



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Silvia Gebhart, Christian Schuckert und Erwin Agneter im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des Dipl.-Ing. BW, Wien, vertreten durch AGITAS, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Apostelgasse 23, diese vertreten durch Dr. STB, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 24. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) erklärt seit 2004 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer architektenähnlichen Tätigkeit. In den Jahren bis 2007 ergab sich für den Bw keine Einkommensteuerpflicht. Der gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Gewinn des Jahres 2008 beträgt € 13.978,35. Für das Jahr 2008 begeht der Bw die Gewinnrückverteilung gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 als Künstler. Der Bw ist Kleinunternehmer. Für das Jahr 2008 erklärt der Bw zugeflossene Betriebseinnahmen von € 23.070,00. Die Amtspartei verneint die Künstler-eigenschaft des Bw und erfasst den erklärten Gewinn zur Gänze im Einkommensteuerbescheid 2008, der zu einer Nachforderung an Einkommensteuer 2008 von € 1.502,03 führt.

Der Bw beruft form- und fristgerecht und trägt vor:

„Ich habe an der Technischen Universität Wien das Studium der Architektur als Diplom-Ingenieur abgeschlossen und übe meinen Beruf in einer einem Architekten vergleichbaren Art aus. Mein Berufsverständnis und meine tatsächliche Berufsausübung sind in erster Linie von einem künstlerischen Impuls gekennzeichnet und künstlerische Belange zeichnen auch die Qualität meiner Arbeiten aus, die schon in wenigen Jahren zur Verleihung von Architekturpreisen und zur Anerkennung meiner gesamten Berufstätigkeit als KÜNSTLER durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geführt hat. Diese Anerkennung erfolgte nach strenger Prüfung meiner Person und meiner Arbeit von der dafür zuständigen Fachkommission. ....

§ 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 lautet: „die Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler“ und gibt daher zunächst keine weiteren Anhaltspunkte. Ebenso wenig zur Künstlereigenschaft lässt sich den EStR 2000 im Abschn. 27.9 zur Verteilung der Einkünfte selbständiger Künstler und Schriftsteller entnehmen.

Richtungweisendes lässt sich aber aus der in Rz 5237 zitierten Entscheidung des VwGH 05.07.1994, 94/14/0032 gewinnen: Maßgeblich für die Beurteilung einer in der Herstellung eines Gegenstandes bestehenden Tätigkeit ist ausschließlich die Art und Weise seiner Gestaltung. Erfolgt sie nach für ein Kunstfach (z.B. Malerei, Bildhauerei, Architektur) charakteristischen Gestaltungsprinzipien oder ist sie auf dieselbe Stufe zu stellen wie diese, weil die Tätigkeit eine vergleichbar weit reichende künstlerische Ausbildung und Begabung erfordert, dann ist diese Tätigkeit als künstlerisch anzusehen.“

Das Finanzamt war mit dem angefochtenen Bescheid der Meinung, meine künstlerische Qualifikation von sich aus in Abrede zu stellen und der Fachmeinung einer kompetenten Kommission widersprechen zu müssen, wobei außer Bedacht gelassen wurde, das auch das österreichische Steuerrecht vom Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung beherrscht ist und dass eine in einem bestimmten Rechtskreis (hier: Sozialversicherungsrecht) vorgenommene Beurteilung und Einordnung nicht für einen anderen Rechtskreis (hier: Einkommensteuerrecht) negiert werden kann.“

Die Berufung wird ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Es ergeht ein Vorhalt vom 13.10.2010 an den Bw, dessen Inhalt nur insoweit dargestellt wird, als er berufungsrelevant ist:

„Der Bescheid des ksvf spricht über den Zeitraum 2004 bis 2006 ab, Streitjahr ist das Jahr 2008. An diesen Bescheid besteht übrigens keine Bindungswirkung iSd § 116 BAO in einem Abgabenverfahren (s. unten stehende Entscheidung). Es wird um Bekanntgabe sämtlicher in jenem Verfahren beurteilter Werke ersucht und ob und wenn ja, welche Werke zu Einnahmen im Jahr 2008 geführt haben (in Verbindung mit Fragen 2 und 3).“

Die Frage der Künstlereigenschaft ist grundsätzlich jedes Jahr (veranlagungsbezogen) zu entscheiden. Da der Gewinn gem. § 4/3 ermittelt wird, ist die Vorlage jener Honorarnoten, die zu einem Zufluss an Betriebseinnahmen im Jahr 2008 geführt haben (Kopien ausreichend), erforderlich.

Die Frage, ob Kunst vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung anhand der geschaffenen Werke zu lösen, insbesondere dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall – nicht bereits die Hochschulausbildung an einer Kunsthochschule absolviert wurde, zB Architekturstudium an der Hochschule für angewandte Kunst. Die Verbindung der Punkte 1 bis 3 ergibt jene Werke, für die die Künstlereigenschaft zu prüfen ist. Zu jeder vorgelegten, beglichenen Honorarnote des Jahres 2008 ist daher nachzuweisen, dass diese Leistung im Ergebnis die Schaffung eines Kunstwerkes war.

Erfolgt eine getrennte Gewinnermittlung von künstlerischem Gewinn und nicht künstlerischem Gewinn? Wenn ja, nach welchen Kriterien?

Sie haben sich ausdrücklich nicht als Architekt bezeichnet, sondern als architektenähnlich. Beschreiben Sie bitte Ihre Tätigkeit und erklären Sie, was Sie von einem Architekten unterscheidet.“

Vorhaltsbeantwortung vom 11.11.2010:

Es wird eine Aufstellung über jene Werke (Beilage 1/1 bis 1/6) vorgelegt, die von der Kurie des Künstlersozialversicherungsfonds für den Beitragszuschuss für die Jahre 2004 bis 2006 begutachtet wurden. Von diesen Werken hat im Jahr 2008 nur mehr das Werk „IPA“ zu Einnahmenzuflüssen geführt, und zwar iHv € 3.270,00 der Jahresgesamteinnahmen von € 23.070. Weiters ist zu jedem Werk eine Trennung der vom Bw erbrachten Leistungen und der von DI EM erbrachten Leistungen

Als Beilage 2/1 bis 2/9 werden die zugeflossenen Betriebseinnahmen mit Belegen nachgewiesen.

