

*Grenzüberschreitende Direktgeschäfte -  
internationale Mehrfachbesteuerung?*

*Besteuerung international tätiger  
Künstler und Sportler*

(Sommersemester 2000)

Prof. Dr. Gabriele Burmester

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFM	Bundesfinanzministerium
BMF	Bundesminister der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTDrucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
Dr.	Doktor
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStDV	Einkommensteuer- Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
FDHS	Fördergesellschaft Deutsche Sporthilfe GmbH
ff.	folgenden
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.E.	im Ergebnis
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/ der

IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JDStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer- Durchführungsverordnung
MA	Musterabkommen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NV	nicht veröffentlicht
NVwZ (Zeitschrift)	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
Prof.	Professor
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rndr.	Randnummer(n)
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite(n)
StudSt	Studium und Steuer (Zeitschrift)
UN	United Nations
USA	United States of America
v.	von/ vom
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
WP	Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel

## Literaturverzeichnis

- Baranowski, Karl-Heinz  
„Anmerkung“ (S.651) zu „Besteuerung von vortragenden Künstlern nach DBA-Recht“, IWB 1989, Fach 3a, Gruppe 1, S.649
- Becker, Helmut  
WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, 2. Auflage, Düsseldorf 1994
- Blümich, Walter  
Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, München 1992
- Bode, Peter;  
Huber, Paul;  
Stählin, Walo  
„Zur zwischenstaatlichen Besteuerung von Künstlern und Sportlern mit Hinweisen auf andere Länder“, DStR 1989, S.130
- Bormann, Michael  
„Die Besteuerung inländischer Auftritte ausländischer Künstler“, DStZ 1983, S.49
- von Bornhaupt, Kurt Joachim  
„Lohnsteuerliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland“, BB 1985, Beilage 16, S.1
- Brandt, Jürgen;  
Bordewin, Arno  
Kommentar zum Einkommensteuergesetz: EStG, Loseblattsammlung, Heidelberg, Stand: Mai 2000
- Brockhaus  
Enzyklopädie, Band 20, 20.Auflage, Wiesbaden 1998
- Buchner, Herbert  
„Die Rechtsstellung der Lizenzspieler“, NJW 1976, S.2242
- Debatin, Helmut  
„Der deutsch-schweizerische Steuervertrag (I)“, DB 1972, S.1939
- Debatin, Helmut;  
Endres, Dieter  
Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/ BRD, 1.Auflage, München 1990
- Debatin, Helmut;  
Wassermeyer, Franz  
Doppelbesteuerung, Kommentar Band I (MA), Band VI (USA) Stand: September 1999 München
- Enneking, Felix;  
Denk, Cornelia  
„Ausländische Einkünfte inländischer Sportler und Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Sportlern“, DStR 1997, S.1911

Fischer, Lutz; Warneke, Perygrin Grossmann, Michael	Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage, Berlin 1988 Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, 1. Auflage, Bern/ Stuttgart/ Wien 1992
Grützner, Dieter	„Besonderheiten beim Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger“, IWB 1989, Fach 3, Gruppe 3, S.925
Grützner, Dieter	„Dem Steuerabzug nach §50 a Abs.4 EStG unterliegende Einkünfte“, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.955
Henschel, Johann Fiedrich	„Die Kunstfreiheit in der Rechtsprechung des BVerfG“, NJW 1990, S.1937
Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 21. Auflage, Köln 1996
Heuer, Carl-Heinz	„Qualitätsanforderungen an eine künstlerische Tätigkeit im Sinne des §18 Abs.1 Satz 2 EStG?“, DStR 1983, S.638
Jacobs, Otto	Internationale Unternehmensbesteuerung - Deutsche Investitionen im Ausland - Ausländische Investitionen im Inland, 4. Auflage, München 1999
Jansen, Rudolf	„Steuerfragen bei Sportlervergütungen und Ablösezahlungen“, FR 1995, S.461
Kempermann, Michael	„Kunst, Gewerbe, Kunstgewerbe“, FR 1992, S.250
Kessler, Rainer E.	„Diskussionsbeitrag: Sind Reisekosten Teil der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach §50 a IV EStG?“, FR 1983, S.65
Kessler, Rainer E.	„Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986“, BB 1986, S.1890
Kluge, Volker	Das deutsche internationale Steuerrecht, 3. Auflage, München 1992

- Krabbe, Helmut  
 „Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung“, BB 1980, S.1146
- Krabbe, Helmut  
 „Beschränkte Steuerpflicht bei künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen“, FR 1986, S.425
- Lademann, Fritz;  
 Söffing, Günter  
 Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4.Auflage, Stuttgart/ München/ Hannover 1997
- Maßbaum, Michael  
 Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Diss., Osnabrück 1991
- Maßbaum, Michael  
 „Werbetätigkeit populärer Künstler als künstlerische Tätigkeit?“, BB 1992, S.1763
- Maßbaum, Michael  
 „Die Künstler- und Sportlerklausel in DBA“, IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1211
- Meier, Norbert  
 „Steht dem deutschen Fiskus ein Besteuerungsrecht im Hinblick auf die inländischen Einnahmen ausländischer Berufssportler zu?“, FR 1986, S.203
- Mennel, Annemarie  
 „Die Anrechnung ausländischer Steuern“, DStR 1968, S.690
- Michels, Rolf  
 „Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern - Eine Analyse der Entscheidungsalternativen nach der Änderung des §34 c EStG“, DB 1981, S.22
- Mody, Dörte  
 Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1.Auflage, Baden-Baden 1994
- Mössner, Jörg Manfred  
 „Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht 1994 - Teil I: Deutsches Außensteuerrecht - Europarecht“, IWB 1994, Fach 3a, Gruppe 1, S.469

Piltz, Detlev Jürgen	„Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommensteuerrecht, IWB 1983, Fach 3, Gruppe 3, S.683
Rabe, Armin	„Die Auslandssportberichterstattung und §50 a EStG“, RIW 1991, S.317
Reisch, Max; Reichhardt, Oswald; Urbanke, Urs	„Probleme bei der Besteuerung von Amateursportlern aus nationaler und internationaler Sicht“, DB 1988, S.359
Risse, Heinz	„Was ist die „Verwertung“ selbständiger Arbeit?“, BB 1974, S.915
Rose, Gerd	„Zur Bestimmung der Einkunftsart bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen“, DB 1980, S.2464
Schaumburg, Harald	Internationales Steuerrecht, 2.Auflage, Köln 1998
Scheffler, Wolfram	„Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992“, DB 1993, S.845
Schmidt, Gerhard; Paufler, Alexander	„Kriterien zur Beurteilung der beschränkten Steuerpflicht von in Nicht-DBA-Ländern tätigen Repräsentanten deutscher Unternehmen“, RIW 1987, S.525
Schmidt, Ludwig	Einkommensteuergesetz, 18.Auflage, München 1999
Schneider, Ulrich J.	„Werbetätigkeit von Schauspielern und Gewerbesteuer“, DStR 1993, S.301
Schneider, Ulrich J.	„Künstlerische und gebrauchskünstlerische Tätigkeit im Gewerbesteuerrecht“, DStZ 1993, S.165
Schröder, Karl-Wilhelm	„Fallstudie Trixi Topspin“, SteuerStud 1987, S.205
Schulze-Brachmann, Arno	Doppelbesteuerung - Texte der DBA Westeuropa und USA mit Erläuterungen in zwei Bänden, Band 2, 2.Auflage, Stuttgart/Wiesbaden 1973

Schulze zur Wiesche, Dieter	„„Ausübung“ und „Verwertung“ im Inland als Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht“, RIW 1987, S.600
Siefert, Bernd	„Tendenzwende in der Interpretation des Verwertungsbegriffes“, RIW 1986, S.375
Sommer, Michael	„Einkünfte von Sportlern aus Werbeverträgen“, BB 1981, S.177
Stuhrmann, Gerd	„Die Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 im Bereich der Einkommensteuer“, DStZ 1986, S.92
Tipke, Klaus; Lang, Joachim	Steuerrecht, 16.Auflage, Köln 1998
Vogel, Klaus	Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, JDStJG, Köln 1985
Vogel, Klaus	Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2.Auflage, München 1990
Wassermeyer, Franz	„Der Künstlerbegriff im Abkommensrecht“, IStR 1995, S.555
Wingert, Karl-Dieter; Krause, Michael	Handkommentar der wichtigsten Doppelbesteuerungsabkommen, 1.Auflage, Berlin 1993
Wolff-Diepenbrock, Johannes	„Zur Begriffsbestimmung der „Katalogbegriffe“ und der ihnen ähnlichen Berufe in §18 Abs.1 Nr.1 EStG“, DStZ 1981, S.333
Wollny, Paul	„Kunst und Recht - Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Fragen, die den Bereich der Kunst berühren“, DStR 1975, S.583
Würkner, Joachim	„Die Freiheit der Kunst in der Rechtsprechung von BVerfG und BVerwG“, NVwZ 1992, S.1
Wurster, Hans-Jürgen	„Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften aus selbständiger Arbeit“, RIW 1982, S.888

