



# Steuertipps **für Künstler**



Die Pflege des kulturellen Umfelds ist eine wichtige staatliche Aufgabe. Daher fördert auch das Steuerrecht auf unterschiedliche Weise die künstlerische Arbeit mit Sondervorschriften, Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer.



Kunst und Steuern – passt das überhaupt zusammen? Der ästhetische Wert spielt keine Rolle. Allein der bei der Verwertung der Kunst erzielte Geldwert ist Maßstab für die Steuer. Das gilt freilich auch für Nichtkünstler. Ein zusätzlicher profaner Nutzen oder reiner Unterhaltungswert kann trotz erkennbarer künstlerischer Begabung aus einem Werk ein bloßes gewerbliches Erzeugnis machen. Versuche, das Wesen der Kunst für Steuerzwecke zu bestimmen, wurden aufgegeben. Im Zweifel werden Fachleute befragt.

Diese Informationsschrift soll Künstlern sowie ihren Mitarbeitern, Arbeitgebern und Beratern einen Überblick über die besonderen steuerlichen Regelungen geben. Ein eigener Abschnitt ist der Besteuerung von Künstlern gewidmet, die in Deutschland tätig werden, hier aber keinen Wohnsitz haben.

Dr. Markus Söder, MdL  
Staatsminister

Franz Josef Pschierer, MdL  
Staatssekretär

<b>A. Einkommensteuer</b>	<b>8</b>
<b>I. Grundbegriffe der Einkommensteuer</b>	<b>8</b>
1. Einkommensteuerpflicht	8
2. Gewinnerzielungsabsicht	9
3. Zuordnung der Tätigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart	10
<b>II. Abgrenzung der nichtselbstständigen von der selbstständigen Tätigkeit</b>	<b>12</b>
1. Tätigkeit bei Theaterunternehmen	13
2. Tätigkeit bei Kulturorchestern	14
3. Tätigkeit bei Hörfunk und Fernsehen	14
4. Tätigkeit bei Film- und Fernsehfilmproduzenten in Eigen- und Auftragsproduktionen einschließlich Synchronisierung	16
5. Wiederholungshonorare	17
6. Abgrenzung der Tätigkeiten in der Sozialversicherung	17
<b>III. Der Lohnsteuerabzug bei nichtselbstständiger Tätigkeit</b>	<b>18</b>
1. Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug	18
2. Lohnsteuerabzug	20
3. Sonderregelungen für den Lohnsteuerabzug bei Künstlern	20
<b>IV. Abgrenzung der gewerblichen von den freiberuflichen Einkünften</b>	<b>24</b>
1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	24
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	27
3. Steuerliche Auswirkungen aus der Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus freiberuflicher Tätigkeit	27

<b>V. Werbungskosten und Betriebsausgaben</b>	<b>28</b>
1. Was sind Werbungskosten und Betriebsausgaben?	28
2. Kosten der Lebensführung	29
3. Werbungskosten bei nichtselbstständiger Tätigkeit	30
4. Gewinnermittlung bei selbstständiger Arbeit und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	32
<b>VI. Besondere Steuervergünstigungen für Künstler im Einkommensteuergesetz</b>	<b>33</b>
1. Steuerfreiheit für bestimmte öffentliche Mittel	33
2. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten	34
3. Ehrensold	35
4. Stipendien	35
5. Preisgelder	36
6. Künstlersozialkasse	36
7. Zuwendungen	36
<b>VII. Einkommensteuererklärung</b>	<b>37</b>
<b>B. Umsatzsteuer</b>	<b>39</b>
<b>I. Umsatzsteuerpflicht</b>	<b>39</b>
<b>II. Steuerbefreiungen</b>	<b>40</b>
<b>III. Ermäßigter Steuersatz</b>	<b>41</b>
1. Kunstgegenstände	41
2. Theater, Orchester, Chöre, Solisten	41
3. Urheberrechte	42
<b>IV. Kleinunternehmerregelung</b>	<b>43</b>
<b>V. Berechnung der Umsatzsteuer</b>	<b>44</b>

<b>VI. Aufzeichnungspflichten</b>	<b>45</b>
<b>VII. Voranmeldungen und Steuererklärungen</b>	<b>45</b>
<b>C. Einkommensteuer und Umsatzsteuer bei Künstlern ohne Wohnsitz im Inland</b>	<b>47</b>
<b>I. Einkommensteuer</b>	<b>47</b>
1. Lohnsteuerabzug bei nichtselbstständiger Tätigkeit	47
2. Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG	49
<b>II. Umsatzsteuer</b>	<b>53</b>
1. Übertragung der Steuerschuldnerschaft	53
2. Besteuerungsverfahren	53

Diese Informationsschrift stellt auf den Rechtsstand für das Kalenderjahr 2012 ab. Soweit individuelle Lohnsteuerabzugsbeträge genannt sind, wurde unterstellt, dass Sozialversicherungspflicht besteht und in der gesetzlichen Pflegeversicherung kein Zuschlag für Kinderlose zu leisten ist. Als weiterführende Hinweise zur Vertiefung sind jeweils die Rechtsquellen angegeben. Verweisungen im Text und im Stichwortverzeichnis beziehen sich auf die seitlich angefügten Randnummern (RNr.).

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
ff	folgende
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
R...ESTR	Fundstelle in den Einkommensteuer-Richtlinien
R...LStR	Fundstelle in den Lohnsteuer-Richtlinien
RNr.	Randnummer
UrhG	Urheberrechtsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz



# A. Einkommensteuer

## I. Grundbegriffe der Einkommensteuer

100

Der Einkommensteuer unterliegen Einkünfte, die innerhalb einer von sieben im Gesetz beschriebenen Einkunftsarten anfallen.

Diese Einkunftsarten sind

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus selbstständiger, insbesondere freiberuflicher Arbeit,
- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie
- sonstige Einkünfte.

Andere Einkünfte unterliegen nicht der Einkommensteuer. Die Einkunftsarten werden in zwei Gruppen eingeteilt. Die ersten drei Einkunftsarten bilden die „Gewinneinkünfte“, die anderen Einkunftsarten heißen „Überschusseinkünfte“.

Rechtsquelle: § 2 EStG

### 1. Einkommensteuerpflicht

101

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind grundsätzlich alle Personen, die ihren Wohnsitz im Inland haben. Die steuerlichen Regelungen für Künstler ohne Wohnsitz im Inland sind unter Abschnitt C. zusammengefasst.

Rechtsquelle: § 1 EStG

## 2. Gewinnerzielungsabsicht

Kennzeichnend für alle sieben Einkunftsarten ist, dass die ihnen jeweils zugrunde liegende Betätigung in der Absicht ausgeübt wird, positive Ergebnisse, also „Gewinne“ oder „Überschüsse“ zu erzielen.

102

Fehlt eine solche Absicht, wird die Betätigung als „Liebhaberei“ im steuerlichen Sinn bezeichnet und ist einkommensteuerlich unbeachtlich. Anfallende „Verluste“ bleiben unberücksichtigt. Damit soll vor allem verhindert werden, dass zu Lasten der Allgemeinheit Ausgaben geltend gemacht werden, die einem Hobby oder einer betriebswirtschaftlich nicht ernsthaften Tätigkeit dienen.

Das Finanzamt prüft die Einkünfte- oder Gewinnerzielungsabsicht bei jeder Tätigkeit. Bei einer künstlerischen Betätigung ist die Abgrenzung aber manchmal besonders schwierig, weil sich hier Berufstätigkeit und private Lebensgestaltung häufig eng berühren.

Ob eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, ist eine innere Tatsache. Das Finanzamt kann diese Einstellung aber nur aufgrund äußerer Merkmale beurteilen. In jedem Einzelfall muss daher anhand objektiver Umstände auf das Vorliegen oder Fehlen dieser Absicht geschlossen werden. Dies erfordert einerseits eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung, andererseits können aber auch die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten. Dabei sind die Steuerzahler in der Pflicht, eine behauptete Einkünfte- beziehungsweise Gewinnerzielungsabsicht dem Finanzamt gegenüber mit vernünftigen und nachvollziehbaren Überlegungen darzulegen.

Im Ergebnis nimmt das Finanzamt eine Einkünfte- oder Gewinnerzielungsabsicht an, wenn auf eine größere Zahl von Jahren gesehen voraussichtlich ein positives Gesamtergebnis, ein steuerlicher „Totalgewinn“, erreicht wird.

Solange für das Finanzamt noch nicht ausreichend klar erkennbar ist, ob Einkünfte- beziehungsweise Gewinnerzielungsabsicht oder Liebhaberei vorliegt, hat es die Möglichkeit, die betreffenden Veranla-

gungen in diesem Punkt vorläufig durchzuführen. Fällt die Ungewissheit zu einem späteren Zeitpunkt, zum Beispiel nach einer „Beobachtungszeit“ von mehreren Jahren, weg, wird das Finanzamt die bis dahin vorläufigen Bescheide an die neuen Erkenntnisse anpassen.

Rechtsquelle: §§ 2 Abs. 1 und 2, 15 Abs. 2 EStG  
§ 165 AO

### 3. Zuordnung der Tätigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart

103

Künstlerische Tätigkeiten werden in der Regel zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, aus selbstständiger Arbeit (freiberufliche Tätigkeit) oder zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Häufig werden in einem Veranlagungszeitraum auch mehrere Einkunftsarten berührt sein, wenn verschiedene Tätigkeiten ausgeübt werden.

Die Zuordnung der Tätigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart ist wichtig, da hieran bestimmte steuerliche Folgen geknüpft sind. Bei Künstlern ist vor allem die Abgrenzung zwischen der selbstständig ausgeübten gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit und der nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit von erheblicher Bedeutung. Soweit eine freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit gegeben ist, erfolgt die Besteuerung nach Ablauf des Kalenderjahrs im Weg der Einkommensteuerveranlagung durch das Finanzamt. Unter Umständen hat der Künstler Vorauszahlungen auf seine voraussichtliche Einkommensteuerschuld zu leisten. Bei nichtselbstständiger Arbeit ist der jeweilige Arbeitgeber verpflichtet, vom Arbeitslohn des Künstlers im laufenden Kalenderjahr Lohnsteuer einzubehalten und wie eine Einkommensteuer-Vorauszahlung des Arbeitnehmers an das Finanzamt abzuführen. Bei einer selbstständigen oder gewerblichen Tätigkeit kann auch Umsatzsteuer anfallen, während eine Arbeitnehmertätigkeit und Umsatzsteuer sich gegenseitig ausschließen.