In der Frage der Künstlereigenschaft bzw. der Frage nach der künstlerischen Ausformung oder Qualität der Werke eines Architekten wird vorgetragen: Nach dem akademischen Wissensstand wird nicht nur die an der Universität für angewandte Kunst gelehrt und vermittelte Architektur; sondern auch die von der Technischen Universität vermittelte Architektur als Teilbereich der Kunst gesehen. Im Gegensatz dazu steht das Bauwesen und die Statik, welche Studiengänge kaum zu künstlerischen Leistungen führen werden. Der Bw habe sich gerade auch deshalb mit seinem Studienkollegen Dipl.Ing. EM zusammengefunden, weil beide dieselbe Arbeitsphilosophie entwickelt haben und in ihrer *gesamten* beruflichen Arbeit dem künstlerischen Ergebnis den Hauptwert beizumessen. Das muss genau so für deren Forschungsarbeit gelten, weil die beauftragte Wohnbauforschungsarbeit sowohl als Teil der künstlerischen Arbeit zu sehen ist als auch durch die dabei gewonnenen Erkenntnisse wieder neue künstlerische Projekte ermöglicht. Gerade in dem zwerhaft kleinen Nischenbereich, in dem sich der Bw und sein Partner beruflich bewegen, ist diese Art der Berufsauffassung und -ausübung möglich, die bei Großbauten kaum zu verwirklichen ist.

Der gemeinsame Auftritt unter beiden Namen erfolge ausschließlich für Werbezwecke und in Einzelfällen zur Auftragsakquisition. Die Auftragsabwicklung erfolge jeweils selbstständig, wobei jedoch auch genau abgegrenzte Teilbereiche eines Auftrags von beiden Herren erledigt werden. Ein Gesellschaftsvertrag oder eine ähnliche Vereinbarung bestünden ebenso wenig wie Vereinbarungen über eine Erfolgsbeteiligung. Jeder der Beiden rechnet die von ihm geleisteten Arbeiten mit gesonderten Honorarnoten ab. Unkosten werden den Einzelpersonen in Rechnung gestellt. Eine gegenseitige Vertretungsbefugnis bestehe nicht.

Eine getrennte Gewinnermittlung ist bisher schon aus dem Grund nicht erfolgt, weil die Auffassung bestand und besteht, dass die Leistungen ausschließlich aus dem künstlerischen Impuls der Ausbildung in Architektur erfolgen.

Die beiden Herren dürfen sich nicht als Architekten bezeichnen, weil Ihnen die gesetzlich erforderlichen Voraussetzungen für die Berufsbezeichnung Architekt bzw. Ziviltechniker fehlen. Für Arbeiten wie z.B. die behördliche Einreichung von Bauplänen müssen sie dazu befugte Personen beziehen. Beide Herren arbeiten aber architektenähnlich. Der Unterschied zum Architekten bzw. Zivilingenieur besteht nur in der den beiden Herren mangelnden Berufsbezeichnung.

Im Verwaltungsakt findet sich zu IPA ein vom Bw vorgelegter Ausdruck seiner Homepage zu diesem Projekt Information (Bl. 18, 19):

„IPA wurde im Rahmen des Wettbewerbes „RaumGestalten“ entwickelt und der durch KulturKontakt Austria, die Architekturstiftung Österreich und die Architektenkammer unterstützt. IPA ist ein architektur-bausatz aus wellpappe und wurde für die Architekturvermittlung an Schulen entwickelt und bereits mehrfach im Unterricht an unterschiedlichen Schultypen und für andere Architekturveranstaltungen mit Kindern von 6 bis 17 Jahren verwendet. Es ist ein Stecksystem, bestehend aus 5 Elementen. Den Bausatz gibt es im Maßstab 1:1 und als Modellbausatz im Maßstab 1:5.“

Damit können einzelne Quader hergestellt werden, oder auch zusammenhängende Träger und ganze Wand- und Deckenscheiben mit Öffnungen. Die Quader können zerlegt, platzsparend gelagert und wieder verwendet werden. Durch das geringe Gewicht besteht keine Verletzungsgefahr auch da kein Werkzeug erforderlich ist. Den Kindern sollen durch ein eigens entwickeltes Rahmenprogramm auf eine abstrakte und gleichzeitig sehr konkrete Weise spielerisch architektonische Inhalte näher gebracht werden. Das eigene Handeln als Motor für das Verstehen von Raum ist dabei sehr wichtig. Dabei können auch Elemente aus verschiedenen Unterrichtsgegenständen integriert werden.

Üblicherweise wird das Programm in Form von 2 bis 4 Projekttagen an Schulen durchgeführt. Es wurden aber auch schon andere Varianten in den Unterricht integriert. Bei Voranmeldung ist auch der Besuch eines fixen Standortes für einen Tag möglich.“

Weiters werden folgende Rechnungen und Gutschriften vorgelegt:

Beil 2/1	Re vom 20.12.2007	
Leistungen	<b>Pläne für den Umbau eines Wohnhauses in G</b> Erstellen von Planunterlagen und Abnahme von Naturmaßnahmen Leistungszeitraum: November bis Dezember 2007	
Rechnung		
	Rechnungsbetrag	1.500,00 €
Beil 2/2	Re vom 18.2.2008	
Leistungen	<b>Pläne für den Umbau eines Wohnhauses in G</b> Erstellen von Planunterlagen mit einem geänderten Entwurf und zur Verwendung als Einreichunterlagen Leistungszeitraum: Jänner 2008	
Rechnung		
	Rechnungsbetrag	1.000,00 €
Beil 2/3	Re vom 21.4.2008 (bereits in obigem Betrag enthalten)	
Leistungen	<b>Architekturprojekt IPA</b> Durchführung eines Schulprojektes mit 2 Klassen der HS Hart am 26.3.2008. Incl. Lieferung und Abtransport der Bausätze	
Rechnung		
	Honorar	970,00 €
	Abzügl. Akkonto vom 26.3.2008	620,00 €
	Rechnungsbetrag	350,00 €
Beil 2/4	Re vom 21.2.2008	
Leistungen	<b>Bestandspläne für das Heim in der Straße.</b> Erstellen von Bestandsplänen auf Grundlage der bereitgestellten Planunterlagen und der gewünschten Korrekturen. Grundrisse im Maßstab 1:50 von Keller, Erdgeschoß, 1.+2.+3. Obergeschoß, Dachgeschoß und Schnitt 1-1. Die Daten sind als DWG Dateien (für CAD Programme) und PDF/EPS Dateien (für Ausdrucke) auf CD-Datenträger bereitgestellt. Im Maßstab 1:100 ist ein ausgedrucktes Belegexemplar mitgeliefert. Leistungszeitraum: Dezember 2007 bis Februar 2008	
Rechnung		

