

- 1. Zur Gewerblichkeit eines Restaurationsbetriebes**
- 2. Die bloße Anwendung wissenschaftlicher Grundsätze und Methoden ist keine wissenschaftliche Tätigkeit i. S. des § 18 EStG.**
- 3. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit i. S. des § 18 EStG trägt der Steuerpflichtige.**

#### **Zum Sachverhalt**

Der Revisionskläger („Kläger“) ist Kirchenmaler und absolvierte eine Ausbildung zum Restaurator. Bis zum 31. Dezember 1976 führte er ein Einzelunternehmen für Restaurationen, Kirchen- und Dekorationsmalerei. Ab 1.1.1977 wurde das Einzelunternehmen aufgegliedert in ein Einzelunternehmen für Restaurationen und Kirchenmalerei sowie eine GdB für Dekorationsmalerei. Zum 1.7.1979 wurde das Einzelunternehmen in die A-GmbH umgewandelt. Zum 1.1.1982 gründete der Kläger ein neues Einzelunternehmen „A-Restaurator“; in der weiterbestehenden GmbH verblieb der Geschäftszweig „Kirchenmalerei“. Der Kläger beschäftigte im Streitjahr 1982 in seinem Einzelunternehmen 10 Arbeitnehmer und verschiedene fremde Restauratoren. Nach eigenem Vortrag des Klägers befasste sich dieser im Streitjahr im Wesentlichen mit der Restaurierung von Kirchen. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1982 gab der Kläger einen Gewinn aus dem Betrieb für Restaurierungen in Höhe von ... DM als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit an. Außerdem bezog er u. a. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei der A-GmbH in Höhe von ... DM. Der Revisionsbeklagte (das Finanzamt) hielt das mit Restaurierungen befasste Einzelunternehmen des Klägers für gewerbsteuerpflichtig und erließ für 1982 einen Gewerbesteuer-Messbescheid, dessen Aufhebung er ohne Erfolg im Einspruchs- und Klageverfahren unter Hinweis auf seine künstlerische Tätigkeit begehrte. Die Entscheidung des Finanzgerichts Nürnberg vom 10.3.1993, III 360/87 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1993, 677 veröffentlicht. Das FG hat die Revision zugelassen. Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, seine Restauratorentätigkeit sei als künstlerische einzustufen. Verletzt seien § 18 EStG, §§ 76, 81 ff., 96 FGO und sein Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

#### **Aus den Gründen**

....

Die Bestätigung der Gewerbesteuerpflicht ist nicht zu beanstanden.

Voraussetzung für die Gewerbesteuerpflicht des Klägers ist, dass sein in Form eines Einzelunternehmens geführter Restaurationsbetrieb ein Gewerbebetrieb ist (§ 2 Abs. 1 GewStG). Gewerbebetrieb ist eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als eine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbstständige Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. ... Eine künstlerische Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegt - abgesehen von weiteren Voraussetzungen - nur vor, wenn der Steuerpflichtige eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht (vgl. hierzu insbesondere die BFH-Urteile vom 11.7.1991, IV R 33/90, BFHE 165, 362, IV R 15/90, BFHE 165, 216, IV R 102/90, BFHE 166, 36). Übt ein Steuerpflichtiger sowohl eine künstlerische als auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist zu unterscheiden, ob es sich um trennbare Tätigkeiten handelt oder nicht. Sind die verschiedenen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung ohne Schwierigkeiten zu trennen, so können sie nach der Rechtsprechung des BFH steuerlich getrennt beurteilt werden, und zwar auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen (vgl. z. B. BFH in BFHE 166, 36, m. w. N. - Schmidt, Einkommensteuergesetz, 12. Aufl., § 15 Anm. 21 m. w. N., Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, § 2 Rdnr. 452). Sind allerdings bei einer Tätigkeit die verschiedenen Tätigkeitsarten derart miteinander verflochten, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen, so liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, die steuerlich danach zu qualifizieren ist, ob das künstlerische oder das gewerbliche Element vorherrscht (vgl. BFH in BFHE 166, 36; BFH, Urteil vom 29.7.1981, I R 183/79, BFHE 134, 135; weitere Nachweise bei Lenski/Steinberg, aaO, § 2 Rdnr. 453).

