
S. 439 **Unterschiedliche Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Freiberufler – eine vergleichende Analyse der rein nationalen Besteuerung**

von Dipl.-Finanzwirtin (FH) Melanie Blume, Kleve, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Jörg Holthaus, Unna

S. 440 **Das Einkommen von beschränkt steuerpflichtigen Freiberuflern, die entweder als darbietende Künstler oder als werkschaffende Künstler oder als wissenschaftlich Vortragende im Inland agieren, wird unterschiedlich besteuert. Die aktuelle nationale Besteuerung von Künstlern ist umstritten, wie aktuelle EuGH-Verfahren zeigen (vgl. EuGH v. 12. 6. 2003 - Rs. C - 234/01, Gerritse). Der EuGH vergleicht jedoch in seinen Entscheidungen unbeschränkt Steuerpflichtige mit beschränkt Steuerpflichtigen. Im Folgenden sollen beschränkt Steuerpflichtige untereinander verglichen werden. Da die oben genannten Berufsgruppen bei gleich hohen Einnahmen (1 000 €) und gleich hohen Ausgaben (740 €) und somit einem gleich hohen Gewinn (260 €) unterschiedliche Einkommensteuerbeträge zu zahlen haben (darbietende Künstler: 150 €, der werkschaffende 200 € und der wissenschaftlich Vortragende 39 €), stellt sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Besteuerung.**

Im Folgenden wird anhand der rechtlichen Grundlagen zunächst dargestellt, wie es zu den unterschiedlichen Einkommensteuerbeträgen kommt bzw. welche Möglichkeiten ein Künstler hat, die Höhe der Einkommensteuer nachträglich zu regulieren. Anschließend erfolgt eine vergleichende Analyse der unterschiedlichen nationalen Besteuerung der drei Berufsgruppen.

I. Beschränkt steuerpflichtige Freiberufler

Beschränkt steuerpflichtig ist jede natürliche Person, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG bezieht, vgl. § 1 Abs. 4 EStG. Auf die Antragsmöglichkeit nach § 1 Abs. 3 EStG und § 1a EStG wird im Folgenden nicht eingegangen.

Bei der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nicht, wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht, die weltweit erzielten Einkünfte der Einkommensteuerpflicht. Es werden nur die vom Steuerpflichtigen im Inland erzielten Einkünfte erfasst. Eine abschließende Aufzählung erfolgt in § 49 EStG.

Inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 EStG liegen vor, wenn die Voraussetzungen des § 18 EStG erfüllt sind und die selbständige Arbeit im Inland persönlich ausgeübt oder verwertet wird oder für diese im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird.

Die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind erfüllt, wenn z. B. Einkünfte aus freiberuflicher Arbeit vorliegen. In § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist u. a. eine Aufzählung von Eigenschaften enthalten, die eine Tätigkeit freiberuflich machen. Allein das Vorliegen einer dieser Eigenschaften reicht jedoch nicht aus. Die Tätigkeit muss zudem noch selbständig ausgeführt werden. Selbständig bedeutet, dass die Tätigkeit auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich erfolgt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und 4 EStG). Die Selbständigkeit wird im Folgenden bei den behandelten Berufsgruppen unterstellt.

1. Der darbietende und der werkschaffende Künstler

Künstlerische Tätigkeiten sind explizit im Katalog des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt. Somit erzielen Künstler Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn sie eine eigenschöpferische Leistung er-

bringen, in der ihre individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt. Die eigenschöpferische Leistung muss außerdem über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus gehen und eine gewisse Gestaltungshöhe erreichen.

a) Der darbietende Künstler

Der Begriff der Darbietung knüpft an die persönliche Ausübung einer Tätigkeit an, „umfasst aber nur einen Ausschnitt davon, nämlich die in der Regel unterhaltende Präsentation eigener oder fremder Werke oder eigener im vorliegenden Fall künstlerischer Fähigkeiten vor oder für Publikum.“ Ein wissenschaftlicher Vortrag fällt nicht hierunter (vgl. BMF-Schreiben vom 23. 1. 1996 – IV B 4 – S. 2303 – 14/96).

Der darbietende Künstler übt eine Tätigkeit im Inland aus, wenn die Darbietung im Inland stattfindet. Alle darauf folgenden, mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Aktivitäten, wie die Veräußerung von Übertragungsrechten, fallen ebenfalls unter das Tatbestandsmerkmal der Ausübung.

b) Der werkschaffende Künstler

Der werkschaffende Künstler arbeitet an einem Werk. Er steht also z. B. hinter der Kamera, während der darbietende Künstler davor tätig wird. Maler, Bildhauer oder Regisseure sind z. B. werkschaffende Künstler.

Der werkschaffende Künstler übt eine Tätigkeit im Inland aus, wenn er das Werk im Inland erschafft bzw. herstellt. Alle darauf folgenden, mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Aktivitäten, wie die Veräußerung von einem Werk, fallen ebenfalls unter das Tatbestandsmerkmal der Ausübung.

Eine Verwertung liegt vor, wenn der Künstler das Werk im Ausland erschafft bzw. herstellt und dem Inland zuführt. Der Verkauf eines selbst geschaffenen Kunstwerkes durch den Künstler im Inland ist grundsätzlich eine Verwertung im Inland.

2. Der wissenschaftlich Vortragende

„Vortragstätigkeit ist dadurch gekennzeichnet, dass mündliche Äußerungen von Dritten unmittelbar sinnlich erfasst werden. (...) Vorträge sind dann wissenschaftlich, wenn der Vortragende selbst wissenschaftlich tätig wird und der Hörerkreis für die wissenschaftliche Behandlung ansprechbar und aufnahmefähig ist.“¹ Wissenschaftlich tätig wird der Vortragende, wenn er schöpferische oder forschende Arbeit leistet oder wenn er das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet. Die Tätigkeit eines Vortragenden ist nicht im § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erwähnt, jedoch die wissenschaftliche Tätigkeit. Somit ist der wissenschaftlich Vortragende Freiberufler i. S. des § 18 EStG.

Der wissenschaftlich Vortragende übt seine Tätigkeit im Inland aus, wenn er den Vortrag im Inland hält. Der Ort einer Vortragstätigkeit einer im Ausland ansässigen Person liegt immer am Vortragsort. Unerheblich ist somit, wo der Vortragende den Vortrag vorbereitet.

