



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/4742-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X, vertreten durch Mag. Wolfgang Eilenberger, 1010 Wien, Lichtenfelsgasse 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. Juli 2002, betreffend Einkommensteuer 2000 sowie Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2002 und Folgejahre, nach der am 2. April 2008 und am 16. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 die Verteilung des Gewinnes aus selbständiger Arbeit iHv ATS 647.560,94 auf die Jahre 1998, 1999 und 2000 gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 infolge Ausübung der Tätigkeit einer selbständigen Kostümbildnerin als künstlerisch iSd § 10 Abs. 2 Z 5 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994. Die Amtspartei wies mit den angefochtenen Bescheiden den Antrag ab und setzte erstmals für das Jahr 2002 Vorauszahlungen an Einkommensteuer in der Höhe von ATS 254.713,20 fest.

In der Berufung wurde vorgetragen, dass die Bw als Künstlerin auf dem Gebiet der Mode tätig sei. Sie entfalte ihre persönliche Tätigkeit auf diesem Gebiet aufgrund ihrer künstlerischen Befähigung. Dieser Einstufung sei auch auf dem Gebiet der Sozialversicherung gefolgt wor-

den, denn die Bw sei im Jahr 2000 als Künstlerin bei der Wiener Gebietskrankenkasse kranken- und unfallversichert sowie in der Gewerblichen Sozialversicherung pensionsversichert gewesen. Der Bescheid des ksvf – Künstler-Sozialversicherungsfonds, mit welchem der Bw gemäß § 16ff Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz BGBl. I Nr. 131/2000 für das Jahr 2001 ein Beitragszuschuss von ATS 1.000,00 monatlich gewährt worden war, wurde vorgelegt.

In der Berufungsvorentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2000 wurde ausgeführt, dass der Beruf eines Kostümbildners in etwa vergleichbar sei mit dem des Möbeldesigners, des Textilzeichners (VwGH v. 30.11.62, 1302/62 u.v.a.m.) oder mit dem Entwerfen von Wäschemodellen (VwGH v. 26.6.68, 54/68), die alle gewerbliche Tätigkeiten darstellten. Das Ergebnis der Tätigkeit eines Kostümbildners sei kein Kunstwerk, denn die "persönliche Note" mache Kleider noch lange nicht zu Kunstwerken.

Die gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2002 gerichtete Berufung wies die Amtspartei ebenfalls ab und begründete dies mit der zur Einkommensteuer 2000 ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidung.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend dargelegt, dass die Bw eine künstlerische Ausbildung habe. Sie habe einen zweijährigen künstlerischen Lehrgang „Theater, Film, Fernsehen und Bühnenkostüme“ in Wien mit Zeugnis erfolgreich abgeschlossen. Dabei habe es sich um einen Ganztageslehrgang gehandelt, d. h., dass pro Woche rund 40 Stunden aufzuwenden gewesen seien. Aufgrund der künstlerischen Begabung und vollwertigen künstlerischen Ausbildung sei es der Bw möglich, auf höchstem Qualitätsstandard die Ausstattung von Theaterstücken, Kurzfilmen und Fernsehstücken zu gewährleisten; der hohe Qualitätsstandard könne insbesondere dadurch nachgewiesen werden, als die Bw vor allem für den Österreichischen Rundfunk (ORF) tätig sei; der künstlerische Qualitätsstandard eines öffentlichen-rechtlichen Senders sei ihres Erachtens gegeben. Im Zusammenhang mit der konkreten Tätigkeit im Einzelfall wäre das Vorhandensein von großem Können und einer persönlichen Note keinesfalls ausreichend; vielmehr sei in den Ausstrahlungen des Senders eine entsprechende künstlerische Qualität der Ausstattung Grundvoraussetzung, welche die Bw gewährleisten könne. Die Tätigkeit sei somit nicht mit einem Möbeldesigner, Textilzeichner oder Entwurf von Wäschemodellen vergleichbar; die Produkte dieser angeführten Berufe seien eher von der allgemeinen Geschmacksrichtung vorgeschrieben. Im Gegensatz dazu habe die Bw permanent den künstlerischen Qualitätsanforderungen des öffentlich-rechtlichen Senders zu genügen.

Nach Vorlage der Berufungen wurde beiden Parteien im Wesentlichen mitgeteilt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates (UFS) die Beurteilung der Künstlereigenschaft nach der Verkehrsauffassung anhand der gefertigten Werke zu erfolgen habe. Beiden Parteien wurden Ablichtungen des VwGH-Erkenntnisses vom 18.6.1962, 2407/59, zugeleitet. Weiters

wurde vorgehalten, dass nur die Gewinne aus der Tätigkeit als Kostümbildnerin begünstigungsfähig seien, nicht aber jene aus der Tätigkeit als Modedesignerin und Stilberaterin, nachdem aufgrund einer Internetabfrage bekannt geworden war, dass die Bw in diesen drei Bereichen tätig sei. Die Bw legte zu ihrer Künstlereigenschaft folgende Beweismittel vor und führte aus:

In der Amtshandlung am 19.12.2007 gab die Bw, keine getrennte Gewinnermittlung im Jahr 2000 geführt zu haben und legte folgende Farbkopien der Entwürfe der von ihr kreierten Kostüme bzw. bzw. Fotografien der Kostüme am Träger/der Trägerin sowie Ablichtungen der Ausbildungsnachweise (Reifeprüfung, Kolleg für Mode und Bekleidungstechnik, Schulnachricht, Lehrgang für Bühnenschneiderei sowie Lehrgangszeugnis, Speziallehrgang für Bühnenschneiderei) vor.

| Nr. | Bezeichnung des Kostüms |
|-----|--|
| 1. | Clownfrau Emilia |
| 2. | ORF-Moderatorin als Teddybär |
| 3. | ORF-Moderatorin als Burgfräulein |
| 4. | Penthesilea |
| 5. | The Masked Ball |
| 6. | Baum, Fantasiegeschichte für Willkommen Österreich |
| 7. | Unter dem Meer (kam nicht zustande) |
| 8. | japanischer Krieger |

Die Bw gab an, Ihre Kostüme seien einmalig von ihr entworfen, und betonte, dass es davon keine weiteren Exemplare gebe. Zum japanischen Krieger beispielsweise habe sie die Vorgabe vom ORF erhalten, einen solchen zu entwerfen. Es sei zwar richtig, dass beim japanischen Krieger eine Auseinandersetzung mit historischen Kleidungen notwendig gewesen sei, aber das Kostüm sei von der Bw gegenwartsmäßig interpretiert worden. Es sei jedenfalls keine Samuraifigur, die sie aus irgendeinem Buch entnommen habe. Ihre Haupttätigkeit sei die Erstellung der Entwürfe, in den meisten Fällen würden die Kostüme vom ORF unter ihrer Aufsicht fertig gestellt, damit die richtige Interpretation passiere.

Zur beruflichen Ausbildung der Bw wurden folgende Nachweise vorgelegt:

| | Abschluss: |
|----|---|
| 1. | Reifeprüfung vom 15. September 1993 der höheren Bundeslehranstalt für Mode und Bekleidungstechnik, Kolleg für Mode und Bekleidungstechnik |
| 2. | Schulnachricht vom 1. Juli 1994 der höheren Bundeslehranstalt für Mode und Bekleidungstechnik, Lehrgang der Bühnenschneiderei |
| 3. | Lehrgangszeugnis der höheren Bundeslehranstalt für Mode und Bekleidungstechnik, Speziallehrgang für Bühnenschneiderei |

Das Zeugnis bezüglich des Lehrganges der Bühnenschneiderei enthält folgende Stundentafel und der Speziallehrgang unterscheidet sich in den Gegenständen nicht davon:

| Pflichtgegenstände | Wochen- stunden | Semester- stunden |
|--|--------------------|----------------------|
| Geschichte des Theaters und des Theaterkostüms | 2 | 32 |
| Geschichte der Mode | 3 | 48 |
| Entwurfzeichnen | 3 | 48 |
| Schnittkonstruktion und Modellgestaltung | 8 | 128 |
| Werkstätte für Kostümschneiderei | 15 | 240 |
| Werkstätte für Kostümbearbeitung | 2 | 32 |
| Werkstofflehre für Kostümmaterialien | 3 | 48 |
| Summe der Stunden | 36 | 624 |

Mit E-Mail vom 8. Jänner 2008 wurde ein Feststellungsbescheid des ksvf vom 13.3.2002 vorgelegt, demzufolge mit Wirksamkeit ab 2002 der Anspruch auf Beitragszuschuss antragsgemäß dem Grunde nach festgestellt wurde. Ihre künstlerische Befähigung und die künstlerische Tätigkeit (Anm: laut Antrag der Bw „Bildende Kunst“) habe die Bw glaubhaft darstellen und belegen können.