Die wesentlichen Auswirkungen aus der steuerrechtlichen Zuordnung der Tätigkeit können der nachfolgenden Übersicht entnommen werden:

	<b>Nichtselbstständige Arbeit</b>	<b>Selbstständige Tätigkeit</b>
Ermittlung der Einkünfte	Arbeitslohn aus allen Beschäftigungsverhältnissen ./ . Werbungskosten = Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	Betriebseinnahmen ./ . Betriebsausgaben = Gewinn und somit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Besteuerung des Einkommens im laufenden Kalenderjahr	Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber	Entrichtung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen durch den Künstler
Besteuerungsverfahren nach Ablauf des Kalenderjahrs	Veranlagung zur Einkommensteuer Lohnsteuer und eventuelle Vorauszahlungen werden angerechnet	
Umsatzsteuer	nein	kann anfallen

### Preisgelder

Preisgelder für künstlerische Leistungen unterliegen der Einkommensteuer, wenn sie in untrennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Dabei ist von den Ausschreibungsbedingungen und den der Preisverleihung zugrunde liegenden Zielen auszugehen.

Der Zusammenhang mit einer Einkunftsart ist gegeben, wenn die Preisverleihung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat und sie sowohl Ziel als auch unmittelbare Folge der Tätigkeit des Künstlers ist. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Künstler zur Erzielung des Preises ein besonderes Werk geschaffen oder eine besondere Leistung erbracht hat. Der Zusammenhang mit einer Einkunftsart ist auch gegeben, wenn die Preisverleihung bestimmungsgemäß in nicht unbedeutendem Umfang die persönlichen oder sachlichen Voraussetzungen der Einkunftserzielung des Künstlers fördert. Dies ist beispielsweise der Fall bei werbewirksamen Auszeichnungen im Rahmen von Ausstellungen, etwa Ausstellungen kunstgewerblicher Erzeugnisse oder bei Film- und Produzentenpreisen, die nach den Vergaberichtlinien einer Zweckbestimmung zur Herstellung eines neuen Films unterliegen.

Keinen Zusammenhang mit einer Einkunftsart haben dagegen Einnahmen aus Preisen, deren Verleihung in erster Linie dazu bestimmt ist, das Lebenswerk oder Gesamtschaffen des Empfängers zu würdigen, die Persönlichkeit des Preisträgers zu ehren, eine Grundhaltung auszuzeichnen oder eine Vorbildfunktion herauszustellen.

Rechtsquelle: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. September 1996 (BStBl 1996 I S. 1150) und vom 23. Dezember 2002 (BStBl 2003 I S. 76)

## II. Abgrenzung der nichtselbstständigen von der selbstständigen Tätigkeit

105

Nichtselbstständig tätig sind Arbeitnehmer. Im Sinn des Steuerrechts sind das alle Personen, die mit ihrer Tätigkeit unter der Leitung eines Arbeitgebers stehen oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Dagegen ist nicht Arbeitnehmer, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbstständig ausgeübten gewerblichen und beruflichen Tätigkeit ausführt.

Bei der Abgrenzung zwischen selbstständiger Tätigkeit und nicht-selbstständiger Arbeit kommt es nicht so sehr auf die formelle vertragliche Gestaltung, zum Beispiel auf die Bezeichnung als freies Mitarbeiterverhältnis, als vielmehr auf die Durchführung der getroffenen Vereinbarung an. Nachdem gerade bei Künstlern und verwandten Berufen die steuerliche Einordnung ihrer Tätigkeit nicht immer einfach ist, hat die Finanzverwaltung für das Steuerrecht im Schreiben vom 5. Oktober 1990 Regelungen getroffen, um den Vollzug für die Praxis zu erleichtern. Danach gilt für die steuerrechtliche Einordnung der Tätigkeit im Allgemeinen Folgendes:

### 1. Tätigkeit bei Theaterunternehmen

#### **Spielzeitverpflichtete Künstler**

Künstler und Angehörige von verwandten Berufen, die auf Spielzeit- oder Teilspielzeitvertrag angestellt sind, sind in den Theaterbetrieb eingegliedert und damit nichtselbstständig.

106

#### **Gastspielverpflichtete Künstler**

Bei gastspielverpflichteten Künstlern und Angehörigen von verwandten Berufen erstreckt sich der Vertrag in der Regel auf eine bestimmte Anzahl von Aufführungen. Hier gelten die folgenden Grundsätze:

107

- Gastspielverpflichtete Regisseure, Choreographen, Bühnenbildner und Kostümbildner sind selbstständig.
- Gastspielverpflichtete Dirigenten üben eine nichtselbstständige Tätigkeit aus; sie sind ausnahmsweise selbstständig, wenn sie nur für kurze Zeit einspringen.
- Gastspielverpflichtete Schauspieler, Sänger, Tänzer und andere Künstler sind in den Theaterbetrieb eingegliedert und deshalb nichtselbstständig, wenn sie eine Rolle in einer Aufführung übernehmen und gleichzeitig eine Probenverpflichtung zur Einarbei-

tung in die Rolle oder eine künstlerische Konzeption eingehen. Stell- oder Verständigungsproben reichen nicht aus.

- Aushilfen für Chor und Orchester sind selbstständig, wenn sie nur für kurze Zeit einspringen.
- Gastspielverpflichtete Künstler einschließlich der Instrumentalisten sind selbstständig, wenn sie an einer konzertanten Opernaufführung, einem Oratorium, Liederabend oder dergleichen mitwirken.

## 2. Tätigkeit bei Kulturorchestern

108

Sämtliche gastspielverpflichtete Künstler, zum Beispiel Dirigenten, Vokal- und Instrumentalisten, sind selbstständig. Orchesteraushilfen sind ebenfalls selbstständig, wenn sie nur für kurze Zeit einspringen.

## 3. Tätigkeit bei Hörfunk und Fernsehen

109

Bei Rundfunk und Fernsehen werden neben dem fest angestellten Personal auch Künstler und Angehörige von verwandten Berufen aufgrund von Honorarverträgen tätig und als freie Mitarbeiter bezeichnet. Diese werden in der Regel als nichtselbstständig Tätige behandelt.

Bestimmte Gruppen von freien Mitarbeitern sind jedoch selbstständig, soweit sie nur für einzelne Produktionen (zum Beispiel ein Fernsehspiel, eine Unterhaltungssendung oder einen aktuellen Beitrag) tätig werden. Dabei handelt es sich um folgende Mitarbeiter:

- Architekten
- Arrangeure
- Artisten, die als Gast außerhalb eines Ensembles oder einer Gruppe eine Sololeistung erbringen
- Autoren

- Berichterstatter
- Bildhauer
- Bühnenbildner
- Choreographen
- Chorleiter, soweit sie als Gast mitwirken oder Träger des Chors oder Arbeitgeber der Mitglieder des Chors sind
- Dirigenten, soweit sie als Gast mitwirken oder Träger des Chors oder Klangkörpers oder Arbeitgeber der Mitglieder des Chors oder Klangkörpers sind
- musikalische Leiter, soweit sie als Gast mitwirken oder Träger des Chors oder Klangkörpers oder Arbeitgeber der Mitglieder des Chors oder Klangkörpers sind
- Darsteller, die als Gast in einer Sendung mit Live-Charakter mitwirken
- Diskussionsleiter
- Dolmetscher
- Fachberater
- Fotografen
- Gesprächsteilnehmer
- Grafiker
- Interviewpartner
- Journalisten
- Kommentatoren
- Komponisten
- Korrespondenten
- Kostümbildner
- Kunstmaler
- Lektoren
- Moderatoren, wenn der eigenschöpferische Teil der Leistung überwiegt
- Quizmaster
- Realisatoren, wenn der eigenschöpferische Teil der Leistung überwiegt
- Regisseure
- Solisten für Gesang, Musik oder Tanz, die als Gast außerhalb eines Ensembles oder einer Gruppe eine Sololeistung erbringen
- Schriftsteller
- Übersetzer

Eine von vornherein auf Dauer angelegte Tätigkeit eines freien Mitarbeiters ist nichtselbstständig, auch wenn für sie mehrere Honorarverträge abgeschlossen werden.

Die Tätigkeit für denselben Auftraggeber in mehreren zusammenhängenden Leistungsbereichen ist einheitlich zu beurteilen. Die Einordnung einer solchen Mischttätigkeit richtet sich nach der überwiegend ausgeübten Tätigkeit. Dabei kann auch auf die Höhe des aufgeteilten Honorars abgestellt werden.

Im Einzelfall kann auch ein freier Mitarbeiter, der nicht zu den vorgenannten Berufsgruppen gehört, als selbstständig anerkannt werden. Das für die Veranlagung des Mitarbeiters zuständige Finanzamt muss dann eine entsprechende Bescheinigung erteilen. Gehört der freie Mitarbeiter zu den vorgenannten Berufsgruppen, dann kann er gleichwohl aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalls nichtselbstständig sein.

#### **4. Tätigkeit bei Film- und Fernsehfilmproduzenten in Eigen- und Auftragsproduktionen einschließlich Synchronisierung**

110

- Filmautoren, Filmkomponisten und Fachberater sind im Allgemeinen nicht in den Organismus des Unternehmens eingegliedert und daher selbstständig.
- Schauspieler, Regisseure, Kameraleute, Regieassistenten und sonstige Mitarbeiter sind dagegen durch das notwendige Zusammenwirken aller Beteiligten in den Organismus der Produktion eingegliedert und daher nichtselbstständig.
- Synchronsprecher und Synchronregisseure sind in der Regel selbstständig.
- Ausländische Fotomodelle, die zur Produktion von Werbefilmen kurzfristig im Inland tätig werden, können nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juni 2007 (BStBl 2009 II S. 931) selbstständig sein.

