

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 16

Katharina Pfeifer

Die deutsche Besteuerung ausländischer
Tonkünstler und Künstlergesellschaften

A. Einleitung

I. Problemdarstellung

Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlergesellschaften ist ein ständiger Brennpunkt des nationalen und Internationalen Steuerrechts.

Ursache hierfür ist im Wesentlichen die starke Internationalisierung und Kommerzialisierung der Unterhaltungsbranche.¹ Dies führt zum einen dazu, dass die Tätigkeit von Künstlern durch eine internationale Ausrichtung und eine hohe Mobilität gekennzeichnet ist. Künstler sind in vielen unterschiedlichen Ländern tätig, wobei sich ihr Aufenthalt im jeweiligen Land meist auf wenige Tage beschränkt.² Zum anderen folgt hieraus, dass insbesondere international erfolgreiche Künstler innerhalb weniger Jahre Einnahmen in Millionenhöhe erzielen können. Dabei stammen die Einnahmen von Künstlern aus einer Vielzahl unterschiedlicher Quellen, die entweder mit ihrer eigentlichen Berufstätigkeit oder mit ihrer Popularität in Zusammenhang stehen.³ Sie verfügen daher über eine komplexe und international geprägte Einnahmenstruktur.

Diese Besonderheiten rücken die Besteuerung von im Ausland ansässigen Künstlern⁴ immer wieder ins Zentrum von steuerrechtlichen Diskussionen. Denn ihre Besteuerung bedeutet in vielerlei Hinsicht eine Herausforderung für die nationalen Steuersysteme,⁵ auch wenn fiskalische Interessen sicherlich eine Rolle spielen.⁶

Die komplexe, international geprägte Einnahmenstruktur von Künstlern wirft bereits aus nationaler Sicht zahlreiche Probleme bei der Zuordnung der jeweiligen Einnahmen zu den einzelnen Einkunftsarten auf.⁷ Der Gesetzgeber hat viele Sonderregelungen geschaffen, um die Einkünfte von ausländischen Künstlern möglichst vollständig zu erfassen.⁸ Abhängig von der Zuordnung zu einer Einkunftsart können sich unterschiedliche Steuerfolgen ergeben.

1 *Mody*, Besteuerung, 25.

2 *Lucassen*, Künstler, 1; *Molenaar/Grams*, Intertax 2012, 270 (271).

3 *Mody*, Besteuerung, 25.

4 Die im Folgenden verwendete Bezeichnung als „ausländische“ Künstler oder Gesellschaften meint einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. einen Unternehmenssitz oder Geschäftsleitungsort im Ausland. Im umgekehrten Fall wird die Bezeichnung „inländisch“ benutzt.

5 Ähnlich *Grossmann*, Die Besteuerung, 1; *Sauer*, Sportler, 1.

6 *Sauer*, Sportler, 1.

7 *Petutschnig/Röthlin/Six*, SWI 2007, 302 (307) aus österreichischer Sicht.

8 *Maßbaum*, Künstler, 267.

Die grenzüberschreitende Tätigkeit von Künstlern ist aber auch ein Paradebeispiel dafür, dass eine rein nationale Besteuerung in Zeiten der Globalisierung nicht mehr möglich ist.⁹

Diese Überlegung gilt zunächst im Hinblick auf die Steuererhebung und die Steuereinzahlung bei grenzüberschreitend tätigen Künstlern. In beiden Fällen ist die Finanzverwaltung auf Informationen und Unterstützung aus dem Ausland angewiesen, weil die nationale Besteuerungshoheit auf das Inland begrenzt ist.¹⁰ Dies bewegt nationale Steuersysteme oft dazu, ausländische Künstler Sonderregelungen zu unterwerfen, die den nationalen Steueranspruch sichern sollen. Diese Sonderregelungen gerieten in den vergangenen Jahren zunehmend in den europarechtlichen Fokus und mussten aufgrund der EuGH-Rechtsprechung angepasst werden.¹¹ Insbesondere die europarechtliche Zulässigkeit der Steuererhebung durch Steuerabzug ist offen.¹²

Darüber hinaus gilt diese Überlegung auch im Hinblick auf die drohende Doppelbesteuerung von Künstlern bei ihrer grenzüberschreitenden Tätigkeit. Die Doppelbesteuerung soll durch den Abschluss von DBA vermieden werden,¹³ die wiederum Sonderregelungen für Künstler bereithalten.¹⁴

Ausländische Künstler nehmen daher im Rahmen der nationalen und internationalen Besteuerung eine Sonderstellung ein, aus der sich nach wie vor zahlreiche Probleme und Fragestellungen ergeben.

II. Gang der Untersuchung

Ziel der Untersuchung ist es, die Besteuerung von ausländischen Künstlern aus nationaler und internationaler Sicht zu analysieren. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass sich Künstler zahlreiche Einnahmequellen erschließen und dabei in unterschiedlichster Form organisiert sein können.¹⁵ Dies macht eine Schwerpunktsetzung notwendig.

Daher soll sich die Untersuchung zum einen auf Tätigkeiten von ausländischen Musikern, Dirigenten und Komponisten konzentrieren, mit denen sie Ein-

9 Czakert, IStR 2010, 567.

10 Czakert, IStR 2010, 567.

11 Vgl. zum Hintergrund der Neuregelung des § 50a EStG durch das JStG 2009: BT-Drs. 16/10189, 61.

12 Diese Frage sollte aufgrund des zwischenzeitlich ergangenen Urteils des EuGH in der Rs. X NV (vgl. EuGH v. 18.10.2012, C-498/10 („X NV“), IStR 2013, 26) geklärt sein.

13 Vogel in: V/L, DBA, Einleitung Rn. 33.

14 Stockmann in: V/L, DBA, Art. 17 OECD-MA Rn. 3.

15 Mody, Besteuerung, 25, 49 f.

nahmen aus ihrer künstlerischen Tätigkeit (Ausübung und Verwertung von musikalischen Tätigkeiten) und Einnahmen aus Werbung erzielen. Zum anderen soll auf den Einsatz von ausländischen Kapitalgesellschaften im Rahmen von künstlerischen und werbenden Tätigkeiten der Künstler eingegangen werden, insbesondere auf Verleih- und Verwertungsgesellschaften. Der Zusammenschluss von Künstlern zu einer Personengesellschaft wird nicht angesprochen.

