

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache XY, Adr., vertreten durch die Mollatz Reitsamer + Partner Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 5020 Salzburg, Eberhard Fugger Straße 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. August 2010, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2008, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Bf bezog im Streitjahr neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Architekt.

In der Einkommensteuererklärung 2008 beantragte er die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 auf das Erklärungsjahr und die beiden Vorjahre gleichmäßig zu verteilen.

Mit Schreiben vom 06.07.2010 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf, die Einnahmen-Ausgaben Rechnung 2008 und die Honorarnoten über die 2008 erbrachten Leistungen vorzulegen sowie seine 2008 ausgeübte Tätigkeit detailliert zu beschreiben.

In Beantwortung dieses Schreibens übermittelte der Bf mit Eingabe vom 10.08.2010 eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben 2008 und vier Honorarnoten (Honorarnote 0810 vom 11.04.2008, Honorarnote 0811 vom 09.07.2008, Honorarnote 0812 vom 18.12.2008, Honorarnote 0813 vom 18.12.2008) und führte aus:

“Meine Tätigkeit im Jahr 2008 als Architekt umfasste alle Leistungen wie in den Jahren zuvor, also von der Entwurfs- und Einreichplanung, Ausführungsplanung bis zur örtlichen Bauaufsicht und entspricht den künstlerischen Tätigkeiten, die dem positiven Bescheid des Künstler-Sozialversicherungsfonds zur Anerkennung meines Status als Künstler “Bildende Kunst“ zu Grunde lagen.“

Die Honorarnoten weisen folgenden Inhalt auf:

1. Honorarnote vom 11.04.2008:

“Betrifft: Teilhonorar Seehaus H. am W.

Honorarnote 0810

Gemäß unseren Vereinbarungen stelle ich ein Teilhonorar für bisher erbrachte Architektenleistungen Planung und örtliche Bauaufsicht für das Seehaus in H. am W. in Rechnung:

Teilleistung Planung und ÖBA	€ 4.500,00
Nebenkosten 3% des Planungshonorars	€ 135,00
Zusätzliche Leistungen lt. Vereinbarung 2,5 h x 90,00 €	€ 225,00
Fahrtkosten 180 km x 0,36 €	€ 64,80
Nettosumme	€ 4.924,80
+ 20 % USt	€ 984,96
Offene Bruttosumme	€ 5.909,76

2. Honorarnote vom 09.07.2008:

“Betrifft: Teilhonorar Seehaus H. am W.

Honorarnote 0811

Gemäß unseren Vereinbarungen stelle ich ein Teilhonorar für bisher erbrachte Architektenleistungen Planung und örtliche Bauaufsicht für das Seehaus in H. am W. in Rechnung:

Rest Planung und ÖBA	€ 1.200,00
Nebenkosten 3% des Planungshonorars	€ 36,00

Zusätzliche Leistungen lt. Vereinbarung 1,0 h x 90,00 €	€ 90,00
Fahrtkosten 521 km x 0,43 €	€ 224,00
Nettosumme	€ 1.550,00
+ 20 % USt	€ 310,00
Offene Bruttosumme	€ 1.860,00

3. Honorarnote vom 18.12.2008:

“Betrifft: BV Villa K

Teilhonorar Planung und ÖBA

#### Honorarnote 0812

Gemäß unserer Vereinbarung stelle ich mein Honorar für bisher erbrachte Architektenleistungen Planung und anteilig örtliche Bauaufsicht für das BV Villa K, 5020 Salzburg, in Rechnung:

Anteil Planungsleistung 213.000,- x 17% =	€ 36.210,00
Anteil ÖBA 120.950,- x 35% x 65% =	€ 27.516,00
Anteil Nebenkostenpauschale 11.650,- x 20% =	€ 2.330,00
Abzüglich geleisteter Teilzahlungen	€ 11.185,00
Nettosumme	€ 54.871,00
+ 20 % USt	€ 10.974,20
Offene Bruttosumme	€ 65.845,20