Des Weiteren liegt grundsätzlich auch keine Überlassung von Rechten vor. Denn beim Vortrag steht nicht die Überlassung von Nutzungsrechten an urheberrechtlich geschützten Inhalten an das Auditorium im Vordergrund. Die Vermittlung von Wissen ist hier ausschlaggebend. Ein inländischer Vortrag, der über ein Medium übertragen wird, ist in die Einkünfte, die auf die Vortragstätig-

¹ Vgl. *Gassner/Lang*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 151.

keit Coram publico entfallen und die Einkünfte aus der Überlassung der Übertragungsrechte, aufzuteilen. Es liegt jedoch auch dann ausschließlich eine Ausübung der Tätigkeit vor. Bei inländischen Tätigkeiten verdrängt der Ausübungstatbestand den Verwertungstatbestand

II. Aktuelle nationale Besteuerung

1. Steuerabzugsverfahren

Freiberufler unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 EStG. Nummer 2 erfasst Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatte einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk.

Nummer 3 erfasst die Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten.

S. 441 Die Nummer 2 ist vorrangig der Nummer 3 anzuwenden.

Somit wird die Einkommensteuer bei Künstlern (egal ob darbietend oder werkschaffend) im Wege des Steuerabzugs erhoben, vgl. § 50a Abs. 4 Nr. 2 EStG.

Die Tätigkeit eines wissenschaftlich Vortragenden unterliegt i. d. R. nicht dem Steuerabzug. Sie ist nicht unter § 50a EStG zu subsumieren, insbesondere liegt keine Überlassung von Rechten im Sinne der Nr. 3 vor.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuerschuld sind die Betriebseinnahmen. Der Steuersatz beträgt i. d. R. 20 %.

Die Ermittlung der Einkommensteuerschuld gem. § 50a EStG ergibt sich dann nach der Formel:

**Betriebseinnahmen x Steuersatz (i. d. R. 20 %) =
Einkommensteuerschuld**

Hinzu kommen 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die errechnete Einkommensteuerschuld. Gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 EStG ist ein Abzug von tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben, von Sonderausgaben und Steuern nicht zulässig. Aufgrund des BMF-Schreibens vom 5. 4. 2007 dürfen EU/EWR-Bürger bereits bei der Ermittlung des Steuerabzugs unmittelbare Betriebsausgaben geltend machen. Da diese in bestimmten Fällen mögliche vorgezogene Berücksichtigung im Gesamtergebnis keine Änderung im Hinblick auf die Ungleichbehandlung von abzugsteuerpflichtigen und zu veranlagenden Freiberuflern bewirkt, wird hierauf im Folgenden nicht weiter eingegangen.

Die Steuer entsteht gem. § 50a Abs. 4 Nr. 2 und Abs. 5 EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen dem Künstler zufließen. Das Abzugsverfahren erfolgt gem. § 50a Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG. Steuerschuldner ist nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG der beschränkt steuerpflichtige Künstler. Der Schuldner der Vergütung ist der Vertragspartner des Künstlers (im Folgenden Vergütungsschuldner). Er hat den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers vorzunehmen und haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Er ist Haftungsschuldner i. S. des § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG, so dass gem. § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG der Steuerschuldner (Künstler) nur in Anspruch genommen wird, wenn er weiß, dass der Vergütungsschuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Gemäß § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG ist der Vergütungsschuldner verpflichtet, dem beschränkt steuerpflichtigen Künstler auf Verlangen Angaben über die Steuerabführung zu bescheinigen. Der Vergütungsschuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum

10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen.

2. Bagatellregelung für darbietende Künstler

Für darbietende Künstler, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben, gibt es eine „Bagatellregelung“. Bei Betriebseinnahmen, die geringer sind als 1 000 €, kommt ein gestaffelter geringerer Steuersatz zur Anwendung. Bei Betriebseinnahmen über 1 000 € beträgt der Steuersatz wiederum 20 % (§ 50a Abs. 4 Nr. 2 Satz 5 EStG). Die Einnahmen werden für den einzelnen Auftritt pro Tag und Veranstalter einzeln zu Grunde gelegt.

Bagatellregelung	
Betriebseinnahmen	Steuersatz
bis 250 €	0 %
über 250 bis 500 €	10 %
über 500 bis 1 000 €	15 %
über 1 000 €	20 %

Nicht unter diese Regelung fallen werkschaffende Künstler, wie z. B. Maler, Bildhauer, Regisseure, oder darbietende Künstler, die lediglich ihre Tätigkeit verwerten.

3. Erstattungsverfahren

Die Einkommensteuer gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG als abgegolten, wenn die Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Eine Veranlagung ist laut Einkommensteuergesetz nicht mehr möglich. Eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs enthält § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG. Wenn die Einkünfte zu einem inländischen Betrieb gehören, sind die Einkünfte in eine Veranlagung mit einzubeziehen. Dies soll vorliegend nicht der Fall sein. Laut Gesetz kann unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag beim Bundesministerium für Finanzen ein Erstattungsverfahren für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, erfolgen. Voraussetzung ist, dass die Betriebsausgaben, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Betriebseinnahmen stehen, die Hälfte der Betriebseinnahmen übersteigen. Der Erstattungsbetrag wird unabhängig von anderen zu veranlagenden Einkünften ermittelt. Die Abzugssteuer wird nur erstattet, soweit sie eine Steuerbelastung der Nettoeinkünfte von mehr als 50 % hervorrufen würde.

Für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen, gilt als Reaktion auf die aktuelle EuGH-Rechtsprechung² laut BMF-Schreiben³ mittlerweile das im Anschluss Genannte: Abweichend von § 50 Abs. 4 Nr. 3 EStG ist nicht mehr Voraussetzung, dass die mit den Betriebseinnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben die Hälfte der Einnahmen übersteigen. Die Steuer wird auf Antrag erstattet, soweit sie den

² Vgl. EuGH v. 12. 6. 2003 - Rs. C - 234/01, *Gerritse*.

³ BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 - IV A 5 - S 2411 - 26/03.