Mit E-Mail vom 14. Jänner 2008 übermittelte die Bw eine Stellungnahme, in welcher sie ihre Künstlereigenschaft argumentiert, sowie Abhandlungen über ihre Werke „japanischer Kriegers/Samurai“, „Penthesilea“ und „Burgfräulein“ als Kunstwerke:

Argumente, die für den Status eines Künstlers typisch sind:

- „(1) Es besteht keine feste Anstellung.
- (2) Es besteht keine Anwesenheitspflicht, wie sie für Angestellte oder Beamte gilt.
- (3) Die verlangte Leistung ist nicht messbar wie diejenige eines Anstreichers oder Fliesenlegers, deren Leistung in Quadratmetern gemessen werden kann, und deren Entlohnung daher vorhersehbar ist.
- (4) Da künstlerische Kreativität verlangt wird, die nicht messbar ist, entzieht sich das Honorar oft einer rationalen Bewertung.
- (5) Da meine stets kreative, künstlerische Tätigkeit nicht messbar ist, bestehen ein hohes Berufsrisiko und ein für fest Angestellte nicht vorstellbarer Verdrängungswettbewerb. Hier entscheiden nur die Kreativität und die künstlerische Leistung über Erfolg oder Misserfolg.
- (6) In meinem Arbeitsbereich beim ORF gibt es Schneidermeisterinnen und Gewandmeister. Wenn meine künstlerische Arbeit nichts als Routine wäre, dann könnten mich diese Arbeitskräfte leicht ersetzen und der ORF würde viel Geld sparen.
- (7) Die Berufe des Bühnenbildners und des Kostümbildners sind selbstverständlich künstlerische Berufe. Wenn dies nicht so wäre, könnte man den Bühnenbildner durch einen Schreinermeister (für die Bühnenaufbauten), durch einen Malermeister (für die Farbgestaltung) und durch einen Elektriker (für die Lichteffekte) ersetzen! Dasselbe gilt entsprechend für den Kostümbildner: Warum ersetzt man ihn nicht durch einen Gewandmeister, durch einen Schneidermeister und durch eine Näherin? Weil es auf seine künstlerische Kreativität ankommt. Wir sind der Meinung, dass diese Argumentation auch vor Gericht Bestand hätte.“

Abhandlung über den künstlerischen Aspekt des japanischen Kriegers:

„Zum Bild des Samurai und zu seiner Entstehung:

Der ORF hatte ohne weitere Vorgaben den Wunsch, dass ich für einen Beitrag über Mode in Japan im Rahmen der Sendung "Willkommen Österreich" eine Fantasie-Figur entwerfe. Ich habe mich aus den folgenden Gründen für einen japanischen Krieger entschieden:

(1) Ich verarbeite seit vielen Jahren auch japanische Stoffe, die mein Vater immer wieder aus Tokio mitbringt;

(2) Ich kenne und schätze japanische Farbholzschnitte aus der Zeit vor der Meiji-Ära * mit der Zeit vor der Meiji-Ära meine ich Farbholzschnitte von ~ 1790 - 1860. Kaiser Meiji regierte etwa ab 1860. * aus Familienbesitz;

(3) Ich habe mit Interesse den Roman "Die Geschichte von Prinzen Genji" (= genjimonogatari) der kaiserlichen Hofdame Murasaki Shikibu gelesen, den diese um das Jahr 1000 nach Chr. am japanischen Kaiserhof über Genji Minamoto geschrieben hat.

(4) Das hier vorgestellte, farbenprächtige Bild eines Samurai ist, wie es sich für ein Kunstwerk gehört, keinem Bildband entnommen, es hat keinerlei Vorbilder und es existiert nur als dieses einzige Original. Für den Entwurf war zwar eine Auseinandersetzung mit historischer japanischer Kleidung angebracht, es wurden jedoch keine japanischen Stilelemente übernommen. Es wurde vielmehr angestrebt, die Figur und das Kostüm eines Samurai völlig neu zu erfinden und vor dem Hintergrund eines heutigen Maskenballs neu zu erfinden und zu gestalten. Das Bild drückt eine gewisse Aggressivität und kämpferische Dynamik aus und ist daher mehr als eine schlichte Modezeichnung und mehr als eine Vorlage für die Schneiderin."

Abhandlung über den künstlerischen Aspekt der Penthesilea:

„Zum Bild und seiner Entstehung:

Ohne weitere Vorgaben habe ich vom ORF den Auftrag bekommen für einen Beitrag zum Thema „Starke Frauen“ die Figur der „Penthesilea“, Königin der Amazonen, neu zu definieren und ihre Bedeutung im künstlerischen Sinne neu zu interpretieren.

Es folgte eine Auseinandersetzung mit der Figur in der griechischen Mythologie und in der Literatur (Heinrich von Kleist), sowie das Studium der musikalischen Werke zu diesem Thema (Hugo Wolfs Sinfonische Dichtung und Ottmar Schoecks op.39, die Oper „Penthesilea“ in einem Akt). Ich habe sie als Symbol für die „Angst des Mannes vor starken Frauen“ gewählt.

Amazonen stehen für ein weibliches Weltbild, der Geschlechtsakt wurde zu einem reinen Fortpflanzungsakt rationalisiert und männliche Nachkommen wurden getötet etc....

Die Gestaltung der Figur aus meiner Sicht sollte eine Figur sein, die in erster Linie nicht offensichtlich gefährlich, abstoßend oder verstümmelt sein sollte. Die Darstellung ist bewusst zeitlich nicht zu zuordnen. Es steht eher ihre Lieblichkeit im Vordergrund, sie ist eine Art optische Täuschung.

Der Betrachter soll sich von ihr angezogen fühlen. Das Halten des Speeres wirkt eher unsicher, dennoch wird der Betrachter verunsichert, ob sie dazu fähig ist zuzustoßen.

Die Wahl der Materialien fiel bewusst auf Naturmaterialien, wie Leder und Jute, um die Erdverbundenheit („Mutter Erde“) zu betonen. Im Gegensatz dazu steht die künstliche Optik der Frau. Sie ist stark geschminkt und ihre Haare wirken wie frisch gefönt."

Abhandlung über den künstlerischen Aspekt des Burgfräuleins:

„Zum Bild und seiner Entstehung:

Die Vorgabe des ORF war, zur Faschingszeit ein Phantasiekostüm zu erfinden. Präsentiert von der Moderatorin der Sendung und ihrem Sohn.

Künstlerische Umsetzung:

Mein künstlerisches Ziel war Kostüme zu erschaffen, die zwar als Figuren in der Faschingszeit üblich sind, in ihrer Idee und Umsetzung aber Kunstobjekte darstellen sollten. Das heißt, dass nicht die Nachahmung gegeben sein soll und die Praktikabilität von mir bewusst nicht berücksichtigt wurde.

Die Figur des Burgfräuleins lebt durch ihren einzigartigen Mantel. Er besteht aus Hochglanzphotos aus Illustrierten. Dadurch ist er sehr „verletzlich“ und einzigartig und unterstreicht die Zartheit der Figur. Weiters wird dieser Eindruck durch die extra angefertigten Spitzen (Ab-

schluss des Kleides und der Ärmel) unterstrichen. Dieses Kostüm ist nicht zum Gebrauch geeignet, sondern nur zum Betrachten.

Im Gegensatz dazu steht das Kostüm des Ritters. Gemeinsam haben die beiden Figuren die Idee des Recycling. Die Elemente der Riterrüstung bestehen aus Alltagsgegenständen. Der Brustpanzer ist eine Alu Grilltasse, Arm- und Beinschutz sind aus „Drahtwascheln“. Auch dieses Kostüm ist nicht für den Alltagsgebrauch geeignet. Die Materialien sind kratzig, kalt und sollen in dem Objekt die Natur des Ritters unterstreichen: rau, gefährlich und schmerzunempfindlich.“

Im mit E-Mail vom 15. Jänner 2008 übermittelten Schriftsatz beschrieb die Bw ihre künstlerische Tätigkeit als Kostümbildnerin und führte nochmals Gründe an, weshalb ihre Arbeit als Kunst anzusehen sei:

„Voraussetzung für diesen Beruf sind schöpferische Phantasie, malerisches und zeichnerisches Talent sowie psychologisches Einfühlungsvermögen.

Zu Beginn erhalte ich von meinem Auftraggeber eine relativ offene Vorgabe des Themenbereiches. Darauf folgt die Auseinandersetzung mit dem Thema. Ich beschäftige mich mit Literatur, Musik und den notwendigen Fachbereichen, um meinen eigenen Zugang zu finden und eine Idee zu kreieren.

Es werden immer wieder Skizzen, Collagen oder Objekte angefertigt. Zwischenzeitlich führe ich immer wieder Gespräche mit der Werkstätte oder Schneiderin, bezüglich der Umsetzbarkeit meiner Ideen. So entsteht dann der Endentwurf.

In der Zeit darauf begleite ich immer wieder die Entstehung und Anfertigung, damit die künstlerische Umsetzung gewährleistet ist.

Nach der Fertigstellung des Werkes wird es dem Auftraggeber präsentiert und anschließend in einer Sendung präsentiert oder für einen Beitrag verwendet und gefilmt. Es handelt sich immer um Einzelstücke, da jedes individuell entworfen und entwickelt wird.“

Gründe, warum die Arbeit der Bw als Kunst anzusehen ist:

- „(1) Meine Arbeit erfolgt selbstständig, unabhängig und nicht weisungsgebunden,
- (2) ist kreativ.
- (3) Ich verfüge über eine schöpferische Vorstellungskraft,
- (4) die geschaffenen Werke sind einzigartig, d.h. es gibt immer nur ein Original.
- (5) Die Frage nach meiner Begabung kann ich nur insofern beantworten, als dass sie vorhanden sein muss, da ich kontinuierlich Aufträge erhalte, was für eine gewisse künstlerische Qualität sprechen sollte.
- (6) Laut Wikipedia ist ein Kostümbildner Künstler.“

Die Bw wurde um Vorlage der an den ORF gelegten Rechnungen des Jahres 2000 ersucht und legte über einen Zeitraum vom 23.11.1999 bis 20.7.2000 Gutschriften gemäß § 11 Abs. 7 UStG 1994 mit 20 % Umsatzsteuer monatlich für die Tätigkeit als Kostümbildner für Leistungen für den ORF im Rahmen der Produktionen „Adventzeit“, „Willkommen Österreich“ und „Bingo“ vor. Die Gutschriften tragen die Überschrift: „Urheberrechtsvertrag Fernsehen – voll abgegolten“ und nehmen Bezug auf einen aus dem Jahr 1997 stammenden Grundlagen- oder Rahmenvertrag. Da die Bw sich an einen solchen Vertrag nicht erinnern konnte, wurde der ORF zur Vorlage der Ablichtungen der Allgemeinen Bedingungen Urheberrechtsvertrag Fernsehen – voll abgegolten 1/98 sowie der Richtlinien für die Abwicklung der Kostümbeschaffung vom Jänner 1994 aufgefordert. Der ORF teilte mit, dass der Bw die Richtlinien für die Abwicklung der Kostümbeschaffung vom Jänner 1994 anlässlich ihres ersten Auftrages als

Kostümbildnerin ausgehändigt worden seien. Die Allgemeinen Bedingungen Urheberrechtsvertrag Fernsehen – voll abgegolten 1/98 seien der Bw mit der ersten Gutschrift für Jänner 1998 zugesandt worden. Schriftliche Nachweise darüber lägen nicht vor. Um eine von beiden Seiten unterzeichnete Vertragsurkunde (in Kopie) handelt es sich dabei nicht.