### 5. Wiederholungshonorare

Wiederholungshonorare werden grundsätzlich der Einkunftsart zugerechnet, zu der das Ersthonorar gehört hat. War das Ersthonorar dem Arbeitslohn zuzuordnen, werden Wiederholungshonorare entsprechend einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. März 1995 (BStBl 1995 II S. 471) dann ausnahmsweise als Einnahmen aus selbstständiger Arbeit behandelt, wenn die Leistungsschutzrechte des Arbeitnehmers nicht bereits aufgrund des Arbeitsvertrags auf den Arbeitgeber übergegangen und die Höhe der jeweiligen Vergütungen in gesonderten Vereinbarungen festgelegt worden sind. Wiederholungshonorare und Erlösbeteiligungen, die an ausübende Künstler von Hörfunk- oder Fernsehproduktionen als Nutzungsentgelte für die Übertragung originärer urheberrechtlicher Verwertungsrechte gezahlt werden, stellen nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26. Juli 2006 (BStBl 2006 II S. 917) keinen Arbeitslohn dar.

111

### 6. Abgrenzung der Tätigkeiten in der Sozialversicherung

Für die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von im künstlerischen Bereich Beschäftigte oder Tätige haben die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung mit Schreiben vom 13. April 2010 einen eigenständigen Abgrenzungskatalog für im Bereich Theater, Orchester, Rundfunk- und Fernsehanbieter, Film- und Fernsehproduktion tätige Personen bekannt gegeben. Ergänzend wird hinsichtlich der versicherungsrechtlichen Beurteilung von drehtagsverpflichteten Film- und Fernsehschauspielern noch auf die Übereinkunft zwischen dem Bundesverband der Film- und Fernsehschauspieler e. V. und dem Bundesverband Deutscher Fernsehproduzenten e. V. vom 23. April 2008 hingewiesen. Bei Synchronsprechern sind die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen im Rundschreiben vom 30. September 2005 zusammengefasst.

112

Rechtsquelle: § 19 EStG  
§ 1 LStDV

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 5. Oktober 1990 (BStBl 1990 I S. 638)

### III. Der Lohnsteuerabzug bei nicht-selbstständiger Tätigkeit

113

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unterliegen in der Regel dem Lohnsteuerabzug. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, vor Auszahlung des Arbeitslohns die Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls die Kirchensteuer einzubehalten und für Rechnung des Arbeitnehmers an das Finanzamt abzuführen.

Die Lohnsteuer ist keine eigene Steuer, sondern eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Ergebnis ist meist nur vorläufig, denn die Einkommensteuer wird erst bei der Einkommensteuerveranlagung nach Ablauf des Kalenderjahrs genau berechnet, wenn alle Einnahmen und die steuerlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen feststehen. Die abgeführte Lohnsteuer wird dann auf die Einkommensteuer angerechnet.

#### 1. Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug

114

Die nichtselbstständig Tätigen müssen im Regelfall zu Beginn der Tätigkeit ihrem Arbeitgeber ihre Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise eine entsprechende (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorlegen. Lohnsteuerkarten wurden letztmalig für das Kalenderjahr 2010 ausgestellt; sie sollen voraussichtlich im Kalenderjahr 2013 durch ein elektronisches Verfahren ersetzt werden. Für das Kalenderjahr 2012 behalten die Lohnsteuerkarte 2010 oder die vom Finanzamt ausgestellte (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 ihre Gültigkeit. Nichtselbstständig Tätige, die bereits im Jahr 2011 mit Lohnsteuerkarte oder der (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 beschäftigt waren und aus dem Dienstverhältnis wieder ausgeschieden sind, haben die Lohnsteuerkarte/ Ersatzbescheinigung von ihrem ehemaligen Arbeitgeber zurückerhalten, um sie im Fall einer neuen Beschäftigung ihrem neuen Arbeitgeber vorlegen zu können.

Nichtselbständig Tätigen, denen keine Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 ausgestellt worden war, deren Lohnsteuerkarte/Ersatzbescheinigung verloren gegangen beziehungsweise unbrauchbar geworden ist, auf deren Lohnsteuerkarte 2010 eine Lohnsteuerbescheinigung für 2010 erteilt worden ist oder die im Kalenderjahr 2012 erstmals ein weiteres Beschäftigungsverhältnis aufnehmen, das nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen des Arbeitnehmers besteuert werden soll, müssen bei ihrem Wohnsitzfinanzamt mit dem amtlichen Vordruck „Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012“ eine Bescheinigung beantragen und diese (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 ihrem Arbeitgeber vorlegen. Weitere Informationen enthält das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Dezember 2011 (BStBl 2011 I S. 1254).

Von den Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte/Ersatzbescheinigung hängt es ab, ob und in welcher Höhe der Arbeitgeber vom Arbeitslohn Lohn- und Kirchensteuer einbehalten muss. Besonders zu beachten ist die Steuerklasse.

Bezieht ein nichtselbstständig Tätiger nebeneinander gleichzeitig von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, dann muss er für das zweite Dienstverhältnis eine zweite Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise eine (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mit der Steuerklasse VI vorlegen. Arbeitnehmer, die in ihrem ersten Dienstverhältnis einen so geringen voraussichtlichen Jahresarbeitslohn haben, dass sie die Steuerfreibeträge dort nicht ausschöpfen, haben die Möglichkeit, den hohen Steuerabzug im zweiten Dienstverhältnis auszugleichen. Auf Antrag trägt das Finanzamt im zweiten Dienstverhältnis mit Steuerklasse VI einen Freibetrag und als Ausgleich zur Steuerklasse des ersten Dienstverhältnisses einen korrespondierenden Hinzurechnungsbetrag ein.

## 2. Lohnsteuerabzug

115

Die Lohnsteuer für den laufenden Arbeitslohn wird jeweils mit dem auf den Lohnzahlungszeitraum (in der Regel der Monat, bei kürzerer Beschäftigung auch die Woche oder der Tag) entfallenden Teilbetrag der Jahreslohnsteuer berechnet, die sich bei Umrechnung des laufenden Arbeitslohns auf einen Jahresarbeitslohn ergibt. Der Lohnsteuerberechnung ist damit zugrunde gelegt, dass der Arbeitnehmer das ganze Jahr über Arbeitslohn bezieht. Beim Steuerabzug werden bereits eine Reihe von steuerlichen Vergünstigungen (zum Beispiel der Grundfreibetrag, der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für Werbungskosten, die Vorsorgepauschale für Versicherungsbeiträge oder der Sonderausgaben-Pauschbetrag) zeitanteilig berücksichtigt, die den Steuerabzug durch den Arbeitgeber bereits mindern.

## 3. Sonderregelungen für den Lohnsteuerabzug bei Künstlern

116

Künstler sind häufig nur für wenige Tage bei einem Arbeitgeber tätig. Zwischen den einzelnen Tätigkeiten liegen oft längere Zeiträume ohne ein Beschäftigungsverhältnis. Dem Abzug der Lohnsteuer liegt die Vorstellung zugrunde, dass die für die einzelnen Beschäftigungsverhältnisse gezahlten Honorare ohne Unterbrechung das ganze Jahr in gleicher Höhe erzielt werden könnten. Der Steuertarif für den Lohnsteuerabzug ist daher umso höher, auf je weniger Tage sich die Zahlung zusammenballt.

Zwar wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die hierdurch insgesamt zu hohe Steuer wieder erstattet. Um den besonderen Verhältnissen bei Künstlern Rechnung zu tragen und die Steuerbelastung bereits während des laufenden Jahres zu senken, wurden mit BMF-Schreiben vom 5. Oktober 1990 Sonderregelungen eingeführt. Für den Lohnzahlungszeitraum können neben der Zeit der tatsächlichen Tätigkeit auch Zeiten ohne Beschäftigung eingerechnet werden.

Dabei muss sichergestellt werden, dass beschäftigungslose Zeiten nicht doppelt erfasst werden (zum Beispiel durch die Arbeitgeber vorher und nachher). In der Vergangenheit konnte das der Arbeitgeber bei der Vorlage der Lohnsteuerkarte ohne Weiteres erkennen, da der vom vorhergehenden Arbeitgeber zugrunde gelegte Lohnzahlungszeitraum auf der Lohnsteuerkarte einzutragen war. Nunmehr werden die früher auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Daten jedoch dem Finanzamt elektronisch übermittelt. Allerdings erhalten die Arbeitnehmer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber eine Lohnsteuerbescheinigung, in der die übermittelten Daten aufgeführt sind. Es empfiehlt sich, die vom letzten Arbeitgeber vor der Beschäftigungspause erstellte Lohnsteuerbescheinigung dem späteren Arbeitgeber vorzulegen, damit dieser von der Erleichterungsregelung Gebrauch machen kann.

#### **Erweiterter Lohnzahlungszeitraum**

Beim erweiterten Lohnzahlungszeitraum wird der Lohnzahlungszeitraum für Zwecke des Lohnsteuerabzugs auf die vor der tatsächlichen Beschäftigung liegende Zeit ausgedehnt. Voraussetzung für die Anwendung dieses Verfahrens ist, dass die Lohnsteuerkarte für diesen Zeitraum nicht in einem früheren Beschäftigungsverhältnis bereits verwendet wurde und die Nichtbelegung der Lohnsteuerkarte dem Arbeitgeber bekannt ist. Für je zwei Tage der tatsächlichen Beschäftigung kann dann eine Woche, höchstens jedoch insgesamt ein Monat angesetzt werden.

### Beispiel

Für die 6-tägige Beschäftigung vom 26. bis 31. März erhält ein Schauspieler (Steuerklasse I) 2.400 Euro. Für die Tagesgage von 400 Euro würde der Lohnsteuerabzug nach der Tagestabelle 135,65 Euro betragen, für die sechs Drehtage also insgesamt 813,90 Euro.