4. Honorarnote vom 18.12.2008:

“Betrifft: BV Restaurant K

Teilhonorar Planung und ÖBA

#### Honorarnote 0813

Gemäß unserer Vereinbarung stelle ich mein Honorar für bisher erbrachte Architektenleistungen Planung und anteilig örtliche Bauaufsicht für das BV Restaurant K, 5020 Salzburg, in Rechnung:

Anteil Planungsleistung	
252.780,- x 17% x 50% =	€ 21.486,00
40.000,- x 17% x 50% =	€ 3.400,00
Anteil ÖBA	
131.670,- x 35% x 25% =	€ 11.521,00
Anteil Nebenkostenpauschale	
7.860,- x 20% x 50% =	€ 786,00
Abzüglich geleisteter Teilzahlungen	€ 10.000,00
Nettosumme	€ 27.193,00
+ 20 % USt	€ 5.438,60
Offene Bruttosumme	€ 32.631,60

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25.08.2010 folgte die Abgabenbehörde dem Antrag des Bfs auf Verteilung der Einkünfte gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 nicht. Diese Entscheidung begründete sie damit, Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 sei, dass das Ergebnis der künstlerischen Tätigkeit – abgesehen von der reproduzierenden Kunst – stets ein Kunstwerk sein müsse (siehe Ruppe UStG 1994, Tz 94 bzw. Rechtsprechung UFS 24.09.2003, RV/2592-W/002; Planung eines Wohnhausprojektes durch eine Architektin/Ziviltechnikerin – keine künstlerische Tätigkeit). In der Leistungsbeschreibung in den Honorarnoten finde sich kein einziger Hinweis auf eine Tätigkeit als Künstler bzw. auf die Schaffung eines Kunstwerkes. Des weiteren sei auch nicht der ermäßigte Steuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 für Umsätze aus künstlerischer Tätigkeit verrechnet worden. Gemäß den erläuternden Bemerkungen zu § 37 Abs. 9 EStG 1988 lägen Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit nur dann vor, wenn ein Künstler eine Arbeit an einem Kunstwerk vollbringe. Diese Voraussetzung sei im gegenständlichen Fall aufgrund der erläuternden Angaben zur Tätigkeit bzw. des Projektes und der Leistungsbeschreibung in den Honorarnoten nicht gegeben.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 brachte der Bf innerhalb der verlängerten Berufungsfrist mit Schreiben vom 18.10.2010 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift bringt er vor, nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. 20.11.1989, 88/14/0211, Erk. 27.09.1995, 92/15/0086, Erk. 18.03.1997, 95/14/0157) liege eine künstlerische Tätigkeit nach § 22 EStG dann vor, wenn eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit nach Gestaltungsprinzipien in einem (anerkannten) Kunstzweig, beispielsweise Architektur entfaltet werde. Diese darin geforderte

künstlerische Befähigung sei nach seiner künstlerischen Ausbildung unstrittig. Die Erfordernisse zu § 22 EStG deckten sich mit den Erfordernissen nach § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994, was die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes erlaube (siehe dazu Rz 1224 UStR). Details der Regelungen fänden sich in Rz 5237 ff EStR; hier sei insbesondere auf Rz 5254 zu verweisen, in dem die Künstlereigenschaft dem Garten- und Landschaftsarchitekten explizit abgesprochen werde, *nicht* aber dem Architekten. Die Ablehnung des gegenständlichen Antrages sei im wesentlichen mit der Entscheidung des UFS vom 24.09.2003, RV/2529-W/02, begründet worden. Diese sei jedoch auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Die zitierte Entscheidung betreffe eine Architektin, der die technische Leitung und Abwicklung eines sozialen Wohnbaues oblegen sei. Dies stelle selbstredend keine künstlerische Leistung dar. Überdies sei von der Architektin selbst bestätigt worden, dass sie primär als Technikerin und nicht als Künstlerin tätig gewesen sei. Auch die Leistungsbeschreibung enthalte lediglich technische Leistungen; ein Kunstwerk sei auch nicht gewollt gewesen, sondern ein nüchternes Wohnobjekt. Wesentlich für die Entscheidung seien die Begriffe “Künstler” und “künstlerische Tätigkeit”. Die Künstlereigenschaft sei durch eine Hochschulausbildung in einem Kunstfach (z.B. Malerei, Bildhauerei, Architektur) gegeben, wobei maßgebend für die Beurteilung einer in der Herstellung eines Gegenstandes bestehenden Tätigkeit ausschließlich die Art seiner Gestaltung sei. Erfolge sie nach für ein umfassendes Kunstfach wie z.B. Architektur charakteristischen Gestaltungsprinzipien, dann sei diese Tätigkeit als künstlerisch anzusehen.

