

Künstlerbesteuerung

Wer ist selbstständig künstlerisch tätig?

von RAin Kornelia Reinke und RA Matthias Pruns, beide Bonn*

Was ist Kunst? - Wer ist Künstler? Was hat das alles mit dem Steuerrecht zu tun? Sehr viel! Für den Künstler ist es nicht unerheblich, ob er von seinem Finanzamt als selbstständiger, freiberuflicher Künstler angesehen wird oder nicht, denn nur dann kommt er in den Genuss der Buchführungserleichterung sowie der Befreiung von der Gewerbesteuer (Wacker in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 09, § 18 Rn. 1 ff.). Der Beitrag wirft daher einen Blick auf die Kennzeichnungsversuche der künstlerischen Tätigkeit der Rechtsprechung anhand typischer Fälle zu § 18 Abs. 1 EStG. Im Anschluss wird auf den Katalog der steuerfreien Einnahmen des Künstlers nach § 3 EStG eingegangen.

1. Der Kunstbegriff

Häufig landen Streitigkeiten über die Frage, wer eine selbstständige künstlerische Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts ausübt, zwischen dem (vermeintlichen) Künstler und der Finanzverwaltung vor den Finanzgerichten. Diese haben dann z.B. darüber zu entscheiden, ob Sprecher oder Schauspieler von Werbespots im Rundfunk Künstler sind oder sie müssen sich mit solch kurios anmutenden Fragestellungen wie der nach der Künstlereigenschaft eines in historischem Kostüm auftretenden Nachtwächters beschäftigen (vgl. PFB 10, 2).

Grundsätzlich ist festzuhalten: Der Begriff „Kunst“ lässt sich nicht allgemeinverbindlich definieren. In jeder Epoche gibt es, von den jeweiligen historischen und gesellschaftlichen Bedingungen abhängige, eigene Maßstäbe. Man denke nur an die „Fettecke“ oder die „Badewanne“ von Josef Beuys oder das Unverständnis und den Spott den die ersten Ausstellungen impressionistischer Malerei im 19. Jahrhundert bei Kritik und Publikum auslösten. Gleichwohl wird der Begriff der Kunst oder der künstlerischen Tätigkeit vom Gesetzgeber verwendet. Gerichte müssen also Wertungen anstellen und bei der Anwendung der Gesetze darüber entscheiden, ob sie es mit Kunst zu tun haben oder nicht ohne dabei in „staatliches Kunstrichtertum“ zu verfallen, wie immer wieder formuliert wird.

Darüber hinaus gibt es keinen allgemeinen Kunstbegriff im Steuerrecht (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 09, § 18 Rn. 66), was die Arbeit der Finanzgerichte zusätzlich erschwert. Im Zweifel müssen sich deshalb sogar Sachverständige mit der Frage auseinandersetzen, wann ein Steuerpflichtiger eine künstlerische Tätigkeit ausübt. Die Rechtsprechung versucht zwar immer wieder, das Wesen künstlerischer Tätigkeit zu umschreiben, doch können solche Kennzeichnungen wohl schon wegen der Natur der Sache nicht über allgemeine Beschreibungen hinausgehen. Es verwundert deshalb nicht, dass sich eine von Einzelfallentscheidungen geprägte Judikatur entwickelt hat.

Keine allgemein verbindliche Definition des Kunstbegriffes

Kein allgemeiner Kunstbegriff im Steuerrecht

* Die Autorin ist Partnerin der Beratungssozietät SP&P Schiffer & Partner in Bonn (www.schiffer.de). Der Autor ist Rechtsanwalt in Bonn.

1.1 Das Bundesverfassungsgericht

So hatte sich das Bundesverfassungsgericht im Jahre 1971 in seinem viel zitierten „Mephisto-Beschluss“ (BVerfG 24.2.71, BVerfGE 30, 173, NJW 71, 1645) zum Kunstbegriff des Art. 5 Abs. 3 GG zu äußern. Im Ergebnis sahen die Richter die Kunst als einen Lebensbereich an, der durch die vom Wesen der Kunst geprägten, ihr allein eigenen Strukturmerkmale bestimmt ist. Und weiter heißt es: „Das Wesentliche der künstlerischen Betätigung ist die freie schöpferische Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen, Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden.“ (BVerfGE 30, 173, 188 f.; so jüngst auch BVerfGE 119, 1, 20 f. – Roman Esra).