Wurde die Lohnsteuerkarte zuletzt bis 5. März verwendet, so kann für die 6-tägige Beschäftigung der Lohnzahlungszeitraum auf den 11. bis 31. März (= drei volle Wochen) erweitert werden. Für den Wochenlohn von 800 Euro (2.400 Euro : drei Wochen) beträgt der Lohnsteuerabzug nach der Wochentabelle 137,99 Euro, für die sechs Drehtage damit insgesamt also 413,97 Euro.

Wurde hingegen die Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug zuletzt bis 17. März verwendet, ist in diesem Fall eine Erweiterung des Lohnzahlungszeitraums auf drei volle Wochen (11. bis 31. März) nicht zulässig, weil dieser Zeitraum zum Teil schon belegt ist. Es kommt hier nur eine Erweiterung des Lohnzahlungszeitraums vom 18. bis 31. März (= zwei volle Wochen) in Betracht. Für den Wochenlohn von 1.200 Euro (2.400 Euro : zwei Wochen) beträgt der Lohnsteuerabzug nach der Wochentabelle 279,65 Euro, für die sechs Drehtage damit insgesamt 559,30 Euro.

### Verlängerter Lohnzahlungszeitraum

Der Lohnzahlungszeitraum kann auf einen Monat verlängert werden. Hierbei vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass für Zwecke des Lohnsteuerabzugs der Monat als Lohnzahlungszeitraum angesehen wird und die Zahlungen zunächst als Abschlagszahlungen behandelt werden. Voraussetzung für dieses Verfahren ist, dass die Lohnsteuerkarte für den betreffenden Monat noch nicht verwendet worden ist und die Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mindestens für den Monat beim Arbeitgeber verbleibt.

### Permanente Monatsberechnung

Bei der permanenten Monatsabrechnung wird die Lohnsteuerberechnung für die während eines Monats anfallenden Lohnzahlungen in der Weise vorgenommen, dass die früheren Lohnzahlungen desselben Monats mit in die Steuerberechnung einbezogen werden.

#### Beispiel

Ein Schauspieler ist drei Drehtage beim selben Arbeitgeber beschäftigt. Für den Drehtag am 8. August erhält er 500 Euro, für den Drehtag am 13. August 600 Euro und für den Drehtag am 27. August 400 Euro. Die Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse I verbleibt beim Arbeitgeber. Die permanente Monatsabrechnung ergibt folgenden Lohnsteuerabzug.

Erste Lohnzahlung am 8. August von 500 Euro	
Lohnsteuer für 500 Euro	0,00 Euro
einzubehalten am 8. August	0,00 Euro
Zweite Lohnzahlung am 13. August von 600 Euro	
Lohnsteuer für 1.100 Euro (500 Euro + 600 Euro)	25,66 Euro
bereits gezahlt für 500 Euro	0,00 Euro
einzubehalten am 13. August	25,66 Euro
Dritte Lohnzahlung am 27. August von 400 Euro	
Lohnsteuer für 1.500 Euro (1.100 Euro + 400 Euro)	101,50 Euro
bereits gezahlt für 1.100 Euro	- 25,66 Euro
einzubehalten am 27. August	75,84 Euro

### Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich

Beim permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich erfolgt die Lohnsteuerermittlung nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn. Für dieses Verfahren ist Voraussetzung, dass entweder der Arbeitnehmer seit Beginn des Kalenderjahrs ständig in einem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber gestanden haben muss oder die Lohnsteuerkarte 2010 beziehungsweise (Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug das

ganze Jahr über beim selben Arbeitgeber verblieben ist. Dieses Verfahren wird sich vor allem bei Steuerklasse VI anbieten.

Zur Anwendung des permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleichs wird nach Ablauf eines jeden Lohnzahlungszeitraums der laufende Arbeitslohn der abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume auf einen Jahresbetrag hochgerechnet. Für den hochgerechneten Jahresarbeitslohn wird dann die Jahreslohnsteuer ermittelt. Sodann wird der Teilbetrag der Jahreslohnsteuer errechnet, der auf die abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume entfällt. Von diesem Steuerbetrag wird die Lohnsteuer abgezogen, die von dem laufenden Arbeitslohn der abgelaufenen Lohnzahlungszeiträume bereits erhoben worden ist. Der Restbetrag ergibt die für den letzten Lohnzahlungszeitraum zu erhebende Lohnsteuer.

Rechtsquelle: §§ 38 - 39b EStG  
Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 5. Oktober 1990 (BStBl 1990 I S. 638)

## IV. Abgrenzung der gewerblichen von den freiberuflichen Einkünften

117

Wird eine Tätigkeit selbstständig ausgeübt, werden daraus in der Regel entweder Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder solche aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt.

### 1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

118

Zu den freiberuflichen Tätigkeiten gehört die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit sowie die Berufstätigkeit zum Beispiel der Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Journalisten und so weiter.

Eine künstlerische Tätigkeit liegt vor, wenn die Arbeiten nach ihrem Gesamtbild eigenschöpferisch sind und über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine bestimmte künstlerische Ge-

staltungshöhe erreichen. Dabei ist auf die tatsächlich ausgeübte Gesamttätigkeit abzustellen.

Die Vorbildung des Steuerpflichtigen, so zum Beispiel ein abgeschlossenes Hochschulstudium der entsprechenden Kunstrichtung, Presseveröffentlichungen und Kritiken in Kunstzeitschriften, die Beteiligung an Kunstausstellungen und die Mitgliedschaft in bestimmten Berufsverbänden können bei der Feststellung der Künstlereigenschaft von Bedeutung sein. Die Mitgliedschaft in einem Verband oder Berufsverband reicht aber für die Anerkennung einer künstlerischen Tätigkeit allein nicht aus.

In Zweifelsfällen kann zur Feststellung der Künstlereigenschaft eine Gutachterkommission eingeschaltet werden. Solche Kommissionen sind für verschiedene Sparten der Kunst eingerichtet. Die Anschriften der Kommissionen in Bayern sind in der folgenden Übersicht dargestellt:

<b>Sparte</b>	<b>Regierungsbezirke Oberbayern, Niederbayern und Schwaben</b>	<b>Regierungsbezirke Unterfranken, Mittelfranken, Oberfranken und Oberpfalz</b>
Malerei und Plastik	Gutachterkommission für Malerei und Plastik Herrn Helmut Kästl Hechenwanger Straße 8 86926 Greifenberg	Gutachterausschuss für freischaffende Künstler P. A. Berufsverband Bildender Künstler Nürnberg e. V. Hirtengasse 3 90443 Nürnberg Telefon 0911 2396884
Kunstgewerbe	Akademie der Bildenden Künste Herrn Professor Otto Künzli und Herrn Professor Norbert Prangenberg Akademiestraße 2 80799 München	

Sparte	Regierungsbezirke Oberbayern, Niederbayern und Schwaben	Regierungsbezirke Unterfranken, Mittelfranken, Oberfranken und Oberpfalz
Gebrauchsgrafik und Foto-Design	Akademie an der Einsteinstraße Herrn Wolfgang Baum Einsteinstraße 42 81675 München	Gutachterausschuss für freischaffende Künstler P. A. Berufsverband Bildender Künstler Nürnberg e. V. Hirtengasse 3 90443 Nürnberg Telefon 0911 2396884
Musik	Gutachterkommission für Musik c/o Landesverband Bayerischer Tonkünstler Frau Professor Dr. Inka Stampfl Linprunstraße 16/Rgb. 80335 München	Bereich Rock- und Popmusik: Berufsfachschule für Musik Dinkelsbühl Klostergasse 1 91550 Dinkelsbühl Telefon 09851 57250  Andere Musikbereiche: Hochschule für Musik Nürnberg Am Katharinenkloster 6 90403 Nürnberg Telefon 0911 231-8443

Anträge auf Begutachtung sind von den Steuerpflichtigen unmittelbar an diese Kommissionen zu richten. Im Übrigen kann der Nachweis der Künstlereigenschaft auch durch Gutachten anderer Personen oder Stellen geführt werden.

Die Finanzämter sind an die Gutachten zwar nicht gebunden, werden sie aber im Allgemeinen den steuerrechtlichen Entscheidungen zugrunde le-

gen können, insbesondere dann, wenn die Konstitutivmerkmale des zu beurteilenden Begriffs „Künstlereigenschaft“ im Gutachten ausreichend abgehandelt sind.

Besonders wichtig ist, dass die vom Steuerpflichtigen tatsächlich ausgeübte Tätigkeit den Angaben entspricht, die dem Gutachten zur Feststellung der Künstlereigenschaft zugrunde gelegt worden sind.

Eine freiberufliche Tätigkeit kann auch dann noch vorliegen, wenn fachlich vorgebildete Arbeitskräfte beschäftigt werden. Voraussetzung ist aber, dass der Betriebsinhaber oder die Betriebsinhaberin aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend tätig ist und die berufstypischen Leistungen in ausreichendem Umfang selbst und eigenverantwortlich erbringt. Da die künstlerische Tätigkeit in besonderem Maß persönlichkeitsbezogen ist, kann sie deshalb als solche nur anerkannt werden, wenn der Künstler auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen Tätigkeiten den entscheidenden gestaltenden Einfluss ausübt.