Die vier Honorarnoten beträfen reine architektonische Planungsleistungen. Er habe diese Planungsleistungen versehentlich einer Umsatzsteuer von 20 % und nicht 10 % unterworfen. Dieser Irrtum sei für einen Künstler wohl entschuldbar. Eine Berichtigung der Honorarnoten auf 10 % USt für künstlerische Leistungen sei denkbar, zumal der fälschliche Umsatzsteuerausweis kein Präjudiz darstelle und dem Staat kein Schaden entstanden sei. Die künstlerische Würdigung sollte unabhängig von der Beschreibung in den Honorarnoten vorgenommen werden. Das Kunstwerk zeige sich im Ergebnis und nicht in der Beschreibung in einer primär Formalkriterien unterliegenden Honorarnote.

Zu den Ausführungen der Abgabenbehörde, wonach kein Kunstwerk bzw.

Kunstgegenstand geschaffen worden sei, sei festzuhalten, dass die Architektur per definitionem ein Kunstfach darstelle u.zw. der bildenden Kunst. Die Unterscheidung von “Architektur” als Kunstwerk und “bloßen Bauten” sei sehr umstritten und habe sich im Lauf der Zeit erheblich gewandelt. In der Baukunst werde manchmal eine Unterscheidung über das rein Zweckhafte eines Bauwerkes getroffen, wonach nach den EStR 2000 die Eignung eines Gegenstandes zum praktischen Gebrauch oder zu wirtschaftlichen Zwecken nicht ausschließe, dass die in der Herstellung dieses Gegenstandes bestehende Tätigkeit künstlerisch sei. Im gegenständlichen Fall bestehe das Ergebnis der Tätigkeit nicht in einem “bloßen Bauen” bzw. irgendwelchen Bebauungs-, Verkaufs- oder Präsentationsplänen wie im Falle der Entscheidung des UFS vom 24.09.2003, RV/2529-W/02, sondern in Werken individueller künstlerischer Tätigkeit zur Schaffung und Gestaltung von Baukunstwerken zeitgenössischer Architektur

von besonderer gestalterischer Qualität. Bilder der geschaffenen Objekte (insbesondere des Objektes "Villa K") würden das Ergebnis der künstlerischen Tätigkeit, eben das Kunstwerk, untermauern. Die Begriffe "Kunst" und "Kunstwerk" könnten nicht im Sinne einer allgemein gültigen Aussage definiert werden. Es sei auch nicht möglich, Kunst einer herrschenden Meinung anzupassen. Dennoch verlange das Gesetz, dass bestimmt werden müsste, wann ein Kunstwerk vorliege. Insbesondere das Urheberrecht verlange hierfür eine Definition. In dem betreffenden Gesetz seien die "Werke der bildenden Künste einschließlich der Werke der Baukunst und der angewandten Kunst und Entwürfe solcher Werke" angeführt. Werke der Kunstrichtung "Ready – Made" könnten ebenso Schutz finden wie Happenings, desgleichen auch Kunstwerke, deren Sinn und Zweck es sei, vergänglich zu sein.

Überdies sei im vorliegenden Fall die Künstlereigenschaft durch den Bescheid vom 03.07.2002 des Künstler-Sozialversicherungsfonds, einer kunstsachverständigen Expertenkommission, festgestellt worden. Dieser Umstand sei der Behörde bekannt und sei ihr auch nochmals im Rahmen des derzeitigen Verfahrens telefonisch in Erinnerung gerufen worden. Die Behörde habe es jedoch verabsäumt in Kenntnis des Vorhandenseins dieses Bescheides eine Bescheidkopie vom Bf anzufordern, um dies bei der Bescheiderstellung korrekt würdigen zu können.