Punkt 1.1. der Allgemeinen Bedingungen (1) des Urheberrechtsvertrages Fernsehen – voll abgegolten lautet: Der Vertragspartner räumt dem ORF an seinem im Vertrag näher bezeichneten Werk die ausschließlichen sachlich, zeitlich und territorial unbeschränkten Werknutzungsrechte, und zwar auch für den Zeitraum einer allfälligen Schutzfristverlängerung, ein. Laut Punkt 9.1. teilt sich das Honorar auf in einen 50 %igen Anteil für Werkhonorar und in einen 50 %igen Anteil für Sendehonorar.

Nach den Kostümrichtlinien ist die Anfertigung von Kostümen z.B im Haus mit produktionsbedingt angemieteten Freien Mitarbeitern in Ausnahmefällen – nach Absprache mit der Ausstattungsleitung – möglich.

„Willkommen Österreich“ war eine von 1995 bis 2007 laufende, für eher ältere Zuseher zugeschnittene, so genannte Fernseh-Illustrierte im werktäglichen Vorabendprogramm des ORF. Willkommen Österreich bot stets eine Mischung aus (Promi-)Talkshow, Lifestyle-Magazin und Chroniksendung.

(Wikipedia, der freien Enzyklopädie,

[http://de.wikipedia.org/wiki/Willkommen_%C3%96sterreich_\(Fernsehmagazin\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Willkommen_%C3%96sterreich_(Fernsehmagazin))).

Auch der ORF bezeichnet auf seiner Homepage Kundendienst.ORF.at diese Sendung als „TV-Vorabendillustrierte“ (<http://service.orf.at/programm/orfstars/engstler.html>).

BINGO ist der Name mehrerer Fernsehsendungen, in denen das gleichnamige Spiel gespielt wird. Seit 13. November 1999 gibt es auch im ORF eine Spielshow namens Bingo. Vom Computer werden dort Zahlen (z. B. B1, I2, N3, G4, O5) ausgesucht, nach zehn Zahlen gibt es dann wieder eine Raterunde. Die Zahlen werden in Wissensgebiete eingeteilt und dazu werden Fragen gestellt. Zuschauer können auf ihrem Spielschein, der in die Spalten B, I, N, G und O eingeteilt ist, gezogene Zahlen ankreuzen

(Wikipedia, der freien Enzyklopädie, [http://de.wikipedia.org/wiki/Bingo_\(Fernsehsendung\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Bingo_(Fernsehsendung))).

... Neben dem "Bingo"-Spielen lohnt es sich auch beim Publikum im "Bingo"-Studio dabei zu sein: Fünf Studiokandidaten, die an der Quizrunde teilnehmen, werden vor jeder Sendung aus dem Publikum ausgelost, und im Quiz geht es um bares Geld. Jede richtige Antwort bringt dem Kandidaten 100 Euro. Und am Ende der Quizrunde steht das Spiel "Hopp oder Dropp": Der Kandidat, der die höchste Gewinnsumme erspielt hat, kann das erspielte Geld nehmen oder es bei "Hopp oder Dropp" noch einmal einsetzen. Dabei kann er im günstigsten Fall die Gewinnsummen der übrigen vier Kandidaten zusätzlich zu seinem eigenen Gewinn einstreifen. Auch die anderen Zuseherinnen und Zuseher im Studio haben die Chance auf attraktive Gewinne: Beim Finalspiel gilt es zu tippen, bei der wievielten Zahl "Bingo" fällt. (Kundendienst.ORF.at, <http://service.orf.at/programm/fernsehen/orf2/bingo.html>).

Für die Sendung „Bingo“ entwarf die Bw das Logo und auch die T-Shirts, welche die Publikumsgäste zu tragen hatten und zu denen die Bw Sorge zu tragen hatte, dass zur jeweiligen Sendung für die Publikumsgäste T-Shirts in ausreichender Größe und Zahl vorhanden waren.

Anlässlich der im ORF-Fundus erfolgten Besichtigung der von der Bw entworfenen Kostüme erwähnte sie, dass sie auch für die Sendung „Money Maker“ die Kostüme entworfen habe und dass niemand ohne Kostüm vor eine Kamera treten dürfe.

In der ORF-TV-Geldscheffel-Show **„Money Maker“** bittet der Moderator täglich während der Sommermonate die Kandidaten unter die Gelddusche, wo sie versuchen, möglichst viele der herumwirbelnden Geldscheine zu fangen – im Jahr 2008 wurden übrigens € 295.400,00 erscheffelt. In einem mit vielen großen Taschen ausgestatteten Overall hat der Kandidat die Möglichkeit, in 30 Sekunden so viele herumwirbelnde Geldscheine wie möglich aus der "Gelddusche" zu holen. Die TV-ZuschauerInnen können eine Wiener-Philharmoniker-Goldmünze zu gewinnen (<http://kundendienst.orf.at/programm/fernsehen/orf2/mm.html>).

Für die Sendung „Money Maker“ entwarf die Bw den Anzug des Moderators, zu dem der ORF vorgegeben hatte, welche Teile davon in der Farbe grün zu halten sind, und für den Gast den in obigem Beitrag beschriebenen Overall.

Die Sendung „Advent“ ist ebenfalls eine Informationssendung, rund um das Thema der Vorweihnachtszeit.

Die von der Bw ins Treffen geführte freie Internet-Enzyklopädie Wikipedia enthält zum Begriff „Kostümbildner“ folgende Informationen:

Der Kostümbildner erarbeitet zusammen mit dem Bühnen- oder Szenenbildner und dem Regisseur die Kostüme zu einer Theater- oder Filmproduktion. Kostümbild kann an einigen Kunsthochschulen, so z. B. an der Universität der Künste in Berlin bei Prof. Florence von Gerkan, studiert werden. Manchmal werden Kostüme und Bühnenbild von einer Person entworfen, was dann mit "Ausstattung" (Bühne und Kostüme) benannt wird.

Kostümbildner am Theater

Entwurf

Der Kostümbildner arbeitet zunächst eng mit dem Regisseur zusammen. Dieser hat in Abstimmung mit der Theaterleitung ein Stück ausgewählt, das er dann mit dem Bühnenbildner, dem Kostümbildner und dem Dramaturgen inhaltlich bearbeitet. Außerdem sind für die Besetzung der Rollen geeignete Darsteller bestimmt worden.

Nach Textanalyse und Recherchen und meist in Reaktion auf den Bühnenbildentwurf erstellen Kostümbildner ihre Entwürfe, zu denen im Theater auch die Maske gehört. In weiterer Zusammenarbeit mit Regisseur, Bühnenbildner und Dramaturg wächst ein visuelles Konzept heran, das die beabsichtigte Wirkung der Inszenierung hervorbringt. Diese Phase der Vorbereitung kann zuweilen länger als ein Jahr vor der Premiere beginnen.

In Skizzen, Fotos, Collagen und Materialsammlungen versucht der Kostümbildner gemeinsam mit seinem Assistenten die Figuren zu finden. Dabei ist es sehr wichtig, die Darsteller zu kennen, ihre körperliche Wirkung, ihre Ausstrahlung und ihre Wandlungsfähigkeit. Oft werden deshalb die Kostüme erst während der Probenzeit festgelegt, verändert oder neu entworfen.

Umsetzung

Für die Umsetzung trifft sich der Kostümbildner mit der Kostümabteilung des Theaters und stellt seine Entwürfe und Materialmuster vor. Mit der Leitung der Abteilung, den Gewandmeistern, Schneidern, Assistenten und Ankleidern und der Maskenabteilung wird die technische, zeitliche und finanzielle Machbarkeit abgestimmt.

Die Gewandmeister werden dann Ideen zur Realisierung der Entwürfe entwickeln und mit dem Kostümbildner abstimmen. An Schneiderpuppen werden erste Proben mit gekauften oder angefertigten Kostümteilen gemacht, bevor es Anproben mit den Darstellern gibt. Hier wird der Sitz, aber auch die Wirkung des Kostüms und die Möglichkeiten und Einschränkungen für den Darsteller überprüft. Es ist wichtig, die Kostüme schon bei den szenischen Proben einzusetzen, weil sie das Spiel der Darsteller beeinflussen. Wo das zeitlich nicht möglich ist, werden ähnliche Probenkostüme bereitgestellt oder angefertigt. Der Kostümassistent überwacht die Herstellung der Kostüme, betreut die Proben und kommuniziert zwischen dem Regisseur, dem Kostümbildner, den Darstellern und den Abteilungen des Theaters.

Spätestens bei der Ausstattungsprobe (in der Oper Klavierhauptprobe genannt) sind alle fertigen Kostüme und Masken auf der Bühne zu sehen. Jetzt bleibt noch wenige Tage Zeit für Änderungen bis zur Premiere.

