
**Auswertung von schriftlichen Stellungnahmen zum Thema:
„Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für Künstlerinnen und Künstler und
künstlerische Leistungen“**

(Punkt 2.1.7 des Arbeitsprogramms der AG II)

1. Einkommenssteuer

1.1 Selbständige Künstler

Zu den der Einkommenssteuerpflicht unterliegenden Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören auch die Einkünfte aus künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit.

ESTG § 18 Selbständige Arbeit

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte [...] künstlerische, schriftstellerische [...] Tätigkeit [...].

Betriebsausgaben

Durch die Möglichkeit, eine Betriebsausgabenpauschale geltend zu machen, wird die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns aus hauptberuflicher schriftstellerischer Tätigkeit und künstlerischer Nebentätigkeit vereinfacht.

ESTH 143 zu § 18 ESTG Betriebsausgabenpauschale

Betriebsausgabenpauschale bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit, aus [...] künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit [...]:
Es ist nicht zu beanstanden, wenn bei der Ermittlung der vorbezeichneten Einkünfte die Betriebsausgaben wie folgt pauschalisiert werden:

- a. bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit auf 30% der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2455 € jährlich,
- b. bei [...] künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit [...], soweit es sich nicht um eine Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 36 EStG handelt [siehe unten], auf 25% der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614 € jährlich. Der Höchstbetrag kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregeln fallen nur einmal gewährt werden.
Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen, etwaige höhere Betriebsausgaben nachzuweisen.

Zu den der Einkommenssteuerpflicht unterliegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören auch die Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, insbesondere schriftstellerischen und künstlerischen Urheberrechten.

EStG § 21 Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

§ 21 EStG (1) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind:

3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten.

Steuerfreie Einnahmen

Bestimmte Einnahmen für künstlerische Tätigkeiten werden aus der Bemessungsgrundlage für das zu versteuernde Einkommen ausgenommen.

Steuerfrei sind:

- Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur künstlerischen Förderung
- Einnahmen aus nebenberuflich künstlerischer Tätigkeit bis zur Höhe von 1.848. Euro
- Ehrensold für Künstler wegen Bedürftigkeit
- Bestimmte Stipendien

EStG § 3 Steuerfreie Einnahmen aus künstlerischer Tätigkeit

EStG § 3 Abs. 11

Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die [...] Kunst unmittelbar zu fördern sind steuerfrei.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten [...] künstlerischen Gegenleistung [...] verpflichtet wird.

EStG § 3 Abs. 26

Einnahmen aus nebenberuflich [...] künstlerischen Tätigkeiten [...] im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke [...] bis zur Höhe von insgesamt 1.848 Euro im Jahr sind steuerfrei. Überschreiten die Einnahmen [...] den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben [...] nur in soweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

EStG § 3 Abs. 43

Der Ehrensold für Künstler sowie Zuwendungen aus Mitteln der Deutschen Künstlerhilfe, wenn es sich um Bezüge aus öffentlichen Mitteln handelt, die wegen der Bedürftigkeit des Künstlers gezahlt werden, sind steuerfrei.

EStG § 3 Abs. 45

Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der [...] künstlerischen Ausbildung und Fortbildung gewährt werden sind steuerfrei.

Das Gleiche gilt für Stipendien, die [...] von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des KStG gegeben werden.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

- a. die Stipendien einen für die Erhaltung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
- b. der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten [...] künstlerischen Gegenleistung verpflichtet ist,

- c. bei Stipendien zur Förderung der [...] künstlerischen Fortbildung im Zeitpunkt der erstmaligen Gewährung eines solchen Stipendiums der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als zehn Jahre zurückliegt.

EStG § 3 Abs. 57

Beträge, die die Künstlersozialkasse zugunsten des nach dem KSVG Versicherten aus dem Aufkommen von Künstlersozialabgabe und Bundeszuschuss an einen Träger der Sozialversicherung oder an den Versicherten zahlt.

1.2 Nichtselbständige Künstler

Bei nichtselbständigen Künstlern wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn gemäß § 38 EStG erhoben (Lohnsteuer).

