

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache der Adr,
vertreten durch Mag. Susanne Penz Steuerberatung und Wirtschaftstreuhand
GmbH, Bundesstraße 28, 6923 Lauterach,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 28.11.2013 hinsichtlich
Einkommensteuer für 2012
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensengang:

Die Beschwerdeführerin ist Kunsterzieherin und freischaffende Künstlerin.

Sie wandte sich in ihrer **Beschwerde** gegen die Einstufung ihrer künstlerischen
Betätigung als Liebhaberei und führte dazu aus: Es handle sich nicht um ein teures Hobby,
sondern um einen seit fast 20 Jahren von ihr betriebenen Bestandteil ihrer beruflichen
Tätigkeit. Sie habe ein Atelier in A und versteuere ihre künstlerischen Einkünfte. Es liege
in der Natur der Sache, dass nicht immer ein Gewinn abgeworfen werde. Sie sei nicht
die einzige Künstlerin in B, die neben ihrem künstlerischen Beruf ein fixes Einkommen
benötige, um zu überleben.

Dass sie in den "letzten drei Jahren" Verluste gemacht habe, liege sicher auch an der
Wirtschaftskrise. Außerdem habe sie ihre Lehrtätigkeit nicht uneingeschränkt ausgeübt,
wie das Finanzamt geschrieben habe, sondern sie nehme sich alle 5 Jahre ein Jahr

unbezahlten Urlaub, um ihre Arbeit im Atelier zu intensivieren und Ausstellungen im In- und Ausland zu machen. Sie wies auf mehrere Ausstellungen in B, C und der Schweiz hin, an denen sie in den letzten Jahren teilgenommen habe und verwies auf ihre Homepage (www.name-namederbeschwerdefuehrerin.at).

Auch die Republik Österreich und das Land B hätten schon Arbeiten aus ihrem Werk angekauft, die sich in öffentlichen Sammlungen befänden, etwa in der ständigen Ausstellung "Zeitgenössische Kunst aus B" im B Museum. Sie wies nochmals darauf hin, dass es sich in Anbetracht all dieser Umstände wohl nicht um Hobby-Kunst handeln könne.

Die Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet abgewiesen. Nach allgemeinen Ausführungen zur Theamtik der Liebhaberei wiederholte das Finanzamt auszugsweise eine schriftliche Stellungnahme der Beschwerdeführerin.

Sie hatte darin erläutert, dass die Einflussmöglichkeit des Künstlers auf den Verkauf seiner Kunst gering sei. Zeitgenössische Kunst sei wenig beliebt bei Sammlern, die bevorzugt auf etablierte Kunst zugriffen, umso mehr in B mit seinem kleinen Markt. Sie habe sich konstant bemüht, auf dem Kunstmarkt präsent zu sein, etwa durch bis zu drei Ausstellungen pro Jahr, durch die Teilnahme an Wettbewerben, die Einladung von Publikumsgruppen in ihr Atelier und die Installierung einer Homepage, die ihre Arbeiten einem größeren Publikum zugänglich mache.

Sie sei zudem Mitglied der Berufsvereinigung bildender Künstlerinnen und Künstler B's, ein Status, den nur Personen einnehmen könnten, die über eine künstlerische Ausbildung verfügten und einen künstlerischen Beruf ausübten. Sie wies im Weiteren auf Ankäufe durch die öffentliche Hand und das Bemühen um Stipendien hin sowie auf das "angesparte, freie Jahr", in dem sie nicht unterrichtete, sondern sich ganz der künstlerischen Tätigkeit widme.

Die Beschwerdeführerin hatte darüber hinaus erläutert, dass sie nicht auf ein Marktbedürfnis hin produziere, zumal es sich um bildende, nicht um angewandte Kunst handle. Es entspreche nicht ihrer Kunstauffassung, in einem Kaffeehaus dekorative Aquarelle auszustellen, die sich gut verkaufen ließen. Ihre Preispolitik sei moderat und bemühe sich um Anpassung an das mittelständische Käuferpublikum in B.

Sie arbeite auf einen Vertrag mit einer B'er Galerie hin, außerdem strebe sie eine stärkere Präsenz bei Ausstellungen an. Ihre Homepage würde verbessert und aktualisiert. Die Beschwerdeführerin hatte zusammenfassend dargetan, akademisch ausgebildet zu sein, ihrer Tätigkeit seit über 25 Jahren nachzugehen, regelmäßig im Atelier zu arbeiten und ihre unterrichtende Tätigkeit als Kunsterzieherin alle 5 Jahre für ein Jahr zu unterbrechen, um sich voll der künstlerischen Arbeit widmen zu können. Keinesfalls handle es sich um ein Hobby, das als Ausgleich zum Hauptberuf betrieben werde.