Hiervon ausgehend beruht die Untersuchung auf folgendem Aufbau:

Zunächst wird das nationale Besteuerungssystem für ausländische Künstler und Künstlergesellschaften mit inländischen Einkünften gemäß § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 49 EStG dargestellt. Dabei beschäftigt sich die Untersuchung in Teil B in einem ersten Schritt mit der Zuordnung der typischen Einnahmequellen von ausländischen Künstlern und Künstlergesellschaften zu den Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 S. 1, 2 EStG i.V.m. §§ 13-22 EStG. Denn § 49 Abs. 1 EStG knüpft bei den sachlichen Besteuerungsvoraussetzungen an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG an, so dass auch die ausländischen Künstler und Künstlergesellschaften zunächst alle Tatbestandsmerkmale einer der in § 49 Abs. 1 EStG aufgeführten Einkunftsarten i.S.v. §§ 13-22 EStG persönlich erfüllen müssen.¹⁶

In Teil C wird in einem zweiten Schritt geprüft, ob die typischen Einnahmequellen von ausländischen Künstlern und Künstlergesellschaften darüber hinaus auch den für eine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG notwendigen Inlandsbezug i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG erfüllen. Dabei wird die Behandlung von Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. b EStG) und sonstigen Einkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) aufgrund geringer Relevanz ausgeklammert. Die geringe Relevanz von § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. b EStG folgt aus dem Umstand, dass die Musikfinanzierung von ausländischen Künstlern durch die inländische öffentliche Hand vergleichsweise gering sein wird und die beschränkt steuerpflichtigen Künstler in der überwiegenden Anzahl der Fälle selbständig tätig sein werden. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist wenig relevant, weil aufgrund seiner Subsidiarität zu § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG nahezu keine Sachverhaltskonstellation verbleibt, die von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst sein könnte.

In Teil D wird ein Überblick über die Steuererhebung bei inländischen Einkünften von ausländischen Künstlern und Künstlergesellschaften gegeben.

Im Anschluss hieran wird in Teil E auf einige europarechtliche Fragestellungen eingegangen, die sich im Zusammenhang mit der nationalen Besteuerung von ausländischen Künstlern und Künstlergesellschaften ergeben.

16 BFH v. 12.11.1986, I R 192/85, BStBl. II 1987, 383 (384).

Zuletzt werden in Teil F die Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen auf die typischen Einnahmequellen von Künstlern und Künstlergesellschaften dargelegt. Dabei beschränkt sich die Untersuchung auf die wichtigsten Regelungen des OECD-MA und klammert z.B. die Behandlung von Vergütungen für im öffentlichen Dienst erbrachte Tätigkeiten (Art. 19 OECD-MA) aus.

Die Untersuchung schließt in Teil G mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse und einer abschließenden Würdigung.

B. Qualifikation typischer Einnahmequellen

Gem. § 1 Abs. 4 EStG sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, vorbehaltlich des § 1 Abs. 2 und 3 EStG und des § 1a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielen. Entsprechend sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG).

§ 49 Abs. 1 EStG knüpft bei den sachlichen Besteuerungsvoraussetzungen an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG an. Damit setzt die Besteuerung von inländischen Einkünften von beschränkt Steuerpflichtigen nach § 49 EStG voraus, dass ausländische Künstler bzw. Kapitalgesellschaften zunächst alle Tatbestandsmerkmale einer der in § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 EStG aufgeführten Einkunftsarten i.S.v. §§ 13-22 EStG persönlich erfüllen.¹⁷ Daher sind ihre typischen Einnahmequellen zuerst nach § 49 Abs. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 13-22 EStG zu qualifizieren.¹⁸

I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Einkünfte aus selbständiger Arbeit von ausländischen Künstlern unterliegen gem. § 1 Abs. 4 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 18 EStG der Einkommensteuer.¹⁹ § 18 EStG enthält allerdings keine Definition des Begriffs der selbständigen Arbeit,²⁰ sondern nennt nur Tätigkeiten, die zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen.²¹ Hierzu zählt die künstlerische Tätigkeit als freiberufliche Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG). Für die Qualifikation als selbständige Arbeit müssen neben der künstlerischen Tätigkeit die positiven Voraus-

17 BFH v. 12.11.1986, I R 192/85, BStBl. II 1987, 383 (384).

18 Eine ausführliche Darstellung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der verschiedenen Einkunftsarten muss im Rahmen dieser Arbeit unterbleiben.

19 Die bei § 18 EStG einschlägigen Begriffs- und Abgrenzungskriterien gelten aufgrund des ausdrücklichen Verweises auch bei § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, *Wied* in: Blümich, EStG, § 49 EStG Rn. 141 (Februar 2012); *Strunk* in: Korn, EStG, § 49 EStG Rn. 164 (August 2011); *Gosch* in: Kirchhof, EStG, § 49 EStG Rn. 50.

20 *Wacker* in: Schmidt, EStG, § 18 EStG Rn. 5.

21 BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125 (129) mit der Folge, dass kein einheitlicher Oberbegriff vorhanden ist.

setzungen eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG, d.h. Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,²² erfüllt sowie die Schwelle der privaten Vermögensverwaltung überschritten sein.²³

1. Künstlerische Tätigkeit als selbständige Arbeit

Die Beurteilung, was eine künstlerische Tätigkeit ist,²⁴ ist schwierig, weil es weder eine Legaldefinition im EStG²⁵ noch einen allgemein verbindlichen Kunstbegriff gibt.²⁶

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt eine künstlerische Tätigkeit voraus, dass der Steuerpflichtige „eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht.“²⁷ Erfüllt der Steuerpflichtige diese Anforderungen nicht, ist er gewerblich tätig (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG).

Die Abgrenzung der künstlerischen von der gewerblichen Tätigkeit nimmt der BFH anhand der Unterscheidung zwischen zweckfreier Kunst und Gebrauchskunst, wozu Kunstgewerbe und Kunsthandwerk zählen, vor.²⁸ Diese Unterscheidung resultiert daraus, dass bei der Ausübung zweckfreier Kunst, deren Arbeitsergebnisse keinen Gebrauchszweck haben und nur ästhetische Wirkungen erzielen sollen, eine künstlerische Tätigkeit ohne weiteres zu bejahen ist.²⁹ Hingegen kann die Ausübung von Gebrauchskunst, deren Arbeitsergebnisse einen Gebrauchszweck haben, auch gewerblich sein, weil der für eine künstlerische

22 BFH v. 30.3.1994, I R 54/93, BStBl. II 1994, 864 (865).

23 *Lambrecht* in: Kirchhof, EStG, § 18 EStG Rn. 10.

