

---

**Datum:** 26.09.2002  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 8068/98  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2002:0926.15K8068.98.00

---

**Tenor:**

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

---

**Tatbestand**

1

Streitig ist, ob die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus selbständige<sup>2</sup> Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), insbesondere aus künstlerischer Tätigkeit erzielt hat.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17.2.1994 wurde die Klägerin als Gesellschaft bürgerlichen <sup>3</sup> Rechts gegründet. Gesellschaftszweck war der Betrieb einer Restaurierungswerkstatt mit der Bezeichnung "...". Die ... Gesellschafter sind Diplom-Restauratoren aufgrund eines drei- bis vierjährigen Studiums an einer wissenschaftlichen Hochschule.

Bei der Klägerin wurde für die Jahre 1994 bis 1996 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der <sup>4</sup> Betriebsprüfer vertrat in Tz. 19 des BP-Berichts die Ansicht, dass die erklärten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb seien. Aufgrund des Betriebsprüfungsberichts vom 24.11.1997 erließ der Beklagte erstmals für die Jahre 1995 und 1996 Gewerbesteuermeßbescheide. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Gewerbesteuerpflicht wandte. Ihrer Ansicht nach genügten sämtliche Arbeiten hohen wissenschaftlichen Ansprüchen. Die Restauratorentätigkeit sei keinesfalls dem Handwerk zuzurechnen. Die von der BP festgestellten Transportarbeiten und die Reinigungsarbeiten seien aus dem Zusammenhang gerissen worden. Bei den Reinigungsarbeiten habe es sich um Nebenarbeiten geringsten Umfangs in Zusammenhang mit größeren Aufträgen gehandelt. Auch der Transport von Kunstwerken sei eine typische Tätigkeit von Restauratoren, die allerhöchsten Wissens- und Kenntnisstand erfordere.

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Im einzelnen wird auf den Inhalt <sup>5</sup> der Einspruchsentscheidung vom 5.10.1998 verwiesen.

Mit der Klage wendet sich die Klägerin weiterhin gegen die Annahme eines Gewerbebetriebs.

Zur Begründung erläutert sie die Tätigkeit des Restaurators. Diese bestehe in der Erhaltung und Pflege, der Restaurierung und technologischen Erforschung von Kunst- und Kulturgut. Aufgabe des Restaurators sei, den materiellen Bestand der ihm anvertrauten Objekte von historischer und/oder künstlerischer Bedeutung zu erfassen und zu bewahren. Die Befähigung zu diesen Tätigkeiten hätten die Gesellschafter der Klägerin durch eine wissenschaftliche Hochschulausbildung mit dem Abschluß Diplom-Restaurator erlangt. Inhalt der Ausbildung seien:

|                                                    |    |
|----------------------------------------------------|----|
| - Kunst- und Kulturgeschichte                      | 8  |
| - Restaurierungsgeschichte und -theorie            | 9  |
| - fachbezogene Naturwissenschaften                 | 10 |
| - Materialkunde                                    | 11 |
| - Technologie von Kunst- und Kulturgut             | 12 |
| - Klimatologie                                     | 13 |
| - Untersuchungs- und Dokumentationsmethoden        | 14 |
| - Konservierungs- und Restaurierungstechniken      | 15 |
| - Organisation und betriebswirtschaftliche Aspekte | 16 |

Dass die Tätigkeit des Restaurators eine künstlerische im Sinne von § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG sein könne, sei bereits durch die Rechtsprechung bestätigt worden (RFH, RStBl 44, 772). Eine künstlerische Tätigkeit liege dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine eigenschöpferische Leistung vollbringe, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck komme und über eine hinreichende Technik hinaus, eine gewisse Gestaltungshöhe erreiche (BFH, BStBl II 1992, 413 mwN). Im Gegensatz zum Handwerker müsse beim Künstler zu den Fertigkeiten etwas Eigenschöpferisches bei Inhalt, Stil und Form hinzukommen. Neben den selbstschaffenden Künstlern, wie Malern, Bildhauern, könnten auch Steuerpflichtige, die reproduktiv tätig werden, Künstler sein, wie z.B. der Pianist, der Sänger oder der Schauspieler. Im vorliegenden Fall liege der eigenschöpferische Charakter und die künstlerische Gestaltungshöhe beispielsweise gerade in der Wahl der Materialien, der Farbgebung oder Raumwirkung. Die Wahrnehmung/Rezeption eines Kunstwerkes oder eines kulturhistorischen Objekts stelle einen subjektiven Akt dar, der vom Zeitgeschmack sowie dem ästhetischen Empfinden der Persönlichkeiten geprägt sei. Vor allem der Zeitgeschmack und das ästhetische Empfinden eines Restaurators im Umgang mit dem Objekt führe in der Praxis zu unterschiedlichsten Ausführungen von Restaurierungen. So würden heutzutage Restaurierungen aus den 60er Jahren in ihren Maßnahmen als zu starke Eingriffe gewertet. Diese Beurteilung/Kritik richte sich einerseits an die Wahl der Materialien und andererseits an die Art und Weise der Ausführung.

Aus dieser Erkenntnis heraus erfolge beispielsweise im Bereich der Denkmalpflege die Vergabe der Restaurierung einer Kirchengestaltung (Altäre, Chorgestühle, Kanzel) an nur einen einzigen Restaurator. Denn die Gefahr der Auseinanderrestaurierung eines Ensembles bei der Restaurierung sei sehr groß. Auch die Restaurierung eines Kunstwerks,

beispielsweise eines Möbels oder Gemäldes, stelle einen äußerst individuellen auf das Objekt abgestimmten Prozeß dar, insbesondere durch die Auseinandersetzung mit dem Kunstwerk hinsichtlich all seiner historischen, stilistischen, ikonographischen sowie technologischen und materiellen Dimensionen. Aus dieser Vielschichtigkeit am Kunstwerk resultiere eine Vielzahl an Lösungsmöglichkeiten bei der Konzeptentwicklung, die letztendlich in der Ausführung der Restaurierung ende. Somit sei bereits die Konzepterstellung ein kreativer Vorgang.

Nach der Konzeptentwicklung folge die Ausführung der Restaurierung. Hier gebe es ebenfalls zahlreiche Möglichkeiten, die ausschließlich auf der Sensibilität und dem künstlerischen Einfühlungsvermögen in das Kunstwerk durch den ausführenden Restaurator beruhe. Einen eigenschöpferischen Charakter könne der Tätigkeit des Restaurators nicht abgesprochen werden. Die Anforderungen der "künstlerischen Gestaltungshöhe" sei kein geeignetes Kriterium für die Abgrenzung zur Kunst. Dies widerspreche Art. 5 Grundgesetz (GG).