Rechtsquelle: § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

### 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Sind die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit nicht erfüllt, zum Beispiel weil die ausgeübte Tätigkeit nicht als „künstlerisch“ eingestuft werden kann, liegen in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

119

Rechtsquelle: § 15 EStG

### 3. Steuerliche Auswirkungen aus der Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus freiberuflicher Tätigkeit

Die wesentlichen Auswirkungen können der nachfolgenden Übersicht entnommen werden:

120

	<b>Gewerbebetrieb</b>	<b>Freiberufliche Tätigkeit</b>
Anmeldung einer Betriebs-eröffnung	bei der Gemeinde, das Finanzamt wird von der Gemeinde benachrichtigt	beim Finanzamt unmittelbar
Gewerbesteuer	ja, soweit Freibeträge überschritten werden	nein
Einkommensteuer	Ermäßigung der auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Steuer um das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrags, höchstens aber um die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer, nach Maßgabe des § 35 EStG	keine Steuerermäßigung, weil keine Gewerbesteuerbelastung
Gewinn-ermittlung	in der Regel durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung); bei kleineren Betrieben ist auch Einnahmenüberschussrechnung möglich	in der Regel durch Einnahmenüberschussrechnung

## V. Werbungskosten und Betriebsausgaben

### 1. Was sind Werbungskosten und Betriebsausgaben?

Ausgaben, die durch die jeweilige Tätigkeit veranlasst sind, sind steuerlich abzugsfähig. Aufwendungen, die durch den Betrieb, also durch

die gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit veranlasst sind, heißen Betriebsausgaben und werden im Rahmen der Gewinnermittlung von den Betriebseinnahmen abgesetzt. Aufwendungen, die durch die nichtselbstständige Tätigkeit veranlasst sind, also dem Erwerb, der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit dienen, werden als Werbungskosten bezeichnet. In der Einkommensteuererklärung werden sie in der Anlage N angegeben. Werbungskosten können jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als die Aufwendungen steuerfreie Ersatzleistungen übersteigen. Übt ein Künstler in einem Veranlagungszeitraum mehrere Tätigkeiten aus, ist er zum Beispiel selbstständig und daneben nichtselbstständig tätig, dann müssen seine Aufwendungen der jeweiligen Tätigkeit zugeordnet werden.

## **2. Kosten der Lebensführung**

Keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind Aufwendungen, die die private Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

**122**

Sind so genannte gemischte Aufwendungen sowohl durch die berufliche oder betriebliche Tätigkeit als auch durch die Lebensführung veranlasst, sind sie insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, als sie betrieblich oder beruflich veranlasst sind und sich dieser Teil nach objektiven Merkmalen von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, leicht und einwandfrei trennen lässt. Die betriebliche oder berufliche Veranlassung darf allerdings nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein. Ist eine Trennung nicht leicht und einwandfrei möglich, scheidet eine steuerliche Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus.

### 3. Werbungskosten bei nichtselbstständiger Tätigkeit

123

Wenn der Steuerpflichtige keine höheren Werbungskosten nachweist, wird von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 Euro im Kalenderjahr abgezogen. Der Pauschbetrag wird als Jahresbetrag auch dann in voller Höhe berücksichtigt, wenn die Einnahmen lediglich während eines Teils des Kalenderjahrs bezogen worden sind. Durch den Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags darf sich kein Verlust ergeben.

Entstehen einem Künstler im Zusammenhang mit seiner nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit höhere Werbungskosten, als sie mit dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgegolten werden, dann muss der Künstler – wie jeder andere Arbeitnehmer – seine tatsächlichen Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung im Einzelnen darlegen. Es empfiehlt sich, die Belege und Quittungen über die einzelnen Werbungskosten im Verlauf des Jahres zu sammeln.

Im Folgenden sind einige typische Werbungskosten bei nichtselbstständig tätigen Künstlern zusammengestellt.

#### Arbeitsmittel

124

Betragen die Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer nicht mehr als 410 Euro, so sind die Aufwendungen in vollem Umfang sofort abzugsfähig, andernfalls die anteilige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer.

#### Berufskleidung

125

Aufwendungen für typische Berufskleidung sind steuerlich abzugsfähig. Typische Berufskleidung sind Kleidungsstücke, die zum Beispiel als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind oder die objektiv eine berufliche Funktion erfüllen. Aufwendungen für normale bürgerliche Kleidung, auch wenn sie überwiegend bei der Berufsausübung getragen wird, gehören dagegen zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung.

### **Bewerbungskosten**

Kosten für die Suche nach einer neuen Beschäftigung können – soweit sie nicht erstattet werden – als Werbungskosten geltend gemacht werden. Das sind zum Beispiel Telefonkosten, Porti, Kosten für Kopien von Zeugnissen sowie Reisekosten anlässlich einer Vorstellung. Es kommt nicht darauf an, ob die Bewerbung Erfolg hatte.

**126**

### **Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte**

Als Werbungskosten können auch Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend gemacht werden.

**127**

### **Auswärtstätigkeit und doppelte Haushaltsführung**

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seines jeweiligen Beschäftigungsverhältnisses vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und nicht an einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Hat der Arbeitnehmer im Rahmen seines jeweiligen Beschäftigungsverhältnisses keine regelmäßige Arbeitsstätte und ist er bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig, liegt ebenfalls eine Auswärtstätigkeit vor. Die bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit entstandenen Fahrt- und Übernachtungskosten sowie die steuerlichen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen sind Reisekosten und können, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, als Werbungskosten geltend gemacht werden.

**128**

Für gastspielverpflichtete Künstler ist die steuerliche Behandlung von Aufwendungen in einem bundeseinheitlichen Schreiben (vgl. Fachzeitschrift „Der Betrieb“, 1990, Seite 1796) zusammengefasst:

#### Gastspiel eines Ensembles

Der Künstler ist an einer Bühne spielzeitverpflichtet, also fest angestellt. Das gesamte Ensemble der Bühne begibt sich auf eine Gastspielreise. Die Reisekosten können nach Maßgabe der für Auswärtstätigkeiten/Dienstreisen geltenden steuerlichen Bestimmungen angesetzt werden.

#### Gastspiele eines Tourneetheaters

Der Künstler ist bei einem Tourneetheater fest angestellt. Dieses Theater hat keine eigene Stammbühne. Die Aufwendungen des Künstlers für die auswärtigen Einsätze an den einzelnen Spielorten sind nach den Regelungen der Auswärtstätigkeit abzugsfähig.

#### Gastspielverpflichtung eines Künstlers mit festem Engagement an einem Theater

Der Künstler ist an einer Bühne fest angestellt. Von dieser Bühne erhält er Gastierurlaub und geht eine Gastspielverpflichtung an einem anderen Theater ein, wo er nichtselbstständig tätig ist. Tägliche Fahrten zum Gastspielort und zurück sind Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Übernachtet der Künstler am Gastspielort, kommen die Grundsätze der doppelten Haushaltsführung zur Anwendung.

#### Ausschließlich im Rahmen von Gastspielverträgen tätige Künstler

Der Künstler ist an keiner Bühne fest angestellt. Statt dessen schließt er nur Gastspielverträge mit verschiedenen Bühnen ab. Bei den mit den verschiedenen Bühnen abgeschlossenen Gastspielverträgen handelt es sich um jeweils voneinander getrennte Dienstverhältnisse, die nebeneinander bestehen. Innerhalb des einzelnen Dienstverhältnisses wechselt die Tätigkeitsstätte nicht. Es liegt deshalb auch keine Auswärtstätigkeit im Sinn des Steuerrechts vor. Die Fahrten zu den jeweiligen Gastspielorten sind Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Übernachtet der Künstler am Gastspielort, kommen die Grundsätze der doppelten Haushaltsführung zur Anwendung.

Rechtsquelle: §§ 9, 9a EStG  
R 9.1 - 9.11 LStR

### **4. Gewinnermittlung bei selbstständiger Arbeit und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb**

Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich aus der jeweiligen Gewinnermittlung (vgl. RNr. 120).

Bei bestimmten Nebentätigkeiten gilt für die Betriebsausgaben eine Besonderheit: Bei der Ermittlung der Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit, auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit, können Betriebsausgaben ohne Einzelnachweis pauschal in Höhe von 25 Prozent der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614 Euro jährlich abgezogen werden, wenn es sich nicht um eine Tätigkeit handelt, die bereits nach § 3 Nr. 26 EStG (vgl. RNr. 131) begünstigt ist. Der Höchstbetrag von 614 Euro kann für alle unter die Pauschalierungsregelung fallenden Tätigkeiten in jedem Jahr nur einmal gewährt werden.

Sind tatsächlich höhere Betriebsausgaben angefallen und werden diese nachgewiesen, kommt die Pauschalierungsregelung nicht zur Anwendung. In diesem Fall werden die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben berücksichtigt.

Rechtsquelle: §§ 4, 5 EStG  
H 18.2 (Betriebsausgabenpauschale) EStH  
Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 21. Januar 1994 (BStBl 1994 I S. 112)

## **VI. Besondere Steuervergünstigungen für Künstler im Einkommensteuergesetz**

### **1. Steuerfreiheit für bestimmte öffentliche Mittel**

Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern, sind steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird.

**130**

Rechtsquelle: § 3 Nr. 11 EStG

## 2. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten

131

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten oder aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten sind nach § 3 Nr. 26 EStG bis zur Höhe von insgesamt 2.100 Euro jährlich einkommensteuerfrei (= so genannter Übungsleiterfreibetrag). Diese Tätigkeiten müssen im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, für den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung und zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) erfolgen. Die Steuerbefreiung kommt hiernach beispielsweise für die Einnahmen nebenberuflicher Chorleiter, Orchesterdirigenten oder Kirchenmusiker in Betracht.

Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende oder künstlerische Tätigkeit ist, wie zum Beispiel eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied oder Vereinskassier, ist nicht mit 2.100 Euro begünstigt. Für derartige Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich kann ein allgemeiner Freibetrag bis zur Höhe von insgesamt 500 Euro im Kalenderjahr gemäß § 3 Nr. 26a EStG in Betracht kommen. Der Ansatz dieses allgemeinen Freibetrags ist jedoch ausgeschlossen, wenn – bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit – ganz oder teilweise die Steuerbefreiung für bestimmte Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen oder der Übungsleiterfreibetrag gewährt wird. Dies bedeutet, dass bei der einzelnen Nebentätigkeit der allgemeine Freibetrag nicht zusätzlich zu diesen Sonderfreibeträgen berücksichtigt werden kann.

Überschreiten die Einnahmen für die genannten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Rechtsquelle: § 3 Nrn. 26 und 26a EStG  
R 3.26 LStR

### **3. Ehrensold**

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

**132**

Rechtsquelle: § 3 Nr. 43 EStG

### **4. Stipendien**

Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden, sind steuerfrei. Das Gleiche gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Stipendien, die von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gegeben werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

**133**

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

Rechtsquelle: § 3 Nr. 44 EStG

## 5. Preisgelder

134

Preisgelder für künstlerische Leistungen unterliegen der Einkommensteuer, wenn sie in untrennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Dabei ist von den Ausschreibungsbedingungen und den der Preisverleihung zugrunde liegenden Zielen auszugehen. Wegen weiteren Einzelheiten vgl. RNr. 104.

