



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 23. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 1. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer 1997 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung betreffend Umsatzsteuer 2000 erfolgt endgültig.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.), von Beruf praktischer Arzt, gab erstmals in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 neben "*Facharzt für Allgemeinmedizin*" auch "*Kunsthändler*" als Art seines Unternehmens an.

Über Gewerbeanmeldung vom 1. Februar 1999 wurde ihm am 11. März 1999 der Gewerbeschein für das gebundene Gewerbe: Handelsgewerbe (mit Ausnahme der

bewilligungspflichtigen gebundenen Handelsgewerbe) und Handelsagenten (§ 124 Z 10 GewO 1994), beschränkt auf das Handelsgewerbe im Standort Wien .... ausgefertigt (AS 53/DB).

Neben den (positiven) Einkünften aus selbständiger Arbeit aus seiner ärztlichen Tätigkeit (1997: S 1.321.065,00; 1998: S 2.415.970,00; 1999: S 1.539.116,00) erklärte er (in den am 14. September 1999 bzw. 23. August 2000 eingebrachten Steuererklärungen für 1998 und 1999) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar für das Jahr 1998 in Höhe von -S 1.008.000,00 und für das Jahr 1999 in Höhe von -S 284.155,00. Aus der vom Bw. als Kunsthandel bezeichneten Betätigung entstammt der gesamte angegebene Verlust aus Gewerbebetrieb des Jahres 1998 von -S 1.008.000,00, für 1999 wurde ein Gewinn aus dieser Betätigung in Höhe von S 92.928,00 ausgewiesen (woraus sich unter Einbeziehung eines Verlustes aus einer Beteiligung des Bw. im Betrag von -S 377.083,00 die genannten negativen Einkünfte von -S 284.155,00 errechnen).

Die Veranlagungen zur Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 erfolgten zunächst entsprechend den Steuererklärungen.

Im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungen bei der A. AG (im Folgenden: A. AG) und der P. AG (im Folgenden: P. AG), Gesellschaften mit welchen (auch) der Bw. in Vertragsbeziehungen trat, wurde festgestellt, dass beide geprüften Firmen Teil eines Firmenkomplexes waren. Der Unternehmensgegenstand umfasste im Wesentlichen den Handel bzw. Leasing und Vermietung von Kunst- und Grafikditionen.

Bezüglich der Herkunft der Kunst- und Grafikditionen wurde Folgendes festgestellt: Eine Kunstdition bestand aus einer Mappe von Kunstdrucken (meist sechs bis acht Stück), die in einer Auflage von 100 oder 150 Stück pro Serie produziert wurden. Der Verkaufspreis pro Mappe betrug zumeist zwischen S 30.000,00 und S 40.000,00. Die Produktion der Kunstdrucke erfolgte durch die P. AG in Wien oder in München. Die Drucke wurden in Zusammenarbeit mit den Künstlern hergestellt, wobei alle Exemplare handsigniert und nummeriert waren.

Auf Grundlage eines Lizenzhändlervertrages kauften Geschäftspartner der A. AG und P. AG in Österreich oder in Deutschland von diesen Unternehmen Grafikditionen zu einem hohen Schilling oder DM-Betrag. In vielen Fällen wurde schon vorher ein bestimmter Betrag (Ankauf von Warenlager zur Aufnahme einer "Kunsthändlertätigkeit") vereinbart. Die nähere Spezifizierung der Ware erfolgte zumeist im Nachhinein (durch den Kunden unter Beratung der Fachleute des Lizenzgebers) und erst später eine entsprechende Fakturierung an den Lizenznehmer. Diese Käufe erfolgten unter Abzug eines 20-30%igen Wiederverkäuferrabattes bzw. erhielten manche Kunden von der P. AG zur Finanzierung des Ankaufes ein

