

## **Leitsätze**

- 1. Die Tätigkeit eines an einer Hochschule ausgebildeten Restaurators kann wissenschaftlich i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sein, soweit sie sich auf die Erstellung von Gutachten und Veröffentlichungen beschränkt.**
- 2. Die Tätigkeit eines Restaurators ist dann künstlerisch i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, wenn sie ein Kunstwerk betrifft, dessen Beschädigung ein solches Ausmaß aufweist, dass seine Wiederherstellung eine eigenschöpferische Leistung des Restaurators erfordert.**

## **Zum Sachverhalt**

(Anm. des Bearbeiters: Es handelt sich um die Entscheidung des BFH nach dem nicht rechtskräftigen Urteil des FG Köln vom 26. 9. 2002, EzD 6.1.10 Nr. 3 mit Anm. Martin; deswegen wird von einer nochmaligen Schilderung des Sachverhalts abgesehen.)

## **Aus den Gründen**

Die Revision ist begründet.

Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Die Feststellungen des FG reichen nicht für die Beurteilung aus, ob die Kl. in den Streitjahren gewerblich oder freiberuflich tätig war. Auch fehlen ausreichende Feststellungen dazu, ob etwa vorhandene gewerbliche Elemente die Restaurationstätigkeit im Sinne eines gewerblichen Betriebs prägten.

1. Eine Personengesellschaft, die sich aus Angehörigen freier Berufe zusammensetzt, kann freiberuflich tätig sein.

a) Nach deutschem Ertragsteuerrecht ist freiberuflich tätig, wer einen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 des EStG aufgeführten „Katalogberufe“ oder einen „ähnlichen Beruf“ ausübt. Es genügt demnach entgegen der Auffassung der Kl. nicht, dass die Betätigung des Steuerpflichtigen – ohne dass die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt wären – einen „ausgesprochen intellektuellen Charakter hat, eine hohe Qualifikation verlangt und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegt“. Mit dieser Definition im Urteil des EuGH vom 11. 10. 2001 C-267/99 (EuGHE 2001, 7467, Abl. EG 2001, Nr. C 348, 2) wird lediglich (für die Umsatzsteuer) der Rahmen abgesteckt, innerhalb dessen der jeweilige nationale Gesetzgeber die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit regelt (Tz. 41 des Urteils).

b) Zu den freien Berufen i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören auch die wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit. Das FG hat das Vorliegen einer schriftstellerischen oder insgesamt wissenschaftlichen Tätigkeit zu Recht verneint. Die Frage, ob eine künstlerische Tätigkeit vorliegt, lässt sich anhand der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend beantworten.

2. Zu Recht hat die Vorinstanz die Annahme einer schriftstellerischen Tätigkeit i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG verneint. Zweifellos haben die Gesellschafter der Kl. in ihren Dokumentationen zu den restaurierten Objekten jeweils eigenständige Texte erstellt, die eine eigenständige gedankliche Leistung darstellten (vgl. Senatsurteil vom 25. 4. 2002 IV R 4/01, BFHE 199, 176, BStBl. II 2002, 475). Doch waren diese Texte – von den wenigen vom FG hervorgehobenen Ausnahmen abgesehen – nicht wie erforderlich für die Öffentlichkeit bestimmt (vgl. Senatsurteil vom 10. 9. 1998 IV R 16/97, BFHE 187, 31, BStBl. II 1999, 215).