Mephisto-Beschluss

1.2 Die Finanzgerichte

Die Finanzgerichte haben im Steuerrecht ebenfalls keinen allgemeinen verbindlichen Kunstbegriff „zur Hand“ (Wacker, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 09, § 18 Rn. 66). Der BFH geht seit dem Jahre 1991 vielmehr dann von einer künstlerischen Tätigkeit aus, wenn die Arbeiten des Steuerpflichtigen nach ihrem Gesamtbild eigenschöpferisch sind und über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine bestimmte künstlerische Gestaltungshöhe erreichen (BFH 11.7.91, IV R 33/90, DStR 91, 1588).

Im Vergleich dieser Umschreibung der künstlerischen Tätigkeit mit dem Kunstbegriff des Bundesverfassungsgerichts zeigt das Merkmal der „über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus[gehenden ...] Gestaltungshöhe“, dass es die Finanzgerichte in der Regel mit der Frage zu tun haben, ob es sich bei der jeweils zu beurteilenden Tätigkeit schon um Kunst handelt, was in den genannten Fällen des Bundesverfassungsgerichts dagegen meist unstreitig war und wo es eher um die Frage ging, was Kunst darf. Zu beschäftigen haben sich die Finanzgerichte nämlich meistens mit der Abgrenzung der Kunst von der gewerblichen Tätigkeit.

Über die Beherrschung der Technik hinausgehende Gestaltungshöhe

2. Abgrenzung: (Freiberuflich) künstlerisch oder gewerblich?

Im Gegensatz zur so beschriebenen künstlerischen und damit freiberuflichen Tätigkeit wird die gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 EStG anhand des Begriffes „Gewerbebetrieb“ definiert als eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Bei näherer Betrachtung der Umschreibung des Kunstbegriffs durch den BFH wird schnell klar, dass es bei der Feststellung des Vorliegens eines „eigenschöpferischen Gesamtbildes“, das eine „gewisse Gestaltungshöhe“ erreicht, im konkreten Fall sehr auf die Umstände des jeweiligen Sachverhalts ankommt. Dabei trägt der Künstler die Feststellungslast für das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Er muss notfalls mit Hilfe eines Sachverständigengutachtens beweisen, dass seine Tätigkeit künstlerisch ist (BFH 30.3.94, I R 54/93, BStBl II 94, 865). Der

Der Künstler trägt die Feststellungslast

Steuerpflichtige kann sich bei bestimmten Oberfinanzdirektionen (z.B. in Thüringen) neben einem Sachverständigen auch an eine unabhängige Gutachterkommission wenden (OFD Erfurt 9.4.99, S 2246 A – 01 – St 325, DStR 99, 1989). Die Finanzgerichte sind an die Entscheidungen der Kommissionen jedoch nicht gebunden. Die Gerichte können daneben auch andere Sachverständige hören.

Um die Ungewissheiten der Wertung im Einzelfall zumindest teilweise aufzuwiegen, hat die Rechtsprechung für die Abgrenzung der künstlerischen von der gewerblichen Tätigkeit den Begriff der Kunst zunächst aufgeteilt in freie Kunst auf der einen Seite und Kunstgewerbe und Kunsthandwerk auf der anderen (BFH 14.8.80, IV R 9/77, BStBl II 81, 21).

2.1 Freie Kunst

Freie Kunst, wie z.B. bei Kunstmalern, Musikern oder Komponisten, zeichnet sich dadurch aus, dass sie keinen Gebrauchszweck hat. Die im Rahmen der freien Kunst ausgeübte Tätigkeit, die ausschließlich auf die Hervorbringung einer ästhetischen Wirkung gerichtet ist, ist auch nach allgemeiner Verkehrsauffassung als künstlerische Tätigkeit zu werten (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 09, § 18, Rn. 66). Ein Begutachtungsverfahren wird in diesem Bereich in der Regel nicht notwendig sein.

Freie Kunst hat keinen Gebrauchszweck

Beispiel

Im Fall einer Kunstmalerin, die ihre selbst gemalten Bilder verkaufte, sprach sich der BFH sogar gegen die Bewertung eines Sachverständigen aus: Eine Gutachterkommission einer staatlichen Kunstakademie hatte die künstlerische Tätigkeit der Malerin mit der Begründung abgelehnt, die Bilder seien „künstlerisch ohne Belang“. Das Gericht folgte dem nicht. Vielmehr entschied es, dass die Einkünfte der Malerin aus dem Verkauf ihrer Bilder Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG seien, weil die Bilder mit unterschiedlichen Motiven, ohne Schablonen und ohne Mithilfe fremder Arbeitskräfte gemalt worden waren und somit den in Kunsthandlungen angebotenen Bildern vergleichbar seien (BFH 14.8.80, IV R 9/77, BStBl II 81, 21).