## *Gliederung*

<u><i>A Darstellung der Problematik und Thematik</i></u>	S. 1
<u><i>B Einkünfte international tätiger Künstler und Sportler nach innerstaatlichem Steuerrecht</i></u>	S. 2
I. Allgemeines	S. 2
II. Qualifizierung der Tätigkeit von Künstlern als selbständig i.S.d. §18 EStG; Begriffsbestimmung des Künstlers	S. 2
III. Qualifizierung der Tätigkeit von Künstlern als gewerblich i.S.d. §15 EStG	S. 3
IV. Begriffsbestimmung des Sportlers	S. 3
V. Qualifizierung der Tätigkeit von Sportlern als selbständig i.S.d. §18 EStG	S. 3
VI. Qualifizierung der Tätigkeit von Sportlern als gewerblich i.S.d. §15 EStG	S. 3
VII. Qualifizierung der Tätigkeit von Künstlern als nichtselbständig i.S.d. §19 EStG	S. 4
VIII. Qualifizierung der Tätigkeit von Sportlern als nichtselbständig i.S.d. §19 EStG	S. 4
IX. Qualifizierung der Tätigkeit als solche i.S.d. §22 Nr.3 EStG	S. 4
X. Qualifizierung der Einkünfte von Künstlern und Sportlern aus werblicher Tätigkeit	S. 4
1. Ausrüstungsvertrag	S. 4
2. Individueller Werbevertrag	S. 4
S. 5	
XI. Kapital-, Personen- und Verleihgesellschaften	S. 5
XII. Zwischenergebnis	S. 5
<u><i>C Deutsche Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler mit Inlandseinkünften</i></u>	S. 5
I. Allgemeines	S. 5
II. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen	S. 5
1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.S.d. §49 Abs.1 Nr.3 EStG; Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. §49 Abs.1 Nr.4 EStG	S. 6
2. Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit vor Einführung des §49 Abs.1 Nr.2 d EStG	S. 7
3. Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit nach Einführung des §49 Abs.1 Nr.2 d EStG	S. 7
4. Steuerabzug gem. §50 a IV S.1 Nr.1, Nr.2 EStG	S. 8

5. Erlaß oder Pauschbetrag gem. §50 VII EStG	S. 9
III. Mit Doppelbesteuerungsabkommen	S. 9
1. Anwendbarkeit der Art.14, Art.7, Art.17 MA	S. 9
2. Art.17 Abs.1 MA	S.10
2.1. Bestimmung des Künstler- und Sportlerbegriffs	
S.10	
2.2. Weitere Tatbestandsmerkmale des Art.17 Abs.1 MA	S.11
2.3. Werbevergütungen	S.11
3. Art.17 Abs.2 MA	S.11
4. Wirkung des Art.17 MA auf innerstaatliches Steuerrecht	
S.12	
5. OECD-, UN- und US-MA im Vergleich	S.12
<u>D Deutsche Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler mit Auslandseinkünften</u>	S.12
I. Allgemeines	S.12
II. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen	S.12
1. Anrechnungsmethode i.S.d. §34 c I EStG	S.12
2. Abzugsmethode i.S.d. §34 c II EStG	S.13
3. Pauschalisierung gem. §34 c V EStG	S.13
4. Milderung gem. §34 c III EStG	S.13
III. Mit Doppelbesteuerungsabkommen	S.13
1. Ausschließliche Besteuerungsrecht eines Staates	S.13
2. Nicht ausschließliche Besteuerungsrecht eines Staates im allgemeinen - Art.17 MA im speziellen	S.13
2.1. Freistellungsmethode i.S.d. Art.23 A MA mit Progressionsvorbehalt gem. §32 b I Nr.2 EStG	S.14
2.2. Anrechnungsmethode i.S.d. Art.23 B MA	S.14
3. OECD-, UN- und US-MA im Vergleich	S.15
<u>E Erweiterte beschränkte Steuerpflicht</u>	S.15
<u>F Zusammenfassung und persönliche Stellungnahme</u>	S.15

Die steigende Anzahl der Darbietungen von Künstlern und Sportlern, das zunehmende Ausmaß der Vergütungen nicht unbeträchtlichen Umfangs, welche Künstler/ Sportler für ihre Auftritte erhalten, sowie die Vielgestaltigkeit der möglichen Einnahmequellen, die sich direkt oder indirekt aus ihrer eigentlichen Berufstätigkeit ergeben, haben zu der wachsenden Bedeutung der Besteuerungsregelungen für Künstler/ Sportler geführt. Die Dauer ihrer Karriere und die Höhe ihrer Einnahmen können als unbestimmt gelten, da sie in Abhängigkeit zu Popularität und der öffentlichen Nachfrage stehen. Außerdem sind die Tätigkeiten der Künstler/ Sportler durch immer neue organisatorische bzw. vertragliche Formen gekennzeichnet, die es unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen gilt.

Grundsätzlich bestimmen die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht den sachlichen Umfang der Besteuerung. Beschränkt steuerpflichtige Künstler/ Sportler, die ihren Wohnsitz (§8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§9 AO) im Inland haben, unterliegen mit ihrem Welteinkommen, also auch mit im Ausland erzielten Einkünften der Einkommenssteuer. Alle natürlichen Personen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen als sog. Steuerausländer der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. §49 EStG<sup>1</sup> haben und §1 IV vorliegt. Für juristische Personen gilt gem. §49 die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, §2 Nr.1 KStG i.V.m. §8 I KStG.

Aufgrund der berufstypischen Tätigkeitsstruktur rufen diese Erfassung, die Überprüfung und die Durchsetzung der steuerrelevanten Sachverhalte von Künstlern/ Sportlern besondere Problematiken hervor.

Erschwerend kommt hinzu, daß Künstler/ Sportler Berufskategorien darstellen, die in immer größerem Umfang auch auf internationaler Ebene ihre Aktivitäten entfalten. Charakteristisch für die Tätigkeit international tätiger Künstler/ Sportler ist dabei der üblicherweise nur kurze Aufenthalt im Tätigkeitsstaat. Diese zunehmende Ortsungebundenheit und Mobilität führt aufgrund der Erstreckung der Steuerhoheit auf Sachverhalte mit Auslandsberührung zwangsläufig zu Überschneidungen nationaler Steueransprüche und der Notwendigkeit Steuerbelastungen zu minimieren.<sup>2</sup> Eine Mehrfachbelastung wird in vielen Fällen durch völkerrechtliche Vereinbarungen sog. Doppelbesteuerungsabkommen vermieden, die zumeist einen eigenen Artikel für Künstler/ Sportler enthalten.

---

<sup>1</sup> §§ ohne Angaben sind solche des EStG

<sup>2</sup> Tipke/ Lang, Steuerrecht, §2 Rndr.31 f.

Andererseits können durch das internationale Steuergesetz aber auch ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen. Sie zu vermeiden ist der Zweck des Außensteuergesetzes.

Die Tätigkeitsbilder von Sportlern und Künstlern differieren untereinander, sogar innerhalb der jeweiligen Tätigkeitsstruktur sind die Betätigungen vielseitig ausgestaltet. Doch unter Berücksichtigung der angeführten identischen Charakteristika der beiden Berufskategorien wird auch verständlich, daß diese dennoch als ein einheitlicher Steuergegenstand betrachtet werden können bzw. betrachtet werden.

*B Einkünfte international tätiger Künstler und Sportler nach innerstaatlichem Steuerrecht*

**I.** Nur die in § 2 I 1 genannten Einkünfte besitzen steuerliche Relevanz, d.h. Tätigkeiten, die keiner der genannten Einkunftsarten zuzuordnen sind, fallen nicht in den steuerlichen Nexus. Somit bedarf es zur Auslösung der deutschen Besteuerung einer Zuordnung der Vielzahl von möglichen Einnahmequellen der Künstler und Sportler zu den Einkunftsarten.

Übt der Steuerpflichtige mehrere Tätigkeiten nebeneinander aus, so sind diese nach Möglichkeit voneinander zu trennen und auch steuerlich getrennt zu beurteilen. Ist eine solche objektive Trennung nicht möglich, so ist der Schwerpunkt der Tätigkeit zu ermitteln und die steuerrechtliche Einordnung hiernach vorzunehmen<sup>3</sup>.

