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publishing. Paris.

2. Gerichtsentscheidungen

BFH v. 16.11.2011, I R 65/10; NV IStR 10/2012, 375.

FG Köln v. 6.11.2008, 15 K 4515/02, rkr. BeckRS 2008, 26026213.

FG München v. 30.03.2009, 7 K 3826/05, IStR 23/2010,884.

3. Verwaltungserlasse und -verfügungen

BMF v. 25.11.2010, IV C 3 2303/09/1002, 2010/0861549, BStBl. I 2010, 1350.

4. Literatur

Ehlig, F. (2010): Zur Vermeidung des Steuerabzugs nach §50a EStG bei ausländischen Künstlern und Sportlern durch trennbare Nebenleistungen von Dritten als Gestaltungspotential in: IStR 2010, 504 ff.

Gerstenberg, T. (2015): Ausgewählte Fragen zu Kunst und Künstlern im nationalen und internationalen Steuerrecht in: FR 2015, S. 984-991.

Goetze, U. (2011): Steuerabzug nach § 50a EStG bei Vergütungen an ausländische Künstler in: Stiftungsbrief Steuern 2011, S. 75.

Gosch in Kirchhof (2016): EStG Kommentar. § 49 EStG. 15. Aufl. 2016. Otto Schmidt. Köln.

Hackforth, J. (Hrsg.) (1996): Beiträge des Instituts für Sportpublizistik: Schaf-frath Michael Sport on Air Studie zur Sportberichterstattung öffentlich-rechtlicher und privater Radiosender in Deutschland. Vistas. Berlin. S. 391.

Heinhold/ Hüsing/ Kühnel/ Streif (2010): Besteuerung der Gesellschaften: Rechtsformen und ihre steuerliche Behandlung. 2., überarbeitete Auflage. Neue Wirtschafts-Briefe. Herne. S.6.

Holthaus, J. (2011): Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte. Hin und Her beim Spielertransfer in: PISStB 2011, 130 ff.

Holthaus, J. (2016): Beschränkung der Freistellungsmöglichkeiten von Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern durch das Steueränderungsgesetz 2015? In: IStR 2016, 373 ff.

Holthaus, J. (2009): Inlandsauftritte ausländischer Künstler: Steuerabzug kann im Einzelfall erlassen werden in: Gestaltende Steuerberatung (GStB) 2009, S. 406.

Kraft, G. (2011): Die Gelegenheitsverschaffung zur Vertragsverpflichtung von Berufssportlern im Inland in: IStR 2011, 486 ff.

Link /Hagena in H/H/R (2016): Einkommensteuer- und Körperschaftssteuer-gesetz. § 49 EStG. Otto Schmidt. Köln.

Loschelder in Schmidt (2016): Einkommensteuergesetz. Kommentar. § 50a EStG. 35. Aufl. 2016. C.H.Beck. München.

Maßbaum in H/H/R (2016): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. § 49 EStG. Otto Schmidt. Köln.

Schimmel, P. (1998): out of actions. Aktionskunst. Body Art & Performance 1949-1979. Cantz Verlag Ostfildern. S. 17-20.

Schlotter, C. /Degenhart, J. (2011): Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelten für Spielerleihen nach dem JStG 2010 in: IStR 2011, 457 ff.

Stockmann in Vogel/Lehner (2015): Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar. Art. 17. 6. Auflage. C.H.Beck. München.

Strunk in Korn (2016): Einkommensteuergesetz Kommentar. § 49 EStG. Stollfußverlag. Bonn.

Ursprung, P. (2003): Grenzen der Kunst. Allan Kaprow und das Happening. Robert Smithson und die Land Art. Silke Schreiber. München. S. 15.

Wassermeyer in Wassermeyer (2016): Doppelbesteuerung in Beck'sche Steuerkommentare. Art. 17. Stand Januar (2016). C.H.Beck. München.

Wied in Blümich (2016): Einkommensteuergesetz. Kommentar. § 49 EStG. 132. Aufl. 2016. C.H.Beck. München.

5. Internetquellen

Bayern München und Braun TV Werbung: Ready to win- Braun Rasierer & Styler unter: „https://www.youtube.com/watch?v=_JhgdqV7NBU“ (Stand 22.12.16).

Mars, Bruno 24k Magic (Victoria's Secret 2016 Fashion Show Performance) unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=cSMB63GMfWM>“ (Stand 22.12.16).

SWOT Fashion Show 2013. Shiela. Chorographed by Manvi. Clothes by Outfits unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=06Gfjo3f0ig>“ (Stand 22.12.16).

We're the superhumans: Rio Paralympics 2016 Trailer unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=locLkk3aYIk>“ (Stand 22.12.16).

Australian Open 2012 official TV commercial unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=RGet463PHps>“ (Stand 22.12.16).

Samsung Official TVC: "The Chant" - Rio 2016 Olympic Games unter: „<https://www.youtube.com/watch?v=KE1myHdqIWM>“ (Stand 22.12.16)