Betrag übersteigt, der sich bei Anwendung des tariflichen Steuersatzes nach § 32a Abs. 1 EStG auf die um den Grundfreibetrag erhöhten Einkünfte, zuzüglich Solidaritätszuschlag, ergibt. Im Erstattungsverfahren sind aber weiterhin nur unmittelbar im Zusammenhang mit den inländischen Einkünften entstandene Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Das genannte BMF-Schreiben findet bei allen beschränkt Steuerpflichtigen Anwendung. Die Nationalität ist ohne Bedeutung.

4. Veranlagungsverfahren (u. a. der wissenschaftlich Vortragenden)

Eine verpflichtende Veranlagung besteht für Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG unterliegen und für die kein Steuerabzug vorgesehen ist, z. B. für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die nicht dem Steuerabzug i. S. des § 50a EStG unterliegen.

S. 442

Künstler werden hier nicht mehr erfasst, da sie unter § 50a EStG zu subsumieren sind. Einkünfte, die ein wissenschaftlich Vortragender aus seiner Tätigkeit erzielt, sind nicht im § 50a EStG aufgeführt. Deswegen erfolgt für diese Einkünfte kein Steuerabzug, sondern eine Veranlagung.

Die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger erfolgt nach denselben Vorschriften des EStG wie die Veranlagung von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Es sind jedoch die Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige zu berücksichtigen. Diese sind im § 50 EStG dargelegt. Bei der beschränkten Steuerpflicht gibt es nur eine Einzelveranlagung. Eine Ehegattenveranlagung sieht das Gesetz nicht vor. Ein Tatbestandsmerkmal der Ehegattenveranlagung ist die unbeschränkte Steuerpflicht, vgl. § 26 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

	Betriebseinnahmen
./.	tatsächliche Betriebsausgaben
	(i. S. des § 4 Abs. 4 bis 8 EStG, soweit sie mit inländischen Einkünften zusammenhängen, vgl. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Alle steuerpflichtigen Einkünfte i. S. des § 49 EStG werden zu einer Summe der Einkünfte zusammengefasst. Ein Verlustausgleich ist mangels Sondervorschrift möglich. Eine Ausnahme nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG stellen die Einkünfte mit Steuerabzug dar. Diese werden von der Veranlagung ausgeschlossen. Ein Verlustabzug gem. § 10d EStG ist grundsätzlich möglich gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG. Dieser ist aber gem. § 50 Abs. 2 EStG u. a. soweit ausgeschlossen, wie es sich um Einkünfte handelt, die dem Steuerabzug unterliegen. Der Altersentlastungsbetrag i. S. des § 24a EStG findet bei der beschränkten Steuerpflicht gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG ebenfalls keine Berücksichtigung. Die Summe der Einkünfte ist also regelmäßig auch der Gesamtbetrag der Einkünfte. Ein Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nach § 10 EStG und § 10c EStG sowie §§ 33 bis 33c EStG ist nicht möglich, vgl. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG. Ein Spendenabzug nach § 10b EStG ist jedoch vorzunehmen, soweit die Spende nicht durch § 34g EStG verbraucht ist. Das sich daraus ergebende Einkommen ist dann grundsätzlich auch die Grundlage des zu versteuernden Einkommens. Es erfolgt keine Berücksichtigung von z. B. Kinderfreibeträgen, vgl. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Der auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendende Tarif ist der Grundtarif nach § 50 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 32a Abs. 1 EStG. Der Grundfreibetrag steht dem beschränkt Steuerpflichtigen zwar laut Gesetzeswortlaut zu, doch kommt er infolge des Mindeststeuersatzes, der nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 20 % beträgt, nicht zur Anwendung.

Gemäß Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. 9. 2004 ist die bei Anwendung des Mindeststeuersatzes entstehende Steuer mit der Steuer, die sich bei Anwendung des tariflichen Steuersatzes nach § 32a Abs. 1 EStG auf die um den Grundfreibetrag erhöhten Einkünfte, zu-

zöglich Solidaritätszuschlag, ergibt, zu vergleichen. Das genannte BMF-Schreiben findet nur bei beschränkt Steuerpflichtigen Anwendung, die im jeweiligen Veranlagungszeitraum zumindest zeitweise Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates der EU gewesen sind oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist (EU-Staaten + Liechtenstein, Island und Norwegen), und die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Vergleichsrechnung:

Mindeststeuersatz	x Einkünfte	= Steuerbetrag
		<i>wird verglichen mit</i>
Steuersatz nach Grundtarif	x Einkünfte + Grundfreibetrag	= Steuerbetrag

Angesetzt wird der niedrigere Steuerbetrag.

Der zu veranlagende beschränkt Steuerpflichtige hat Vorauszahlungen wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu leisten. In § 50 EStG ist insoweit keine Ausnahme aufgeführt.

III. Vergleichende Analyse

1. Verfahren und Berufsgruppen

Künstler und wissenschaftlich Vortragende werden durch unterschiedliche Verfahren zur Einkommensteuer herangezogen.

Die Einkünfte des wissenschaftlich Vortragenden sind in eine Veranlagung einzubeziehen. Die Veranlagung ist der Regelfall bei beschränkt steuerpflichtigen Freiberuflern. Die Einkommensteuerschuld wird von den Einkünften bemessen. Der Gesetzgeber hat keinen Grund gesehen, den wissenschaftlich Vortragenden von diesem Regelfall auszunehmen.

Der Steuerabzug von Künstlern bildet eine Ausnahme. Für diese Berufsgruppe hat der Gesetzgeber einen Grund gesehen, vom Regelfall abzuweichen. Es erfolgt aufgrund des Sicherungs- und des Vereinfachungsgedankens ein Steuerabzug an der Quelle von den Betriebseinnahmen.

Grund für den Steuerabzug: der Vereinfachungs- und der Sicherungsgedanke:

Bei Künstlern ist der Vergütungsschuldner derjenige, der die Steuer abzuführen hat. Das Finanzamt hat somit im Inland einen direkten Ansprechpartner. Es muss nicht im Ausland tätig werden. Das ist von Vorteil, da Auslandsermittlungen immer mit Schwierigkeiten verbunden sind. Des Weiteren wird der inländische Ansprechpartner darauf bedacht sein, die Steuern in richtiger Höhe abzuführen, da er und nicht der ausländische Künstler Haftungsschuldner für das Finanzamt ist. Der Künstler selber wendet sich im Zusammenhang mit dem Erstattungsverfahren an das Bundeszentralamt für Steuern. Das Erstattungsverfahren ist jedoch nicht verpflichtend. Somit ist das Steuerabzugsverfahren, solange es zu einer angemessenen Steuer führt, eine Vereinfachung. Der Künstler kann dann auf das Erstattungsverfahren verzichten.