**II.** Je nach Art der Tätigkeit könnten die künstlerischen Aktivitäten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 I Nr.1 darstellen. Nach § 18 I Nr.1 S.2, 1.HS ist Freiberufler, wer u.a. künstlerische Tätigkeit selbständig ausübt. Wesentlich ist das Merkmal der Selbständigkeit i.S.v. Weisungsunabhängigkeit und Tätigwerden auf eigene Rechnung und Gefahr unter freier Einteilung von Arbeitsort und -zeit<sup>4</sup>.

Vorrangig müsste es sich allerdings v.a. überhaupt um einen Künstler bzw. künstlerische Tätigkeit handeln. Mangels Legaldefinition im deutschen Steuerrecht bedarf es der Begriffsbestimmung. Kunst ist dadurch geprägt, daß sie sich nach ihren eigenen Gesetzen stets neu definiert. Außerdem zieht die künstlerische Avantgarde gerade darauf ab, die Grenzen der Kunst zu erweitern. Aufgrund dieser Eigengesetzlichkeit ist der Kunstbegriff schwer definier- und faßbar<sup>5</sup>. Der BFH<sup>6</sup> faßt wie auch das BVerfG<sup>7</sup> den Kunstbegriff weit als jede

---

<sup>3</sup> Rose, DB 1980, S.2465 f.

<sup>4</sup> Sommer in: Brandt/ Bordewin, EStG, § 18 Rndr.47; Wollny, DStR 1975, S.583

<sup>5</sup> Henschel, NJW 1990, S.1938 f.; Würkner, NVwZ 1992, S.7f.

<sup>6</sup> BFH BStBl. II 1987, S.376; BFH BStBl. II 1990, S.644; BFH, FR 1992, S.202

<sup>7</sup> BVerfGE 30, 173, 188; BVerfGE 67, 213, 226; BVerfG, NJW 1990, S.1937f.

produktive, selbstschöpferische und repro-duzierende Tätigkeit auf und unterscheidet dies zugrundelegend zwei Kunstbereiche<sup>8</sup>.

Ist die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als freie Kunst einzuordnen, genügt es für die Qualifizierung als Einkunftsart i.S.d. §18, wenn den Werken nach allgemeiner Verkehrsauffassung das Prädikat des Künstlerischen nicht abgesprochen werden kann<sup>9</sup>.

Sofern die Arbeitsergebnisse als sog. Gebrauchskunst in den Bereichen des Kunstgewerbes sowie des Kunsthandwerks einem praktischen Zweck dienen, kommt es darauf an, ob eigenschöpferische Leistungen vorliegen<sup>10</sup> und diese eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreichen<sup>11</sup>.

**III.** Diese Betrachtungsweise führt häufig dazu, daß die Qualifizierung der in Betracht kommenden Betätigung als gewerblich i.S.d. §15 umschlägt<sup>12</sup> mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht i.S.d. §2 I GewStG, der Änderung des Umfangs der steuerlichen Buchführungspflicht und der Gewinnermittlungsmethode.

**IV.** Als sportliche Tätigkeit lassen sich alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen der Menschen definieren<sup>13</sup>. Ob es sich hierbei um einen Amateur- oder einen Profisportler handelt, kann aufgrund der zunehmenden Kommerzialisierung nach h.M. dahingestellt bleiben<sup>14</sup>.

Ein Sportler kann seine berufliche Betätigung selbständig ausüben, sofern er nicht seine Arbeitskraft schuldet, nicht in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist und dessen Weisungen nicht zu folgen hat. Ob er die sportliche Tätigkeit als Gewerbetreibender i.S.d. §15 oder Selbständiger nach §18 ausübt, bleibt zu untersuchen.

**V.** Es liegt indes kein sog. Katalogberuf oder ähnlicher i.S.d. §18 I vor<sup>15</sup>. Doch die sportliche Tätigkeit könnte einer künstlerischen ähnlich sein, wenn man den Sportler mit einem Artisten vergleicht. Der BFH zählt jedoch Artisten nicht zu den freien Berufen sondern zu den Gewerbetreibenden, da als ähnliche Berufe nur

---

<sup>8</sup> vgl. Kempermann, FR 1992, S.254

<sup>9</sup> BFH BStBl. II 1981, S.21; Wacker in: Schmidt, EStG, §18 Rndr.66

<sup>10</sup> Schneider, DStZ 1993, S.165ff.

<sup>11</sup> BFH BStBl. II 1982, S.22; BFH BStBl. II 1994, S.864

abw. BFH BStBl. II 1992, S.343, 413

krit. Heuer, DStR 1983, S.639f.

<sup>12</sup> vgl. im allgemeinen BFH BStBl. II 1994, S.864; Wacker in: Schmidt, EStG, §18 Rndr.5

im speziellen Mody, Besteuerung Künstler und Sportler, S.38

<sup>13</sup> Heinicke in: Schmidt, EStG, §49 Rndr.30; Grützner, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.958

<sup>14</sup> Maßbaum, IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1223; Reisch/ Reichardt/ Urbanke, DB 1988, S.359

<sup>15</sup> im allgemeinen Wolff-Diepenbrock, DStZ 1981, S.337f.

im speziellen Schröder, SteuerStud 1987, S.206

solche an-zusehen sind, die einem der ausdrücklich genannten Berufsarten ähnlich sind<sup>16</sup>.

Auch die Zuordnung zu §18 I Nr.3 scheidet aus, da die Tätigkeit des Sportlers nicht mit einem der dort aufgeführten Berufe gleichgestellt werden kann<sup>17</sup>.

**VI.** Die von §15 geforderten Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht sind i.d.R. gegeben. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn der Sportler seine unternehmerische d.h. sportliche Leistung am Markt anbietet<sup>18</sup>. Hierzu bedarf es einer gewissen freien Entscheidungsbefugnis des Sportlers über seine Teilnahme an Wettkämpfen und Veranstaltungen. Diese ist i.d.R. nur bei Sportlern eingeschränkt, die Arbeitnehmer ihres Vereins sind, so daß bei den selbständigen auch dieses Merkmal des §15 erfüllt ist und mithin Gewerblichkeit vorliegt<sup>19</sup>.

**VII.** Für eine Qualifizierung der künstlerischen Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit in Abgrenzung zur selbständigen Tätigkeit ist der sog. Künstlererlaß<sup>20</sup> heranzuziehen. Dieses Schreiben soll eine Vereinfachung der Einordnung ermöglichen durch eine typisierende Auflistung von Künstlerberufen. Neben dieser Grundlage bleiben die Kriterien des §19 als Voraussetzungen bestehen, v.a. das Vorliegen der Arbeitnehmerstellung i.S.d. §1 I LStDV und der Unselbständigkeit i.S. einer weisungsabhängigen Stellung mit grds. erfolgsunabhängiger Entlohnung.

**VIII.** Sportler, die dem Verein ihre Arbeitskraft für eine gewisse Zeitspanne zur Verfügung stellen, die eine Reihe von sportlichen Veranstaltungen umfaßt, üben ihre Betätigung unselbständig aus, v.a. wenn sie darüber hinaus keinerlei Unternehmerrisiko tragen<sup>21</sup>. Die Eingliederung in den Verein muß dergestalt sein, daß sie dessen Weisungen zu folgen haben (§1 II LStDV); so sind die Einkünfte als solche i.S.d. §19 I Nr.1 zu bewerten.

**IX.** Werden Sportler nur gelegentlich gegen Entgelt tätig, wobei sie zwar Gewinn-, Einnahmeerzielungs-, nicht jedoch Wiederholungsabsicht haben, gehört die sportliche Betätigung zum steuerbaren Bereich als gelegentliche Tätigkeit i.S.d. §22 Nr.3.

**X.** Einkünfte können auch aus werblicher Tätigkeit stammen. Zwei Werbeformen gelten als üblich<sup>22</sup>:

---

<sup>16</sup> BFH BStBl. II 1951, S.97 ; BFH, DB 1988, S.360

<sup>17</sup> vgl. BFH BStBl. II 1951, S.98; BFH BStBl. III 1955, S.102; Meier, FR 1986, S.203

<sup>18</sup> vgl. zur Begriffsbestimmung „Markt“ FG Schleswig-Holstein, EFG 1980, S.300

<sup>19</sup> vgl. BFH BStBl. III 1951, S.98; BFH BStBl. III 1955, S.102

<sup>20</sup> vgl. BMF -Schreiben BStBl. I 1990, S.638f.