Problem:

Abgrenzung selbständig/nichtselbständig im Theater- und Orchesterbetrieb ist häufig schwierig, z.B. Abgrenzungskriterium Proben-, Spielzeit- und Gastspielverpflichtung (vgl. Raue-Gutachten S. 248ff)

Aufgrund der in vielen Fällen schwierigen Abgrenzung von selbständiger zu nichtselbständiger Arbeit besteht für die Theater/Orchesterbetriebe das Risiko Jahre später mit Lohnsteuer-Nachforderungen konfrontiert zu werden.
(Raue-Gutachten S. 125)

Dieses Risiko späterer Lohnsteuer-Nachforderungen besteht insbesondere bei dem Engagement von im Ausland ansässigen Künstlern: Seit 1996 hat der tarifliche Lohnsteuerabzug bei im Ausland ansässigen Künstlern, die nicht selbständig tätig sind, Vorrang vor dem pauschalen Steuerabzug gem. § 50 a EStG (vgl. §§ 50 a Abs. 4 Nr. 2, 2. HS, 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG). (vgl. Raue-Gutachten S. 125)

Problem:

Da eine Nachversteuerung auf Ebene der im Ausland ansässigen Künstler für deutsche Finanzverwaltung regelmäßig nicht zu realisieren ist, werden in diesen

Fällen immer die Theater/Orchesterbetriebe als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. (siehe Raue-Gutachten S.125)

Handlungsempfehlung:

Abgrenzung selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit bei Lohnsteuer

Ein Wahlrecht, für konkrete Gast- und Stückeverträge die Mitgliedschaft in der Künstlersozialversicherung wählen zu können und die Maßgeblichkeit dieses Wahlrecht für Sozialversicherungsträger und Finanzverwaltung, würde die für die Lohnsteuer so wichtige Einordnung einer Tätigkeit von Künstlern in nichtselbständig ja/nein wesentlich erleichtern und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit für die Theater/Orchesterbetriebe führen. (vgl. Raue-Gutachten S. 125f und zum Wahlrecht S. 253)

Sonderregelungen für den Lohnsteuerabzug bei Künstlern

Bei Künstlern und verwandten Berufen liegt häufig keine gleich bleibende Beschäftigung beim selben Arbeitgeber, sondern eine unregelmäßige Beschäftigung bei verschiedenen Arbeitgebern vor. Wird bei täglicher Zahlung des Honorars für den Lohnsteuerabzug der Tag als Lohnzahlungszeitraum angenommen, führt dies deshalb nicht nur bei Steuerklasse IV zu einem sehr hohen Lohnsteuerabzug, so dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den Arbeitgebern von Künstlern weitere Möglichkeiten eröffnet haben, die im sogenannten Künstlererlass (Schreiben des BMF vom 5. Oktober 1990, BStBl 1990 I S. 638) ausführlich beschrieben sind. (Steuertipps für Künstler, S. 22)

- Erweiterter Lohnzahlungszeitraum
- Verlängerter Lohnzahlungszeitraum
- Permanente Monatsberechnung
- Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich.

Werbungskosten bei nichtselbständiger Tätigkeit

Einige typische Werbungskosten nichtselbständiger Künstler sind:

Arbeitsmittel, Berufskleider, Bewerbungskosten, Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Dienstreisen und doppelte Haushaltsführung.

Für gastspielverpflichtete Künstler gibt es eine gesonderte steuerliche Behandlung von Aufwendungen je nachdem ob es sich um ein Gastspiel eines Ensembles, eines Tourneetheaters, einer Gastspielverpflichtung eines Künstlers mit festem Engagement an einem Theater oder um einen ausschließlich im Rahmen von Gastspielverträgen tätigen Künstler handelt. (Steuertipps für Künstler, S. 33)

1.3 Ausländische Künstler, die im Inland tätig werden (selbständige und nichtselbständige Künstler)

Ausländische Künstler, die im Inland tätig werden, sind beschränkt steuerpflichtig

EStG § 1 Abs. 4 Beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind [...] beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

EStG § 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommenssteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, [...]

d. die, [...], durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängende Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen, [...].

EStR R 22 Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

[...]

(3) Bei gewerblichen Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnlich Darbietungen erzielt werden, kommt es für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht nicht darauf an, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt worden ist und ob die Einnahmen dem Darbietenden, dem die Darbietung Verwertenden oder einem Dritten zufließen.

1.3.1 Selbständig tätige beschränkt steuerpflichtige Künstler

Die Einkommenssteuer wird bei selbständigen oder gewerblich tätigen beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Wege des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 EStG erhoben.

Beschränkt einkommenssteuerpflichtigen selbständigen Künstlern und Schriftstellern wird für Vergütungen bis 1000 € eine gestaffelte Minderung des Steuerabzugs gewährt. Eine Freistellung im Inland hat nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen.

EStG § 50a Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

[...]