Rechtsquelle: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. September 1996 (BStBl 1996 I S. 1150) und vom 23. Dezember 2002 (BStBl 2003 I S. 76)

## 6. Künstlersozialkasse

135

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

Rechtsquelle: § 3 Nr. 57 EStG

## 7. Zuwendungen

136

Spenden zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Sinn der §§ 52 bis 54 AO werden in begrenzter Höhe steuermindernd berücksichtigt (zu den gemeinnützigen Zwecken gehören auch religiöse, wissenschaftliche und kulturelle Zwecke).

Die Begrenzung beträgt 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte. Zuwendungsbeträge, die diese Höchstsätze überschreiten oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen (zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag).

Rechtsquelle: § 10b EStG  
§ 50 EStDV  
§§ 52 - 54 AO

## VII. Einkommensteuererklärung

137

Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahrs im Veranlagungsverfahren aufgrund der Angaben in der Einkommensteuererklärung vom Finanzamt festgesetzt. Eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 muss abgegeben werden, wenn kein Arbeitslohn bezogen wurde und der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 8.004 Euro, bei Ehegatten mehr als 16.008 Euro, betragen hat, oder wenn Arbeitslohn bezogen wurde und zum Beispiel der Steuerabzug nach Steuerklasse VI vorgenommen wurde oder die positive Summe anderer Einkünfte oder Lohnersatzleistungen, wie zum Beispiel Arbeitslosengeld, jeweils mehr als 410 Euro betragen hat.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung werden die insgesamt bezogenen Einkünfte des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls die seines Ehegatten zusammengerechnet. Die von den verschiedenen Arbeitgebern einbehaltenen Lohnsteuerabzugsbeträge sowie geleistete Einkommensteuer-Vorauszahlungen werden auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet.

Es erleichtert die Erstellung der Einkommensteuererklärung, wenn bereits im laufenden Kalenderjahr Belege und Quittungen über steuerlich bedeutsame Ausgaben der jeweiligen Tätigkeit zugeordnet werden.

Die Steuererklärung kann am einfachsten mit ELSTER elektronisch über das Internet an das Finanzamt übermittelt werden. Neben kommerziellen Steuerprogrammen steht hierfür das eigene Steuerprogramm der Finanzverwaltung ElsterFormular kostenlos zur Verfügung. Es ist auf CD-ROM im Finanzamt oder im Internet unter der Adresse [www.elsterformular.de](http://www.elsterformular.de) als Download erhältlich. Ansonsten stehen die notwendigen Formulare auch auf der Internetseite des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen unter der Adresse [www.stmf.bayern.de](http://www.stmf.bayern.de) zum Herunterladen und Ausdrucken zur Verfügung oder können bei den Servicezentren der bayerischen Finanzämter kostenlos abgeholt werden.

Wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit erzielt werden, muss die Einkommensteuererklärung grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung (elektronisch) an das Finanzamt übermittelt werden. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten im Einzelfall auf eine elektronische Übermittlung verzichten. In diesem Fall ist die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben.

Wird der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt und betragen die Betriebseinnahmen mindestens 17.500 Euro, muss auch die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung (elektronisch) an das Finanzamt übermittelt werden. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten im Einzelfall auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen.

Rechtsquelle: §§ 25, 46 EStG

§§ 56, 60 Abs. 4 EStDV

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 21. November 2011 (BStBl 2011 I S. 1101)



## B. Umsatzsteuer

### I. Umsatzsteuerpflicht

Künstler sind Unternehmer, wenn sie selbstständig tätig sind und nachhaltige Lieferungen, wie zum Beispiel Verkäufe von Gegenständen, oder sonstige Leistungen, etwa Auftritte, gegen Entgelt erbringen. Dies gilt auch, wenn die künstlerische Tätigkeit gegebenenfalls ertragsteuerrechtlich als Liebhaberei eingestuft wird (vgl. RNR. 102). Eine künstlerische sonstige Leistung unterliegt grundsätzlich in dem Land der Umsatzsteuer, in dem der Unternehmer jeweils tätig wird. Soweit Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt im Inland erbracht werden, unterliegen sie, wie auch eine entsprechende unentgeltliche Wertabgabe, der deutschen Umsatzbesteuerung. Wenn die Leistungen nicht steuerfrei sind, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 Prozent oder dem Regelsteuersatz von derzeit 19 Prozent.

200

Für Einnahmen, die nach § 3 Nrn. 11, 43, 44 oder 57 EStG steuerfrei sind (vgl. RNRn. 130, 132, 133 und 135), muss keine Umsatzsteuer gezahlt werden, weil diese Bezüge kein Entgelt für eine Leistung des Künstlers sind.

Rechtsquelle: §§ 2, 12 UStG

Die Umsatzsteuer wird aber erst ab einem gewissen Mindestumsatz im Jahr erhoben. So genannte „Kleinunternehmer“ brauchen keine Umsatzsteuer abzuführen (vgl. RNR. 206).

## II. Steuerbefreiungen

201

Die Umsätze der Theater, Orchester, Kammermusikensembles und Chöre sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei, wenn es sich um Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände handelt. Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde – in Bayern die Regierung des jeweiligen Regierungsbezirks – bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen wie die Einrichtungen der öffentlichen Hand.

Auch die Leistungen von selbstständigen Solisten können unter die Steuerbefreiungsvorschrift fallen.

Auf die Art der Musik kommt es nicht an. Auch Musikgruppen aus dem Bereich der Unterhaltungsmusik können deshalb eine Steuerbefreiung erhalten.

Die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer ist umsatzsteuerfrei, wenn die Darbietungen von steuerbefreiten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden. Der Begriff der Veranstaltung setzt ein Auftreten gegenüber dem Publikum im eigenen Namen voraus. Vermittlungsleistungen fallen nicht unter die Steuerbegünstigung.

Die Steuerbefreiungen sind mit dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug verbunden.

## III. Ermäßigter Steuersatz

Bestimmte künstlerische Leistungen unterliegen einem ermäßigten Steuersatz.

### 1. Kunstgegenstände

Die Umsätze mit bestimmten Kunstgegenständen, insbesondere vollständig von Hand geschaffene Gemälde und Zeichnungen, Originalstiche, -schnitte und -steindrucke sowie Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 Prozent. Die Abgrenzung der begünstigten Kunstgegenstände richtet sich nach ihrer zolltariflichen Einreihung. Begünstigt sind nur diejenigen Kunstgegenstände, die unter die Positionen 97.01 bis 97.03 des Gemeinsamen Zolltarifs fallen. Die Anerkennung einer künstlerischen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. RNr. 118) hat deshalb keine Bedeutung für die Frage, ob auf die Umsätze des betreffenden Unternehmers der ermäßigte Steuersatz angewendet werden kann.

202

Zweifelsfragen über die zolltarifliche Einordnung können durch Einholung einer „unverbindlichen Zolltarifauskunft“ geklärt werden, die der Unternehmer bei dem insoweit zuständigen Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung – Dienstsitz Berlin –, Grellstraße 18 bis 24, 10409 Berlin, beantragen kann.

Rechtsquelle: § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 53 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 UStG

### 2. Theater, Orchester, Chöre, Solisten

Die Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen.

203

Ermäßigt zu besteuern sind Konzerte als musikalische und gesangliche Aufführung aller Art, zum Beispiel auch von Solokonzerten. Das Konzert muss aber den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmachen. Veranstaltungen sind nur dann begünstigt, wenn Leistungen anderer Art, die in Verbindung mit diesen Veranstaltungen erbracht werden, von so untergeordneter Bedeutung sind, dass dadurch der Charakter der Veranstaltung als Konzert nicht beeinträchtigt wird. Nicht begünstigt sind deshalb zum Beispiel gesangliche, kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher von Gaststätten. Auch die Veranstaltung von so genannten „Bunten Abenden“, bei denen das gesprochene Wort im Mittelpunkt steht, welches von musikalischen Darbietungen nur umrahmt wird, ist keine Konzertveranstaltung.

### 3. Urheberrechte

204

Ermäßigt besteuert wird außerdem die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) ergeben. Außer den Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst sind auch die Darbietungen ausübender Künstler urheberrechtlich geschützt (§§ 74 ff UrhG, verwandte Schutzrechte). Zu den ausübenden Künstlern gehören beispielsweise Schauspieler, Sänger und Musiker. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt die entgeltliche Einwilligung zur Verwertung der Darbietung beziehungsweise die Abtretung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte wie zum Beispiel Rechte der Bildschirm- und Lautsprecherübertragung, der Vervielfältigung, der Funksendung und der öffentlichen Wiedergabe.

Begünstigte Leistungen ausübender Künstler liegen zum Beispiel vor, wenn die Darbietung, etwa der Vortrag von Liedern oder das Spielen eines Musikwerks, in einem Studio auf Bild- und Tonträger aufgenommen und von einer Rundfunk- oder Fernsehanstalt gesendet oder von einem Tonträgerhersteller vervielfältigt wird.

Ausübende Künstler können mit einer künstlerischen Darbietung auch gleichzeitig zwei verschiedene Leistungen erbringen, nämlich die Darbietung selbst und die Einwilligung zur Verwertung der Darbietung oder die Abtretung urheberrechtlicher Nutzungsrechte. Ein Solist, der in einem öffentlichen Konzert eines Konzertveranstalters mitwirkt, erbringt zwei Leistungen, wenn das Konzert gleichzeitig von einer Rundfunk- oder Fernsehanstalt aufgenommen und gesendet oder von einem Tonträgerhersteller auf Tonträger aufgenommen und vervielfältigt wird. Beide Leistungen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.