	Rechnungsbetrag	2.500,00 €
Beil 2/7	Re vom 20.5.2008 (bereits in obigem Betrag enthalten)	
Leistungen	<b>Workshop: "IPA – Jungen Menschen Architektur vermitteln."</b> am 9. Mai 2008 im Kulturzentrum P. Konzepterstellung des Workshops hinsichtlich Ablauf, Durchführung und Lieferung von fehlenden Teilen. Erstellen von Informationsblättern für die Teilnehmer.	460,00 €
	Bereitstellen eines Beamers	50,00 €
	Betreuung des Workshops von 10-16 Uhr durch 2 Personen	
	á 300,00 €	600,00 €
	Bereitstellen von Modellbausätzen im Maßstab 1:5 für die Dauer des Workshops	50,00 €
Rechnung		
	Rechnungsbetrag	1.150,00 €
2/8	Re vom 20.5.2008 (bereits in obigem Betrag enthalten)	
Leistungen	<b>Projekt: "M 2008</b> Kindervermittlungsprogramm am 16. Mai 2008 in T.: Durchführung der Veranstaltung (13-17 Uhr) incl. An- und Abreise für 1 Person:	300,00 €
	Vorbereitungspauschale der Veranstaltung (1/2):	150,00 €
	Pauschale für Idee und Entwicklung des Kartonbausatzes 1:1	100,00 €
Rechnung		
	Rechnungsbetrag	550,00 €

Schließlich erhält der Bw vom Amt der X Landesregierung € 14.800,00 für ein näher bezeichnetes Wohnbauforschungsprojekt. Eine diesbezüglich durchgeföhrte Internetrecherche ergab, dass über dieses Forschungsprojekt Studie erstellt worden ist, die nach dem Inhaltsverzeichnis 123 Seiten umfasst. Vorgegebene Problemstellung dieser Forschungsarbeit war das Erarbeiten einer „Strategie zur Vermeidung leer stehender Flächen durch neue Nutzungen im Eigenheimbau für Einliegerwohnung, Altenbetreuung, Generationenwohnen, Arbeiten etc.“ Unter Punkt B.3.3. sind Pläne und Grafiken von teilbaren Eigenheimen als Beispielsammlung zusammengefasst, die von verschiedenen Architekten stammen, zum Teil aus anderen europäischen Ländern (zB Norwegen), zum Teil aus anderen Zeiten (zB 1934). Unter diesen Beispielen ist auch ein vom Bw entworfener Plan eines im Jahr 2006 entworfenen Einfamilienhauses enthalten.

Zusammenfassend ergibt sich zu den Tätigkeiten des Bw im Jahr 2008 folgendes Bild:

Projektbeschreibung	Einnahmen
IPA	3.270,00
Forschungsprojekt	14.800,00
Re vom 20.12.2007, 18.2.2008, 21.2.2008 (Planungsarbeiten)	5.000,00
Summe zugeflossene Betriebseinnahmen bei 4/3-Ermittlung	23.070,00

In der am 24. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Referentin trägt das Berufungsvorbringen anhand vom Berufungsschriftsatz und der Vorhaltsbeantwortung vom 11.11.2010 sowie den Sachverhalt laut vorbereiteter Unterlage vor. Schaumaterial zu IPA und die vom Bw erstellte Liste über die Werke und das zur Verhandlung mitgebrachte Bildmaterial werden den Senatsmitgliedern zur Einsicht zur Verfügung gestellt.

**Steuerberater:**

Zunächst möchte ich nochmals festhalten, dass mein Sohn und Mandant keine Ziviltechnikerprüfung abgelegt hat; es fehlt ihm auch hierfür die für die Ausübung des Ziviltechnikerberufes erforderliche dreijährige unselbständige Praxis.

**Berufungswerber:**

Die Begutachtung meiner Werke durch die Kommission, durch die diese als künstlerisch erklärt wurden, hat für die Jahre 2004 bis 2006 stattgefunden. Meines Wissens ist es so, dass eine weitere Begutachtung der Werke nicht mehr erfolgt. Es ist nur notwendig zu erklären, dass in den Folgejahren die Einnahmen aus ähnlichen Tätigkeiten stammen wie in den Vorjahren. Im Übrigen hätte im Jahr 2007 eine Feststellung der Künstlereigenschaft schon deshalb nicht erfolgen können, weil ich die Mindesteinnahmengrenze, die hierfür erforderlich wäre, nicht überschritten habe.

Ich lege dem Berufungssenat Unterlagen vor, aus denen hervorgeht, welche konkreten Projekte im Streitjahr zu Einnahmen geführt haben. Es handelt sich hierbei um den Umbau eines Wohnhauses in Großenzersdorf, IPA sowie um Einnahmen im Zusammenhang mit der NÖ. Wohnbauforschung „Das bedarfsoorientierte, teilbare Eigenheim“.

**Steuerberater:**

Ergänzend zum Vortrag der Referentin möchte ich noch vorbringen, dass der Kunstbegriff, wie ihn die Judikatur entwickelt hat, de facto in der Antike verhaftet geblieben ist. Heutzutage ist der Kunstbegriff ein anderer als er den Entscheidungen der Obersten Gerichtshöfe zugrunde gelegt wurde. Verweisen möchte ich beispielhaft darauf, dass vor ca. 80 Jahren Marcel Duchamp ein Pissoir verkehrt an der Wand befestigt hat und dazu geäußert hat, es handle sich hierbei um ein Kunstwerk. Man kann sicher darüber diskutieren, ob dies der Fall ist; allein durch den Umstand, dass aber der Künstler sein Werk als Kunstwerk bezeichnet hat, ist es im Kunstraum enthalten. Diese Ansicht wird auf sämtlichen Kunsthochschulen heutzutage von den Kunsttheoretikern vertreten. Würde der der Judikatur zugrunde liegende Kunstbegriff tatsächlich zutreffen, so gebe es heutzutage de facto keine moderne Kunst.

**Amtsvertreter:**

§ 37 Abs. 9 EStG normiert eine Begünstigungsbestimmung, die auf § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG verweist. Hierzu ist festzuhalten, dass es nicht ausreicht, dass Künstlereigenschaft gegeben ist, es muss vielmehr das Ergebnis der Tätigkeit ein Kunstwerk sein.

