

# Umsatzsteuer im Kunsthandel

## Was ist Kunst?

Das Umsatzsteuergesetz regelt im Ausnahmekatalog, was fiskalisch Kunst ist (Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände). Unter Nr. 53 in dieser Liste stehen die „Kunstgegenstände“ die zu 7% USt abzurechnen sind:

- „a) Gemälde und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke
- b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke
- c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art“.

Es sieht gerade aus, als hätte man sich an Walter Benjamin orientiert, der dem Originalkunstwerk in einer seiner Schriften die Aura der Unnahbarkeit, Echtheit und Einmaligkeit zuspricht. Der Ausnahmekatalog definiert Originalität und Handarbeit als Merkmale der Kunstgegenstände, die mit dem verminderten Umsatzsteuer gefördert werden. Die Signatur der Künstler/innen auf den Originalwerken macht diese zu urheberrechtlich geschützte Urkunden.

## Europa über alles

Von der europäischen Union kam die Forderung, alle Kunst solle beim Verkauf durch den Kunsthandel europaweit mit der vollen Umsatzsteuer belegt werden. Das sollte allgemein die Gerechtigkeit bei den Abgabepflichtigen für alle EU-Mitgliedstaaten im Sinne von Gleichheit fördern. Der Bundestag hatte 2014 auf verschiedentliche Intervention eine Lösung verabschiedet, die in das Umsatzsteuergesetz eingeflossen ist.

## Jammern und Wehklagen

Bar jeder sachlichen Distinktion, dafür aber mit der Grandezza tiefster Überzeugung fortwährend vorgebracht, bewirkte professionelle Jammerei ein Umdenken bei der Bundesregierung: Weil die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Galerien beeinträchtigt sei, wie die Verbände des Kunsthandels behaupten, müsse der Verminderte Steuersatz wieder für alle Kunsthandelsgeschäfte gelten. 2014 waren noch andere Begründungen zu hören: So behaupteten Teile des Kunsthandels 2014, durch die Erhöhung der Umsatzsteuer für leide die Kultur.

## Desinformation durch Teile des Handels

Damals konnte man auf Webseiten des Kunsthandels Behauptungen wie die folgende Lesen:

*„Mehrwertsteuersatz für Original-Kunst wird erhöht – Die EU hat Deutschland gezwungen, zum 1.1.2014 den reduzierten Mehrwertsteuersatz für Kunst abzuschaffen. Als Original-Kunst, für die der ermäßigte Satz von 7% galt, waren Gemälde, Aquarelle, Zeichnungen, Collagen ... definiert.“*

Das ist Unsinn. An der Definition von Originalkunstwerken und am Steuersatz von 7% wurde nichts geändert. Es wurden durch die geänderte Besteuerung nur gewerbliche Handelsgeschäfte erfasst. Wären solche Behauptungen richtig, müsste ja auch der Direktverkauf durch die Künstler/innen an Sammler mit 19% Umsatzsteuer abgerechnet werden, was bekanntlich nicht der Fall ist.

## Tatsächliche Änderungen im UStG 2014 für den Handel mit Kunst

Einfuhr und Lieferung von Kunstgegenständen sind nur noch unter eingeschränkten Voraussetzungen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz zugelassen. In § 12 Abs. 2 Nr. 12 UStG ist die Umsatzsteuerermäßigung für die Einfuhr von Kunstgegenständen geregelt. Aber § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG schließt sie für gewerbliche Handelsgeschäfte von Galerien und Kunsthandlungen de facto wieder aus.

§ 25a Abs. 3 Satz 2 UStG sieht seit 2014 die Anwendung der Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände zu einem Anteil von 30 % des Verkaufspreises vor. Dieser Teil ist mit dem vollen Mehrwertsteuersatz zu berechnen. Voraussetzung für die Anwendung der Pauschale ist aber ein nicht genau zu ermittelnder oder unbedeutend kleiner Einkaufspreis für den Kunstgegenstand. Ein Vorsteuerabzug ist für diese Fälle nicht möglich.