Dem Berufungsschriftsatz fügte der Bf drei Fotos der "Villa K" bei.

Mit Schreiben vom 04.04.2011 legte die Abgabenbehörde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. In diesem Schreiben beantragte sie die Berufung als unbegründet abzuweisen und führte aus, nach den EStR 2000, Rz 5237 ff. sei an die Künstlereigenschaft ein strenger Maßstab anzulegen. Großes Können und eine persönliche Note machten aus einer handwerklichen noch keine künstlerische Tätigkeit (VwGH 25.01.1993, 91/13/0231). Auch der umsatzsteuerrechtliche Künstlerbegriff gehe von diesem strengen Maßstab aus. Überwiege bei der Herstellung der Einzelstücke der Anteil der nichtkünstlerischen, also gewerblichen Tätigkeit, so sei es nicht rechtswidrig, die Tätigkeit bei einheitlicher Betrachtung (auch hinsichtlich der einzelnen Umsätze) als kunsthandwerklich und nicht als künstlerisch zu beurteilen (VwGH 20.11.1989, 89/14/0142) – vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, Rz 28 zu § 10. Der UFS verneine ebenfalls die Künstlereigenschaft bei Architekten (UFS vom 24.09.2003, RV 2592-W/02). Auch in der Literatur werde davon ausgegangen, dass Architekten nicht unter die Begünstigung des § 37 Abs. 9 EStG fielen (Ryda/Langheinrich, "Der Schriftsteller im Umsatz- und Ertragsteuerrecht II" FJ 2007, 390, Pkt. 3.3.1; Doralt "Gewinnrücktrag für alle?", RdW 2002, 310, Heft 5). Der Bescheid des Künstler-Sozialversicherungsfonds sei für die Abgabenbehörde nicht bindend.

Zu diesen Ausführungen nahm der Bf mit Eingabe vom 11.04.2011 Stellung und wendete ein, die Unterscheidung bei der Herstellung von Kunstgegenständen in eine nichtkünstlerische, also gewerbliche und künstlerische Tätigkeit sei für den gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung, da die Standesregeln der Architekten eine gewerbliche Tätigkeit in derselben Disziplin für Architekten unter Androhung von Strafe

verbieten würden. Auch habe die baukünstlerische Tätigkeit mit Kunsthandwerk (VwGH 20.11.1989, 89/14/0142) nichts zu tun, da den Architekten eine ausführende Tätigkeit, wie ein Baumeister, nicht erlaubt sei.

Der Schluss der Abgabenbehörde, dass der UFS generell die Künstlereigenschaft bei Architekten verneine (UFS vom 24.09.2003, RV/2592-W/02) sei falsch und entspreche auch nicht den Intentionen des Gesetzgebers, dem es ohne Weiteres möglich gewesen wäre, der Baukunst bzw. deren Erzeugern die Künstlereigenschaft abzusprechen.

Aus dem erwähnten Beitrag von Doralt "Gewinnrücktrag für alle", RdW 2002, 310, Heft 5, sei entgegen der Meinung der Abgabenbehörde herauszulesen, dass vom Gesetzgeber speziell die unregelmäßige und im Vergleich zu anderen Erwerbstätigen ungerechte Verteilung der Einkommen von Künstlern (und EPU's) einer gerechteren Lösung zugeführt werden sollte.

Nach der Rechtsprechung bzw. den Kommentaren sei die Urheberschaft alleine für die Feststellung der Künstlereigenschaft nicht ausreichend. Trotzdem habe das Gericht in einem aktuellen Fall (Causa Hundertwasser gegen Krawina) entschieden, dem Architekten eine Miturheberschaft zuzubilligen und damit den Architekten Krawina Hundertwasser gleichzustellen. Alles andere wäre eine Diskriminierung des Architekten gewesen (der Bf fügte in diesem Zusammenhang den Artikel aus der Tageszeitung "Die Presse" vom 25.02.2011 "Wie Wien Hundertwassers Helfer verleugnete" bei).

