

Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht

KLAUS VOGEL

I.

Das Thema Künste und Steuern
wird gewiß nicht die Hörer befeuern.
Steuern sind recht profan,
und ich fürcht', ich fang' an,
Ihnen den Rest des Tages zu versäuern. –

Irland, dem wir die Versform des Limerick verdanken, hat eine gesetzliche Regelung von 1969, nach der die Einkünfte von bestimmten Künstlern aus der Ausübung ihrer Kunst auf Antrag von der Einkommensteuer befreit sind¹. Im einzelnen ist dies folgendermaßen geregelt: Es muß sich handeln um Bezüge aus einem Buch oder einem anderen Schriftwerk, einem Theaterstück, einer Komposition, einem Bild oder einer Skulptur. Der betreffende Künstler muß mindestens einmal ein Werk herausgebracht haben, das nach allgemeiner Auffassung oder jedenfalls nach Meinung der Steuerbehörde – die sich dabei auf den Rat von Experten stützen kann – „kulturelles oder künstlerisches Verdienst“ besitzt. Wird ein solches Verdienst anerkannt, so sind sämtliche Einkünfte aus dem Werk steuerfrei. Ist das „kulturelle oder künstlerische Verdienst“ einmal für eine Arbeit eines Künstlers anerkannt worden, so wird die Steuerbefreiung auch für spätere gleichartige Werke des Künstlers gewährt, beispielsweise bei einem Schriftwerk für spätere Schriftwerke, nicht dagegen für spätere Werke anderer Art, etwa Skulpturen oder Kompositionen: sie bedürfen von neuem der Anerkennung.

Auch Nichtiren bekommen die Steuerbefreiung, wenn sie sich in Irland niedergelassen haben. So hat das Steuerrecht die Heimat des Stephan Dädalus (oder Leopold Blooms) gewissermaßen zur Schweiz oder zum Liechtenstein der Künstler gemacht. Nach einer Zählung von 1976 hatten die irischen Behörden seit Erlaß des Gesetzes, also von 1969 bis 1976, die Steuerbefreiung in 574 Fällen gewährt. 68 Prozent der Begünstigten waren Schriftsteller, 23 Prozent Maler, sechs Prozent Bildhauer und drei Prozent Musiker; insgesamt die Hälfte von ihnen waren keine Iren. Ein Vorbild großzügiger Förderung der Künstler – sollte man meinen. Aber näheres Zusehen zeigt, daß gegen die irische Regelung doch beträchtliche Bedenken bestehen.

Zum ersten: Die Steuerbefreiung wird nur den gestaltenden, nicht auch den nachschaffenden Künstlern gewährt. Schauspieler, Musiker, Tänzer, Regisseure müssen ihre Einkommensteuer entrichten wie jeder andere. Nun sind freilich in diesem Kreise

¹ Den Hinweis auf diese Regelung verdanke ich der ausgezeichnet informierenden, tiefeschürfenden Untersuchung von *Ignace Claeys Bouuaert*, *Problèmes fiscaux des travailleurs culturels dans les États de la Communauté Economique Européenne*, Etude effectuée à la demande de la Commission des Communautés européennes, 1978, XII/1039/77-F.

hier im wesentlichen die bildenden Künstler repräsentiert. Aber Sie werden mir sicherlich zustimmen, wenn ich Schönberg – um nur ein Beispiel zu nennen – für ebenso wichtig halte wie etwa Kandinsky; um Schönberg zu vergegenwärtigen, bedarf es aber des Interpretieren. Auch allen in abhängiger Arbeit stehenden Künstlern kommt die Steuervergünstigung nach jenen irischen Vorschriften nicht zugute, weil sie nur für Bezüge aus einem „Werk“ gewährt wird. Sie sind freilich durchweg wohl zugleich auch nachschaffende Künstler, die auch schon aus diesem Grunde nicht in den Genuß der Vergünstigung kommen.

Der zweite Einwand: Die Steuerbefreiung nach irischem Recht setzt ein Urteil voraus über das „kulturelle oder künstlerische Verdienst“ eines Kunstwerks. Ist ein Kunstwerk in der Öffentlichkeit bereits anerkannt, dann ist die Steuerverwaltung zwar an diese allgemeine Ansicht gebunden; aber für neue Kunstwerke oder für junge Künstler bleibt es dabei, daß eine Entscheidung einer Behörde über den Wert eines Kunstwerks getroffen werden muß, und über die Bedenken gegen solche Behördenentscheidungen haben wir im Verlauf dieser Tagung ja bereits ausführlich gesprochen. (Im übrigen: Rechtliche Folgen an eine „allgemeine Meinung“ über den „Wert“ eines Kunstwerks zu knüpfen, schiene mir genauso bedenklich, wenn nicht noch bedenklicher, als das Abstellen auf eine Behördenentscheidung).

Ein dritter Einwand: Die Chance, eine Steuerbefreiung zu erlangen, haben nach jener irischen Regelung natürlich in erster Linie Künstler, die bereits anerkannt sind, darüber hinaus vor allem die, die sich mit ihren Werken im Rahmen der Konvention, des bereits Anerkannten, Gewohnten bewegen. Gewiß sieht das Gesetz die Möglichkeit vor, die Steuerbefreiung auch einem noch nicht anerkannten Künstler zu gewähren. Aber die Wahrscheinlichkeit, daß einem Werk „kulturelles oder künstlerisches Verdienst“ bescheinigt wird, wird doch nach aller Erfahrung um so geringer sein, je mehr sich das Werk von den bisher anerkannten Maßstäben der Kunst entfernt, je weiter es in neue Dimensionen vordringt, sich bislang unbekannte Bewußtseinszonen erschließt, kurz: je eigenständiger es als Kunstwerk ist. Ich habe mir bei Nabokov notiert, ein großes Kunstwerk sei „naturgemäß immer etwas Neues und dementsprechend von mehr oder weniger schockierender Wirkung“. Aber hierfür bräuchte es nicht Nabokov; der Satz enthält im Grunde nicht viel mehr als eine Banalität. – Auch die Aufzählung der begünstigten Arten von Kunstwerken im Gesetz – Schriftwerke, Malerei, Skulpturen usw. – schließt neuartige Kunstformen schon von vornherein aus. Christo würde wahrscheinlich ebensowenig in den Genuß der Steuervergünstigung kommen wie die Video-Kunst, und ob Land-art oder das vergleichsweise schon klassische Environment noch zur „Skulptur“ gehört, dürfte ja wohl mindestens zweifelhaft sein. Merkwürdigerweise wird selbst das doch nicht mehr so ganz taufrische Medium Film in dieser irischen Regelung überhaupt nicht erwähnt.