Gemessen an diesen Kriterien stellt daher die Tätigkeit des Berufungswerbers nach Meinung des Finanzamtes keine künstlerische dar. Ich darf auf die einzelnen vom Berufungswerber im Streitjahr geschaffenen Werke eingehen:

Was zunächst IPA betrifft, handelt es sich hierbei um eine Tätigkeit, die im Wesentlichen unterrichtenden Charakter hat. Diese wird aber nicht dadurch zu einer künstlerischen, dass im Unterricht künstlerische Grundprinzipien vermittelt werden.

Was weiters die Einnahmen zusammenhängend mit der Wohnbauforschung betrifft, so handelt es sich dabei um eine wissenschaftliche Tätigkeit, die ebenfalls per se noch nicht künstlerisch ist.

Wenn schließlich ein Wohnhaus umgebaut worden ist, so ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, der zufolge Design noch nicht als künstlerisch aufzufassen ist.

Betreffend künstlerische Tätigkeit wird schließlich auf Ruppe, § 10 Tz. 94, verwiesen.

**Steuerberater:**

Eine derartige Auslegung würde bedeuten, der Gesetzesbestimmung einen verfassungsrechtlich bedenklichen Inhalt zu unterstellen.

Sinn des § 37 Abs. 9 ist es, eine Rückverteilung von Einkünften in den Fällen zu ermöglichen, in denen Steuerpflichtige, wie es typischerweise bei Künstlern gegeben ist, unregelmäßige Einnahmen haben. Genau dies trifft aber auf meinen Mandanten zu, da die Einnahmen bei ihm ebenfalls keineswegs regelmäßig und vorher bestimmbar fließen.

**Berufungswerber:**

Die Kommission hat meine Werke als künstlerische bewertet; es erscheint für mich kaum nachvollziehbar, dass eine Forschungstätigkeit, die aber als Ergebnis die Schaffung eines Kunstwerkes hatte, nicht auch für sich als künstlerisch beurteilt werden könnte.

In der Senatsverhandlung wurden die Bildunterlagen zu IPA und die Kurzfassung zum Forschungsprojekt vorgezeigt sowie daraus vorgelesen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 sind bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler.

Gemäß § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören auch Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

**Entscheidungsgrundlagen - Lehre und Rechtsprechung**

**a) zum Künstlerbegriff:**

Nach übereinstimmender Lehre entspricht der Begriff des Künstlers im § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 dem des § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 (Kommentar zum UStG 1994,

Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, § 10, Tz 76; BMF in UStR, Rz 1223), wozu auf eine langjährige österreichische Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurückgegriffen werden kann, die von den einschlägigen Kommentaren zum Umsatzsteuergesetz (Kommentar zum UStG 1994, Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig; und Ruppe, UStG<sup>3</sup>) zitiert wird.

Als Künstler ist anzusehen, wer eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstoff (zB Malerei, Bildhauerei, Architektur) auf Grund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht darauf beschränkt, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 10, Tz 91, mwN).

Nach stRsp des VwGH liegt eine künstlerische Tätigkeit nur dann vor, wenn eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit in einem (anerkannten) Kunstzweig bzw. einem (umfassenden, anerkannten) Kunstoff entfaltet wird. Ein Illusionist und Zauberkünstler wirkt grundsätzlich nicht in einem Kunstzweig bzw. Kunstoff (VwGH vom 20.11.1989, 88/14/0211).

Das Vorliegen einer künstlerischen Begabung ist idR bei einer abgeschlossenen künstlerischen Hochschulbildung anzunehmen (zB Akademie der bildenden Künste, Hochschule für Musik und darstellende Kunst), daraus folgt aber nicht, dass der künstlerische Wert einer Tätigkeit nicht nachgeprüft werden muss (VwGH 20.2.1996, 92/14/0084). Fehlt eine Hochschulbildung oder sonstige vollwertige künstlerische Ausbildung, muss die Finanzbehörde die Künstlereigenschaft auf Grund der von ihm entfalteten Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung prüfen. Die Merkmale sind von der Behörde unter Berücksichtigung eines repräsentativen Querschnittes der Arbeiten, die die steuerlich relevante Tätigkeit bilden, zu beurteilen (VwGH 25.1.1994, 90/14/0092; VwGH 15.1.1997, 94/13/0002). Maßgebend für die Beurteilung einer in der Herstellung eines Gegenstandes bestehenden Tätigkeit ist ausschließlich die Art und Weise seiner Gestaltung. Erfolgt sie nach für ein umfassendes Kunstoff (zB Malerei, Bildhauerei, Architektur) charakteristischen Gestaltungsprinzipien oder ist sie auf dieselbe Stufe zu stellen wie diese, weil die Tätigkeit eine vergleichbar weit reichende künstlerische Ausbildung und Begabung erfordert, dann ist diese Tätigkeit als künstlerisch anzusehen (VwGH 21.1.1986, 84/14/0017; VwGH 5.7.1994, 94/14/0032). Großes Können und eine persönliche Note machen aus einer handwerklichen noch keine künstlerische Tätigkeit (VwGH 21.7.1993, 91/13/0231).

## **Entscheidungsgrundlagen - Lehre und Rechtsprechung**

### **zum Begriff der Forschung:**

Während die wissenschaftliche Lehre tatsächlich davon gekennzeichnet ist, dass einem an der Wissenschaft interessierten Zuhörerkreis neue wissenschaftliche Erkenntnisse vermittelt werden, verliert die wissenschaftliche Forschung ihre Eigenschaft als wissenschaftliche Tätigkeit

---

nicht dadurch, daß sie für einen bestimmten Auftraggeber erfolgt, daß ihr Ergebnis (meist aus wirtschaftlichen Erwägungen) der Geheimhaltung unterliegt und dass der Auftraggeber nur an der wirtschaftlichen Verwertbarkeit dieser Ergebnisse, nicht aber an Art, Ausmaß und Qualität der erbrachten wissenschaftlichen Leistung an sich bzw. an der angewandten Methodik interessiert ist (VwGH vom 22.03.1995, 92/13/0052).

Angewandte Wissenschaft wird erst dann zu einer wissenschaftlichen Tätigkeit, wenn grundsätzlich Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden, wozu auch gehört, daß die Tätigkeit von der Methodik her nachprüfbar und nachvollziehbar ist (VwGH 21.07.1993, 92/13/0002).

### **Entscheidungsgrundlage Berufsbild eines Architekten**

#### **Wikipedia:**

Das Berufsbild interessiert aufgrund folgender Aussprüche des Verwaltungsgerichtshofs:

-) Ein Architekt muss kein Künstler sein (VwGH 15.06.1979, 1004/76, 1704, 1705/79, VwGH 27.03.1980, 293/79).