Das Finanzamt beurteilte die künstlerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung (in der Folge: LVO), da, wenn man

die Einnahmen und Ausgaben von 1995 bis 2004 betrachte, hervorkomme, dass die Betätigung mit wirtschaftlichem Verlust (20.262,63 €) betrieben werde. Über den 19-jährigen Zeitraum sei lediglich in drei Jahren ein sehr geringer Gewinn erwirtschaftet worden, nämlich 2001 ein Gewinn von 66,74 €, 2002 ein solcher von 460,10 € und 2003 ein solcher von 243,54 €. In den übrigen 16 Jahren seien zum Teil erhebliche Verluste gemacht worden, etwa im Streitjahr 2012 ein solcher von 5.149,03 €.

In tabellarischer Darstellung gab die Beschwerdeentscheidung die Einnahmen, Ausgaben und Gewinne/Verluste für die Jahre 1995 bis 2014 mit den drei oben erwähnten Gewinnjahren wieder. Als Gesamteinnahmen errechneten sich demnach 24.017,91 €, als Gesamtausgaben 44.280,53 €, als Gesamtverlust 20.262,63 €.

Es könne daraus geschlossen werden, dass spätestens im Streitjahr die Nicht-Erzielbarkeit eines Gesamtgewinnes klar sein musste. Im Sinne der Freiheit der Kunst als Grundrecht schreibe das Finanzamt der Beschwerdeführerin nicht vor, welche Art von Kunst sie erschaffen solle, in Bezug auf die Beurteilung unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei habe die Behörde jedoch auf den wirtschaftlichen Gehalt abzustellen.

Auch lasse die Homepage nicht den Schluss zu, dass sie zum Verkauf der Kunstwerke diene. Es sei nicht ersichtlich, welche Werke zum Verkauf stünden.

Soweit die Beschwerdeführerin vorgebracht hätte, sich alle 5 Jahre zur Gänze dem künstlerischen Schaffen zu widmen, habe sich dies wirtschaftlich nicht in einem Gewinn bzw. in einer erheblichen Verringerung des Verlustes niedergeschlagen. Auch die Formulierung, sie habe sich "unbezahlten Urlaub" genommen, treffe nicht zu, da die Beschwerdeführerin durchgehend vom Bund bezahlt worden sei. So habe sie - auch hier wurde eine Tabelle zur Veranschaulichung eingefügt - in den Jahren 2001 bis 2014 stets ein steuerpflichtiges Einkommen erzielt, das sich in einer Bandbreite zwischen 23.977,30 (2003) und 44.486,63 (2014) bewegte. In den Jahren 2002 bis 2005 habe es sich demnach um eine Teilzeitbeschäftigung, sonst immer um eine Vollzeitbeschäftigung gehandelt.

Es könne spätestens im Streitjahr nicht von einer Gewinnabsicht ausgegangen werden.

In der Folge brachte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung einen **Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein. Sie nahm nicht weiter Stellung zu den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, sondern verwies lediglich auf ihr bisheriges Vorbringen laut Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Als **Sachverhalt** steht fest, dass die Beschwerdeführerin am X C studierte, seit 1988 als Kunsterzieherin und freischaffende Künstlerin tätig ist und sich ihr künstlerisches Schaffen vor allem auf dem Feld des textilen Gestaltens sowie der Objekt- und Installationskunst bewegt. Sie erhielt Stipendien des Landes B für Auslandsstudienaufenthalte, nahm an Ausstellungen teil und ist Mitglied von B'er Künstlervereinigungen. Ihr Werk findet Erwähnung in Kunstkatalogen und -büchern. Laut Auflistung im Akt kam es in den Jahren 1994 bis 2013 zu 16 verkauften Werken, die sich preislich in einer Bandbreite von 273,00 € bis 1.800,00 € bewegten. Die Beschwerdeführerin merkte dazu an, für die Zeit vor 2006 nur die öffentlichen Ankäufe verzeichnen zu können, da bei einem Brand das Rechnungsbuch, das die entsprechenden Zeiträume umfasste, zerstört worden sei (Anm.: die Rekonstruktion weist für die Zeit vor 2006 eine Anzahl von 3 verkauften Werken aus, die an das Land B und die Republik Österreich gingen).

Die bezug habenden Gesetzesgrundlagen sind der **Liebhabe r e i v e r o r d n u n g** , BGBl. Nr. 33/1993, zu entnehmen.