Rechtsquelle: § 12 Abs. 2 Nrn. 7a, 7c UStG

## IV. Kleinunternehmerregelung

Hat ein Künstler steuerpflichtige Umsätze, muss dennoch keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden, wenn er ein so genannter Kleinunternehmer ist. Ein Künstler ist Kleinunternehmer, wenn sein steuerpflichtiger Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Lauf eines Kalenderjahrs allerdings neu auf, dann kommt es darauf an, dass er nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahrs voraussichtlich die Grenze von 17.500 Euro nicht überschreitet.

Im Fall der Nichterhebung der Umsatzsteuer können keine Vorsteuern abgezogen werden und es dürfen auch keine Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis ausgestellt werden. Wenn trotzdem, etwa aus Versehen oder Unkenntnis, Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt werden, muss die unberechtigt ausgewiesene Steuer ans Finanzamt abgeführt werden.

Rechtsquelle: §§ 14c, 19 UStG

## V. Berechnung der Umsatzsteuer

207

Führt ein Künstler steuerpflichtige Umsätze aus und kann die Kleinunternehmerregelung nicht angewendet werden, dann muss die Umsatzsteuer durch Anwendung des zutreffenden Steuersatzes auf das Entgelt berechnet werden. Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich mit der Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung und muss nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg angemeldet (Umsatzsteuer-Voranmeldung) und an das Finanzamt abgeführt werden (Näheres vgl. RNr. 209). Es kommt dabei regelmäßig nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger die Leistung schon bezahlt hat. Hierbei spricht man von der so genannten Soll-Versteuerung.

Auf Antrag kann das Finanzamt aber auch genehmigen, dass die Umsatzsteuer erst für den Voranmeldungszeitraum angemeldet werden muss, in dem das Entgelt für eine Leistung eingegangen ist. Hierbei handelt es sich um die so genannte Ist-Versteuerung. Sie kann zum Beispiel beantragt werden, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 500.000 Euro betragen hat oder der Unternehmer freiberuflich (vgl. RNr. 118) tätig ist.

Anzahlungen müssen sowohl bei der Ist- als auch bei der Soll-Versteuerung sofort versteuert werden.

Von der errechneten Umsatzsteuer können die in Eingangsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abgezogen werden. Für bestimmte freie Berufe können die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet werden. Der Vorsteuerabzug ist allerdings ausgeschlossen, wenn die bezogenen Leistungen beim Künstler in die Ausführung von steuerfreien Leistungen eingegangen sind.

## VI. Aufzeichnungspflichten

Jeder Unternehmer ist verpflichtet, insbesondere Folgendes aufzuzeichnen:

208

- Die vereinbarten Entgelte bei Soll-Versteuerung, beziehungsweise die vereinnahmten Entgelte bei Ist-Versteuerung und den Zeitpunkt der ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, getrennt nach Umsatzsteuersätzen und steuerfreien Umsätzen,
- die vereinnahmten Entgelte und Teilzahlungen für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen, getrennt nach Umsatzsteuersätzen und steuerfreien Umsätzen,
- die Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben, getrennt nach Umsatzsteuersätzen und steuerfreien Umsätzen,
- den Nettorechnungsbetrag der Eingangsumsätze sowie
- die Vorsteuerbeträge.

Entgelte, Teilentgelte, Bemessungsgrundlagen, geschuldete Steuerbeträge sowie Vorsteuerbeträge sind am Schluss eines jeden Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen.

Rechtsquelle: § 22 UStG

## VII. Voranmeldungen und Steuererklärungen

Unternehmer, die steuerpflichtige Umsätze erzielen, müssen – wenn sie nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallen – die abzuführende Umsatzsteuer bereits während des Jahres in einer Voranmeldung bis zum 10. Tag nach Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraums anmelden und an das Finanzamt abführen.

209

Die Voranmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenübertragung auf elektronischem Weg abzugeben. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

Beträgt die gesamte Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr

- mehr als 7.500 Euro, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum,
- nicht mehr als 7.500 Euro, muss der Unternehmer nur vierteljährlich Voranmeldungen abgeben und zwar zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar jedes Jahres,
- nicht mehr als 1.000 Euro, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien.

Das Finanzamt kann auf Antrag die Frist für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat verlängern (so genannte Dauerfristverlängerung). Soweit ein Unternehmer zur Abgabe von monatlichen Voranmeldungen verpflichtet ist, muss dafür eine Sondervorauszahlung geleistet werden.

Bei Unternehmensneugründungen gilt eine besondere Regelung: In den ersten beiden Jahren ist Voranmeldungszeitraum unabhängig von den vorstehenden Grenzen der Kalendermonat.

Unabhängig von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen ist eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Die amtlichen Erklärungsvordrucke sind dort ebenfalls erhältlich.

## C. Einkommensteuer und Umsatzsteuer bei Künstlern ohne Wohnsitz im Inland



### I. Einkommensteuer

Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit im Inland unterliegen auch dann der deutschen Einkommensteuer, wenn der Künstler im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Künstler ist in diesem Fall mit seinen inländischen Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuer für beschränkt steuerpflichtige Künstler wird im Weg des Steuerabzugs erhoben und gilt damit grundsätzlich als abgegolten. Für die Art des Steuerabzugs kommt es darauf an, ob es sich um eine selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübte Tätigkeit handelt (vgl. RNrn. 105 ff).

300

#### 1. Lohnsteuerabzug bei nichtselbstständiger Tätigkeit

Gehören die Einkünfte des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und ist der Künstler bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt, dann hat der inländische Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Der Lohnsteuerabzug darf nur dann unterbleiben, wenn der Arbeitslohn nach den Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens von der deutschen Lohnsteuer freizustellen ist. Dies ist vielfach für künstlerische Tätigkeiten im Rahmen eines Kulturaustausches vorgesehen. Die entsprechende Freistellungsbescheinigung wird auf Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers erteilt.

301

#### Lohnsteuerabzug nach der Bescheinigung

Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland erhalten zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs vom Betriebsstät-

302

tenfinanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers im Namen des Arbeitnehmers eine Bescheinigung über die maßgebende Steuerklasse und den vom Arbeitslohn gegebenenfalls abzuziehenden Freibetrag. Diese Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Für Künstler, die bei mehreren inländischen Arbeitgebern beschäftigt sind, werden entsprechend viele Bescheinigungen erteilt. Für den Lohnsteuerabzug nach den Merkmalen der Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts gelten – mit Ausnahme der Ausführungen zum permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich – die Ausführungen zum Abschnitt Lohnsteuerabzug entsprechend (vgl. RNrn. 113 ff).

### **Pauschale Lohnsteuererhebung**

303

Anstelle des Lohnsteuerabzugs entsprechend den Merkmalen der Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts kann der inländische Arbeitgeber die Lohnsteuer bei den nachfolgenden Personengruppen pauschal erheben:

Bei beschränkt steuerpflichtigen nichtselbstständig tätigen Künstlern, die

- als gastspielverpflichtete Künstler bei Theaterbetrieben,
- als freie Mitarbeiter für den Hörfunk und Fernsehfunk oder
- als Mitarbeiter in der Film- und Fernsehproduktion beschäftigt sind,

wenn der Künstler nur kurzfristig, höchstens für sechs zusammenhängende Monate, beschäftigt wird.

Die pauschale Lohnsteuer bemisst sich nach den Gesamteinnahmen des Künstlers, einschließlich etwaiger sonst steuerfreier Beträge. Die pauschale Lohnsteuer beträgt 25 Prozent der Gesamteinnahmen, wenn der Künstler den Lohnsteuerabzug trägt. Übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer und den Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent, so beträgt die Lohnsteuer 33,95 Prozent der Gesamteinnahmen. Sie beträgt 25,35 Prozent der Gesamteinnahmen, wenn der

Arbeitgeber nur den Solidaritätszuschlag übernimmt. Der Solidaritätszuschlag beträgt zusätzlich jeweils 5,5 Prozent der Lohnsteuer.

Der Pauschsteuersatz für die Lohnsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen nichtselbstständig tätigen Artisten ist ab 2011 entfallen.

304

Rechtsquelle: §§ 38 - 39c EStG  
 Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
 vom 31. Juli 2002 (BStBl 2002 I S. 707)  
 R 39d Abs. 3 LStR

## 2. Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG

Handelt es sich bei den Einkünften des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers nicht um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern beispielsweise um Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit, oder ist kein inländischer Arbeitgeber vorhanden, so wird die Einkommensteuer im Weg des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 EStG erhoben.

305

### Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der Steuerabzug beträgt grundsätzlich 15 Prozent der Einnahmen.

306

Bei im Inland ausgeübten künstlerischen Darbietungen wird kein Steuerabzug erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen (Milderungsregelung). Unter dem Begriff „Darbietung“ ist hierbei der einzelne Auftritt zu verstehen. Werden an einem Tag mit einem oder mehreren Veranstaltern mehrere Auftritte durchgeführt, ist die Milderungsregelung je Auftritt anzuwenden. Sind Gläubiger der Vergütung für eine Darbietung mehrere Personen, ist die Milderungsregelung für jede Person auf die auf sie entfallende Vergütung anzuwenden. Ist eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gläubiger der Vergütung (zum Beispiel Chor, Symphonieorchester, Künstlerverleihfirma), erzielt diese als juristische Person die Einnahmen aus der Darbietung allein. Eine Aufteilung auf die an der Körperschaft beteiligten Personen ist nicht zulässig.

Dem Steuerabzug unterliegen grundsätzlich die gesamten Einnahmen. Vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten des Vergütungsgläubigers gehören jedoch nur insoweit zu den Einnahmen, als die Fahrt- und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die steuerlich berücksichtigungsfähigen Pauschalen übersteigen. Übernommene Reisekosten Dritter mindern nicht die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug, sie können aber bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen gegebenenfalls als Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 3 EStG berücksichtigt werden. Die Umsatzsteuer gehört, wenn sie vom Leistungsempfänger geschuldet wird, ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage.