<sup>21</sup> FG Rheinland-Pfalz, EFG 1986, S.494; vgl. BFH BStBl. II 1994, S.697; Buchner, NJW 1976, S.2242

<sup>22</sup> vgl. zur Abgrenzung trotz aller Mody, Besteuerung Künstler und Sportler, S.44f.

**1.** Zum einen der Ausrüstungsvertrag mit dem sich der Sportler, gelegentlich auch Künstler, verpflichtet, ausschließlich Kleidung oder Produkte eines bestimmten Herstellers zu verwenden. Welcher Einkunftsart diese Vergütungen zuzurechnen sind, ist abhängig davon, ob der Sportler/ Künstler im Rahmen der Werbetätigkeit selbstständig ist oder nicht. Dies wiederum steht in Abhängigkeit zur Ausgestaltung des jeweiligen Ausrüstungsvertrages. Wesentliches Kriterium ist, ob eine freie Auswahl einzelner Produkte aus einer vorgegebenen Gruppe von Artikeln besteht, diese für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen sind und dabei keine Eingliederung in eine Werbeorganisation vorliegt<sup>23</sup>. Sofern der Sportler/ Künstler dagegen bei seiner Werbetätigkeit selbstständig ist, müssen die Kriterien der Gewerblichkeit i.S.d. §15 untersucht werden, d.h. Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am all-gemeinen Wirtschaftsverkehr<sup>24</sup>.

Beim Abschluß der Verträge auf die FDHS sind auf das Sperrkonto gezahlte Vergütungen als gewerbliche Einkünfte anzusehen<sup>25</sup>.

**2.** Der Künstler/ Sportler kann aber auch einen individuellen Werbevertrag mit einem Unternehmer schließen unter Abtretung des Rechts auf den eigenen Namen und am eigenen Bild.

Teilweise wird angenommen, daß dieses Recht bewertungsrechtlich zum Vermögen gehöre und bei entgeltlicher Übertragung Einkünfte i.S.d. §21 I Nr.3 vorlägen<sup>26</sup>. §21 ist aber gem. Abs.3 subsidiär zu anderen Einkunftsarten, die hier nach h.M. als gewerblich i.S.d. §15 zu qualifizieren sind<sup>27</sup>. Die positiven Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht<sup>28</sup> und die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr sind regelmäßig erfüllt.

Ein Gewerbebetrieb läge nicht vor, wenn sich die Tätigkeit als eine solche i.S.d. §18 darstellen würde. Dies könnte der Fall sein, wenn die Werbetätigkeit als freiberufliche, genauer als künstlerische anzusehen wäre. Aufgrund fehlender maßgeblicher Gestaltungshöhe liegt dies indes regelmäßig nicht vor<sup>29</sup>.

**XI.** Künstler/ Sportler können zur gemeinschaftlichen Ausübung ihrer Berufstätigkeit oder zu ihrer allumfassenden Vermarktung Kapital-, Personen- und Verleihgesellschaften bilden, deren Einkünfte ebenfalls je nach Fallkonstellation unter

---

<sup>23</sup> BFH BStBl. II 1986, S.424; BFH, DB 1986, S.1263

<sup>24</sup> zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vgl. FG Schleswig-Holstein, EFG 1980, S.300; BFH BStBl. II 1983, S.182

<sup>25</sup> BMF-Schreiben, DB 1985, S.843

<sup>26</sup> Sommer, BB 1981, S.177

<sup>27</sup> BFH BStBl. II 1982, S.183; BFH, FR 1992, S.202

<sup>28</sup> Maßbaum, BB 1992, S.1770; Schneider, DSStR 1993, S.301

<sup>29</sup> vgl. BFH, FR 1992, S.203; BFH BStBl. II 1992, S.353

Würdigung der vertraglichen sowie gesellschaftlichen Gesichtspunkte unter die verschiedenen Einkunftsarten zu subsumieren sind.

**XII.** I.E. ist festzuhalten, daß im Zweifel das Gesamtbild des Einzelfalles entscheidet, ob und inwieweit der jeweilige Sachverhalt unter eine der Einkunftsarten subsumierbar ist.

C Deutsche Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler mit Inlandseinkünften

**I.** Künstler erzielen somit i.d.R. Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit. Sind Sportler selbständig tätig, erzielen sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im übrigen erzielen sie im Angestelltenverhältnis ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Ansässigkeitsstaat unterliegen Künstler und Sportler mit ihren Einkünften der dort geltenden unbeschränkten Steuerpflicht im Rahmen der Wohnsitzbesteuerung.

**II.** Mit den Einkünften, die der im Ausland ansässige Künstler/ Sportler im Inland erzielt, kann er aber gleichzeitig der inländischen Quellensteuer unterliegen, sofern er beschränkt steuerpflichtig i.S.d. §§1 IV, 49 (§2 KStG) ist.

**1.** Gem. §49 Nr.3 und Nr.4 werden die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit von der beschränkten Steuerpflicht erfaßt. Aufgrund des Klammerverweises auf §18 für die selbständige und auf §19 für die nichtselbständige Arbeit ergeben sich insoweit zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht keine Abweichungen<sup>30</sup>. Weitere Voraussetzungen der Nr.3, 4 neben dem Vorliegen von Einkünften aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit sind, daß diese Einkünfte sich als im Inland i.S.v. §1 I vollzogene Ausübung oder Verwertung der Arbeit darstellen. Diese Unterteilung in den Tatbestand der Ausübung auf der einen und den des Verwertens auf der anderen Seite wird durch den Gesetzgeber indiziert.

Ausüben setzt ein persönliches Tätigwerden voraus, das aktiver oder passiver Natur sein kann<sup>31</sup>. Regelmäßig wird die Tätigkeit dort ausgeübt, wo sich der Künstler/ Sportler persönlich im Zeitpunkt der Ausführung befindet<sup>32</sup>. Unerheblich bleibt hingegen, woher das Entgelt stammt<sup>33</sup>. Bei nichtselbständiger Arbeit hat diese Ausübung im Rahmen des Dienstverhältnisses zu erfolgen, da sie die Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber wesensmäßig voraussetzt<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Kumpf, Roth in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr.660, 730

<sup>31</sup> BFH BStBl. II 1970, S.867f.; BFH BStBl. II 1973, S.757f.

<sup>32</sup> vgl. trotz aller BFH, NV 1991, S.143; BMF BStBl. I 1996, S.89

<sup>33</sup> vgl. RFH RStBl. 1934, S.628

<sup>34</sup> vgl. BFH BStBl. II 1989, S.319; Roth in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr. 730

Einkünfte sind auch dann inländisch, wenn die Arbeit im Inland verwertet wird oder worden ist. Nach neuerer Rspr. des BFH ist Gegenstand des Verwertens nicht die Tätigkeit, sondern ihr Ergebnis<sup>35</sup>. Das Ergebnis der Tätigkeit muß mithin einer eigenständigen Nutzung zugänglich sein<sup>36</sup>. Der Verwertungsort muß mit dem Tätigkeitsort nicht identisch sein<sup>37</sup>. Ob die Bezüge aus laufender oder früherer Ausübung bzw. Verwertung stammen, ist unerheblich, da diese Varianten beide vom Steuer-tatbestand erfaßt werden.

Wenn Ausübung und Verwertung zusammentreffen, verdrängt nach BFH das Besteuerungsmerkmal der Ausübung das der Verwertung, letzteres ist mithin subsidiär<sup>38</sup>. Das bedeutet, bei späterer Verwertung handelt es sich um nachträgliche Einkünfte aus im Inland ausgeübter Tätigkeit.

Die Unterscheidung zwischen Ausübung einerseits und Verwertung andererseits ist bedeutsam für die Steuerhöhe in den Fällen, in denen die Steuer im Rahmen des Steuerabzugs nach §50 a IV einzubehalten ist. Außerdem wird bei Eingriff eines DBA i.d.R. das Besteuerungsrecht auf den Ausübungstatbestand beschränkt, die deutsche Besteuerung bei bloßer Verwertung hingegen wird ausgeschlossen.

Problematisch würde es für eine Besteuerung von Künstlern/ Sportlern, wenn es auf die Dauer der Tätigkeit<sup>39</sup>, deren Nachhaltigkeit oder das Vorhandensein einer Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung für das Vorliegen des Steuertatbestandes des §49 I Nr.3, 4 ankäme, was nicht der Fall ist.

Die künstlerischen und sportlerischen Tätigkeiten i.S.d. §§18, 19 können somit die beschränkte Steuerpflicht im Inland zur Folge haben.