(4) Die Einkommenssteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängende Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen [...].
2. bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk [...], es sei denn es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen [...].

Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16. Abzüge, z.B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig. Der Steuerabzug beträgt 20 vom Hundert der Einnahmen. Bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen beträgt er bei Einnahmen

1. bis 250 Euro 0 vom Hundert;
2. über 250 Euro bis 500 Euro 10 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
3. über 500 Euro bis 1.000 Euro 15 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
4. über 1.000 Euro 20 vom Hundert der gesamten Einnahmen.

Problem:

Die Einführung der Frei- bzw. Steuerentlastungsgrenzen führt in den Grenzfällen zu einer nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprechenden Besteuerung. Es ist

bspw. nicht verständlich, wenn ein vorübergehend in Deutschland tätiger Künstler, der eine Gage von 999,-- € brutto erhält, netto mehr ausgezahlt bekommt, als ein solcher Künstler, dessen Gage 1001,-- € beträgt. (vgl. Steuerpol. Vorschläge vom Dt. Kulturrat vom 12. Dezember 2001. S. 4)

Handlungsempfehlung:

Frei- und Steuerentlastungsbeträge

Die in § 50 a Abs. 4 EStG vorgesehenen Frei- und Steuerentlastungsgrenzen sollten in echte Frei- bzw. Steuerentlastungsbeträge umgewandelt werden, so dass die jeweiligen Frei- und Steuerentlastungsbeträge auch für Gagen zur Anwendung gelangen, die 1.000 € übersteigen. (vgl. Steuerpol. Vorschläge vom Dt. Kulturrat vom 12. Dezember 2001. S. 4)

1.3.2 Nichtselbständig tätige beschränkt steuerpflichtige Künstler, die kurzfristig engagiert werden

Bei nichtselbständig tätigen Künstlern, die kurzfristig engagiert werden, d.h. höchstens 6 Monate, wird pauschal ein Steuersatz von 26,375% erhoben (BMF, Schreiben vom 31. Juli 2002, BStBi. I 707 und Raue Gutachten S. 127) [Achtung: Die Höhe von 26,375% steht nicht im Schreiben des BMF vom 31. Juli 2002, woher hat Raue diese Zahl?]

Problem:

Verkomplizierung, da es für selbständig und nicht-selbständig tätige Künstler keinen einheitlichen Pauschalsteuersatz gebe. Damit würde die Problematik der Scheinselbständigkeit, also der Abgrenzung selbständig/nichtselbständige Arbeit, voll im Bereich der Abzugssteuer durchschlagen. (vgl. Raue-Gutachten S. 130)

1.3.3 Nichtselbständig tätige beschränkt steuerpflichtige Künstler die langfristig engagiert werden

Bei nichtselbständig tätigen beschränkt steuerpflichtigen Künstlern wird (wie bei allen andern beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern) die Einkommensteuer im Wege des Lohnsteuerabzugs gemäß § 38 Abs. 1 i.V. m. § 39d EStG erhoben.

Handlungsempfehlung

Einheitlicher pauschaler Steuersatz

Wie in anderen Staaten auch sollte die Besteuerung der im Ausland ansässigen Künstler einem einheitlichen Steuerabzugssatz von 20 % unterworfen werden.

Der Wegfall der gegenwärtigen dreiteiligen Unterscheidung zwischen selbständiger, kurzfristiger nichtselbständiger und langfristiger nichtselbständiger Tätigkeit wäre für alle Beteiligten – Finanzverwaltung und Theater/Orchesterbetrieben – eine enorme Vereinfachung. (vgl. Raue-Gutachten S. 130)

1.3.4 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

Bemessungsgrundlage

Mit der Einführung der umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13 Umsatzsteuergesetz UStG, siehe 2. Umsatzsteuer) ist die Umsatzsteuer nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG einzubeziehen. Siehe auch EStR H 227c Abzugssteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen gemäß § 50a Abs. 4 EStG → BMF vom 23. 1. 1996 (BStBl. I S. 89) und → BMF vom 1.8.2002 (BStBl. I S. 709).

Erstattung

Eine Erstattung der Abzugssteuer bei einem beschränkt Steuerpflichtigen, dessen Einnahmen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr.1 und 2 unterliegen, kann insoweit verlangt werden, als die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben höher als die Hälfte der Einnahmen sind. Vermieden wird durch dieses Erstattungsverfahren, dass die Abzugssteuer endgültig über einen Steuersatz von 50 v.H. steigt.

EStG § 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

[...]