Auch lediglich reproduzierende Tätigkeiten fallen unter die zweckfreie Kunst, so z.B. Darbietungen eines Tanz- oder Unterhaltungsorchesters, vorausgesetzt sie erreichen einen bestimmten Qualitätsstandard. Dabei kommt es in erster Linie auf die bei den Darbietungen sich erweisenden Fähigkeiten der Orchestermitglieder als Musikinterpreten an (BFH 19.8.82, IV R 64/79, BStBl II 83, 7).

Tanzmusik-, Unterhaltungsorchester

2.2 Kunstgewerbe, Kunsthandwerk

Kunstgewerbe und Kunsthandwerk zeichnen sich im Vergleich zur freien Kunst dadurch aus, dass sie zweckgebundene Gebrauchskunst mit praktischem Nützlichkeitswert sind (BFH 29.7.81, I R 183/79, BStBl II 82, 22). Die Gebrauchskunst ist ein Grenzbereich zwischen Kunst und Gewerbe. Nach der ständigen Rechtsprechung führt das nicht automatisch dazu, dass die Gebrauchskunst generell die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit

Gebrauchskunst

ausschließt (erstmalig BFH 14.12.76, VIII R 76/75, BStBl II 77, 474). Vielmehr bedarf es auch bei der zweckgebundenen Gebrauchskunst der Prüfung des Einzelfalls dahin, ob eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt. Fruchtbar macht der BFH auch hier die Kennzeichnung der künstlerischen Tätigkeit als nach ihrem Gesamtbild eigenschöpferische, die eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht. Zusätzlich betont der BFH, dass sich in ihr eine besondere Gestaltungskraft widerspiegeln müsse (BFH 29.7.81, I R 183/79, BStBl II 82, 22).

Gerade wegen der Nähe zum Gewerbe kommt es in diesem Bereich in der Regel häufiger zum Einsatz von Sachverständigen, doch gilt auch hier, dass der Richter frei in der Würdigung des Ergebnisses des Gutachters ist.

Drei Beispiele

So entschied der BFH (11.7.91, IV R 15/90, BStBl II 91, 888) im Falle eines Holzschnitzers, dass dieser nicht bereits deshalb als Künstler im steuerlichen Sinne anzusehen sei, weil einer der beiden hinzugezogenen Sachverständigen die Arbeit des Holzschnitzers als künstlerisch bewertet habe. Liegen mehrere Gutachten vor, so der BFH, muss zumindest eines von ihnen dem Gericht zu einer eigenen Überzeugung verhelfen. Ist das nicht der Fall, ist die Klage wegen der Feststellungslast des Steuerpflichtigen abzuweisen.

Holzschnitzer

In einem weiteren Fall (BFH 29.7.81, I R 183/79, BStBl II 82, 22) hatte der BFH zu prüfen, ob die Tätigkeit eines Trauerredners eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 darstellt. Der Kläger war Schriftsteller und Redakteur, bestritt jedoch einen großen Teil seines Lebensunterhalts mit dem Verfassen von Trauerreden. Das Gericht stellte zunächst fest, dass Reden einen Gebrauchszweck haben und somit zumindest nicht als freie Kunst angesehen werden können. Der Gebrauchszweck von Reden stehe jedoch grundsätzlich ihrem künstlerischen Charakter nicht entgegen. Auch im Falle eines berufsmäßigen Redners komme es jedoch darauf an, ob die Gesamttätigkeit im Wesentlichen eigenschöpferisch ist und eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht. Für die Anerkennung der Künstler-eigenschaft sei es unerheblich, dass der Trauerredner nur bei Trauerfeiern auftritt. Es fehle aber an einer eigenschöpferischen Tätigkeit, wenn der Redner mit Redeschablonen arbeite und die gleiche Trauerrede lediglich auf den Einzelfall abstimmt. So war es in dem vom BFH zu entscheidenden Fall: Die Tätigkeit des Trauerredners wurde als gewerbliche eingestuft, weil er Redeschablonen für eine Vielzahl von Trauerreden verwendete.

