

# Betriebs Berater

35 | 2019

Recht ... Digitalisierung ... Quick Fixes ... Enforcement ... Brückenteilzeit ... Wirtschaft ...

26.8.2019 | 74. Jg.  
Seiten 1985–2048

## DIE ERSTE SEITE

**Dr. Anette Gärtner**, LL.M., RAin/FAin für Gewerblichen Rechtsschutz, und  
**Luise Antonie Oppermann**

Viel Licht und etwas Schatten – wann besteht ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse?

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Dr. Oliver Lücke**, RA/FAArbR

Der Einsatz von KI in der und durch die Unternehmensleitung –  
„Lieutenant Commander Data“ on bord oder natural intelligence still needed? | 1986

## STEUERRECHT

**Prof. Dr. Heinz Kußmaul**, **Prof. Dr. René Schäfer**, StB/FBIntStR, und  
**Philipp Engel**, M.Sc.

Besonderheiten der einkommensteuerlichen Einordnung und Behandlung  
inländischer Künstler | 2007

**Prof. Dr. W. Christian Lohse**, VRiFG i. R.

Babylonische Umsetzung der Quick Fixes im Regierungsentwurf zum  
Jahressteuergesetz 2019 | 2013

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Martin Schmidt**

Fehlerbegriff im Enforcement | 2027

## ARBEITSRECHT

**Dr. Isabel Jost**, RAin

Am Geburtstag immer frei? – Grenzen und Geltendmachung von  
Brückenteilzeitansprüchen | 2036

Prof. Dr. Heinz Kußmaul, Prof. Dr. René Schäfer, StB/FBIntStR, und Philipp Engel, M.Sc.

# Besonderheiten der einkommensteuerlichen Einordnung und Behandlung inländischer Künstler

Die steuerliche Beratung von Künstlern ist eine Kunst für sich. Zudem ist bei der in Rede stehenden Berufsgattung eine Reihe von Besonderheiten bezüglich der einkommensteuerlichen Einordnung und Behandlung zu beachten. Der vorliegende Beitrag bereitet diese Besonderheiten systematisch auf und weist auf längst gebotene Handlungsbedarfe – seitens der Finanzverwaltung – hin.

## I. Hintergrund

Künstler stellen – auch steuerrechtlich – eine Besonderheit dar. Durch ihr Schaffen können sie vor allem Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, respektive freiberuflicher Tätigkeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielen,<sup>1</sup> wobei die Übergänge fließend sind. Dementsprechend bereitet die Prüfung, unter welche Einkunftsart sich die Einkünfte von Künstlern subsumieren lassen, besondere Schwierigkeiten. Darüber hinaus zweifelt die Finanzverwaltung im Rahmen der Ermittlung der Einkunftsart die Gewinnerzielungsabsicht von Künstlern – oftmals zu Unrecht – an.<sup>2</sup> Hiervon ausgehend beschreibt der vorliegende Beitrag zunächst, wie die einzelnen Einkunftsarten bei Künstlern voneinander abgegrenzt werden, und geht zudem darauf ein, wie die Unterscheidung zwischen einem Handeln mit Gewinnerzielungsabsicht und einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei – nach der einschlägigen Rechtsprechung und speziell bei Künstlern – zu erfolgen hat.

Auch der (Steuer-)Gesetzgeber sieht in Künstlern einen Personenkreis, der eine besondere Behandlung verdient. Die in Rede stehende Berufsgattung wird daher steuerlich privilegiert.<sup>3</sup> Die einschlägigen Normen des EStG skizzieren der Beitrag im Überblick.<sup>4</sup>

Anschließend wird auf eine Besonderheit bei der Lohnsteuererhebung von nichtselbstständig tätigen Künstlern eingegangen. Aufgrund von häufig nur kurzzeitigen Engagements besteht bei diesen Künstlern die Gefahr, vergleichsweise stark mit Lohnsteuer belastet zu werden.<sup>5</sup> Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, wurden durch die Finanzverwaltung spezielle Maßnahmen ergriffen.<sup>6</sup> Diese werden aufgearbeitet und die Formulierungen bzw. Beispiele der diesbezüglichen Verwaltungsanweisung werden auf den aktuellen (Rechts-)Stand gebracht. Der Beitrag schließt mit einem Appell an die Finanzverwaltung.

## II. Abgrenzung der Einkunftsarten bei Künstlern

### 1. Selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit

Künstler können ihre Tätigkeit sowohl selbstständig als auch nichtselbstständig – im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses – ausüben.<sup>7</sup> Arbeitnehmer ist gem. § 1 Abs. 1 S. 1 LStDV, wer in öffentlichem oder

privatem Dienst angestellt oder beschäftigt ist und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn (§ 2 LStDV) bezieht. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 1 Abs. 2 S. 1 LStDV). Dies ist nach § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Durch § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV werden die Merkmale „Eingliederung in einen geschäftlichen Organismus“ und „Weisungsgebundenheit“ zu wesentlichen Merkmalen, die für die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen, normiert.<sup>8</sup> Problematisch bei Künstlern ist, dass gerade diese Merkmale häufig nur schwach ausgeprägt sind oder zur Gänze fehlen, sodass die Abgrenzung zwischen einer selbstständigen und einer nichtselbstständigen Tätigkeit oftmals Schwierigkeiten bereitet.<sup>9</sup> Zur Bewältigung der Abgrenzungsschwierigkeiten hat die Finanzverwaltung im sog. Künstlererlass<sup>10</sup> allgemeine Grundsätze aufgestellt,<sup>11</sup> die sich wie folgt zusammenfassen lassen:<sup>12</sup>

Werden Künstler für ein Theaterunternehmen tätig, wird durch die Finanzverwaltung grundlegend zwischen spielzeitverpflichteten Künstlern und gastspielverpflichteten Künstlern, die i. d. R. nur für eine bestimmte Anzahl von Aufführungen engagiert werden, unterschieden.<sup>13</sup> Spielzeitverpflichtete Künstler sollen – aufgrund ihrer Eingliederung in den Theaterbetrieb – stets nichtselbstständig tätig sein.<sup>14</sup> Bei gastspielverpflichteten Künstlern, die für ein Theaterunternehmen tätig werden, differenziert die Finanzverwaltung hingegen anhand des Ausmaßes der

1 Vgl. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat (BayStMFH), Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 103; Heß, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 1, 5; Mody, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 35; Schauhoff/Cordewener/Schlöter, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, 2008, S. 6.

2 Vgl. bereits Mennacher, NJW 1985, 1608.

3 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, S. 3; Schack, Kunst und Recht, 3. Aufl. 2017, Rn. 76 f.

