

- 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

Auf den Sachverhalt des Urteils des FG Köln vom 26.9.2002, 15 K 8068/98, abgedruckt und kommentiert unter EzD 6.1.10 Nr. 3, kann verwiesen werden. Die Revision der Kl. hatte Erfolg.

Aus den Gründen

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 EStG aufgeführten „Katalogberufe“ oder einen ähnlichen Beruf ausübt. Es genügt demnach entgegen der Auffassung der Kl. nicht, dass die Betätigung - 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, I-7467) 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. Senat vom 25.4.2002, IV R 4/01, BFHE 199, 176). Doch waren diese Texte - von den wenigen vom FG hervorgehobenen Ausnahmen abgesehen - nicht wie erforderlich für die Öffentlichkeit bestimmt (vgl. Senat vom 10.9.1998, IV R 16/97, BFHE 187, 31).
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, München, 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 Senats 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. Senat vom 23.11.2000, BFHE 193, 482). Der BFH hat aber auch entschieden, die bloße Anwendung wissenschaftlicher Grundsätze und Methoden auf konkrete Verhältnisse sei keine wissenschaftliche Tätigkeit (vom 22.9.1976, IV R 20/76, BFHE 120, 204, und vom 30.3.1994, I R 54/93, BFHE 175, 40). 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 bearbeitet haben.
4. Ob die Kl. **künstlerisch** tätig geworden ist, kann der Senat 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 (Senat vom 11.7.1991, IV R 15/90, BFHE 165, 216, sowie 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 (Beschluss vom 24.2.1971, 1 BvR 435/68, E 30, 173, 188, und Beschluss 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 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 Urteil vom 30.3.1994, 1 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 handle sich um ein Kunstwerk und dessen Wiederherstellung wäre ein dem Gedanken des Schöpfers eines Kunstwerks nachfühlendes Gestalten oder Ergänzen (RFH vom 21.6.1944, VI 94/44, RStBl. 1944, 772).

d) Hieran knüpft der erkennende Senat an.

aa) Erste Voraussetzung für eine 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 (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. b aa (Gutachten oder wissenschaftliche Veröffentlichungen) ausgeführt hat.

Anmerkung Dieter J. Martin

1. Das Urteil des BFH ist kundig kommentiert von Richter am BFH R. v. Schönberg im Anschluss an die genannte Fundstelle in HFR sowie in dem Aufsatz „Restauratorentätigkeit als wissenschaftliche oder künstlerische Tätigkeit“, NWB Nr. 28 vom 11.7.2005, Fach 3, S. 13.545.

2. Der BFH hat die Sache mangels ausreichender Spruchreife an das FG zurück verwiesen; das FG muss die von der Kl. behauptete künstlerische und wissenschaftliche Tätigkeit noch einmal überprüfen. Trotzdem gibt der BFH verbindliche letztinstanzliche Hinweise für die künftige Praxis. Er hält es abweichend von der bisherigen Rspr. im Anschluss an Schädler-Saub (s. o. Urteil, Nr. 3a) für denkbar, dass nunmehr an Hochschulen ausgebildete Restauratoren wissenschaftlich tätig sind; dies gilt aber nicht für bloße Vorarbeiten. Zugestanden ist auch, dass ein Restaurator dann künstlerisch tätig sein kann, wenn die Wiederherstellung eine eigenschöpferische Leistung voraussetzt, also im individuellen Gestalten beim Füllen einer Lücke besteht.

3. Es ist abzusehen, dass es nur wenigen steuerpflichtigen Restauratoren gelingen wird, die gesetzlichen Hürden und die entsprechenden Anforderungen der Finanzgerichtsbarkeit zu nehmen. Sie können nur zum Ziel kommen, wenn sie künstlerisch und/oder wissenschaftlich im genannten Sinn tätig sind.