24 Dabei ist nicht jedes einzelne Werk des Künstlers isoliert, sondern seine Tätigkeit im gesamten VZ zu beurteilen, BFH v. 11.7.1960, V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453 (454).

25 FG Schleswig-Holstein v. 14.12.1989, II 502/89, EFG 1990, 257, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 11.7.1991, IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 101 (Juni 2010).

26 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8).

27 St. Rspr., vgl. nur: BFH v. 18.4.2007, XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702 (703 m.w.N.).

28 BFH v. 14.8.1980, IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21 (22 f.). Zur Entwicklung der Unterscheidung: *Maaßen*, Kunst, Rn. 197 ff.

29 BFH v. 29.7.1981, I R 183/79, BStBl. II 1982, 22 (23); BFH v. 11.7.1991, IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889 (891); FG Hamburg v. 29.6.2001, II 369/00, rkr., EFG 2001, 1452; FG Düsseldorf v. 5.11.2004, 1 K 3118/02 G, rkr., EFG 2007, 197. Ähnlich: OFD Hannover v. 12.12.2006, GewStK § 2 GewStG F. 3 Karte 1; OFD Frankfurt/Main v. 29.11.2007, EStK § 18 EStG Karte 1.

sche Tätigkeit notwendige Gestaltungsspielraum zur Erbringung einer eigenschöpferischen Leistung aufgrund des Gebrauchszwecks fehlen kann.³⁰ Deshalb muss bei der Gebrauchskunst im Einzelfall aufgrund besonderer Sachkunde (gegebenenfalls durch Sachverständigengutachten) das Vorliegen einer eigenschöpferischen Leistung mit gewisser Gestaltungshöhe festgestellt werden.³¹ Damit dürfte bei der zweckfreien Kunst eine Vermutung für eine künstlerische Tätigkeit greifen,³² bei der Gebrauchskunst nicht.³³

a. Rechtsprechung des BFH

Die Rechtsprechung des BFH³⁴ zu künstlerischen Tätigkeiten auf dem Gebiet der Musik ist von zwei Besonderheiten geprägt. Zum einen konkretisiert der BFH bei musikalischen Tätigkeiten das Erfordernis der gewissen Gestaltungshöhe, indem er bestimmte Qualitätsstandards fordert. Zum anderen differenziert der BFH nicht (mehr) nach der Art der Musik, so dass nicht nur klassische Musik, sondern auch Jazz-, Pop- und Rockmusik sowie Tanz- und Unterhaltungsmusik künstlerisch sein können.³⁵

Im Folgenden ist zu untersuchen, unter welchen Voraussetzungen die musikalische Tätigkeit von Musikern, Dirigenten und Komponisten künstlerisch ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich deren musikalische Tätigkeit unterscheidet. Komponisten schaffen Musikwerke und sind werkschöpfend tätig.³⁶ Musiker bieten in der Regel bereits geschaffene Werke dar und Dirigenten leiten die Aufführung von bereits geschaffenen Werken mit der Folge, dass sie werkinter-

30 BFH v. 23.8.1990, IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20 (22). Vgl. auch *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 3, 105 (Juni 2010) m.w.N.; *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91b (Februar 2011); *Kempermann*, FR 1992, 250 (254).

31 BFH v. 14.8.1980, IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21 (22 f.); BFH v. 29.7.1981, I R 183/79, BStBl. II 1982, 22 (23 f.); FG Hamburg v. 29.6.2001, II 369/00, rkr., EFG 2001, 1452; FG Düsseldorf v. 5.11.2004, 1 K 3118/02 G, rkr., EFG 2007, 197. Ebenso: OFD Hannover v. 12.12.2006, GewStK § 2 GewStG F. 3 Karte 1; OFD Frankfurt/Main v. 29.11.2007, EStK § 18 EStG Karte 1.

32 Vgl. nur *Hutter* in: Blümich, EStG, § 18 EStG Rn. 94, 97 (September 2011); *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 104 (Juni 2010); *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91 (Februar 2011).

33 *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 105 (Juni 2010); *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91 (Februar 2011).

34 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7.

35 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8). Zustimmend: *Bordewin*, FS Kreile, 89 (90); *Wolf*, FR 2002, 202 (206 f.).

36 BFH v. 19.3.1987, IV R 27/86, BStBl. II 1987, 497 (499).

pretierend tätig sind.³⁷ Werkschöpfend sind Musiker dann tätig, wenn sie improvisieren.³⁸

aa. *Musiker*

Der BFH erkennt jede musikalische Tätigkeit, die eigenschöpferisch ist und einen bestimmten Qualitätsstandard erreicht, unabhängig von der Musikart als künstlerisch an.³⁹ Entscheidend ist, ob die Schwelle von der handwerksmäßig aufgeführten Musik zu deren künstlerischen Darbietung überschritten ist.⁴⁰

(1) Eigenschöpferische Leistung

Eine eigenschöpferische Leistung ist bei improvisierenden Musikern unproblematisch, da sie werkschöpfend tätig sind.⁴¹

Hingegen können werkinterpretierende Musiker nur in geringerem Umfang eigenschöpferisch tätig sein, weil ihr Gestaltungsspielraum durch die Vorgaben des Komponisten eingeengt ist.⁴² Dies berücksichtigt der BFH, indem er von werkinterpretierenden Musikern verlangt, dass sie das Werk geistig und seelisch verarbeitet haben, um es in ihrem eigenen Stil eigenschöpferisch darbiegen zu können.⁴³ Dazu muss der Musiker dem Werk den Stempel seiner Persönlichkeit aufdrücken⁴⁴ bzw. eine persönliche Note verleihen.⁴⁵ In diesem Fall geht die

37 BFH v. 19.3.1987, IV R 27/86, BStBl. II 1987, 497 (499). Ebenso zu Musikern: *Maaßen*, Kunst, Rn. 511.

38 *Maaßen*, Kunst, Rn. 512.