Auf Antrag können Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, bereits beim Steuerabzug berücksichtigt werden. Der Steuerabzug beträgt in diesem Fall 30 Prozent der nach Abzug der Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten verbleibenden Nettoeinnahmen. Voraussetzung für die Berücksichtigung der Aufwendungen beim Steuerabzug ist, dass der beschränkt steuerpflichtige Künstler Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz hat. Berücksichtigungsfähig sind sowohl Aufwendungen, die der Vergütungsgläubiger selbst getragen hat, als auch Aufwendungen, die der Vergütungsschuldner übernommen hat. Der Vergütungsschuldner darf den Steuerabzug allerdings nur mindern, wenn der Vergütungsgläubiger die Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten in einer für die Finanzverwaltung nachprüfbarer Form (zum Beispiel durch Rechnungskopien, Überweisungen) nachgewiesen hat. Diese Aufwendungen sind in einer Anlage, die der Steueranmeldung beizufügen ist, darzustellen und im Rahmen besonderer Aufzeichnungen zu dokumentieren.

Übernimmt der Schuldner der Vergütung die Steuer nach § 50a EStG und den Solidaritätszuschlag, liegt eine so genannte „Nettovereinbarung“ vor. In diesen Fällen ist zur Ermittlung der Abzugsteuer der auf die Netto-Vergütung (zuzüglich gegebenenfalls übernommener

Kosten) anzuwendende Berechnungssatz folgender Tabelle zu entnehmen:

### Berechnungssätze bei Übernahme der Steuern durch den Vergütungsschuldner

	Berechnungssatz für die Steuer nach § 50a EStG in Prozent der Netto-Vergütung	Berechnungssatz für den Solidaritäts- zuschlag in Prozent der Netto-Vergütung
Netto-Vergütung je Darbietung bis 250 Euro	0,00	0,00
Steuersatz 15 Prozent	17,82	0,98
Steuersatz 30 Prozent	43,89	2,41

### Steuerabzug in Kostenerstattungsfällen

Werden Amateuren (Amateurmusikern, Laienschauspielern) ausschließlich Kosten erstattet beziehungsweise vom Veranstalter übernommen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Darbietung stehen und die dem Vergütungsschuldner nachgewiesen wurden, kann ein Steuerabzug unterbleiben. Werden jedoch zusätzlich Preisgelder, Siegprämien oder ähnliche Vergütungen gezahlt, ist ein Steuerabzug vorzunehmen.

### Abzugsverpflichteter

Der Steuerabzug ist für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers, des Steuerschuldners, vom Schuldner der Vergütungen vorzunehmen. Dieser hat die Steuer an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Unterlässt der Vergütungsschuldner den Steuerabzug, kann er für die entgangene Steuer in Haftung genommen

werden. Organisiert ein beschränkt steuerpflichtiger Künstler ausnahmsweise eine Veranstaltung im Inland selbst (Eigenveranstalter), ist aus tatsächlichen Gründen ein Steuerabzug nicht möglich. In diesen Fällen ist die Steuer durch Nachforderungsbescheid vom (ausländischen) Darbietenden als Vergütungsgläubiger zu erheben.

### **Doppelbesteuerungsabkommen**

308

Steht das Besteuerungsrecht für die in Deutschland erzielten Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens dem ausländischen Wohnsitzstaat zu, so darf der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug nur dann unterlassen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern in 53221 Bonn ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) eine entsprechende Freistellungsbescheinigung erteilt hat.

### **Antrag auf Veranlagung**

309

Beschränkt steuerpflichtige Künstler, die Staatsangehörige eines EU-/EWR-Staates sind und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz haben, können einen Antrag auf Veranlagung beim zuständigen Finanzamt stellen. Zu diesem Zweck ist dort eine Einkommensteuererklärung einzureichen. Das Finanzamt prüft dann, ob und gegebenenfalls inwieweit eine Steuerrückerstattung möglich ist.

Rechtsquelle: §§ 50, 50a, 50d EStG

§§ 73d, 73e EStDV

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 25. November 2010 (BStBl 2010 I S. 1350)

## II. Umsatzsteuer

Sind ausländische Künstler im Inland selbstständig tätig, dann unterliegen ihre Leistungen hier grundsätzlich auch der Umsatzsteuer. Die bei Künstlern möglichen Steuerbefreiungen gelten aber selbstverständlich auch, wenn nicht im Inland ansässige Unternehmer die Leistungen erbringen. Die Kleinunternehmerregelung (vgl. RNR. 206) gilt allerdings nur für Unternehmer, die im Inland ansässig sind. Ein im Ausland ansässiger Unternehmer kann sie nicht anwenden.

310

### 1. Übertragung der Steuerschuldnerschaft

Erbringen im Ausland lebende Künstler im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen, schuldet der Leistungsempfänger, wenn er selbst auch ein Unternehmer oder aber eine juristische Person ist, die Steuer für die an ihn erbrachte Leistung. Er muss die Umsatzsteuer berechnen und an das Finanzamt abführen. Zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gehört alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Erhält der ausländische Künstler Anzahlungen, bevor er seine Leistung erbracht hat, ist bereits auch die Anzahlung zu versteuern. Die Umsatzsteuer ist mit den Steuersätzen von derzeit 7 beziehungsweise 19 Prozent auf das Nettoentgelt zu berechnen.

311

### 2. Besteuerungsverfahren

Der im Ausland ansässige Unternehmer ist von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen befreit, wenn er nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet. Die mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge kann der ausländische Unternehmer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen. Anträge sind an das Bundeszentralamt für Steuern, Passower Chaussee 3b in 16303 Schwedt/Oder zu richten.

312

Der ausländische Unternehmer muss allerdings bei dem für ihn zuständigen Finanzamt Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen abgeben, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer nach § 13b UStG schuldet, er eine Steuer nach § 14c Abs. 1 oder 2 UStG schuldet oder wenn ihn das Finanzamt hierzu besonders auffordert.

Zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk der Unternehmer seine Umsätze im Inland ganz oder vorwiegend bewirkt. Für Unternehmer aus bestimmten Staaten wurden bundeseinheitlich zuständige Finanzämter bestimmt, die aus der Umsatzsteuer-Zuständigkeitsverordnung vom 20. Dezember 2001, BGBl. I S. 3794, geändert durch das Gesetz vom 8. Dezember 2010, BGBl. I S. 1768, ersichtlich sind.

Rechtsquelle: §§ 2, 3, 13b UStG

	Randnummer
Auswärtstätigkeit	128
Beihilfe	130
Betriebsausgaben	121
Einkommensteuererklärung	137
Einkommensteuerpflicht	101
Einkunftsart	100, 103, 118
Fernsehen	109, 110
Film	110
freiberufliche Tätigkeit	118
gastspielverpflichtete Künstler	107
Gewinnermittlung	129
Gewinnerzielungsabsicht	102
Gutachterkommission	118
Hörfunk	109
Kleinunternehmerregelung	206
Künstlersozialkasse	135
Kunstgegenstände	202
Lohnsteuerabzug	113 ff, 301 ff
Lohnsteuerkarte/(Ersatz-)Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug	114
nebenberufliche Tätigkeit	131
nichtselbstständige Tätigkeit	105
Orchester	108, 203
Preisgeld	104, 134
selbstständige Tätigkeit	105, 118
Solisten	203
spielzeitverpflichtete Künstler	106
Stipendium	133
Theater	106, 203
Umsatzsteuererklärung	209
Umsatzsteuerpflicht	200
Urheberrecht	204
Werbungskosten	121, 123
Zuwendungen	136

Herausgeber	Bayerisches Staatsministerium der Finanzen Öffentlichkeitsarbeit Odeonsplatz 4 80539 München
E-Mail	info@stmf.bayern.de
Internet	www.stmf.bayern.de
Rechtsstand	Mai 2012 4. Auflage 2012
Titelbilder	PantherMedia/Brigitte Götz, Ludger Banneke-Wilking
Druck	Louis Hofmann Druck- und Verlagshaus GmbH & Co. KG, Sonnefeld

Inhalt gedruckt auf Recyclingpapier

Weitere Informationen zur  
Zukunftsstrategie der Bayerischen  
Staatsregierung erhalten Sie unter:  
[www.aufbruch.bayern.de](http://www.aufbruch.bayern.de)



Wollen Sie mehr über die Arbeit der  
Bayerischen Staatsregierung wissen?

BAYERN | DIREKT ist Ihr direkter Draht  
zur Bayerischen Staatsregierung. Unter  
[www.servicestelle.bayern.de](http://www.servicestelle.bayern.de) im Inter-  
net oder per E-Mail unter [direkt@bayern.de](mailto:direkt@bayern.de) erhalten Sie Informa-  
tionsmaterial und Broschüren, Auskunft zu aktuellen Themen und  
Internetquellen sowie Hinweise zu Behörden, zuständigen Stellen  
und Ansprechpartnern bei der Bayerischen Staatsregierung.



Diese Broschüre wurde mit großer Sorgfalt zusammengestellt.  
Eine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit kann dennoch  
nicht übernommen werden.

## HINWEISE

Diese Druckschrift wird kostenlos im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit der Bayerischen Staatsregierung herausgegeben. Sie darf weder von den Parteien noch von Wahlwerbern oder Wahlhelfern im Zeitraum von fünf Monaten vor einer Wahl zum Zweck der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für Landtags-, Bundestags-, Kommunal- und Europawahlen. Missbräuchlich ist während dieser Zeit insbesondere die Verteilung auf Wahlveranstaltungen, an Informationsständen der Parteien sowie das Einlegen, Aufdrucken und Aufkleben parteipolitischer Informationen oder Werbemittel. Untersagt ist gleichfalls die Weitergabe an Dritte zum Zweck der Wahlwerbung.

Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die Druckschrift nicht in einer Weise verwendet werden, die als Parteinahme der Staatsregierung zugunsten einzelner politischer Gruppen verstanden werden könnte.

Den Parteien ist es gestattet, die Druckschrift zur Unterrichtung ihrer eigenen Mitglieder zu verwenden.

Bei publizistischer Verwertung Angabe der Quelle und Übersendung eines Belegexemplars erbeten.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte sind vorbehalten. Die Broschüre wird kostenlos abgegeben, jede entgeltliche Weitergabe ist untersagt.