-) Auch aus der Bezeichnung des Berufes als Baidesigner und Architekt lässt sich eine Tätigkeit als Künstler noch nicht ableiten, zumal das primäre Anliegen von Designern in der Formgebung, und nicht in der Schaffung von Kunstwerken liegt. Aus dem Begriff des Architekten folgt ebenfalls noch nicht, dass dessen Tätigkeit unbedingt eine künstlerische sein muss (VwGH 27.03.1980, 293/79).

-) Zur Erstattung des Gutachtens über die künstlerische oder kulturelle Bedeutung eines Bauwerkes ist kraft seiner Vor- und Ausbildung ein ordentlichen Professor für Kunstgeschichte an einer österr. Universität jedenfalls, ein (bloßer) Architekt aber nicht von vornherein der geeignete Sachverständige (VwGH 09.01.1980, 2369/79).

Der Architekt befasst sich mit der technischen, wirtschaftlichen, funktionalen und gestalterischen Planung und Errichtung von Gebäuden und Bauwerken vorwiegend des Hochbaues. Seine Kernkompetenz ist das über das Bauen hinausgehende Schaffen von Architektur.

Das Berufsbild des Architekten ist nicht eindeutig definier- und abgrenzbar, länderweise verschieden und ständig in Bewegung. Die Spannweite der Tätigkeitsbereiche reicht von der „Baukunst“, die sich dem Entwurf und der Architekturtheorie widmet, über Ingenieurtätigkeiten und das technische Entwerfen von Gebäuden bis hin zur Bauleitung, bei der Bauplanung und -ausführung koordiniert werden und deren Augenmerk vor allem auf Terminen, Qualität und Baukosten liegt.

Dem Berufsfeld zwischen Baukunst aktuellen oder historischen Zuschnitts auf der einen und angewandter Technik auf der anderen Seite entsprechen auch die möglichen Ausbildungswege wie Universitäten (vor allem Technische Universitäten / Technische Hochschulen), Fachhochschulen, Kunstakademien und Berufsakademien, aber auch Colleges und technische Mittelschulen. Die Schwerpunkte der Ausbildung werden traditionell unterschiedlich gesetzt: bei Kunstakademien wird vor allem Wert auf den gestalterischen Aspekt gelegt, an Universitäten wird bei der Ausbildung ein besonderes Augenmerk auf Theorie und Wissenschaft gelegt, an Fachhochschulen wird auf wissenschaftlicher Grundlage anwendungsorientierter als an den Unis ausgebildet und an Berufsakademien wird praxisnah, aber weniger breit gefächert ausgebildet als an einer Hochschule. Die meisten Institutionen haben inzwischen ein individuelles Ausbildungsprofil mit ganz eigenen Studienschwerpunkten. (Quelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Architekt>, Stand 23.11.2010)

### **österreichischen Bundeskammer für Architekten und Ingenieurskonsulenten:**

Der gesamte Hochbau, die Gestaltung von Innenräumen sowie Städtebau und Raumplanung gehören zum umfassenden Tätigkeitsbereich der Architekt/innen.

Architekt/innen finden zeitgemäße baukünstlerische und städtebauliche Antworten auf die von der Gesellschaft gestellten Gestaltungsaufgaben, wobei sie den Ansprüchen der Baukunst verpflichtet sind.

Architekt/innen vertreten als freie und unabhängige Ziviltechniker/innen die Anliegen der Bauherren und Auftraggeber in allen Phasen des Planungsprozesses auf der Grundlage ihrer ethischen und künstlerischen Position sowie der geltenden Gesetze.

Zum Befugnisumfang gehören vor allem folgende Tätigkeiten:

Hochbau, Industrie- und Anlagenbau

Sanierungen

Denkmalschutz

Bauphysik (z.B.: Abdichtung, Brand-, Lärmschutz, Wärmedämmung)

Prefeasibility- und Feasibilitystudien

Projektentwicklung, Projektmanagement, Projektsteuerung

Planung, Vergabe, Ausschreibung, Kosten- Nutzenanalysen, Kostenplanung

Bauaufsicht, Kontrolle, Kostenverfolgung, begleitende Kontrolle, Controlling

Prüfungen, Gutachten (z.B. Nutzwertgutachten), Bewertungen Facilitymanagement

Umwelt- und Sicherheitsmanagement, Umweltverträglichkeitsprüfungen

Abnahmeprüfungen, Bauwerksinspektion, Evaluierungen, Arbeitnehmerschutz Planungs- und Baukoordination gemäß Bauarbeitenkoordinationsgesetz (Sicherheit im Bauwesen)

---

Darüber hinaus bietet der Architekt auch Generalplanerleistungen an, d.h. dass im Rahmen der Generalplanung des Architekten Planungsleistungen auf anderen Fachgebieten durch Subunternehmer erbracht werden

(Quelle: <http://www.arching.at/baik/ziviltechniker-in/berufsbild-architekt-innen/content.html>, Stand:22.11.2010)

**Festgestellter Sachverhalt:**

Der Bw hat an der Technischen Universität das Diplomstudium der Studienrichtung Architektur am 24.01.2002 durch Ablegung der zweiten Diplomprüfung ordnungsgemäß vollendet. Dies ergibt sich aus dem als Urkundenbeweis vorgelegten Bescheid der TU vom 30.01.2002, mit welchem dem Bw der akademische Grad Diplom-Ingenieur verliehen worden ist. Nach eigenen Angaben ist der Bw bereits seit 2002 architektenähnlich tätig. Um die Bezeichnung Architekt tragen zu dürfen, fehlen dem Bw eine dreijährige unselbständige Tätigkeit bei einem Architekten sowie die Ziviltechnikerprüfung.

Mit Bescheid vom 3.6.2009 stellt der Künstler-Sozialversicherungsfonds das Bestehen des Anspruchs auf Beitragszuschuss gem. § 20 Abs. 1 K-SVFG für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2006 fest (Bl. 24/2008), weil der Bw Künstler sei. Der Bw vermeint für das Einkommensteuerrecht eine Bindungswirkung an diesen Bescheid.

Der Bw ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 und begründet den Antrag auf Gewinnrückverteilung mit seiner Künstlereigenschaft als Architekt. Als Argument für die Künstlereigenschaft trägt der Bw in der Berufung und Vorhaltsbeantwortung wie oben dargestellt vor. Die Amtspartei verneint die Künstlereigenschaft.

Nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist davon auszugehen, dass die Kurie beim Künstler-Sozialversicherungsfonds ihrer Beurteilung verschiedene Werke zu Grunde gelegt hat, von denen im Berufungsjahr 2008 nur ein einziges, und zwar IPA, zu Betriebseinnahmen von € 3.270,00 geführt hat. Daraus folgt, dass die vom Bw in ins Treffen geführten Auszeichnungen Werke betreffen, die im Jahr 2008 nicht mehr zu Betriebseinnahmen geführt haben. Sämtliche Auszeichnung wurden für Design vorwiegend im Einfamilienheimbereich vom Amt einer Landesregierung vergeben. Für Werke, die im Berufungsjahr zu Einnahmen geführt haben, wurde keine Auszeichnungen/Preise ins Treffen geführt. Dies war eine ausdrückliche Frage des Vorhalts.

Im Streitjahr hat der Bw Betriebseinnahmen aus drei verschiedenartigen Tätigkeiten erzielt, und zwar:

1.) „IPA wurde im Rahmen des Wettbewerbes „RaumGestalten“ entwickelt und der durch KulturKontakt Austria, die Architekturstiftung Österreich und die Architektenkammer unterstützt. IPA ist ein architektur-bausatz aus wellpappe und wurde für die Architekturvermittlung an Schulen entwickelt und bereits mehrfach im Unterricht an unterschiedlichen Schultypen und für andere Architekturveranstaltungen mit Kindern von 6 bis 17 Jahren verwendet. Es ist ein Stecksystem, bestehend aus 5 Elementen. Den Bausatz gibt es im Maßstab 1:1 und als Modellbausatz im Maßstab 1:5.

IPA ist demnach ein Projekt, das an Schulen eingesetzt wird und Kinder zur Raumgestaltung animieren soll. Zu weiteren Ausführungen wird auf die eingangs dargestellte Beschreibung verweisen. Nach den Rechnungen 2008 wurden zu IPA folgende Leistungen verrechnet:

- ) Kindervermittlungsprogramm
- ) Konzepterstellung eines Workshops, Erstellen von Informationsblättern, Betreuung eines Workshops durch 2 Personen, Bereitstellung des Modellbausatzes
- ) Durchführung eines Schulprojektes incl. Lieferung und Abtransport der Bausätze.

2.) Weitere € 14.800,00 entfallen auf ein näher bezeichnetes Forschungsprojekt, zu dem der Bw mit Schriftsatz vom 11.11.2010 ausführt, dass auch die Forschungsarbeit eine künstlerische ist, weil die beauftragte Wohnbauforschungsarbeit sowohl als Teil der künstlerischen Arbeit zu sehen ist als auch durch die dabei gewonnenen Erkenntnisse wieder neue künstlerische Projekte ermöglicht. Über dieses Forschungsprojekt ist eine Studie errichtet worden, dessen Verfasser der Bw, DI EM und Ing. VR sind. Nach ihrem Inhaltsverzeichnis umfasst die Forschungsstudie 123 Seiten; Auftraggeber war das Amt einer Landesregierung. Vorgegebene Problemstellung dieser Forschungsarbeit war das Erarbeiten einer „Strategie zur Vermeidung leer stehender Flächen durch neue Nutzungen im Eigenheimbau für Einliegerwohnung, Altenbetreuung, Generationenwohnen, Arbeiten etc.“ In der Studie schlagen die Verfasser abschließend folgende Maßnahmen zur Umsetzung vor:

„1. Einrichtung einer Arbeitsgruppe mit den beteiligten Institutionen und Fachleuten, um die Ergebnisse der vorliegenden Forschungsarbeit zu etablieren:“

- ) Integration der Teilbarkeit von Eigenheimen in die Wohnbauförderung
- ) Erleichterung der Vermietbarkeit und der Abteilbarkeit in drei Wohnungen in baurechtlicher, förderrechtlicher und mietrechtlicher Hinsicht
- ) Weiterentwicklung der Beratungsmöglichkeiten im Bundesland

2. Entwicklung vorbildhafter Eigenheime

- ) durch einen Wettbewerb
- ) durch Realisierung im Rahmen von Pilotprojekten

Es ist eine politische und öffentliche Aufgabe, hier einzugreifen, um das Thema nicht dem Zufall oder dem Engagement des Einzelnen zu überlassen und um den gesellschaftlichen Veränderungen in Zukunft gerecht zu werden.“

Im März 2009 fand in Z zu dieser Forschungsarbeit ein Werkstattgespräch, in dem Strategien zu der in der Forschungsarbeit behandelten Problemstellung behandelt wurden.

Unter Punkt sowieso. sind Pläne und Grafiken von teilbaren Eigenheimen als Beispielsammlung zusammengefasst, die von verschiedenen Architekten stammen, zum Teil aus anderen europäischen Ländern (zB Norwegen), zum Teil aus anderen Zeiten (zB 1934). Unter diesen Beispielen ist auch ein vom Bw entworfener Plan eines im Jahr 2006 entworfenen Einfamilienhauses enthalten, übrigens der einzige Entwurf in diesem Werk, der vom Bw stammt. Zu dieser Forschungsstudie existiert auch eine Kurzfassung über sieben Seiten.

3.) Die verbleibenden € 5.000,00 entfallen auf die Planungstätigkeit und damit verbundene Vorhandlungen, zB Naturmaß nehmen. Die Planungsarbeiten betreffen ausschließlich den Umbau eines Einfamilienhauses und eines Blindenheimes. Zu dem Umbau des Einfamilienhauses wird in der Verhandlung eine computerunterstützte 3D-Darstellung vorgelegt. Ausführungsarbeiten hat der Bw nicht verrechnet. Zum Blindenheim wurden keine Beweismittel vorgelegt.

#### **rechtlich folgt:**

An der Echtheit und Richtigkeit der vom Bw vorgelegten Urkundenbeweise bestehen keine Zweifel.

#### **akademische Vorbildung:**

Für das Vorliegen einer künstlerischen Begabung eines Architekten ist es entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung nicht ohne Belang, ob das Architekturstudium an der Technischen Universität oder an der Akademie für angewandte Kunst absolviert wurde, spricht doch der VwGH, VwGH 20.2.1996, 92/14/0084, von einer abgeschlossenen künstlerischen Hochschulbildung. Auch das Erkenntnis VwGH 09.01.1980, 2369/79, geht in diese Richtung. Weiters ist auch dem Berufsbild (Wikipedia) zu entnehmen, dass bereits die verschiedenen Ausbildungen unterschiedliche Schwerpunkte haben, was nur logisch erscheinen kann, und die Akademie für angewandte Kunst hat nun einmal den künstlerischen Schwerpunkt. Da aber ohnedies der künstlerische Wert einer Tätigkeit nachgeprüft werden muss, kommt einer künstlerischen Hochschulausbildung für das Steuerrecht nur indizielle Bedeutung bei.