Schließlich sei zur Unterscheidung zwischen künstlerischer und nichtkünstlerischer Tätigkeit auf das Künstlerpaar Christo und Jeanne-Claude zu verweisen, deren Verpackung des Berliner Reichstages im Wesentlichen aus der Idee und der künstlerischen Umsetzung bzw. Realisierung bestanden hätte, die ähnlich wie bei einem Architekten in Planung und örtliche Bauleitung gegliedert werden könnte. Eine derartige Unterscheidung sei nicht möglich und würde dazu führen, dass Adolf Loos oder Otto Wagner keine Künstler wären.

Mit Schreiben vom 05.12.2013 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bf bekanntzugeben, an welcher Hochschule er seine Ausbildung zum Architekt absolviert hatte und in diesem Zusammenhang eine Kopie der Urkunde über die Verleihung des akademischen Grades vorzulegen. Weiters wurde der Bf gebeten, vom Seehaus in H. und dem Restaurant K in Salzburg Fotos oder andere Unterlagen, aus denen die Gebäude klar ersichtlich seien, zu übermitteln. Gleichzeitig teilte der Senat dem Bf mit, dass laut Auskunft des Künstler-Sozialversicherungsfonds am 04.12.2013 die Wirksamkeit des Bescheides vom 03.07.2002 ab 01.02.2003 erloschen sei und für das Jahr 2008 ebenso wie für die beiden Vorjahre 2007 und 2006 kein aufrechter Bescheid vorliege.

Mit Eingabe vom 02.01.2014 übermittelte der Bf das Diplom der Technischen Universität Wien vom xx über die Verleihung des akademischen Grades "Diplom-Ingenieur" sowie einen Plan samt Foto vom Seehaus in H. und Foto vom Restaurant K. Was den Bescheid des Künstler-Sozialversicherungsfonds anlangt, teilte der Bf mit, die Auskunft des genannten Fonds sei nur teilweise richtig. Für das Jahr 2006 hätte er seinen Antrag auf Gewährung eines Zuschusses zurückziehen müssen, da er das geforderte

Mindesteinkommen nicht erreicht hätte. Die Jahre 2007 und 2008 seien wegen des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens noch offen und für das Jahr 2009 sei ihm der Zuschuss ausbezahlt worden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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 gehören zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (die ihrerseits wieder zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

Voraussetzung für die Verteilungsbegünstigung des § 37 Abs. 9 EStG 1988 ist das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 (oder schriftstellerischer Tätigkeit). Der Begriff des Künstlers im § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 deckt sich mit § 22 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) - vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum UStG 1994, § 10 Tz 77).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Künstler nur anzusehen, wer eine persönliche und eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach (zB Malerei, Bildhauerei, Architektur) auf Grund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht darauf beschränkt, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben (vgl. die in Ruppe, UStG<sup>4</sup>, § 10 Tz 91 angeführte Rechtsprechung). 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 20.02.1996, 92/14/0084). Fehlt dem Abgabepflichtigen eine einschlägige Hochschulbildung oder sonstige vollwertige künstlerische Ausbildung, so ist die Künstlereigenschaft auf Grund der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit zu prüfen. Die Merkmale sind von der Behörde unter Berücksichtigung eines repräsentativen Querschnittes der Arbeiten, die die steuerlich relevante Tätigkeit bilden, zu beurteilen (VwGH 25.01.1994, 90/14/0092, VwGH 15.01.1997, 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 21.01.1986, 84/14/0017, VwGH 05.07.1994, 94/14/0032).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Einkünfte des Bfs aus der Tätigkeit als Architekt Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 darstellen, die gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 auf das Streitjahr und die beiden vorangegangenen Jahre gleichmäßig zu verteilen sind. Die Abgabenbehörde hat das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Verteilung verneint. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erfolgte dies zu Recht. Dies aus nachstehenden Gründen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt bei **Architekten** und planenden Baumeistern die Erstellung von Plänen idR eine eigenschöpferische Leistung dar, die allerdings nur dann als künstlerisch gewertet werden kann, wenn durch die planende Tätigkeit Leistungen erbracht werden, die auf dieselbe Stufe zu stellen sind wie die Leistungen in einem umfassenden Kunstfach, das eine weitreichende künstlerische Begabung und Ausbildung erfordert (vgl. das in Ruppe, UStG<sup>4</sup>, § 10 Tz 95 angeführte Erkenntnis des VwGH vom 15.06.1979, 1044/76 [richtig 1004/76]).