39 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8). Zustimmend: *Pohl/Uhländer* in: *Lippross*, StR, § 18 EstG Rn. 58 (Dezember 2012); *Woerner*, BB 1983, 175 (176).

40 OFD Frankfurt/Main v. 9.3.1993, DStR 1993, 1406.

41 Allgemein: *Maaßen*, Kunst, Rn. 512.

42 *Maaßen*, Kunst, Rn. 512.

43 BFH v. 26.5.1971, IV 280/65, BStBl. II 1971, 703 (704); BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644). Ebenso: FG Köln v. 26.9.2002, 15 K 8068/98, EFG 2003, 85 (87) (Abgrenzung der Tätigkeit von Restaurator/Musiker), aus anderen Gründen aufgehoben von BFH v. 4.11.2004, IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362; OFD Frankfurt/Main v. 9.3.1993, DStR 1993, 1406. Auf künstlerische Interpretationsleistung abstellend: BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492).

44 BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644); FG Köln v. 26.9.2002, 15 K 8068/98, EFG 2003, 85 (88), aus anderen Gründen aufgehoben von BFH v. 4.11.2004, IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362; FG Baden-Württemberg v. 11.11.1999, 3 K 164/95, rkr., Datev: 0553936, 7 („eigener Sound“).

45 RFH v. 30.6.1939, V 92/39, RStBl. 1939, 963 (964); RFH v. 31.1.1941, V 81/40, RStBl. 1941, 229 (230); BFH v. 24.1.1963, IV 321/61 U, BStBl. III 1963, 216; FG Düsseldorf v. 25.2.2004, 7 K 7162/01 G, rkr., EFG 2004, 1628 (1629).

musikalische Tätigkeit über das handwerklich Erlernbare hinaus und ist eine eigenschöpferische Leistung.⁴⁶

(2) Qualitätsstandards

Ob die Qualitätsstandards erreicht sind, beurteilt sich nach den erlernten Fähigkeiten der Musiker.⁴⁷ Hierzu gehören manuelle Geschicklichkeit, Tongebung, rhythmische Präzision, saubere Intonation und Wendigkeit in der Umsetzung musikalischer Texte,⁴⁸ aber auch Stilempfinden, musikalisches Gehör⁴⁹ sowie Wahl von Dynamik und Tempo.⁵⁰ Bei einem Orchester sind zusätzlich der Vortrag und das Niveau der Darbietungen zu bewerten, wobei das präzise Zusammenspiel, die spezifische Artikulation sowie die phantasievolle und prägnante Improvisation einiger Teile zu berücksichtigen sind.⁵¹

(3) Zwischenergebnis

Musiker sind in der Regel künstlerisch tätig.⁵²

bb. Dirigent

Die künstlerische Tätigkeit besteht auch bei einem Dirigenten in einer eigenschöpferischen Leistung mit einer bestimmten Qualitätshöhe.⁵³

46 RFH v. 30.6.1939, V 92/39, RStBl. 1939, 963 (964); RFH v. 31.1.1941, V 81/40, RStBl. 1941, 229 (230). Vgl. auch FG Düsseldorf v. 25.9.1967, VII 11 13/64 F, DStZ/E 1967, 492 (493).

47 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9); BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492).

48 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9); BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492); BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644). Ebenso: OFD Frankfurt/Main v. 9.3.1993, DStR 1993, 1406.

49 BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644). Ebenso: OFD Frankfurt/Main v. 9.3.1993, DStR 1993, 1406.

50 OFD Frankfurt/Main v. 9.3.1993, DStR 1993, 1406.

51 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9).

52 Vgl. zu Vermutungen in Bezug auf die Künstlereigenschaft: BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492); BFH v. 3.11.1955, IV 277/54 U, BStBl. III 1956, 112 (113). Zu weiteren Indizien: OFD Frankfurt/Main v. 29.11.2007, EStK § 18 EStG Karte 1; BayLfSt v. 11.7.2008, DStR 2008, 2165.

53 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8), der Konzertmeister nennt, nach der Systematik aber wohl nicht Dirigenten, sondern den Stimmführer der Gruppe der 1. Violinen meint.

(1) Eigenschöpferische Leistung

Die eigenschöpferische Leistung ist bei werkinterpretierenden Dirigenten – ebenso wie bei Musikern – gegeben, wenn sie das Werk aufgrund geistiger und seelischer Durchdringung in ihrem eigenen Stil eigenschöpferisch aufführen.⁵⁴ Dies ist bei Dirigenten der Fall. Sie prägen eine Aufführung durch ihren eigenen Stil, den sie eigenschöpferisch erarbeiten und inszenieren. Die eigenschöpferische Leistung besteht in ihrer individuellen Interpretation, die sich vom Abspielen der Musik von einem Tonträger unterscheidet.⁵⁵

(2) Qualitätsstandards

Die Qualitätsstandards bei Dirigenten konkretisierte der BFH bisher zwar nicht. Es ist aber davon auszugehen, dass auch insoweit die erlernten Fähigkeiten bedeutsam sind.⁵⁶ Deshalb können die Fähigkeiten herangezogen werden, die bei Musikern gefordert werden und auch einen Dirigenten auszeichnen. Dies betrifft das Rhythmusgefühl, die Wendigkeit in der Umsetzung musikalischer Texte, das Stilempfinden, das musikalische Gehör, die Wahl von Dynamik und Tempo sowie die Anleitung zum präzisen Zusammenspiel.⁵⁷

(3) Mithilfe von Musikern

Darüber hinaus wird die Qualifikation als künstlerische Tätigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Dirigent bei seiner musikalischen Tätigkeit stets die Mithilfe der Orchestermitglieder benötigt. Denn ein Künstler kann sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen, wenn er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich künstlerisch tätig ist (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und 3 EStG). Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit eines Dirigenten erfordert, dass er an allen relevanten Tätigkeiten bei der Werkdarbietung mitwirkt und den entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung ausübt.⁵⁸ Hierzu muss der Dirigent die Aufführungen des Orchesters konzipieren, das Programm einstudieren und als musikalischer Leiter aufführen.⁵⁹

54 BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644).

55 *Maßbaum*, Künstler, 25, 32.