Trauerredner

Immer wieder Gegenstand des Streites vor den Finanzgerichten ist auch die Frage nach der Bewertung der Tätigkeit eines Restaurators als künstlerische. Hierzu hat der BFH (4.11.04, IV R 63/02, BStBl II 05, 362) entschieden, dass die Tätigkeit eines Restaurators dann künstlerisch i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, wenn sie ein Kunstwerk betrifft, dessen Beschädigung ein solches Ausmaß aufweist, dass seine Wiederherstellung eine eigenschöpferische Leistung des Restaurators erfordert.

Restaurator

2.3 Werbetätigkeit von Schauspielern und Rundfunksprechern

In beiden Urteilen (BFH 11.7.91, V R 33/90, BStBl II 92, 353; FG Rheinland-Pfalz 2.4.08, 3 K 2240/04) ging es um die Frage, ob die ausgeübte Tätigkeit, nämlich das Sprechen von Werbetexten durch einen Schauspieler sowie durch einen Rundfunksprecher, eine künstlerische und damit freiberufliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Die von Schauspielern oder Rundfunksprechern ausgeführte Tätigkeit für die Zwecke der Werbung wird vom BFH nicht bewertet. Vielmehr kann die Tätigkeit für Zwecke der Werbung sowohl künstlerischer als auch gewerblicher Natur sein.

**Sowohl
freiberuflich als
auch gewerblich**

Der BFH hat in vielen seiner früheren Urteile zu Werbetätigkeiten ausgeführt, dass eine künstlerisch gestaltete Leistung allein dadurch, dass sie einen gewerblichen Zweck, also z. B. dem Zweck der Werbung dient, nicht automatisch die Eigenschaft einer künstlerischen Leistung verliert (so schon BFH 20.2.58, IV 560/56, BStBl III 58,182). Entscheidend sei, ob der Steuerpflichtige sich an Weisungen seines Auftraggebers zu halten hat und ihm aufgrund dieser Weisungsgebundenheit kein oder kein genügender Spielraum für eigenschöpferische Leistung bleibt (BFH, a.a.O.).

Anhand dieser Grundsätze hat der BFH (11.7.91, IV R 33/90, BStBl II 92, 353) einen Spielraum für eigenschöpferische Leistung für die Tätigkeit eines Schauspielers oder eines Journalisten als Sprecher von Werbetexten verneint. Im Hinblick auf das Sprechen von Werbetexten, so der BFH, steht nicht die schauspielerische Leistung im Vordergrund, sondern der sachliche Inhalt des Werbetextes. Eine Ausnahme sieht der BFH jedoch für den Fall, dass der Schauspieler als Sprecher von Werbetexten eine Rolle verkörpert, die mit einer typischen schauspielerischen oder sonstiger künstlerischen Tätigkeit verbunden ist.

**Sprechen
von Werbetexten**

Ist die Tätigkeit jedoch lediglich darauf beschränkt den Gegenstand der Werbung anzupreisen, fehlt es regelmäßig an einer eigenen schöpferischen Leistung. Das zeigt sich nach Ansicht des BFH auch darin, dass nicht nur Schauspieler, sondern auch andere Prominente, Sportler und sogar Laien Werbetexte sprechen.

3. Der Künstler und die steuerliche Liebhaberei

Der freiberufliche Künstler lebt, nicht selten auch über Jahre hinweg, mit Verlusten aus seiner künstlerischen Tätigkeit. In diesem Zusammenhang gibt es regelmäßig Streit zwischen dem Künstler und der Finanzverwaltung, ob die Tätigkeit als steuerlich nicht relevante Liebhaberei eingestuft wird, mit der Folge, dass Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht steuerlich anerkannt werden.

Die von der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Abgrenzungskriterien (BFH 25.6.84, GrS 4/82, BStBl II 84, 751) gelten grundsätzlich auch für Künstler. Aus der Natur der künstlerischen Tätigkeit ergeben sich jedoch Besonderheiten, die der BFH in einem Urteil aus dem Jahre 2003 darstellt (BFH 6.3.03, XI R 46/01, BStBl II 03, 602).

Der BFH kommt in seinem Urteil zu dem Schluss, dass langjährige Verluste aus selbstständiger Arbeit bei einem bildenden Künstler der sowohl selbstständig als auch nichtselbstständig tätig ist und aus seiner künstlerischen Tätigkeit insgesamt positive Einkünfte erzielt, noch nicht auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht schließen lassen. Verluste können, so der BFH, ebenso Ausdruck eines kritischen, zurückhaltenden Kunstmarktes sein, wie bekannte Beispiele aus der Kunstgeschichte belegen.