4 Vgl. zu den Normen des UStG, die auf eine Förderung von Künstlern abzielen, bspw. Hättich/Renz, IStR 2010, 13, 15 f.

5 Vgl. u. a. Pelkmann, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2.

6 Vgl. u. a. Knauff/Schaar, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 26.

7 Vgl. Heß, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 5.

8 Vgl. dort auch wörtlich BFH, 22.7.2008 – VI R 51/05, BStBl. II 2008, 981, 982.

9 Vgl. Gericich, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Juni 2017, § 19 EStG, Rn. 96; Pfeifer, Die deutsche Besteuerung ausländischer Tonkünstler und Künstlergesellschaften, 2014, S. 55.

10 BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638.

11 Vgl. Gericich, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Juni 2017, § 19 EStG, Rn. 96; Mody, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 41.

12 Vgl. zu Einzelheiten jeweils BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.1–1.4.

13 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.1.1, 1.1.2; Pelkmann, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. I.1.

14 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.1.1 und zustimmend Unverdorben, in: Münchener Anwaltshandbuch Urheber- und Medienrecht, 2. Aufl. 2017, § 33, Rn. 35.

Eingliederung in den Theaterbetrieb.<sup>15</sup> Demnach sollen insbesondere gastspielverpflichtete Regisseure, Choreographen, Bühnen- und Kostümbildner selbstständig tätig sein, wohingegen unter anderem bei gastspielverpflichteten Schauspielern, Sängern und Tänzern eine Eingliederung in den Theaterbetrieb und damit eine nichtselbstständige Tätigkeit vor allem dann gegeben sein soll, wenn eine Verpflichtung zur Teilnahme an Proben besteht.<sup>16</sup> Demgegenüber werden gastspielverpflichtete Künstler, die für ein Kulturorchester tätig werden (z. B. Dirigenten), durch die Finanzverwaltung stets als selbstständig tätig erachtet.<sup>17</sup>

Künstler, die neben dem Stammpersonal bei Hörfunk und Fernsehen engagiert und dort regelmäßig als freie Mitarbeiter bezeichnet werden, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nichtselbstständig tätig, allerdings werden hierbei für bestimmte Künstler (z. B. Bühnenbildner), die nur für einzelne Produktionen engagiert werden, in einem sog. Negativkatalog Ausnahmen gemacht.<sup>18</sup>

Speziell für die Filmbranche wird festgehalten, dass insbesondere Komponisten auf Grund der allgemein fehlenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus regelmäßig selbstständig tätig sind, wohingegen die Tätigkeit von Schauspielern, Regisseuren und anderen Mitarbeitern als „im allgemeinen nichtselbstständig“ erachtet wird.<sup>19</sup>

Problematisch ist, dass der Künstlererlass nicht sämtliche Formen künstlerischer Betätigung erfasst.<sup>20</sup> Zudem gilt die typisierende Kategorisierung nach dem Künstlererlass auch nach Auffassung der Finanzverwaltung selbst nur „im allgemeinen“<sup>21</sup>, sodass im Einzelfall die vom BFH<sup>22</sup> in ständiger Rechtsprechung geforderte Beurteilung „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“ notwendig ist, welche die „für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale“ gegeneinander abwägt.<sup>23</sup> Hierbei kann unter anderem auch darauf abgestellt werden, ob der Künstler feste Bezüge (auch im Krankheitsfall) erhält, geregelte Arbeitszeiten hat und/oder ob er nur seine Arbeitskraft, nicht hingegen einen Arbeitserfolg schuldet.<sup>24</sup>

## 2. Freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit

Ist nach den zuvor dargestellten Grundsätzen eine nichtselbstständige Tätigkeit des jeweiligen Künstlers abzulehnen, bleibt zu prüfen, ob und insbesondere welche Art einer selbstständigen Tätigkeit gegeben ist.

Eine i. S. d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG selbstständige Tätigkeit liegt dann vor, wenn auf eigene Gefahr und Rechnung gehandelt und dabei selbst Unternehmerinitiative entfaltet sowie unternehmerisches Risiko getragen wird.<sup>25</sup> Betätigen sich Künstler in diesem Sinne selbstständig, können sie Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, respektive freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) erzielen.<sup>26</sup> Wird die Tätigkeit zudem nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG unternommen, können weiterhin beide Einkunftsarten gegeben sein.<sup>27, 28</sup> Zur Abgrenzung der Einkunftsarten normiert § 15 Abs. 2 S. 1 letzter Hs. EStG als weitere Tatbestandsvoraussetzung zur Annahme eines Gewerbebetriebs jedoch, dass es sich bei der Tätigkeit unter anderem und insbesondere nicht um eine freiberufliche Tätigkeit handeln darf.<sup>29</sup> Letztere erfordert, dass die persönliche, durch Einsatz des eigenen Wissens und Könnens geprägte und eher geistige Ausübung der Tätigkeit im Vordergrund steht.<sup>30</sup> Zudem muss sich die Tätigkeit stets einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG enumerativ aufgeführten Tätigkeiten oder Katalogberufe zuordnen lassen bzw. einem der Katalogberufe ähnlich sein.<sup>31</sup> Zu den aufgeführten Tätigkeiten ge-

hört die selbstständig ausgeübte künstlerische Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).<sup>32</sup>

Damit eine künstlerische Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG vorliegt, fordert der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass durch den Steuerpflichtigen eine „eigenschöpferische Leistung“ vollbracht wird, die eine „gewisse Gestaltungshöhe“ erreicht.<sup>33</sup> Zur Feststellung, ob eine Tätigkeit als künstlerisch i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu werten ist, differenziert der BFH danach, ob es sich um (zweck)freie Kunst und damit um solche Kunst handelt, die allein auf das Hervorbringen einer ästhetischen Wirkung zielt, wobei dieser Kategorie bspw. die Tätigkeiten von Malern und Musikern zugeordnet werden, oder ob es sich um Kunsthandwerk bzw. Kunstgewerbe (sog. Gebrauchskunst) und damit um eine Form von Kunst handelt, die demgegenüber einen praktischen Gebrauchszweck aufweist, wozu bspw. die Tätigkeit eines Modezeichners oder Werbefotographen rechnet.<sup>34</sup> In der ersten Kategorie genügt zur Subsumtion unter den Begriff der

15 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.1.2.

16 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.1.2.; *Unverdorben*, in: Münchener Anwaltshandbuch Urheber- und Medienrecht, 2. Aufl. 2017, § 33, Rn. 34, 36. Entgegen dem Künstlererlass sieht die Rechtsprechung die Verpflichtung zur Teilnahme an Proben jedenfalls nicht als ein allein entscheidendes Kriterium an; vgl. dazu insb. BFH, 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493, 495 sowie *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. 1.1 und *Unverdorben*, in: Münchener Anwaltshandbuch Urheber- und Medienrecht, 2. Aufl. 2017, § 33, Rn. 36. Entgegen dem angegebenen BFH-Urteil misst das Sächsische Staatsministerium der Finanzen „im Einvernehmen mit dem BMF und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder“ dem Kriterium der Probenverpflichtung jedoch weiterhin „besondere Bedeutung“ bei; vgl. dort auch wörtlich Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, 5.3.1997 – 34 – S2332-51/14-11504, DStR 1997, 539.