Schuldet ein Steuerpflichtiger gegenüber seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg, so ist auch die zur Durchführung des Auftrags erforderliche Tätigkeit regelmäßig als einheitliche zu beurteilen (vgl. BFH, Urteile vom 7.11.1991, IV R, 17/90, BFHE 166, 443 und vom 29.1.1970, IV R 78/66, BFHE 98, 176). Werden in einem Betrieb nur gemischte Leistungen mit überwiegend gewerblichem Charakter erbracht, so ist auch der Betrieb einheitlich als gewerblicher zu qualifizieren.

Die Fragen, ob eine Tätigkeit die aufgezeigten Merkmale einer künstlerischen Tätigkeit erfüllt, eine einheitliche Tätigkeit vorliegt und welches Element einen einheitlichen Betrieb prägt, hat das FG anhand der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen (BFH in BFHE 166, 36). Das vorinstanzliche Urteil kann insoweit revisionsrechtlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob die Würdigung des FG gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt oder das FG Vorschriften über das Verfahren verletzt hat (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 3. Aufl., § 118 Rdnr. 23 m. w. N.). Beides ist hier nicht der Fall.

1. Die Revision gibt dem Senat nicht die Gelegenheit, abschließend über die streitige Frage zu entscheiden, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine Restauratorentätigkeit eine (überwiegend) künstlerische i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist (vgl. hierzu Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21.6.1944, VI 94/44, RStBl II 1944, 772; Urteil des FG Düsseldorf vom 25.9.1967, VII 11-13/64 F, Deutsche Steuerzeitung/Eildienst - DStZ/E - 1967, 492; Beschluss des Hessischen FG vom 21.10.1983, 8 V 153/83, EFG 1984, 260; Heuer, Die Besteuerung der Kunst, 2. Aufl., S. 27; Maaßen, Kunst oder Gewerbe?, 1991 Rdnr. 202 f. m. w. N.). Das FG hat im Streitfall der Restauratorentätigkeit deswegen den freiberuflichen Charakter i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG versagt, weil es die Restauratorentätigkeit als einheitliche beurteilt und in ihr

nebeneinander wissenschaftliche, handwerkliche und künstlerische Elemente dergestalt untrennbar verknüpft gesehen hat, dass es nicht feststellen konnte, ob und ggf. bei welchen Arbeiten das künstlerische Element überwog. Revisionsrechtlich sind diese Feststellungen nicht zu beanstanden.

a) Die Feststellung, dass bei den Restaurierungsarbeiten des Klägers jeweils ein untrennbares Konglomerat aus wissenschaftlichen, handwerklichen und künstlerischen Elementen vorlag, verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze. Sie folgt insoweit den Ausführungen des Gutachters. Aufgrund der mit der Revision nicht angefochtenen Feststellungen des Gerichtsprüfers kann ferner auch nicht davon ausgegangen werden, dass im Einzelunternehmen des Klägers - möglicherweise in Teilleistungen trennbare -Gesamtmassnahmen an Kirchen durchgeführt wurden.

b) Das FG hat ferner in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise seine Entscheidung auf die Regeln zur Feststellungslast gestützt und die Nachteile der Nichterweislichkeit eines Überwiegens der künstlerischen Tätigkeit prozessual dem Kläger angelastet. Nach den Regeln zur Feststellungslast hat derjenige Beteiligte die Nachteile einer Nichterweislichkeit zu tragen, der sich auf eine für ihn günstige Norm, beruft (vgl. hierzu Gräber/von Groll § 96 Rdnr. 23 m. w. N.). Grundsätzlich trägt damit das FA die Feststellungslast für die steuerbegründenden und der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die steuerbefreienden oder –mindernden Tatsachen. Da auch der freie Beruf grundsätzlich die Merkmale eines Gewerbebetriebs (Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt und er der Gewerbesteuerpflicht nur dann nicht unterliegt, wenn er die Merkmale des § 18 EStG aufweist, trägt die Feststellungslast für das Vorliegen eines freien Berufs der Steuerpflichtige (vgl. BFH in BFHE 165, 216; BFH-Urteil vom 12.12.1991, IV R 65-67/89, BFH/NV1993, 238). ...

Die vom Kläger beanstandeten Verfahrensverstöße greifen aber nicht durch. ...

2. Fehlt es damit an der Feststellung eines Überwiegens der künstlerischen Elemente der im Streitfall ausgeübten Restaurierungstätigkeiten, so kann offen bleiben, ob dem Kläger bei Durchführung der Restaurierungsarbeiten ein ausreichender Gestaltungsraum zustand und der Kläger tatsächlich seine Arbeitnehmer und betriebsfremden Mitarbeiter in der notwendigen Weise künstlerisch anleitete.

