

§ 1 Einkommensteuer

A. Allgemeines

Bei der Beratung von Medienberufen kommt es häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Insbesondere liegen die Probleme in der Feststellung, um welche Einkunftsart es sich handeln könnte. So stellt sich häufig die Frage, ob Einkünfte aus selbständiger bzw. nicht-selbständiger Arbeit oder aber gewerbliche Einkünfte vorliegen. 1

Nachfolgend wird vorerst eine Unterscheidung vorgenommen, ob die Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig einzustufen ist. Dies ist insbesondere auch im Hinblick auf die Auswirkungen im Sozialversicherungsrecht von Bedeutung.

Im weiteren Verlauf soll untersucht werden, ob selbständige oder gewerbliche Einkünfte vorliegen. Dies ist für die Frage, ob beispielsweise Gewerbesteuer anfällt, entscheidend.

Hintergrund der Abgrenzungsschwierigkeit ist häufig Unwissenheit der beteiligten Personen sowie Einzelfallregelungen von Unternehmen mit der Deutschen Rentenversicherung (häufig bei Filmproduktionsgesellschaften).

I. Abgrenzung selbständige / nichtselbständige Arbeit

Für die Medienberufe ist zunächst eine Abgrenzung zwischen der selbständig ausgeübten und der nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit vorzunehmen. Der Abgrenzung kommt steuerrechtlich eine besondere Bedeutung zu. Der Arbeitnehmer unterliegt dem Steuerabzug durch Lohnsteuer vom Arbeitslohn, während der Unternehmer mit seinen Leistungen neben den Ertragsteuern auch u.a. der Umsatzsteuer unterliegt. 2

Nicht selbständig beschäftigt sind Künstler, die unter der Leitung eines **Arbeitgebers** in einem **Dienstverhältnis** stehen oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sind und dessen Weisungen zu befolgen haben.

Eine Definition des Begriffs Arbeitnehmer und Dienstverhältnis ist in der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung verankert.

§ 1 LStDV Arbeitnehmer, Arbeitgeber 3

Arbeitnehmer sind Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger dieser Person, soweit sie Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers beziehen.

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber (öffentliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Arbeitnehmer ist nicht, wer Lieferungen oder sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt.

- 4 Die Frage, wer Arbeitnehmer ist, ist unter Beachtung der vorgenannten Bestimmungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Eine Würdigung nach dem Gesamtbild bedeutet, dass die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden.

! Bei der Beurteilung, ob eine Qualifikation als Arbeitnehmer geboten ist, erlangen dabei u.a. die folgenden Merkmale Bedeutung:¹

- *persönliche Abhängigkeit*
- *Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit*
- *feste Arbeitszeiten*
- *Ausübung der Tätigkeit gleich bleibend an einem bestimmten Ort*
- *feste Bezüge*
- *Urlaubsanspruch*
- *Anspruch auf sonstige Sozialleistungen*
- *Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall*
- *Überstundenvergütung*
- *zeitlicher Umfang der Dienstleistungen*
- *Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit*
- *kein Unternehmerrisiko*
- *keine Unternehmerinitiative*
- *kein Kapitaleinsatz*
- *keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln*
- *Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern*
- *Eingliederung in den Betrieb*
- *Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges*
- *Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist*

- 5 Die Gewichtung der vorgenannten Punkte haben sich am entsprechenden Einzelfall zu orientieren. In diese Würdigung ist auch mit einzubeziehen, wie das der Beschäftigung zugrunde liegende Vertragsverhältnis ausgestaltet worden ist, sofern die Vereinbarungen ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden sind.²

Während in § 18 EStG abschließend aufgeführt ist, wer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt, enthält § 19 EStG keine entsprechende Regelung.

1 BFH, BStBl II 1985, 661, vgl. auch H 67 Arbeitnehmer, Amtliches Lohnsteuer-Handbuch 2004 und Herrmann in Frotzner, Einkommensteuergesetz, § 19 Rz. 23 a ff.