Und schließlich: Eine Förderung der Kunst durch Befreiung von der Einkommensteuer fördert natürlich nur *den* Künstler, der ohne solche Befreiung Einkommensteuer zahlen müßte, der also Einkünfte hat, und es fördert ihn um so mehr, je höher diese Einkünfte sind. Dieser Einwand ist aber nur ein Vorgeplänkel zu einer sehr viel grundsätzlicheren Kritik:

Die Einkommensteuer wird bei uns bekanntlich von allen erhoben, die Einkünfte haben, auch wenn diese Besteuernten ihre Einkünfte aus einer Tätigkeit haben, die dem Nutzen der Allgemeinheit dient. Der Arzt zahlt ebenso seine Steuern wie die

Sozialhelferin, der Arbeiter im Produktionsprozeß ebenso wie der Krankenpfleger. Differenziert wird nur, je nach der Höhe der Einkünfte, der Steuersatz, er steigt in der Bundesrepublik heute von null bis auf 56 Prozent. Wenn bei dieser Sachlage gerade der Künstler, und zwar im Ergebnis gerade der gut verdienende Künstler von der Einkommensteuer freigestellt wird, dann kann dies wohl kaum pauschal mit der Absicht begründet werden, „die Künste zu fördern“. Gegenüber der breiten Masse der steuerzahlenden Bürger wäre solch eine Freistellung vielmehr allenfalls dann als gerecht anzusehen, wenn sich hierfür spezifische, gerade im Wesen der künstlerischen Tätigkeit oder in ihrem Auftrag gelegene Gründe anführen ließen.

II.

Nachdem wir uns so anhand eines konkreten Beispiels erst einmal auf die Thematik eingestimmt haben – wie ich hoffe –, möchte ich einige allgemeine Bemerkungen nachtragen. Ich mache es dabei also ähnlich wie jeder neuere Film, der etwas auf sich hält: der Vorspann kommt erst, nachdem ein Teil der Handlung bereits vorausgegangen ist.

Schon die kurzen einleitenden Überlegungen am Beispiel einer irischen Regelung werden Ihnen deutlich gemacht haben, welch vielfältige Probleme eine Kunstförderung mit den Mitteln des Steuerrechts aufwirft. Eng miteinander verquickt ergeben sich Fragen der gerechten Verteilung von Steuerlasten (und Steuervergünstigungen), Fragen der Einflußnahme des Staates auf die Künste und Fragen der Verwendung gerade der Steuer als Förderungsmittel. Das ist für Steuerfragen nicht untypisch. Unser geltendes Steuerrecht, übrigens nicht nur in der Bundesrepublik, hat ja nicht zuletzt deshalb einen so schlechten Ruf, weil es – zu Recht – als kompliziert und unübersichtlich verschrien ist. Diese Unübersichtlichkeit ergibt sich aber wesentlich daraus, daß das Steuerrecht fortlaufend und auf allen seinen Ebenen Erwägungen der gerechten Lastenverteilung und solche der Lenkung und Förderung miteinander verbindet, sie miteinander verstrickt zu einem nahezu unaufknüpfbaren Netz. Man hat die Forderung aufgestellt, der Gesetzgeber solle dieser Verstrickung ein Ende machen, er solle die reine Finanzsteuer von allen Lenkungseinflüssen trennen². Doch ist es schwerlich zu erwarten, daß dem in absehbarer Zeit Rechnung getragen wird. So ist es einstweilen die mühevoll Aufgabe – je zu ihrem Teil – der Rechtsprechung und auch der Rechtswissenschaft, die verschiedenen Motivationsstränge von Fall zu Fall auseinanderzulegen und sie gegeneinander abzuschichten³.

Nicht untypisch für das Steuerrecht ist es auch, daß wir mit unserer Überlegung im Handumdrehen bei so grundsätzlichen Fragen wie der nach dem „Wesen“ der Kunst und ihrem Auftrag angelangt waren. Denn dieses scheinbar so hochabstrakte und nur rein technische Rechtsgebiet ist in Wahrheit oft näher an den Grundsatzfragen des Rechts als viele andere Rechtsgebiete⁴. Auf den meisten anderen Rechtsgebieten (das ist im Augenblick nur an die Fachkollegen gesagt) wird die eigentliche Kernfrage des Rechts, die Frage nach der Gerechtigkeit, in der Regel durch einen Zweck vermittelt. Im Steuerrecht dagegen, jedenfalls in demjenigen Teilgebiet des Steuerrechts, in dem

² Klaus Tipke, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers, *StuW* 1976 S. 293 ff. (306 f.).

³ S. näher Klaus Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977 S. 97 ff.

⁴ Klaus Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ/A* 1977 S. 5 ff.

es um eine gerechte Verteilung von Lasten unter den Bürgern geht, stellt sich diese Frage *ohne* Vermittlung durch einen Zweck, unvermittelt, gewissermaßen nackt. Nach der Gerechtigkeit fragen, heißt aber auch, nach der Eigenart, nach Wesen und Charakter *der Lebensbereiche* fragen, denen die steuerliche Regelung dienen, „gerecht werden“ soll. Gewiß, diese Frage kann man abschneiden und das Steuerrecht rein technisch betreiben – das ist im Alltag des Steuerrechts ganz unerlässlich. Wenn wir aber streitige Fragen des Steuerrechts zu entscheiden haben, dann kommen wir nicht darum herum, diese Grenzen zu durchstoßen und nach jenen Grundsätzen auch tatsächlich zu fragen.

Mit solchen Grundsatzfragen möchte ich mich hier vor allen Dingen befassen. Einmal deshalb, weil die Detailfragen immer nur dann angemessen geregelt werden können, wenn wir in den Grundsätzen Klarheit haben. Zugleich aber auch deshalb, weil die Detailfragen in der Regel nur den interessieren, den sie unmittelbar selber betreffen. Eine Steuerberatung für den Künstler oder den Sammler werde ich hier deshalb nicht geben können.

Wenn wir aber für steuerrechtliche Zwecke nach der Eigenart der Kunst fragen, dann stehen wir schon wieder mitten in der im Rahmen dieser Tagung schon vielfach besprochenen Aporie. Was Kunst ist – ihrem Wesen, nicht lediglich ihrem Begriff nach –, das kann man heute allenfalls noch durch ein Paradoxon sagen. Wir Juristen haben aber seit Salomon verlernt, in Paradoxen zu denken (wenn ich hier vielleicht das Grundvertragsurteil des Bundesverfassungsgerichts einmal ausnehmen darf). Wollen wir sehen, wie wir an dieser Klippe vorbeikommen.

Im einzelnen möchte ich im folgenden zunächst einmal über die Frage sprechen, ob etwa schon die Eigenart des Lebensbereichs Kunst steuerliche Sonderregelungen (eine Art „steuerrechtlichen Kunstvorbehalts“) verlangt. Dies für drei besonders wichtige Steuern: die Einkommensteuer, die hier schon mehrfach angesprochene Vermögensteuer und die Umsatzsteuer; von der Vergnügungssteuer hat ja schon gestern Herr Knies gehandelt. Über die Eignung des Steuerrechts als Mittel zur Förderung der Künste können wir nur sinnvoll sprechen, wenn wir uns vorher darüber verständigt haben, ob überhaupt eine Besteuerung der Kunstausübung und der Kunstwerke zu rechtfertigen ist. Erst danach kann die Frage des Steuerrechts als Mittel zur Förderung der Künste behandelt werden. Und in einem letzten Abschnitt möchte ich schließlich dieselben Fragen auch für die Besteuerung der privaten Kunstförderung noch behandeln.