17 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.2.; *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 9.

18 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.3, 1.3.1, 1.3.2; *Mody*, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 42 f.

19 Vgl. dort auch wörtlich BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.4 und bezüglich der Qualifikation der Tätigkeit von Schauspielern als i. d. R. nichtselbstständig zu Recht mit Verweis auf BFH, 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88, 89.

20 Vgl. auch *Mody*, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 42, Fn. 108.

21 BMF, 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.

22 Vgl. auch zum Folgenden und wörtlich BFH, 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661, 663 (allgemein zur Abgrenzung einer selbstständigen von einer nichtselbstständigen Tätigkeit).

23 Vgl. auch *Mody*, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 40 ff.

24 Vgl. dazu allgemein und zu weiteren Kriterien BFH, 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661, 663 sowie speziell zu Künstlern und ebenso zu weiteren Kriterien BFH, 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493, 494.

25 Vgl. *Kußmaul*, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 32.

26 Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 1; *Mody*, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 35.

27 Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 1; *Kußmaul*, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 32, 36, 38.

28 Zudem muss die Tätigkeit jeweils über die private Vermögensverwaltung hinausgehen; vgl. zu Einkünften aus Gewerbebetrieb BFH, 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 762, BB 1984, 1 m. w. N., zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit hingegen *Pfeifer*, Die deutsche Besteuerung ausländischer Tonkünstler und Künstlergesellschaften, 2014, S. 6 m. w. N.

29 Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2018, Rn. 693, 701; *Kußmaul*, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 36, 38.

30 Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 2; *Hutter*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 28 ff.

31 Vgl. *Hutter*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 30, 157; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 18 EStG, Rn. 6, 125.

32 Legt man einen weiten Kunstbegriff zu Grunde, können für Künstler daneben auch andere freiberufliche Tätigkeiten, wie bspw. die des Architekten oder die des Bildberichterstatters, in Betracht kommen; vgl. *Ebling*, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 57 und ausführlich dazu *Maaßen*, Kunst oder Gewerbe?, 3. Aufl. 2001, Rn. 950 ff.

33 Vgl. dort jeweils auch wörtlich BFH, 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, 354; BFH, 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, 413 f., BB 1992, 1778, jeweils m. w. N., sowie *Hutter*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 91 und zu Kritik an der diesbezüglichen Rechtsprechung ausführlich *Maaßen*, Kunst oder Gewerbe?, 3. Aufl. 2001, Rn. 511 ff.

34 Vgl. BFH, 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21, 22; *Hutter*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 93 ff.; *Mody*, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 37; *Reich*, Der Künstler und sein Recht, 3. Aufl. 2014, § 11, Rn. 16; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 18 EStG, Rn. 66 f.

künstlerischen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG regelmäßig ein Abstellen auf die allgemeine Verkehrsauffassung (z. B. gemessen anhand des Anklangs der jeweiligen Werke in der Öffentlichkeit oder ihrer Vergleichbarkeit mit Werken von anerkannten Künstlern), wohingegen in der zweiten Kategorie – in welcher vor allem der zur Erbringung einer eigenschöpferischen Leistung notwendige Gestaltungsspielraum fehlen kann –<sup>35</sup> eine Beurteilung anhand „besonderer Sachkunde“ erforderlich ist,<sup>36</sup> sodass hier durch Finanzgerichte und -verwaltung ggf. auf Sachverständigengutachten zurückgegriffen wird.<sup>37</sup>

Weiterhin stellt die Rechtsprechung besondere Anforderungen, wenn sich Künstler bei der Herstellung ihrer Werke fachlich qualifizierter Mitarbeiter bedienen.<sup>38</sup> Hier genügt es – im Unterschied zu anderen freiberuflichen Tätigkeiten – nicht, wenn an dem Arbeitsprozess in praktischer Weise teilgenommen und den Arbeitsergebnissen eine persönliche Note verliehen wird.<sup>39</sup> Stattdessen müssen Künstler auf „sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen Tätigkeiten, soweit sie nicht in künstlerischer Hinsicht von untergeordneter Bedeutung sind, den entscheidenden gestaltenden Einfluss“ nehmen.<sup>40</sup>

### III. Künstlerisches Schaffen: Handeln mit Gewinnerzielungsabsicht oder bloße Liebhaberei?

Sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit erfordern eine Betätigung, die – zumindest nebensächlich (§ 15 Abs. 2 S. 3 (i. V. m. § 18 Abs. 4 S. 2) EStG) –<sup>41</sup> mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird.<sup>42</sup> Gewinnerzielungsabsicht ist dann gegeben, wenn das Handeln des Steuerpflichtigen von dem Streben getragen wird, eine Betriebsvermögensmehrung in Form eines Totalgewinns zu erzielen.<sup>43</sup> Fehlt die Gewinnerzielungsabsicht, sind wirtschaftliche Ergebnisse, die durch das Handeln des Steuerpflichtigen erzielt werden, nicht steuerbar, sodass Gewinne aus der Betätigung zwar nicht besteuert werden, eine Anerkennung von Verlusten aus der Betätigung jedoch gleichermaßen ausscheidet.<sup>44</sup> Abzugsgrenzen ist ein Handeln mit Gewinnerzielungsabsicht von der sog. Liebhaberei, bei welcher – ohne Gewinnerzielungsabsicht – aus privaten Gründen oder Neigungen heraus gehandelt wird.<sup>45</sup> Die Tätigkeit von Künstlern ist jedoch naturgemäß mit privaten Neigungen verbunden.<sup>46</sup> Zudem sind langanhaltende Verlustphasen, die unter Hinnahme einer gewissen Anlaufphase ein gegen die Gewinnerzielungsabsicht sprechendes Indiz sind,<sup>47</sup> im kunstschaftenden Bereich nicht unüblich.<sup>48</sup> Folglich bereitet die Abgrenzung eines Handelns mit Gewinnerzielungsabsicht von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei bei Künstlern besondere Schwierigkeiten.<sup>49</sup> Hierbei veranlassen vor allem die zuvor angesprochenen langanhaltenden Verlustphasen die Finanzverwaltung häufig, die Gewinnerzielungsabsicht des in Rede stehenden Personenkreises anzuzweifeln.<sup>50</sup> Die diesbezügliche einschlägige Rechtsprechung hält jedoch ausdrücklich und gestützt auf allgemeine Rechtsprechung<sup>51</sup> fest, dass aus dem langjährigen Erzielen von Verlusten nur dann auf das Vorliegen von Liebhaberei geschlossen werden kann, wenn rein aus privaten Gründen oder Neigungen heraus gehandelt wird.<sup>52</sup> Zudem genügt der Rechtsprechung bei der Prüfung der Frage, ob ein Künstler mit Gewinnerzielungsabsicht handelt oder sein Handeln als Liebhaberei zu qualifizieren ist, ein Abstellen auf allgemein hierzu entwickelte Kriterien<sup>53</sup> nicht.<sup>54</sup> Vielmehr sind nach Auffassung der Rechtsprechung einer künstlerischen Tätigkeit „eine planmäßige Betriebsführung, Marktpreise oder eine nachprüfbar Kalkulation nicht wesensmäßig“, sodass es einer besonderen