**2. Die gewerblichen Einkünfte i.S.d. §15** unterlagen vor Einführung des §49 I Nr.2 d zum VZ 1986 nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Voraussetzungen des §49 I Nr.2 a vorlagen, d.h. wenn im Inland eine Betriebsstätte bestünde oder ein ständiger Vertreter bestellt wäre<sup>40</sup>.

Zur Vermeidung dieser Besteuerung ließen Künstler/ Sportler sich durch ausländische Kapitalgesellschaften vermarkten, v.a. durch sog. Verleihgesellschaften, die zumeist in Niedrigsteuerrändern ansässig waren. Durch Exklusivvertrag berechnete und verpflichtete der Künstler/ Sportler die Gesellschaft im eigenen Namen und für eigene Rechnung seine Aktivitäten zu dirigieren und zu

---

<sup>35</sup> BFH BStBl. II 1987, S.377, 379, 381, 383

zur Entwicklung der Rspr. Risse, BB 1974, S.915; Siefert, RIW 1986, S.378

<sup>36</sup> Siefert, RIW 1986, S.375; Schulze zur Wiesche, RIW 1987, S.600

a.A. Schmidt/ Paufler, RIW 1987, S.525

<sup>37</sup> Mody, Besteuerung Künstler und Sportler, S.59

<sup>38</sup> BFH BStBl. II 1987, S.372

<sup>39</sup> vgl. BFH BStBl. II 1986, S.64

<sup>40</sup> Kluge, Steuerrecht, S.174; Mössner, IWB 1994, Fach 3 a, Gruppe 1, S.478

koordinieren<sup>41</sup>. Daraus wurden Einkünfte erzielt, ohne daß eine Betriebsstätte im Inland unterhalten oder aber dort ein ständiger Vertreter bestellt wurde. §8 II KStG ist auf diese Kapitalgesellschaften auch nicht anwendbar<sup>42</sup>. Umstritten war, ob unter Berücksichtigung der sog. isolierenden Betrachtungsweise i.S.d. §49 II die von der ausländischen Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Einkünfte als solche aus §49 I Nr.3 bzw. 4 gewertet werden könnten oder ob §49 II nur auf subsidiäre Einkunftsarten anzuwenden sei<sup>43</sup>. Weiterhin ergab sich aus dieser alten Rechtslage eine Ungleichbehandlung zwischen Berufssportlern und selbständig tätigen Amateursportlern, da letztere wegen Ausübung ihrer Tätigkeit im Inland beschränkt steuerpflichtig i.S.d. §49 I Nr.3 waren<sup>44</sup>.

**3.** Nach Einführung des §49 I Nr.2 d unterliegen nun trotz fehlender Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreters im Inland gewerbliche Einkünfte aus Darbietung, aus Betrieb von sog. Verleihgesellschaften und aus anderen Leistungen, die mit der Darbietung, Verwertung zusammenhängen, der beschränkten Steuerpflicht. Der Tatbestand setzt das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale für Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. §15 v.a. die Gewinnerzielungsabsicht des §15 II<sup>45</sup> voraus. Ihr Vorliegen schließt die Tatbestände der Einkünfte aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. §49 I Nr.3, 4 aus<sup>46</sup>.

Als Darbietung i.S.d. §49 I Nr.2 d ist eine Veranstaltung zu verstehen, in deren Rahmen einem Publikum eine Tätigkeit bzw. das Ergebnis einer Tätigkeit gezeigt wird<sup>47</sup>. Diese muß sich als künstlerisch i.S.d. §18 I Nr.1<sup>48</sup>, sportlich, artistisch oder als deren ähnlich<sup>49</sup> präsentieren<sup>50</sup>.

Der Verwertungsbegriff der Nr.2 d ist identisch mit dem des Nr.3 und 4.

Ob das Demonstrativpronomen „deren“ sich auf Darbietungen „im Inland“<sup>51</sup> oder im allgemeinen<sup>52</sup> bezieht, ist indes umstritten.

Mit Aufnahme der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen in den Tatbestand sollte die Besteuerung

---

<sup>41</sup> Bormann, DStZ 1983, S.51; Maßbaum, Beschränkte Steuerpflicht, S.58f.

<sup>42</sup> vgl. BFH, NV 1990, S.161

<sup>43</sup> BFH BStBl. II 1984, S.828 (Nr.3); BFH BStBl. III 1967, S.400 (Nr.4); Wurster, RIW 1982, S.888

<sup>44</sup> Lüdicke in: Lademann/ Söffing, EStG, §49 Rndr.461

<sup>45</sup> Grützner, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.956; Kessler, BB 1986, S.1896

<sup>46</sup> vgl. Krabbe, FR 1986, S.427; Schröder, SteuerStud 1987, S.212

<sup>47</sup> Kessler, BB 1986, S.1895; Krabbe in: Blümich, EStG, §49 Rndr.73f.; Krabbe, FR 1986, S.426;

ähnlich BMF BStBl. I 1996, S.91

<sup>48</sup> Grützner, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.956; Heinicke in: Schmidt, EStG, §49 Rndr.29; Kessler, BB 1986, S.1895; Krabbe in: Blümich, EStG, §49 Rndr.73 g; Krabbe, FR 1986, S.426

<sup>49</sup> zu den unterschiedlichen Definitionen vgl. Kessler, BB 1986, S.1896; Krabbe, FR 1986, S.426; Krabbe in: Blümich, EStG, §49 Rndr.73 j; Lüdicke in: Lademann/ Söffing, EStG, §49 Rndr.474

<sup>50</sup> Maßbaum in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr.521

<sup>51</sup> Becker/ Wurm, WP-Handbuch Rndr. I 223; Lüdicke in: Lademann/ Söffing, EStG, §49 Rndr.476; Rabe, RIW 1991, S.319

gewährleistet werden, wenn die zu erbringende Leistung in mehreren Verträgen vereinbart würde und v.a. wenn Nebenleistungen bei der Organisation ganzer Veranstaltungen durch Kapitalgesellschaften erbracht würden<sup>53</sup>. Probleme können sich indes bei der Bewertung von Werbeentgelten v.a. aus Ausrüstungsverträgen ergeben, aufgrund der vorzunehmenden Bewertung als personen- oder auftrittsbezogen<sup>54</sup>.

Die beschränkte Steuerpflicht i.S.d. §49 I Nr.2 d soll ferner unabhängig davon gelten, wem die Einnahmen zufließen, um einer Vermeidung, Umgehung der beschränkten Steuerpflicht vorzubeugen<sup>55</sup>.

**4. Aufgrund §50 a IV S.1 Nr.1 bzw. Nr.2** sind die von §49 I Nr.2 d bzw. §49 I Nr.2-4 erfaßten Einkünfte dem Steuerabzug unterworfen. Voraussetzung für den Quellensteuerabzug ist allerdings, daß zunächst überhaupt Inlandseinkünfte i.S.d. §49 gegeben sind, denn das Erhebungsverfahren begründet keine Steuerpflicht<sup>56</sup>. Für die Einkünfte, die diese Voraussetzung erfüllen, ergibt sich dann die Abzugspflicht aus §50 a. Soweit im Ausland ansässige Künstler/ Sportler im Inland Arbeitnehmer sind, ist §50 a IV Nr.2 nach h.M. vorrangig vor den allgemeinen Vorschriften über das Lohnsteuerabzugsverfahren anzuwenden<sup>57</sup>.

Die eingefügte neue Nr.1 in §50 a IV bildet das Gegenstück zu §49 I Nr.2 d und eröffnet dementsprechend in diesen Fällen ebenfalls das Steuerabzugsverfahren. Mit der Einbeziehung der Einkünfte i.S.d. §49 I 2d wird ein Teil der Vergütungen zweifach dem Abzugsverfahren unterworfen. Nach Auffassung des Gesetzgebers soll diese Zweifachbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen ausgeräumt werden<sup>58</sup>.

Hinsichtlich selbständig tätiger Künstler und Sportler, die inländische Einkünfte i.S.d. §49 I Nr.2 d beziehen, ergibt sich eine Konkurrenz zu §50 a IV Nr.1, da die Teilnahme an einer inländischen Veranstaltung als Darbietung anzusehen sein dürfte. Bzgl. der Besteuerung sind die Rechtsfolgen aus §50 a IV Nr.1 oder Nr.2 aber identisch, so daß eine abschließende Zuordnung nicht notwendig erscheint<sup>59</sup>.