Kostümbildner bei Film und Fernsehen
Voraussetzungen für den Beruf

schöpferische Phantasie, dramaturgisches Denken, malerisches und zeichnerisches Talent, Farben- und Formensinn

gute Allgemeinbildung, umfassendes Wissen auf dem Gebiet der Kunst- und Kulturgeschichte, der Kostüm-, Stil- und Milieukunde

handwerkliche Fachkenntnisse, Kenntnisse in Textil- und Materialkunde und schnitttechnischem Zeichnen

organisatorisches Talent, kaufmännische Fähigkeiten, Improvisationsvermögen, Flexibilität

Kenntnisse in den verschiedenen audio-visuellen Techniken

Menschenkenntnis, psychologisches Einfühlungsvermögen, Diplomatie und Motivationsfähigkeit

Arbeitsabläufe

1. Produktionsphase - Vorbereitung und Entwicklung

Durcharbeiten des Drehbuchs, Anfertigen von Auszügen, erste Ideen, Brainstorming

erste Gespräche mit Regie, Szenenbildner, Kamera, Schauspielern, Maske über dramaturgische, stilistische und farbliche Konzeptionen, Funktion der Kostüme, Besetzung der Rollen

erste Gespräche mit der Produktion über Budget und Disposition. Recherche: Bildmaterial, Milieustudien, historische und sachliche Infos aus Bibliotheken, Archiven, Museen, Büchern und Zeitschriften und dem Internet zusammentragen

Zeichnen und Malen von Figurinen

im Kostümfundus stöbern

Stoffe, andere Materialien, Farben und Schnitttechnik - wenn nötig durch Zeichnungen - bestimmen in Zusammenarbeit mit entsprechenden Werkstätten und Herstellern

Schauspieler mit seinen/ihren Eigenheiten, Vorzügen, "Problemzonen" und Maßen kennen lernen, analysieren und in die künstlerisch- dramaturgische Planung einbeziehen

Kostenvoranschläge einholen, Kalkulation erstellen, Kostümetat festlegen

Organisationsplanung in Absprache mit der Produktion, Mitarbeiter in Umfang und Kompetenzen bestimmen (Assistenten, Garderobiers, Schneider, Aushilfen etc.) Werkstätten, Kostümdépot, Garderobenräume und Fahrzeuge für Kostümtransport organisieren

2. Produktionsphase – Realisation

Verwirklichung und Umsetzung der Ideen und Entwürfe

Anproben mit Schauspielern und Komparsen organisieren und überwachen

Fertigung der Kostüme überwachen

Verhandlungen mit Lieferfirmen und Herstellern

Einkaufen - mit und ohne Schauspieler

Kostümabnahmen mit Regie, Kamera und Schauspielern - wenn möglich, in der Dekoration

dramaturgisch bedingte Kostümanschlüsse und Tageseinteilung festlegen - mit Regie, bzw. Regie-Assistenz

3. Produktionsphase – Drehzeit

rechtzeitige Bereitstellung der laut Tagesdisposition notwendigen Kostüme

spontane Bereitschaft zu situationsbedingten, künstlerischen oder modischen Änderungen

Weiterführung der Vorbereitungsarbeiten parallel zur Tagesdisposition

ständige Kontrolle des Budgets

Besuch von Mustervorführungen

4. Produktionsphase – Abwicklung

Mitarbeiterteam und Arbeitsräume in Absprache mit der Produktion auflösen

Rücklieferung der Kostüme

Administrative Abwicklung (= Kostüm-Kauflisten, Funduslisten, Abrechnungsnachweise, Rückkauflisten etc.)

Abrechnung des verwalteten Etats

spontane Bereitschaft zu eventuell notwendigen Nachdrehs (Quellenangabe:

<http://de.wikipedia.org/wiki/Kost%C3%BCmbildner>)

Nach dem Ergebnis der Recherchen im Internet wird in Österreich zur Ausbildung als Bühnen- und Kostümbildner kein eigenes Hochschulstudium angeboten. Die Universität für angewandte Kunst hat das Thema „Kostüm“ als Bestandteil des Diplomstudiums der Studienrichtung Bühnengestaltung. Dieses dauert 8 Semester und umfasst ein Gesamtstundenausmaß von 280 Semesterstunden, gliedert sich in zwei Abschnitte und wird wie folgt beschrieben:

„Die Studienrichtung Bühnengestaltung an der Universität für angewandte Kunst Wien dient der künstlerischen, künstlerisch-wissenschaftlichen, künstlerisch-konzeptuellen, technisch-handwerklichen und praxisorientierten Bildung und Berufsvorbildung. Die Studierenden sollen zu autonomen Künstlerpersönlichkeiten ausgebildet werden und die erlangten Fähigkeiten und Fertigkeiten, das erlangte Wissen und Können im Feld der Bühnen- und Filmgestaltung umsetzen.

Das Studium Bühnengestaltung an der Universität für angewandte Kunst Wien qualifiziert AbsolventInnen in erster Linie zu künstlerischer und künstlerischwissenschaftlicher Arbeit im Feld Theater (Schauspiel, Oper, Tanztheater, Musical), Film, szenisch-theatralische Räume, Performance, Installation. Weiters bezweckt es die Vorbildung für ein breites Spektrum von Arbeits- und Berufsfeldern, wie künstlerisch und/oder künstlerisch-wissenschaftliche Konzep-

tion und Durchführung von Projekten in verschiedensten Bereichen, Arbeit in staatlichen und nichtstaatlichen (auch internationalen) Organisationen, sowie in anderen Arbeitsgebieten, in denen künstlerische Kenntnisse von Nutzen sind.“

Das Diplomstudium umfasst folgende Gegenstände und Stunden:

| Absch | Gegenstand | Semester- stunden |
|-------|--|----------------------|
| 1 | Zentrales künstlerisches Fach | 72 |
| 1 | Regie | 14 |
| 1 | Licht | 8 |
| 1 | Kostüm | 8 |
| 1 | Bühnen- und Filmbau | 12 |
| 1 | Film, Video, TV, Multimedia | 8 |
| 1 | Kunst- und Kulturgeschichte | 4 |
| | Summe fürs Semester | 126 |
| 2 | Zentrales künstlerisches Fach | 72 |
| 2 | Regie | 12 |
| 2 | Licht | 4 |
| 2 | Kostüm | 4 |
| 2 | Bühnen- und Filmbau | 6 |
| 2 | Film, Video, TV, Multimedia | 20 |
| 2 | Kunst- und Kulturgeschichte (davon mind. 4 SSt. Seminare) | 6 |
| 2 | Rechtskunde | 2 |
| 2 | Freie Wahlfächer | 28 |
| | Summe fürs Semester | 154 |

Der Homepage der Universität der Künste Berlin ist zu entnehmen, dass die Kostümbilderei der Darstellenden Kunst zuzuordnen ist (und nicht wie die Bw in ihrem Antrag auf Beitragszuschuss angegeben hat, der bildenden Kunst). Das Wesen des Kostümbildes sei es, Figuren zu erzählen. Im Fokus stünden der Mensch, der Körper und seine Erscheinung. Er stehe im Zentrum von Geschichten, die Künstler im Theater und im Film dem Publikum erzählen und zeigen wollen. Qualifikation werde durch Spezialisierung im Studium geschaffen.

Der Studiengang Kostümbild der UdK bietet die Möglichkeit, sich während eines vollen akademischen Studiums mit dem Kostümbild konzentriert auseinanderzusetzen. Das Bachelorstudium umfasst sechs Semester, es kann sich ein vier-semestriges Masterstudium anschließen...

Stand früher die Figurine im Zentrum des Studiums, ist es heute die interdisziplinäre künstlerische Auseinandersetzung. So sollen die Studierenden lernen, als autonom denkende Partner am Schaffensprozess einer Aufführung/ eines Films/ einer Performance Teil zu nehmen. Als Kostümbildner tragen sie konzeptionelle Verantwortung und sind gleichberechtigte Partner im Regieteam.

In der am 2. April 2008 und am 16. April 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Auf die Frage, ob im Verfahren vor der Sozialversicherungsanstalt die Werke vorgelegt worden seien, gab die Bw an, dass sich die SVA mit ihren Werken nicht befasst habe. Zum Umfang der besonderen Kostüme befragt, gab die Bw an, sie habe nicht alle Skizzen aufbewahrt, aber für die Sendung „Willkommen Österreich“ im Jahr 2000 etwa 14 Kostüme dieser Art entworfen und deren Herstellung in der Werkstatt des ORF überwacht. Für die Sendung „Bingo“ seien es rund acht Kostüme der vorgelegten Art gewesen. Die T-Shirts der Sendung „Bingo“ seien von der Bw ohne Vorgaben des ORF entwickelt worden. Sie erhalte ihre Aufträge nicht schriftlich, fertige sich Notizen an, die sie aber nicht aufbewahrt habe. Die Kleidung für die ModeratorInnen kaufe sie ein. Da in dem Entgelt des ORF auch eine urheberrechtliche Komponente enthalten sei, sei anzunehmen, dass die von der Bw geschaffenen Werke ein gewisses Niveau überschreiten müssten. Es wurde vorgehalten, dass die gegenständlich betroffenen Sendungen des ORF nicht als Kunstwerke anzusehen seien, sondern als Fernsehkommerz zu beurteilen seien. Dem wurde entgegengehalten, dass die Bw für die künstlerischen Elemente der Sendungen, und nicht für das Gesamtkonzept verantwortlich sei. Für Beiträge innerhalb der Sendungen „Willkommen Österreich“ oder „Advent“ seien fiktive Figuren geschaffen worden, deren Kostüme – wie zB für den japanischen Krieger – von ihr entworfen und unter ihrer Anleitung im ORF hergestellt worden seien. Dieser Beitrag habe Erinnerungsdrei Minuten gedauert. Die Figur der Amazone sei in einem Beitrag über starke Frauen verwendet worden, wobei der Auftritt der Amazone Erinnerungsein bis zwei Minuten gedauert habe. Eine Sendung „Willkommen Österreich“ in der damaligen Form habe von 17.05 Uhr bis 18.30 Uhr gedauert. Die bisher dargelegte Berufsausbildung wird ergänzt, dass sie in der BRD im Juni 1989 maturiert habe und bis 1990 in Würzburg Kunstgeschichte studiert habe. Danach sei die Übersiedlung nach Wien erfolgt, wo sie ein Jahr Anglistik und Germanistik inskribiert hatte. Aufgrund des letzten Zeugnisses an der HBL Herbststraße habe die Bw vom KSVF den Beitragsanspruch erhalten. Die Verhandlung wurde vertagt.