Betrachtung bedarf, die unter anderem berücksichtigen muss, welche Art von Ausbildung der jeweilige Künstler durchlaufen hat, ob seine Tätigkeit die alleinige Existenzgrundlage bildet, ob er sich professionell, berufstypisch vermarktet, ob er eine betriebliche Einrichtung (z. B. in Form eines Ateliers) unterhält und/oder ob er in einschlägiger Literatur Erwähnung findet.<sup>55</sup> Die Ausprägung der einzelnen Kriterien wägt die Rechtsprechung sodann im Rahmen einer Gesamtbeurteilung gegeneinander ab.<sup>56</sup> Obwohl sich die hier dargelegte Recht-

35 Vgl. BFH, 10.3.1960 – IV 105/58, BeckRS 1960, 21008876; BFH, 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474, 476; BFH, 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20, 22, BB 1990, 2481 Ls, jeweils m. w. N.; Pfeifer, Die deutsche Besteuerung ausländischer Tonkünstler und Künstlergesellschaften, 2014, S. 6 f. Fehlen kann der erforderliche Gestaltungsspielraum z. B. aufgrund von festen Vorgaben der Auftraggeber der Künstler; vgl. BFH, 10.3.1960 – IV 105/58, BeckRS 1960, 21008876; BFH, 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474, 476, jeweils m. w. N.

36 Vgl. dort auch wörtlich BFH, 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21, 22 f.; Hutter, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 94, 97; Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 18 EStG, Rn. 66, 70. Einen Überblick über Tätigkeiten, die von der Rechtsprechung als künstlerisch i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG anerkannt wurden, gibt Maaßen, Kunst oder Gewerbe?, 3. Aufl. 2001, Rn. 227 ff.

37 Vgl. Reich, Der Künstler und sein Recht, 3. Aufl. 2014, § 11, Rn. 16. Konkret können die Finanzgerichte auch auf Grundlage eigener Sachkunde entscheiden; vgl. dazu und ausführlich zu den Voraussetzungen BFH, 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474, 477. Die Verwaltungspraxen unterscheiden sich hingegen von Bundesland zu Bundesland, sodass hier des Öfteren eine Entscheidung ohne das Einholen von Sachverständigengutachten getroffen wird; vgl. dazu und ausführlich zu den einzelnen Verwaltungspraxen Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 231 ff.

38 Vgl. Hutter, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 98.

39 Vgl. BFH, 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170, 172; Hutter, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 98.

40 Vgl. dort auch wörtlich BFH, 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170, 172 und zustimmend Maßbaum, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, 1991, S. 45 f.

41 Vgl. auch BFH, 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266, 268, BB 1988, 324 Ls; Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 15 EStG, Rn. 24.

42 Vgl. BFH, 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515, 516, BB 1985, 1646 m. w. N.; Hutter, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 18 EStG, Rn. 39.

43 Vgl. BFH, 2.6.1999 – X R 149/95, DStRE 1999, S. 824, 825; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 21. Aufl. 2018, Rn. 699.

44 Vgl. BFH, 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 766, BB 1984, 1; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 21. Aufl. 2018, Rn. 612; Kußmaul, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 28; Reich, Der Künstler und sein Recht, 3. Aufl. 2014, § 11, Rn. 22.

45 Vgl. Kußmaul, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 28; Reich, Der Künstler und sein Recht, 3. Aufl. 2014, § 11, Rn. 22.

46 Vgl. FG Hamburg, 15.4.2011 – 5 K 126/09, juris, Rn. 30; FG München, 25.11.2003 – 2 K 4831/99, juris, Rn. 27; FG München, 9.10.2009 – 7 K 1731/07, juris, Rn. 24.

47 Vgl. BFH, 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, 603, BB 2003, 1765; Kußmaul, Steuern, 3. Aufl. 2018, S. 28.

48 Vgl. Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 211; Reich, Der Künstler und sein Recht, 3. Aufl. 2014, § 11, Rn. 23. In der Anlaufphase bedarf es einer Zeit lang, bis die Künstler mit ihren jeweiligen Werken Anklang in der Öffentlichkeit gefunden haben; vgl. BFH, 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515, 516; FG Köln, 29.1.2002 – 6 K 1849/97, DStRE 2002, 665, 665. Nach der Anlaufphase können Verluste bspw. als Resultat einer zunehmend kritischen Haltung des Kunstmarktes eintreten; vgl. Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 211.

49 Vgl. auch BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 102; Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 18 EStG, Rn. 75.

50 Vgl. Mennacher, NJW 1985, 1608 und zu einem Praxisbeispiel die Antragsbegründung des Finanzamtes in BFH, 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, BB 2003, 1765.

51 Vgl. insb. BFH, 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 767, BB 1984, 1.

52 Vgl. BFH, 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, 603, BB 2003, 1765; FG Köln, 29.1.2002 – 6 K 1849/97, DStRE 2002, 665, 665; FG Thüringen, 21.11.2013 – 2 K 728/11, juris, Rn. 27. Zu einem Extrembeispiel: In dem zuvor angegebenen Urteil des FG Köln entschied das Gericht, dass die Tätigkeit des klagenden Künstlers nicht rein aus privaten Gründen oder Neigungen heraus ausgeübt wird, und sprach dem Künstler, der über einen Zeitraum von 19 Jahren keinen Totalgewinn erzielt hatte, die Gewinnerzielungsabsicht letztlich nicht ab.

53 Allgemein könnte etwa darauf abgestellt werden, ob sich z. B. aus Finanzierungsplänen und Wirtschaftlichkeitsberechnungen ergibt und damit unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erwarten ist, dass nachhaltig Gewinne erzielt werden können; vgl. Bode, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 15 EStG, Rn. 45; FG Köln, 29.1.2002 – 6 K 1849/97, DStRE 2002, 665, 665 und zu weiteren Anhaltspunkten auch Wacker, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 15 EStG, Rn. 31.

54 Vgl. dazu BFH, 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, 603, BB 2003, 1765; FG Köln, 29.1.2002 – 6 K 1849/97, DStRE 2002, 665, 665; FG Thüringen, 21.11.2013 – 2 K 728/11, juris, Rn. 28.

55 Vgl. dazu jeweils auch wörtlich und zu weiteren Kriterien BFH, 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, 603, BB 2003, 1765; FG München, 9.10.2009 – 7 K 1731/07, juris, Rn. 24 ff.; FG Thüringen, 21.11.2013 – 2 K 728/11, juris, Rn. 28 f., jeweils m. w. N. aus Rechtsprechung und Literatur.