Bei der Restaurierung seien vom Restaurator vielmehr zwei grundlegende Gegebenheiten 20 des Kunstwerks zu beachten, nämlich die künstlerische Aussage des (oftmals schon verstorbenen) schaffenden Künstlers und die authentische Materialität des Kunstwerks und Alterungsspuren. Bei jeder Ergänzung einer Fehlstelle (Kratzer, Abbruch, fehlende Korpusstelle) liege im Kunstwerk ein Leerraum/Vakuum vor. Hier müsse der Restaurator nachspüren, wie der Künstler seine Idee in dem betroffenen Bereich des Kunstwerkes umgesetzt hatte. Das Kunstwerk müsse begriffen werden. Der Restaurator müsse mit seinen eigenen Ausdrucksmöglichkeiten wiedergeben, wie der Künstler das Werk an dieser Stelle gemeint haben könnte. Er vertrete mithin mit seinem eigenen künstlerischen Ausdruck den Künstler. Hierfür sei ein besonders hohes Maß an künstlerischem Verständnis und Ausdrucksvermögen erforderlich. Der Restaurator schaffe ein kleines Kunstwerk und füge es dem älteren Kunstwerk hinzu. Dabei werde er seiner Aussage eine Richtung verleihen, die das Kunstwerk als homogene Einheit erscheinen lasse, um so eine authentische Wirkung/Wiedergabe des Gesamtwerkes zu erreichen. Es liege in der Natur des eigenen Werkes, dass sich sein Werk von der älteren Kunst abhebe. Das künstlerische Potential in Verbindung mit der Hochschulausbildung ermögliche die Schaffung vollständig eigener Kunst durch die Wahl einer neuen Ausdrucksform. Selbstverständlich lege der Künstler großen Wert auf die Auswahl, Beschaffenheit und Struktur seiner Materialien. Bei den diversen Altersspuren, die die Kunstwerke aufweisen, müsse der Restaurator in der Lage sein, die Materialien, die mit ihnen zum Ausdruck gebrachten Ideen des Künstlers sowie die Alterserscheinungen richtig zu erfassen, zu verstehen und in der Restaurierung im Sinne des Künstlers richtig umzusetzen. Zur Bewältigung dieser komplexen Anforderungen bediene er sich folgender Fähigkeiten:

- künstlerische Befähigung 21
- manuelle Geschicklichkeit 22
- wissenschaftliche Arbeit, d.h. Weiterentwicklung seiner Methodik, die immer für andere nachvollziehbar sein müsse. Daher gestalte er ein individuelles Restaurierungskonzept, welches im Laufe der Restaurierung durch neue Erkenntnisse umgewandelt werde. 23
- Aufnahme/Lesen der Intention/ Idee des Künstlers und aller zeitgeschichtlichen Spuren 24
- Interpretation der ausgelesenen Material-, Arbeits- und Alterungsspuren 25

- Herstellung von Bezügen zwischen dem Künstler, seiner Zeit, der vergangenen Formensprache anhand der gefundenen Informationen (sowohl naturwissenschaftlich als auch kunsttechnisch)

- Wiedergabe der gewonnenen Erkenntnisse durch Dokumentation und Veröffentlichung<sup>27</sup>.

Weiterhin sei zu beachten, dass die Nebentätigkeiten wie Transport und Reinigung der Kunstobjekte von untergeordneter Bedeutung seien, die Haupttätigkeiten aber ohne sie nicht ausgeführt werden könnten. Eine Infizierung dieser Nebentätigkeiten i.S.d der Abfärberegelung könne daher nicht angenommen werden. Hierbei sei auch das Urteil des BFH vom 11.8.1999 XI R 12/98 zu beachten, nach dem die sog. Abfärbetheorie nicht eingreife, wenn der Anteil der gewerblichen Einkünfte gering sei. Auf die Auflistung einzelner Nebentätigkeiten nebst Beschreibung wird verwiesen (Bl. 48 - 55 der FG-Akte). 28

Zur Stützung ihrer Rechtsansicht hat die Klägerin Privatgutachten zur Qualifikation ihrer Tätigkeit eingeholt und in das Verfahren eingeführt. Es handelt sich um eine "..." des ... von Dezember 1998 (Bl. 15 - 25 der FG-Akte) und um ein "..." von der Wirtschaftsprüfungskanzlei ... aus dem Jahr 1998. 29

Hierzu führt die Klägerin aus, dass beide Gutachten die Tätigkeit eines Restaurators grundsätzlich als freiberuflich qualifizierten. Aus der Stellungnahme des ... ergebe sich, dass der schöperischen (Mit-)Gestaltung bei den Restauratoren eine zentrale Rolle zukommen könne. Im einzelnen wird auf den Inhalt der Gutachten verwiesen. 30

Weiterhin weist die Klägerin auf ein Gutachten von ... aus dem Jahre 1993 (Bl. 177 der FG-31 Akte) hin, welches im Rahmen eines anderen Rechtsstreits erstellt worden ist. Ferner ergebe sich aus dem Urteil des BVerwG vom 11.12.1990, dass die Tätigkeit eines Restaurators keine handwerkliche sei und damit der Tätigkeit der freien Berufe zuzuordnen sei.

Dass Restauratoren keine Gewerbetreibenden seien, ergebe sich nunmehr auch aus dem Gesetz. Der Landtag des Landes Mecklenburg-Vorpommern habe am 13.10.1999 ein Gesetz über die Führung der Berufsbezeichnung "Restaurator" verabschiedet. In § 1 sei geregelt, dass der Restaurator kein Gewerbe betreibe. Auf den Inhalt des Gesetzesentwurfs (Bl. 112 - 116 der FG-Akte) wird Bezug genommen. 32

Ergänzend weist die Klägerin darauf hin, dass in Publikationen des Bundeswirtschaftsministeriums "GründerZeiten" Nr. 45, März 2002, die "besondere Situation der freien Berufe" dargestellt werde. In einer "Liste der ähnlichen Berufe und Tätigkeitsberufe" seien die Restauratoren als ähnlicher Beruf qualifiziert worden. 33

Inzwischen habe sich auch der Europäische Gerichtshof erstmalig in einem Urteil mit dem Begriff des freien Berufes auseinandergesetzt und einen Definitionssatz geliefert. In dem Urteil des EuGH vom 11.10.2001 in der Rechtssache C-267/99 heiße es, dass freie Berufe Tätigkeiten seien, "die ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, eine hohe Qualifikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen. Bei der Ausübung einer solchen Tätigkeit hat das persönliche Element besondere Bedeutung. Die Ausübung setzt eine große Selbständigkeit bei der Vornahme der beruflichen Handlungen voraus." 34

Die Klägerin beantragt, 35

36

die Gewerbesteuer-Meßbescheide 1995 und 1996 vom 22.5.1998 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 5.10.1998 aufzuheben,

hilfsweise für den Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen. 39

Neben dem Hinweis auf die Einspruchsentscheidung vertritt der Beklagte die Ansicht, dass 40  
das von der Klägerin vorgelegte Gutachten (...) nichts für die steuerliche Einstufung bringe.  
Das Gutachten sei lediglich eine Stellungnahme berufssoziologischer Natur. Weiterhin  
handele es sich um ein allgemein gehaltenes Gutachten, das nicht einzelne Arbeiten der  
Klägerin begutachte, sondern vielmehr eine pauschale Einordnung der Tätigkeit eines  
Restaurators vornehme.