Im Gegenstandsfall ist **nicht strittig**, dass die in Frage stehende künstlerische Betätigung bisher als typisch erwerbswirtschaftlich, also als eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO, eingestuft wurde. Das Bundesfinanzgericht verzichtet daher darauf, eine Untersuchung dahingehend anzustellen, ob allenfalls von Anfang an eine Betätigung mit Annahme von Liebhabe r e i iSd § 1 Abs. 2 LVO vorgelegen haben könnte.

Strittig ist, ob die für eine Betätigung nach § 1 Abs 1 LVO typische, objektiv nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht inzwischen weggefallen und die anfangs als Einkunftsquelle beurteilte Betätigung zur Liebhabe r e i geworden ist.

Bei Annahme einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten. Diese Absicht kann anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht ermöglichen, widerlegt werden (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

Geht man im Streitfall den Kriterienkatalog gemäß § 2 Abs. 1 LVO durch, so ergibt sich:

Das Ausmaß und die Entwicklung der in **Z 1** leg. cit. angesprochenen Verluste wurden in der Beschwerdevorentscheidung tabellarisch dargestellt. Demnach betrugen die Verluste in den Jahre 1995 bis 2000 zwischen 378,12 und 810,49 €. In den Jahren 2001 bis 2003 wurden Gewinne – die einzigen im Gesamtzeitraum – zwischen 66,74 und 460,10 € erzielt. Von 2004 bis 2014 fielen wiederum ausschließlich Verluste an, die sich in einer Bandbreite von 321,63 (2004) bis 5.149,03 (Streitjahr 2012) bewegten.

Setzt man gemäß **Z 2** leg. cit. die Verluste ins Verhältnis zu den Gewinnen, so ergibt sich ein Gesamtgewinn von 776,38 €, der einem Gesamtverlust von 21.033,01 € gegenübersteht.

Analysiert man die Ursachen für die Verluste iSd **Z 3** leg. cit. ist grundsätzlich der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie Werke aus dem Bereich der bildenden Kunst als „Exoten“ beurteilt, die auf dem breiten Markt in der Regel nicht in großem Umfang nachgefragt werden. Warum ein Künstler größere, ein anderer geringere geschäftliche Erfolge erzielt, ist dabei kaum nach unternehmerischen Gesichtspunkten erklärbar, sondern in den unwägbaren Bereich der besonderen Vorlieben und Interessenlagen von Kunstkäufern zu verweisen.

Ein "marktgerechtes Verhalten" iSd **Z 4** leg. cit. ist nach allgemeiner Lebenserfahrung aufgrund des besonderen Anspruches eines künstlerischen Schaffens nur eingeschränkt möglich. So wird ein Künstler seiner Kunstauffassung, seiner Eingebung, seiner "inneren Stimme" folgen, nicht aber auf Modeströmungen und die Bedürfnisse breiter Käuferschichten Rücksicht nehmen. Es ist insofern auch aus der nach Aktenlage rekonstruierbaren, mehr als 20 Jahre umfassenden Schaffenspalette der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich, dass sie je versucht hat, ihr künstlerisches Angebot durch gefälligere und jedermann zugängliche Werke einer breiteren Konsumentenschicht zugänglich zu machen, um kommerzielle Erfolge zu erzielen.

Soweit die Beschwerdeführerin selbst anmerkt, B sei ein zu kleiner, zu provinzieller Markt, der eine sensibilisierte Käuferschicht vermissen lasse und so gut wie keine Sammler aufweise, wäre allenfalls in einem Wegzug nach Wien oder in eine andere große Stadt, sei es auch im Ausland (etwa Zürich, Basel, München), ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen zu erblicken gewesen.

Die laut Vorbringen der Beschwerdeführerin und entsprechend der Liste verkaufter Werke moderate Preisgestaltung ist als marktgerecht iSd **Z 5** leg. cit. zu bezeichnen.

Strukturverbessernde Maßnahmen zur Optimierung der Ertragslage gemäß **Z 6** leg. cit. können nicht festgestellt werden. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf ihre Homepage (www.name-namederbeschwerdefuehrerin.at) verweist, ist anzumerken, dass diese - vergleicht man die schon seit Längerem im Akt befindlichen Ausdrucke mit den aktuell angefertigten - offenbar zumindest seit Erlassung der Beschwerdeentscheidung (August 2015) nicht mehr gewartet wurde - dies entgegen der Aussage der Beschwerdeführerin, wonach die Homepage laufend verbessert und aktualisiert werde.