Wir sind uns dabei, so hoffe ich, alle dessen bewußt, daß mein Thema mit den Stichworten „Steuern“ und „Kunst“ zwei Bereiche verknüpft, die voneinander durch Welten geschieden sind und die auch jeder so sehr ihre eigene Sprache sprechen, daß allein schon ihre gemeinsame Nennung zu eigentümlichen Brechungen führt, ja fast skurril wirkt. Auch das ist ein Problem, mit dem der Vortrag fertig zu werden hat.

III.

1. Lassen Sie mich nach allem beginnen mit der Behandlung der künstlerischen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Einkommensteuer. Grundgedanke dieser Steuer ist es, daß der staatliche Aufwand von den Bürgern insgesamt nach dem Maße ihrer Leistungsfähigkeit zu tragen ist, wobei die Leistungsfähigkeit nach ihren Einkünften

bemessen wird und die Bürger mit höheren Einkünften nicht nur proportional, sondern überproportional mehr als andere beizutragen haben.

Zu den Einkünften rechnet bei uns das Gesetz nicht jeden Vermögenszuwachs, sondern nur Zuflüsse im Rahmen von sieben besonders benannten Einkunftsarten. Im einzelnen gehören dazu: auf Erwerb gerichtete Tätigkeiten, die Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens (mit Einschränkungen), andere Bezüge nur, wenn sie „wiederkehrend“ sind, wie beispielsweise Renten. Der Ertrag aus Tätigkeiten wird also grundsätzlich zur Einkommensteuer herangezogen, soweit die Tätigkeit auf Erwerb gerichtet ist, nicht der Ertrag der sogenannten „Liebhaberei“. Unsere Lehrbücher nennen als Beispiele für Liebhaberei gern den Besitz eines Rennstalls: Wer also einen Rennstall unterhält und dabei gelegentlich Preise oder Prämien erringt, braucht diese Erträge nicht zu versteuern. Er kann aber andererseits auch die Verluste seines Rennstalls – und die werden meist überwiegen – nicht gegen Einkünfte aus anderer Tätigkeit ausgleichen, was möglich ist, wenn jemand Verluste aus auf Erwerb gerichteter Tätigkeit hat: So kann etwa der Industrielle, der sich einen Bauernhof kauft und ihn einige Jahre lang mit Verlust betreibt, diese Verluste gegen seine gewerblichen Gewinne aufrechnen, nicht aber die Verluste des Rennstalls. (Theoretisch ist diese Grenze sauber zu ziehen. Praktisch wird es manchmal etwas schwieriger sein: Wenn eine Tätigkeit über längere Zeit hin keine Erträge einbringt, also etwa der Bauernhof nur Verluste abwirft, wird natürlich das Finanzamt in der Regel geneigt sein, Liebhaberei anzunehmen; umgekehrt, wenn jemand regelmäßig Erträge hat – der Rennstallbesitzer –, eine Ertragsabsicht.)

Der Künstler also, der einen Brotberuf ausübt und daneben in seiner Freizeit malt und der dann gelegentlich einmal ein Bild verkauft, braucht die Erlöse aus diesem Verkauf nicht zu versteuern; seine Tätigkeit bleibt Liebhaberei. Demgegenüber ist jede auf Erwerb gerichtete Tätigkeit steuerpflichtig, auch wenn sie nur vorübergehend ausgeübt wird: so beispielsweise schon eine Dichterlesung, weil hier zum Dichten – vergleichbar dem Malen – noch das Lesen hinzukommt. Nach dieser Systematik unserer Einkommensteuer könnten wir also eine Steuerfreiheit für alle Künstler in Anlehnung an das irische Beispiel nur dann rechtfertigen, wenn wir überzeugend sagen könnten: Kunst und Erwerb sind so verschiedene, einander so entgegengesetzte Tätigkeitsrichtungen, daß eine Besteuerung der künstlerischen Tätigkeit als auf Erwerb gerichtet ihrem Wesen schlechthin zuwiderliefe – und das im Gegensatz zum Krankenpfleger oder zur Sozialhelferin, die doch jedenfalls „auch“ für ihren Erwerb tätig sind.

Allerdings wäre solch eine Herausnahme aus der Besteuerung, daran möchte ich noch einmal erinnern, für den Künstler keineswegs immer vorteilhaft. Der junge Bildhauer, der mit seiner Frau von ihrem Arbeitsverdienst lebt, weil er seine Plastiken nicht verkaufen kann, der kann, wenn man seine Kunst als einen Erwerb wie jeden anderen ansieht, seine oft ja recht hohen Unkosten für Materialien und Hilfsarbeiten als Betriebsausgaben gegen die Einkünfte seiner Frau verrechnen; ist seine Kunst steuerfrei, hat er diese Möglichkeit nicht. Aber diese Nachteile müßten wir selbstverständlich – ebenso wie die Vorteile – unberücksichtigt lassen, wenn eine Besteuerung der Kunst als Erwerbstätigkeit ihrem Wesen schlechthin widerspräche.

Es sind nun zwei Wege denkbar, an diese Frage heranzugehen. Juristischer Skepsis würde es wohl entsprechen, an erster Stelle zu fragen, ob sich überhaupt über die künstlerische Tätigkeit im Sinne unserer Fragestellung etwas Einheitliches aussagen

lasse: ob es denn wirklich noch einen gemeinsamen Nenner gebe für den Musikbeamten einer staatlichen Philharmonie, für den Bestsellerautor, dessen „Butt“ an allen Litfaßsäulen wie für einen Markenartikel angeboten wird, und andererseits für den jungen Schauspieler, der für einen Hungerlohn spielt, nur um überhaupt spielen zu dürfen. Oder: einen gemeinsamen Nenner für Salvador Dali, Künstler und zugleich Public-Relations-Genie, und andererseits einen so introvertierten Maler wie Wols. Gibt es hier wirklich etwas, was zwischen diesen Extremen noch die Einheit der Kunst herstellt?

Wenn ja, so wäre die nächste Frage des Skeptikers: Läßt sich dann die Kunstausbübung vom Erwerb wirklich trennen? Wollte Bach nicht schließlich durch seine Tätigkeit als Thomas-Kantor *auch* seine Familie unterhalten? Ging es Mozart nicht *auch* darum, von seinen Kompositionen zu leben? Ist Händel nicht ein vermögender Mann geworden, ebenso Picasso? Und für heutige Starregisseure und Dirigenten, für Künstler, die auf dem internationalen Kunstmarkt gehandelt werden, für manchen „sich gut verkaufenden“ Autor ließe sich das gewiß ähnlich so sagen. Die Folgerung daraus ließe sich so formulieren: Kunst ist gewiß etwas anderes als Erwerb, aber sie kann zugleich Erwerb sein und ist dann wie jeder Erwerb zu besteuern. So ließe sich gewiß juristisch argumentieren.

Und nun, auch gerade für den Fall, daß diese Argumentation Sie überzeugt haben sollte, erlauben Sie mir, sie wegzuwischen und Ihnen als meine Überzeugung entgegenzuhalten: Kunst ist nicht nur etwas anderes als Erwerb, sondern sie steht im *Widerspruch* zum Erwerb. Tom Stoppard läßt in seinem furiosen Theaterstück „Travesties“ den Dadaisten Tristan Tsara sagen: „Art created patrons and was corrupted“ – „Kunst schuf sich Mäzene und wurde verdorben“. Gewiß ist dies einseitig, und es gibt Mäzene verschiedenster Art. Aber zumindest das „Schielen“ nach dem Erwerb würde die Kunst und das Kunstwerk verderben.