Dazu die Fachauskunft in → HAUFE, *Umsatzsteuer bei Kunstgegenständen und Sammlungsstücken*:

*„Im gewerblichen Kunsthandel (z. B. Galeristen und Kunsthändler) kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht mehr zur Anwendung“*

Da jedoch die Gegenwartskünstler/innen üblicherweise nichts mit *gewerblichem Kunsthandel durch Handelsgewerbebetriebe* zu tun haben, trifft das für unsere Betrachtungen als Künstler nicht zu.

## Euphorische Freude

Die Bundesregierung kündigte unlängst eine *große Errungenschaft für den Kunsthandel an, ein wichtiges Signal für den Kunsthandel und die kulturelle Leistung der Galerien*. Das freut natürlich auch alle Künstlerinnen (oder?), durften sie doch in den letzten Jahren mit ihrem Umsatzsteuerprivileg ihre gewohnten Einkünfte einfahren - durchschnittlich 20.000 Euro jährlich (→ Statistik auf der Webseite der Künstlersozialkasse) - während der am Hungertuche nagende Kunsthandel sich bei seinem heroischen Einsatz für die Kultur selbst verzehrte. Es war wohl dringend Zeit, daß diese unhaltbaren Zustände beendet werden:

*„Es galt also, die zwischen Künstler:innen und ihren Vermittler:innen gerissene Kluft zu heilen..“*

(→ Bundesverband Deutscher Galerien und Kunsthändler e.V., *Ermäßigte Mehrwertsteuer für den Kunstmarkt im Jahressteuergesetz 2024* )

## Angekündigte Änderungen im UStG 2024 für den Handel mit Kunst

In der Mitteilung der Bundesregierung heist es dazu:

*„Für die Lieferung und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen gelten nun auch in Deutschland wieder der ermäßigte Steuersatz von 7 anstelle von 19 Prozent.“*

Der Satz ist zum Teil unzutreffend. Offensichtlich ist nämlich der Teil des Kunstgeschäfts nicht erfasst, mit dem sich Künstler/innen tagtäglich plagen: malen, schaffen, herumfahren, in Kommission geben und auf gedeih oder verderb warten, bis etwas passiert. Also der Teil, für den auch in letzten 10 Jahren der verminderte Mehrwertsteuersatz galt, wie im nachfolgenden dargelegt. *„Seit 2014 bestand die ermäßigte Umsatzsteuer im Wesentlichen nur noch für Direktverkäufe durch die Künstlerinnen und*

*Künstler*“ heißt es von der Regierung weiter. Mit der Formulierung „im Wesentlichen“ ist der hier gegenständliche Teil des Kunstgeschäfts, das mühsame Alltagsgeschäft der Künstler/innen, in den Bereich des *Unwesentlichen* verschoben – verehrte Bundesregierung, geschätzter Deutscher Kulturrat, wer tritt für die kulturschaffenden bildenden Künstler/innen in der selben engagierten Weise ein, wie Sie für Galerien und Kunsthandel eintreten?

### **Nicht betroffen ist und bleibt die eigentliche Aufgabe des Kunsthandels**

Die angekündigten Änderungen werden für die Künstler/innen, die ihre Arbeiten bei Galerien und Kunsthandel in Kommission geben (müssen), keine Verbesserungen erwirken – es sei denn, die Galerien und Kunsthändler könnten durch die Steuersenkung mehr verkaufen. Dann bleibt aber noch abzuwarten, ob die Künstler/innen etwas davon abbekommen – oder ob die Galerien einfach ihre Preise beibehalten und mittels der Steuersenkung nur ihre eigenen Erlöse erhöhen werden.

### **Erstverkauf von Kunstwerken der Gegenwart**

Die Umsatzsteueranhebung von 2014 auf Kunstgegenstände nach der Definition in § 12 UStG betraf ausschließlich den Handel mit Kunst, nicht die eigentliche Aufgabe von Galerien und Kunsthandlungen: den Erstverkauf von Kunstwerken der Gegenwart. Für diesen Bereich, nämlich *zur Förderung der Gegenwartskunst*, ist der verminderte Steuersatz ursprünglich eingeführt worden ( ...und *nicht* zur Förderung gewerblicher Handelsgeschäfte). Beim Erstverkauf liefern Künstler/innen (Urheber) neu erschaffene eigene Werke bei Galerien oder Kunsthandlungen zum Verkauf ein. Kaum ein solches Werk wird aber von einer Galerie oder einer Kunsthandlung beim Künstler angekauft, um dann mit einem Handelsaufschlag weiterverkauft zu werden. Das wäre *Kunsthandel*. Vielmehr nehmen die Galerien und Kunsthandlungen die weitaus größte Zahl der neuen Werke in *Kommission*. Die Besonderheiten des Kommissionsgeschäfts nach HGB schließen aber die Anwendung der pauschalen Differenzbesteuerung oder die generelle Berechnung des vollen Mehrwertsteuersatzes aus.