(5) [...] Die Erstattung setzt voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen. Die Steuer wird erstattet, soweit sie 50 vom Hundert des

Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Werbungskosten übersteigt, im Fall einer Veranstaltungsreihe erst nach deren Abschluss.

Durch das EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 (Gerritse) wurde die Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben/Werbungskosten bei der pauschalen Abzugssteuer von Künstlern, die in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, für rechtswidrig erklärt (EuGH, Urteil vom 12. Juni 2003 – Gerritse -, IStR 2003, 458) ⇒ das gesamte Steuerabzugsverfahren steht bei im Ausland ansässigen Künstlern auf dem Prüfstand des EuGH (siehe Raue-Gutachten S. 128).

Problem:

Vermittlungsproblem gegenüber den Künstlern, weil das umständliche deutsche Abzugsverfahren nicht verstanden und somit nicht akzeptiert werde. (vgl. Raue-Gutachten S. 130)

Handlungsempfehlung:

Reisekosten-Erstattung nicht Gegenstand von Steuerabzug

In Anlehnung an die im EuGH-Urteil *Gerritse* (*Der niederländische Künstler Arnoud Gerritse hatte gegen die in Deutschland vorgenommene pauschale Besteuerung seines in Deutschland erzielten Einkommens geklagt. Danach verstößt eine pauschale Besteuerung gegen Europarecht, wenn dem Gebietsfremden nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, individuelle Betriebsausgaben anzusetzen und die pauschale Besteuerung deshalb zu einer höheren Belastung als eine individuelle Besteuerung führt*). getroffenen Feststellungen wäre es begrüßenswert, wenn die Erstattungen von Reisekosten an ausländische Künstler nicht mehr mit in die Bemessungsgrundlage für den pauschalen Steuerabzug einbezogen werden.

1.3.5 Ausländische Kulturvereinigungen

Ausländische Kulturvereinigungen sind von der inländischen Einkommenssteuer freizustellen, wenn ihr Auftritt im Inland wesentlich aus inländischen oder ausländischen öffentlichen Mitteln gefördert wird (Erlass des BMF vom 20.7.1983)

ESTR H 227c *Ausländische Kulturvereinigungen* → BMF vom 20.7.1983
(BStBl. I S. 382) und BMF vom 30.5.1995 (BStBl. I S. 336)

[...]

1. Ausländische Kulturvereinigungen sind, soweit eine Freistellung im Inland nicht schon nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat, von der inländischen Einkommensteuer nach § 50 Abs. 7 EStG freizustellen, wenn ihr Auftritt im Inland wesentlich aus inländischen oder ausländischen öffentlichen Mitteln gefördert wird.
- 1.1 Als Kulturvereinigung ist ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform jede Gruppierung zu verstehen, die eine künstlerische Gemeinschaftsleistung darbietet (z.B. Theater, Musik, Tanz), sofern es sich nicht um Solisten handelt.

[...]

3. Für Künstler, die im Inland als Angestellte einer in einem Niedrigsteuerland im Sinne des § 8 Außenssteuergesetz ansässigen Basisgesellschaft auftreten, kommt eine Freistellung vom Steuerabzug nicht in Betracht.
4. Bei ausländischen Solisten kommt eine Freistellung vom Steuerabzug im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG nach § 50 Abs. 7 EStG selbst dann nicht in Betracht, wenn ihr Auftritt aus öffentlichen Mitteln gefördert wird. Solisten im Sinne dieser Regelung sind Künstler, die einzeln oder in solistisch besetzten Ensembles (z.B. Duo Trio, Quartett) auftreten.

1.3.6 Doppelbesteuerungsabkommen

Regelmäßig ergibt sich folgende Unterscheidung:

- Einkünfte selbständiger darbietender Künstler und nichtselbständiger Künstler sind im jeweiligen *Auftrittsstaat* steuerpflichtig,
- die Einkünfte selbständiger nicht-darbietender Künstler (Regisseure, Komponisten, Bühnenbildner, Kostumbildner, Lichtdesigner etc.) sind im *Ansässigkeitsstaat* steuerpflichtig. (vgl. Raue-Gutachten S. 128)

⇒ Nur bei ausländischen selbständig tätigen Regisseuren, Bühnenbildnern und anderen nicht-darbietenden Künstlern hat die Bundesrepublik kein Besteuerungsrecht. Bei allen anderen Künstlern (einschließlich nichtselbständig tätiger Regisseure, Bühnenbildner und anderer nicht-darbietender Künstler) hat der deutsche Fiskus ein Besteuerungsrecht (vgl. Raue-Gutachten S. 129)