Der Senat kann ferner offen lassen, ob eine Tätigkeit mit künstlerischen und wissenschaftlichen Elementen insgesamt als freiberuflich zu würdigen ist, wenn beide Elemente das Handwerkliche in den Hintergrund drängen. Das Betreiben eines Restauratorenbetriebs ist keine wissenschaftliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 EStG. Eine solche setzt voraus, dass grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 30.3.1976, VIII R 137/75, BFHE 118). Die bloße Anwendung wissenschaftlicher Grundsätze und Methoden auf konkrete Verhältnisse ist keine wissenschaftliche Tätigkeit i. S. des § 18 EStG (Stuhrmann, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 18 B 51; vgl. z. B. auch BFH, Urteil vom 22.9.1976, IV R 20/76, BFHE 120, 204).

### **Anmerkung Dieter J. Martin**

Bis zum Jahr 2002 ist kein abschliessendes Urteil des BFH selbst zu der Frage ergangen, ob und unter welchen denkbaren Voraussetzungen überhaupt die Tätigkeit des Restaurators eine wissenschaftliche oder künstlerische Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts sein kann. Nunmehr ist die Frage in der Revision gegen das Urteil des FG Köln vom 26.9.2002 (abgedruckt unter EzD 6.1.10 Nr. 3) beim BFH anhängig. Eindeutig sind aber das Urteil des FG Nürnberg vom 10.3.1993 [das vorinstanzliche Urteil III 360/87, EFG 1993, 677] und das Urteil vom 10.3.1993, III 175788, abgedruckt unter EzD 6.1.10 Nr. 1. Diese Urteile mussten und werden solange Bestand haben, bis einem Steuerpflichtigen die überzeugende Argumentation des Gegenteils gelingt. 1994 hat der BFH hierfür eindeutig und unumstößlich die Feststellungslast dem Steuerpflichtigen zugewiesen.

Mit einer Änderung der Praxis der Finanzämter kann unter diesen Voraussetzungen kaum gerechnet werden. Jedes Finanzamt wird weiterhin alle Versuche von restauratorisch-fachlicher Seite bis hin zu den höchsten Auctoritäten der Restaurierungswissenschaften kühl parieren. Von der verwaltungsrechtlichen Seite her könnte man zwar mit dem Bundesverwaltungsgericht argumentieren, das aber nur die Frage der Handwerklichkeit nach der Handwerksordnung zu prüfen hat. S. hierzu BVerwG vom 11.12.1990, BVerwGE 87, 191 = EzD 7.10 Nr. 2. Eine Einheit der Rechtsordnung gibt es nicht, deshalb helfen auch die Parallelen zum Streit um die Zugehörigkeit zu einem Handwerk im Sinn der Handwerksordnung in der steuerrechtlichen Frage nichts. Es sind und bleiben zwei Paar Stiefel.

Eine Würdigung der Urteile ergibt, dass die Argumentation der Finanzgerichte keineswegs engstirnig oder formaljuristisch ist. Die Finanzgerichte lassen der fachlichen Argumentation einen weiten Spielraum, geben aber den Rahmen in enger Anlehnung an den Gesetzeswortlaut vor. Entscheidend ist der untrennbare Zusammenhang von zwar wissenschaftlicher Fragestellung, aber nachfolgend mehr handwerklich orientierter Ausführung der Restauratorenarbeit am Objekt. Insbesondere kommt in aller Regel weder der wissenschaftlichen Vorarbeit noch der in den engen Bahnen denkmalpflegerischer Aufgabenstellungen sicher nicht freien (!) künstlerischen Gestaltung ein Übergewicht innerhalb des Leistungsbildes zu, das sich auch in der Vergütung niederschlagen würde. Nicht für diese Leistungen, sondern für die letztlich dienende Ausführung am Objekt „mit der Hände Arbeit“ wird schließlich bezahlt.

Ein Restaurator sollte künftig einen Prozess nur riskieren, wenn bei ihm das Übergewicht tatsächlich im wissenschaftlichen und künstlerischen Bereich liegt. Beispiel: Rekonstruktion der abgefallenen Deckenmalerei im Salomonsaal des Klosters Aldersbach in Niederbayern.

S. auch folgende Urteile: FG Nürnberg vom 10.3.1993, III 175/88, abgedruckt unter EzD 6.1.10 Nr. 1 und des FG Köln vom 26.9.2002, 15 K 8068/98, EzD 6.1.10 Nr. 3.