### **Verkauf auf Rechnung eines Dritten**

Das Kommissionsgeschäft ist ausführlich im Handelsgesetzbuch erläutert (§ 383 ff HGB). Essentielle Regelungen daraus sind aber im Geschäftsalltag unbekannt oder finden wenig Beachtung, weil man glaubt, alles aus Erfahrung über das Kommissionsgeschäft zu wissen. Wer denkt aber ständig daran: die Verkäufe aus einer Kommission erfolgen auf den Namen des Kommissionärs, also der Galerie oder Kunsthandlung, aber auf Rechnung des Kommittenten, der Künstler/innen also (§ 383 Abs. 1 HGB). In diesem Paragraphen ist auch unter Abs. 2 erklärt, dass jedes Kommissionsgeschäft nach HGB abzuwickeln ist, auch zwischen Partnern, die keinen „*in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb führen*“, also mit Ihrer Firma nicht im Handelsregister stehen, wie es bei Künstlern typischerweise, bei Kunsthändlern häufig der Fall ist.

- Siehe hierzu: *Kommissionsvorlagen für den Kunsthandel* und *Kommissionsrecht im Kunsthandel*.

Wenn der Händler (Kommissionär) auf Rechnung des Künstler eine Kommission ausführt, gelten die Regeln zur Umsatzbesteuerung, die für den Künstler (Kommittent) gelten, der Kunstwerke nach § 12 Abs. 2 S. 13 a u. b UStG in Verbindung mit Anl. 2 lfd.Nº 53 in Kommission gibt: es gilt definitiv der verminderte Mehrwertsteuersatz.

Entscheidend sind UStG § 12 die Stellen: der Galerist ist *kein Wiederverkäufer* (weil er Kommissionär ist) und die Künstler/innen (Urheber) liefern ihre Bilder dem Galerist selbst ein:

*„Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für ... die Lieferungen und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nummer 53 der Anlage 2 bezeichneten ... Kunstgegenstände, [und zwar a) Gemälde und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art] ... , wenn die Lieferungen a) vom Urheber der Gegenstände [Künstler/in] ... bewirkt werden oder b) von einem Unternehmer [Galerist] bewirkt werden, der kein Wiederverkäufer (§ 25a Absatz 1 Nummer 1 Satz 2) ist, und die Gegenstände bb) von ihrem Urheber[Künstler/in] ... an den Unternehmer [Galerist] geliefert wurden ...“*

→ § 12 Abs. 2 Satz 13 b, bb UStG

Es wird interessant sein zu sehen, wie dieser durch Zusätze und Ergänzungen mit der Zeit verkomplizierte, unleserliche und offenbar unverständliche Text im Januar 2025 lauten wird.

### **Vermittler versus Händler**

Der Kunsthandels-Kommissionär tritt als *Vermittler* für neue Kunstwerke zeitgenössischer Künstler/innen auf, *nicht als Händler* und damit *nicht als Wiederverkäufer*. Er kommt damit seiner eigentlichen Aufgabe nach, der Vermittlung der Gegenwartskunst. Ein Händler würde das Risiko, einen Kunstgegenstand zu teuer gekauft oder zu billig verkauft zu haben oder gar nicht verkaufen zu können, als ein Wiederverkäufer alleine tragen. Beim Kommissionsgeschäft kommen diese Risiken aber den *Kommittenten* zu, den Künstler/innen.