Durch Steuerabzug von den Betriebseinnahmen wird der Vertragspartner des Künstlers entlastet und auch sein Haftungsrisiko verringert. Müsste er die Steuer von den Einkünften einbehalten, würden angesichts der drohenden Haftung die Nachweispflichten hinsichtlich der Abzugsposten ihm und nicht dem beschränkt Steuerpflichtigen aufgebürdet. Durch die Besteuerung von den Be-

triebseinnahmen wird der Abzugsverpflichtete des Weiteren von der Verpflichtung Nachweise aufzubewahren entlastet.⁴

S. 443 Der Vereinfachungs- und der Sicherungsgedanke sind somit auch ausschlaggebend für die unterschiedliche Bemessungsgrundlage:

Einnahmen	= BMG für Künstler x <i>Steuersatz i. d. R. 20 %</i>	
Einnahmen ./. Ausgaben	= BMG für wissenschaftlich Vortragende x <i>Grundtarif</i>	

Zum Teil erfolgreiche Umsetzung des Vereinfachungs- und des Sicherungsgedankens:

Der Sicherung der Steuern ist durch den Steuerabzug an der Quelle genüge getan.

Ob wirklich eine Vereinfachung vorliegt, ist zu bezweifeln. In dem Fall, in dem der Künstler das Erstattungsverfahren nicht in Anspruch nimmt, liegt eine Vereinfachung vor. Nimmt der Künstler jedoch das Erstattungsverfahren in Anspruch, liegen zwei Verfahren an zwei unterschiedlichen Stellen vor. Im Finanzamt ist das Steuerabzugsverfahren und beim Bundeszentralamt für Steuern das Erstattungsverfahren zu bearbeiten. Bisher ist das Erstattungsverfahren nicht oft vom Künstler beantragt worden. Durch die neuen Regelungen des BMF-Schreibens⁵ ist es durch den meist höheren Erstattungsbetrag wesentlich interessanter für die Künstler geworden. Sollte es in Zukunft öfter beantragt werden, wäre eine Veranlagung grundsätzlich einfacher durchzuführen.

Künstler als betroffene Berufsgruppe:

Bei Künstlern u. a. hat der Gesetzgeber diese Gründe als ausschlaggebend für die Anwendung des Steuerabzugs erachtet, nicht jedoch bei wissenschaftlich Vortragenden. Der Gesetzgeber sieht also Unterschiede zwischen diesen Berufsgruppen.

Gemeinsamkeiten sind eindeutig u. a. die beschränkte Steuerpflicht, Einkünfte aus freiberuflicher Arbeit und der nur kurze Aufenthalt im Inland.

Welche Unterschiede bei den Berufsgruppen haben den Gesetzgeber dazu veranlasst, diese unterschiedliche Besteuerung durchzuführen? In Österreich z. B. unterliegen sowohl wissenschaftlich Vortragende als auch Künstler dem Steuerabzug.⁶ Bruttohonorare für Auftritte, Startgelder und Preisgelder von Künstlern sind oftmals hoch und suggerieren einen „ordentlichen“ Gewinn.⁷ Es ist somit nur verständlich, dass der Staat gerade bei diesen hohen Honoraren, die einen hohen Gewinn suggerieren, den Steueranspruch durchsetzen will. Um die Durchsetzung des „ordentlichen“ Steueranspruchs zu gewährleisten, nutzt der Gesetzgeber das Steuerabzugsverfahren. Der Sicherungsgedanke ist somit ausschlaggebend dafür, dass der Gesetzgeber den Künstler anders als den wissenschaftlich Vortragenden behandelt. Der mögliche Einkommensteuerverlust durch Steuerverkürzung oder -hinterziehung eines wissenschaftlich Vortragenden erscheint nicht so dramatisch, da dessen Gewinn als nicht so hoch wie bei einem Künstler angenommen wird. Tatsächlich ist das Steueraufkommen aus dem Steuerabzug, bezogen auf den gesamten Haushalt eines Staates, als äußerst gering einzustufen.⁸

4 Zur Frage, ob es europarechtskonform ist, dass der Vergütungsschuldner haftet, vgl. anhängiges Verfahren beim EuGH, mitgeteilt am 3. 8. 2004, C - 290/04.
 5 BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – IV A 5 – S. 2411 – 26/03.
 6 Gassner/Lang, a. a. O., S. 149.
 7 Molenaar/Grams, IStR 2005 S. 765.
 8 Molenaar/Grams, IStR 2005 S. 766.

2. Grundfreibetrag

Weder ausländischen Künstlern noch ausländischen wissenschaftlich Vortragenden wird in Deutschland ein Grundfreibetrag gewährt. Beim wissenschaftlich Vortragenden verhindert dies der Mindeststeuersatz, beim Künstler die Erhebungsform des Steuerabzugs. Dies ist zulässig, denn sie haben in Deutschland grundsätzlich keinen Anspruch darauf. Der Grundfreibetrag ist dort zu gewähren, wo der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dort ist er i. d. R. hauptsächlich tätig und erzielt somit dort den größten Teil seiner Betriebseinnahmen. Für das Existenzminimum hat also grundsätzlich der Staat zu sorgen, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat. In Ausnahmefällen führt dies zwar zu einer ungerechten Besteuerung, doch haben diese Ausnahmefälle keinen Einfluss auf die Besteuerung.⁹

3. Betriebseinnahmen

Sowohl zu den Betriebseinnahmen von Künstlern als auch zu den Betriebseinnahmen von wissenschaftlich Vortragenden zählen alle geldwerten Vorteile in Geld oder Geldeswert (analog § 8 EStG), z. B. Aufwandsentschädigungen oder Sachzuwendungen oder Entgelte von dritter Seite. Letztere jedoch nur, wenn der Auftraggeber davon Kenntnis hat. Übernimmt der Auftraggeber die entstandene Einkommensteuerschuld, aufgrund einer vertraglichen Regelung oder einer konkludenten Vereinbarung, liegen ebenfalls Betriebseinnahmen in diesem Sinne vor.