56 Vgl. dazu bspw. das Vorgehen des FG München im Urteil vom 9.10.2009 – 7 K 1731/07, juris, Rn. 27 ff.

sprechung nur auf Künstler i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG bezieht, darf u. E. auch bei Künstlern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht rein auf allgemeine Kriterien abgestellt werden.<sup>57</sup> Zudem sollte auch bei Künstlern, deren Tätigkeit als nichtselbstständig zu werten ist, bei der Abgrenzung der Überschusserzielungsabsicht zur Liebhaberei<sup>58</sup> eine entsprechende Berücksichtigung der oben aufgezeigten Kriterien erfolgen.

#### IV. Steuerfreie Einnahmen von Künstlern

Künstler werden insbesondere durch die Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen nach § 3 EStG ertragsteuerlich privilegiert.<sup>59</sup>

§ 3 Nr. 11 EStG normiert eine Steuerbefreiung für Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Kunst unmittelbar zu fördern.<sup>60</sup> Unmittelbar gefördert wird die Kunst hierbei, wenn die bewilligten Mittel die Voraussetzungen zur Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit schaffen.<sup>61, 62</sup> Nach S. 3 der Norm darf der Empfänger jedoch mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet werden. Zudem dürfen die Bezüge dem Künstler nicht zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes dienen.<sup>63</sup> Dementsprechend können durch die Norm bspw. Zuschüsse zu Materialkosten oder zur Miete für das Atelier eines Künstlers steuerbefreit werden.<sup>64</sup>

§ 3 Nr. 26 EStG sieht einen Steuerfreibetrag für Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten i.H.v. 2400 Euro vor.<sup>65, 66</sup> Die künstlerische Tätigkeit muss dazu im Dienst oder im Auftrag einer in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat bzw. in der Schweiz belegenen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Körperschaftsteuerbefreiten Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (§§ 52–54 AO) ausgeübt werden, sodass durch die Norm bspw. die Einnahmen eines nebenberuflich tätigen Kirchenmusikers steuerbefreit sein können.<sup>67, 68</sup>

Zudem stellt § 3 Nr. 43 EStG den 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, steuerfrei.<sup>69</sup> Darüber hinaus gewährt § 3 Nr. 44 EStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung für Stipendien zur Förderung der künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung.<sup>70</sup> Schließlich werden aufgrund von § 3 Nr. 57 EStG die Beträge, die die Künstlersozialkasse zugunsten der nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz Versicherten aus dem Aufkommen von Künstlersozialabgabe und Bundeszuschuss an einen Träger der Sozialversicherung oder an den Versicherten zahlt, nicht besteuert.

#### V. Besonderheiten bei der Lohnsteuererhebung von Künstlern

Zur Erhebung der Lohnsteuer hat ein Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 EStG gem. § 38 Abs. 3 S. 1 EStG die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten.<sup>71</sup> Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn<sup>72</sup> hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns im Lohnzahlungszeitraum<sup>73</sup> festzustellen und auf einen Jahresarbeitslohn hochzurechnen (§ 39b Abs. 2 S. 1 EStG). Zur Hochrechnung ist der Arbeitslohn eines monatlichen Lohnzahlungszeitraums mit zwölf, der Arbeitslohn eines wöchent-

lichen Lohnzahlungszeitraums mit 360/7 und der Arbeitslohn eines täglichen Lohnzahlungszeitraums mit 360 zu vervielfältigen (§ 39b Abs. 2 S. 2 EStG). Der auf diese Weise hochgerechnete Arbeitslohn ist um die in § 39b Abs. 2 S. 3–5 EStG bestimmten Größen, wie bspw. den Arbeitnehmer-Pauschbetrag und die Vorsorgepauschale für Versicherungsbeiträge,<sup>74</sup> zu korrigieren und dadurch der zu versteuernde Jahresbetrag zu ermitteln.<sup>75</sup> Aus dem zu versteuernden Jahresbetrag wird anschließend die Jahreslohnsteuer nach Maßgabe des § 39b Abs. 2 S. 6–8 i.V.m. § 32a EStG<sup>76</sup> ermittelt und daraufhin gem. § 39b Abs. 2 S. 9 EStG die monatliche Lohnsteuer als 1/12, die wöchentliche

57 A. A. wohl Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 58.

58 Die Einkünfte- respektive Überschusserzielungsabsicht kann auch bei einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit fehlen; vgl. BFH, 28.8.2008 – VI R 50/06, BStBl. II 2009, 243, 243.

59 Vgl. Schack, Kunst und Recht, 3. Aufl. 2017, Rn. 76 f., 745. Zudem kann der Verzicht des Gesetzgebers auf die Belastung von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit mit Gewbesteuer als eine ertragsteuerliche Privilegierung von bestimmten Künstlern angesehen werden; vgl. Schack, Kunst und Recht, 3. Aufl. 2017, Rn. 76 f.

60 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 130; BFH, 7.11.1974 – IV R 11/74, BStBl. II 1975, 378, 379.

61 Vgl. BFH, 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755, 757, BB 2006, 2064 Ls.; Erhard, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Oktober 2018, § 3 Nr. 11 EStG, Rn. 9.

62 An die künstlerische Tätigkeit sind die Anforderungen zu stellen, die auch an eine künstlerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gestellt werden; vgl. implizit BFH, 7.11.1974 – IV R 11/74, BStBl. II 1975, 378, 379.

63 Vgl. BFH, 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566, 568; BFH, 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755, 757, BB 2006, 2064 Ls.

64 Vgl. Schack, Kunst und Recht, 3. Aufl. 2017, Rn. 745.

65 Vgl. Heß, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 18; Schack, Kunst und Recht, 3. Aufl. 2017, Rn. 745.

66 Auch hier (s. o. Fn. 62), sind an die künstlerische Tätigkeit die Anforderungen zu stellen, die an eine künstlerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gestellt werden; vgl. Erhard, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Oktober 2018, § 3 Nr. 26 EStG, Rn. 16. Für Künstler, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, kommt die Anwendung von § 3 Nr. 26a EStG in Betracht; vgl. dazu ausführlich BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 131.

67 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 131; Heß, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 1.1.2017, Künstler, Rn. 18 und zum Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die im Zusammenhang mit Einnahmen stehen, die nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei sind, eingehend Levedag, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 3 EStG, Rn. 94.

68 Auf der Ausgabe Seite besteht für nebenberuflich tätige Künstler die Besonderheit, dass es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet wird, wenn bei einer nebenberuflich ausgeübten künstlerischen Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG die Betriebsausgaben mit 25 % der Betriebseinnahmen pauschal angesetzt werden; vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 129; BMF, 21.1.1994 – IV B 4 - S 2246 - 5/94, BStBl. I 1994, 112; H 18.2 EStH. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit nicht durch § 3 Nr. 26 EStG begünstigt ist; vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 129; BMF, 21.1.1994 – IV B 4 - S 2246 - 5/94, BStBl. I 1994, 112; H 18.2 EStH. Zudem können als pauschale Betriebsausgaben höchstens 614 Euro jährlich angesetzt werden; vgl. H 18.2 EStH.