2 BFH v. 09.09.2003, VI B 53/03, BFH/NV 2004, 42; v. 20.12.2004 VI B 137/03, BFH/NV 2005, 552

§ 19 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

6

(1) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst.

Arbeitnehmereigenschaft im steuerrechtlichen Sinn ist dann zu bejahen, wenn der Beschäftigte kein eigenes Unternehmerrisiko trägt und er in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist.³ Ein **Unternehmerrisiko** trägt, wer sich auf eigene Rechnung und Gefahr betätigt.⁴ Hinsichtlich der Eingliederung in den **geschäftlichen Organismus** des Arbeitgebers kommt es darauf an, ob der zu den Leistungen Verpflichtete nach den Verhältnissen seines Berufes durch den Vertrag im wesentlichen über seine Arbeitskraft verfügt habe oder nicht. Auch wenn es sich nur um eine Tätigkeit innerhalb gewisser Stunden handelt, liegt nach Ansicht des BFH eine wesentliche Verfügung über die Arbeitskraft dann vor, wenn es gerade um diejenigen Stunden geht, in denen die Arbeitskraft im Allgemeinen ausgenützt werde.⁵

7

Demgegenüber kennzeichnen eine **selbständige Tätigkeit** unter anderem das eigene Unternehmerrisiko, die Verfügungsfreiheit über die eigene Arbeitskraft sowie die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit.

8

Der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung kommt für die Beurteilung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig nur indizielle Bedeutung zu. Eine Bindung hieran besteht indes nicht.⁶

Allerdings hat der BFH entschieden, dass Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die Sozialversicherungspflicht von Beschäftigungsverhältnissen im Besteuerungsverfahren zu beachten seien.⁷

So haben sich für die Bereiche

9

- Theaterunternehmen und Orchesterträger
- Hörfunk und Fernsehen (öffentlich-rechtliche und private Anbieter), bei Film- und Fernsehproduzenten (Eigen- und Auftragsproduktion) einschließlich Synchronisation sowie Herstellung von Werbe-, Industrie-, Kultur und sonstigen Lehrfilmen
- und der Tätigkeit von Synchronsprechern

im Laufe der Zeit typische Vertragsverhältnisse herausgebildet. Für diese Bereiche kann die Statusbestimmung anhand der von der sozialgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze einheitlich vorgenommen werden.

Der nachfolgende Abgrenzungskatalog ist Bestandteil des

10

- Gemeinsamen Rundschreibens der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung vom 16.01.1996 zur Durchführung der Künstlersozialversicherung ab 01.01.1996

3 BFH I-R-159/76 v. 29.11.1978

4 u.a. BFH I R 206/69 v. 23.01.1974

5 BFH IV 77/53 v. 17.02.1955

6 BFH v. 02.12.1998 X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 BFHE 188,101

7 BFH BStBl 2003 II S. e34

- Gemeinsamen Rundschreibens der Spitzenorganisation der Sozialversicherung vom 05.07.2005 zum Gesetz zur Förderung der Selbständigkeit; Versicherungs-, Beitrags- und Melderecht

1. Tätigkeit bei Theaterunternehmen oder Orchesterträgern

- 11 Vorerst wird eine Unterscheidung in spielzeit- und gastspielzeitverpflichtete Künstler vorgenommen.

Die **spielzeitverpflichteten** Künstler sind dabei in den Theaterbetrieb eingegliedert und damit abhängig beschäftigt.

Die **gastspielzeitverpflichteten** Künstler sind grundsätzlich ebenfalls in den Theaterbetrieb eingegliedert und daher abhängig beschäftigt. So wurde unter anderem durch das Landessozialgericht Berlin entschieden, dass ein Schauspieler, der über einen Gastvertrag an einer Bühne arbeitet, zu der Bühne in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis steht, wenn zwar die Probezeit frei einteilbar ist, aber die Aufführungszeit ihn an die Bühne bindet.