Der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidung vom 01.12.2010, RV/0784-W/10, bei Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit eines Architekten als eine selbständige künstlerische Tätigkeit iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 anzusehen ist, zu folgendem Ergebnis gelangt: Ist das Kunstwerk ein körperlicher Gegenstand und der der schöpferischen Eingebung folgende Erschaffungsakt des körperlichen Kunstwerkes wie einem Architekten dadurch gekennzeichnet, dass der in einer Skizze festgehaltenen Schöpfung des künftig körperlichen Kunstwerkes verschiedene Arbeitsstufen zuzuordnen sind, ist steuerrechtlich grundsätzlich nur der künstlerische Schöpfungsvorgang, also die Entwerfung der Skizze als künstlerische Tätigkeit anzusehen. Demgegenüber sind jene Arbeitsstufen, deren Inhalte wirtschaftlicher, organisatorischer, technischer, planerischer oder beratender Natur sind, als nicht künstlerisch zu beurteilen. Als künstlerischer Architekt iSd des § 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 unterscheiden. Im Zweifel ist für die Beurteilung als Kunstwerk ein Sachverständigengutachten einzuholen, wobei im Falle eines Gebäudes ein (bloßer) Architekt nicht von vornherein der geeignete Sachverständige ist.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von der dargelegten Rechtsprechung abzugehen.

Was die Ausbildung des Bfs anlangt, hat dieser nicht eine Kunsthochschule (z.B. Akademie der bildenden Künste o.ä.) besucht, sondern eine Technische Universität. Dies ergibt sich aus der vorgelegten Urkunde über die Verleihung des akademischen

Grades "Diplom-Ingenieur" nach erfolgter Absolvierung des Studiums "Architektur" an der Technischen Universität Wien.

Die Frage, ob ein Kunstwerk vorliegt, ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu prüfen. Der Bf hat im Streitjahr Einkünfte aus der Tätigkeit für 3 Bauobjekte erzielt:

- a) Seehaus H. a.W.
- b) Villa K in Salzburg
- c) Restaurant K in Salzburg

Von den genannten Objekten dienen zwei Wohnzwecken (Seehaus H. a.W., Villa K in Salzburg) und eines der Ausübung eines Gewerbebetriebes (Restaurant K in Salzburg). Unterzieht man die Objekte einer näheren Betrachtung, so vermag das Gericht die Ansicht des Bfs, wonach es sich hierbei um "Baukunstwerke zeitgenössischer Architektur von besonderer gestalterischer Qualität" handelt, nicht zu teilen. Wenngleich das Gericht nicht verkennet, dass die Eignung eines Gegenstandes zum praktischen Gebrauch oder zu wirtschaftlichen Zwecken nicht ausschließt, dass die in der Herstellung des Gegenstandes bestehende Tätigkeit künstlerisch sein kann, vermag es weder im Seehaus H. a.W., noch im Restaurant K in Salzburg und auch nicht in der Villa K in Salzburg ein Baukunstwerk zu erblicken. Vom Bf wird auch nicht näher dargetan, aus welchen Gründen "Baukunstwerke zeitgenössischer Architektur" vorliegen sollten und worin die "besondere gestalterische Qualität" der Gebäude zu sehen sein sollte. Nach Auffassung des Gerichtes erfüllen die drei Bauten nicht die Kriterien, die der Verwaltungsgerichtshof an das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit stellt. Die gegenständliche Tätigkeit ist nicht auf dieselbe Stufe zu stellen, wie die Leistungen in einem umfassenden Kunstfach, das eine weitreichende künstlerische Begabung und Ausbildung erfordert. Was die Villa K in Salzburg anlangt, ist zwar zuzubilligen, dass sich dieses Bauobjekt durch eine kreative, dem Zeitgeschmack entsprechende Note auszeichnet, über ein attraktives Design geht das Erscheinungsbild jedoch nicht hinaus. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, ist zwischen Kunst und Design streng zu unterscheiden. Das primäre Anliegen von Design liegt in der Formgebung und nicht in der Schaffung von Kunstwerken (vgl. VwGH 27.03.1980, 0293/79).