---

<sup>52</sup> „Liefergewinnbesteuerung“ Heinicke in: Schmidt, EStG, §49 Rndr.32; Kessler, BB 1986, S.1896; Krabbe, FR 1986, S.427

<sup>53</sup> BTDrucks.10/1636, S.64; vgl. auch Kessler, BB 1986, S.1896

<sup>54</sup> Heinicke in: Schmidt EStG, §49 Rndr.32; Krabbe in: Blümich, EStG, §49 Rndr.731

<sup>55</sup> BTDrucks. 10/1636 S.64; Meier, FR 1986, S.204; Stuhmann, DSfZ 1986, S.97

<sup>56</sup> Kessler, FR 1983, S.65

<sup>57</sup> vgl. BFH BStBl II 1979, S.182; v. Bornhaupt, BB 1985, Beilage 16, S.10; Grützner, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.961; Krabbe in: Blümich, EStG, §50 a Rndr.29; Piltz, IWB 1983, Fach 3, Gruppe 3 S.715;

a.A. Heinicke in: Schmidt, EStG, §50 a Rndr.1

<sup>58</sup> vgl. BTDrucks. 10/ 4513, S.60

<sup>59</sup> Krabbe, FR 1986, S.428; Roth in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §50 a Rndr.39

Der Abzug ist gem. §50 a IV S.3, 4 von den Bruttoeinnahmen, d.h. den gesamten Einnahmen ohne Abzüge, vorzunehmen. Die Einkommenssteuer (Kst) gilt mit dem so ermittelten Abzugsbetrag als abgegolten<sup>60</sup>. Der Steuerabzug für die Ausübung der Tätigkeit im Inland beträgt 15%. Sofern der Schuldner der Vergütung die Steuer trägt wird diese auf einen Nettosatz umgerechnet und beträgt demzufolge 17,64%. Bei Verwertung der Tätigkeit im Inland hingegen gelten die Steuersätze von 25% bzw. 33%. Aufgrund dieser unterschiedlichen Abzugssätze ist die genaue Abgrenzung zwischen Ausübung und Verwertung wichtig<sup>61</sup>.

**5.** Als unilaterale Maßnahme kann die beschränkte Steuerpflicht gem. §50 VII ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig erscheint oder wenn eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist<sup>62</sup>.

**III. DBA** sind völkerrechtliche Abkommen bilateraler Ausgleichsmaßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Ihr Wirkungsmechanismus ist die Beseitigung der Doppelbesteuerung, die sich daraus ergibt, daß auch der andere Staat Steuerberechtigung beansprucht. Da dies zwangsläufig geschieht, genießen die DBA gem. §2 AO Vorrang vor den Steuergesetzen<sup>63</sup>. Zur Vereinheitlichung der DBA wurden MA entwickelt für die Steuern von Einkommen und Vermögen, die für ihre Anwendbarkeit auf die Besteuerung der Einkünfte von Künstlern/ Sportlern eine einschlägige Regelung enthalten müßten.

**1.** Beide Berufsgruppen besitzen im Fall der beschränkten Steuerpflicht einen nur kurzen Bezug zum Tätigkeitsstaat bei einer Tätigkeit in einem anderen Staat als ihrem Wohnsitzstaat. Deshalb unterhalten sie so gut wie ausschließlich als selbständig Tätige keine feste Einrichtung i.S.d. Art.14 MA und als Gewerbetreibende keine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat i.S.d. Art.7 MA. Sie halten sich als nichtselbständig Tätige i.d.R. weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat auf. Nach den allgemeinen Zuordnungsregelungen des Rechts zur Besteuerung ihrer Einkünfte entfielen folglich im Regelfall die Besteuerung ihrer Einkünfte in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird<sup>64</sup>. Deshalb enthalten sowohl das MA wie auch die meisten geltenden Abkommen eine Zuweisung des Besteuerungsrechts für Künstler/ Sportler in Art.17 MA bzw. in vergleichbaren Artikeln. Insoweit nehmen sie eine Sonderstellung ein.

---

<sup>60</sup> Roth, Kumpf in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr.511 i.V.m. §50 V Rndr.150ff.

<sup>61</sup> Mody, Besteuerung Künstler und Sportler, S.74

<sup>62</sup> Grützner, IWB 1990, Fach 3, Gruppe 3, S.950f.

<sup>63</sup> Debatin, DB 1972, S.1941

<sup>64</sup> vgl. hierzu trotz aller Schulze-Brachmann, Doppelbesteuerung, S.180

2. Diese Vorschrift weist in Abs. 1 das Besteuerungsrecht für in einem Vertragsstaat ansässige Künstler/ Sportler dem anderen Vertragsstaat zu, wenn der Künstler/ Sportler in diesem anderen Vertragsstaat seine Tätigkeit persönlich ausübt.

2.1. Die Begriffe „Künstler“/ „Sportler“ sind in Art.17 I MA und in den geltenden DBA nicht ausdrücklich definiert. Ob diese Ausdrücke nach nationalem Steuerrecht oder Abkommensrecht zu bestimmen sind, ist umstritten. Nach Art.3 II MA ist zu-nächst der Zusammenhang, in dem ein Begriff im Abkommen steht, Ausgangspunkt für dessen Bestimmung. Erst wenn weder Begriffsdefinition noch spezielle Verwei-sung im DBA enthalten sind und sofern der Abkommenszusammenhang nichts an-deres erfordert, ist für die Sinndeutung nationales Steuerrecht heranzuziehen<sup>65</sup>.

Die Bedeutung des „Künstler“-begriffs wäre folglich aus dem Abkommenszusammenhang abzuleiten. Die beispielhafte Aufzählung verschiedener Arten von Künstlern, die nicht abschließend ist, beschränkt sich lediglich auf vortragende Künstler<sup>66</sup>. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut der Orginalfassungen des MA, in denen in der englischen Version von „(public) entertainers“ und in der französischen von „artistes (professionnels) du spectacle“ die Rede ist<sup>67</sup>. Somit bezieht sich Art.17 MA nur auf Personen, die unmittelbar oder mittelbar in der Öffentlichkeit auftreten und dabei Darbietungen erbringen, die künstlerischen oder zumindest unterhaltenden Charakter besitzen<sup>68</sup>. Formen der Kunstausübung, die indes in der Herstellung eines Werkes bestehen und nicht in der Darstellung vor Publikum, werden von Art.17 MA nicht erfaßt<sup>69</sup>. Nach der Rspr. des BFH kommt es auf die künstlerische Qualität und die Unterhaltsamkeit nicht an, sofern die Tätigkeit nur von der allgemeinen Ver-kehrsauffassung als künstlerisch angesehen werden könne<sup>70</sup>.

Der Begriff des Sportlers ist im Abkommensrecht nicht definiert, so daß ein Rückgriff auf nationales Steuerrecht des Anwendestaates erfolgen kann. So daß als „Sportler“ angesehen werden Personen, die nach allgemeinem Verständnis eine kör-perliche Tätigkeit ausüben, um ihrer selbst willen, zumeist unter Anerkennung

---

<sup>65</sup> BFHE 170, S.126, 128

Kumpf in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr.649; Wassermeyer, IStR 1995, S.555 a.A. BFHE 160, S.513, 515; Bode/ Huber/ Stählin, DStR 1989, S.131

<sup>66</sup> BMF BStBl. I 1996, S.89, 95

<sup>67</sup> Maßbaum in: Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG, §49 Rndr.508

<sup>68</sup> BMF BStBl. I 1996, S.95; FinMin NRW, DStR 1996, S.507; Schaumburg, Steuerrecht, S.724

<sup>69</sup> BMF BStBl. I 1996, S.95; Schaumburg, Steuerrecht, S.724; Wassermeyer, IStR 1995, S.555

<sup>70</sup> vgl. BFH BStBl. II 1981, S. 21, 22; Wassermeyer, IStR 1995, S.556

bestimmter Regeln<sup>71</sup>. In Art.17 MA werden Sportler allerdings im Zusammenhang mit den Vorkünstlern aufgeführt, so daß sich daraus schließen läßt, daß diese Vorschrift nur auf solche Sportler anwendbar sein soll, die auch in der Öffentlichkeit vor einem Publikum auftreten<sup>72</sup>.

2.2. Auf die Einkunftsart kommt es in Art.17 MA nicht an<sup>73</sup>. Der Künstler/ Sportler muß seine Tätigkeit aber im anderen Vertragsstaat persönlich ausüben, d.h. er muß dazu in diesem Staat anwesend sein und künstlerisch/ sportlich tätig werden<sup>74</sup>.

