

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/5/26 97/14/0038

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.05.1998

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1972 §22 Abs1 Z1 impl;

EStG 1972 §22 Abs1 Z1 lita impl;

EStG 1972 §22 Abs1 Z1 lita;

EStG 1972 §22 Abs1 Z1;

EStG 1972 §23 Z1 impl;

EStG 1972 §23 Z1;

EStG 1988 §22 Abs1 Z1 lita;

EStG 1988 §23 Z1;

GewStG §1 Abs1;

GewStG §12 Abs1;

UStG 1972 §10 Abs2 Z8;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde 1. des J in V,

2. des A in T, 3. des G in S, 4. des O in A, und 5. des M in W, alle vertreten durch Dr. Michael Jöstl, Rechtsanwalt in Innsbruck, Bozner Platz 1/III, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 20. Februar 1997, Zl. 30.827-3/92, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer haben sich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Darbietung volkstümlicher Musik unter der Bezeichnung "Original Tiroler Echo" zusammengeschlossen. Für das Streitjahr erklärten sie gemeinschaftliche

Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Abweichend von den eingereichten Erklärungen beurteilte das Finanzamt die Einkünfte der Musikgruppe als solche aus Gewerbebetrieb und erließ dieser Auffassung entsprechende Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1990.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die dagegen erhobene Berufung als unbegründet ab.

In der Begründung führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensverlaufes, insbesondere des Inhaltes des von ihr eingeholten Gutachtens der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. vom Institut für Musikalische Volkskunde der Hochschule für Musik und darstellende Kunst "Mozarteum" Salzburg sowie der von den Beschwerdeführern vorgelegten Äußerungen und Gutachten, aus, es sei nicht strittig, daß die Beschwerdeführer als Musikgruppe unter der oben genannten Bezeichnung in der volkstümlichen Szene sehr bekannt und erfolgreich seien. Weiters stehe außer Streit, daß sich die Gruppe in der Besetzung von anderen volkstümlichen Musikgruppen unterscheide und diese Besetzung (zwei Ziehharmonikas und drei Bässe) der Gruppe ein spezifisches Klangprofil verleihe. Die Gruppe verfüge über bestausgebildete Musiker, die ihr Repertoire (handwerklich) ausgezeichnet beherrschten. In Würdigung der vorliegenden Gutachten halte die belangte Behörde aber eine künstlerische Tätigkeit der Gruppe im Sinne des § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 nicht für gegeben. Das von den Beschwerdeführern vorgelegte Schreiben der "Neuen Deutschen Filmgesellschaft" vom 13. Oktober 1992 habe keinen Beweiswert, weil es ohne jede Begründung zu dem Ergebnis gelange, die von der Gruppe selbst verfaßten und komponierten Lieder seien als künstlerisch wertvoll einzustufen. Der Umstand, daß für den Auftritt der Gruppe bei einer näher bezeichneten Fernsehsendung von der genannten Filmgesellschaft 15 % Ausländersteuer abgezogen worden seien, könne keine künstlerische Tätigkeit der Gruppe erweisen.

Auch das von den Beschwerdeführern vorgelegte Schreiben Drs. K. vom 23. November 1992 sei kein Sachverständigengutachten. Dr. K. sei kein Musikwissenschaftler sondern Moderator und Gestalter von Hörfunksendungen. Die Besetzung und das spezifische Klangprofil der Gruppe seien nicht strittig. Das Schreiben enthalte keine Anhaltspunkte, weshalb die Tätigkeit der Gruppe als künstlerisch einzustufen sei.

Das von den Beschwerdeführern vorgelegte Gutachten von Prof. St. vom 30. Oktober 1992 sei ebenfalls nicht geeignet, eine künstlerische Tätigkeit der Beschwerdeführer zu beweisen. Die darin enthaltene Aussage über "das hohe gestalterische und eigenschöpferische Niveau der Darbietungen", die "ohne Zweifel überwiegend als künstlerisch einzustufen" seien, beruhten im wesentlichen auf einer Wiedergabe des Berufungsvorbringens. Dieses Gutachten enthalte keine Angaben darüber, auf welche persönlichen Wahrnehmungen Prof. St. sein Urteil stütze, ob bzw. welche Musikstücke begutachtet und ob Veranstaltungen der Gruppe besucht worden seien, welcher Beurteilungsmaßstab dem Gutachten zugrunde liege, sowie ob neben der Qualität des musikalischen Vortrages auch die Musikwerke als solche begutachtet worden seien.