Aber selbst dann, wenn einem Bauwerk die Qualifikation eines Baukunstwerkes zukommt, bedeutet dies im Sinne der Rechtsprechung des UFS noch nicht zwingend, dass die Tätigkeit des Architekten dieses Bauwerkes als künstlerische Tätigkeit iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 anzusehen ist. Wie in der Entscheidung des Senates vom 01.12.2010, RV/0784-W/10, ausgeführt wurde, ist im Falle eines Architekten, dessen Gesamtleistung sich aus verschiedenen Arbeitsstufen zusammensetzt, die nicht nur künstlerischer, sondern auch wirtschaftlicher, organisatorischer, technischer, planerischer oder beratender Natur sind, steuerrechtlich grundsätzlich nur der künstlerische Teil also die Entwerfung der Skizze als künstlerische Tätigkeit anzusehen. Unter Bedachtnahme auf den im Umsatzsteuerrecht vorherrschenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kommt daher als künstlerischer Architekt iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 nur solch ein Architekt in Betracht, dessen Leistung sich auf die Erbringung von Planungsskizzen

und allfälliger künstlerischer Oberleitung beschränkt. Dass im vorliegenden Fall die Tätigkeit des Bfs wesentlich vielschichtiger war und nicht nur im Entwurf von Planungsskizzen und einer allfälligen künstlerischen Oberleitung bestand, gesteht dieser selbst ausdrücklich zu. So umfasste die Tätigkeit des Bfs laut seinen eigenen Angaben in der Eingabe vom 10.08.2010 neben der Entwurfsplanung auch die Einreichplanung, die Ausführungsplanung und die örtliche Bauaufsicht. In den gelegten Honorarnoten wird diese Aussage noch einmal bestätigt, indem für "erbrachte Architektenleistungen Planung und örtliche Bauaufsicht" Entgelt in Rechnung gestellt wird. Abgesehen vom Umstand, dass die 3 vorliegenden Bauten bereits keine Baukunstwerke darstellen, scheidet die Verteilungsbegünstigung des § 37 Abs. 9 EStG 1988 darüberhinaus auch deshalb aus, weil der Bf nicht als künstlerischer Architekt iSd der erfolgten Ausführungen einzustufen ist.

Dass in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5254 (diesen kommt im übrigen keine normative Bedeutung zu) dem Garten- und Landschaftsarchitekten die künstlerische Tätigkeit abgesprochen wird, bedeutet noch nicht, dass sie (siehe dazu die Ausführungen im Rechtsmittelschriftsatz Seite 2 letzter Absatz) dem Architekten zuzuerkennen ist. Aus dem Begriff des Architekten folgt noch nicht, dass dessen Tätigkeit unbedingt eine künstlerische sein muss (vgl. VwGH 27.03.1980, 0293/79, siehe dazu auch die vorangehenden Ausführungen).

Soweit sich der Bf auf den Bescheid des Künstler-Sozialversicherungsfonds vom 03.07.2002, mit dem seine Künstlereigenschaft festgestellt worden sei, beruft, ist – wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 05.12.2013 erfolgt – darauf hinzuweisen, dass laut Auskunft des Künstler-Sozialversicherungsfonds vom 04.12.2013 die Wirksamkeit dieses Bescheides ab 01.02.2003 erloschen ist. Aber selbst dann, wenn für das Streitjahr 2008 ein gültiger Bescheid vorliegen würde, wäre damit für den Bf nichts gewonnen. Gemäß § 116 Abs. 2 BAO besteht im Abgabenverfahren keine Bindung an einen derartigen Bescheid (vgl. UFS 01.12.2010, RV/0784-W/10, mwN).