Problem:

Zu einer Doppelbesteuerung kann es kommen, wenn der Staat, in dem der Künstler ansässig ist (Wohnsitzstaat) und der Staat in dem er künstlerisch tätig ist (Tätigkeitsstaat), die Frage der Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit der künstlerischen Tätigkeit unterschiedlich beurteilen. (vgl. Raue-Gutachten S. 132f) Gegenwärtig bleibt den Betroffenen - insbesondere denjenigen in Deutschland ansässigen nicht-darbietenden Künstlern, die im Ausland tätig sind - nur die Möglichkeit, einen Antrag auf Einleitung des sogenannten Verständigungsverfahrens zu stellen sehr langwierig, nicht immer erfolgreich).

Handlungsempfehlung:

Aussetzung der vollständigen Vollziehung eines deutschen Steuerbescheids bei Doppelbesteuerung

Das Problem einer doppelten Besteuerung für den Fall eines in Deutschland ansässigen nicht-darbietenden Künstlers, der im Ausland tätig ist, kann von deutscher Seite durch eine Gesetzesänderung nicht gelöst werden. Es wäre aber begrüßenswert, wenn die Finanzverwaltung entstehende Härten dadurch mildert, dass sie wenigstens bis zur Höhe der im Ausland einbehaltenen Abzugssteuer die Vollziehung eines deutschen Steuerbescheids bis zur Beendigung des Verständigungsverfahrens aus Billigkeitsgründen aussetzt. Gegenwärtig weigern sich deutsche Finanzämter oftmals Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, so dass die Künstler bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens bis zu 70% Steuern bezahlen müssen, da sie doppelt besteuert werden. (vgl. Raue-Gutachten S. 133)

§ 50 d Abs. 1 und 2 EStG Umsetzung der DBA in nationales Recht:

Freistellungsverfahren

Hat die Bundesrepublik wegen des Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht, bleiben die Theater/Orchesterbetriebe gleichwohl zum Steuerabzug verpflichtet (siehe § 50 a EStG), solange und soweit dem Künstler auf entsprechenden Antrag hin vom Bundesamt für Finanzen keine Freistellungsbescheinigung erteilt wird. Der Antrag auf Erteilung einer

Freistellungsbescheinigung muß vor Auszahlung der Vergütung beim Bundesamt der Finanzen eingehen. (vgl. Raue-Gutachten S. 129).

Problem:

hoher Verwaltungsaufwand (vgl. Raue-Gutachten S. 130)

Handlungsempfehlung:

Vereinfachung des Freistellungsverfahrens

Das separate Antragsverfahren beim Bundesamt für Finanzen sollte bei im Ausland ansässigen, selbständigen nicht-darbietenden Künstlern (Regisseure, Choreographen, Bühnenbildner u.ä.) ersetzt werden, entweder durch die bloße Vorlage der Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Wohnsitzfinanzamts oder durch die generelle, nicht betragsmäßig begrenzte, Erstreckung des vereinfachten Kontrollmeldeverfahrens auf eben diese an Theater/Orchesterbetrieben tätigen selbständigen, nicht-darbietenden Künstlern. (vgl. Raue Gutachten S.130f, 134)

2. Umsatzsteuer

2.1 Umsatzsteuerfreiheit § 4 Nr. 20a UStG

Die Theater- und Orchesterleistungen und anderer kultureller Institutionen sind umsatzsteuerfrei.

UStG § 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen.

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätze sind steuerfrei:

[...]

20. a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinde oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, [...] Archive, Büchereien, sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. Das gleiche gilt für Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1

bezeichneten Einrichtungen erfüllen. Museen im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen.

b) die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden.

Die Finanzverwaltung bindende Vorgaben zur Umsetzung von § 4 Nr. 20 UStG enthalten die Abschnitte 106 (Theater), 107 (Orchester, Kammermusikensembles und Chöre) und 108 (Museen und Denkmäler der Bau- und Gartenkunst) sowie 110 iVm 114 Abs. 2 und 3 (Bescheinigungsverfahren) der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR). Diese wurden am 1. Januar 2005 neu herausgegeben. (siehe Antwort des BMF vom 9. August 2004 K.-Drs. 15/170, die dort angehängten Entwürfe (Anlage 4) sind ab 2005 geltende UStR, Telefonat mit dem BMF am 2.2.2005).