In der am 16. April 2008 vorgelegten Aufstellung über Betriebseinnahmen und Gewinn aus selbständiger Arbeit des Jahres 2000 ordnete die Bw Einnahmen als Kostümbildnerin iHv ATS 686.504,00 ausschließlich vom ORF zu. Ihre Einnahmen als Modedesignerin bezifferte die Bw mit ATS 26.250,00 und jene als Stilberaterin mit ATS 128.000,00. Daraus ergebe sich für die Einnahmen als Kostümbildnerin ein Schlüssel von 81,65 %. Die Betriebsausgaben verteilte die Bw linear auf diese drei Sparten und ermittelte solcherart einen begünstigungsfähigen Gewinn aus Kostümbildneri-ORF von ATS 528.755,35.

Die Betriebseinnahmen ORF ordnete die Bw in einer weiteren Aufstellung den Sendungen „Willkommen Österreich“, „Bingo“, „Sechs – Die Sommershow/Quiz“ und „Adventzeit“ zu.

| Tätigkeit für ORF | Willkommen Ö | Bingo | Sechs | Adventzeit |
|------------------------------------|-----------------|------------|-----------|------------|
| Anteil der Arbeitszeit - Erlöse | 446.739,00 | 170.765,00 | 65.000,00 | 4.000,00 |
| Ideenfindung | | | | |
| % Zeit | 30% | 30% | 30% | 30% |
| % künstlerische Tätigkeit | 100% | 100% | 100% | 100% |
| Entwerfen der Konzeption | | | | |
| % Zeit | 20% | 20% | 20% | 20% |
| % künstlerische Tätigkeit | 100% | 100% | 100% | 100% |
| Umsetzung des Werkes | | | | |
| % Zeit | 20% | 20% | 20% | 20% |
| % künstlerische Tätigkeit | 100% | 100% | 100% | 100% |
| Einkauf für Moderatoren | | | | |
| % Zeit | 15% | 15% | 15% | 15% |
| % künstlerische Tätigkeit | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Einkleidung der Moderatoren | | | | |
| % Zeit | 15% | 15% | 15% | 15% |
| % künstlerische Tätigkeit | 0% | 0% | 0% | 0% |
| von Einnahmen 81,65 % ORF | 53,13% | 20,31% | 7,73% | 0,48% |
| künstlerische Tätigkeit gesamt | 37,19% | 14,22% | 5,41% | 0,34% |

Demnach sei die Bw von ihren gesamten Tätigkeiten zu 57,16 % künstlerisch tätig gewesen.

Zur Berechnung obiger Zeiteinteilung wurde ausgeführt, dass der Zeitaufteilung drei künstlerische Beiträge je Monat zu Grunde gelegt wurden, wobei bei der Ideenfindung oftmals ein Entwurf verworfen werde, sodass im Ergebnis 72 Kostüme Gedankenarbeit und Grundkonzeption erfordern. 70 % der Gesamtzeit für 72 Kostüme seien angemessen, weil die Einkleidung eines über Jahre betreuten Moderators auf Schiene liege und daher weniger Zeit benötige.

Unter Hinweis auf die vorangegangenen Mails betonte die Bw, dass „Ideenfindung“ Auseinandersetzung mit dem Thema bedeute. Unter „Entwerfen der Konzeption“ habe die Bw das Zeichnen des Kostüms in mehreren Entwürfen, Überlegungen zum Material eingeordnet. Der „Umsetzung des Werkes“ habe sie das Einkaufen der Stoffe, die Überwachung der Fertigstellung in der ORF-Schneiderei, zugeordnet, wobei sie manchmal selbst Hand anlege. Die Materialeinkaufsrechnungen könne sie gesondert mit dem ORF verrechnen, die Rechnungen würden direkt auf den ORF lauten und als Durchlaufer behandelt. Zur Gestaltung der Beiträge gab die Bw, dass es sich bei der Amazone zB um einen Beitrag über starke Frauen gehandelt habe und die Amazone zwischen zwei interviewte Personen hineingeschnitten worden war.

Das Kostüm sei von einer Schauspielerin getragen worden, die in diesem Beitrag keinen Text gehabt habe. „Willkommen Österreich“ sei zwar eine Live-Sendung gewesen, aber die meisten Beiträge seien nicht live. Es gebe auch Beiträge, in denen die Schauspieler auch Text gehabt hätten. Bei den Darstellern habe es sich um professionelle Schauspieler, um Laien, um Komparsen oder um telegene Mitarbeiter des ORF handeln können. Der Regisseur habe mit der Bw die Wirkung der Figur abgeklärt. Mit der Ideenfindung habe der Regisseur nichts zu tun. Die Gespräche über die Wirkung der Figur gehörten laut Aufstellung der Bw in die Rubrik „Umsetzung“. Es sei beim ORF so, dass während der Besprechungen noch nicht feststehe, welcher Regisseur bei der Ausstrahlung bzw. Aufzeichnung anwesend sein werde. Für die Sendung „Willkommen Österreich“ zB habe der ORF drei Regisseure, die einander im Radl abwechselten.

Die Stoffe der Kostüme seien von der Bw manchmal selbst entworfen worden, zB dann, wenn Materialien benötigt worden seien, die man nicht anziehen könne (zB Stein oder ein Material, das es in dem Sinne nicht gebe).

Die Amtsvertreterin warf ein, dass den nicht umgesetzten Kostümen, also den verworfenen Entwürfen, kein Entgelt gegenüberstehe, weil eine nicht erbrachte Leistung nicht verkauft werden könne. Weiters sei laut den Kostümrichtlinien des ORF jedes Kostüm, d. h. der auf Schiene gestellte Moderator gleich dem aufwendigen Phantasiekostüm, gleich zu behandeln, also unabhängig vom Zeiteinsatz.

Weiters wurde ein Ausdruck aus dem Internet (<http://kulturrat.at/agenda/orf/>) vorgelegt, dessen erster Satz lautet: „Der Kulturrat Österreich fordert den öffentlich-rechtlichen ORF auf, sich an seinen Programmauftrag zu halten: „Vermittlung und Förderung von Kunst und Kultur“, „differenziertes Programm“, „anspruchsvolle Inhalte“. Im Folgenden sind darauf verschiedene Schlagzeilen angeführt. Auf Befragen gab die Bw an, aus dem Programmauftrag den zuvor ins Treffen geführten künstlerischen Qualitätsstandard des ORF, dem sie zu entsprechen habe, abzuleiten, sodass sie künstlerisch tätig sein müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 2000

1.1. 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 sich 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 nur Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist und über den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht.

§ 2 ORF-Gesetz – Programmauftrag in der vom 4.9.1999 bis 31.12.2001 geltenden Fassung lautete:

- Abs. 1 Der Österreichische Rundfunk hat durch die Herstellung und Sendung von Hörfunk- und Fernsehprogrammen sowie durch die Planung, die Errichtung und den Betrieb der hierfür notwendigen technischen Einrichtungen, insbesondere von Studios und Sendeanlagen, vor allem zu sorgen für
 - Z 1. die umfassende Information der Allgemeinheit über alle wichtigen politischen, wirtschaftlichen, kulturellen und sportlichen Fragen durch
 - lit. a objektive Auswahl und Vermittlung von Nachrichten und Reportagen, einschließlich der Berichterstattung über die Tätigkeit der gesetzgebenden Organe und der Übertragung ihrer Verhandlungen,
 - lit. b Wiedergabe und Vermittlung von für die Allgemeinheit wesentlichen Kommentaren, Standpunkten und kritischen Stellungnahmen unter angemessener Berücksichtigung der Vielfalt der im öffentlichen Leben vertretenen Meinungen,
 - lit. c eigene Kommentare und Sachanalysen unter Wahrung des Grundsatzes der Objektivität;
 - Z 2. die Verbreitung von Volks- und Jugendbildung unter besonderer Beachtung der Förderung der Schul- und Erwachsenenbildung sowie des Verständnisses für alle Fragen des demokratischen Zusammenlebens;
 - Z 3. die Vermittlung und Förderung von Kunst und Wissenschaft;
 - Z 4. die Darbietung von einwandfreier Unterhaltung;
 - Z 5. die Förderung des Interesses der Bevölkerung an aktiver sportlicher Betätigung.
- Abs. 2 Der Österreichische Rundfunk hat bei Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben auf die Grundsätze der österreichischen Verfassungsordnung, insbesondere auf die bundesstaatliche Gliederung nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Länder sowie auf die Grundsätze der Freiheit der Kunst, der Objektivität und Unparteilichkeit der Berichterstattung, der Berücksichtigung der Meinungsvielfalt und der Ausgewogenheit der Programme, Bedacht zu nehmen. Die Unabhängigkeit gemäß den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes von Personen und Organen des Österreichischen Rundfunks ist zu gewährleisten. (BGBl. Nr. 246/1984, Art. I Z 1)
- Abs. 3 Bei der Planung des Gesamtprogramms ist die Bedeutung der gesetzlich

anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften angemessen zu berücksichtigen.

Abs. 4 (4) Vor allem die künstlerischen, volksbildenden und staatspolitischen Sendungen des Hörfunks und des Fernsehens haben sich durch hohes Niveau auszuzeichnen.