3. Die Kl. ist nach den bisherigen Feststellungen des FG auch nicht wissenschaftlich tätig geworden.

a) Allerdings wird in der neueren Literatur das Restaurieren als wissenschaftliche Tätigkeit definiert, die nicht nur künstlerische Sensibilität und technisches Können, sondern auch fundierte materialkundliche, natur- und kunstwissenschaftliche Kenntnisse erfordert (so Schädler-Saub, in: Martin/Krautzberger, Handbuch Denkmalschutz und Denkmalpflege, 2004, D Anm. 158 ff.). Restauratoren müssen ein Kulturdenkmal in seiner materiellen und historischen Vielschichtigkeit erkennen und dokumentieren; sie müssen den Erhaltungszustand, Schadensphänomene und Schadensursachen erfassen und interpretieren, um nach entsprechenden Versuchsreihen und Restaurationsmustern die praktischen restauratorischen Maßnahmen mit geeigneten Methoden und Techniken durchführen zu können. Auf Grund dieser Entwicklung wird der früher stark autodidaktisch geprägte Beruf mittlerweile regelmäßig von Hochschulabsolventen ausgeübt. Das kommt auch in berufsrechtlichen Regelungen zum Ausdruck (s. etwa § 1 Satz 1 des Gesetzes des Landes Mecklenburg-Vorpommern über die Führung der Berufsbezeichnung „Restaurator“ RG MV vom 9. 11. 1999, GVBl. MV 1999, 582). Danach besteht die Tätigkeit des Restaurators nicht nur in der materiellen Bewahrung von Kultur- und Kunstgütern durch Untersuchung, Erfassung, Konservierung, Restaurierung und Wartung, sondern auch in der Beratung und Erforschung sowie der diesbezüglichen Dokumentation.

b) Damit ist aber noch nichts darüber gesagt, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit eines Restaurators als wissenschaftlich i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen ist.

aa) Nach der Rspr. des BFH ist Voraussetzung für die Annahme einer wissenschaftlichen Tätigkeit i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, dass eine hochstehende, besonders qualifizierte Arbeit ausgeübt wird, die dazu geeignet ist, schwierige Streit- und Grenzfälle nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten zu lösen (vgl. Senatsurteil vom 23. 11. 2000 IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl. II 2001, 241). Der BFH hat aber auch entschieden, die bloße Anwendung wissenschaftlicher Grundsätze und Methoden auf konkrete Verhältnisse sei keine wissenschaftliche Tätigkeit (BFH-Urteile vom 22. 9. 1976 IV R 20/76, BFHE 120, 204, BStBl. II 1977, 31, und vom 30. 3. 1994 I R 54/93, BFHE 175, 40, BStBl. II 1994, 864). Das FG hat insoweit zutreffend erkannt, dass eine wissenschaftliche Betätigung, soweit sie lediglich Vorarbeit zu einer künstlerischen oder handwerklichen Arbeit darstellt, steuerlich nicht zu Einkünften aus wissenschaftlicher, sondern aus künstlerischer

oder handwerklicher Arbeit führt. Wissenschaftliche Tätigkeit liegt demgegenüber vor, wenn der Auftrag des Kunden an den Restaurator die Erstellung eines Gutachtens betrifft und dieses Gutachten Gegenstand des gezahlten Entgelts ist. Das Gleiche gilt, wenn der Restaurator ein Entgelt für die Veröffentlichung einer wissenschaftlichen Arbeit erhält.

bb) Nach dieser Maßgabe war die Kl. den bisherigen Feststellungen des FG zufolge nicht wissenschaftlich tätig. Die Gesellschafter der Kl. haben vielmehr wie typische Restauratoren gearbeitet, indem sie Kultur- und Kunstgüter nicht nur untersucht, erfasst und dokumentiert, sondern auch konserviert und restauriert haben.

4. Ob die Kl. künstlerisch tätig geworden ist, kann der BFH auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht entscheiden.

a) Eine künstlerische Tätigkeit i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG übt ein Steuerpflichtiger nach st. Rspr. des BFH – neben anderen Voraussetzungen – nur dann aus, wenn er eine schöpferische Leistung mit einer gewissen Gestaltungshöhe vollbringt, d. h. eine Leistung, in der seine individuelle Anschauungsweise und seine besondere Gestaltungskraft klar zum Ausdruck kommen (Senatsurteil vom 11. 7. 1991 IV R 15/90, BFHE 165, 216, BStBl. II 1991, 889, m. w. N., sowie das Urteil des XI. Senats des BFH vom 23. 9. 1998 XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460). Das BVerfG sieht das Wesentliche der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden (Entscheidungen vom 24. 2. 1971 1 BvR 435/68, E 30, 173 [188], und vom 17. 7. 1984 1 BvR 816/82, E 67, 213).