- 12 Dies gilt insbesondere, wenn er für die Proben- und Aufführungsphasen andere Engagements nur nach Genehmigung der Bühne annehmen darf und auch verpflichtet ist, allen Weisungen der Bühne nachzukommen und an allen Proben teilzunehmen.⁸

Es kann sich jedoch ausnahmsweise um eine selbständige Tätigkeit handeln, soweit ein

- Schauspieler
- Sänger
- Tänzer und
- Instrumentalsolist

aufgrund seiner hervorragenden künstlerischen Stellung maßgeblich zum künstlerischen Erfolg einer Aufführung beiträgt.

! Hinweis für die Praxis:

Diese Abgrenzung ist vor dem Hintergrund, dass ein derartiger Schauspieler sich gerade nicht, auch nicht zeitweise, in einen Theaterbetrieb eingliedert, nachvollziehbar. Als Beispiel lässt sich der Gastauftritt eines Schauspielers bei einem Musical anführen. Es ist bei der Beurteilung darzulegen, dass es sich um einen Künstler mit überregionaler künstlerischer Wertschätzung und wirtschaftlicher Unabhängigkeit handelt, der seine Bedingungen gegenüber dem Musicaltheater durchsetzen kann.

Zu beachten ist, dass bei Vorliegen einer regelmäßigen Probeverpflichtung jedoch wieder eine abhängige Beschäftigung angenommen werden wird.

Insoweit kommt hier nur der bekannte Schauspieler in Frage, der nicht wie die anderen Musicaldarsteller in die Proben eingebunden ist, sondern lediglich im Rahmen der Vorführung zum künstlerischen Erfolg der Aufführung beiträgt.

⁸ LSG Berlin-Brandenburg, L-2-U-211/07 v. 22.07.2008

Weiter kann von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen werden bei:

- **Dirigenten**, die die Einstudierung nur eines bestimmten Stücks oder Konzerts übernehmen und/oder nach dem jeweiligen Gastspielvertrag voraussehbar nicht mehr als fünf Vorstellungen oder Konzerte dirigieren
- **Regisseuren**, die die Inszenierung nur eines bestimmten Stücks übernehmen
- **Choreographen**, die die Gestaltung nur eines bestimmten Stückes oder eines abendfüllenden Programms übernehmen
- **Bühnen- oder Kostümbildner**, die das Bühnenbild oder die Kostüme nur für ein bestimmtes Stück entwerfen

Orchesteraushilfen sind ausnahmsweise selbständig tätig, wenn sie ohne regelmäßige Probeverpflichtung bestimmte musikalische Aufgaben übernehmen und sich dadurch von den fest angestellten Mitgliedern unterscheiden.

Das Finanzgericht Köln entschied in einem Fall, dass soweit ein Aushilfsmusiker nicht von vornherein und generell zum jeweiligen Einspringen vertraglich verpflichtet ist, sondern jede Aushilfe von einer neuerlichen Vereinbarung abhängt, für deren Zustandekommen jeweils vor allem maßgeblich ist, ob der Musiker neben seiner Haupttätigkeit zur Aushilfe in der Lage und Willens ist, die Tätigkeit selbständiger Natur sei.⁹

Hingegen sollen Schauspieler, (Chor-) Sänger und Tänzer, die als Aushilfen tätig werden, grundsätzlich als abhängig Beschäftigte anzusehen sein.

! Hinweis für die Praxis:

Diese Ansicht der Spitzenorganisation sehen wir stark zweifelhaft an - kommt es bei ihnen im Ergebnis ebenfalls darauf an, ob die Aushilfen in den allgemeinen Dienst eingegliedert sind.

Wir raten in diesem Punkt dringend dazu, Widerspruch gegen die Feststellung einzulegen, soweit bei den Aushilfen keine regelmäßige Probeverpflichtung besteht.