Aus dem Umstand, daß das Repertoire der Beschwerdeführer zu 80 % aus Eigenkompositionen bestehe, könne nicht auf ein künstlerisches Niveau der musikalischen Tätigkeit geschlossen werden. Das gleiche gelte für die Auftritte der Beschwerdeführer in Rundfunk und Fernsehen sowie bei Konzerten. Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Auszeichnungen seien nicht für die Beteiligung an künstlerischen Wettbewerben erzielt worden.

Dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schreiben der AKM vom 31. August 1992, in dem von den Erfolgen und der Beliebtheit der Gruppe auf deren Originalität und hohes künstlerisches Niveau geschlossen werde, könne nicht gefolgt werden, weil nicht jede publikumswirksame Tätigkeit künstlerisch sei.

Die belangte Behörde schließe sich dem ausreichend begründeten und schlüssigen Gutachten von Dr. S. und Mag. N. an. Nur diese Gutachter hätten bekannt gegeben, welche Kriterien ihrer Ansicht nach zur Bewertung der künstlerischen Qualität einer musikalischen Darbietung herangezogen werden müßten. Deren Auffassung, daß ein komponiertes Werk künstlerisch sei, wenn es innovative Züge in bezug auf Form, Melodieverlauf, Harmonik, Tonalität, Satztechnik, Instrumentierung etc. aufweise oder zumindest gängige musikalische Schemata in neuartiger Weise verarbeite, werde zwar in dem von den Beschwerdeführern vorgelegten Gutachten Drs. G. als eine in der Fachwelt nicht allgemein anerkannte Definition bezeichnet, doch gebe Dr. G. in seinem Gutachten weder eine seiner Ansicht in der Fachwelt anerkannte Definition noch allfällige Gegenmeinungen aber auch nicht seinen eigenen Beurteilungsmaßstab wieder. Er interpretiere das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 29. Mai 1990, 89/14/0022 (Slg. Nr. 6505/F), und gelange zur Auffassung, der künstlerische Wert eines Musikstückes sei nach den

"internen Kriterien" der jeweiligen Musikrichtung zu bestimmen, wobei es hier auf das Kunstverständnis eines "Freundes der volkstümlichen Musik" ankomme. Derartige Aussagen enthalte das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht, es stelle vielmehr auf einen - durch das jeweilige Kunstverständnis vorgegebenen - Qualitätsstandard, somit auf das Erreichen einer "künstlerischen Schaffenshöhe" ab. Nach der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spreche zudem dann, wenn das dargebotene Musikstück nicht als Kunst anzusehen sei, der Anschein für das Fehlen künstlerischen Charakters der Darbietung. In einem solchen Fall müßten besondere Umstände für den künstlerischen Charakter des Vortrages sprechen.

Unzutreffend sei die Kritik von Dr. G., die Gutachter Dr. S. und Mag. N. hätten die Tätigkeit der von den Beschwerdeführern gebildeten Musikgruppe an den Spätwerken Beethovens oder der Musik Arnold Schönbergs gemessen. Dr. S. und Mag. N. hätten lediglich ihre Auffassung dargelegt, daß die Qualität eines Musikwerkes am Ausmaß seiner innovativen Eigenschaften und seiner Originalität und nicht am Geschmacksurteil eines zeitgenössischen Publikums zu messen sei, und in diesem Zusammenhang in einer Fußnote beispielsweise auf die unverstandenen Spätwerke Beethovens und die avantgardistischen Leistungen Schönbergs hingewiesen. Dr. G. beschränke sich auf Kritik am Gutachten von Dr. S. und Mag. N., ohne jedoch einen eigenen Beurteilungsmaßstab bekanntzugeben, die seiner Meinung entscheidungswesentlichen "internen Kriterien" der volkstümlichen Musik aufzuzählen und das "Kunstverständnis eines Freundes der volkstümlichen Musik" näher darzulegen. Seine Aussage, die Kompositionen seien mehrheitlich originell und melodisch einfallsreich, bleibe gänzlich unbegründet. Seiner Auffassung, die offenkundige Einbeziehung von Elementen traditioneller Tanzmusik und des deutschen Schlagers sei als Bereicherung anzusehen, könne insbesondere im Hinblick auf den wörtlich wiedergegebenen Text des Musikstückes "Eine unter Tausend" nicht beigetreten werden.