Übt ein Künstler/ Sportler daneben noch andere Tätigkeiten aus, so richtet sich die Besteuerung aus diesen Betätigungen nach den jeweils für sie einschlägigen Vorschriften. Der Vorrang der Vorschrift besteht nur insoweit, wie der Künstler/ Sportler in dieser seiner Eigenschaft tätig ist<sup>75</sup>.

Die Verwertung künstlerischer oder sportlicher Tätigkeit scheidet als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung abkommensrechtlich aus<sup>76</sup>, so daß die an dieses Merkmal anknüpfende beschränkte Steuerpflicht i.S.d. §49 I Nr.3, 4 der Schrankenwirkung des DBA unterliegt. Diese Einkünfte unterliegen als Unternehmensgewinne oder Lizenzgebühren i.d.R. den dafür vorgesehenen speziellen Vorschriften des DBA (Art.7, 12 MA), so daß insofern uneingeschränkt das Wohnsitzprinzip gilt. Wird sowohl auf die Tätigkeit selbst als auch auf deren Verwertung gezahlt, kommt eine entsprechende Aufteilung des Entgelts in Betracht<sup>77</sup>. Vergütungen, die Künstler und Sportler erhalten, unterliegen den speziellen Verteilungsnormen nur dann, wenn diese für bestimmte Tätigkeiten bezahlt werden<sup>78</sup>.

2.3. Ob Werbevergütungen, v.a. solche aus Ausrüstungsverträgen, ebenfalls einer Aufteilung der Entgelte unterliegen oder diese generell unter den Anwendungsbereich der allgemeinen Verteilungsnormen (Art.7, 14, 15 MA) fallen, ist umstritten<sup>79</sup>.

**3. Art.17 II MA** dehnt die Grundsätze des Abs.1 auf Personen aus, die Einkünfte aus einer von einem Künstler/ Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit erhalten, ohne selber als Künstler/ Sportler tätig zu werden, und in

---

<sup>71</sup> Maßbaum, IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1218; Vogel, DBA, Art.17 Rndr.14

<sup>72</sup> Maßbaum, IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1218; Vogel, DBA, Art.17 Rndr.14

<sup>73</sup> Vogel, DBA, Art.17 Rndr.8

<sup>74</sup> Bode/ Huber/ Stählin, DStR 1989, S.131

<sup>75</sup> Debatin, DBA, Art.17 Rndr.16

<sup>76</sup> BFH, BStBl. II 1987, S.171; Krabbe, FR 1986, S.428

<sup>77</sup> BFM-Schreiben, BStBl. I 1996, S.89; Bode/ Huber/ Stählin, DStR 1989; S.132; Vogel, DBA, Art.17 Rndr.20 a

<sup>78</sup> Bode/ Huber/ Stählin, DStR 1989, 132

einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind<sup>80</sup>. Obwohl diese Personen selber nicht als Künstler/ Sportler auftreten, erhält der Staat die Besteuerungsbefugnis, in dem die künstlerische/ sportliche Tätigkeit ausgeübt wird<sup>81</sup>. Diese Verteilungsregel wurde eingefügt zur Verhinderung einer Steuerumgehung v.a. durch zwischengeschaltete Künstler-/ Sportlerverleihgesellschaften und findet ihre Parallele in §49 I Nr. 2 d<sup>82</sup>.

Für den Zufluß von Einkünften aus der Tätigkeit genügt, daß die andere Person unmittelbar oder mittelbar aus den Einkünften Nutzen zieht<sup>83</sup>.

4. Aus Art.17 MA ergeben sich neben den Einschränkungen der deutschen Besteuerung im persönlichen Bereich auch andere, die das Steuerabzugsverfahren einschränken bzw. sogar aufheben, d.h. die Einkünfte sind nach DBA materiell-rechtlich nicht oder zu einem niedrigeren Steuersatz zu besteuern. Gem. §50 d I kann der Gläubiger der Kapitalerträge völlig oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuern (sog. Erstattungsverfahren) oder eine Freistellung (Freistellungsverfahren, Kontrollmeldeverfahren als Selbstfreistellung) beantragen<sup>84</sup>. Ferner enthalten eine Vielzahl von DBA zusätzlich Regelungen zur Förderung des Kultur-austauschs, die das Besteuerungsrecht modifizieren.

5. Die Fassungen der OECD-, UN- und US-MA stimmen in ihren Regeln über die Vorrangbesteuerung bei den Einkünften der Künstler und Sportler miteinander überein. Lediglich das US-MA weist eine zusätzliche Ausnahmenvorschrift auf für Einkünfte, die eine bestimmte Höhe nicht überschreiten<sup>85</sup>.

### D Deutsche Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler mit Auslandseinkünften

I. Für unbeschränkt steuerpflichtige Künstler/ Sportler, die aus ihrer Betätigung im Ausland Einkünfte erzielen, gilt das Welteinkommensprinzip, aufgrund dessen dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht sämtlicher Einkünfte zusteht. Häufig übt indes der Quellenstaat das Besteuerungsrecht auf die innerhalb seines Hoheitsgebietes erzielten Einkünfte aus.

---

<sup>79</sup> vgl. trotz aller Jansen, FR 1995, S.464; Maßbaum IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1229f.; Mody, Besteuerung Künstler und Sportler, S.84f.

<sup>80</sup> Baranowski, IWB 1989, Fach 3a, Gruppe 1, S.651; Enneking/ Denk, DStR 1997, S.1916 a.A. Grossmann, Besteuerung Künstler und Sportler, S.170f

<sup>81</sup> Maßbaum, IWB 1997, Fach 10, Gruppe 2, S.1239

<sup>82</sup> Vogel, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, S.184

<sup>83</sup> MA-Kommentar, Art.17 Ziffer 4

<sup>84</sup> Grützner, IWB 1989, Fach 3, Gruppe 3, S.929; Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.294

<sup>85</sup> Eimermann, Wolff in: Debatin, DBA-USA, Art.17 Rndr.11 i.V.m. Art.1 Rndr.2; Vogel, DBA, Art.17 Rndr.23

**II.** Für diesen Fall der Besteuerung von Einkünften in mehreren Staaten sieht §34 c eine nachträgliche Beseitigung der Doppelbesteuerung für die unbeschränkt Steuer-pflichtigen vor. Demnach kann der unbeschränkt steuerpflichtige Künstler/ Sportler wahlweise das Anrechnungs- oder auf Antrag das Abzugsverfahren anwenden<sup>86</sup>.

**1.** §34c I i.V.m. §68 a EStDV (§26 I KStG) gewährt allerdings keine unbegrenzte, sondern nur eine begrenzte länderbezogene Anrechnung. Somit liegt ein Anrechnungshöchstbetrag vor, der Wohnsitzstaat BRD läßt einen Abzug der Auslandssteuer nur in Höhe der Inlandssteuer zu, die auf das Auslandseinkommen entfällt. Anrechnungshöchstbetrag ist dabei der Teil der Inlandssteuer, der auf das gesamte Einkommen aus einem bestimmten Land entfällt<sup>87</sup>. Dieser ist gem. §68 a EStDV für jeden Staat gesondert zu ermitteln.

Voraussetzung für die Anwendung des Anrechnungsverfahrens nach §34 c I ist, daß zunächst ausländische Einkünfte i.S.d. §34 d gegeben sind. Mangels der Tatbestandsmerkmale des §34 d Nr.2 a entfällt bei gewerblich tätigen Künstlern/ Sportlern und bei Zwischenschaltung von Gesellschaften diese Möglichkeit. Ferner muß sowohl Subjekt- als auch Objektidentität gegeben sein.

Der Betrag ist erst anrechnungsfähig, wenn er festgesetzt, gezahlt wurde und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt.

**2.** Durch die Abzugsmethode i.S.d. §34c II ist alternativ die Verrechnung ausländischer Steuern im Inland mit inländischen und ausländischen Einkünften möglich, in Verlustsituationen kann die im Ausland gezahlte Steuer beim inländischen Verlustabzug nach §10 d berücksichtigt werden<sup>88</sup>. Die Auslandssteuer mindert also das im Inland zu versteuernde Einkommen.

Die erforderlichen Voraussetzungen sind mit denen der Anrechnung identisch mit Ausnahme der Höchstbetragsregelung, die es bei der Abzugsmethode nicht gibt.

**3.** Eine Pauschalierungsmöglichkeit ist gem. §34 c V gegeben, jedoch nur für Steuerpflichtige mit gewerblichen Einkünften i.S.d. Nr. I., II. Pauschalierungserlaß<sup>89</sup>.

Eine für Künstler/ Sportler generell steuerrechtlich günstigere Wahl ist indes nicht möglich, die Entscheidung hat vielmehr abhängig vom Einzelfall zu erfolgen.