Auch das "... " führe nicht zur Freiberuflichkeit im Streitfall. Aus dem Gutachten werde 41  
vielmehr deutlich, dass jeder Einzelfall einer gesonderten Betrachtung bedürfe, weil das  
Berufsbild und die Arbeitsweise eines Restaurators ein weites Spektrum abdecke. Das  
Gutachten sei zudem nicht spezifisch für die Tätigkeit der Klägerin erstellt worden. Zudem sei  
zu beachten, dass auch das Gutachten darauf hinweise, dass eine teilweise gewerbliche  
Tätigkeit bei einer Personengesellschaft dazu führen könne, dass der gesamte erzielte  
Gewinn der Gesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehöre.

Der Beklagte weist darauf hin, dass bereits während der Betriebsprüfung anhand der 42  
Ausgangsrechnungen und anderer zur Verfügung gestellter Unterlagen die einzelnen  
Aufträge der Klägerin untersucht worden seien. Es sei dabei festgestellt worden, dass ein  
großer Anteil der Arbeiten als das Produkt handwerklicher Arbeit anzusehen sei. Dass die  
Gesellschafter der Klägerin auf ihrem Fachgebiet hervorragende Leistungen erbracht hätten,  
werde nicht bestritten. Im einzelnen wird auf die vom Betriebsprüfer aufgeführten  
Rechnungen verwiesen, nach denen gewerbliche Tätigkeiten vorliegen (s. Bl. 42 der FG-Akte  
Schreiben des Beklagten vom 23.2.1999 Seite 2). Bei diesen Tätigkeiten könne auch nicht  
angenommen werden, dass es sich lediglich um Nebentätigkeiten handele.

Die gesamte Tätigkeit der Klägerin sei vielmehr von handwerklichem Können geprägt. Ohne 43  
handwerkliche Fähigkeiten könnte die Tätigkeit nicht ausgeübt werden. Es sei auch von  
untergeordneter Bedeutung, ob die Klägerin alte Möbelstücke oder neue Bilder restauriere.  
Es werde dabei nicht verkannt, dass zur Ausführung Kunstverstand und Kenntnis der Materie  
erforderlich sei. Dies führe aber nicht dazu, dass die Tätigkeit als solche eine künstlerische  
sei.

Auch der Gesetzesentwurf des Landes MV führe nicht zur Qualifizierung der Tätigkeit als 44  
freiberuflich. Denn die Eingruppierung hänge im steuerlichen Sinne nicht von der Eintragung  
in eine Restauratorenliste ab.

Auf die sich in den Akten befindlichen Werdegänge der Gesellschafter der Klägerin (Bl. 26 - 45  
29) und die Referenzliste (Bl. 30 - 31 der FG-Akte) wird verwiesen.

Ferner hat die Klägerin für die Streitjahre dem Gericht ihre gesamten Arbeiten in Form von 46  
Dokumentationen einschließlich Fotodokumentationen vorgelegt. Beispielhaft werden im  
folgenden einzelne Arbeiten aufgeführt, aus denen sich insbesondere die bei allen Arbeiten  
ähnlich gelagerten Vorgehensweise ergibt, nämlich

Die einzelnen durchgeführten Restaurierungstätigkeiten sind selbstverständlich 48  
unterschiedlich. Insoweit werden nur einzelne Beispiele herausgegriffen für Möbel, Gemälde  
und Sonstiges. Weiterhin werden für das Jahr 1995 im einzelnen die restaurierten Objekte  
genannt:

**1995** 49

Restaurierung eines Eichenholzschrankes Ende des 19. Jh. 50

1. Objektidentifizierung .... 51

2. Objektbeschreibung .... 52

3. Frühere Restaurierungsarbeiten .... 53

4. Zustand des Objekts .... 54

5. Durchgeführte Konservierungs- und Restaurierungsarbeiten. 55

"Um die Seitenteile des Schrankes zu justieren und in die richtige Position zu setzen, wurde 56  
die Zapfen verbreitert. Der Bruch der Befestigungsverstrebung unterhalb des Bodens wurde  
verleimt. Die Fehlstelle im Massivholz der Schlagleiste der rechten Tür wurde ergänzt.

Zahlreiche Furnierablösungen an den Seitenteilen und den Türen wurden verleimt. Sämtliche 57  
Kittungen der Seitenteile mußten entnommen werden. Die Fehlstellen wurden durch einen  
flexiblen Kitt ersetzt, der sich aus Microglaskugeln und Knochenleim zusammensetzt. Die  
Kittmasse wurde retuschiert und mit Schellack überzogen. Die Aufkleber mit  
Gummierungsschicht konnten mit Benzin entfernt werden. Die Verunreinigungen der  
Oberfläche des Möbels, insbesondere an der Vorderfront, wurden abgenommen.

Die Schutz- und Lasurschicht auf den Metallbeschlägen und dem Kastenschloß wurde mit 58  
Abbeizerkompressen abgenommen. Harz und Fettverunreinigungen innerhalb des Schlosses  
konnten mit Benzin entfernt werden. Die Korrosionsprodukte des Schlosses wurden  
mechanisch reduziert. Als Schutzschicht wurden alle Metallteile mit microkristallinem Wachs  
eingelassen. Der fehlende Zierknopf und die Messing-rosette des Schlosses wurden neu  
angefertigt und retuschiert. Die beiden verbogenen Zugknöpfe der Schubladenimitationen  
konnten gerichtet werden."