b) Der BFH hat bisher über die Frage, ob und ggf. unter welchen Umständen eine Restauratorentätigkeit eine (überwiegend) künstlerische i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, nicht entschieden. Insbesondere bot der Fall, der dem Urteil in BFHE 175, 40, BStBl. II 1994, 864, zugrunde lag, hierzu keine Veranlassung. Der damalige Kl. hatte wissenschaftliche, handwerkliche und künstlerische Tätigkeiten dergestalt untrennbar miteinander verbunden, dass nicht feststellbar war, ob und ggf. bei welchen Werken das künstlerische Element überwog (ebenso im Urteil vom 30. 3. 1994 I R 53/93, BFH/NV 1995, 210).

c) Der RFH hat zum Beruf eines Restaurators entschieden, dass das Reparieren einfacher schadhafter Gegenstände an sich keine künstlerische Tätigkeit darstelle, es sei denn, es handele sich um ein Kunstwerk und dessen Wiederherstellung wäre ein dem Gedanken des Schöpfers eines Kunstwerks nachführendes Gestalten oder Ergänzen (RFH, Urteil vom 21. 6. 1944 VI 94/44, RStBl. 1944, 772).

d) Hieran knüpft der erkennende Senat an.

aa) Erste Voraussetzung für einen künstlerische Betätigung des Restaurators ist, dass der Gegenstand, mit dem er sich befasst, seinerseits ein Kunstwerk darstellt. Es gibt zwar Kunstwerke, die unter Verwendung von Gebrauchsgegenständen („objets trouvés“) entstehen; hierbei handelt es sich jedoch nicht um die berufstypischen Arbeiten von Restauratoren. Die Restaurierung eines – möglicherweise historisch bedeutsamen – Gebrauchsgegenstandes führt keinesfalls zu einer künstlerischen Tätigkeit, auch wenn die gutachtliche oder fachschriftstellerische Beschäftigung mit einem solchen Gegenstand wissenschaftlich sein mag.

bb) Aber auch dann, wenn es sich bei dem restaurierten Gegenstand um ein Kunstwerk handelt, ist der Restaurator nicht künstlerisch tätig, soweit sich seine

Arbeit auf Bereiche wie etwa die Festigung, die Sicherung von Bausubstanz oder die Reinigung von Bildern beschränkt. Zwar übt nach Ansicht des BVerwG (s. Urteil vom 11. 12. 1990 1 C 41/88, E 87, 191) ein Restaurator, der sich auf die Festigung und Reinigung der vorhandenen Steinsubstanz, die Sicherung gebrochener Steinteile, das Entfernen früherer Ausbesserungen, das Ergänzen durch neues Material, das farbliche Anpassen sowie das Erneuern und das Schützen vor Umwelteinflüssen beschränkt, nicht das typische Steinmetz- und Steinbildhauer-handwerk aus. Daraus folgt jedoch nicht, dass ein solchermaßen tätiger Restaurator Künstler i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Seine eigene individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft kann ein Restaurator nur dort zum Ausdruck bringen, wo infolge der Beschädigung des Kunstwerks eine Lücke entstanden ist, die er durch seine Arbeit füllt. Die Lücke kann beispielsweise darin bestehen, dass Teile eines Bauwerkes zerstört oder Teile eines Bildes in seinen Umrissen oder seiner Farbgebung nicht mehr erkennbar sind. Die in diesen Fällen notwendige Ergänzung ermöglicht dem Restaurator individuelles Gestalten. Solange er sich nicht auf das Kopieren vorhandener Vorlagen beschränkt, spielt es auch keine Rolle, ob sich der Restaurator bei der Lückenfüllung frei fühlt oder ob er sich bemüht, dem ursprünglichen Kunstwerk möglichst nahe zu kommen. Es ist daher nicht notwendig, dass sich der Restaurator erkennbar vom Original löst. Wenn das BSG im Urteil vom 25. 9. 2001 B 3 KR 18/00 R (SozR 3-5425 § 2 Nr. 14) eine engere Auffassung vertreten hat, beruht das auf den Intentionen des Künstlersozialversicherungsgesetzes und ist für die steuerliche Qualifizierung der Tätigkeit nicht maßgeblich.