69 Der Ehrensold für Künstler wird aus Landesmitteln gewährt; vgl. Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 224. Bspw. vergibt der Freistaat Bayern einen Ehrensold von 250 Euro monatlich an ältere Künstler für deren Verdienste um das Land; vgl. Bayerisches Staatsministerium für Wissenschaft und Kunst, Bayerischer Ehrensold, abrufbar unter <https://www.stmwk.bayern.de/ministerium/foerderung/kunst/kuenstlerfoerderung.html> (Abruf: 25.4.2019). Die Steuerbefreiung des Ehrensolds setzt keine Bedürftigkeit des Künstlers voraus; vgl. Ross, in: Frottscher/Geurts, EStG, Stand: 16.12.2015, § 3 Nr. 43 EStG, Rn. 1. Wirtschaftlich notleidende Künstler können von der Deutschen Künstlerhilfe unterstützt werden; vgl. Erhard, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Oktober 2018, § 3 Nr. 11 EStG, Rn. 3. Die Zuwendungen werden hierbei durch den Bundespräsidenten gewährt; vgl. dazu und zu weiteren Einzelheiten BT-Drs. 16/7000, 309.

70 Vgl. ausführlich dazu Ebling, in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl. 2012, Teil 6, Rn. 226.

71 Vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Januar 2018, § 38 EStG, Rn. 120.

72 Vgl. zum Begriff des laufenden Arbeitslohns etwa Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 52.

73 Der Lohnzahlungszeitraum entspricht dem Zeitraum, für den die Zahlung des laufenden Arbeitslohns erfolgt; vgl. BFH, 10.3.2004 – VI R 27/99, BFH/NV 2004, 1239, 1240 m. w. N.; R 39b.5 Abs. 2 S. 1 LStR. Er ergibt sich aus dem Arbeitsvertrag oder Ähnlichem; vgl. Seidel, in: Küttner, Personalbuch 2019, 26. Aufl. 2019, Lohnsteuerberechnung, Rn. 6.

74 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 115 und ausführlich Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 61 ff.

75 Vgl. Seidel, in: Küttner, Personalbuch 2019, 26. Aufl. 2019, Lohnsteuertabellen, Rn. 3; Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 61.

76 Der zu versteuernde Jahresbetrag tritt dabei an die Stelle des zu versteuernden Einkommens in der Tarifformel des § 32a Abs. 1 EStG; vgl. BT-Drs. 14/3366, 120; Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 60.

Lohnsteuer als  $7/360$  und die tägliche Lohnsteuer als  $1/360$  der Jahreslohnsteuer errechnet.<sup>77, 78</sup>

Problembehaftet bei nichtselbstständig tätigen Künstlern ist, dass sie oftmals nur für wenige Tage engagiert werden.<sup>79</sup> Die Zeiten zwischen den einzelnen Engagements, die die Künstler zur Vor- und/oder Nachbereitung ihres Engagements benötigen,<sup>80</sup> können grundsätzlich bei der Bestimmung des maßgeblichen Lohnzahlungszeitraums und damit bei der Ermittlung der Lohnsteuer keine Berücksichtigung finden.<sup>81</sup> In Verbindung mit der oben dargestellten Berechnungsmethode der Lohnsteuer kann dieser Umstand zu einer erhöhten Belastung der Künstler mit Lohnsteuer führen.<sup>82</sup> Die erhöhte Belastung mit Lohnsteuer könnte zwar im Rahmen einer Veranlagung nivelliert werden,<sup>83</sup> um die unterjährige Steuerbelastung von Künstlern zu senken, wurden dennoch seitens der Finanzverwaltung – ebenfalls im sog. Künstlererlass<sup>84</sup> – spezielle Regelungen bezüglich der Lohnsteuererhebung erlassen.<sup>85, 86</sup>

Durch das Verfahren des erweiterten Lohnzahlungszeitraums kann für Zwecke des Lohnsteuerabzugsverfahrens der Lohnzahlungszeitraum fiktiv auf Zeiten, die vor der tatsächlichen Beschäftigung liegen, erweitert werden.<sup>87</sup> Als Lohnzahlungszeitraum kann dabei für je zwei Tage tatsächlicher Beschäftigung je eine Woche, allerdings maximal ein Monat, zu Grunde gelegt werden.<sup>88, 89</sup> Der Lohnzahlungszeitraum darf dabei jedoch nur soweit erweitert werden, wie dieselben ELStAM nicht bereits in dem entsprechenden Zeitraum verwendet worden sind.<sup>90</sup> Ergibt sich durch das Verfahren ein in Wochen bemessener Lohnzahlungszeitraum, ist das Gesamthonorar des Künstlers auf die jeweilige Anzahl von Wochen aufzuteilen, die Lohnsteuer für eine Woche zu ermitteln und daraufhin zur Ermittlung der gesamten Lohnsteuer die Lohnsteuer für eine Woche mit der jeweiligen Anzahl an Wochen zu multiplizieren.<sup>91</sup>

#### Fallbeispiel zum Verfahren des erweiterten Lohnzahlungszeitraums<sup>92</sup>

Schauspieler S ist vom 25.3.2019 bis zum 31.3.2019 am Saarbrücker Staatstheater beschäftigt und erhält hierfür ein Honorar i.H.v. 1500 Euro, welches den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzuordnen ist. Ab Anfang März hat sich S intensiv auf das Engagement vorbereitet und konnte daher keine anderweitigen Beschäftigungsverhältnisse eingehen.

Ohne Anwendung des Verfahrens des erweiterten Lohnzahlungszeitraums ergibt sich folgende Lohnsteuer für S:

Der Jahresarbeitslohn errechnet sich durch Multiplikation des wöchentlichen Arbeitslohns (1500 Euro) mit  $360/7$  und beträgt mithin 77 142,85 Euro. Aus dem Jahresarbeitslohn lässt sich eine Jahreslohnsteuer i.H.v. 18 886 Euro berechnen.<sup>93</sup> Die wöchentliche Lohnsteuer beträgt  $7/360$  der Jahreslohnsteuer und mithin 367,22 Euro.<sup>94</sup>

Unter Anwendung des Verfahrens des erweiterten Lohnzahlungszeitraums ergibt sich hingegen folgende Lohnsteuer für S:

Die tatsächliche Beschäftigungsdauer beträgt sieben Tage. Als Lohnzahlungszeitraum ist für je zwei Tage tatsächlicher Beschäftigung je eine Woche zu Grunde zu legen, sodass zunächst drei Wochen angesetzt werden können. Für den letzten Tag der Beschäftigung kann eine weitere Woche angesetzt werden, sodass sich insgesamt ein Lohnzahlungszeitraum von vier Wochen ergibt. Das Gesamthonorar i.H.v. 1500 Euro ist auf die Anzahl von Wochen aufzuteilen und damit der Berechnung der Lohnsteuer ein Betrag i.H.v. 375 Euro zu Grunde zu legen. Der Jahresarbeitslohn beträgt damit 375 Euro multipliziert mit  $360/7$  und mithin 19 285,71 Euro. Aus diesem Jahresarbeitslohn lässt sich eine Jahreslohnsteuer i.H.v. 1141 Euro berechnen. Die wöchentliche Lohnsteuer beträgt  $7/360$  der Jahreslohnsteuer und mithin 22,18 Euro. Die wöchentliche Lohnsteuer ist mit der Anzahl von Wochen zu multiplizieren, sodass sich insgesamt eine Steuer i.H.v. 88,72 Euro ergibt.