Nach dem Gutachten der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. stellten Polkalieder nach recht einfachem Muster den überwiegenden Teil der Gesangsnummern dar. Polkas und Walzerlieder kennzeichneten die Funktion der Instrumentalnummern als Tanzmusik mit Anlehnung an die für alpenländische Volksmusik typischen Tanztypen, ohne jedoch traditionelle Volksmusik zu sein. Die von den Beschwerdeführern gebildete Musikgruppe unterscheide sich darin nicht von den anderen volkstümlichen Gruppen. Die Musikstücke der Beschwerdeführer seien außer durch Anleihen aus dem alpenländischen Volkstanz auch durch die Nähe zum deutschen Schlager gekennzeichnet. Die Beschwerdeführer unterschieden sich von anderen volkstümlichen Musikgruppen durch den Verzicht auf virtuose Jodler-Refrains und in der Besetzung. Die Musikstücke der Beschwerdeführer stellten Gebrauchsmusik ohne künstlerisch innovative Gestaltungsabsichten dar.

Nach Auffassung der belangten Behörde seien die Liedtexte untrennbarer Bestandteil der zu beurteilenden Werke. Die Texte seien von den Sachverständigen bezüglich ihrer Sprachebene, Reimschemata und Thematik als solides Handwerk ohne künstlerische Qualität bezeichnet worden.

Komme den vorgetragenen Musikstücken hinsichtlich Melodie und Text kein künstlerischer Wert zu, könne auch vom Vortrag selbst nicht gesagt werden, daß er künstlerischen Gestaltungsprinzipien folge. Nach Auffassung der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. spielten die Beschwerdeführer ihr Repertoire zweifellos musikantisch. Sie seien bestausgebildete Musiker. Im Hinblick auf die spieltechnisch nicht sehr hohen Anforderungen des überwiegenden Teiles der Musikstücke sei aber der handwerklich ausgezeichneten Bewältigung des Repertoires nur geringe Aussagekraft beizumessen. Auch das Arrangieren, Setzen und Instrumentieren seien nicht als künstlerisch einzustufen. Jeder Musiker, der gewerbsmäßig Musik mache, müsse danach trachten, einen gewissen (technisch-handwerklichen) Standard in seinem Fach zu erreichen. Das durch die Instrumentierung erzielte spezifische Klangbild reiche nicht aus, die - in Form und Harmonik durchwegs einfachen - Musikstücke als Kunst einzustufen.

Den in der mündlichen Verhandlung überreichten Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführer sei entgegenzuhalten, daß dem Gutachten von Dr. S. und Mag. N. keine Aussage zu entnehmen sei, daß volkstümliche Musik niemals Kunst sein könne. Es liege auch kein Widerspruch in diesem Gutachten zwischen der zunächst wiedergegebenen Definition, wann ein komponiertes Werk als künstlerisch anzusehen sei, und der Aussage, Satztechnik und Instrumentierung seien dem "kompositorischen Handwerk" zuzuordnen, da es einerseits immer auf eine Gesamtbeurteilung des Werkes ankomme und andererseits in vielen Bereichen der Kunst das handwerkliche Können eine Voraussetzung dafür darstelle, daß ein Werk künstlerische Schaffenshöhe erreiche. Aus dem in völlig anderem Zusammenhang in der Rechtsprechung verwendeten Begriff der "Verkehrsauffassung" sei für die Beurteilung, ob ein Musikstück als Kunstwerk anzusehen ist, nichts zu gewinnen.

Zusammenfassend sei daher aufgrund des Gutachtens von Dr. S. und Mag. N. die Tätigkeit der Beschwerdeführer nicht als künstlerisch sondern als gewerblich anzusehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und damit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit u.a. Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit.