*„Um einen Wiederverkäufer handelt es sich nach § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG bei einem Unternehmer, der im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchsgüter erwirbt und sie dann im eigenen Namen verkauft oder versteigert.“*

→ HAUFE, *Umsatzsteuer bei Kunstgegenständen und Sammlungsstücken*

Der Kommissionär, eine Galerie oder Kunsthandlung, führt rechtlich einen *Geschäftsbesorgungsauftrag* für den Künstler aus, für den nur in so weit Haftung besteht, wie die übliche *Sorgfalt ordentlicher Kaufleute* bei solchen Aufträgen anzuwenden ist (§ 384 HGB). Schon die Versicherung des Kunstwerkes etwa ist nur dann Pflicht des Kommissionärs, wenn ihn der Kommittent hierzu ausdrücklich angewiesen hat (§ 390 Abs. 2 HGB).

Für die Geschäftsbesorgung erhält der Kunsthändler eine *Provision* (§ 396 HGB), er erzielt *keinen Handelserlös*. Seine Handlungsfreiheit ist *eingeschränkt* (§ 385 HGB), der Künstler hat ihm gegenüber ein *Weisungsrecht*. Die Anwendung der 30%-Pauschale zum vollen Mehrwertsteuersatz nach der neuen Regelung (§ 25a Abs. 3 Satz 2 UStG) kommt nicht in Frage, weil die zwingenden Voraussetzungen fehlen: der „*Einkaufspreis*“, der Anteil des Künstlers am Verkaufserlös nach Abzug von Kosten und der Provision des Händlers, steht ja in der Regel fest und ist mit handelsüblichen 40 bis 60 % des Verkaufspreises nicht gerade „*unbedeutend*“.

Aus all dem ergibt sich, das für die Ausführung von Kommissionen mit Kunstgegenständen, die ein Kunsthändler von einem Künstler aus dessen eigenem Werk in Kommission genommen hat, auch weiterhin die Berechnung des verminderten Mehrwertsteuersatzes von 7% gilt muss – auch wenn in

der Fachliteratur das Kommissionsgeschäft zwischen Künstler und Galerie offenbar als einer der „wenigen Ausnahmefälle“ betrachtet und nicht ausdrücklich erwähnt wird.

### **In der Praxis**

Ein Umstand sollte noch erwähnt werden, welcher sich aus der Praxis ergibt, sich aber bei exaktem Vorgehen nach § 384 Abs. 2 HGB lösen lässt. Dem Kommittenten steht nach dem Gesetz der volle Erlös zu, wenn der Kommissionär ein Werk verkauft, gerade auch, wenn er teurer verkauft, als ursprünglich vorgesehen (§ 387 HGB). Gleichzeitig schuldet der Künstler dem Kunsthändler ab diesem Zeitpunkt die vereinbarte Provision. Nach dem Gesetz müsste der Händler also zuerst den Verkaufserlös in voller Höhe an den Künstler bezahlen, worauf dieser die Provision an den Händler zurückzahlt. In der Praxis wird dies einfach durch Verrechnung im Kontokorrentverfahren (§ 355 HGB) gelöst, der Kunsthändler bezahlt bei Verkauf des Werkes einfach die Differenz des Verkaufserlöses abzüglich der Provision, was die Belegerstellung und den Buchungsaufwand erheblich vereinfacht.

Bis 2014 wurde dabei so vorgegangen, dass der Verkaufspreis in Absprache zwischen Galerie und Künstler (zumeist) als Bruttopreis vereinbart wurde, also inklusive 7% verminderte Mehrwertsteuer für Kunstwerke. Bei dem beschriebenen Verrechnungsverfahren sind Teile dieser Mehrwertsteuer in der Zahlung an den Künstler sowie in der vom Kunsthändler einbehaltenen Provision enthalten. Beide führten ihren Anteil als erlöste Mehrwertsteuer an das Finanzamt ab. Ein Vorsteuerabzug des Kunsthändlers war möglich, wenn seine Ausgangsrechnung an den Endkunden wieder die ganze Umsatzsteuer (7% auf den Verkaufspreis) enthielt.