Problem:

Auslegungen bestimmter Forderungen können strittig sein. Bsp.: „Befreit sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit üblicherweise verbundenen Nebenleistungen.“ (A. 106 Abs. 3 UStR) Frage: Was genau sind die „üblicherweise verbundenen Nebenleistungen“? (vgl. Raue-Gutachten S.120f)

2.1.1 Freiberufliche Einzelkünstler

Freiberufliche Einzelkünstler können steuerfreie kulturelle Dienstleistungen im Sinne von Art.13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der 6. EG-Richtlinie und § 4 Nr. 20a UStG erbringen. Das BMF hat die Finanzverwaltung darauf hingewiesen, dass „*auch die Leistungen von Einzelkünstlern ... unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 20a UStG steuerfrei sein (können)*“ (BMF, Schreiben vom 31. Juli 2003, BStBl. I 2003, 424).

Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2a der 6. EG-Richtlinie sind die Mitgliedstaaten ermächtigt aber nicht verpflichtet, in ihren nationalen Umsatzsteuergesetzen kulturellen Dienstleistungen die überwiegend kulturellen Interessen dienen, die Umsatzsteuerfreiheit zu versagen. Deutschland hat von dieser Möglichkeit in § 4 Nr. 20a UStG bislang keinen Gebrauch gemacht. (Raue – Gutachten S. 123f)

Problem:

Einzelne Oberfinanzdirektionen haben ihren nachgeordneten Finanzämtern angewiesen, dass das Urteil nur auf Leistungen von darbietenden Künstlern anzuwenden sei. Nach Prüfung im „Raue-Gutachten“ ist es eine „rechtswidrige Finanzverwaltungspraxis, nicht-darbietenden Künstlern die Umsatzsteuerfreiheit zu versagen.“ Dies führe „bei den Theater/Orchesterbetrieben zu einer Verteuerung der Produktionskosten.“ (vgl. Raue-Gutachten S. 123)

Handlungsempfehlung:

Umsatzsteuerfreiheit für alle Einzelkünstler

Das EuGH Urteil zur Umsatzsteuerbefreiung von Einzelkünstlern sollte uneingeschränkt angewendet werden. Auch Leistungen von nicht-darbietenden Künstlern, wie Regisseure, Bühnenbildner etc. sind kulturelle Dienstleistungen und als solche im Sinne von § 4 Abs. 20a UStG von der der Umsatzsteuer befreit. Um etwaigen Missverständnissen in den Finanzämtern vorzubeugen, empfiehlt sich, dies durch ein Schreiben an das BMF klarzustellen. (vgl. Raue-Gutachten S. 124 und 134)

Bescheinigungsverfahren

Gegenwärtig sind die Leistungen der Einzelkünstler nur umsatzsteuerbefreit, wenn auf Antrag die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass die Einzelkünstler die „gleichen kulturellen Aufgaben wie Theater, Orchester etc. erfüllen“ (§ 4 Nr. 20a Satz 2 UStG). Für die Erteilung der Bescheinigung erheben die Landesbehörden jeweils eine Verwaltungsgebühr. (Raue-Gutachten S. 124)

Problem:

Hoher Verwaltungsaufwand, Verwaltungsgebühren werden von den Theatern/Orchestern aufgebracht. Die Honorare der Künstler sind teurer, d.h. die Produktionskosten der Theater/Orchester steigen.

Handlungsempfehlung:

Bescheinigungsverfahren gem. § 4 Nr. 20 a UStG

Entweder durch Erlass (Bundesfinanzministerium) oder Gesetzesänderung (Bundestag) ist klarzustellen, dass die Leistungen von Einzelkünstlern, die in den in § 4 Nr. 20 a UStG genannten Einrichtungen künstlerische Leistungen erbringen, per se umsatzsteuerfrei sind. Einer separaten Bescheinigung gem. § 4 Nr. 20 a UStG bedarf es bei Einzelkünstlern nicht. (vgl. Raue-Gutachten S. 124)

2.1.2 Vorsteuerabzug

Soweit den unter § 4 Nr. 20 a UStG verzeichneten Einrichtungen von anderen Unternehmern für Leistungen, die dem Bereich der umsatzsteuerbefreiten Leistungen dieser Einrichtungen zuzuordnen sind, Umsatzsteuern in Rechnung gestellt werden, können die Einrichtungen dieses Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer bei ihrem Finanzamt in Abzug bringen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG)

2.1.3 Kleinunternehmerregelung

Wenn ein Künstler ein Kleinunternehmer ist, muss er keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Ein Künstler ist ein Kleinunternehmer, wenn sein steuerpflichtiger Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. (§§ 14c, 19 UStG und Steuertipps für Künstler, S. 44f)

2.2 § 13 b UStG Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Bei im Ausland ansässigen Künstlern sind die Theater/Orchesterbetriebe aufgrund des seit dem 1. Januar 2002 geltenden § 13 b UStG Steuerschuldner und somit unmittelbar zur Zahlung der Umsatzsteuer verpflichtet sind.