Nach wie vor werden auf der Homepage keine zum Verkauf stehenden Exponate mit Preisangaben präsentiert, nach wie vor sind ab 2012 keine Ausstellungen mehr verzeichnet - Kritikpunkte, die bereits seitens der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung aufgezeigt wurden und auf die die Beschwerdeführerin in ihrem Vorlageantrag keinerlei Bezug genommen hat. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt aber Ausführungen in Beschwerdeentscheidungen Vorhaltscharakter zu (vgl. für viele VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288).

Es ist also weder eine lebhaftere Ausstellungstätigkeit, noch eine ansprechende, informative Homepage feststellbar, die allenfalls zur Belebung des Geschäftes

beigetragen hätten. Aber auch die von der Beschwerdeführerin erwähnten Einladungen von Publikumsgruppen in ihr Atelier und die Teilnahme an -übrigens nicht näher umschriebenen - Wettbewerben, vermochten offensichtlich keine nachhaltigen Impulse zu geben.

In zusammenfassender Betrachtung führten daher die im Rahmen des Möglichen und über einen längeren Zeitraum zurück gesetzten Maßnahmen nicht zu einem Schwenk in die Gewinnzone. Die anfangs als erwerbswirtschaftlich beachtlich anerkannte Tätigkeit war somit gesamthaft betrachtet wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll.

Die Lehre erblickt in dem Festhalten an einer offensichtlich nicht oder nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung eine Handhabe für ihre Beurteilung als Liebhaberei und zwar ab dem Zeitpunkt, ab dem erkennbar ist, dass die verlustbringende Betätigung auch für die Zukunft keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 366).

Persönliche Motive haben eine besondere Indizwirkung für das Fehlen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Als solches gilt etwa auch die Betätigung aufgrund eines besonderen Interesses an der Sache (*Rauscher/Grübler* aaO, Rz 353). Ebenso kann ein Indiz für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht dann vorliegen, wenn der/die Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm/ihr erlaubt, daraus seinen/ihren Lebensunterhalt zu bestreiten.

Die Beschwerdeführerin war seit jeher als Kunsterzieherin tätig und erzielte aus dieser Beschäftigung fortlaufende Einkünfte. Das im Rhythmus von 5 Jahren in Anspruch genommene "Sabbatical"-Jahr führte nicht dazu, dass ihr kein Gehalt mehr zufluss, wie sich aus der ebenfalls in der Beschwerdevorentscheidung wiedergegebenen Tabelle für den Zeitraum 2001 bis 2014 ablesen lässt. Vielmehr verzeichnete sie stets steigende Einkünfte, die auch in den Teilzeit-Jahren 2002 bis 2005 nicht vernachlässigbar gering waren.

Wenn die Beschwerdeführerin wiederholt vorgebracht hat, sie nehme sich alle 5 Jahre "unbezahlten Urlaub", um sich rein dem Kunstschaffen zu widmen, so stimmt dies also schlicht nicht. Sie hat im Übrigen auch zu der Gehaltsauflistung laut Beschwerdevorentscheidung - dieser kommt wie oben ausgeführt nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung Vorhaltscharakter zu - im Vorlageantrag keinerlei Stellungnahme abgegeben.

Soweit daher nach allem Ausgeführten die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung den Schluss gezogen hat, **spätestens** ab dem Streitjahr 2012 sei - nach 15-jähriger Verlustperiode - kein Gesamtgewinn mehr zu erwarten, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden (wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vorgebracht hat, in "den letzten drei Jahren" seien Verluste angefallen, geht auch das an der Realität vorbei). Angesichts des Umstandes, dass auch in dem vor der 15-jährigen Negativperiode liegenden Zeitraum nur in drei von 9 Jahren Gewinne

bescheidenen Ausmaßes erzielt wurden, ist eine Einstufung als Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 1 LVO erst ab 2012 als überaus großzügig zu bewerten.

Das Bundesfinanzgericht verkennt nicht den hohen künstlerischen Anspruch des Werkschaffens der akademisch ausgebildeten Beschwerdeführerin. Jedoch ist auch in diesem Kontext der Abgabenbehörde Recht zu geben, wenn sie die in unserem Land grundgesetzlich garantierte Freiheit der Kunst von der steuerlichen Beurteilung loslöst, die auf den wirtschaftlichen Gehalt der Betätigung abzustellen hat.

Es ist daher jedenfalls ab 2012 eine Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr nachvollziehbar, weshalb Liebhaberei vorliegt und wie im Spruch zu entscheiden war.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der Frage, ob eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht mehr mit objektiv nachvollziehbarer Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, hat auf Ebene der einer Revision nicht zugänglichen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu erfolgen.

Feldkirch, am 2. August 2017