5. Das angefochtene Urteil geht insoweit von einer anderen Auffassung des Begriffs der künstlerischen Tätigkeit aus, als es verlangt, der Restaurator müsse sich, um künstlerisch tätig zu sein, vom Original lösen.

Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, Feststellungen dazu zu treffen, inwieweit die Kl. nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen (unter 4. d bb) künstlerisch tätig geworden ist. Die Kl. hat auch Gelegenheit darzulegen, in welchem Umfang sie wissenschaftliche Arbeiten i. S. d. Darlegungen unter 3. baa (Gutachten oder wissenschaftliche Veröffentlichungen) ausgeführt hat.

a) Sollte sich – was derzeit unwahrscheinlich erscheint – aus den erneuten Feststellungen des FG ergeben, dass alle Leistungen der Kl. entweder als künstlerisch oder als künstlerisch und wissenschaftlich einzustufen wären, hätte die Klage Erfolg. Alle Gesellschafter erfüllen die Voraussetzungen, um selbst wissenschaftlich oder künstlerisch tätig zu werden. Alle Einkünfte der Kl. wären demgemäß als solche aus freiberuflicher Tätigkeit zu beurteilen.

b) Sollten die Feststellungen ergeben, dass die Tätigkeiten der Kl. ein nicht aufteilbares Konglomerat wissenschaftlicher, künstlerischer und rein handwerklicher Leistungsbestandteile bilden, muss die Leistung danach beurteilt werden, welcher Teil ihr das Gepräge gibt (BFH, Urteil in BFHE 175, 40, BStBl. II 1994, 864). Lässt sich eine solche Prägung nicht feststellen, sind die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG als nicht erfüllt anzusehen. Die Feststellungslast trägt der Steuerpflichtige, der sich auf die negative Voraussetzung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG beruft.

c) Sollte sich schließlich ergeben, dass die Kl. künstlerische – ggf. auch wissenschaftliche – Tätigkeiten ausgeübt hat, die sich von den handwerklichen Tätigkeiten trennen lassen, gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gleichwohl die gesamte Tätigkeit der Kl. als gewerblich, es sei denn, die gewerblichen Tätigkeiten wären i. S.

d. BFH-Urteils vom 11. 8. 1999 XI R 12/98 (BFHE 189, 419, BStBl. II 2000, 229) von untergeordneter Bedeutung (vgl. dazu auch Senatsbeschluss vom 8. 3. 2004 IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954).

d) Der Einholung eines Sachverständigengutachtens bedarf es nicht, wenn die Restaurierungsarbeiten der Kl., die sich erkennbar entweder auf Gebrauchsgegenstände bezogen oder keinen Raum für eigenständige Gestaltung boten (wie z. B. die Festigung und Reinigung der vorhandenen Substanz, das Entfernen früherer Ausbesserungen, das Schützen vor Umwelteinflüssen oder Transportarbeiten), entweder der untrennbaren Gesamttätigkeit das Gepräge gaben (s. vorstehend unter 5.b) oder – bei Trennbarkeit der Tätigkeiten – nicht von untergeordneter Bedeutung waren.

Andernfalls wird sich das FG u. a. eines Sachverständigen bedienen müssen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst besondere Sachkunde auf dem Gebiet künstlerischer Restaurierung besitzt. Die von der Kl. beigebrachten Gutachten kommen als Beweismittel insoweit schon deshalb nicht in Betracht, weil sie zu den konkreten Tätigkeiten keine Stellung nehmen.