2.3 Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Für die Leistungen von Künstlern und der untenstehenden kulturellen Einrichtungen ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7%.

UStG § 12 Abs. 2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Die Steuer ermäßigt sich auf sieben vom Hundert für die folgenden Umsätze:

(1) die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2) bezeichneten Gegenstände;

[...]

- (7) a) die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer,
b) die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführung – bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen – [...]
c) die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrecht ergeben,
d) die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze.

In Anlage 2) sind neben Bücher, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des graphischen Gewerbes auch Kunstgegenstände und zwar Gemälde und Zeichnungen, Collagen, Originalstiche, -schnitte, -steindrucke sowie Originalzeugnisse der Bildhauerkunst aufgeführt. (Vgl. Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG in K.-Drs. 15/273)

Außer den Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst sind auch die Darbietungen ausübender Künstler urheberrechtlich geschützt (§§ 74 ff UrhG, verwandte Schutzrechte). Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt die entgeltliche Einwilligung zur Verwertung der Darbietung beziehungsweise die Abtretung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte. (Steuertipps für Künstler, S. 44f und Abschnitt 168 UStR)

Theatervorführungen sind außer den Theateraufführungen im engeren Sinne auch die Vorführungen von pantomimischen Werken einschließlich Werken der Tanzkunst, Kleinkunst- und Variete-Theatervorführungen sowie Puppenspiel und Eisrevuen. Als Konzerte sind musikalische oder gesangliche Aufführungen anzusehen. Begünstigt

ist auch die Veranstaltung von Mischformen zwischen Theatervorführung und Konzert. (Antwort des BMF vom 26. Juli 2004 K.-Drs. 15/169)

Mit Urteil vom 23.10.2003 hat der EuGH entschieden, dass § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG in seiner aktuellen Fassung nicht mit der 6. EG-Richtlinie vereinbar ist (Anlage 3). Der Deutsche Bundestag hat am 28. Oktober 2004 das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften verabschiedet, mit der die Vorschrift neu gefasst werden soll. Die unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Bundesrates stehende Formulierung ändert § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG wie folgt: Die Eintrittsberechtigung für Theater, **Konzerte und Museen sowie den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen ausübender Künstler**. In der Beschlussempfehlung heißt es: Ferner soll der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofes zur Steuerermäßigung bei Solisten... Rechnung getragen werden. (vgl. K.-Drs, 15/273 und BT-Drs. 15/4050)

Vorsteuerabzug

Zur Vereinfachung können bestimmte Künstlergruppen abziehbare Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen berechnen, wenn der Umsatz im vergangenen Kalenderjahr 61.356 Euro nicht überstiegen hat.

UStG § 15 i.V.m. § 23 und Abschnitt A der Anlage zu UStDV §§ 69, 70 Abs. 1 Durchschnittssätze für die Berechnung sämtlicher Vorsteuerbeträge

I. Handwerk [...]

3. Beschlag-, Kunst und Reparaturschmiede: 7,5 v.H. des Umsatzes

Handwerksbetriebe, die Beschlag- und Kunstschmiedearbeiten einschließlich der Reparaturarbeiten ausführen.

[...]

20. Steinbildhauerei und Steinmetzerei: 8,4 v.H. des Umsatzes

Handwerksbetriebe, die Steinbildhauer- und Steinmetzerzeugnisse herstellen, darunter Grabsteine, Denkmäler und Skulpturen einschließlich der Reparaturarbeiten

[Steinbildhauer und Steinmetzer sind keine Künstler im Sinne der KSK!!]

[...]