Dennoch: Steuerlich muß die Kunst wie jede andere Erwerbstätigkeit behandelt werden, sonst wird sie eine Erwerbstätigkeit wie jede andere. Da haben sie *mein* Paradox. Ich bin gewiß Jurist, und Sie mögen mir sagen, ich solle als Jurist lieber bei meinen Leisten bleiben. Nur habe ich eben als Jurist über die Steuerwürdigkeit der Kunst zu entscheiden und muß mir deswegen darüber auch eine Meinung bilden. Ich will Ihnen das Paradox auflösen: Ich meine damit, daß jede Sonderstellung der Kunst gegenüber der Alltagsarbeit sie denaturieren würde, sie in ein Glashaus stellen würde, in dem sie selber, wenn ich Sie recht verstanden habe, nicht sitzen möchte und in dem wir sie uns auch nicht wünschen.

Diese These schließt im übrigen nicht aus, daß nicht Kunst *als Erwerb* doch im Hinblick auf ihre Eigenart einige einkommensteuerliche Sonderregelungen beanspruchen könnte – Sonderregelungen, nur eben keine Freistellung. Auch die Forderungen der Verbände der Künstler, soweit ich sie habe feststellen können, etwa der Gewerkschaft Kunst, gehen auf solche Sonderregelungen, beispielsweise auf erhöhte Pauschalen für Betriebsausgaben und ähnliches. Besonders in drei Richtungen kommen derartige Sonderregelungen in Betracht: einmal eine Erleichterung der Höhe nach wegen der geringen Ertragskraft künstlerischer Tätigkeit. Solch eine Lösung ließe sich gesetzgebungspolitisch durchaus diskutieren. Einen Vergleichsfall könnte hier die Landwirtschaft geben, deren Ertragskraft ebenfalls geringer als die der gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeit ist und für die der Gesetzgeber dieser Besonderheit auf

verschiedenen Wegen, dabei aber stets mit dem Ziel einer erheblich geringeren Besteuerung, Rechnung zu tragen sucht. Auch für die künstlerische Tätigkeit haben wir bereits einen Ansatz insofern, als die künstlerische Nebentätigkeit neben einem anderen Beruf, sofern sie überhaupt auf Erwerb gerichtet und nicht nur Liebhaberei ist, ebenso wie die wissenschaftliche Nebentätigkeit nach einem besonderen ermäßigten Tarif besteuert wird. Eine Erweiterung dieses Gedankens auf die künstlerische Haupttätigkeit und damit eine Erleichterung der Besteuerung für den Künstler ließe sich durchaus denken.

Zweitens wäre es notwendig und auch möglich, einkommensteuerrechtlich der Tatsache Rechnung zu tragen, daß gerade beim Künstler die Einkünfte schwankend anfallen können: Erlöse für frühere Arbeiten sich in einem Jahr zusammenballen können und sich nun plötzlich infolge der Progression ein sehr hoher Steuersatz ergibt. Unser geltendes Einkommensteuerrecht enthält auch für die Lösung dieses Falls schon einen Ansatz. In § 34 Abs. 3 EStG ist vorgesehen, daß, wenn Einkünfte für eine Tätigkeit erzielt werden, die sich über mehrere Jahre erstreckt hat, dann diese Einkünfte für Zwecke der Besteuerung auf die letzten drei Jahre verteilt werden dürfen. Ich habe auf dieser Tagung inzwischen gelernt, daß das oft noch nicht ausreicht, beispielsweise dann nicht, wenn ein Maler auf einen Schlag mehrere Bilder verkauft: das einzelne Bild wird nur ausnahmsweise das Ergebnis mehrjähriger Tätigkeit sein, es kann zudem leicht schon vor mehr als drei Jahren gemalt sein, außerdem ist auch zweifelhaft, ob der Kaufpreis für ein Bild noch „Entlohnung für eine Tätigkeit“ ist. Andere Staaten gehen mit dieser Möglichkeit der rechnerischen Verteilung des steuerpflichtigen Einkommens auf eine größere Zahl von Jahren auch durchaus großzügiger um. Die Amerikaner kennen solch eine Verteilung als „averaging“, die Franzosen haben ein gerade auch für die Künstler anwendbares System der Durchschnittsbesteuerung aufgebaut. Hier wäre also ein weiterer Ansatz, den Besonderheiten künstlerischer Tätigkeit steuerlich Rechnung zu tragen.

Und schließlich wäre es ohne weiteres möglich und m. E. auch wünschenswert, dem Künstler die formellen Pflichten zur Führung von Büchern und Nachweisen zu erleichtern, die ja natürlich für alle lästig, aber für den Künstler doch oft wohl besonders lästig sind. Schon allgemein sind die Buchführungspflichten der Angehörigen freier Berufe eingeschränkt, und es gibt Beispiele für weitere Vereinfachungen, wiederum im Bereich der Landwirtschaft, an die man anknüpfen könnte. Auf eine Erleichterung der Nachweispflichten läuft es im Ergebnis auch hinaus, wenn der deutsche Fiskus nach § 50 Abs. 4 EStG von ausländischen Künstlern und bestimmten anderen Freiberuflern, die ihre Tätigkeit im Inland ausgeübt haben, eine geringere Abzugssteuer erhebt, weil man mit höheren Betriebsausgaben rechnet. Weitere Möglichkeiten gibt es, und sie sollten genutzt werden.

Natürlich braucht man, wenn man solche Erleichterungen schafft, eine Definition der Kunst, so wie wir sie auch heute schon für die Betriebsausgabenpauschale der Künstler brauchen. Aber diese Definition müßte nicht an qualitativen Kriterien anknüpfen. Gewiß wäre es zu eng, wenn man, wie es dem Vernehmen nach die Finanzbehörden heute gelegentlich tun, lediglich danach entscheidet, ob es sich um jemanden handelt, der dem betreffenden Künstlerverband angehört. Aber es ließe sich im Sinne von Überlegungen, wie sie hier gestern schon entwickelt worden sind, ein „formeller Künstlerbegriff“ entwickeln, der weitgehend auf die Selbsteinschät-

zung und Zielsetzung des Steuerpflichtigen abstellt, sofern er nicht offensichtlich nur Steuervorteile erschleichen will.

2. Wenn es hiernach bei der Einkommensteuer für den Künstler nur um Anpassungen und Erleichterungen gehen kann, so sehe ich die Dinge anders für die Vermögensteuer und für die Umsatzsteuer. Die Vermögensteuerbelastung ist hier ja schon mehrfach angesprochen worden; sie führt u. a. dazu, daß heute⁵ viele Sammler ihre Kunstgegenstände nicht mehr für Ausstellungen zur Verfügung stellen, weil sie vermögensteuerliche Konsequenzen befürchten. Ich bin es Ihnen deswegen schuldig, zu dieser Problematik zumindest einige Worte zu sagen.