Ersetzt der Auftraggeber den Aufwand überwiegend aus eigenbetrieblichem Interesse, liegt jedoch keine Betriebseinnahme vor. Stellt der Auftraggeber lediglich Equipment oder Ähnliches zur Verfügung, werden also lediglich die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Tätigkeit geschaffen, so erfolgt dies meist im überwiegenden Interesse des Auftraggebers.

Die Umsatzsteuer zählt nicht zu den Betriebseinnahmen von Künstlern bzw. wissenschaftlich Vortragenden. Schuldner ist inzwischen grundsätzlich der Leistungsempfänger (Vergütungsschuldner), gem. § 13b UStG, also nicht der Künstler oder wissenschaftlich Vortragende.¹⁰

Diese Betriebseinnahmen stellen die Bemessungsgrundlage für Künstler dar.

4. Betriebsausgaben und Steuersatz

Künstler können die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben beim Steuerabzugsverfahren nicht geltend machen. Der Gesetzgeber hat jedoch in den pauschalen Steuersatz von 20 % der Einnahmen Betriebsausgaben pauschal i. H. von 50 %¹¹ der Einnahmen eingearbeitet.¹² Ziel ist es, den Gewinn pauschal mit 40 % zu besteuern. Die Berechnungsgrundlage stellt sich wie folgt dar:

⁹ Vgl. zu dieser Problematik: *Schnitger*, FR 2003 S. 752/753.

¹⁰ *Gassner/Lang*, a. a. O., S. 284 - 291.

¹¹ *Jürgensen*, Basics zur „Ausländersteuer“, S. 8.

¹² Andere Meinung, vgl. *Grams/Molenaar*, Ein Beitrag zur Künstlerbesteuerung, S. 3 u. 4; doch egal welcher Meinung man sich anschließt, die Schlussfolgerungen bleiben die gleichen.

► 100 % der Betriebseinnahmen = Betriebseinnahmen (Bemessungsgrundlage)
– 50 % der Betriebseinnahmen = Betriebsausgaben (pauschal)
= 50 % der Betriebseinnahmen = Gewinn (pauschal)
► 20 % der Betriebseinnahmen = Steuern (Steuersatz)
40 % des Gewinns (pauschal)

S. 444 Das Problem ist jedoch, dass die tatsächlichen Betriebsausgaben bei Künstlern oft über 50 % der Betriebseinnahmen liegen. So liegt die durchschnittliche Kostenstruktur bei Künstlern auf Tournee bei 74 % der Betriebseinnahmen.¹³ Wenn die Aufwendungen jedoch über 50 % der Betriebseinnahmen liegen, hat dies eine Überbesteuerung zur Folge, die der Künstler nur durch das Erstattungsverfahren regulieren kann. Überbesteuerung bedeutet in diesem Fall, dass der Künstler mehr als die Hälfte seines Gewinns versteuern muss. Dies ist vom Gesetzgeber nicht gewollt.

Das Problem der Überbesteuerung kann bei zu veranlagenden wissenschaftlich Vortragenden nicht entstehen. Hier erfolgt der Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben. Es wird also nur der tatsächliche Gewinn der Besteuerung unterworfen.

Der wissenschaftlich Vortragende wird zudem nicht wie der Künstler mit einem festen Steuersatz zur Einkommensteuer herangezogen. Bei ihm findet der progressive Grundtarif Anwendung. Diesem unterliegt z. B. auch ein lediger unbeschränkt Steuerpflichtiger. Der Grundtarif zielt nicht darauf ab, die Hälfte des Gewinns als Steuer zu erheben.¹⁴

Exkurs § 32a Abs. 1 EStG:

Der Einkommensteuertarif 2008 besteht aus vier Tarifzonen:

Tarifzone I (Nullzone)

Ist das zu versteuernde Einkommen nicht höher als 7 664 €, fällt keine Einkommensteuer an (Grundfreibetrag).

(findet beim beschränkt Steuerpflichtigen keine Anwendung)

Tarifzone II (Progressionszone)

Erst wenn das zu versteuernde Einkommen 7 664 € übersteigt, fällt Einkommensteuer an. Im Eingangsbereich der Progressionszone gilt ein Steuersatz von 15 % (= Eingangssteuersatz); danach steigt der Steuersatz zunächst relativ rasch auf rd. 24 %, ab einem zu versteuernden Einkommen von 12 740 € dann gleichmäßig bis auf 42 % an. Über die ganze Progressionszone betrachtet, steigt der Steuersatz je 1 000 € zusätzliches Einkommen um rd. 0,61 %-Punkte.

Tarifzone III (Proportionalzone 1)

Ab einem zu versteuernden Einkommen von 52 152 € bleibt der Steuersatz gleich bei 42 %; d. h. von jedem Euro, um den sich das zu versteuernde Einkommen in dieser Zone erhöht, wird – ohne Berücksichtigung der Rundungsregelung – eine Steuer von 0,42€ fällig. Dies gilt jedoch seit 2007 nur bis zum Betrag von 250000?.

Tarifzone IV (Proportionalzone 2)

Ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 001 € beträgt der Grenzsteuersatz 45 % (= Spitzensteuersatz), d. h. von jedem Euro, um den sich das zu versteuernde Einkommen in dieser Zone erhöht, wird – ohne Berücksichtigung der Rundungsregelung – eine Steuer von 0,45 € fällig.

¹³ Vgl. *Molenaar/Grams*, IStR 2005 S. 764 - 765.

¹⁴ Vgl. auch EuGH vom 27. 6. 1996 - Rs. C - 107/94, *Asscher*.

Setzt man die tarifliche Einkommensteuer ins Verhältnis zum zu versteuernden Einkommen erhält man den Durchschnittssteuersatz.