Die Anwendung des Verfahrens des erweiterten Lohnzahlungszeitraums führt folglich zu einer um 367,22  $\cdot$  88,72 = 278,50 Euro geringeren Lohnsteuerbelastung für S.

Neben dem Verfahren des erweiterten Lohnzahlungszeitraums besteht die Möglichkeit, den Lohnzahlungszeitraum auf einen Monat zu verlängern, indem zwischen Arbeitgeber und Künstler vereinbart wird, dass die innerhalb eines Monats gezahlten Honorare als Abschlagszahlungen behandelt und erst nach Ablauf des Monats – unter Zu-

77 Vgl. *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2; *Seidel*, in: Küttner, Personalbuch 2019, 26. Aufl. 2019, Lohnsteuertabellen, Rn. 3; *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 68, 70 (dort auch ausführlich zur Berechnung der Jahreslohnsteuer in Abhängigkeit von der Lohnsteuerklasse).

78 Die früher in § 38c Abs. 1, 3 EStG a.F. normierte Verpflichtung der Finanzverwaltung zum Erstellen von Tages-, Wochen-, Monats- und Jahreslohnsteuertabellen ist mit Wirkung ab dem 1.1.2001 entfallen; vgl. BT-Drs. 14/3366, 119; *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: November 2017, § 38c EStG, Rn. 1 f.; *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 60. Die Verwendung der im Handel erhältlichen Tabellen ist zwar weiterhin zulässig; vgl. BT-Drs. 14/3366, 119; *Seidel*, in: Küttner, Personalbuch 2019, 26. Aufl. 2019, Lohnsteuertabellen, Rn. 3 und dazu auch die Bestimmungen in § 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG; die maschinelle Berechnung der Lohnsteuer bildet jedoch sowohl den gesetzlichen Grundfall (§ 39b Abs. 2 EStG) als auch den praktischen Regelfall; vgl. BT-Drs. 14/3366, 119; *Seidel*, in: Küttner, Personalbuch 2019, 26. Aufl. 2019, Lohnsteuertabellen, Rn. 2; *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 60. Vor diesem Hintergrund erfolgen hier keine Ausführungen zur Verwendung von Lohnsteuertabellen.

79 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; *Knauff/Schaar*, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 26; *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2.

80 Vgl. auch *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 54.

81 Vgl. *Schönfeld/Plenker*, Lexikon für das Lohnbüro, 61. Aufl. 2019, Künstler, Tz. 9.

82 Vgl. dazu den ersten Teil der Lösung des untenstehenden Fallbeispiels zum Verfahren des erweiterten Lohnzahlungszeitraums und ähnlich BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; *Knauff/Schaar*, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 26; *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2; *Schönfeld/Plenker*, Lexikon für das Lohnbüro, 61. Aufl. 2019, Künstler, Tz. 9.

83 Vgl. auch *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2. Bei beschränkt Steuerpflichtigen gilt die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, grundsätzlich durch den Steuerabzug als abgegolten (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Eine Veranlagung findet nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 S. 2 (i.V.m. S. 7) EStG statt, sodass es bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern ggf. bei der vergleichsweise höheren Belastung mit Lohnsteuer verbleiben kann.

84 BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638.

85 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; *Knauff/Schaar*, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 26.

86 Die Anwendung der im Folgenden dargestellten Regelungen ist auch im Rahmen des ELStAM-Verfahrens zulässig; vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, Amtliches Lohnsteuer-Handbuch 2019, S. 918, Fn. 3. Zudem können die in Tz. 2.2.1 bis 2.2.3 des BMF-Schreibens vom 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638 beschriebenen Regelungen auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die für einen inländischen Arbeitgeber tätig werden, angewandt werden; vgl. dazu BMF, 31.7.2002 – IV C 5 – S 2369 – 5/02, BStBl. I 2002, 707, Tz. 3.2.

87 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1.

88 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1; *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2.

89 Bei einer ungeraden Anzahl von Tagen ist anstelle des letzten Tages ebenfalls eine Woche ansetzbar; vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1 (unter Bsp. 1).

90 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116 (Bsp. 1) sowie BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1 (zur Verwendung einer Lohnsteuerkarte).

91 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116 (Bsp. 1 zur Verwendung von Lohnsteuertabellen); BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1 (Bsp. 2 und 3 jeweils zur Verwendung von Lohnsteuertabellen); *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2 (Bsp. 2).

92 In Anlehnung an BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.1; *Pelkmann*, in: Personal-Lexikon, Stand: 15.2.2019, Künstler, Abgrenzung selbstständig/abhängig, Tz. II.2.

93 Die Berechnungen erfolgten hier und im folgenden Fallbeispiel mit Hilfe des Lohn- und Einkommensteuerrechners des BMF, der unter [www.bmf-steuerrechner.de](http://www.bmf-steuerrechner.de) zur Verfügung steht. Bei den Berechnungen wurde zu Grunde gelegt, dass S jünger als 65 Jahre, konfessions- und kinderlos sowie in Steuerklasse I eingereiht ist, Beiträge zur gesetzlichen Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung (inkl. Zuschlag) leistet – wobei ein kassenindividueller Zusatzbeitrag nicht anfällt – und S darüber hinaus keinen Freibetrag i.S.d. § 39a Abs. 1 EStG beantragt hat.