6. Verwendete Materialien .... 59

Abschließend Fotodokumentation 60

Objekt Tischplatte vermutlich Ende 19. Jh. 61

Kurzdoku Reinigung Kunstobjekt 62

Objekt Handlauf eines Treppengeländes um 1900 63

Objekt Marienaltar ... 64

1. Objektidentifikation 65

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2. Objektbeschreibung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 66 |
| 3. Angaben zum Künstler                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 67 |
| 4. Technologien                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 68 |
| 5. Zustandsuntersuchungen und Schadensbeschreibung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 69 |
| 6. Durchgeführte Konservierungs- und Restaurierungsmaßnahmen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 70 |
| "Aufliegender Staub und Schmutz wurde trockenmechanisch entfernt; die Abnahme von Verrußungen erfolgte, je nach Verschmutzungsgrad, in Kombination mit einem Benzin und/oder einer Tensidlösung. Die Abnahme der Wachsspritzer sowohl auf den holzsichtigen Bereichen, als auch auf der Fassung mit einem Benzin durchgeführt.                                                                                                                                                                                        | 71 |
| Fehlende Krabben, Kreuzblumen sowie die Fehlstelle innerhalb der Krone Mariens wurden Eichenholz ergänzt und der jeweiligen Umgebungsfarbigkeit farblich angeglichen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 72 |
| An den holzsichtigen Bereichen wie Krabben und Kreuzblumen erfolgte die Retusche mit pigmentierten Schellack. Die Holzergänzung der Krone wurde, nach einer Isolierung der Holzoberfläche mit einer Leimlöse, mit Leimkreidegrund grundiert und geschliffen. Nach Isolieren des Leimkreidegrundes mit Schellack wurde die Retusche mit Aquarellfarben und Perglanzpigmenten ausgeführt.                                                                                                                               | 73 |
| Auf den Blumenbänken und stellenweise an der Architektur wurde partiell ein sehr dünner Schellacküberzug mit Pigmentzusatz aufgebracht. Dieser gleicht Fehlstellen in der Oberfläche aus und egalisiert zusätzlich das optische Erscheinungsbild des Altares....."                                                                                                                                                                                                                                                    | 74 |
| 7. Angaben der verwendeten Materialien                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 75 |
| Fotodokumentation                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 76 |
| Objekt Altarretabel, ..., 2 Beichtstühle, Chorgestühl und Kanzel ... (teilweise dokumentiert im einzelnen in "...)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 77 |
| Objekt Ölmalerei auf Leinwand von 1654                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 78 |
| 1. Objektidentifikation ....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 79 |
| 2. Gemäldeaufbau ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 80 |
| 3. Zustandsbeschreibung ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 81 |
| 4. Zierrahmen ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 82 |
| 5. Durchgeführte Konservierungs- und Restaurierungsmaßnahmen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 83 |
| "Abnahme des Gemäldes von der Platte, Festigung der Schichtentrennungen, Ablösen der rückseitig aufgeklebten Leinwandstreifen und Abnahme der Leimreste (vermutlich Kleister), Planieren der Deformationen im textilen Bildträger ...., Hinterkleben der umlaufenden Schnitte im Gemälde mit Baumwollgaze, Randzonendoublierung mit Leinwand ... , Oberflächenreinigung der Bildschicht, mechanische Reduzierung der Übermalungen am oberen Gemälderand, Firnisreduzierung ... , Abnahme der Übermalungen und älteren | 84 |

Firnisresten, Vorbereiten des neuen Schraubspannrahmens, eine Hinterspannungslleinwand wurde straff ausgespannt ...., Aufspannen des Gemäldes mit leichter Spannung ...., Kitten der Fehlstellen in der Bildschicht, Vorretusche der Kittung mit Aquarellfarben, Endretusche mit Harzölfarben, Aufspritzen eines Abschlußfirnisses, Anbringen eines Rückseitenschutzes aus Kapa-Platten ..."

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Chorgestühl ...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 85  |
| Gutachten über Brandschäden an Holzobjekten und Gemälden                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 86  |
| Leinwandgemälde 19. Jh.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 87  |
| ..... 4. "Nach Absprache mit den Besitzern wurden folgende Maßnahmen durchgeführt: Die88 Gemäldeoberfläche wurde mit einer wäßrigen Triammoniumcitratlösung (4%) gereinigt.                                                                                                                                                                                  |     |
| Die durchweg recht großflächigen Übermalungen zeigten sich bei den Tests ebenfalls als 89 wasserlöslich. Sie konnte durchweg .... abgenommen werden.....Da die Fehlstellen nach der Freilegung ungleichmäßige Ränder aufwiesen, wurde von der Rückseite her das Kleisterbindemittel mit Feuchtigkeit angequollen und die Ränder soweit wie möglich planiert. |     |
| Die Kittungen der Fehlstellen erfolgten mit Leim-Kreidekitt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 90  |
| Da die freigelegten übermalten Partien teilweise keinen "gegilbten" Firnisüberzug trugen, 91 wurden die betroffenen Stellen mit gelben Aquarellasuren der Umgebung angepaßt.                                                                                                                                                                                 |     |
| Die übrigen Fehlstellen wurden ebenfalls mit Aquarellfarben retuschiert....."                                                                                                                                                                                                                                                                                | 92  |
| Buchdruckpresse um 1700                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 93  |
| Gemälde 1946 (nur Konservierung)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 94  |
| Aufsatzschrank 19. Jh                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 95  |
| Schrank                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 96  |
| Armlehnsessel Neo-Renaissance                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 97  |
| Ausziehtisch                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 98  |
| Holzskulptur 19. Jh                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 99  |
| Vitrinenschrank um 1860                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 100 |
| Schreibsekretär                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 101 |
| Schränkchen um 1860                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 102 |
| Marketeriewandtisch um 1830                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 103 |
| Wandschränkchen um 1850                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 104 |
| zwei Stühle um 1900                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 105 |
| Bambusstuhl                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 106 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 107 |

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| Spiegelrahmen                    |     |
| Sofa Biedermeier                 | 108 |
| Gemälde                          | 109 |
| Gemälde im Rathaus der Stadt ... | 110 |
| Rundschränkchen um 1920          | 111 |
| Chaiselongue 19. Jh.             | 112 |
| Gemälde 1904                     | 113 |
| Skulptur 19 Jh.                  | 114 |
| Gemälde 17./18. Jh               | 115 |
| Koranschatsulle Museumsstück     | 116 |
| Armlehnstuhl                     | 117 |
| Spiegel 19. Jh.                  | 118 |
| Gemälde 20. Jh.                  | 119 |
| Aufsatzschrank um 1720           | 120 |
| Standuhr vermutlich 19. Jh.      | 121 |
| Tischchen um 1870                | 122 |
| Damenschreibtisch um 1870        | 123 |
| Tischchen                        | 124 |
| Theatermaske                     | 125 |
| Schrank Mitte 18. Jh.            | 126 |
| Auferstehungsgruppe ...          | 127 |
| (dokumentiert in dem Buch "...)  | 128 |
| Untersuchung der Pietà aus ...   | 129 |
| Madonnenskulptur                 | 130 |
| Kupferdruckpresse 19. Jh.        | 131 |
| Gemälde 18. Jh.                  | 132 |
| Gemälde 20. Jh                   | 133 |
| Kostenvoranschlag ...            | 134 |
|                                  | 135 |