56 Zu Vorbildung: BFH v. 17.4.1956, I 177/54, EFG 1956, 201 zu Urteil Nr. 121/1954, n.v.

57 Vgl. oben unter B.I.1.a.aa.(2).

58 BFH v. 2.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170 (172). Ebenso: Sen.Verw. Bremen v. 10.1.2002, DStR 2002, 544; OFD Frankfurt/Main v. 29.11.2007, EStK § 18 EStG Karte 1; *Hutter* in: Blümich, EStG, § 18 EStG Rn. 98 (September 2011).

59 BFH v. 27.6.1985, I R 22 /81, BFH/NV 1985, 17 (18).

(4) Zwischenergebnis

Ein Dirigent ist als künstlerisch tätig anzusehen.⁶⁰

cc. *Komponist*

Auch die künstlerische Tätigkeit eines Komponisten erfordert eine eigenschöpferische Leistung mit einer bestimmten Qualitätshöhe.⁶¹

(1) Eigenschöpferische Leistung

Eine eigenschöpferische Leistung erfordert zunächst genügend Spielraum für die Entfaltung schöpferischer Kräfte.⁶² Daran fehlt es, wenn der Auftraggeber genaue Anweisungen für das Werk erteilt und dem Steuerpflichtigen nur die praktische Ausgestaltung überlässt⁶³ oder der Steuerpflichtige an das Werk eines anderen gebunden ist.⁶⁴ Dies ist z.B. bei einem Notenschreiber der Fall, der Stimmen für einzelne Instrumente aus Dirigenten-Partituren ausschreibt und dabei die Partituren gegebenenfalls in eine andere Tonart transportiert.⁶⁵ Hingegen ist ein Arrangeur, der Kompositionen für andere als die ursprünglich vorgesehenen Instrumente umschreibt, tonschöpfend und damit schöpferisch tätig.⁶⁶

Der vorhandene Spielraum muss auch kreativ genutzt werden. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich bei den Werken um schablonenhafte Wiederholungen handelt⁶⁷ oder die Formgebung der Werke auf bekannten Vorbildern beruht.⁶⁸

60 *Maßbaum*, Künstler, 32. Zu Vermutungen bei Künstlern: VG Berlin v. 6.10.1953, VIII A 783/53, EFG 1954, 109; BFH v. 17.4.1956, I 177/54, EFG 1956, 201 zu Urteil Nr. 121/1954, n.v.

61 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8). Vgl. auch *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 99 f. (Februar 2011); *Kempermann*, FR 1992, 250 (253).

62 BFH v. 11.7.1960, V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453.

63 BFH v. 11.7.1960, V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453; BFH v. 11.7.1991, IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353 (355); BFH v. 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465 (466). Vgl. auch FG München v. 23.1.2009, I K 2390/07, rkr., EFG 2009, 953 (954), wonach der Spielraum nicht eingeschränkt war, weil der Auftraggeber nur „die Richtung vorgegab“.

64 FG Hamburg v. 26.7.1967, IV 253/65 (III), rkr., EFG 1967, 613; FG Düsseldorf v. 25.9.1967, VII 11 13/64 F, DStZ/E 1967, 492 (493); FG Nürnberg v. 10.3.1993, III 360/87, EFG 1993, 677, Revision unbegründet: BFH v. 30.3.1994, I R 54/93, BStBl. II 1994, 864.

65 FG Hamburg v. 26.7.1967, IV 253/65 (III), rkr., EFG 1967, 613.

66 BFH v. 19.3.1987, IV R 27/86, BStBl. II 1987, 497 (499).

67 BFH v. 29.7.1981, I R 183/79, BStBl. II 1982, 22 (24); BFH v. 26.2.1987, IV R 105/85, BStBl. II 1987, 376.

68 BFH v. 23.8.1990, IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20 (22).

Danach ist die Komposition von Musik eine eigenschöpferische Tätigkeit, weil sie durch eigene Ideen und die Individualität des Komponisten geprägt ist.⁶⁹ Ein Komponist ist werkschöpfend tätig und damit in einem größeren Umfang als ein Arrangeur eigenschöpferisch tätig.

(2) Qualitätsstandards

Auch bei Komponisten konkretisiert der BFH die einzuhaltenden Qualitätsstandards nicht und verweist lediglich auf die Bedeutung erlernter Fähigkeiten.⁷⁰ Die angeführten Fähigkeiten von Musikern sind teilweise auch für die Arbeit eines Komponisten relevant und können herangezogen werden. Dies gilt für das Rhythmusgefühl, das Stilempfinden, das musikalische Gehör sowie die Vorgaben für Dynamik, Tempo und Artikulation,⁷¹ ergänzt um klangliches Vorstellungsvermögen und die kreative Gestaltung musikalischer Texte.

(3) Zwischenergebnis

Ein Komponist ist grundsätzlich künstlerisch tätig.⁷²

b. Kritik der Literatur

Die Literatur stimmt zwar mit dem BFH⁷³ überein, dass nicht nur die Werkschöpfung, sondern auch die Werkinterpretation künstlerisch sein kann.⁷⁴ Sie kritisiert aber grundsätzlich, dass der BFH⁷⁵ neben der schöpferischen Leistung Qualitätsstandards fordert. Hierauf sei zu verzichten.⁷⁶

69 BFH v. 19.3.1987, IV R 27/86, BStBl. II 1987, 497 (499); *Maßbaum*, Künstler, 32.

70 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9).

71 Vgl. oben B.I.1.a.aa.(2).

72 VG Berlin v. 6.10.1953, VIII A 783/53, EFG 1954, 109; *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 99 (Februar 2011); *Maßbaum*, Künstler, 32; *Reich* in: Fischer/Reich, Künstler, § 11 Rn. 20; *Pohl/Uhländer* in: Lippross, StR, § 18 EStG Rn. 58 (Dezember 2012).

73 Vgl. BFH v. 26.5.1971, IV 280/65, BStBl. II 1971, 703 (704); BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644).

74 *Siewert* in: Frotscher, EStG, § 18 EStG Rn. 39 (Dezember 2009); *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 105 (Juni 2010); *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91d, 100 f. (Februar 2011); *Maßbaum*, Künstler, 36 f.; *Maßßen*, Kunst, Rn. 511; *Reich* in: Fischer/Reich, Künstler, § 11 Rn. 15; *Kempermann*, FR 1992, 250 (253); *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1768); *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1992, 559. Zweifelnd: *Schneider*, DStZ 1993, 165 (168).