#### **Frage der Bindungswirkung iSd § 116 Abs. 2 BAO**

Eine Bindungswirkung gemäß § 116 Abs. 2 BAO im Abgabenverfahren an den Bescheid des

Künstler-Sozialverischerungsfonds besteht nicht (vgl. UFS 08.07.2009, RV/4742-W/02). In casu kommt hinzu, dass zwischen beiden Bescheiden weder zeitliche noch sachliche Identität besteht, weil nur das Werk IPA im Berufungszeitraum 2008 steuerliche Relevanz hat. Weiters kommt es im Einkommensteuerrecht nicht auf die Eigenschaft als Künstler an, sondern auch darauf, welche Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird. So erzielt beispielsweise ein Künstler als Lehrer in seinem Kunstfach (zB künstlerischer Klavierspieler erteilt Klavierunterricht) Einkünfte aus einer unterrichtenden Tätigkeit, und nicht aus einer künstlerischen Tätigkeit. Auf die unten bei IPA angeführte Judikatur und Literatur wird verwiesen. Die Frage nach den Kunstwerken stellt sich abgabenrechtlich daher für jeden Veranlagungszeitraum neu. Die Tatsache, dass in casu auch unterrichtende und forschende Tätigkeiten entfaltet werden, macht eine jährliche Überprüfung geradezu notwendig.

**IPA:**

Die Erstellung eines lebensgroßen Bausatzes gehört nicht zum Berufsbild eines Architekten und ist daher kein Ausfluss aus der Tätigkeit als Architekt. Zu diesem Projekt ist nicht konkret vorgetragen worden, aus welchen Gründen dieser Bausatz per se, der zur Raumgestaltung animieren soll, als ein Kunstwerk iSd obiger Rechtsprechung anzusehen sein soll.

Die diesem Projekt zuzuordnenden Leistungen sind aufgrund des festgestellten Sachverhalts vielmehr Leistungen aus einer unterrichtenden Tätigkeit. Wissensvermittlung - im Berufungsfall die Vermittlung der Freude am Gestalten von Räumen - ist keine künstlerische Tätigkeit iSd EStG 1988 bzw. UStG 1994. Die Umsätze IPA wären daher selbst dann keine Umsätze aus künstlerischer Tätigkeit, wenn der Baukasten ein Kunstwerk wäre, weil ein Künstler, der in seinem Kunstfach unterrichtet, nach der Rechtsprechung diesfalls keine künstlerische, sondern eine unterrichtende Tätigkeit entfaltet. (UStG-Kommentar, Scheiner/Kolacny/Caganek, Stand Nov 2001, § 10 Abs.2 Z 5, Tz 5, mwN zu Klavierunterricht, Malunterricht oder Unterricht in Ballett und Ausdruckstanz).

**Auszeichnungen zum Beweis der Künstlereigenschaft:**

Die vom Bw ins Treffen geführten Auszeichnungen betreffen nach dem festgestellten Sachverhalt Werke, die im Jahr 2008 nicht mehr zu Betriebseinnahmen geführt haben, weshalb sich eine Auseinandersetzung mit den Auszeichnungen bereits aus diesem Grund erübrigt.

Weiters wäre bei einer Auseinandersetzung mit den Preisen Rücksicht auf die oben angeführte Rechtsprechung zu nehmen, hat doch der VwGH u. a. mit Erkenntnis, VwGH 27.03.1980, 293/79, ausgesprochen, dass Design primär die Formgebung betrifft und folglich bloß designete Werkstücke nicht automatisch Kunstwerke darstellen. Ein Designpreis besitzt also keine Aussage über die künstlerische Eigenschaft des geschaffenen Gegenstandes. Die

---

vorgelegten Urkunden sind jedoch solche, die in erster Linie das Design (die vorbildliche gestalterische Leistung, Anerkennung für originelles Design) auszeichnen, sodass daraus für den Bw nichts gewonnen wäre. Für die im Jahr 2008 zu Einnahmen führenden Werke ist überdies davon auszugehen, dass weder für das Einfamilienhaus noch für das Blindenheim ein Preis verliehen wurde.

### **Planungstätigkeit:**

Ein Architekt ist nach der zum Steuerrecht ergangenen Rechtsprechung des VwGH (s. o.) nicht automatisch gleichzeitig Künstler iSd Einkommen- und Umsatzsteuerrechtes.

Im Fall des Bw wurde festgestellt, dass die Planungsentwürfe nur den Umbau eines Einfamilienhauses und ein Blindenheim betreffen. Der Einfamilienhausbereich ist aber nun nicht gerade der Bereich, in dem architektonische Baukunstwerke geschaffen werden, wobei der Gegenbeweis zulässig ist. Im Einfamilienheimbereich steht in der Regel im Fordergrund, dass Wohnraum zum Leben geschaffen wird. In diesem Sinn sind auch die erhaltenen Auszeichnungen zu verstehen, wenn von optimaler Raumnutzung und hervorragendem Gesamtkonzept gesprochen wird. Die allgemein gehaltenen Berufungsausführungen zur Kunstausübung stützen sich insbesondere auf die Beurteilung durch die Kurie im Sozialversicherungsrecht und die Auszeichnungen, welche jedoch primär für Design – überdies in der Vergangenheit – vergeben wurden. Zum Blindenheim wurden keine objektbezogenen Unterlagen vorgelegt.

Zu der vorgelegten Darstellung zum Umbau des Einfamilienhauses ist zu bemerken, dass der Umbau wohl zweifellos als originell, kreativ und von Zeitgeschmack getragen gekennzeichnet ist, sich aber von den ausgezeichneten Werken der Vorjahre nicht unterscheidet, also ebenfalls über formschönes Design nicht hinausgeht.