## Armlehnsessel

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Skulptur "..."                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 136 |
| 1. Objektbeschreibung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 137 |
| 2. Schadensbeschreibung: Im August diesen Jahres beschädigte ein Unbekannter die Skulptur durch Übergießen mit grüner Farbe.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 138 |
| 3. Durchgeführte Maßnahme                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 139 |
| Wie oben bereits erwähnt, war die Acrylfarbe noch soweit flexibel, dass sie nur mittels Lösungsmittel abgenommen werden konnte. Da sie aber mit dem korridierten Untergrund eine sehr gute, verzahnte Verbindung eingegangen ist, war es unvermeidlich, die Farbe allein abzunehmen, ohne auch den Rost an diesen Partien mitzuentfernen, und damit den dunklen Stahl freizulegen. ...Der Künstler war mit dieser Vorgehensweise einverstanden, da nach einer gewissen Zeit durch die Bewitterung diese Partien durch Neubildung von Korrosion sich der Umgebung wieder angleichen. | 140 |
| Nach Proben zur Abnahme der Acrylfarbe, wurde folgende Vorgehensweise gewählt:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 141 |
| Die Farbspritzer und Laufspuren wurden zunächst mit einem Heißluftgerät mechanisch weitgehendst gedünnt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 142 |
| Die restliche Farbe wurde anschließend mit einem Lösungsmittelgemisch ..... abgenommen....."                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 143 |
| Gemälde                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 144 |
| Tellerregal                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 145 |
| Badeschuhe Museumsstück                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 146 |
| Instrumente Museumsstück                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 147 |
| Kabinettkasten Museumsstück                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 148 |
| <b>1996</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 149 |
| Im Jahr 1996 wurde folgende Restaurierungstätigkeiten vorgenommen:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 150 |
| Möbel (ca. 11), Gemälde (ca. 11), Musikinstrumente (ca. 3), Ikone, Spiegel, Standuhr, Zierrahmen, Skulptur. Als größere Aufträge sind zu verzeichnen: Maßnahmen im ... (Innen- und Außentüren, Handläufe und Parkett) und im ... Rathaus (Holzoberflächen). Im einzelnen wird auf die vorgelegten Dokumentationen verwiesen.                                                                                                                                                                                                                                                        | 151 |
| <b><u>Entscheidungsgründe</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 152 |
| Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht die Einkünfte der Klägerin in vollem Umfang als gewerblich und nicht als freiberufliche i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eingestuft.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 153 |
| 1. Voraussetzung für die Gewerbesteuerpflicht ist, dass der Betrieb der Restaurierungswerkstatt ein Gewerbebetrieb ist (§ 2 Abs. 1 GewStG). Gewerbebetrieb ist                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 154 |

eine selbständige 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 Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 EStG). Da die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit nicht von der Gesellschaft selbst erfüllt werden können, müssen sie in der Person der Gesellschafter gegeben sein. Eine GbR ist daher gewerbesteuerpflichtig, wenn nicht alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Üben die Gesellschafter einer GbR gemischte Tätigkeiten aus -also sind sie sowohl freiberuflich als auch gewerblich tätig-, werden nur dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, wenn die einzelnen Bestandteile nicht voneinander getrennt werden können und die freiberuflichen Teile überwiegen (BFH-Beschluss vom 19. September 2001 IV B 137/00, nv juris). Wenn die freiberuflichen Teile nicht überwiegen, liegt entweder eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit vor oder es kann die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eingreifen, wenn die Gesellschaft neben trennbaren überwiegenden freiberuflichen Tätigkeiten auch gewerbliche Tätigkeiten ausübt.

1. Nach einer Gesamtwürdigung der vorgelegten Arbeiten unter Berücksichtigung des Vorbringens der Beteiligten gelangt der erkennende Senat zu der Auffassung, dass im vorliegenden Fall bei der überwiegenden Anzahl der von den Gesellschaftern der Klägerin restaurierten Objekte ein Überwiegen der freiberuflichen Elemente, insbesondere des künstlerischen Elements, nicht festgestellt werden kann. 155
  
1. Ein Steuerpflichtiger übt eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus grundsätzlich eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht (BFH-Urteil vom 23. September 1998 XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460 mwN). Dabei ist im Hinblick auf Art. 5 Abs. 3 GG eine Unterscheidung zwischen Kunst und Nichtkunst nicht erlaubt. Nach der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 5 Abs. 3 GG (Beschluss des Ersten Senats des BVerfG vom 24. Februar 1971 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188f.) liegt das Wesen "der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden. Alle künstlerische Tätigkeit ist ein Ineinander von bewußten und unbewußten Vorgängen, die rational nicht aufzulösen sind. Beim künstlerischen Schaffen wirken Intuition, Phantasie und Kunstverstand zusammen; es ist primär nicht Mitteilung, sondern Ausdruck und zwar unmittelbarer Ausdruck der individuellen Persönlichkeit des Künstlers". Kennzeichnendes Merkmal einer künstlerischen Äußerung ist die Mannigfaltigkeit ihres Aussagegehalts und die damit gegebene Möglichkeit, der Darstellung im Wege einer fortgesetzten Interpretation immer weiter reichende Bedeutungen zu entnehmen, so dass sich eine praktisch unerschöpfliche, vielstufige Informationsvermittlung ergibt (BVerfG-Beschluss vom 17. Juli 1984, 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213, 227). Entscheidend ist demnach, dass das als Kunst zu bezeichnende persönlichkeitsgeprägte Gestalten, dem Empfänger ein eigenständiges, über die dem Künstler bewußte Aussage hinauswirkendes Erleben ermöglicht (Kirchhoff, Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des Grundgesetzes, NJW 1985, 225, 228). Die künstlerische Gestaltung muss daher "jedem Empfänger ein individuelles und deshalb verschiedenes Erleben" eröffnen, sie muss sich "in seiner Offenheit für unterschiedliche Sinnggebung und Erkenntnisse durch jeden Empfänger gegenüber seinem Schöpfer verselbständigen" (Kirchhoff aaO). 156

Dieser Rechtsprechung wird im Steuerrecht u.a. durch den Prüfungsmaßstab der "gewissen künstlerischen Gestaltungshöhe" und der "eigenschöpferischen Leistung" Rechnung getragen. Die Frage, ob eine Tätigkeit die aufgezeigten Merkmale einer künstlerischen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt, ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen.