Als Grundgedanken der Vermögensteuer sehen Finanzwissenschaft und Steuerrechtslehre übereinstimmend das Ziel an, diejenigen Einkünfte zusätzlich zu belasten, die nicht (oder doch nicht allein) durch persönliche Tätigkeit, sondern durch den Einsatz von Vermögen erzielt werden. Während im allgemeinen die Steuerbelastung des Einkommens bei 56 Prozent endet, tritt bei Einkünften, die durch Kapitalnutzung erzielt werden, eine weitere Belastung hinzu, die freilich nicht mehr nach der Höhe dieser Einkünfte, sondern außerordentlich grob nach dem Wert des eingesetzten Vermögens bemessen wird. Nur so überhaupt kann sinnvollerweise eine Vermögensteuer gerechtfertigt werden; nicht etwa als eine Abgabe von der Vermögenssubstanz, weil wir dann in eine höchst bedenkliche Kollision mit der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in Art. 14 GG gerieten.

Von diesem mit der ganz überwiegenden Meinung in Finanzwissenschaft und Steuerrechtslehre übereinstimmenden Verständnis der Vermögensteuer aus wird alsbald deutlich, warum es so problematisch ist, Kunstwerke in der Hand des Sammlers der Vermögensteuer zu unterwerfen: solche Werke verzinsen sich ja nicht, sie bringen keine finanziellen Erträge. Doch ist dies kein kunstspezifisches Problem, sondern nur ein Anwendungsfall einer Problematik, die der Vermögensteuer insgesamt innewohnt. Weil sie nicht nach der Höhe der Erträge bemessen wird, sondern ganz roh nach der Höhe des eingesetzten Vermögens, werden die erzielten Vermögenserträge um so höher belastet, je geringer die Ertragskraft des Vermögens ist; und werden keine Erträge erzielt (wie bei den Kunstwerken des Sammlers), so wird die Vermögensteuer eben doch zur Substanzsteuer, ihrer Zielsetzung zuwider. Auch wirtschaftspolitisch ist dieser Effekt der Vermögensteuer außerordentlich problematisch. In einer Rezessionsphase können sich, besonders für kapitalintensive Betriebe, Belastungen ergeben, die kaum noch tragbar sind.

Die Vermögensteuer bedürfte also insgesamt einer gründlichen Überprüfung, nicht nur in ihrer Auswirkung auf die Kunst. Mit ein wenig gesetzgeberischer Phantasie ließe sie sich unschwer durch eine Regelung im Rahmen des Einkommensteuergesetzes ersetzen, durch die Kapitaleinkünfte ebenfalls höher, aber nach Maßgabe der Höhe dieser Einkünfte, besteuert werden könnten. Vermögen, das sich nur wenig verzinst, würde dann entsprechend geringer, Vermögen, das sich gar nicht verzinst (das Kunstwerk), gar nicht besteuert werden.

Man mag etwas Sorge davor haben, die bisherige „Schallgrenze“ des Einkommensteuerrechts, die bei 56 Prozent liegt, zu durchbrechen; man mag befürchten, daß

⁵ D. h. nach der Änderung des § 110 Abs. 1 Nr. 12 BewG durch das Vermögensteuerreformgesetz vom 17. 4. 1974, BGBl. I S. 949. In der Hand des Künstlers und seiner Erben ist das Kunstwerk nach § 110 Abs. 1 Nr. 5 BewG auch heute vermögensteuerfrei.

durch solch eine Durchbrechung die Begehrlichkeit des Steuergesetzgebers nur noch weiter angeregt wird. Aber, meine Damen und Herren, diese Zahl 56 steht doch auch schon gegenwärtig nur auf dem Papier. Für Vermögenseinkünfte bewirkt die Vermögensteuer schon jetzt ohne weiteres eine Zusatzbelastung von weiteren zehn Prozent, je nach der Ertragskraft des Vermögens auch mehr; für gewerbliche Einkünfte können dazu noch einmal 15 Prozent oder mehr Ertragsbelastung durch die Gewerbesteuer kommen. Schon heute geht demgemäß die Belastung gewerblicher Einkünfte in vielen Fällen über 80 Prozent hinaus. Viel zusätzliche Begehrlichkeit ist da nicht mehr zu wecken. So sollte m. E. die magische Zahl 56 einer Umkonstruktion nicht entgegenstehen, die sich sowohl um der steuerlichen Gerechtigkeit willen wie auch aus wirtschaftspolitischen Gründen empfiehlt. Zugleich wären damit dann auch die vermögensteuerlichen Probleme des Kunstwerks gelöst. Solch eine grundsätzliche Neuregelung würde sich jedenfalls nach meiner Meinung sehr viel eher empfehlen als eine Sonderregelung speziell für die vermögensteuerlichen Bedürfnisse des Künstlers.

3. Als dritte Steuer, die ich hier behandeln möchte, habe ich die Umsatzsteuer genannt. Die Umsatzsteuer ist bei uns konzipiert als eine Steuer auf den Verbrauch. Zwar wird sie erhoben von den die wirtschaftlichen Güter herstellenden und verteilenden Unternehmen. Doch ist sie darauf angelegt, von ihnen im Preis der Ware bis an den letzten Verbraucher weitergegeben zu werden. Im Endergebnis soll sie vom Verbraucher, grundsätzlich von jedem Verbraucher, von wirtschaftlichen Gütern und Leistungen getragen werden.

Gegenwärtig wird bei uns die Umsatzsteuer grundsätzlich auch von jedem „Umsatz“ von Kunstwerken erhoben. Ausgenommen sind allerdings Staatstheater und Staatsorchester, ferner private Ensembles, für die eine zuständige Stelle bestätigt, daß sie gleiche Funktionen wie Staatstheater und -orchester wahrnehmen; im übrigen unterliegt aber die Kunst wie jede „Ware“ der Umsatzsteuer. Gerechtfertigt ist das nur, wenn man den Genuß von Kunstwerken im gleichen Sinne als Konsum ansehen kann wie den Verbrauch (oder Gebrauch) wirtschaftlicher Güter oder die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Leistungen. Gewiß ist es nicht zu leugnen, daß manche Leute in dieser Weise Kunstwerke als Konsumgegenstände erwerben. Aber diese Tatsache rechtfertigt eine Umsatzbesteuerung der Kunst doch wohl ebensowenig wie, sagen wir, der Umstand, daß ein Modearzt aufgesucht wird, weil dies gerade als schick gilt, schon die Umsatzbesteuerung aller ärztlichen Leistungen insgesamt rechtfertigen würde.

Im Normalfall werden Kunstwerke von öffentlichen Museen, Sammlern oder allenfalls Kapitalanlegern erworben. Die Ausstellung im Museum ist sicherlich etwas anderes als der Konsum, den das Umsatzsteuergesetz treffen will, ebenso der Besitz von Kunstwerken durch den Sammler. Und Kapitalanlagen werden auch sonst nur in Ausnahmefällen als „Verbrauch“ besteuert. Ich halte es auch für fraglich, ob der Überwälzungsprozeß bei Kunstwerken in derselben Weise funktionieren wird, wie man es bei wirtschaftlichen Gütern voraussetzen kann. Aber das ist ein gesondertes Problem. Auch wenn die Überwälzung gelingt, so verteuert dadurch jedenfalls doch die Umsatzsteuer das Kunstwerk, sie erschwert die Veräußerung; gelingt sie nicht, so mindert sie die Erträge des Künstlers. In beiden Fällen ist sie ein echtes „Kunsthindernis“.