Beispiel

Alleinstehender

z. v. E.	ESt	Durchschnitts- steuersatz
52 000 €	13 925 €	26,78 %
104 000 €	35 760 €	34,39 %
257 165 €	100 310 €	39,01 %
mehr als 52 000 000 €	23 384 586 €	44,97 %

Zu beachten ist, dass zuzüglich zur Einkommensteuer der Solidaritätszuschlag von 5,5 % der Einkommensteuer erhoben wird. Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag beträgt dementsprechend $45 \% + 5,5 \% \text{ von } 45 \% = 47,475 \%$.¹⁵

Der Steuersatz eines Künstlers ist somit meist höher als der eines wissenschaftlich Vortragenden.

Darbietende Künstler, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben, unterliegen einem abgemilderten Steuerabzug. Ihnen kommen besondere Steuersätze zu, wenn ihre Betriebseinnahmen 1 000 € oder weniger betragen. In der Gesetzesbegründung heißt es: „Die Milderung wirkt nur im Bereich relativ kleiner Einzelhonorare und soll damit eine gezielte Entlastung für kleinere Veranstaltungen sein.“¹⁶ Diese Regelung ist eine Vereinfachungsregel bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen. Sie bringt eine Entlastung für die Veranstalter und den betroffenen Künstlern. Gerade bei diesen geringen Betriebseinnahmen ist der pauschale Ansatz von Betriebsausgaben in Höhe von nur 50 % der Betriebseinnahmen unrealistisch. Deswegen wird bei den gestaffelten geringeren Steuersätzen ein höherer pauschaler Ansatz von Betriebsausgaben unterstellt.¹⁷

In den folgenden Beispielen (s. S. 445, Tabelle oben) wird dargestellt, was geschieht, wenn Künstler und wissenschaftlich Vortragende hohe Betriebsausgaben haben (74 % der Betriebseinnahmen).

Der Steuerabzug von den Betriebseinnahmen beim Künstler führt in diesem Fall zu einer Überbesteuerung, während bei dem wissenschaftlich Vortragenden die tatsächlichen Betriebsausgaben die Steuer regulieren. Auf die Erstattungsmöglichkeit des Künstlers wird an dieser Stelle nicht eingegangen (vgl. hierzu Abschn. III.5), da der Künstler beim Steuerabzug zunächst mit der erhobenen Steuer belastet wird.

Die Begründung für den hohen Steuersatz im Steuerabzugsverfahren liegt darin, dass Künstler mit geringen Betriebsausgaben, bezogen auf ihren Gewinn, nur eine geringe Steuer zu zahlen hätten.¹⁸ Bei einem Steuersatz von 20 % werden diejenigen nicht mit der Hälfte des Gewinns besteuert, die Aufwendungen von weniger als 50 % der Einnahmen haben. Dennoch zahlen sie oftmals höhere Einkommensteuer als wissenschaftlich Vortragende.

S. 445

¹⁵ In Anlehnung an Wikipedia, Die freie Enzyklopädie, vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Spitzensteuersatz>.

¹⁶ *Holthaus*, IStR 2002 S. 455.

¹⁷ *Grams/Molenaar*, Ein Beitrag zur Künstlerbesteuerung, S. 3/4.

¹⁸ *Molenaar/Grams*, IStR 2005 S. 764/765.

Beispiele	Steuerabzug (Erstattungsverfahren möglich, hier jedoch nicht dargestellt)		Veranlagung (Vorauszahlungen)
	Der darbietende Künstler	Der werkschaffende Künstler	Der wissenschaftlich Vortragende
1. Beispiel			
Betriebseinnahmen	1 000 €	1 000 €	1 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (74 %)	740 €	740 €	740 €
Einkünfte	260 €	260 €	260 €
Steuersatz	15 %	20 %	3,9 %
Einkommensteuer	150 €	200 €	39 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug Einkommensteuer	110 €	60 €	221 €
2. Beispiel			
Betriebseinnahmen	10 000 €	10 000 €	10 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (74 %)	7 400 €	7 400 €	7 400 €
Einkünfte	2 600 €	2 600 €	2 600 €
Steuersatz	20 %	20 %	4,49 %
Einkommensteuer	2 000 €	2 000 €	449 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug ESt	600 €	600 €	2 151 €
3. Beispiel			
Betriebseinnahmen	100 000 €	100 000 €	100 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (74 %)	74 000 €	74 000 €	74 000 €
Einkünfte	26 000 €	26 000 €	26 000 €
Steuersatz	20 %	20 %	6,5 %
Einkommensteuer	20 000 €	20 000 €	6 500 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug ESt	6 000 €	6 000 €	19 500 €

(aus Vereinfachungsgründen wird auf den Solidaritätszuschlag nicht eingegangen)

Beispiele	Steuerabzug (Erstattungsverfahren möglich, hier jedoch nicht dargestellt)		Veranlagung (Vorauszahlungen)
	Der darbietende Künstler	Der werkschaffende Künstler	Der wissenschaftlich Vortragende
1a. Beispiel			
Betriebseinnahmen	1 000 €	1 000 €	1 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (20 %)	200 €	200 €	200 €
Einkünfte	800 €	800 €	800 €
Steuersatz	15 %	20 %	12,5 %
Einkommensteuer	150 €	200 €	125 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug Einkommensteuer	650 €	600 €	675 €
2a. Beispiel			
Betriebseinnahmen	10 000 €	10 000 €	10 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (20 %)	2 000 €	2 000 €	2 000 €
Einkünfte	8 000 €	8 000 €	8 000 €
Steuersatz	20 %	20 %	17,07 %
Einkommensteuer	2 000 €	2 000 €	1 707 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug ESt	6 000 €	6 000 €	6 293 €
3a. Beispiel			
Betriebseinnahmen	100 000 €	100 000 €	100 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (20 %)	20 000 €	20 000 €	20 000 €
Einkünfte	80 000 €	80 000 €	80 000 €
Steuersatz	20 %	20 %	25,686 %
Einkommensteuer	20 000 €	20 000 €	25 686 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug ESt	60 000 €	60 000 €	54 314 €

(aus Vereinfachungsgründen wird auf den Solidaritätszuschlag nicht eingegangen)

S. 446 In den vorangegangenen Beispielen (s. S. 445, Tabelle unten) liegen sowohl bei den Künstlern als auch bei den wissenschaftlich Vortragenden lediglich 20 % der Einnahmen als Aufwendungen vor.