75 Vgl. BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (8).

76 *Maßbaum*, Künstler, 18 ff., 36 f., 42; *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1767 f.). Allgemein kritisch wegen Gestaltungshöhe: *Stuhrmann* in: K/S/M, EStG, § 18 EStG Rn. B 62 (April 2009); *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 90c, 91d, 99a (Februar 2011); *Wacker*

Im Hinblick auf die Qualitätsstandards wird zusätzlich beanstandet, dass der BFH⁷⁷ zu sehr auf erlernbare Fähigkeiten abstelle. Solche Fähigkeiten seien nicht schon deswegen, weil sie von Musikern beim Spielen ihrer Instrumente statt von Handwerkern bei der Benutzung ihrer Werkzeuge eingesetzt werden, ein Indiz für künstlerische Tätigkeit.⁷⁸ Entscheidend sei, ob die Fähigkeiten benutzt werden, um der Werkinterpretation eine persönliche Note zu geben. Dies vernachlässige der BFH.⁷⁹

Vor diesem Hintergrund schlagen Teile der Literatur eine Vereinfachung bzw. Modifikation der Rechtsprechung bei Werkinterpretieren vor.

So will eine Ansicht die Rechtsprechung dadurch vereinfachen, dass ein werkinterpretierender Musiker immer dann künstlerisch tätig ist, wenn das interpretierte Stück ein Kunstwerk ist.⁸⁰

Eine weitere Ansicht⁸¹ will bei der Beurteilung der künstlerischen Tätigkeit zwischen werkschöpfenden und werkinterpretierenden Künstlern unterscheiden, was der BFH nicht ausreichend tue. Eine schöpferische Leistung könne nur ein werkschöpfender Künstler erbringen, dessen Gestaltungsspielraum nicht eingengt sei. Ein werkinterpretierender Künstler werde stets nach Vorgaben tätig, weshalb eine schöpferische Leistung nur in Sonderfällen (z.B. Improvisation) möglich sei. Deshalb sei bei Werkinterpretieren darauf abzustellen, ob die Wiedergabe des Werks eine persönliche Note aufweist.⁸²

c. Stellungnahme

Die Kritik in der Literatur⁸³ zielt zunächst auf die grundsätzliche Frage ab, ob das Erfordernis einer gewissen Gestaltungshöhe in Form von Qualitätsstandards

in: Schmidt, EStG, § 18 EStG Rn. 67; *Maaßen*, Kunst, Rn. 522 ff.; *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 156 ff.; *Kempermann* in: FS Gocke, 143 (147 f.); zustimmend hingegen: *Stöcker* in: Lademann, EStG, § 18 EStG Rn. 257 (Dezember 2011); *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 6. Teil Rn. 33; *Oswald*, DSz 1981, 307.

77 Vgl. BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9); BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492).

78 *Maaßen*, Kunst, Rn. 521; *Schneider*, DSz 1993, 165 (168).

79 *Maaßen*, Kunst, Rn. 521 mit der Begründung, dass der BFH die persönliche Note in den Urteilen v. 19.8.1982 und 12.4.1984 nicht geprüft habe.

80 *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 105 (Juni 2010); *Kempermann*, FR 1992, 250 (253).

81 *Maaßen*, Kunst, Rn. 512. Eine solche Unterscheidung wohl auch akzeptierend: *Kempermann*, FR 1992, 250 (253).

82 *Maaßen*, Kunst, Rn. 511 ff.

83 Vgl. z.B. *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 154 ff.

verfassungsrechtlich zulässig ist. Darüber hinaus werden die Anforderungen des BFH an die Qualitätsstandards kritisiert.⁸⁴

aa. *Verfassungsrechtliche Bedenken*

Fraglich ist, ob das Erfordernis einer gewissen Gestaltungshöhe in Form von Qualitätsstandards verfassungsrechtlich zulässig ist.⁸⁵

(1) Art. 3 Abs. 1 GG

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor, wenn Qualitätsstandards bei einem Teil der künstlerischen Tätigkeit (Gebrauchskunst) gefordert werden, bei einem anderen Teil der künstlerischen Tätigkeit (zweckfreie Kunst) und bei der schriftstellerischen Tätigkeit dagegen nicht.⁸⁶

Hierin ist keine Ungleichbehandlung von Gebrauchskunst und zweckfreier Kunst zu sehen, weil sich grundsätzlich nur bei der Gebrauchskunst die Frage einer gewerblichen Tätigkeit stellt und deshalb das Kriterium der Gestaltungshöhe erforderlich ist.⁸⁷ Denn hier kann der Spielraum für eine eigenschöpferische Leistung aufgrund des notwendig einzuhaltenden Gebrauchszwecks fehlen.⁸⁸

Es findet auch keine Ungleichbehandlung zwischen der Ausübung von Gebrauchskunst und schriftstellerischer Tätigkeit statt, weil die schriftstellerische Tätigkeit in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG unabhängig von der künstlerischen Tätigkeit normiert ist und somit eigenständig ausgelegt werden kann.⁸⁹ Diese eigenständige Auslegung ist auch sinnvoll.⁹⁰ Denn zur Kunst zählt die Literatur.⁹¹

84 *Maaßen*, Kunst, Rn. 521; *Schneider*, DStZ 1993, 165 (168).

85 So BFH v. 23.9.1998, XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460 f.; BFH v. 1.6.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709 (711). Vgl. BVerfG v. 5.4.1978, 1 BvR 242/78, HFR 1978, 294; BVerfG v. 25.1.1990, 1 BvR 1513/89, HFR 1990, 518 (519), wonach die Finanzgerichtsbarkeit ihrer Entscheidung keine grundsätzlich unzutreffende Auffassung von Bedeutung und Tragweite des Art. 5 Abs. 3 GG zugrunde legt.

86 Ebenso: BFH v. 1.6.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709.

87 BFH v. 1.6.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709 (711); *Kempermann*, FR 1992, 250 (254); a.A.: *Maaßen*, Kunst, Rn. 530 f.; *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 154 ff.

88 Ohne auf verfassungsrechtliche Aspekte eingehend: BFH v. 23.8.1990, IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20 (22).