Als Urheber sind Komponisten, Arrangeure (Musikbearbeiter), Librettisten und Textdichter grundsätzlich selbständig tätig, daneben auch unter eigener Firma auftretende Fotografen, PR-Fachleute und Grafik-Designer, die im Bereich der Werbung für ein Theater- oder einen Orchesterträger tätig sind.

2. Hörfunk, Fernsehen und Film

Es ist eine Unterteilung in **programmgestaltende** Mitarbeiter und **sonstige Mitarbeiter** vorzunehmen, die im Allgemeinen als „freie Mitarbeiter“ bezeichnet werden.

Programmgestaltende Mitarbeiter

Programmgestaltende Mitarbeiter bringen nach Ansicht der Spitzenorganisationen grundsätzlich ihre eigene Auffassung zu politischen, wirtschaftlichen und künstlerischen Sachfragen in die Sendung ein, wodurch der Inhalt der Sendung durch den Mitarbeiter

⁹ FG Köln II-XIV-405/79 v. 21.07.1981

bestimmt wird. Soweit diese Tätigkeit überwiegend durch einen journalistisch-schöpferischen Eigenanteil bestimmt ist, ist von einer selbständigen Tätigkeit auszugehen.

- 17 Diese Selbständigkeit wird dabei nicht durch Abhängigkeit von einem technischen Apparat des Senders oder Einbindung in ein Produktionsteam ausgeschlossen.

Hingegen liegt eine abhängige Beschäftigung vor, wenn der Sender innerhalb eines bestimmten zeitlichen Rahmens über die Arbeitsleistung verfügen kann. Nach Ansicht der Spitzenorganisation ist dies anzunehmen, wenn **ständige Dienstbereitschaft** erwartet wird und der Mitarbeiter in **nicht unerheblichem Umfang** ohne Abschluss entsprechender Vereinbarungen **zur Arbeit herangezogen** werden kann.

Exemplarisch sei die Tätigkeit von programmgestaltenden Mitarbeitern von Rundfunkanstalten anzuführen.

Bei ihnen kann ein Arbeitsverhältnis vorliegen, wenn der Mitarbeiter zwar an dem Programm gestalterisch mitwirkt, dabei jedoch weitgehenden inhaltlichen Weisungen unterliegt. Ihm verbleibt insoweit nur ein geringes Maß an Gestaltungsfreiheit, Eigeninitiative und Selbständigkeit. Ein Arbeitsverhältnis ist auch dann zu bejahen, wenn der Sender innerhalb eines bestimmten zeitlichen Rahmens über die Arbeitsleistung verfügt.¹⁰

- 18 Mit diesen Tarifverträgen wird für den Sektor der Medienarbeit verdeutlicht, dass allein die wirtschaftliche Abhängigkeit des Medienmitarbeiters ungeeignet ist, dessen Arbeitnehmerstellung zu begründen.

In einem Urteil des Hessischen Finanzgerichts konnte ein Kläger darlegen, dass eine selbständige Tätigkeit vorliegt, obgleich der Bestandsschutzvertrag einige Elemente der Arbeitnehmereigenschaft enthielt (z.B. Probezeit, Beschäftigungsanspruch, Ausfallhonorar, Beendigung des Dauerrechtsverhältnisses).¹¹

So konnte er beweisen, dass er verschiedenen Rundfunk- und Fernsehanstalten Beiträge anbietet, die er auf eigene Kosten hergestellt hatte und das Risiko trug, dass diese gesendet werden. Hinsichtlich des Bestandsschutzes führte er aus, dass dieser an Bedeutung verliert, wenn er mit seinen Darbietungen bei Missfallen nicht mehr berücksichtigt wird oder seine Beiträge seltener gesendet werden, so dass jeweils auf den Leistungen des Vorjahres bestehender Bestandsschutz sich von Jahr zu Jahr verringert.

¹⁰ BVerfG v. 18.02.1999 AP GG Art. 5 Abs. 1 Rundfunkfreiheit Nr. 9

¹¹ FG Hessen v. 08.12.1989 1-K-1799/88