Wäre aber ein Gebäude als ein Baukunstwerk anzusehen, so wären im Hinblick auf VwGH 18.06.1962, 2407/59, dennoch nicht sämtliche damit erzielten Einnahmen als aus einer künstlerischen Tätigkeit erzielt anzusehen. Im genannten, zur Umsatzsteuer für das Jahr 1957 ergangenen Erkenntnis hat der VwGH im Fall eines Kostümberaters, der seine mit dieser Tätigkeit verbundenen Leistungen in Arbeitsschritte gegliedert hatte, entschieden, dass jene Arbeitsschritte, die rein ausführende bzw. organisatorische Tätigkeiten sind, keine eigenschöpferisch-künstlerische Tätigkeit darstellen. Nach diesem Erkenntnis wäre ausschließlich in der Entwerfung der eigentlichen Kostümstudien die steuerlich begünstigte eigenschöpferisch-künstlerische Tätigkeit zu erblicken.

Legt man nun das Erkenntnis, VwGH 18.06.1962, 2407/59, auf den Fall eines Architekten um, so bedeutet das, dass auch bei einem Architekten, dessen Gesamtleistung sich nach dem Berufsbild ebenso wie beim Kostümberater aus vielen verschiedenen Leistungsschritten unter-

schiedlichen Inhalts zusammensetzt, allein in der Entwerfung der eigentlichen Gebäudeskizzen die steuerliche künstlerische Tätigkeit zu erblicken ist. Es gibt tatsächlich Architekten, die ausschließlich solche Entwurfsskizzen erstellen, nie Baupläne zeichnen.

Ist das Kunstwerk ein körperlicher Gegenstand und ist der der schöpferischen Eingabeung folgende Erschaffungsakt des körperlichen Kunstwerkes nicht wie beispielsweise bei einem Bildhauer oder Maler dadurch gekennzeichnet, dass der Künstler selbst eigenhändig sein körperliches Kunstwerk erschafft, sondern wie bei einem Architekten oder Kostümbildner dadurch gekennzeichnet, dass der in einer Skizze festgehaltenen Schöpfung des künftig körperlichen Kunstwerk vielfältige, verschiedene Arbeitsstufen, deren Inhalte jedoch nicht künstlerisch, sondern vielmehr wirtschaftlicher, organisatorischer, technischer, planerischer oder beratender Natur sind, so ist steuerrechtlich grundsätzlich nur der künstlerische Schöpfungsvorgang, also die Entwerfung der Skizze, als künstlerische Tätigkeit anzusehen (VwGH 18.06.1962, 2407/59).

Als künstlerischer Architekt iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 kommt im Hinblick auf den im Umsatzsteuerrecht vorherrschenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nur solch ein Architekt in Betracht, dessen Leistung sich auf die Erbringung von Planungsskizzen und allfälliger künstlerischer Oberleitung beschränkt, vorausgesetzt das Ergebnis ist nach der Verkehrsauffassung als ein Baukunstwerk anzusehen.

Bei der Beurteilung von Kunst ist diese streng von Design zu differenzieren. Im Zweifel ist für die Beurteilung als Kunstwerk ein Gutachten einzuholen, wobei im Falle eines Gebäudes ein (bloßer) Architekt nicht von vornherein der geeignete Sachverständige ist (VwGH 27.03.1980, 293/79).

## **Forschungstätigkeit**

Wie aus obig angeführter Rechtsprechung des VwGH klar hervorgeht, ist Forschungstätigkeit nicht künstlerisch, sondern – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, was gegenständlich aber nicht zu prüfen ist – vielmehr wissenschaftlich. Auch im vorliegenden Fall war eine Lösungsstrategie zu dem vorgegebenen Thema zu erarbeiten, was typische Auftragsforschung darstellt. Eine nicht wissenschaftliche Forschungstätigkeit führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Das vom Bw vorgetragene Argument für den Kunstcharakter des Forschungsprojekts findet weder im Thema des Forschungsauftrages noch im Forschungsergebnis Deckung.

## **Verkehrsauffassung**

Das in der Senatsverhandlung zum Kunstbegriff vorgetragenen Beispiel des Marcel Duchamp ist mit dem Berufungsfall nicht vergleichbar, weil Duchamp bereits ein in seinem Kunstfach anerkannter Künstler war, als er das *Pissoir* verkehrt an der Wand befestigte. Der Kunstbe-

griff, Kunst sei, was der erschaffende Künstler als Kunstwerk bezeichne, wird auch von den Abgabenbehörden grundsätzlich nicht bestritten, nur trifft auch dies auf Duchamp zu, nicht jedoch auf den Bw, denn im Vergleich zu Duchamp hat sich der Bw bislang nicht in Baukunst ausgewiesen, sondern im Baidesign. Wenn anhand des Beispiels Duchamp zum Ausdruck gebracht wird, dass man über Kunst daher nicht streiten könne, so ist damit nach ha. Verständnis vielmehr gemeint, dass man über Geschmack nicht streiten kann. Denn dass Kunst auch provokant ist und sein soll und sein darf, ist ein gänzlich verschiedenes Thema und wird von den Abgabenbehörden auch gar nicht in Abrede gestellt. Der am Beispiel Duchamp festgemachte Vorwurf, die Verkehrsauffassung als für das Abgabenverfahren heranzuziehenden Beurteilungsmaßstab als überholt anzusehen, trifft daher nicht zu.

### **Verfassungswidrige Rechtsanwendung des § 37 Abs. 9 EStG 1988**

Doralt setzt sich in seinem Kommentar EStG<sup>10</sup> zu leg.cit in Tz 139 und ins seinem Artikel RdW 2002, 310, unter Heranziehung der Erläuternden Bemerkungen mit Frage der Verfassungskonformität dieser Norm auseinander und kommt zu dem Schluss, dass „die Einschränkung der Begünstigung auf Künstler und Schriftsteller allerdings sachlich kaum zu rechtfertigen ist und vom Verfassungsgerichtshof geprüft werden sollte“. Doralt führt aus, dass sowohl ein nichtkünstlerischer als auch ein künstlerischer Architekt von einer Zusammenballung von Einkünften gleichermaßen betroffen sind.

Der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit betrifft daher nicht die Rechtsanwendung in Form der Verkehrsauffassung, die in casu zum Ergebnis der nichtkünstlerischen Tätigkeit geführt hat, sondern könnte nur die Bestimmung per se betreffen; der Vorwurf der verfassungswidrigen Anwendung eines einfachen Gesetzes wird zu Unrecht erhoben.

Aufgrund des Legalitätsprinzips ist eine Verwaltungsbehörde – und als solche ist auch der unabhängige Finanzsenat zu sehen – verpflichtet, die Rechtslage, so wie sie ist, anzuwenden. Ein Normprüfungsverfahren steht dem UFS nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Dezember 2010