§ 4 ORF-Gesetz – Programmauftrag in der ab 1.1.2002 geltenden Fassung lautet:

Abs. 1 Der Österreichische Rundfunk hat durch die Gesamtheit seiner gemäß § 3 verbreiteten Programme zu sorgen für:

- Z 1. die umfassende Information der Allgemeinheit über alle wichtigen politischen, sozialen, wirtschaftlichen, kulturellen und sportlichen Fragen;
- Z 2. die Förderung des Verständnisses für alle Fragen des demokratischen Zusammenlebens;
- Z 3. die Förderung der österreichischen Identität im Blickwinkel der europäischen Geschichte und Integration;
- Z 4. die Förderung des Verständnisses für die europäische Integration;
- Z 5. die Vermittlung und Förderung von Kunst, Kultur und Wissenschaft;
- Z 6. die angemessene Berücksichtigung und Förderung der österreichischen künstlerischen und kreativen Produktion;
- Z 7. die Vermittlung eines vielfältigen kulturellen Angebots;
- Z 8. die Darbietung von Unterhaltung;
- Z 9. die angemessene Berücksichtigung aller Altersgruppen;
- Z 10. die angemessene Berücksichtigung der Anliegen behinderter Menschen;
- Z 11. die angemessene Berücksichtigung der Anliegen der Familien und der Kinder sowie der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
- Z 12. die angemessene Berücksichtigung der Bedeutung der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften;
- Z 13. die Verbreitung und Förderung von Volks- und Jugendbildung unter besonderer Beachtung der Schul- und Erwachsenenbildung;
- Z 14. die Information über Themen des Umwelt- und Konsumentenschutzes und der Gesundheit;
- Z 15. die Förderung des Interesses der Bevölkerung an aktiver sportlicher Betätigung;
- Z 16. die Information über die Bedeutung, Funktion und Aufgaben des Bundesstaates sowie die Förderung der regionalen Identitäten der Bundesländer;
- Z 17. die Förderung des Verständnisses für wirtschaftliche Zusammenhänge;
- Z 18. die Förderung des Verständnisses für Fragen der europäischen Sicherheitspolitik und der umfassenden Landesverteidigung.

Abs. 2 In Erfüllung seines Auftrages hat der Österreichische Rundfunk ein differenziertes Gesamtprogramm von Information, Kultur, Unterhaltung und Sport für alle anzubieten. Das Angebot hat sich an der Vielfalt der Interessen aller Hörer und Seher zu orientieren und sie ausgewogen zu berücksichtigen.

- Abs. 3 Das ausgewogene Gesamtprogramm muss anspruchsvolle Inhalte gleichwertig enthalten. Die Jahres- und Monatsschemata des Fernsehens sind so zu erstellen, dass jedenfalls in den Hauptabendprogrammen (20 bis 22 Uhr) in der Regel anspruchsvolle Sendungen zur Wahl stehen. Im Wettbewerb mit den kommerziellen Sendern ist in Inhalt und Auftritt auf die Unverwechselbarkeit des öffentlich-rechtlichen Österreichischen Rundfunks zu achten. Die Qualitätskriterien sind laufend zu prüfen.
- Abs. 4 Insbesondere Sendungen in den Bereichen Information, Kultur und Wissenschaft haben sich durch hohe Qualität auszuzeichnen. Der Österreichische Rundfunk hat ferner bei der Herstellung und Sendung von Hörfunk- und Fernsehprogrammen auf die kulturelle Eigenart, die Geschichte und die politische und kulturelle Eigenständigkeit Österreichs sowie auf den föderalistischen Aufbau der Republik besonders Bedacht zu nehmen.
- Abs. 5 Der Österreichische Rundfunk hat bei Gestaltung seiner Sendungen weiters für
- Z 1 eine objektive Auswahl und Vermittlung von Informationen in Form von Nachrichten und Reportagen einschließlich der Berichterstattung über die Tätigkeit der gesetzgebenden Organe und gegebenenfalls der Übertragung ihrer Verhandlungen;
 - Z 2 die Wiedergabe und Vermittlung von für die Allgemeinheit wesentlichen Kommentaren, Standpunkten und kritischen Stellungnahmen unter angemessener Berücksichtigung der Vielfalt der im öffentlichen Leben vertretenen Meinungen;
 - Z 3 eigene Kommentare, Sachanalysen und Moderationen unter Wahrung des Grundsatzes der Objektivität zu sorgen
- Abs. 6 Unabhängigkeit ist nicht nur Recht der journalistischen oder programmgestaltenden Mitarbeiter, sondern auch deren Pflicht. Unabhängigkeit bedeutet Unabhängigkeit von Staats- und Parteieinfluss, aber auch Unabhängigkeit von anderen Medien, seien es elektronische oder Printmedien, oder seien es politische oder wirtschaftliche Lobbys.
- Abs. 7 Die Mitarbeiter des Österreichischen Rundfunks sind den Zielen des Programmauftrags verpflichtet und haben an dessen Erfüllung aktiv mitzuwirken.

1.2. Entscheidungsgrundlagen – Lehre und Rechtsprechung:

Weder das österreichische Umsatzsteuergesetz 1994 noch die 6. MWSt-RL enthält eine Legaldefinition des Begriffs des Künstlers. Auch die Anhänge H Z 8 und H Z 18 der 6. MWSt-RL, wonach für Werke und Darbietungen von ausübenden Künstlern der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangt, enthalten keine Legaldefinition 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 USt-Richtlinien, 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, UStG³) zitiert wird.

Als Künstler ist anzusehen, wer eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach (zB Malerei, Bildhauerei, Architektur) auf Grund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht darauf beschränkt, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben (Ruppe, UStG³, § 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) Kunstfach entfaltet wird. Ein Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen ("Unterhaltungskünstler"), wie zB ein Illusionist und Zauberkünstler, wirkt grundsätzlich nicht in einem Kunstzweig bzw Kunstfach (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 – wie im gegenständlichen Fall - 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 Kunstfach (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).

Konkret ist zur Lösung also anhand der Verkehrsauffassung zu prüfen, ob die von der Bw geschaffenen Werke, die den im Streitjahr erzielten Einnahmen zu Grunde liegen, als Kunstwerke anzusehen sind oder ob Kunsthandwerk vorliegt.

Die Abgrenzung zwischen künstlerischer und gewerblicher Tätigkeit ist in erster Linie anhand jener Kriterien zu treffen, die Schrifttum und Rechtsprechung zum Steuerrecht entwickelt haben. Lexika und ähnlichen Nachschlagewerken ist zwar die Eignung, zum Verständnis des Kunstbegriffes beizutragen, nicht abzusprechen, sie haben aber nicht die durch das Steuerrecht vorgegebene Abgrenzung zwischen künstlerischer und gewerblicher Tätigkeit zum Ziel

(VwGH 18.9.1991, 91/13/0054). Aus der Rechtsprechung haben sich zur Abgrenzung von Kunst und Kunsthandwerk folgende Kriterien entwickelt:

Nicht jede beruflich entfaltete Tätigkeit einer Person, deren Künstlereigenschaft außer Zweifel steht, ist künstlerisch (VwGH 4.10.1983, 83/14/0043; VwGH 20.2.1996, 92/13/0084). Überwiegen die gewerblichen Merkmale, dann liegt ein Gewerbebetrieb vor (VwGH vom 5.4.1963, 0739/61). Die Behörde muss also untersuchen, ob die vom Steuerpflichtigen hergestellten Entwürfe in ihrer überwiegenden Mehrzahl als graphische Kunstwerke anzusehen sind oder ob es sich bei ihnen nur um Erzeugnisse handelt, die das Ergebnis einer erlernbaren Technik nicht übersteigen (VwGH 25.3.1960, 1313/57). Die Abgrenzung zwischen Kunst und Kunsthandwerk muss in jedem Einzelfall nach Maßgabe des Überwiegens entweder der künstlerischen, der Arbeit zB eines Malers, Bildhauers etc in Richtung auf eigenschöpferischen Wert gleichartigen, oder der handwerklichen Komponente entschieden werden, wobei persönliche Note und großes Können allein eine handwerkliche Tätigkeit noch nicht zu einer künstlerischen machen (VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0043, mit Hinweis auf VwGH vom 30.3.1962, 927/59).

Der kunstvolle Vortrag eines Musikstückes verliert auch dann nicht den Charakter einer künstlerischen Tätigkeit, wenn er um der Stimmung willen geboten wird (VwGH 29.5.1990, 89/14/0022, verstärkter Senat). Das Spielen von Volksmusikinstrumenten, wie zB Gitarre, Akkordeon (VwGH 7.4.1961, 0616/60), Zither, Knopfgriffharmonika, Mandoline und Blockflöte (VwGH 23.9.1964, 1319/63), wird idR nicht zur Ausübung der Kunst gerechnet. Das Gleiche gilt für das Singen von volkstümlichen Liedern und Jodlern und die Zusammenstellung und Vorführung von Volkstänzen. Aber auch der Vortrag von Volksmusik ist Kunst, wenn er einen bestimmten Qualitätsstandard nicht unterschreitet (VwGH 29.5.1990, 89/14/0022, verstärkter Senat).

Wenn das dargebotene Musikstück nicht als Kunst anzusehen ist, spricht der Anschein für das Fehlen künstlerischen Charakters der Darbietung. In einem solchen Fall müssten besondere Umstände für den künstlerischen Charakter des Vortrages sprechen (VwGH 12.12.1995, 94/14/0060; VwGH 23.1.1996, 93/14/0083; VwGH 26.5.1998, 97/14/0038). Volksmusik wird demnach in vielen Fällen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Ein Gewerbebetrieb liegt jedenfalls aber dann vor, wenn Volksmusik durch publikumswirksame Effekte verfälscht wird (VwGH 23.1.1996, 93/14/0083, betr. Volksmusik auf Tiroler Abenden).