Im vorliegenden Fall haben die Gesellschafter Möbelstücke, Gemälde, Kirchenobjekte, Skulpturen, Musikinstrumente und sonstige Kunst- und Gebrauchsobjekte restauriert. Daneben haben sie schriftlich ihre Arbeiten und hier insbesondere die Vorgehensweise dokumentiert. Aus den vorgelegten Dokumentationen für die Streitjahre ergibt sich, dass es den Gesellschaftern bei ihrer Arbeit, sei es nun bei der Restaurierung von Möbeln, Gemälden oder Skulpturen, in erster Linie um die Wiederherstellung von beschädigten Kunstobjekten oder anderen älteren Gebrauchsgegenständen ging. Insbesondere ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin und aus ihren Ausarbeitungen, dass die Gesellschafter versuchten, sich in die Vorstellungswelt des ursprünglichen Schöpfers hineinzusetzen und dessen Ideen so getreu wie nur möglich erneut mit den geeigneten und sich der Umgebung des Werkes anpassenden Materialien wieder herauszustellen. Es wird aus den Arbeiten deutlich, dass auch dann, wenn Teile des Kunstwerkes fehlten, diese auf dem Hintergrund des vormaligen Umfeldes ersetzt werden sollten. Ziel der Arbeiten war nicht die erstmalige Realisierung einer eigenen Idee, sondern die so naturgetreu wie mögliche Wiederherstellung. 158

Nach Auffassung des Senats entsteht durch eine solche Form der Restaurierung kein neues künstlerisches Objekt. Es ist zwar für die naturgetreue Wiederherstellung ein hoher historischer Kunstsachverstand und auch ein immenses Einfühlungsvermögen erforderlich, es geht jedoch nicht darum, ein eigenes von dem ursprünglichen Kunstwerk losgelöstes Kunstwerk zu schaffen. Aus den Dokumentationen wird ersichtlich, dass der Restaurator zunächst das Objekt identifiziert, es in eine Zeitepoche hineinstellt, die Schäden feststellt und möglichst die Methode der Schadensbeseitigung und Wiederherstellung auswählt, die am wenigsten in das vorhandene Kunstobjekt eingreift. Weiterhin ergibt sich aus vielen der vorgelegten Arbeiten, dass die Tätigkeit des Restaurators auch darauf abzielt, vorherige nicht fachgerechte Restaurierungen zu beseitigen, um die Ursprünglichkeit wieder herzustellen. Klar wird dies am Beispiel der restaurierten Kupferdruckpresse aus dem 19 Jh. Im Rahmen des Konservierungs- und Restaurierungskonzepts standen die folgenden drei Aspekte im Vordergrund: 159

"Konservierung des Bestandes, Ablesbarkeit der arbeitsverursachten Gebrauchsspuren und Rückführung von störenden Änderungen zum Vorteil einer geschlossenen Präsentation". 160

Auch bei der Restaurierung einer um 1920 entstandenen Anrichte wird das Ziel der Restaurierung deutlich: 161

"Grundsätzlich sollen das Gesamterscheinungsbild und die Alterungserscheinungen erhalten bleiben. Konservatorisch und restauratorisch notwendige Maßnahmen, wie die Behebung der Konstruktions- und Furnierschäden sollen behoben werden. Die abgeriebene Fassung in den Kantenbereichen soll ergänzt werden, um im Zusammenhang mit einer Oberflächenreinigung einen ästhetisch befriedigenden Gesamteindruck des Möbels wiederherzustellen. Die entstandenen Korrosionsprodukte, insbesondere an den Metallrahmen der beiden Vitrinenkästen, sollen abgenommen werden." 162

Die von den Gesellschaftern der Klägern vorgelegten Arbeitsnachweise stimmen ihrem Inhalt auch genau mit dem überein, was in der Aufgabenbeschreibung eines Restaurators in den Blättern zur Berufskunde der Bundesanstalt für Arbeit zum Beruf des Diplomrestaurators, 163

"Bei der Behandlung von Kunst- und Kulturgut ist zunächst die Respektierung des historisch gewachsenen Zustandes wesentlich: Objekte altern; sie können Witterungseinflüssen unterliegen; Abnutzungen zeigen; wurden möglicherweise repariert oder verändert, um sie neu oder anders zu benutzen. Diese Spuren gehören unmittelbar zur Geschichte eines Kulturgutes und können unter Umständen über seine Geschichte mehr aussagen als andere Quellen. Deshalb muss sich der Restaurator von dem Ansatz leiten lassen, möglichst wenig Eingriffe in die originale Substanz vorzunehmen, um das Objekt nicht in seiner künstlerischen und/oder kulturellen Aussage zu verändern. Die Schadensverhütung (Präventivkonservierung) hat **Vorrang** vor allen anderen Maßnahmen. Der Restaurator benötigt daher neben dem Wissen über moderne Methoden und Materialien der Konservierung/Restaurierung auch umfassende Kenntnisse der historischen Herstellungstechniken und ein hohes Maß an Einfühlungsvermögen sowie kunsthistorisches und künstlerisches Verständnis. Bei der Arbeit am Restaurierungsobjekt ist der Restaurator aber nicht selbst künstlerisch tätig. Vielmehr muss die eigene Kreativität hinter der des Künstlers, Entwerfers oder Handwerkers zurückstehen."

Der Senat erkennt nicht, dass bei der Tätigkeit des Restaurators, insbesondere bei der Restaurierung stark beschädigter Gemälde und Kirchengüter, ein hohes Maß an Einfühlungsvermögen sowie kunsthistorisches und künstlerisches Verständnis und Geschicklichkeit erforderlich ist. Der Restaurator muss aber gerade im Hinblick auf das Ziel seiner Arbeit seine eigene Kreativität hinter derjenigen des Schöpfers des zu restaurierenden Werkes zurückstellen. Entscheidend ist bei jeder Tätigkeit der Restaurierung, dass das Objekt im Mittelpunkt steht und "nicht derjenige, der ihm zu neuem Leben verhilft" (...). Aus diesen Gründen führt selbst die kunstgerechte Wiederherstellung nicht dazu, dass die künstlerische Tätigkeit des Restaurators im Vordergrund steht. Die handwerklichen Fähigkeiten und Fertigkeiten, das Wissen historischer Herstellungstechniken und die Materialkunde nehmen zumindest einen gleichen Stellenwert ein. Zur überwiegenden künstlerischen Tätigkeit wird die Arbeit erst, wenn sich der Bearbeiter erkennbar vom Original löst und dadurch etwas Neues herstellt. Denn nur dann verselbständigt sich seine Tätigkeit gegenüber den Empfängern und Betrachtern des Objekts und ermöglicht ein vom Original losgelöstes individuelles je nach Betrachter unterschiedliches Erleben. 165

Der Senat folgt damit den tragenden Gründen des Urteils des Bundessozialgerichts (vom 25. September 2001 B 3 KR 18/00 R SozR 3-0000), welches zu entscheiden hatte, ob ein Restaurator Künstler im Sinne des Künstlersozialversicherungsgesetzes (KSVG) ist. Das BSG verneinte die Künstlereigenschaft. Es führte aus, dass auch der Kunstbegriff des KSVG eine eigenschöpferische (originäre) Leistung voraussetze, von der auch nicht im Hinblick auf ein besonders hohes technisch-handwerkliches Leistungsniveau abgewichen werden könne. Nach Auffassung des Senats gelten dieselben Grundsätze auch bei der Abgrenzung zwischen der freiberuflichen künstlerischen und der gewerblichen handwerklichen Tätigkeit. Denn für die im Steuerrecht nach dem Gesetz erforderliche Abgrenzung zwischen Kunst und Handwerk stellt das Kriterium der "eigenschöpferischen originären Leistung" ein verfassungsrechtlich zulässiges und nach Ansicht des Senats auch geeignetes Differenzierungskriterium dar. 166