94 Zum Vergleich: Hätte der Arbeitgeber von S einen Lohnzahlungszeitraum von einem Monat zu Grunde legen und damit die notwendige Vorbereitungszeit von S bei der Ermittlung der Lohnsteuer berücksichtigen dürfen, wäre Lohnsteuer i.H.v. 71,33 Euro angefallen.

grundelegen eines monatlichen Lohnzahlungszeitraums – als Monats-honorar abgerechnet werden.<sup>95</sup>

Bei dem Verfahren der permanenten Monatsberechnung hingegen wird bei jeder Lohnzahlung innerhalb eines Monats zur Berechnung der aktuell einzubehaltenden Lohnsteuer stets ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu Grunde gelegt, die Summe aus den innerhalb des Monats bereits gezahlten Löhnen und dem aktuell gezahlten Lohn gebildet, daraus die potenziell einzubehaltende Lohnsteuer berechnet und anschließend die Lohnsteuer, die innerhalb des Monats bereits einbehalten wurde, auf die potenziell einzubehaltende Lohnsteuer angerechnet.<sup>96</sup> Voraussetzung zur Anwendung des Verfahrens ist, dass die Voraussetzungen vorliegen, die auch gegeben sein müssen, wenn der Lohnzahlungszeitraum auf einen Monat (s. o.) verlängert werden soll.<sup>97</sup> Damit der Lohnzahlungszeitraum auf einen Monat verlängert werden kann, dürfen dieselben ELStAM in dem jeweiligen Monat noch nicht verwandt worden sein und müssen dem Arbeitgeber bis zum Ende des Monats zur Verfügung stehen.<sup>98, 99</sup>

### Fallbeispiel zum Verfahren der permanenten Monatsberechnung<sup>100</sup>

Schauspieler S erhält im Monat März 2019 vom Saarländischen Rundfunk ein Engagement für drei Drehtage zur Produktion des neuen Tatorts. Für die ersten beiden Drehtage (10.3. und 15.3.) erhält er ein Honorar i.H.v. je 1500 Euro, wohingegen für den letzten, kürzeren Drehtag (25.3.) ein Honorar i.H.v. 750 Euro entrichtet wird. Die Honorare werden S nach jedem Drehtag ausgezahlt und sind den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzuordnen.

*Ohne Anwendung des Verfahrens der permanenten Monatsberechnung ergibt sich folgende Lohnsteuer für S:*

Die Lohnsteuer für die beiden ersten Honorarzahungen beträgt jeweils 614,12 Euro, die Lohnsteuer für die letzte Honorarzahung indes 277,19 Euro, sodass sich eine Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 1505,43 Euro ergibt.

*Unter Anwendung des Verfahrens der permanenten Monatsberechnung ist der Lohnsteuerabzug hingegen wie folgt vorzunehmen:*

Lohnzahlung vom 10. März	
potenzielle Lohnsteuer auf 1500 Euro	71,33 Euro
./.. insgesamt bereits einbehaltene Lohnsteuer	0 Euro
= aktuell einzubehaltende Lohnsteuer	71,33 Euro
Lohnzahlung vom 15. März	
potenzielle Lohnsteuer auf 3000 Euro (1500 Euro + 1500 Euro)	420,75 Euro
./.. insgesamt bereits einbehaltene Lohnsteuer	71,33 Euro
= aktuell einzubehaltende Lohnsteuer	349,42 Euro
Lohnzahlung vom 25. März	
potenzielle Lohnsteuer auf 3750 Euro (3000 Euro + 750 Euro)	623,33 Euro
./.. insgesamt bereits einbehaltene Lohnsteuer	420,75 Euro
= aktuell einzubehaltende Lohnsteuer	202,58 Euro

In Summe ist Lohnsteuer i.H.v. 623,33 Euro einzubehalten, sodass die Anwendung des Verfahrens zu einer um 1505,43 Euro ./.. 623,33 Euro = 882,10 Euro geringeren Lohnsteuerbelastung für S führt.

## VI. Kritik und Handlungsbedarf

Äußerst positiv zu werten ist die von der Rechtsprechung zur Abgrenzung eines Handelns mit Gewinnerzielungsabsicht von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei geforderte Gesamtwürdigung von künstler-spezifischen Kriterien im Einzelfall. Nur wenn eine derartige Prüfung vollzogen wird, kann den Besonderheiten künstlerischen

Schaffens bei dieser ohnehin schwierigen Frage Rechnung getragen werden.

Zudem sind die durch die Finanzverwaltung erlassenen speziellen Regelungen bezüglich der Lohnsteuererhebung von nichtselbstständig tätigen Künstlern sehr begrüßenswert. Allerdings sollten die diesbezüglichen Ausführungen des Künstlererlasses, die auf der Verwendung von Lohnsteuerkarten und -tabellen basieren, dringend aktualisiert, d.h. – auch seitens der Finanzverwaltung – an die aktuelle ELStAM-Terminologie sowie das aktuell gültige Verfahren zur Ermittlung der Lohnsteuer nach § 39b EStG angepasst werden.

Insgesamt ist die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung des Künstlererlasses im Jahr 1990 zwar mehrere Schritte in die richtige Richtung gegangen, letztlich aber auf halber Strecke stehen geblieben. U.E. ist die Veröffentlichung einer umfassenden Verwaltungsanweisung angezeigt, die neben den Grundsätzen zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht von Künstlern und einem aktualisierten Künstlererlass auch die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien zur Abgrenzung einer gewerblichen von einer freiberuflichen Tätigkeit bei Künstlern verarbeitet.

**Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul** ist Direktor des BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes sowie Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



**Prof. Dr. René Schäfer**, StB/FBIntStR, ist geschäftsführender Gesellschafter der Dornbach GmbH sowie Honorarprofessor an der Universität des Saarlandes.



**Philipp Engel**, M.Sc., promoviert am BLI im Rahmen des kooperativen Führungskräfte-Track-Modells der Universität des Saarlandes und ist Mitarbeiter der Dornbach GmbH.



95 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.2 und zu den erweiterten Voraussetzungen des Verfahrens untenstehende Ausführungen.

96 Vgl. dazu die Ausführungen und Fallbeispiele von BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.3; Knauff/Schaar, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 29.

97 Vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.3.

98 Vgl. BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.2 (zur Verwendung einer Lohnsteuerkarte).

99 Über die vorstehend beschriebenen Verfahren hinaus kann der Arbeitgeber das (allgemeingültige) Verfahren des sog. permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleichs gem. § 39b Abs. 2 S. 12 EStG vornehmen; vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.4; Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 75 ff. Hierzu müssen jedoch die in § 39b Abs. 2 S. 12 i.V.m. § 42b Abs. 1 EStG bzw. die in R 39b.8 LStR genannten Voraussetzungen erfüllt sein; vgl. BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.4; BMF, Amtliches Lohnsteuer-Handbuch, 2019, S. 921, Fn. 1, 2; sodass insb. das Arbeitsverhältnis bereits seit Beginn des Kalenderjahres bestanden haben muss; vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Dezember 2018, § 39b EStG, Rn. 75 und die Bestimmungen in § 42b Abs. 1 S. 1 EStG; R 39b.8 S. 2 Nr. 2 LStR.

100 In Anlehnung an BayStMFH, Steuertipps für Künstlerinnen und Künstler, 5. Aufl. 2016, Rn. 116; BMF, 5.10.1990 – IV B 6 – S 2332 – 73/90, BStBl. I 1990, 638, Tz. 2.2.3; Knauff/Schaar, Besteuerung von Medienberufen, 2009, § 1, Rn. 29.