Dies alles gilt für die Besteuerung des Kunstobjekts in der bildenden Kunst. Es kann sicherlich nicht in gleicher Weise für Reproduktionen gelten, auch nicht für Kunst-

werke, die nur in reproduzierter Form existieren, wie Bücher, Schallplatten usw. An der Herstellung solcher Werke sind ja noch andere als der Künstler beteiligt; eine Befreiung von der Umsatzsteuer wird man hier schwerlich befürworten können. Aber überall dort, wo es sich um einmalige Werke handelt, sollte wie bei den Aufführungen der Staatstheater und -orchester auf die Erhebung von Umsatzsteuer verzichtet werden. Was in einem Fall die Befreiung rechtfertigt, gilt auch im anderen: Kunst sollte nicht „Ware“ sein⁶.

IV.

Nachdem wir so – notgedrungen etwas kursorisch und schnell – anhand der drei wichtigsten Steuern besprochen haben, ob und in welchem Ausmaß eine Besteuerung der Kunst, von ihrem Wesen her, sachgerecht ist, können wir uns nun der Frage zuwenden, ob für die Kunst eine Förderung durch das Steuerrecht zu empfehlen sei.

Vielleicht hält der eine oder andere von Ihnen diese Unterscheidung für eine Fiktion, eine Grenzlinie gar nicht für möglich. Darauf wäre zu erwidern, daß genau diese Unterscheidung zwischen sachgerechter Besteuerung und Förderung von der Bundesregierung alle zwei Jahre zu treffen ist, wenn sie in dem durch das Stabilitätsgesetz vorgeschriebenen Subventionsbericht die in den Steuergesetzen versteckten geldwerten Zuwendungen anführen muß (ähnlich die Regierung der Vereinigten Staaten in einem unserem Subventionsbericht vergleichbaren Dokument). Nach welcher Methode die Abschichtung vorzunehmen ist, ist ein wissenschaftlich zur Zeit noch lebhaft umstrittenes Thema. Aber das widerlegt nicht die Möglichkeit solch einer Abschichtung, denn der Streit geht, wie meist bei wissenschaftlichen Streitfragen, im praktischen Ergebnis im wesentlichen um Grenzfälle; über die Mehrzahl der Sachverhalte ist man sich einig. (Übrigens lassen sich nicht nur Steuervorteile, sondern in gleicher Weise auch besondere Nachteile „abschichten“. So ist es zum Beispiel recht interessant festzustellen, wie sich bei uns Vorteile und Nachteile daraus verteilen, daß unsere Einkommensteuer nicht die Geldentwertung berücksichtigt: benachteiligt sind in erster Linie die privaten Bezieher von Kapitalzinsen, und zwar sie mit einer Belastung, die schon bei mittleren Einkommen weit über 100 Prozent des Realeinkommens hinausgehen kann.)

Für die steuerliche Kunstförderung ist vor allem von Interesse, daß die steuerlichen Förderungsmaßnahmen mit ausgeschütteten Geldleistungen vergleichbar sind und als solche dargestellt werden können. Herr Knies hat dies gestern abend schon erwähnt und den Ausdruck „Verschonungssubventionen“⁷ verwendet. Ich hätte meinerseits nicht mehr viel zu diesem Thema zu sagen, wenn ich mich mit der Auffassung von Herrn Knies beruhigen dürfte, steuerliche Verschonungssubventionen für die Kunst könnten schon deswegen nicht besonders bedeutsam werden, weil der Bund, der alle wichtigen Steuergesetze erläßt, für eine Subventionierung der Kunst gar nicht zuständig sei.

Diese Auffassung von Herrn Knies halte ich zwar persönlich für richtig. Aber leider wird sie nicht auch vom Bundesverfassungsgericht geteilt. Das Bundesverfassungsge-

⁶ Dieser Vorschlag im Anschluß an *Claeys Bouuaert*, aaO S. 81 ff., wo zutreffend dargelegt wird, daß eine Freistellung der Kunst auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen würde.

⁷ Nach: *Zacher*, Verwaltung durch Subventionen, VVDStRL Heft 25 S. 308 ff. (317).

richt hat vielmehr in ständiger Rechtsprechung – und mit eindrucksvollem Beharrungsvermögen gegenüber den Argumenten fast der gesamten Literatur – bisher daran festgehalten, daß für Förderungsmaßnahmen in Steuergesetzen die Kompetenzregelungen für Steuergesetze gelten, nicht die Kompetenzregelungen für die Subventionen. Allerdings hat das Gericht dies bislang immer in Fällen ausgesprochen, in denen es im Ergebnis auf diese Ansicht nicht ankam, weil eine Bundeszuständigkeit sowohl für das Steuergesetz wie für die wirtschaftliche Förderung nach Art. 74 Nr. 11 GG bestand. Es wäre deshalb nicht ausgeschlossen, daß das Bundesverfassungsgericht, wenn es einmal über Kunstwerke zu entscheiden hätte, seine Auffassung noch einmal überprüfen und vielleicht von ihr abgehen würde. Immerhin muß ich aber für die weiteren Erörterungen erst einmal davon ausgehen, daß jene Rechtsprechung besteht und daß das Bundesverfassungsgericht möglicherweise auch weiterhin an ihr festhalten wird.

Damit stehen wir vor der Frage, wie solch eine Kunstförderung durch Steuergesetze bei uns rechtlich gestaltet werden dürfte, insbesondere: ob sie nach qualitativen Kriterien unterscheiden, den einen fördern dürfte, den anderen nicht. Wir sind uns, wenn ich die Summe der Diskussionen in den letzten eineinhalb Tagen jetzt richtig ziehe, in diesem Kreise doch wohl weitgehend einig darüber, daß eine Kunstförderung qualitativ unterscheiden *muß*. Aber wir sollten uns nicht so sicher sein, daß auch andere diese Auffassung teilen werden. Es gibt warnende Beispiele aus Nachbarländern, in denen unter dem Vorzeichen egalitärer Parolen eine Förderung der Kunst mit der Gießkanne bereits Wirklichkeit geworden ist; wir sollten der Möglichkeit gewärtig sein, daß ähnliche Bestrebungen auch bei uns aufkommen können. Aber für diesen Kreis darf ich einmal davon ausgehen, daß bei jeder Förderung der Kunst qualitative Kriterien notwendig, daß sie unverzichtbar sind.

