



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Architektin und erzielte im Jahre 2000 Einkünfte aus selbständiger und in der Zeit vom 3. August bis 31. Dezember 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für dieses Jahr stellte sie den Antrag, ihre im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen da die Voraussetzungen für eine Verteilung dieser Einkünfte gemäß den EStR gegeben seien.

Hinsichtlich des Vorliegens künstlerischer Einkünfte führte die Bw. begründend aus, dass ihre fachliche Qualifikation durch ihr abgeschlossenes Architekturstudium nachgewiesen sei. Ihre Tätigkeit umfasse im wesentlichen die Arbeit eines Ziviltechnikers. Im Leistungszeitraum vom 1. Jänner 2000 bis zum 2. August 2000 sei sie mit der Planung des Wohnhausprojektes in der Z-Gasse 44, betraut gewesen. Dabei handle es sich um ein straßenseitiges Gebäude mit 15 Wohneinheiten sowie um einen Gartentrakt mit 8 weiteren Tops. Im gemeinsamen Untergeschoss seien die nötige Haustechnik, die Infrastruktur und 25 Garagenstellplätze untergebracht. Auf den unter- und unbebauten Flächen seien Verkehrswege, Gärten und ein Kinderspielplatz hergestellt worden.

Weiters beschrieb die Bw. ihre konkrete Leistung wie folgt:

"Bebauungsstudien im Falle einer in Aussicht gestellten Umwidmung des rückwertigen Teiles des Grundstückes und Bewertung von Nutzbarkeit und Qualität der sich daraus ergebenden Wohnungsgrundrisse.

Vorstellen und Abstimmung des Projektes mit den zuständigen Behörden.

Erstellung der Einreichpläne und Abwicklung der behördlichen Angelegenheiten.

Erstellung von Plänen als Kaufvertragsgrundlage (Eigentumswohnungen) für den Bauherren.

Erstellung von Präsentationsplänen für die Verkaufsabteilung des Bauherren.

Erstellen der Polierpläne in ständiger Abstimmung mit den Konsulenten (Bauphysiker, Geometer, Statiker, Haustechniker).

Zusammenstellung von Materialvorschlägen, Abstimmung mit der MA 19 und Präsentation gegenüber dem Bauherren.

Detail- und Ausführungsplanung in Abstimmung mit den jeweiligen Konsulenten und Professionisten."

Die Bw. gab abschließend bekannt, dass sie im gesamten Leistungszeitraum erster Ansprechpartner des Bauherren gewesen sei.

In einem die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 betreffenden Ersuchen um Ergänzung forderte das Finanzamt die Bw. auf, eine Einnahmen-Ausgabenrechnung bzw. die Honorarnoten vorzulegen.

Die Bw. brachte die angeforderten Unterlagen bei. In den das o. a. Projekt betreffenden Honorarnoten scheinen folgende Leistungen auf: Polier und Detailplanung, Einreichung, Auswechselung sowie Detailplanung und künstlerische Oberleitung.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 und wies den gem. der Bestimmung des § 37 Abs 9 EStG 1988 gestellten Antrag der Bw. mit der Begründung, dass es sich bei der Tätigkeit als Ziviltechniker um keine künstlerische Tätigkeit handle, ab wobei es unter Hinweis auf die EStG-Richtlinien Rz 5237 ausführte, dass als Künstler nur derjenige angesehen werden könne, der eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden bzw. anerkannten Kunstfach auf Grund künstlerischer Begabung entfalte wobei sich dessen Tätigkeit nicht darauf beschränken dürfe, Erlernetes oder Erlernbares wiederzugeben.

In der gegen den o. a. Bescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. u. a. aus, dass gemäß der Rz 5237 EStR als Künstler nur derjenige angesehen werden könne, der eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden und anerkannten Kunstfach auf Grund künstlerischer Begabung entfalte. In den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1989, Zl. 88/14/0211 sowie vom 21. Jänner 1986, Zl. 84/14/0017 sei auch die Architektur als Beispiel für einen Kunstzweig bzw. ein anerkanntes Kunstfach genannt. Da in Rz 5238 EStR ausgeführt werde, dass die Tätigkeit dann als künstlerisch anzusehen sei., wenn sie nach für ein umfassendes Kunstfach wie z. B. Malerei, Bildhauerei oder Architektur charakteristischen Gestaltungsprinzipien erfolge oder auf dieselbe Stufe wie diese zu stellen sei, sei die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei der Tätigkeit eines Ziviltechnikers nicht um eine künstlerische Tätigkeit im Sinne der EStR handeln könne, nicht zutreffend.

Neben der Künstlereigenschaft sei gemäß den EStR Rz 5238 die Art der Tätigkeit für die Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit maßgebend. Die Tätigkeit dürfe sich nicht darauf beschränken, Erlernbares oder Erlernetes wiederzugeben. Da die Bw. im Leistungszeitraum mit der Planung eines Wohnhausprojektes und der Erstellung der entsprechenden Bau- und Detailpläne betraut gewesen sei, sei ihre Hauptaufgabe in der persönlichen und eigenschöpferischen Gestaltung des Projektes gelegen.

Voraussetzungen zur selbständigen Erfüllung dieser Aufgaben seien unter anderem die Suche nach Form und Gestalt, die Kombination der Werkstoffe und Materialien bis hin zur Oberflächengestaltung sowie die Erstellung von Farbkonzepthen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 1995, Zl. 92/15/0086 führte die Bw. weiters aus, dass in ihrem Fall nicht von der Anwendung einfacher Gestaltungsmittel gesprochen werden könne, da sich ihre künstlerische Tätigkeit von der Erstellung von Bebauungsstudien und Alternativentwürfen, über die Entwicklung und den Entwurf von gestalterischen Elementen und Details, bis hin zur späteren künstlerischen Oberleitung während der Errichtung des Bauwerkes erstreckten.