**4.** Entfällt die Möglichkeit einer Anrechnung i.S.d. §34 c I bzw.eines Abzugs i.S.d. §34 c II ist eine Milderung der Doppelbesteuerung nach §34 c III durch Abzug der ausländischen Steuer möglich, wenn einer der dort angeführten Fälle vorliegt.

---

<sup>86</sup> Krabbe, BB 1980, S.1146

<sup>87</sup> Mennel, DStR 1968, S.691; Michels, DB 1981, S.23

<sup>88</sup> Krabbe, BB 1980, S.1148; Scheffler, DB 1993, S.846

<sup>89</sup> Krabbe, BB 1980, S.1150; Michels, DB 1981, S.23

**III.** Die Vermeidung der Doppelbesteuerung wird in den DBA bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich geregelt.

**1.** Bei einigen Einkünften und Vermögensteilen wird einem der Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht zuerkannt, indem die Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat ausgeschlossen wird. Dies ist u.a. der Fall bei Einkünften der Künstler/ Sportler gem. der Verteilungsnorm des Art.12 I MA, demzufolge hier dem Wohnsitzstaat die Besteuerung zukommt. Andere Rechte auf Besteuerung werden in Abhängigkeit vom Vorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale dem Quellenstaat sonst, bei Nichtvorliegen, dem Wohnsitzstaat zuerkannt.

**2.** Bei anderen Einkünften ist die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht ausschließlich. Auch Art.17 MA sieht vor, daß die Einkünfte von Künstlern/ Sportlern im Vertragsstaat besteuert werden können, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung muß der Wohnsitzstaat eine Entlastung gewähren, die in Art.23 MA vorgesehen ist.

Demzufolge ist gem. Art.23 A, B MA entweder Freistellung oder Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuer auf die dort erzielten Einkünfte durch den in der BRD ansässigen Künstler/ Sportler möglich. Beide Methoden bedürfen aber der näheren Ausgestaltung durch innerstaatliches Recht<sup>90</sup>.

2.1. Die älteren geltenden deutschen DBA halten i.d.R. jedenfalls für die deutsche Seite dem Grundsatz nach an der Freistellungsmethode i.S.d. Art.23 A MA fest. Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden können, werden im Wohnsitzstaat nicht besteuert<sup>91</sup>, dies gilt auch für die Einkünfte der Künstler/ Sportler. I.d.R. bildet grds. das Nettoeinkommen die Bemessungsgrundlage<sup>92</sup>. Freizustellen ist also das aus dem Quellenstaat bezogene Roheinkommen abzüglich aller darauf entfallenden Abzüge. Ist im DBA die Freistellung der ausländischen Einkünfte von der deutschen Besteuerung vorgesehen, ist gem. §32 b I Nr.2 jedoch der Progressionsvorbehalt an-zuwenden. Aufgrund dieser Bestimmung werden die ausländischen Einkünfte zwar nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wohl aber bei der Bestimmung des inländischen Steuersatzes berücksichtigt. Bei Freistellung der im Ausland erzielten Einkünfte entfällt die Anrechnungsmöglichkeit der im Ausland erhobenen Quellensteuer, die Freistellung ist zwingend<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> Wassermeyer in: Debatin, DBA, Art.23 Rndr.38

<sup>91</sup> Fischer/ Warneke, Steuerlehre, S.128; Wingert/ Krause, DBA, S.875

<sup>92</sup> Wassermeyer in: Debatin, DBA, Art.23 Rndr.56

<sup>93</sup> Krabbe, BB 1980, S.1149

2.2. Art.23 B MA formuliert die im Vordringen befindliche Anrechnungsmethode als den zweiten der beiden Wege zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Hiernach berechnet der Wohnsitzstaat seine Steuer nach dem Gesamteinkommen des jeweiligen Steuerpflichtigen einschließlich der aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte, die nach dem DBA besteuert werden können. Der Wohnsitzstaat läßt dann von seiner eigenen Steuer die im anderen Staat gezahlte Steuer abziehen. Sofern ein DBA die Anrechnungsmethode vorsieht, gelten dabei die Regelungen des innerstaatlichen Rechts gem. §34 c VI S.2. Dennoch kann hier wahlweise der Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage zulässig sein, sobald sich dieser als günstiger erweist<sup>94</sup>. Ein Verstoß gegen das Abkommen ist hierin nicht zu sehen, da der Abzug nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt<sup>95</sup>. Die Wahl erstreckt sich ggf. auch auf fiktiv anzurechnende Steuern.

Das innerstaatliche Recht bleibt auch anwendbar, soweit die Doppelbesteuerung durch das DBA nicht beseitigt wird oder das DBA sich nicht auf bestimmte Einkommenssteuern des anderen Staates bezieht<sup>96</sup>.

3. In den Art.23 A, B des OECD- und des UN-MA findet sich die Wahlmöglichkeit zwischen Anrechnung und Freistellung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und demzufolge stimmen diese Abkommen weitgehend überein. Abweichungen ergeben sich für das UN-MA nur für Lizenzgebühren i.S.d. Art.12 und bzgl. der Berücksichtigung der Vermögenssteuer<sup>97</sup>.

Im US-MA wird grds.<sup>98</sup> nur die Möglichkeit der Anrechnungsmethode für den Ansässigkeitsstaat vorgesehen, die wiederum aber aufgrund ihrer Ausformulierung von dem jeweiligen Art.23 B des OECD- bzw. des UN-MA vollständig abweicht<sup>99</sup>.

#### E Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Die Regelung des §1, die nach dem Territorialitätsprinzip auf den inländischen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt abstellt, bietet für bestimmte Steuerpflichtige wie Künstler und Sportler einen Anreiz, sich durch Wohnsitzverlagerung in sog. Niedrigsteuerländer der unbeschränkten Steuerpflicht zu entziehen. Der Gesetzgeber wirkt dem durch die Bestimmung über die sog. erweiterte beschränkte Steuerpflicht in §2 und §5 AStG entgegen. Danach

<sup>94</sup> Wassermeyer in: Debatin, DBA, Art.23 Rndr.157, 169

<sup>95</sup> Krabbe, BB 1980, S.1148

<sup>96</sup> Wassermeyer in: Debatin, DBA, Art.23 Rndr.157, 180

<sup>97</sup> Vogel, DBA, Art.23 Rndr.35

<sup>98</sup> Freistellung aufgrund Einzelartikel möglich (z.B. Art.19 I c, II USA-DBA)

<sup>99</sup> Debatin/ Endres, DBA USA/ BRD, Art.23 Rndr.2, 5, S.390

unterliegen Deutsche, die ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt in ein niedrig besteuertes Ausland verlegt haben, für andere als die in §49 aufgeführten Einkünfte noch auf die Dauer von 10 Jahren einer besonderen Steuerpflicht, sofern sie in den letzten 10 Jahren vor dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht, d.h. vor dem Wohnsitzwechsel, mind. 5 Jahre un-beschränkt einkommensteuerpflichtig waren<sup>100</sup>. Wegen ihres Aufbaus auf die allge-meine beschränkte Steuerpflicht wird die erweiterte beschränkte Steuerpflicht mithin als Variante der deutschen Quellenbesteuerung angesehen. So kommt auch diese unter die Schranken, die die DBA gegen die deutsche Quellenbesteuerung ziehen<sup>101</sup>.

#### F Zusammenfassung und persönliche Stellungnahme

Die Finanzverwaltungen und Gesetzgeber der einzelnen Staaten, sowie die Vertrags-partner von DBA haben versucht, der besonderen Tätigkeitsstruktur von Künstlern/ Sportlern unter dem Gesichtspunkt der Erzielung einer höheren Steuergerechtigkeit Rechnung zu tragen. So sind sowohl in innerstaatlichen Steuerrechtsvorschriften als auch in den Zuteilungsregeln der DBA für die Besteuerungsrechte entsprechende Regelungen enthalten zur Erfassung dieser speziellen Sachverhalte. Dennoch bedeu-tet dies in erster Linie nicht eine Vereinfachung, sondern wirft vielmehr neue Pro-blematiken auf, die es zu bewältigen gilt. Abschließend bleibt festzustellen, daß v.a. im Hinblick auf die zunehmende Globalisierung der Versuch einer Vereinfachung und Vereinheitlichung der Besteuerung von Künstlern/ Sportlern, insbesondere die DBA betreffend, erstrebenswert und wünschenswert wäre.

Note: 12 Punkte

---

<sup>100</sup> vgl. BMF BStBl. I 1995 Sondernummer 1

<sup>101</sup> Debatin, DB 1972, S.1943