Herr Knies hat nun gemeint, daß solche qualitativen Unterscheidungen bei Förderungsmaßnahmen – anders als bei Eingriffen in Kunstwerke – verfassungsrechtlich deshalb zulässig seien, weil es bei der Förderung der Kunst nicht um die Freiheit gehe. Die Freiheit des Künstlers ist zu schützen, unabhängig von der Qualität seiner Kunst; bei Förderungsmaßnahmen dagegen dürfe der Staat nach qualitativen Kriterien differenzieren. Ich würde dem gern folgen, wenn ich nicht einwenden müßte, daß doch auch eine Förderung Freiheit beeinträchtigen kann: die Freiheit dessen, der die Förderung nicht bekommt, auch die Freiheit dessen, der, um die Zuwendung zu bekommen, sich nach den Maßstäben des Zuwendungsgebers ausrichten muß. Die hier anwesenden Juristen kennen das Beispiel der Pressesubventionierung; die Subventionierung eines Betriebs kann hier zugleich ein Eingriff in die Pressefreiheit des anderen sein. Für im wirtschaftlichen Wettbewerb stehende Unternehmen außerhalb des Pressewesens gilt das nicht anders; aber auch Künstler stehen, wenn sie gefördert werden, ja in einem wirtschaftlichen Wettbewerb um die Förderung.

So sehr ich es bedauere, vermag ich deswegen die Möglichkeit qualitativer Kriterien bei der Kunstförderung verfassungsrechtlich nicht generell zu bejahen. Ich kann dies nur dann, wenn im Einzelfall sichergestellt ist, daß die Qualitätsentscheidung nicht zugleich auch die Freiheit der Kunst beeinträchtigt. Diese Voraussetzung läßt sich schaffen. Ich erinnere nur an die Vorschläge, die Herr Ossenbühl gestern hier unterbreitet hat, insbesondere an den auch schon von Herrn Scheuner entwickelten Gedanken, daß die Freiheit des Künstlers um so weniger gefährdet ist, je stärker die Förderungsentscheidung dezentral gefällt werden kann. Eine qualitative Unterschei-

derung würde ich darüber hinaus auch nur dort für zulässig halten, wo kein Rechtsanspruch auf Förderung, auch nicht aufgrund des Gleichheitssatzes, besteht (wobei ein Anspruch auf sachgerechte Ermessensausübung noch nicht dasselbe wie ein Anspruch auf Förderung ist). In diesen Grenzen halte ich eine wertend unterscheidende Förderung rechtlich für möglich. Wo sie nicht möglich ist, sollte, wie ich meine, die Förderung unterbleiben, weil sie sonst nur Gießkannenförderung würde.

Die Voraussetzungen aber, von denen die Zulässigkeit eines Qualitätsurteils bei der Kunstförderung abhängig ist, lassen sich beim Steuerrecht aus rein praktischen Gründen nicht schaffen. Denn eine steuergesetzliche Förderung müßte die Förderungsvoraussetzungen notwendig generalisierend beschreiben; sie wäre damit unvermeidlich Gießkannenförderung. Auch noch aus einem anderen Grund kommt das Steuerrecht für eine echte Kunstförderung nicht in Betracht. Steuerliche Förderung ist immer nur dort möglich, wo ohne solche Förderung Steuern gezahlt werden müßten: wo nichts zu zahlen ist, weil nichts da ist, wovon gezahlt werden kann, da greift die steuerliche Förderung nicht. Mit anderen Worten: gerade in den Fällen, in denen eine Förderung am wichtigsten wäre, versagt das Mittel des Steuerrechts.

Ich komme somit zu dem betrüblichen Ergebnis, daß das Steuerrecht – nicht allein – nur sehr begrenzt der Eigenart der Kunst durch Freistellung von den Steuern Rechnung zu tragen vermag, sondern daß es darüber hinaus auch für eine Förderung der Kunst und des Künstlers nicht besonders geeignet ist.

V.

Glücklicherweise hat mein Thema „Kunstförderung“, und das wohl nicht von ungefähr, einen Doppelsinn. „Kunstförderung im Steuerrecht“ kann nämlich nicht nur bedeuten: Förderung der Kunst *durch das* Steuerrecht, es kann auch bedeuten: Förderung der Kunst *als Gegenstand* des Steuerrechts – nämlich die Förderung der Kunst durch andere als den Staat, durch private Institutionen, durch Sammler und Stiftungen.

Diese Doppeldeutigkeit des Themas erlaubt es mir, meinen Vortrag versöhnlich zu schließen. Denn die private Förderung der Kunst kann das Steuerrecht durchaus – in sachgebotenen Grenzen – von der Besteuerung ausnehmen, und es könnte sie sogar generalisierend fördern, solange nur durch das finanzielle Eigenengagement des Sammlers gewährleistet bliebe, daß die qualitativen Kriterien bei dieser Förderung nicht zu kurz kommen.

Wie schon erwähnt, knüpft bei uns die Besteuerung an das Vorhandensein privater Leistungsfähigkeit an. Bei der Abgrenzung dieses Begriffs Leistungsfähigkeit ist der Gesetzgeber zwar an bestimmte Sachstrukturen und vor allem an den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz gebunden. Aber er hat doch eine relativ weitgehende Gestaltungsfreiheit. Der Gesetzgeber kann deshalb Mittel, die der einzelne nicht für den Konsum oder für Investitionen verwendet, die er vielmehr für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stellt, als Minderung seiner Leistungsfähigkeit behandeln, sie damit von der Besteuerung ausnehmen. Unser Gesetzgeber tut dies in nicht ganz unerheblichem Umfang. Spenden an gemeinnützige Institutionen können innerhalb gewisser Höchstgrenzen als Sonderausgaben abgesetzt werden (§ 10b EStG); Vereine und Stiftungen, die gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung sind, sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Eine Erweiterung

schiene mir dergestalt denkbar, daß man Aufwendungen für den Erwerb von Kunstwerken – oder wohl eher einen Teil dieser Aufwendungen – unter bestimmten einschränkenden Voraussetzungen wie Spenden an gemeinnützige Institutionen behandelt. Nicht für nachahmenswert halte ich allerdings die hier schon mehrfach erwähnte amerikanische Regelung; sie macht den Erwerb von Kunstwerken zu einem steuerlichen Geschäft, so daß dort Kunstwerke oft nur aus Steuergründen angeschafft werden. Durch geeignete Kautelen, etwa eine Verpflichtung zur Nachversteuerung im Falle des Wiederverkaufs, ließe sich solch ein Mißbrauch aber unschwer verhindern.

Die Steuerbefreiung der gemeinnützigen Stiftung freilich hat neuerdings einen gewissen Schönheitsfehler bekommen. Stiftungen müssen bekanntlich ihr Stiftungskapital anlegen und können für ihren gemeinnützigen Zweck oft nur die Erträge verwenden. Wegen der Benachteiligung der Kapitalzinsbesteuerung, von der ich vorhin am Rande sprach, kommen für solche Anlagen besonders Aktien in Betracht. Die Anlage von Geld in Aktien ist nun durch das neue Körperschaftsteuergesetz zwar im allgemeinen steuerlich vorteilhafter, für bestimmte Fälle aber nachteiliger geworden. Zu den durch das neue Gesetz Benachteiligten gehören auch die Stiftungen, die die Künste und Wissenschaft fördern. (Zwar haben kluge Steuerberater inzwischen einen Weg gefunden, mit dem man die Körperschaftsteuerbelastung eventuell sogar ganz vermeiden kann. Aber ich habe Zweifel, ob es sich hier nicht um einen Fall der Steuerumgehung handelt.)