Das Vorliegen einer künstlerischen Begabung sei gemäß den EStR bei einer abgeschlossenen künstlerischen Hochschulbildung anzunehmen. Diese Voraussetzung sei bei der Bw. auf Grund ihres abgeschlossenen Hochschulstudiums ebenfalls gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. im Jahre 2000 selbständig ausgeübte Tätigkeit als im Sinne der Bestimmung des § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994 künstlerische zu beurteilen ist oder nicht.

In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend die Bestimmung des § 37 Abs 9 EStG 1988 wird unter anderem ausgeführt, dass durch die Verteilung der Einkünfte von selbständigen Künstlern und Schriftstellern auf drei Jahre – auf jenes Kalenderjahr, dem die Einkünfte grundsätzlich zuzurechnen wären sowie die beiden vorangehenden Kalenderjahre – ein Progressionsausgleich erreicht werden solle, der deshalb gerechtfertigt sei, da die Einkünfte aus künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit zumeist schwerpunktmäßig bei Fertigstellung oder Verwertung des Werkes anfielen, während in jenen Jahren, in denen am Kunstwerk gearbeitet werde, oft keine entsprechenden Einkünfte zufließen würden.

In der Beilage zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 gab die Bw. w. o. ausgeführt, u. a. bekannt, dass ihre Tätigkeit im wesentlichen Teil die Arbeit eines Ziviltechnikers umfasst habe. Sie sei mit der Planung eines Wohnprojektes befasst gewesen. Gemäß der von der Bw. diesbezüglich erbrachten und von ihr als konkret bezeichneten o. a. Leistungsbeschreibung bestanden die berufungsgegenständlichen Tätigkeiten im Erstellen von Bebauungsstudien für den Fall einer in Aussicht gestellten Umwidmung des rückwärtigen Teiles des Grundstückes, in der Erstellung der Einreichpläne und der Abwicklung der behördlichen Angelegenheiten sowie im Vorstellen bzw. in der Abstimmung des Projektes mit den zuständigen Behörden. Weiters gab die Bw. in diesem Zusammenhang bekannt, dass sie mit der Erstellung von Plänen als Kaufvertragsgrundlage für den Bauherren, der Erstellung von Präsentationsplänen für dessen Verkaufsabteilung, dem Erstellen der Polierpläne in ständiger Abstimmung mit den Konsulenten sowie der Zusammenstellung von Materialvorschlägen, der Abstimmung mit der MA 19, der Detail- und Ausführungsplanung in Abstimmung mit den jeweiligen Konsulenten und Professionisten und mit der Präsentation gegenüber dem Bauherren hinsichtlich des o. a. Wohnhausprojektes betraut gewesen sei.

Aus dieser Tätigkeitsbeschreibung geht eindeutig hervor, dass die Bw. kein Kunstwerk sondern ein Wohnhausprojekt erstellte und auch nicht als Künstlerin – die Bw. gab selbst bekannt, dass ihre Tätigkeit im wesentlichen Teil die Arbeit eines Ziviltechnikers umfasste –

tätig war. Dazu kommt, dass in der gesamten Leistungsbeschreibung kein einziger Hinweis auf eine Tätigkeit als Künstlerin bzw. auf die Schaffung eines Kunstwerkes enthalten ist.

Ähnliches gilt auch für die in den o. a. Honorarnoten angeführten Leistungen. Die Bw. rechnete mit diesen über die das Wohnhausprojekt Z-Gasse 44 betreffende Polier- und Detailplanung, der Einreichung und Auswechselung sowie die künstlerischen Oberleitung ab.

Da gemäß erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend die Bestimmung des § 37 Abs 9 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit dann vorliegen, wenn ein Künstler eine Arbeit an einem Kunstwerk vollbringt und diese Voraussetzungen im Falle der Bw. auf Grund ihrer oben ausführlich erläuterten Angaben hinsichtlich ihrer Tätigkeit bzw. des Projektes und der diesbezüglichen Leistungsbeschreibung nicht zutreffen, konnte dem Antrag, die im Jahre 2000 erzielten Einkünfte gemäß der o. a. Gesetzesstelle, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen, keine Folge gegeben werden. Daran ändert auch der Umstand, dass die Bw. im Zuge des Projektes auch künstlerische Leistungen – in drei Honorarnoten wurde u. a. auch über Detailplanung und künstlerische Oberleitung abgerechnet – erbracht hat, nichts.

In diesem Sinne wird auf die Ausführungen in Ruppe, UStG 1994² § 10 Tz 94, dass das Ergebnis der künstlerischen Tätigkeit – abgesehen von der reproduzierenden Kunst – stets ein Kunstwerk sein müsse, hingewiesen.

Die erkennende Behörde bezweifelt nicht, dass die Bw. eigenschöpferisch tätig geworden ist. Das ändert aber nichts daran, dass das Ergebnis der Tätigkeit der Bw. kein Kunstwerk darstellt. Somit gehen auch die Hinweise auf die im Berufungsbegehren angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sowie die EStR ins Leere. Das Gleiche gilt für das Berufungsvorbringen, dass die Suche nach Form und Gestalt, die Kombination der Werkstoffe und Materialien bis hin zur Oberflächengestaltung und Erstellung von Farbkonzepten, Voraussetzungen zur Erfüllung der Aufgaben der Bw. gewesen seien sowie dass das Vorliegen einer künstlerischen Begabung bei einer abgeschlossenen künstlerischen Hochschulbildung anzunehmen sei.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. September 2003