

BFH-Urteil vom 18.4.2007 (XI R 21/06) BStBl. 2007 II S. 702

Eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit kann auch vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist.

EStG § 3 Nr. 26.

Vorinstanz: Sächsisches FG vom 6. März 2006 3 K 370/04 (EFG 2006, 1036)

Sachverhalt

I.

Die Beteiligten streiten um die Frage, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) steuerfreie Einkünfte aus nebenberuflicher künstlerischer Tätigkeit bezogen hat.

Der Kläger ist Beamter. Neben seiner beruflichen Tätigkeit war er als Statist an der Oper beschäftigt. Im Streitjahr 2001 hatte er dort insgesamt 61 Auftritte (Vorfürungen und Proben) mit den Opern "Zauberflöte", "Ariadne auf Naxos", dem "Rheingold", dem "Rosenkavalier" und "Nabucco" sowie in dem Ballett "Rot und Schwarz". Die Mitwirkung des Klägers ergibt sich im Einzelnen aus den im Tatbestand des angefochtenen Urteils getroffenen Feststellungen.

Für das Streitjahr erklärte der Kläger 2.300 DM steuerfreie Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Künstler in der Komparserie. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) erkannte die Steuerfreiheit der Einkünfte aus der Tätigkeit des Klägers als Komparse nicht an und erfasste diese Einnahmen bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der Einspruch des Klägers vom 7. Oktober 2002 wurde mit Einspruchsentscheidung vom 28. Januar 2004 als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Nach § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien im Streitjahr 2001 Einnahmen aus künstlerischen nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 3.600 DM steuerfrei.

Durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz (KultStiftFöG) vom 13. Dezember 1990 (BGBl I 1990, 2775) sei § 3 Nr. 26 EStG auf nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten ausgedehnt worden, um die steuerlichen Rahmenbedingungen für Kunst und Kultur weiter zu verbessern und auch das private Engagement von Bürgern, Künstlern, Sammlern und Stiftern für Kunst und Kultur durch steuerliche Maßnahmen zu ermutigen (BTDrucks 11/7833, S. 1, 7). Die Ausdehnung der Übungsleiterpauschale auf nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten sei damit begründet worden, dass dadurch insbesondere die Arbeit der im kulturellen Bereich tätigen gemeinnützigen Vereine gefördert werden solle.

Das Tatbestandsmerkmal einer künstlerischen Tätigkeit sei im Rahmen der Regelung des Freibetrags für eine nebenberufliche Tätigkeit so auszulegen wie das Tatbestandsmerkmal des Künstlers bei der Prüfung der Voraussetzungen für das Vorliegen der Voraussetzungen von Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Das Wesen künstlerischer Betätigung liege nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der freien schöpferischen Gestaltung, in der der Steuerpflichtige seine individuelle Anschauungsweise und Darstellungskraft zum Ausdruck bringe und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreiche. Die Tätigkeit des Klägers als Statist erfülle die Anforderungen an eine künstlerische Tätigkeit. Für den speziellen Bereich des Statisten an einem Theater oder einer Oper sei eine künstlerische Tätigkeit deshalb dann anzunehmen, wenn er Tätigkeiten ausübe, die auch von einem Schauspieler oder Sänger - den charakteristischen künstlerischen Akteuren dieser Kunstgattungen -, etwa in einer Nebenrolle, wahrgenommen würden. Diesen Bereich verlasse der Statist erst dann, wenn er lediglich als eine Art "menschliche Requisite" - ohne eigenen Ausdruck außer der schlichten

Darstellung seines äußeren Wesens - gewissermaßen als Teil der Bühnenausstattung eingesetzt werde.

Im Streitfall habe sich der Kläger mit seinen Leistungen im Rahmen des künstlerischen Genres "Darsteller" gehalten und keine rein mechanische Funktion als "menschliche Requisite" wahrgenommen. Auch die erforderliche Gestaltungshöhe der Darstellung des Klägers sei zu bejahen. Sie folge bereits aus den nicht unerheblichen schauspielerischen Leistungen, die in seiner Tätigkeit enthalten seien. Im Übrigen ergebe sie sich aus der Tatsache, dass es sich bei dem Arbeitgeber, der Oper, um ein anerkanntes und renommiertes Opernhaus handele.

Der Senat habe über die Frage, ob die konkrete Tätigkeit des Klägers als Statist eine künstlerische Tätigkeit darstelle, ohne Einholung eines Gutachtens entscheiden können. Das Gericht habe aufgrund der substantiierten schriftsätzlichen Schilderung der Tätigkeit des Klägers aus eigener Sachkunde nach der Verkehrsanschauung feststellen können, dass der Kläger künstlerische Leistungen in hinreichendem Umfang erbracht habe.

Mit der Revision macht das FA geltend:

1. Die Tätigkeit des Klägers sei hauptberuflich gewesen. Die Mitwirkung an 61 Aufführungen habe einen Umfang, bei dem nicht mehr von einer nebenberuflichen Tätigkeit ausgegangen werden könne.