Das neue Körperschaftsteuergesetz hat einerseits die Steuerbelastung der ausgeschütteten Dividende erhöht. Zugleich aber gibt es dem Dividendenbezieher die Möglichkeit, die auf seiner Dividende lastende Körperschaftsteuer gegen seine eigene Einkommensteuer zu verrechnen; die auf der Dividende liegende Körperschaftsteuer belastet ihn also nicht. Anders bei den gemeinnützigen Stiftungen: sie schulden selber keine Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, können daher die Steuerbelastung der Dividende ihrerseits nicht verrechnen. Die Steuerbelastung der Dividende ist daher für sie auch nach neuem Recht definitiv. Sie betrug früher 24,6 Prozent und beträgt heute 36 Prozent; das schmälert natürlich den Ertrag, der für den gemeinnützigen Zweck zur Verfügung steht.

Man mag fragen: Wenn nach neuem Recht dem Dividendenbezieher der Steueranteil der Dividende auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wird, warum hat dann der Gesetzgeber nicht vorgesehen, daß den *Stiftungen* die auf ihren Dividenden lastende Steuer vergütet wird? Das hat einen allgemeinen, nicht allein die Stiftungen betreffenden Grund. Es gibt auch andere steuerbefreite Institutionen, die in gleicher Weise wie die Stiftungen auf ihren Dividenden lastende Körperschaftsteuer nicht gegen eigene Steuern verrechnen können: der Bund und die Länder, die Berufsverbände, die Kirchen, die ausländischen Konzerne. Würde den Stiftungen die Körperschaftsteuer vergütet, so meint man, dann würden alle anderen Steuerbefreiten die Vergütung gleichfalls verlangen. Nur in ganz engen Ausnahmefällen, in denen andernfalls die Dividende sogar doppelt mit Körperschaftsteuer belastet wäre, hat deshalb der Gesetzgeber eine Vergütung vorgesehen (§ 52 KStG).

Mit diesem Ergebnis könnte man sich vielleicht als mit einer zwar betrüblichen, aber doch unvermeidbaren Folge des neuen Körperschaftsteuerrechts abfinden, wenn nicht ein Vergleich der Steuerbelastungen vor und nach dem Erlaß des neuen Gesetzes ergeben würde, daß es doch steuerbefreite Anteilseigner gibt, die eine

höhere Steuerbelastung gegenüber dem alten Recht haben vermeiden können. Es sind dies die öffentliche Hand, Bund, Länder und Gemeinden, ferner die Verbände, besonders die Gewerkschaften. Ihre Erträge waren früher mit 44 Prozent belastet, und sie sind es auch nach dem neuen Recht; in einem Sonderfall, der im wesentlichen die Ausschüttungen der gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften an die Gewerkschaften betrifft, ist die Steuerbelastung sogar gesenkt worden: von 19,4 Prozent auf 0 Prozent⁸. Anders als bei den gemeinnützigen Stiftungen wird freilich von den Dividenden der öffentlichen Hand und der Gewerkschaften zusätzlich zu ihrer Körperschaftsteuerbelastung noch Kapitalertragsteuer erhoben; daraus ergibt sich für sie die insgesamt höhere Belastungsziffer von 44 %. Gleichzeitig mit der Erhöhung des Ausschüttungssteuersatzes bei der Körperschaftsteuer hat aber der Gesetzgeber diese Kapitalertragsteuer der öffentlichen Hand und der Gewerkschaften auf die Hälfte gesenkt, so daß durch die Senkung die anderweitige Erhöhung neutralisiert worden ist.

Ein systematischer Grund für diese Senkung der Kapitalertragsteuer ist nicht zu sehen. Sie sei der öffentlichen Hand und auch den Gewerkschaften vollauf gegönnt. Aber es verlieren durch sie die Argumente an Kraft, die gegen eine Anpassung des neuen Rechts zugunsten der Stiftungen bisher vorgebracht wurden. Wenn für die öffentliche Hand und für die Gewerkschaften ohne Rücksicht auf die Systematik des Gesetzes Wege gefunden wurden, eine erhöhte Belastung nach dem neuen Gesetz zu vermeiden, dann ist nicht recht ersichtlich, warum für die gemeinnützigen Stiftungen solch ein Weg nicht ebenfalls zu finden sein sollte. Wie leicht könnte der Eindruck entstehen, die Stiftungen seien im Gesetzgebungsverfahren nur deshalb schlechter gefahren, weil sie nicht so machtvolle Fürsprache gehabt hätten wie die öffentliche Hand und auch die Gewerkschaften! Dieser Eindruck, mag er noch so unrichtig sein, sollte auf alle Fälle vermieden werden: durch eine Anpassung für die Gemeinnützigen, die auch ihnen die gleiche Belastung wie nach dem alten Recht erhält.

Ein staatlicher Zuschuß an die Stiftungen als Ausgleich für ihre erhöhte Steuerbelastung, wie es gelegentlich erwogen worden ist, käme nach meiner Meinung dagegen nicht in Betracht. Solch ein Zuschuß könnte nur durch das Landesrecht vorgesehen werden und müßte auch von den Ländern gezahlt werden (Art. 104a Abs. 1 GG). Es bleibt also nur die Möglichkeit, Abhilfe im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes zu schaffen. Ich darf noch einmal wiederholen: Ich würde mich dann mit der höheren Belastung der Stiftungen abfinden, wenn auch alle anderen, die es angeht, höher belastet würden. Nachdem man aber auf einer Seite geholfen hat, sollte billigerweise auf den anderen nicht minder geholfen werden.

Lassen Sie mich kurz meine Ergebnisse zusammenfassen: Eine generelle Befreiung der künstlerischen Arbeit von der Einkommensteuer wäre nach meiner Meinung nicht zu rechtfertigen. In Betracht käme aber eine Berücksichtigung ihrer Besonderheiten, u. a. durch tarifliche Erleichterungen und durch vereinfachte Nachweispflichten. Die Vermögensteuer würde ich generell beseitigen; Kunstwerke würde ich von der Umsatzsteuer befreien. Für eine Förderung der Kunst ist dagegen das Steuerrecht meiner Meinung nach nicht geeignet. Der privaten Kunstförderung kann es jedoch entgegenkommen, wie es das geltende Recht durch die Abzugsfähigkeit der Spenden für gemeinnützige Zwecke von Einkommen und durch die Freistellung der gemein-

⁸ Geiger/Zeitler, Körperschaftsteuerreform 1977, zu § 40 KStG Erl. 3.

nützigen Körperschaften und Stiftungen von der Körperschaftsteuer vorsieht. Denkbar wäre eine Erweiterung auf den Ankauf von Kunstwerken. Für die Stiftungen schließlich sollte ein Weg gefunden werden, die Belastung ihrer Erträge wieder auf den früheren Stand vor Erlass des neuen Körperschaftsteuergesetzes zurückzuschrauben.

Meine Damen und Herren, erlauben Sie mir zum Abschluß noch einmal – als Wiederholungstäter – unter das Niveau dieser Tagung herunterzugehen und mit einer erneuten, ganz unkünstlerischen Hommage à Irlande zu schließen:

Vom Thema Steuer und Kunst
hatt' auch ich bislang wenig Dunst.
Ich hab' manche Nacht
darüber verbracht,
doch fürcht' ich, 's war meistens – umsonst.