Tätigkeiten sind nur dann als künstlerisch iSd abgabenrechtlichen Vorschriften anzunehmen, wenn sie einen gewissen Qualitätsstandard nicht unterschreiten (VwGH 23.10.1984, 84/14/0083). Darbietungen primitivster Art sind ungeachtet ihres kommerziellen Erfolges nicht künstlerisch (VwGH 23.10.1984, 84/14/0083, betr. Kinderstimmenimitator). Das Erreichen

eines „gewissen Niveaus“ bzw. eines „Mindestniveaus“ oder das Verlangen, den „künstlerischen Standard nicht zu unterschreiten“ wird von Lehre und Rechtsprechung regelmäßig gefordert (siehe Beispiele im Kommentar zum UStG 1994, Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, § 10, Tz 90, tw mit Judikaten belegt)

1.3. Sachverhaltsfeststellung:

Der zu prüfende rechtserhebliche Sachverhalt, ob die von der Bw im Streitjahr ausgeübte Tätigkeit unter den Tatbestand des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 als eine selbständige künstlerische Tätigkeit zu subsumieren ist, wird wie folgt festgestellt:

Die Bw übte die Tätigkeit einer selbständigen Kostümbildnerin, Modedesignerin und Stilberaterin aus. Sie verfügt über eine einschlägige, mehrjährige, fundierte Berufsausbildung für Bühnenschneiderei, nicht aber über einen Hochschulabschluss. Die Berufsausbildung ist nicht als künstlerische Ausbildung anzusehen. Für den ORF war die Bw als Kostümbildnerin auf Basis eines Urheberrechtsvertrages tätig. Bei den von der Bw betreuten Sendungen des ORF „Willkommen Österreich“, „Bingo“, „Money Maker“ und „Adventzeit“ handelte es sich um Informationssendungen und Spiele- bzw. Quiz-Shows. Die Bw hatte dabei sowohl die ModeratorInnen sowie die Gäste einzukleiden als auch bei besonderem Bedarf des ORF für spezielle Drehs und Beiträge besondere Kostüme (z. B. das Kostüm des Samurais für „Willkommen Österreich“) zu entwerfen und deren Herstellung in der Werkstatt des ORF zu überwachen. Die zivile Kleidung für die ModeratorInnen stellte sie zusammen und kaufte sie gegebenenfalls auf Rechnung des ORF für den ORF ein oder nahm sie aus dem Fundus des ORF. Für die Sendung „Bingo“ entwarf die Bw darüber hinaus das Logo, welches auf den T-Shirts abgebildet ist, das die Gäste der Sendung als Erinnerungsgeschenk erhalten, sowie für die Sendung „Money Maker“ den Anzug des Moderators und den Overall mit den vielen Taschen für den Gast in der Gelddusche.

1.4. rechtliche Beurteilung

1.4.1. zum Berufungsvorbringen:

Es besteht keine Bindungswirkung iSd § 116 Abs. 2 BAO im Abgabenverfahren an den Bescheid des Künstler-Sozialversicherungsfonds, zumal der Künstler-Sozialversicherungsfonds bei seinem Bescheid wegen Beitragszuschuss die Künstlereigenschaft der Bw nicht anhand der von ihr geschaffenen Werke geprüft hat.

Die Gegenüberstellung der Ausbildung an der Universität für angewandte Kunst – Wien als akademische und künstlerische Ausbildung und der von der Bw abgeschlossenen Ausbildung an der HBL Herbststraße für Bühnenschneiderei zeigt klar, dass in beiden Ausbildungen deutliche Unterschiede bestehen. Der universitären Ausbildung ist zu entnehmen, dass die Kostümbildnerin als Teil der darstellenden Kunst wie Regie und Schauspielerei den Fokus auf die

Inszenierung der Figur legt, während die von der Bw absolvierte Ausbildung eine Berufsausbildung darstellt, wo primär das Handwerk erlernt wird. Entgegen ihrer Ansicht ist davon auszugehen, dass sie über keine künstlerische Ausbildung verfügt, weshalb der Sachverhalt wie oben festzustellen ist.

Zu den Argumenten, dass keine feste Anstellung, keine Anwesenheitspflicht, keine Weisungsgebundenheit bestehe, ist zu sagen, dass dies keine Gründe für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit sind, sondern nur dafür, dass keine Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 vorliegen. Auf die Künstlereigenschaft zu schließen, weil etwas nicht ist, ist keine schlüssige Argumentation (zB kein Quadratmeterpreis wie bei Fliesenleger, die Betrauung von Gewandmeistern). Im Übrigen kann es für die Beurteilung als Kunst nicht auf die Höhe der Bezahlung ankommen.

Eine Auseinandersetzung mit den künstlerischen Abhandlungen kann wegen der unten stehenden Ausführungen in Punkt 4.2. und 4.3. unterbleiben. Gleiches gilt für das Vorbringen der schöpferischen Phantasie, des malerischen und zeichnerischen Talents sowie des psychologischen Einfühlungsvermögens.

Dem Einwand, dass laut Wikipedia der Kostümbildner Künstler sei, wird entgegnet, dass das dort beschriebene Berufsbild nicht dem von der Bw ausgeübten entspricht, wie bereits aus dem ersten Absatz der Homepage hervorgeht: Theater- oder Filmproduktion, Abschluss eines Kunsthochstudiums.

1.4.2. Zum künstlerischen Anspruch an die Sendungen des ORF:

Bei der von der Bw ausgeübten Tätigkeit der Kostümbildnerie handelt es nicht um einen anerkannten Kunstzweig bzw ein umfassendes, anerkanntes Kunstfach wie Malerei, Bildhauerei oder Architektur. Ein Künstler mit Hochschulausbildung bzw. akademischer Ausbildung hat grundsätzlich die Vermutung für sich, künstlerisch tätig zu sein, was im Einzelfall jedoch widerlegbar ist (VwGH 4.10.1983, 83/14/0043; VwGH 20.2.1996, 92/13/0084).

Da nun einerseits eine Hochschulausbildung grundsätzlich ein starkes Indiz für eine künstlerische Tätigkeit ist und andererseits der Verwaltungsgerichtshof wiederholt verlangt, dass ein gewisses Niveau nicht unterschritten werden dürfe bzw. ein gewisses Mindestniveau zu erreichen sei, erscheint es im Fall eines Kostümbildners schlüssig, bei Kostümen die Trennung von bloßem Kunsthandwerk und niveaувollem Kunstwerk dort zu sehen, wie die akademische Ausbildung zum Kostümbildner das Berufserfordernis an den Kostümbildner stellt. Das akademische Niveau eines Kostümbildners ist nach den zusammengetragenen Materialien der Universität der angewandten Kunst Wien und der Universität der Künste Berlin dort zu sehen, wo ein Kostümbildner im engen Zusammenwirken mit Regisseur, Dramaturg und Schauspie-

ler, Bühnen- und Maskenbildner das Kostüm für eine Figur in einem künstlerischen Werk für Bühnen- und Filmwerke, demnach in erster Linie für Theater, Oper und Film gestaltet. Die beschriebene Hochschulausbildung macht auch deutlich, dass für den künstlerischen Aspekt bei Kostümbildner die Gesamtinszenierung in einem Team im Vordergrund steht und gelehrt wird, wohingegen die Ausbildung der Bw im Erlernen des Handwerks zu erblicken ist. Im Einzelfall wird nicht auszuschließen sein, dass auch ein Theaterstück als niveaulos zu beurteilen ist, doch erscheint der beschriebene Zugang als grundsätzlich folgerichtig. In diesem Sinn bereits VwGH vom 18.6.192, 2407/59, wo der VwGH auf Seite 4 nicht ausschloss, „dass im Fall eines Gesamtplanes, der bereits von einem anderen Künstler oder von einer Gemeinschaft ausgearbeitet worden ist, sich auch die Ausarbeitung der Kostümentwürfe durch den Bf als Ergebnis einer eigenschöpferischen Tätigkeit in einem Kunstzweige darstellt, die über die Tätigkeit eines begabten Kunsthandwerkes hinausgeht.“

Der ORF ist ein Verbreitungsmedium. Verbreitet der ORF - insbesondere im Hörfunkbereich - musikalische Kunstwerke, muss der ORF den Verwertungsgesellschaften (etwa AKM), welche die Rechte der Künstler wahrnehmen, einen Anteil am Sendeerlös weiterleiten. Der ORF ist aber im Sinne des im Steuerrecht anwendenden Künstlerbegriffs nicht eigenschöpferisch tätig.

Diesem zuvor beschriebenen akademischen Anspruch, die von der Bw mit Kostümen ausgestatteten Sendungen des ORF als Kunstwerke anzusehen, können die von ihr betreuten Sendungen nicht gerecht werden. Die Ansicht der Bw, aus dem Programmauftrag des ORF per se die Künstlereigenschaft des ORF schlechthin abzuleiten, kann nicht geteilt werden, weil der ORF in erster Linie ein Medium zur Verbreitung von Informationen ist, und kein Medium, das Kunstwerke schafft. Die dem Programmauftrag wohl unbestreitbar entsprechende Sendung „Treffpunkt Kultur“ beispielsweise, die auch auf der von der Bw überreichten Homepage herangezogen wurde, ist nicht als künstlerisch im Sinne der im Steuerrecht entwickelten Grundsätze anzusehen, weil diese Sendung keine Kunst in einem eigenen Schöpfungsvorgang schafft, sondern über Kunst und Kultur berichtet, und daher als wissensvermittelnd – wenn auch auf hohem Bildungsniveau – zu beurteilen ist. Auch ein Interview während der Sendung beispielsweise mit dem Intendanten der Salzburger Festspiele ist nicht künstlerisch, sondern informativ. An eine Sport- (z.B. Sport am Sonntag) oder Nachrichtensendung (z.B. ZIB) den generellen künstlerischen Anspruch zu stellen, erscheint auch vollkommen verfehlt. Die von der Bw beim ORF betreuten Sendungen werden wohl dem Programmauftrag entsprechen, sind aber weder Kunstwerke der Literatur noch akademisch inszeniert, sondern ehe solide Informationssendungen mit Unterhaltungswert. Den in die Sendungen hineingeschnittenen Beiträgen kommt ein solches künstlerisches Niveau als literarisches Kunstwerk ebenfalls nicht zu, was sich zwangsläufig daraus ergibt, dass die Figuren keine künstlerische bzw. gar keine Handlung haben. Gegen die Annahme, die Sendung „Willkommen Österreich“ sei eine

künstlerische Sendung spricht überdies bereits, dass die Regie ohne weiters vom einen zum anderen Regisseur übergehen kann.