89 BFH v. 23.9.1998, XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460 (461); *Lambrecht* in: Kirchhof, EStG, § 18 EStG Rn. 47. A.A.: *Stuhrmann* in: K/S/M, EStG, § 18 EStG Rn. B 62 (Fn. 93) (April 2009); *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 90d (Februar 2011); *Wacker* in: Schmidt, EStG, § 18 EStG Rn. 67; *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 156 f.; *Maßbaum*, Künstler, 19 f.; *Heuer*, DStR 1983, 638 (639 f.); *Kempermann*, FR 1992, 250 (252); *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1767 f.).

90 A.A. wohl: *Kempermann* in: FS Gocke, 143 (147 f.); *Kempermann*, FR 2006, 929.

Die schriftstellerische Tätigkeit kann also künstlerisch sein. Durch die separate Aufzählung der schriftstellerischen Tätigkeit verdeutlicht der Gesetzgeber, dass sie gerade nicht künstlerisch sein und die damit verbundenen Anforderungen erfüllen muss.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die schriftstellerische Tätigkeit zwar keine besondere Qualität erfordert.⁹² Der Steuerpflichtige muss aber der Sprache und des Schreibens – wenn auch dürftig – mächtig sein.⁹³ Dies ist ebenfalls eine erlernbare Fähigkeit und letztlich ein Qualitätserfordernis.⁹⁴

(2) Art. 5 Abs. 3 GG

Das Erfordernis der Qualitätsstandards verstößt auch nicht gegen die Kunstfreiheit gem. Art. 5 Abs. 3 GG, weil nur zwischen Kunst und Nichtkunst unterschieden wird.⁹⁵ Hingegen ist damit nicht gemeint, dass ein bestimmtes Niveau erreicht werden muss.⁹⁶ Eine Niveauekontrolle, d.h. eine Unterscheidung zwischen guter und schlechter Kunst, ist mit Art. 5 Abs. 3 GG unvereinbar.⁹⁷ Es geht vielmehr darum, dass der Musiker bzw. der Dirigent ein nicht genau bestimmbares Mindestmaß an künstlerischen Fähigkeiten besitzt, um dem Werk eine persönliche Note verleihen zu können.⁹⁸ Dies gilt auch für improvisierende Musiker und Komponisten, da die Improvisation bzw. die Schaffung von Kompositionen die technische Beherrschung der Instrumente in gewissem Umfang voraussetzt.

-
- 91 FG Baden-Württemberg v. 23.11.2004, 11 K 208/04, rkr., EFG 2005, 870 (871); *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 156 f.; *Maßbaum*, Künstler, 19 f.
- 92 BFH v. 10.9.1998, IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215 (216).
- 93 FG Düsseldorf v. 15.9.1981, XI 230/77 E, rkr., EFG 1983, 27 f.
- 94 Ähnlich: *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 6. Teil Rn. 33 (Fn. 102).
- 95 BFH v. 23.9.1998, XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460 f.; BFH v. 1.6.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709 (711); im Ergebnis ebenso *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 104 (Juni 2010). A.A.: *Stuhrmann* in: K/S/M, EStG, § 18 EStG Rn. B 62 (April 2009); *Heuer*, Besteuerung der Kunst, 154 f.; *Maßbaum*, Künstler, 18 f.; *Maßßen*, Kunst, Rn. 538; *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1767).
- 96 FG Bremen v. 25.11.1993, 1 91 175 K 1, rkr., EFG 1994, 928 (929); FG Düsseldorf v. 25.2.2004, 7 K 7162/01 G, rkr., EFG 2004, 1628 (1629); vgl. auch BFH v. 27.9.1956, IV 601/55 U, BStBl. III 1956, 334 (335).
- 97 BVerfG v. 3.6.1987, 1 BvR 313/85, BVerfGE 75, 369 (377); BVerfG v. 7.3.1990, 1 BvR 266/86, 1 BvR 913/87, BVerfGE 81, 278 (291).
- 98 Allgemein: FG Hamburg v. 12.7.1990, I 294/86, rkr., EFG 1991, 124 (125); FG Bremen v. 25.11.1993, 1 91 175 K 1, rkr., EFG 1994, 928 (929); FG Düsseldorf v. 25.2.2004, 7 K 7162/01 G, rkr., EFG 2004, 1628 (1629).

bb. Anforderungen des BFH

Es ist zwar zutreffend, dass die vom BFH⁹⁹ genannten künstlerischen Fähigkeiten zumindest in gewissem Umfang erlernbar sind.¹⁰⁰ Dies steht aber einer künstlerischen Tätigkeit nicht entgegen, wenn ein eigenschöpferisches Element hinzukommt.¹⁰¹ Dies vernachlässigt auch der BFH nicht.¹⁰² Insoweit ist zu berücksichtigen, dass das eigenschöpferische Element darin besteht, dem Werk eine eigene Note zu geben bzw. eigene Ideen zu entwickeln.¹⁰³ Dies ist Musikern, Dirigenten und Komponisten nur unter Einsatz der genannten Fähigkeiten möglich. Denn diese Fähigkeiten befähigen sie erst dazu, ihrer Persönlichkeit Ausdruck und damit dem Werk eine eigene Note zu verleihen.

Entscheidend ist also, dass der Künstler einem Musikstück eine persönliche Note gibt. Es genügt nicht, dass er Musikstücke in einer Weise aufführt bzw. schafft, die jeder ohne weiteres erlernen kann.¹⁰⁴ Die Schwierigkeit besteht letztlich darin, das eine von dem anderen zu unterscheiden. Hierbei helfen die Vorschläge von Teilen der Literatur nicht.

Dem Vorschlag,¹⁰⁵ auf das interpretierte Werk bei der Beurteilung der künstlerischen Tätigkeit eines Musikers abzustellen, ist nicht zu folgen. Dies ist keine Vereinfachung, da statt der Tätigkeit des Musikers nun das interpretierte Werk auf die Kunsteigenschaft hin geprüft werden muss. Außerdem lassen sich aus der Tatsache, dass das interpretierte Werk ein Kunstwerk ist, keine Rückschlüsse darauf ziehen, ob der Musiker das Werk in seinem eigenen Stil aufführt und damit künstlerisch tätig ist.

99 Vgl. BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9); BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492).