Gemäß § 1 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 29. Mai 1990, Slg. Nr. 6505/F, festgestellt hat, verliert der kunstvolle Vortrag eines Musikstückes auch dann nicht den Charakter einer künstlerischen Tätigkeit, wenn er um der Stimmung willen geboten wird. Die Art der Veranstaltung, in deren Rahmen eine musikalische Tätigkeit entfaltet wird, ist der Annahme freiberuflicher (künstlerischer) Tätigkeit nicht abträglich. Schlüsse aus der Art der Veranstaltung, in deren Rahmen eine musikalische Darbietung erfolgt, auf den künstlerischen Charakter der Darbietung sind unzulässig. Auch Musik, die um der Stimmung willen geboten wird, kann Kunst sein. Eine Tätigkeit kann jedoch nur dann als künstlerisch angesehen werden, wenn sie einen bestimmten - durch das jeweilige Kunstverständnis vorgegebenen - Qualitätsstandard nicht unterschreitet. Nimmt man den Qualitätsstandard zum Maß, so ist nach der Qualität des musikalischen Vortrages und nicht nach der Art des Musikstückes zu bestimmen, ob eine künstlerische Tätigkeit vorliegt. Auch der Vortrag von Volksmusik ist Kunst, wenn dieser einen bestimmten Qualitätsstandard nicht unterschreitet. Ob nun im einzelnen Fall eine musikalische Tätigkeit künstlerische Schaffenshöhe erreicht, wird im Zweifel erst ein Sachverständigenbeweis ergeben.

Ist das dargebotene Musikstück nicht als Kunst anzusehen, spricht der Anschein für das Fehlen des künstlerischen Charakters einer Darbietung. In einem solchen Fall müßten besondere Umstände für den künstlerischen Charakter des Vortrages sprechen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 12. Dezember 1995, 94/14/0060, vom 23. Jänner 1996, 93/14/0083 bis 0085, und vom 18. März 1997, 95/14/0157).

Die belangte Behörde hat die von den Beschwerdeführern dargebotenen Musikstücke als nicht künstlerisch qualifiziert und dies ausführlich und schlüssig begründet (Seite 20 bis 31 des angefochtenen Bescheides). Sie hat sich dabei im wesentlichen auf das von ihr eingeholte Gutachten der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. gestützt und dargelegt, aus welchen Erwägungen sie den von den Beschwerdeführern vorgelegten Gutachten und Äußerungen nicht gefolgt ist.

Die Beschwerdeführer rügen als Verfahrensmangel, daß die belangte Behörde trotz des von ihnen vorgelegten Gutachtens Drs. G. keine Ergänzung und Erörterung des Gutachtens der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. veranlaßt habe. Dies wäre angezeigt gewesen, um die aufgezeigten Widersprüche des Gutachtens zu erörtern.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, daß die belangte Behörde (auf Seite 29 f des angefochtenen Bescheides) schlüssig begründet hat, daß der von den Beschwerdeführern behauptete Widerspruch nicht vorliegt. Auch wenn die Beschwerdeführer das Instrumentieren und Setzen beherrschen, kann daraus im Rahmen einer erforderlichen Gesamtbetrachtung ihrer Musikstücke noch nicht auf künstlerische Schaffenshöhe geschlossen werden. Im übrigen läßt das Beschwerdevorbringen nicht erkennen, inwiefern die belangte Behörde im Falle der Ergänzung und Erörterung des Gutachtens zu anderen Feststellungen gelangt wäre, sodaß die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht erkennbar ist.

Im Gegensatz zur Auffassung der Beschwerdeführer bestätigt das Gutachten der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. nicht, daß ihre Musik in weiten Bereichen innovative Züge aufweise. Weder der Umstand, daß die Beschwerdeführer überwiegend selbst komponierte Stücke spielen, noch das von den Sachverständigen erwähnte Fehlen von virtuosen Jodler-Refrains lassen die Musikstücke als künstlerisch erkennen. Daß die Beschwerdeführer in einer anderen Besetzung spielen als die meisten anderen volkstümlichen Gruppen und daher ein eigenes Klangprofil aufweisen, ist gleichfalls für die Beurteilung, ob die Musikstücke als künstlerisch anzusehen sind, nicht von entscheidender Bedeutung, weil die bloße Abweichung von einer üblichen Besetzung ein Musikstück, das nicht als Kunstwerk anzusehen ist, nicht zu einem Kunstwerk macht.