Es wird deutlich, dass bei geringen Einkünften der zu veranlagende wissenschaftlich Vortragende auch bei geringen tatsächlichen Aufwendungen durch den anzuwendenden Grundtarif im Vorteil ist. Ab einer gewissen Einkunftshöhe sind die Künstler im Vorteil.

Fasst man alle bisher dargestellten Beispiele zusammen, ist ersichtlich, dass der pauschale Ansatz von Betriebsausgaben beim Künstler und die unterschiedlichen Durchschnittssteuersätze bei Künstlern und wissenschaftlich Vortragenden in vielen Fällen zu erheblichen Abweichungen führen.

5. Erstattungsverfahren und Mindeststeuersatz

Der zu veranlagende wissenschaftlich Vortragende kann direkt etwas gegen eine zu hohe Besteuerung unternehmen, indem er entweder in der Veranlagung die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend macht oder indem er einen Anpassungsantrag für die Vorauszahlungen stellt.

Dem Künstler ist dies nicht möglich, da der Steuerabzug von den Betriebseinnahmen erfolgt. Der EuGH hat entschieden, dass der Steuerabzug von den Betriebseinnahmen, ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Betriebsausgaben, die Dienstleistungsfreiheit der Art. 49 und 50 EG¹⁹ verletzt. Das Bundesfinanzministerium hat mit einem Schreiben²⁰ auf den EuGH reagiert. Das Erstattungsverfahren ist, wie oben dargestellt, ohne besondere Voraussetzungen für jeden Künstler zugänglich. Dort können dann die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Die zu erstattende Steuer bemisst sich wie in Abschn. II.3 dargestellt.²¹ Einen Mindeststeuersatz gibt es nicht. Einige zu veranlagende wissenschaftlich Vortragende werden schlechter gestellt. Findet der Mindeststeuersatz bei wissenschaftlich Vortragenden Anwendung, erfolgt die in Abschn. III.4 dargestellte Vergleichsrechnung nur bei beschränkt Steuerpflichtigen, die in Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, die entweder Mitgliedsstaaten der EU sind oder auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum²² anwendbar ist. Bei anderen zu veranlagenden beschränkt Steuerpflichtigen findet der Mindeststeuersatz weiterhin Anwendung.²³ Der Grundtarif kann also bei allen Künstlern angewandt werden, nicht jedoch bei allen wissenschaftlich Vortragenden.

Da die tatsächlichen Betriebsausgaben und der Steuersatz des Grundtarifs beim Künstler jedoch erst im Erstattungsverfahren zu berücksichtigen sind, liegen hier im Vergleich zum wissenschaftlich Vortragenden Nachteile vor. Es kann sein, dass der Künstler zunächst Steuern zahlen muss, die im Grunde nicht gerechtfertigt sind. Dies macht das folgende Beispiel deutlich:

19 Siehe Anhang 6.

20 BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – IV A 5 – S 2411 – 26/03.

21 Zur Problematik der Umsetzung des vorgenannten EuGH-Urteils in nationales Recht vgl. *Schroen*, NWB Fach 3, S. 12852/12856.

22 EU-Staaten + Liechtenstein, Island und Norwegen, vgl. http://de.wikipedia.org/wiki/Europäischer_Wirtschaftsraum.

23 BMF-Schreiben vom 10. 9. 2004 – IV A 5 – S 2301 – 10/04.

Beispiel	Steuerabzug (Erstattungsverfahren möglich)		Veranlagung (Vorauszahlungen)
	Der darbietende Künstler	Der werkschaffende Künstler	Der wissenschaftlich Vortragende
Betriebseinnahmen	10 000 €	10 000 €	10 000 €
tatsächliche Betriebsausgaben (80 %)	8 000 €	8 000 €	8 000 €
Einkünfte	2 000 €	2 000 €	2 000 €
Steuersatz	20 %	20 %	3,4665 %
Einkommensteuer	2 000 €	2 000 €	335 €
tatsächlicher Gewinn, nach Abzug ESt	0 €	0 €	1 600 €
Richtige Einkommensteuer nach Erstattungsverfahren (7 664 € + 2 000 €) × 3,4665 % = 335 €	335 €	335 €	335 €
Erstattungsbetrag	1 665 €	1 665 €	- €

(aus Vereinfachungsgründen wird auf den Solidaritätszuschlag nicht eingegangen)

Beim Künstler können Liquiditätsschwierigkeiten auftreten. Des Weiteren erfordert das Aufbereiten der Zahlen durch den Künstler für das Bundeszentralamt für Steuern „den Einsatz qualifizierter Berater im In- und Ausland. Die Kosten hierfür zehren den Erstattungsbetrag, wenn nicht in voller, so doch in nicht unwesentlicher Höhe wieder auf.“²⁴

6. Tatsächliche Betriebsausgaben

Die Definition der abziehbaren tatsächlichen Betriebsausgaben ist bei Künstlern und wissenschaftlich Vortragenden unterschiedlich. Im *Erstattungsverfahren* der Künstler werden nur solche Betriebsausgaben berücksichtigt, die im *unmittelbaren* wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen.

„Bei der Beurteilung, ob ein derartiger unmittelbarer Zusammenhang (...) zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorliegt, findet der in § 3c EStG enthaltene Rechtsgedanke entsprechende Anwendung. Danach müssen Ausgaben nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung so eng mit den steuerpflichtigen Einnahmen verbunden sein, dass sie ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sind, die diese steuerpflichtigen Einnahmen betreffen. Verlangt wird dabei eine eindeutig feststellbare und klar abgrenzbare Beziehung zwischen der jeweiligen Ausgabe und der inländischen Einnahme (...), wobei der Steuerpflichtige die Aufwendungen zu belegen hat“²⁵

S. 447

Nicht zu berücksichtigen sind somit klassische Gemeinkosten, z. B. Steuerberatungs- oder Finanzierungskosten. Ein Grund hierfür ist, dass die mittelbar mit den inländischen Betriebseinnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bei der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht im jeweiligen Wohnsitzstaat geltend gemacht werden können.²⁶ Bei unterschiedlichen Steuersätzen ist es jedoch von Bedeutung, wo die Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Ein weiterer Grund ist der Vereinfachungsgedanke. Es ist schwierig die mittelbaren Betriebsausgaben zu ermitteln.²⁷

Im *Veranlagungsverfahren* können jedoch sowohl *unmittelbar* als auch *mittelbar* entstandene Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG ist lediglich Voraussetzung, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen Einkünften vorliegt. Es erfolgt ein Ver-

24 Grams/Molenaar, Ein Beitrag zur Künstlerbesteuerung, S. 3.

25 FG Köln vom 18. 9. 2003 - 2 K 7435/00; BFH vom 24. 8. 1995 - IV R 27/94.

26 Vgl. FG Köln vom 18. 9. 2003 - 2 K 7435/00.

27 Vgl. FG Köln vom 18. 9. 2003 - 2 K 7435/00.

weis auf § 4 Abs. 4 EStG. Der zu veranlagende beschränkt Steuerpflichtige wird also einem unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt.