### **Einwendungen der Finanzämter**

Sollte dennoch diese Praxis einzelnen Finanzämtern missfallen haben, konnte dieses Problem bisher dadurch gelöst werden, in dem der Kunsthändler bei Verkauf des Werkes an den Künstler den vollen Nettoverkaufserlös abzüglich seiner Nettoprovision zuzüglich der gesamten Mehrwertsteuer auszahlt, damit der Künstler diese seinem Finanzamt abführen kann. Freilich war dann die Provision, sowohl in den Büchern des Händlers wie des Künstlers, als umsatzsteuerfreie Provision zu buchen. Die Umsatzrechnung des Künstlers steigt dabei auf die Summe der vollen Verkaufserlöse, die des Kunsthändlers sinkt auf die Summe der Provisionen, der Gewinn bleibt bei beiden unverändert. Dies ist die analoge Vorgehensweise zu der „Agenturlösung“, die von manchen Steuerberatern empfohlen, aber nur von wenigen Galerien verwendet wird.

Anmerkung: dieses wie auch das oben beschriebene reguläre Verfahren der Kommissionsabrechnung ist nicht durchführbar, wenn der Künstler die sogenannte „Kleinunternehmerregelung“ nach § 19 UStG in Anspruch nimmt, weshalb Künstlern nicht zuletzt deshalb davon abzuraten ist.

### **Streiten in eigener Sache**

Einwendungen der Finanzämter zu den beiden beschriebenen Kommissionsabrechnungsverfahren, die hier bisher vorliegen, sind m. E. unbegründet. Irgendwann wird das Thema durch ein (Finanz-)Gericht entschieden werden müssen, was man mit Interesse erwarten darf: es wäre in den Folgen eine Entscheidung für oder gegen die bisherige umsatzsteuerliche Förderung der Gegenwartskunst(!) – wenn das nicht gleich bei der Neuerung im Umsatzsteuergesetz für 2025 mitgeregelt wird. Dabei steht es den Künstler/innen an, für ihr Steuerprivileg zu streiten, weniger den Händlern. Wie nämlich hier gezeigt ist, ist die Abrechnungsweise des Künstlers (Kommittent) entscheidend dafür, daß der Händler (Kommissionär) rechtsgültig Umsätze zum verminderten Steuersatz seinem Finanzamt melden kann.

Die Künstler müssen von Ihren Kommissionären den Verkauf zu 7% USt verlangen und die Anerkennung ihres oben dargelegten Steuerprivilegs von Ihren Finanzämtern fordern, wenn Sie den Mehrerlös von 12%, den der Gesetzgeber ihnen als Förderung zugestanden hat, für ihre Arbeit auch erhalten wollen. Und da die Kunsthändler daran partizipieren, sollten sie ihre Künstler darin unterstützen, anstatt den Einwänden von Finanzämtern und willfährigen Steuerberatern kritiklos zu folgen. Galerien und Kunsthändler sollten an die positive Werbewirkung denken, die 7% Umsatzsteuer für den Erstverkauf eines Originalwerks der Gegenwartskunst auf einem Angebot oder einer Rechnung haben, die sie als Vermittler und Förderer der Gegenwartskunst ausweisen, anstatt als bloße Warenhandelskaufleute aufzutreten.

## **Folgerungen**

Am Preis eines Kunstwerkes, nämlich am Mehrwertsteuersatz von 7% für Kunstwerke auf der Rechnung, kann der Käufer in einer Galerie oder Kunsthandlung erkennen, ob es sich um den Erstverkauf von Gegenwartskunst, „*vollständig mit der Hand*“ geschaffener originale Gemälde, Zeichnungen oder Collagen handelt, oder um „*Originalstiche, -schnitte und -steindrucke*“ – Druckwerke also, bei denen der Künstler die Druckplatte von Hand bearbeitet hat, oder um „*Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst*“.

Beträgt der Mehrwertsteuersatz hingegen 19% , ist das angebotene Werk kein Erstverkauf eines Originalkunstwerkes der Gegenwart, der doch ein vielzitatierter und häufig behaupteter Nachweis direkter Zusammenarbeit zwischen Künstler und Galerie/Kunsthandlung ist. Es ist dann eine *Handelsware* oder ein *differenzbesteuertes Werk*, für welches „*sich der Einkaufspreis ... nicht ermitteln*“ lässt „*oder ... der Einkaufspreis unbedeutend*“ ist (auf der Rechnung zu erkennen an der Umsatzsteuer von 19% auf 30% des Verkaufspreises oder dem Hinweis auf § 25 a Abs. 3 UStG).

07.2024: Vollständig überarbeitet und aktualisiert.

© 2024 Martin Eller - alle Rechte vorbehalten.