Im Rahmen der Rechtsrüge machen die Beschwerdeführer geltend, das vorgelegte Schreiben der "Neuen Deutschen

Filmgesellschaft" vom 13. Oktober 1992 sei zumindest als Abrundung zu den vorgelegten Gutachten zu verstehen gewesen, sodaß es in der Beweiswürdigung der belangten Behörde hätte berücksichtigt werden müssen. Auch der Umstand, daß die Einkünfte der Beschwerdeführerin nach den Bestimmungen des deutschen EStG als durch künstlerische Tätigkeit erzielt angesehen und die Abzugsteuer einbehalten und abgeführt worden sei, stelle ein Indiz für die künstlerische Eigenschaft der Tätigkeit der Beschwerdeführer dar.

Hinsichtlich dieses Vorbringens genügt es, auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde (auf Seite 20 f des angefochtenen Bescheides) hinzuweisen, daß für die in diesem Schreiben enthaltene Bezeichnung der Lieder als "künstlerisch wertvoll" keine Begründung gegeben wurde und daß die Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer durch die genannte Gesellschaft keinen Rückschluß auf die künstlerische Qualität der von den Beschwerdeführern dargebotenen Musikstücke zuläßt.

Die belangte Behörde hat auch schlüssig begründet, warum sie den Ausführungen Drs. K. und Prof. St. nicht gefolgt ist. Die Beschwerde enthält nichts, was die von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang dargelegten Überlegungen als unrichtig erkennen ließe. Das gleiche gilt für das Schreiben der AKM vom 31. August 1992, weil "die Erfolge und die Beliebtheit" der Beschwerdeführer entgegen der in diesem Schreiben geäußerten Auffassung keinen Beweis für "das hohe künstlerische Niveau" der von den Beschwerdeführern geschaffenen Musikstücke oder ihrer Darbietung liefern.

Die Beschwerdeführer meinen schließlich, die belangte Behörde hätte dem von ihnen vorgelegten Gutachten des Sachverständigen Dr. G., das dem von der belangten Behörde eingeholten durchaus gleichwertig sei, folgen und zum Ergebnis kommen müssen, daß die musikalische Gesamtleistung der Beschwerdeführer als künstlerisch einzustufen sei.

Auch in diesem Zusammenhang ist zunächst wieder auf die ausführliche Begründung der belangten Behörde (Seite 24 bis 27 des angefochtenen Bescheides) hinzuweisen, deren Ausführungen, warum sie dem Gutachten der Sachverständigen Dr. S. und Mag. N. gefolgt ist, nicht als unschlüssig zu erkennen sind. Insbesondere sei darauf hingewiesen, daß Dr. G. das oben zitierte Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 29. Mai 1990 mißversteht, wenn er daraus ableitet, es komme auf das Kunstverständnis eines "Freundes volkstümlicher Musik" an. Die Erwähnung des "jeweiligen Kunstverständnisses" im zitierten Erkenntnis nimmt - wie die weiteren Ausführungen im gegebenen Zusammenhang zeigen - Bezug auf die unterschiedlichen - von den jeweiligen historischen Bedingungen abhängigen - Maßstäbe und damit auf die Möglichkeit der Änderung des Kunstverständnisses im Wandel der Zeit, bedeutet aber nicht, daß es auf den Geschmack des jeweiligen Publikums ankommen soll. Richtig ist zwar die Auffassung Drs. G., daß der künstlerische Wert unabhängig von der Musikrichtung zu bestimmen sei, doch lassen seine weiteren Ausführungen nicht erkennen, von welchen "internen Kriterien" bei der Beurteilung ausgegangen werden soll.

Die belangte Behörde hat auch mit Recht - hinsichtlich der Vokalnummern - die Auffassung vertreten, daß die Liedtexte untrennbarer Bestandteil der zu beurteilenden Werke seien und den Texten keine künstlerische Qualität zukomme. Insoweit kann sich die belangte Behörde nicht nur auf das von ihr eingeholte Gutachten, sondern auch auf jenes Drs. G. stützen, der die Liedtexte als eine "Schwachstelle" in der Musik der Beschwerdeführer bezeichnet hat.

Die Auffassung der belangten Behörde, daß die von den Beschwerdeführern dargebotenen Musikstücke nicht als Kunst anzusehen seien, begegnet nach dem Gesagten keinen Bedenken. Besondere Umstände, die ungeachtet dessen im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung für den künstlerischen Charakter des Vortrages sprechen, sind nicht hervorgekommen. Die Beschwerde enthält diesbezüglich auch keine konkreten Ausführungen.

Da sich die Beschwerde sohin als unbegründet erwiesen hat, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBI. Nr. 416/1994.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1997140038.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)