2. Der Tätigkeit des Klägers fehle eine eigenschöpferische Leistung und eine künstlerische Gestaltungshöhe. Dem Kläger sei insoweit kein hinreichender Spielraum verblieben.

Die Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder hätten entschieden, dass Statisten keine künstlerische Tätigkeit ausübten.

3. Das FA habe nicht die Möglichkeit gehabt, die Einholung eines Sachverständigengutachtens zu beantragen. Das FG habe seine besondere Sachkunde nicht dargelegt.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

1. Bei der Zahl von 61 Auftritten seien die Proben mit eingerechnet. Pro Monat ergebe sich ein Auftritt mit vier Proben. Die Anwesenheit während des gesamten Stücks sei nicht notwendig. Die Nebentätigkeit sei von dem Dienstherrn des Klägers als solche genehmigt worden.

2. Der Kläger sei als Komparsen-Darsteller, nicht nur "herumstehender" Statist.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit der Klarstellung als unbegründet zurückzuweisen, dass die mit den steuerfreien Einnahmen zusammenhängenden Werbungskosten in Höhe von 524,60 DM außer Ansatz bleiben. Die Entscheidung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

1. Gemäß § 3 Nr. 26 EStG sind steuerfrei u.a. Einnahmen aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung - AO -) bis zur Höhe von insgesamt 3.600 DM im Jahr.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt ein Steuerpflichtiger eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus grundsätzlich eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht (BFH-Urteile vom 23. September 1998 XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460,

und vom 4. November 2004 IV R 63/02, BFHE 209, 116, BStBI II 2005, 362). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sieht das Wesentliche der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden (BVerfG-Entscheidungen vom 24. Februar 1971 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188, und vom 17. Juli 1984 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213).

Diese Grundsätze können auf § 3 Nr. 26 EStG übertragen werden (so auch von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 26 Rz B 26/91). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass diese Regelung nur eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit erfasst, deren Einnahmen im Streitjahr höchstens in Höhe von 3.600 DM (1.848 €) steuerfrei waren. Diese der Art und der Höhe nach vorgegebenen Begrenzungen beeinflussen die Auslegung einer künstlerischen Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG. Eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinn kann daher auch vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist. Auch der Komparse kann daher - anders z.B. als ein Bühnenarbeiter - eine künstlerische Tätigkeit ausüben.

Diese Auslegung entspricht dem Zweck der mit dem KultStiftFöG aufgenommenen Ergänzung des § 3 Nr. 26 EStG. Durch die Einbeziehung nebenberuflicher künstlerischer Tätigkeiten sollte - so die Gesetzesbegründung - insbesondere die Arbeit der im kulturellen Bereich tätigen gemeinnützigen Vereine gefördert werden (BTDrucks 11/7833, S. 8); auch in diesem Bereich entspricht das künstlerische Niveau nicht zwingend professioneller Gestaltungshöhe.

Soweit das FA auf einen Beschluss der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hinweist (TOP 6 ESt IV/97; zitiert nach einem in den Akten befindlichen Schreiben des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz vom 15. August 2002 -S 2121 A- 02-003-01-442), nach dem an die nebenberufliche künstlerische Tätigkeit die gleichen strengen Anforderungen wie an die hauptberufliche künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu stellen seien, berücksichtigt dieser Beschluss nicht die besondere Situation, die sich aus der Nebenberuflichkeit ergibt.

2. Im Streitfall hat der Kläger die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllt. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass die Tätigkeit des Klägers Teil des künstlerischen Gesamtgeschehens war. Nach den Feststellungen des FG hat sich der Kläger mit seinen Leistungen im Rahmen des künstlerischen Genres "Darsteller" gehalten und keine rein mechanische Funktion als "menschliche Requisite" wahrgenommen. Der Auftritt des Klägers habe nicht unerhebliche schauspielerische Leistungen enthalten.

3. Die künstlerische Tätigkeit des Klägers war nebenberuflicher Natur. Die Art der Tätigkeit und die Höhe der Vergütung machen hinreichend deutlich, dass es sich nicht um eine hauptberufliche Tätigkeit handelte.

4. Das FG war nicht verpflichtet, einen Sachverständigen einzuschalten. Soweit das FA dies anders beurteilt und das Unterlassen als verfahrensfehlerhaft ansieht, hätte dies bereits in der mündlichen Verhandlung gerügt werden können und müssen (BFH-Urteil vom 5. April 1990 VII R 50/88, BFH/NV 1991, 204; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 100 ff.). Zudem hat das FG im Einzelnen dargelegt, aus welchen Gründen es selbst zu einer Entscheidung in der Lage war. Im Übrigen war es dem FA unbenommen, selbst einen Sachverständigen einzuschalten und ein entsprechendes Gutachten einzuholen.