IV. Freie Berufe

1. a) Bildhauer: 7,0 v.H. des Umsatzes
b.) Grafiker (nicht Gebrauchsgrafiker): 5,2 v.H. des Umsatzes
c.) Kunstmaler: 5,2 v.H. des Umsatzes
2. Selbständige Mitarbeiter bei Bühne, Film, Funk, Fernsehen und Schallplattenproduzenten:
3,6 v.H. des Umsatzes
Natürliche Personen, die auf den Gebieten der Bühne, des Films, des Hörfunks, des Fernsehens, der Schallplatten-, Bild- und Tonträgerproduktion selbständig Leistungen in Form von eigenen Darbietungen oder Beiträge zu Leistungen Dritter erbringen.
4. Journalisten: 4,8 v.H. des Umsatzes
Freiberuflich tätige Unternehmer, die in Wort und Bild überwiegend aktuelle politische, kulturelle und wirtschaftliche Ereignisse darstellen.
5. Schriftsteller: 2,6 v.H. des Umsatzes
Freiberuflich tätige Unternehmer, die geschriebene Werke mit überwiegend wissenschaftlichem, unterhaltendem oder künstlerischem Inhalt schaffen

3. Sonstige steuerliche Vorschriften

EStR H 134b Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei - bei einem Künstler → BFH vom 6.3. 2003 (BStBl. II S. 602)

Kurzkomentar:

Langjährige Verluste aus selbständiger Arbeit lassen bei einem Künstler, der als solcher sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig ist und aus seiner künstlerischen Tätigkeit insgesamt positive Einkünfte erzielt, noch nicht auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht und damit auf eine steuerlich irrelevante Liebhaberei schließen.

EStR H 136 Gewinnerzielungsabsicht

Bei der in die Zukunft gerichteten und langfristigen Beurteilung, ob ein betrieblicher Totalgewinn erstrebt wird, ist zu berücksichtigen, dass sich z.B. bei Künstlern und Schriftstellern positive Einkünfte vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen lassen.

4. Mögliche steuerrechtliche Änderungen für Künstlerinnen und Künstler

Die Bundesregierung wird voraussichtlich im August 2004 einen Gesetzesentwurf vorlegen, in dem die Gewerbesteuer in eine „Kommunalwirtschaftssteuer“ umgewandelt werden soll, die dann auch alle freiberuflich arbeitenden Künstlerinnen und Künstler betreffen werde. Künstlerinnen und Künstler würden dann steuerrechtlich einem gewerblichem Unternehmen gleichgesetzt werden. Ihr Steueraufwand würde sich erhöhen.
Überprüfung ob dies geschehen ist!

5. Quellenverzeichnis:

- Einkommenssteuerrecht (EStG, EStDV, EStR)
- Umsatzsteuerrecht (UStG, UStDV, UStR, Sechste EG-Richtlinie)
- Antworten des BMF (K.-Drs. 15/168, 15/169, 15/170, 15/273)
- Strukturgutachten Theater und Orchester von Peter Raue, Gernod Meinl, Jan Hegemann (K.-Drs. 15/285)
- BT-Drs. 15/4050 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz EURLUmsG)
- Dokumentation des Wissenschaftlichen Diensts „Rechtliche Rahmenbedingungen der Kultur in Deutschland“
- Antwort der Bundesregierung „Wirtschaftliche und Soziale Entwicklung der künstlerischen Berufe und des Kunstbetriebes in Deutschland“ (BT-Drs. 15/2275)
- Steuerpolitische Vorschläge des Deutschen Kulturrats vom 12. Dezember 2001
- Steuertipps für Künstler, Bayrisches Staatsministerium der Finanzen, Juli 2004
- Urteil des Bundesfinanzhofes zur Gewinnerzielungsabsicht und Liebhaberei bei künstlerischer Tätigkeit vom 6. März 2003 (Aktenzeichen XI R 46/01)
- Bundessteuerblätter zur steuerlichen Behandlung ausländischer Kulturvereinigungen vom 20. Juli 1983 (BStBl I S. 382) und vom 30. Mai 1995 (BStBl. I S. 336)
- Merkblatt des Bundesamt für Finanzen zur Vergütung von ausländischen Künstler und Sportler (St II 4 – S 1300 – 17/02)

- Gesamtdarstellung der Rechtslage vor der Neuregelung zur Besteuerung ausländischer Künstler und Künstlerinnen ab 1.1.2002
- Darstellung nach der Neuregelung zur Besteuerung ausländischer Künstlerinnen und Künstler ab 1.1.2002
- Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei beschränkt einkommenspflichtigen Künstlern (BMF – Schreiben vom 31. Juli 2002 – IV C 5 – S 2369 – 5/02 -)
- „Künstler sind keine Unternehmen“, Pressemitteilung vom Deutschen Kulturrat (17.07.2003)
- Hansjörg Stolz, Die Kunst im Steuerrecht, Stuttgart 1999.
- Jens Michow, Immer noch Probleme mit der „Ausländersteuer“. In: politik und kultur 02/2003