Mangels Gestaltungsspielraums durch die Vorgaben der zu restaurierenden Objekte verblieb den Gesellschaftern kein genügender Spielraum für eine überwiegende eigenschöpferische und damit eine künstlerische Tätigkeit. Dass es an der erforderlichen prägenden eigenschöpferischen Leistung fehlt, wird auch durch die Intention des Restaurators 167

erkennbar. Die Gesellschafter der Klägerin beabsichtigten gar nicht, entgegen den Vorgaben des schaffenden Künstlers oder Herstellers, ein neues, von dem Ursprungswerk losgelöstes Kunstwerk zu schaffen. Entgegen der Ansicht der Klägerin kann allein die Ergänzung einer Fehlstelle oder eines Vakuums nicht als eigenständiges isoliert zu betrachtendes Kunstwerk angesehen werden, welches eine Hinzufügung zu dem älteren Kunstwerk darstellt. Denn das Werk des Restaurators folgt entsprechend der Zielsetzung der Restaurierung den Vorgaben (z.B. hinsichtlich der Formgebung, der Farbgestaltung etc.) und lässt insoweit keinen für eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausreichenden Spielraum für eine eigenschöpferische Leistung mit einer gewissen Gestaltungshöhe. Dem Wiederherstellen oder dem Hinzufügen verlorengegangener Teile wohnt keine entscheidende, insbesondere für den Empfänger bzw. Betrachter erkennbare eigene Aussagekraft inne, die über diejenige Aussagekraft hinausgeht, die dem Objekt auch schon durch seine ursprüngliche Gestaltung vor der Restaurierung beizumessen war. Eine eigenwertige Motivgestaltung lässt sich nicht feststellen. Jedenfalls bei der überwiegenden Anzahl der geprüften Arbeiten hat der jeweils tätige Restaurator (Gesellschafter der Klägerin) seine Tätigkeit nicht ausgeübt, um ein neues Werk zu schaffen, sondern um die künstlerische Aussage des Erstschaftenden wieder zur möglichst uneingeschränkten Geltung zu bringen und zwar mit dem Aussageinhalt des erstschaffenden Künstlers. Den vorgelegten dokumentierten Werken fehlt insoweit in den überwiegenden Fällen eine eigene überschießende Aussagekraft.

1. Dieses Ergebnis widerspricht auch nicht den Fällen, in denen eine künstlerische Tätigkeit<sup>168</sup> bei sonstigen werkinterpretierenden Tätigkeiten angenommen wird, wie z.B. bei Musikern. Kennzeichnend für die künstlerische Qualität des Musikinterpreten ist, dass er das aufzuführende Werk geistig und seelisch verarbeitet hat, um es in dem ihm eigenen Stil eigenschöpferisch aufführen zu können (BFH-Urteil vom 26. Mai 1971 IV 280/65, BStBl II 1971, 703). Insofern gibt es beim Musizieren keine Wiederholungen des Gleichen. Das Musikstück ist in der Regel so abstrakt, dass "ihre Bestimmung zur Verwendung außerhalb des Konzertsaaes den Spielraum für individuelle Gestaltung und Offenheit für vielfältige Interpretationen nicht einschränkt" (Kempermann, Kunst, Gewerbe, Kunstgewerbe, FR 1992, 250, 253). Der Pianist eines Musikstückes kann daher angesichts der vielfältigen Möglichkeiten für den Empfänger erkennbar (und hörbar) der Aufführung den Stempel seiner Persönlichkeit aufdrücken (BFH-Urteil vom 22. März 1990 IV R 145/88, BStBl II 1990, 463) und ein unterschiedliches Erleben auslösen. Hier liegt gerade der Unterschied zu der Tätigkeit der Restauratoren. Diese Möglichkeit besteht hingegen bei der überwiegenden Tätigkeit eines Restaurators nicht.
1. Diesem Ergebnis widersprechen nach Ansicht des Senats auch nicht die von der Klägerin<sup>169</sup> dem Gericht vorgelegten Gutachten... . Bei der Stellungnahme des Herrn ... handelt es sich um ein berufssoziologisches Gutachten. Es wird ausdrücklich ausgeschlossen, dass es sich um eine Beurteilung rechtlicher Natur handle. Zudem erhält das Gutachten keine Stellungnahme zu der notwendigen eigenschöpferischen (Mit-)Gestaltung der einzelnen Arbeiten. Bei dem zweiten Gutachten der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ... handelt es sich um ein abstraktes Gutachten, dass nur der grundsätzlichen Beurteilung der allgemeinen Rechtslage dienen soll, die Prüfung am Einzelfall aber nicht ersetzen kann.
1. Die Auffassung des Senats, dass ein überwiegendes künstlerisches Element nicht 170 festgestellt werden kann, widerspricht auch nicht dem von der Klägerin genannten Urteil des BVerwG vom 11.12.1990 (1 C 41/88, BVerwGE 87, 191). Aus dem Urteil ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht, dass die Tätigkeit eines Restaurators den freien Berufen zuzurechnen sei, weil das BVerwG in seinem Leitsatz entschieden hat, dass ein

Restaurator von Steinwerken unter bestimmten Voraussetzungen kein Handwerk ausübt. Das BVerwG hat lediglich klargestellt, dass ein Restaurator von Steinwerken, der sich in seiner Tätigkeit auf die Festigung und Reinigung der vorhandenen Steinsubstanz, die Sicherung gebrochener Steinteile, die Entfernung früherer Ausbesserungen sowie die Ergänzung durch neue Steinerfüllungsmassen beschränkt, nicht den Kernbereich des Steinmetzhandwerks ausübt, da diese Arbeitsvorgänge aus der Sicht des vollhandwerklich arbeitenden Betriebs dem Minderhandwerk unterfallen. Aus dieser Entscheidung lässt sich daher in keinsten Weise der Umkehrschluss ziehen, dass ein Restaurator, der nicht dem Vollhandwerk zuzurechnen ist, dann den freien Berufen zugerechnet werden muss.

1. Der Senat ist auch der Auffassung, dass er zu dem Ergebnis des fehlenden Überwiegens<sup>171</sup> des künstlerischen Elements aufgrund eigenen Sachverständnisses kommen konnte und dementsprechend die Heranziehung eines Sachverständigen nicht erforderlich war. Denn die Tätigkeit der Klägerin im vorliegenden Fall ist aus rechtlichen Gründen nach dem in der Rechtsprechung definierten Begriff von Kunst nicht als überwiegend künstlerisch anzusehen. Sie beruht nicht auf Werturteilen, sondern auf der Analyse der im Rahmen einer Restaurierung vorliegenden Tätigkeiten und der Frage, ob nach dem herkömmlichen Verständnis die eigenschöpferische Gestaltung bei der zumindest überwiegenden Anzahl der vorgelegten dokumentierten Arbeiten im Vordergrund steht. Das Gericht versteht das Erfordernis des unbestimmten Rechtsbegriffs der "gewissen Gestaltungshöhe" als Kurzformel für die Formulierung "eine eigenschöpferische (originäre) Leistung, in der des Künstlers individuelle Anschauungsweise und seine Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt" (so auch Kempermann, FR 1992, 250, 252). Qualitätsprüfungen braucht der Senat daher nicht vorzunehmen.