Ist es zutreffend, für die grundsätzliche Frage der Beurteilung einer Fernsehproduktion als Kunstwerk auf das zuvor beschriebene akademische Niveau abzustellen, dann führt das zur Schlussfolgerung, dass grundsätzlich ohne diese niveauvolle Inszenierung keine Person, also weder der Regisseur, der Kostüm- oder Maskenbildner, der Darsteller, wobei im Fall der Bw als solche die ModeratorInnen und Studiogäste anzusehen sind, künstlerisch tätig sein kann. Hängt die Beurteilung eines Kostümbildners als Künstler von der Beurteilung einer Fernsehproduktion als Kunstwerk ab, ist es aber auch vollkommen ohne Belang, ob der nicht akademisch vorgebildete Kostümbildner beim Auftraggeber in anderen Sendungen mit akademisch vorgebildeten Kostümbildnern in Konkurrenz trifft, so wie die Bw vorgetragen hat, weil diesfalls auch der akademisch vorgebildete Kostümbildner als nicht künstlerisch tätig zu beurteilen wäre, wie dies bei den von der Bw ins Treffen geführten Sendungen „Wahre Freunde“, „Romygala“ und „Forschereexpress“ der Fall ist, weil nicht jede beruflich entfaltete Tätigkeit einer Person, deren Künstlereigenschaft außer Zweifel steht, künstlerisch ist (VwGH 4.10.1983, 83/14/0043; VwGH 20.2.1996, 92/13/0084).

1.4.3. zum Grundsatz der Einheitlichkeit des Betriebes

Aber selbst dann, wenn die für besondere Beiträge entworfenen Kostümen als Kunstwerke zu beurteilen, wäre die Bw aus einem anderen Grund dennoch nicht als Künstlerin anzusehen, nämlich wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Betriebes. Grundsätzlich sind selbständige und gewerbliche Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Stehen eine selbständige und gewerbliche Tätigkeit aber in einem derart engen sachlichen, wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang, dass die Gesamttätigkeit nach der Verkehrsauffassung als Einheit betrachtet werden muss, ist im Sinne dieses Grundsatzes der Einheitlichkeit des Betriebes anhand der Kriterien der §§ 21 bis 23 EStG 1988 zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus dem einheitlichen Betrieb fließenden Einkünfte fallen. Dabei kommt es auf das Überwiegen an (Jakom², Baldauf EStG 2009, § 22, Tz 5, sowie oben angeführte VwGH-Judikatur).

Gegenständlich ist in Bezug zu den ORF-Einkünften von einem einheitlichen Betrieb im zuvor beschriebenen Sinn auszugehen, weil davon auszugehen ist, dass das von der Bw geschuldete Werk iSd Punktes 1.1. der Allgemeinen Bedingungen die komplette Kostümausstattung der im monatlichen Urheberrechtsvertrag angeführten Sendung(en) ist, wofür die Bw ein Werk- und ein Sendeonorar erhält. Mit dem Urheberrechtsvertrag tritt der Urheber des Werkes die Werknutzungsrechte an dem von ihm geschaffenen Werk gegen Beteiligung am durch Vervielfältigung und Verbreitung des Werkes vom Rechtserwerber erzielten Gewinn (daher auch Beteiligung am Sendeonorar) ab. Ob das den Gegenstand des Urheberrechtsvertrages

bildende Werk hingegen ein Kunstwerk ist oder nicht, ist für Zwecke des Urheberrechts ohne Bedeutung. Nach der vorliegenden Vertragsgestaltung ist es weiters vollkommen ohne Belang, ob in einer Sendung ausschließlich Moderatoren in bürgerlicher Kleidung nach dem Zeitgeschmack einzukleiden waren, wie viele Gäste geladen waren oder ob ein besonderes (grundsätzlich künstlerisches) Kostüm für einen Beitrag verlangt wurde. Die Einkleidung der ModeratorInnen erfordert zwar Geschmack, Stilkunde und Modebewusstsein, aber keine eigenschöpferische Begabung und ist daher nicht als künstlerisch anzusehen. Dieselbe Beurteilung trifft auf die Studiengäste zu, sowie auf den weiters von der Bw ausgeübten Bereich des Modedesigns und der Stilberatung. Auch in dem von der Bw entworfenen (und vom ORF über die Publikums-T-Shirts vielfach vervielfältigten) Logo für die Sendung „Bingo“ ist die Eignung als Kunstwerk abzusprechen, weil Kreativität und Form- und Farbsinn für sich allein noch nicht künstlerische Eigenschöpfung ist.

Betrachtet man nur die Vorabend-Illustrierte „Willkommen Österreich“, durch die jeweils zwei Moderatoren geleiteten und die in der Regel von Montag bis Freitag ausgestrahlt wurde, so ist festzustellen, dass die Bw allein für diese Sendung bei angenommenen 35 Sendewochen, was 175 Sendetagen entspricht, 350 Bekleidungen für Moderatoren zu gestalten hatte, wobei für die rund 90 Minuten dauernde Sendung zumindest sechs Gäste anzunehmen wären, die ebenfalls zivil eingekleidet werden mussten, was im Jahr 1.050 zusätzliche Zivilkleidungen ausmacht. Die samstags ausgestrahlte Sendung „Bingo“ wurde abwechselnd von zwei Moderatoren betreut, sodass im Jahr hierfür rund 50 Bekleidungen für Moderatoren zu gestalten waren, wobei hier die T-Shirts für das Saalpublikum mit mindestens 40 Personen je Sendung 2.000 zusätzliche Zivilkleidungen ausmachen. Die zivilen Bekleidungen für die Sendungen „Willkommen Österreich“ und „Bingo“ sind demzufolge in einem Jahr mit 3.450 Stück ($=350+1.050+50+2.000$) anzunehmen.

Im Jahr 2000 hatte die Bw also nur für die beiden Sendungen „Willkommen Österreich“ und „Bingo“ 400 Bekleidungen für Moderatoren weitere 3.050 Zivilkleidungen zu gestalten und nach ihren Angaben drei künstlerische Kostüme je Monat, also 36 künstlerische Kostüme im Jahr. Der Einwand der Amtspartei, dass in zeitlicher Hinsicht sämtliche Einkleidungen undifferenziert zu beurteilen sind, überzeugt aus zweierlei Hinsicht. Zum einen deshalb, weil die vertragliche Gestaltung der Bw und dem ORF eine solche Differenzierung zwischen ziviler Einkleidung für Moderatoren und Sendungsgästen und künstlerischen Kostümen für Beiträge selbst nicht vornimmt. Zum anderen deshalb, weil es auch als vollkommen verfehlt angesehen werden muss, den Schöpfungsakt eines Künstlers in zeitlicher Hinsicht messen zu wollen. Es kann nur darauf ankommen, ob das geschaffene Werk per se ein Kunstwerk ist oder nicht. Ob der Künstler beim Schaffensakt binnen kürzester Zeit eine künstlerische Eingebung hatte oder für den künstlerischen Schöpfungsakt lange mit sich ringen musste, muss auch deshalb be-

langlos sein, weil dieser Umstand weder beweisbar noch überprüfbar ist. Gegenständlich käme man sonst zu der unvertretbaren Ansicht, dass die Kleidungen der ModeratorInnen überbezahlt und die grundsätzlich künstlerischen Kostüme unterbezahlt sind.

Ist wie gegenständlich wegen einer engen wirtschaftlichen und organisatorischen Verflechtung von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, so kann es im Sinne der von Lehre und Rechtsprechung geforderten Feststellung des Überwiegens nur auf die Anzahl der insgesamt in einem Veranlagungsjahr geschaffenen Werke ankommen, nicht aber darauf, welcher Teilaspekt der Gesamttätigkeit in welcher Zeit erledigt werden kann, dem sodann das Attribut künstlerisch oder kunsthandwerklich und somit gewerblich zugeordnet wird, wie man aus dem VwGH-Erkenntnis vom 18.6.1962, 2407/59, durchaus herauslesen könnte. Wie der Beschreibung des Berufsbildes des Kostümbildner in der freien Enzyklopädie Wikipedia zu entnehmen ist, gehören zu diesem Berufsbild auch viele organisatorische und wirtschaftliche Tätigkeiten, die für sich allein betrachtet niemals künstlerisch sein können, in zeitlicher Hinsicht wohl aber ins Gewicht fallen. Wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Betriebes könnte ein Kostümbildner bei dieser Beurteilungsmethode nämlich wohl niemals als künstlerisch beurteilt werden können, wenn man die Tätigkeiten nach dem Berufsbild in diese Teiltätigkeiten zerlegte und einzeln als künstlerisch oder gewerblich bewertete. Sieht man es dann noch als richtig an, den grundsätzlich künstlerischen Schöpfungsakt, bei einem Kostümbildner also das Entwerfen der Kostüme, zeitlich nicht zu bewerten, hätte ein Kostümbildner nicht einmal einen künstlerischen Teilbereich.

Überwiegen bedeutet mehr als die Hälfte, also mehr als 50 %. Die Frage nach dem Überwiegen einer Kostümbildnerin für den ORF, die sowohl ModeratorInnen und Sendungsgäste nach dem Zeitgeschmack einzukleiden hat als auch für besondere Beiträge grundsätzlich künstlerische Kostüme zu erschaffen hat, ist anhand der insgesamt in einem Veranlagungsjahr geschaffenen Werke zu lösen. Im gegenständlichen Fall sind also die zivilen, nicht künstlerischen Bekleidungen für die ModeratorInnen und Sendungsgäste mit 3.450 pro Jahr in Relation zu den grundsätzlich künstlerischen Kostümen von 36 Stück pro Jahr zu setzen, was einen grundsätzlich künstlerischen Anteil von 1,043 % ergibt. Für den weitaus überwiegenden Teil ist die Bw also gewerblich tätig gewesen, weshalb wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Betriebes der gesamte Betrieb „Kostüme für den ORF“ als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist. Ob die anderen Tätigkeiten Modedesign und Stilberatung als ein daneben bestehender, weiterer Gewerbebetrieb anzusehen sind, brauchte nicht untersucht zu werden.

Die Bw erzielte im Jahr 200 also ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

2. Einkommensteuervorauszahlungen 2002

2.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 45 Abs. 1 1. Teilstrich EStG 1988 ist Bemessungsgrundlage für die Ermittlung von Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2. Da sich die Einkommensteuerschuld für 2000 aufgrund gegenständlicher Berufungsentscheidung nicht geändert hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juli 2009