7. Verlustausgleich und Verlustabzug

Bisher ist sowohl der Verlustausgleich als auch der Verlustabzug i. S. des § 10d EStG nur bei zu veranlagenden beschränkt Steuerpflichtigen, wie dem wissenschaftlich Vortragenden, möglich. Künstlern stehen diese Möglichkeiten nicht zu.

Der Verlustausgleich und der Verlustabzug sind bei der Veranlagung eines wissenschaftlich Vortragenden wie bei der Veranlagung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen vorzunehmen. Der Verlustausgleich beschränkt sich jedoch gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Einkünfte, die bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind. Gemäß § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Verlustabzug i. S. des § 10d EStG bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, ebenfalls ausgeschlossen.

Ein Grund für die Nichtberücksichtigung der Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist die Form des Steuerabzugs. Diese lässt bisweilen den Verlustausgleich und den Verlustabzug nicht zu. Die Werte und Angaben sind pauschaliert dargestellt und es kommt rechnerisch folglich nie zu einem Verlust.²⁸

8. Spenden

Spenden, die an inländische Einrichtungen getätigt werden, können bisweilen nur bei zu veranlagenden Steuerpflichtigen, wie dem wissenschaftlich Vortragenden, berücksichtigt werden. Künstler werden benachteiligt. Grund hierfür ist ebenfalls die Form des Steuerabzugs. Dem Haftungsschuldner des Künstlers ist es nicht zuzumuten, dass er sich um den Spendenabzug des Künstlers kümmert und der Künstler ist i. d. R. bei der Einkommensteuererhebung durch Steuerabzug nicht beteiligt. Eine Berücksichtigung im Erstattungsverfahren wäre theoretisch möglich, ist bisweilen aber nicht vorgesehen.

IV. Fazit

Beschränkt steuerpflichtige Freiberufler, die als darbietende oder werkschaffende Künstler oder wissenschaftlich Vortragende im Inland tätig werden, werden unterschiedlich besteuert.

Dabei werden Künstler in vielen Fällen benachteiligt. Der besondere Steuerabzug, der auf Künstler anzuwenden ist, stellt nicht auf die wirtschaftlichen und persönlichen Umstände des Einzelfalls ab, sondern orientiert sich an pauschalen Annahmen des Gesetzgebers. Dies führt folgerechtmäßig oftmals zu einem ungerechten Ergebnis.

Des Weiteren ist der Grundgedanke des Gesetzgebers, nur 50 % als Betriebsausgaben anzusetzen und den „Gewinn“ dann mit 40 % zu besteuern, nicht gerechtfertigt. Es ist zwar verständlich, dass der Gesetzgeber den Steuersatz nicht zu gering ansetzen will, weil sonst Künstler mit geringen Ausgaben, bezogen auf ihren Gewinn, zu geringe Steuern zahlen könnten, doch liegt im Vergleich zu beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden eine Diskrepanz vor. Bei diesen kommt höchstens ein Durchschnittssteuersatz von ungefähr 42 % zur Anwendung und auch dieser nur sehr selten. „*Auswärtige Künstler zahlen mehr Steuern als Millionäre*“. Dies ist der Titel eines Artikels einer Berliner Zeitung vom 24. 10. 2001. Der Wahrheitsgehalt ist nicht zu leugnen, wenn man an dieser Stelle endet.

²⁸ Gassner/Lang, a. a. O., S. 314/315.

Doch gibt es mittlerweile Erleichterungen für Künstler, die das Steuerabzugsverfahren stark entschärfen. Ausübende darbietende Künstler mit geringen Einnahmen werden durch gestaffelte Steuersätze unterstützt.

Zudem ist das Erstattungsverfahren mittlerweile für alle Künstler zugänglich und dort findet dann der Grundtarif auch auf sie Anwendung. Es erfolgt eine nachträgliche Gleichstellung von Künstlern und zu veranlagenden wissenschaftlich Vortragenden.

Der Steuerabzug von Künstlern soll Steuern sichern und die Steuererhebung vereinfachen. Beides ist durch den Steuerabzug mit mehr oder weniger Erfolg umgesetzt worden. Es ist fraglich, ob die Gründe der Steuersicherung und Vereinfachung ausreichen, den Künstler von der Veranlagung und von den damit verbundenen Privilegien auszuschließen. Die Privilegien sind: zeitnahe Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen und des häufig geringeren Steuersatzes, Abzug von mittelbaren Aufwendungen, Verlustausgleich, Verlustabzug und Spendenabzug. Vor allem wenn man berücksichtigt, dass diese Gründe, wenn auch vielleicht abgemildert, auch beim wissenschaftlich Vortragenden anzuführen wären und dieser trotzdem veranlagt wird und das Steueraufkommen durch Steuerabzug nicht so bedeutend ist.

Doch selbst wenn man zu der Ansicht gelangt, dass man Künstler weiterhin von der Veranlagung ausschließen kann, so müssen doch einige Elemente des Steuerabzugs überdacht werden.

Fest steht, dass der Gesetzgeber tätig werden muss und sei es nur, um die BMF-Schreiben ²⁹ in das Gesetz zu integrieren.

Fundstelle(n):

SteuerStud 9/2008 Seite 439

NWB IAAAC-88655

²⁹ BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – IV A 5 – S 2411 – 26/03, BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 - IV C 8 - 2411/07/0002.