Der BFH hat in seinem Urteil folgende Kriterien entwickelt, die in eine Gesamtwürdigung bei der Frage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt einzubeziehen sind:

- Art der künstlerischen Berufsausbildung und Ausbildungsabschluss;
- Künstlerische Tätigkeit als alleinige Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen, ggf. seiner Familie;
- Berufstypische professionelle Vermarktung (z.B. Teilnahme an Ausstellungen);
- Besondere betriebliche Einrichtungen (z.B. Atelier);
- Erwähnung in einschlägiger Literatur;
- Erzielung gelegentlicher Überschüsse;
- Schaffung von Werken, die für erwerbswirtschaftliche Verwertung bestimmt sind und daher bei entsprechender Marktnachfrage verkauft werden können.

Kriterien des BFH gerade bei nebenberuflicher künstlerischer Tätigkeit bedeutsam

Bei einer hauptberuflichen künstlerischen Tätigkeit ist in der Regel nur in Ausnahmefällen eine steuerlich nicht relevante Liebhaberei anzunehmen (zur nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit siehe auch FG München 9.10.09, 7 K 1731/07, PFB 01, 3).

4. Steuerfreie Einnahmen des freiberuflichen Künstlers

Folgende Steuervergünstigungen sind insbesondere aufzuführen:

- 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 (§ 3 Nr. 43 EStG).
- Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das Gleiche gilt für Stipendien, die zu den bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gegeben werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

Bezüge aus öffentlichen Mitteln

Stipendien

- die Stipendien einen für die Erfüllung 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;
- der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist (§ 3 Nr. 44 EStG).
- Die Beiträge, die die Künstlersozialkasse zugunsten des nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz Versicherten aus dem Aufkommen von Künstlersozialabgabe und Bundeszuschuss an einen Träger der Sozialversicherung oder an den Versicherten zahlt (§ 3 Nr. 57 EStG).

Beiträge der Künstlersozialversicherung

5. Fazit und Ausblick: Der Webdesigner als Künstler

Trotz aller Systematisierungsversuche ist die Frage der Einordnung als künstlerische Tätigkeit durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte mit erheblichen Unsicherheiten verbunden, was eine Prognose der jeweiligen Entscheidung sehr schwierig macht. Das zeigt sich in jüngerer Zeit insbesondere im Zusammenhang mit den neuen Medien. Ein typischer Fall ist dabei der Streit um die Einordnung von Webdesignern.

Beispiel

Das FG Münster (19.6.09, 8 K 4272/06 G) hat die Tätigkeit einer GbR mit dem Gesellschaftszweck „Gemeinschaftliche Abwicklung von Gestaltungs- und Produktionsaufträgen aus den Bereichen Webdesign und Content-Management für Internetpräsenzen“ zwar als künstlerisch eingestuft. Aus diesem Urteil nun aber abzuleiten, dass jeder, der sich selbst Webdesigner nennt, künstlerisch tätig wird, wäre kurzsichtig. Das FG Münster hat in seinen Urteilsgründen in vorbildlicher Weise die oben dargestellten Grundsätze der Rechtsprechung – ausgehend vom Bundesverfassungsgericht bis zu den Finanzgerichten – detailliert abgearbeitet und anhand ihrer den Fall eingehend gewürdigt. Entscheidend ist für das Gericht u.a. gewesen, dass die Vorgaben der Auftraggeber für die zu gestaltenden Webseiten nur allgemeiner Natur waren und auf dieser Basis die jeweilige Internetpräsenz neu bzw. erstmals erstellt wurde, dafür künstlerische Konzepte entwickelt werden mussten und so der Schwerpunkt im Layout und der entsprechenden Gestaltung lag.

Webdesign und Content-Management für Internetpräsenzen

Hier zeigt sich insbesondere, dass die genaue Schilderung der Arbeitsprozesse den Richtern einen Eindruck von der notwendigen kreativen Leistung gegeben hat. Hilfreich kann es für den Berater also sein, wenn er sich eingehend mit der Tätigkeit seines Mandanten auseinandersetzt und so ein Gespür für die kreativen Prozesse entwickelt, die dessen Arbeit prägen. Dann ist er auch in der Lage einzuschätzen, ob sein Mandant Aussichten darauf hat, als Künstler i.S. des EStG eingeschätzt zu werden, um dann den Sachverhalt der Finanzverwaltung entsprechend darzustellen.