100 So die Kritik von: *Maafßen*, Kunst, Rn. 521; *Schneider*, DStZ 1993, 165 (168).

101 RFH v. 30.6.1939, V 92/39, RStBl. 1939, 963 (964); RFH v. 31.1.1941, V 81/40, RStBl. 1941, 229 (230); FG Düsseldorf v. 25.9.1967, VII 11 13/64 F, DStZ/E 1967, 492 (493).

102 BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7 (9), der die Sache zurückverwies, um das Vorliegen einer künstlerischen Interpretationsleistung festzustellen; BFH v. 12.4.1984, IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491 (492), wo er sich zur Feststellung der schöpferischen Leistung auf die Ergebnisse des Gutachtens stützte.

103 Vgl. z.B. RFH v. 30.6.1939, V 92/39, RStBl. 1939, 963 (964); BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644).

104 RFH v. 30.6.1939, V 92/39, RStBl. 1939, 963 (964); RFH v. 31.1.1941, V 81/40, RStBl. 1941, 229 (230).

105 So *Brandt* in: H/H/R, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 105 (Juni 2010); *Kempermann*, FR 1992, 250 (253).

Auch der Vorschlag,¹⁰⁶ zwischen werkschöpfender und werkinterpretierenden Tätigkeit zu differenzieren, überzeugt nicht. Zum einen ist auch ein Werkinterpret schöpferisch tätig. Der Werkinterpret setzt nicht schlicht die Vorgaben des Komponisten um, sondern gestaltet sein Werk.¹⁰⁷ Dies stellt die schöpferische Leistung dar.¹⁰⁸ Zum anderen berücksichtigt der BFH den geringeren Umfang des Gestaltungsspielraums von Werkinterpreten. Denn er fordert nicht, dass sie zumindest Teile eines Werks improvisieren, sondern lässt es ausreichen, dass sie das Werk in ihrem eigenen Stil aufführen, indem sie ihm ihre persönliche Note verleihen.¹⁰⁹ Dies fordert im Ergebnis auch die Ansicht in der Literatur,¹¹⁰ so dass letztlich keine Unterschiede bestehen und eine weitere Differenzierung überflüssig ist.

Damit ist der Rechtsprechung des BFH zu folgen, wobei der Begriff der künstlerischen Tätigkeit weit ausgelegt werden sollte.¹¹¹ Die musikalische Tätigkeit von Musikern, Dirigenten und Komponisten sollte generell als zweckfreie Kunst eingeordnet und damit eine künstlerische Tätigkeit vermutet werden.¹¹² Zwar kann auch Musik einen Gebrauchszweck haben,¹¹³ dies schränkt aber den Gestaltungsspielraum bei der musikalischen Tätigkeit – anders als bei Gebrauchsgegenständen – nicht ein.¹¹⁴ Denn nicht nur das Schaffen des Notentextes durch Komponisten, auch dessen Umsetzung ist stets ein schöpferischer Akt, durch den Dirigenten und Musiker dem Werk eine eigene Note verleihen.¹¹⁵

106 So *Maaßen*, Kunst, Rn. 512.

107 *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91d (Februar 2011); *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1992, 559.

108 Ähnlich: *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1768, Fn. 111).

109 Vgl. z.B. BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643 (644).

110 *Maaßen*, Kunst, Rn. 513.

111 *Korn* in: Korn, EStG, § 18 EStG Rn. 42, 44 (Februar 2004); *Stuhrmann* in: K/S/M, EStG, § 18 EStG Rn. B 65a m.w.N. (April 2009); *Maßbaum*, Künstler, 20; *Erdweg*, FR 1978, 417 (420); *Maßbaum*, BB 1992, 1763 (1768); *Kempermann*, FR 1992, 250 (253).

112 *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 99a (Februar 2011).

113 *Schneider*, DStZ 1993, 165 (167).

114 *Kempermann*, FR 1992, 250 (253). Ebenso bei der Abgrenzung der Tätigkeit von Restaurator und Musiker: FG Köln v. 26.9.2002, 15 K 8068/98, EFG 2003, 85 (88), aus anderen Gründen aufgehoben von BFH v. 4.11.2004, IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362.

115 *Güroff* in: L/B/P, ESt, § 18 EStG Rn. 91d (Februar 2011).

d. Ergebnis

Ausländische Musiker, Dirigenten und Komponisten üben in der Regel eine künstlerische Tätigkeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aus.

2. Einnahmen aus künstlerischer Tätigkeit

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören nicht nur die Vergütungen für die eigentliche künstlerische Tätigkeit, sondern grundsätzlich auch Vergütungen aus der Verwertung der künstlerischen Tätigkeit,¹¹⁶ wenn die Verwertung in Form der Nutzungsüberlassung stattfindet.¹¹⁷

a. Musiker und Dirigenten

Musiker und Dirigenten üben ihre künstlerische Tätigkeit in erster Linie durch Auftritte bei Konzerten aus. Die hierdurch vereinnahmten Vergütungen ausländischer Musiker und Dirigenten führen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.¹¹⁸

Die Verwertung der künstlerischen Tätigkeit von Musikern und Dirigenten geschieht durch Einräumung von Nutzungsrechten an ihren Leistungsschutzrechten (§ 79 UrhG i.V.m. §§ 73 ff. UrhG).¹¹⁹ Die hierdurch erzielten Einnahmen ausländischer Musiker und Dirigenten sind in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.¹²⁰

116 Zu Schriftstellern: BFH v. 12.11.1986, I R 268/83, BStBl. II 1987, 372 (373).

117 Zu Erfindern: BFH v. 11.9.1969, IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317 (318); zu Marktforschern: BFH v. 29.4.1993, IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89 (90).

118 Zum Inlandsfall: BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7.

119 Leistungsschutzrechte schützen die Art und Weise der Darbietung eines Werkes (z.B. durch Musiker) oder die Art und Weise der Mitwirkung (z.B. des Dirigenten) bei der Wiedergabe eines Werkes (§ 73 UrhG, § 2 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 UrhG), vgl. BFH v. 28.5.1979, I R 1/76, BStBl. II 1979, 734 (735).

120 Zum Inlandsfall: BFH v. 6.3.1995, VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471 (472); BFH v. 26.7.2006, VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917 (918); FG Köln v. 1.8.1986, VII 377/82 E, Datev: 0900359, 1, 4.