1. Der Senat kann auch nicht feststellen, dass zusammen mit den zwar teilweise 172  
vorliegenden, aber nicht überwiegenden künstlerischen Elementen andere freiberufliche Elemente das prägende handwerkliche Element bei der Restaurierung von Möbeln, Gemälden, Uhren, Skulpturen, Musikinstrumenten, Spiegeln und Rahmen zurückdrängen.

1. Eine wissenschaftliche Tätigkeit i.S.d § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegt nicht vor. 173

Wissenschaftlich tätig ist zwar nicht nur derjenige, der schöpferische oder forschende Arbeit 174  
leistet (reine Wissenschaft), sondern auch derjenige, der das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet (angewandte Wissenschaft). Von wissenschaftlichen Arbeiten kann aber nur gesprochen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang gebracht werden, wie z.B. in wissenschaftlichen Gutachten über schwierige Streitfragen (BFH-Urteil vom 24. Februar 1965 I 349/61, BStBl III 1965, 263). Daher ist die bloße Anwendung wissenschaftlicher Grundsätze und Methoden auf konkrete Verhältnisse keine wissenschaftliche Tätigkeit i.S.d § 18 EStG (BFH-Urteil vom 30. März 1994 I R 54/93, BStBl II 1994, 864 mwN). Die Untersuchung des zu bearbeitenden Objektes ist lediglich eine Vorarbeit innerhalb der restauratorischen Gesamttätigkeit. Die erlernten wissenschaftlichen Grundlagen und Methoden dienen dazu, die Notwendigkeit eines Eingriffes zu begründen und die Art und Weise des Eingriffes zu rechtfertigen. Sie stellt daher für sich gesehen keine wissenschaftliche Tätigkeit dar.

1. Des weiteren liegt im Streitfall bei den meisten Arbeiten auch keine schriftstellerische 175  
Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

Schriftstellerische Tätigkeit liegt vor, wenn in selbständiger Gestaltung eigene Gedanken schriftlich für die Öffentlichkeit niedergelegt werden (Schmidt, Kommentar zum EStG 21. Auflage 2002, § 18 Rn. 77 mwN). Zwar ist die Dokumentation ein sehr wesentlicher Bestandteil restauratorischer Tätigkeit und wird heute grundsätzlich bei jedem Auftrag verlangt (s. Gutachten ..., Bl. 74 der FG-Akte). Im vorliegenden Fall sind aber die schriftlichen Dokumentationen überwiegend nicht der Öffentlichkeit vorgelegt worden. Lediglich die schriftlichen Dokumentationen zu den Arbeiten ... und ... sind in Büchern veröffentlicht ("..." und "..."). Es mag zwar sein, dass vereinzelt auch andere Dokumentationen einer unbestimmten Anzahl von Lesern und Empfängern zugänglich gemacht worden sind (eventuell die Dokumentation "..."), die überwiegende Anzahl der schriftlichen Dokumentationen war aber lediglich für die Auftraggeber und nicht für die Öffentlichkeit bestimmt.

1. Zusammenfassend kommt der Senat insbesondere unter Heranziehung und Würdigung 177 der vorgelegten Arbeiten zu dem Schluss, dass bei der überwiegenden Anzahl der Arbeiten, insbesondere den Arbeiten, die sich mit der Restaurierung von Möbeln, Gemälden, Zierrahmen, Spiegeln, Standuhren, Kupferdruckpresse, Musikinstrumenten befassen, das künstlerische Element weder isoliert noch zusammen mit anderen freiberuflichen Elementen überwiegt. Vielmehr sind die Arbeiten durch handwerkliche Elemente, wenn auch auf höchstem Niveau, geprägt.

Mit den vorliegenden Ausführungen will der Senat nicht den Eindruck erwecken, dass die 178 Tätigkeit eines Restaurators grundsätzlich nicht überwiegend freiberuflich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sein kann (offengelassen auch im BFH-Urteil vom 30. März 1994 I R 53/93 aaO). Es sind sehr wohl Fälle denkbar, bei denen die Handschrift des Restaurators, wie sie durch sein Werkschaffen entsteht, dem Werk ein neues von ihm gestaltetes Gepräge geben. Ob das nur dann der Fall sein kann, wenn er eigenständige Werke herstellt, auch wenn hierbei bekannte Werke als Vorlage dienen oder wenn beschädigte oder zerstörte Kunst- und Kulturgüter bewußt nicht originalgetreu wiederhergestellt werden, sondern als Basis genommen werden, um eigenständige neue Werke daraus herzustellen, braucht der Senat nicht zu beurteilen (so aber Urteil des BSG vom 25. September 2001 aaO). Jedenfalls kann bei den vorliegenden Arbeiten eine originäre eigenschöpferische Leistung, die sich gegenüber dem zu restaurierenden Werk verselbständigt hat, nicht festgestellt werden.

Der Senat kann dahinstehen lassen, ob nicht möglicherweise bei der Restaurierung der 179 Altare in der Kirche ... in ... oder der Restaurierung der ... durch das Hinzukommen des schriftstellerischen Elements die freiberuflichen Elemente überwiegen. Selbst wenn aus diesen Arbeiten auf eine freiberuflich geprägte gemischte Tätigkeit geschlossen werden kann, das handwerkliche Element insoweit durch künstlerische und schriftstellerische Elemente zurückgedrängt wird, folgt daraus lediglich, dass die Klägerin unterschiedliche trennbare Tätigkeiten ausgeübt hat; einerseits gewerbliche bzw. gewerblich geprägte gemischte Tätigkeiten (s.o.) und andererseits (möglicherweise in einigen Fällen) freiberuflich geprägte gemischte Tätigkeiten. Die o.g. prägenden gewerblichen Betätigungen (überwiegende Anzahl der Arbeiten) lösen dann die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aus. Hiernach gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang eine Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 (gewerbliche) ausübt. Ob das auch dann gilt, wenn die gewerbliche Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BStBl II 2000, 229) kann dahinstehen, da eine solche Fallgestaltung nicht vorliegt. Angesichts der vorgelegten dokumentierten Arbeiten kann von einem äußerst geringen Anteil der gewerblich geprägten Tätigkeiten nicht ausgegangen

werden.

Die Klage war daher insgesamt abzuweisen. 180

1. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 181

1. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 182