Der Bf geht auch fehl, wenn er die Auffassung vertritt, für die Beurteilung der Frage, ob ein Kunstwerk vorliegt, könne auf die Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes zurückgegriffen werden. Abgabenrechtliche Tatbestände sind grundsätzlich nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen. Dass eine Auslegung des abgabenrechtlichen Begriffes der künstlerischen Tätigkeit mit Hilfe der Bestimmungen des eine völlig andere Zielsetzung aufweisenden Urheberrechtsgesetzes geradezu ausgeschlossen ist, ergibt sich allein schon daraus, dass nach § 3 Abs. 1 UrhG ausdrücklich Werke des Kunstgewerbes – welche Tätigkeit der gewerblichen Tätigkeit zuzuordnen ist – zu den Werken der bildenden Künste im Sinne dieses Gesetzes zählen (vgl. VwGH 21.07.1993, 91/13/0231 mwN).

Desgleichen vermag das Gericht auch der Ansicht des Bfs, wonach die in den Honorarnoten erfolgte Leistungsbeschreibung für die künstlerische Würdigung irrelevant sei bzw. außer Betracht zu bleiben habe, nicht zu folgen. Im Gegenteil: Selbst wenn ein

Abgabepflichtiger eine abgeschlossene künstlerische Hochschulausbildung vorweisen kann, ist die Abgabenbehörde nicht von der Verpflichtung enthoben, den künstlerischen Wert der Tätigkeit nachzuprüfen (siehe dazu die obigen Ausführungen). Für die Überprüfung der Tätigkeit ist aber deren konkreter Inhalt unerlässlich.

Nicht zielführend ist auch die Bezugnahme des Bfs auf den Beitrag von Doralt "Gewinnrücktrag für alle?", RdW 2002, 310, Heft 5, und die dazu erfolgten Ausführungen. In dem genannten Artikel erachtet der Autor die in § 37 Abs. 9 EStG 1988 vorgenommene Einschränkung der Begünstigung auf Künstler und Schriftsteller für verfassungsrechtlich bedenklich. Die Beurteilung der Frage, ob die genannte Bestimmung gegen das Bundes-Verfassungsgesetz verstößt, obliegt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof. Dieser teilt die geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht. So wurde gegen die Entscheidung des UFS vom 01.12.2010, RV/0784-W/10, Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof eingebracht. Mit Beschluss vom 09.06.2011, B 93/11, hat der Gerichtshof die Behandlung der Beschwerde jedoch abgelehnt.

Auch der Hinweis des Bfs auf die causa "Hundertwasser gegen Krawina" vermag seinen Standpunkt nicht zu stützen. Wie aus dem vorgelegtem Artikel vom 25.02.2011 aus der Tageszeitung "Die Presse" hervorgeht, handelte es sich hierbei offenbar um einen vor dem Handelsgericht Wien geführten Urheberrechtsprozess. Thema des Rechtsstreites war, wie in dem Artikel ausdrücklich festgehalten wird, die Anerkennung des Architekten Josef Krawina im Sinne des Urheberrechtes und Beteiligung an millionenschweren Tantiemen. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist aber nicht die Frage, ob der Bf in Bezug auf die in Rede stehenden 3 Bauten als Architekt im Sinne des Urheberrechtes, sondern als künstlerischer Architekt iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 anzusehen ist.

Schließlich geht auch der Hinweis des Bfs auf die Verpackung des Berliner Reichstages durch das Künstlerpaar Christo und Jeanne-Claude ins Leere. Die genannten Personen waren in ihrem Kunstfach schon längst anerkannte Künstler, als sie das Berliner Reichstagsgebäude verhüllten. Das Künstlerpaar ist für seine Verhüllungsaktionen berühmt und kann kein Zweifel an dessen Künstlereigenschaft und den von ihm geschaffenen Kunstwerken bestehen. Auch der Hinweis auf Adolf Loos und Otto Wagner vermag an der Tatsache nichts zu ändern, dass die Tätigkeit des Bfs nicht als künstlerisch iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 einzustufen ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig, da die Frage, ob und wann die Tätigkeit eines Architekten als künstlerische Tätigkeit anzusehen ist, durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt ist.