Zwischendarlehen, wobei die Darlehensvaluta direkt an den Lizenzgeber/Verkäufer zur Auszahlung gelangte und somit der Lizenznehmer für den Ankauf der Kunstwerke keine unmittelbaren Ausgaben hatte. Die Kunstwerke verblieben zwecks größeren Kundenkreises bzw. zur Sicherstellung der Darlehensvaluta beim Lizenzgeber. Einzelne Grafiken konnten über Wunsch des Lizenznehmers geliefert werden und wurden dann in dessen Privatwohnung, Ordination, Kanzlei etc. ausgestellt. Nach Abschluss des Lizenzvertrages wurde von den Käufern beim jeweiligen Finanzamt um eine Steuernummer für Kunsthandel (=Gewerbebetrieb) angesucht und traten diese dann nach außen als Kunsthändler auf. Die sogenannten Kunsthändler waren meistens E/A-Rechner und bewirkten mit der Zahlung für die Kunstgegenstände hohe Anfangsverluste, die mit den anderen hohen positiven Einkünften gegengerechnet wurden. Nach den Erfahrungen der Prüfungsorgane bei anderen Prüfungen hatten aber die meisten Kunsthändler zum Betrieb eines gewerblichen Kunsthandels keine dafür notwendige Infrastruktur. Soweit es zu Umsätzen der Lizenznehmer kam, erfolgte zumeist der tatsächliche An- und Verkauf der Kunstwerke (Geschäftsanbahnung, Anbot, Kontakt mit Kunden und Abwicklung) durch die o.a. Unternehmen selbst und nicht durch den Kunsthändler. Insbesondere war in diesem Zusammenhang noch auffällig, dass die der A. AG bzw. P. AG, wenn sie neue Kunden an der Hand hatten, Kunsteditionen von den Kunsthändlern über Gutschriftnota mit Vorsteuerausweis wieder zurückkaufen. Weiters war den Verkaufsunterlagen in der Regel noch ein Schreiben beigelegt, worin die A. AG bzw. P. AG folgendes Verkaufsargument vorbrachte:

"Wir sind überzeugt, Ihnen mit diesem Modell nicht nur in steuerlicher Hinsicht eine interessante Veranlagungsvariante, sondern auch die Möglichkeit einer persönlichen Bereicherung durch die Auseinandersetzung mit zeitgenössischer Kunst zu bieten."

Auf Grund einer Kontrollmitteilung wurde betreffend das Unternehmen des Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen umfassend die Zeiträume 1997 bis 1999 durchgeführt sowie eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum 2000 vorgenommen.

Im über das Ergebnis der Prüfung erstatteten Bericht traf der Prüfer die folgenden für das gegenständliche Berufungsverfahren relevanten steuerlichen Feststellungen (die Angabe von Beträgen erfolgt in ATS):

*Tz. 13.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Arzt*

...

*b) Aktivierung lt. BP:*

*Wie unter Tz. 13.2 ausgeführt, befindet sich in der Ordination des Steuerpflichtigen eine Serie von 8 Graphiken des Künstlers J.D.. Diese sind mit den Anschaffungskosten (iHv brutto 24.640,00 für die gesamte Serie) zu aktivieren.*

*Da es sich bei diesen Kunstwerken um nicht abnutzbares Anlagevermögen handelt, ist eine*

*Abschreibung gem. § 6 Zi 1 EStG 1988 im Wege der AfA nicht möglich. Der jeweilige Wertansatz erfolgt daher mit den Anschaffungskosten.*

<i>Daher Wert zum 31.12</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
	<i>24.640,00</i>	<i>24.640,00</i>	<i>24.640,00</i>

*Tz. 13.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Kunsthandel*

- a) Der Unternehmer beschäftigt sich erstmals 1998 mit dem An- und Verkauf von Kunstgrafiken und erklärt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für das Kalenderjahr 1998 wird ein Verlust iH von -1.008.000,--, für das Kalenderjahr 1999 ein Gewinn iH von 92.928,-- ausgewiesen.*
- b) Nach Ansicht der BP handelt es sich nicht um Einkünfte aus gewerblichen Kunsthandel, sondern eindeutig um die Anschaffung einer Kapitalanlage unter Spekulation einer Wertschöpfung, d.h. um bloße Vermögensverwaltung, welche grundsätzlich nicht unter eine der 7 Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zu subsummieren ist.*

*Gewerbebetrieb iS der Abgabenvorschriften ist jede selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung der Land- u. Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufes oder als eine andere selbständige Arbeit iS des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist.*

*Nach Lehre und Rechtsprechung muss das Tätigwerden des Steuerpflichtigen deutlich jenes Ausmaß überschreiten, welches üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. VwGH 22.6.1983, 81/13/158). Vermögensverwaltung liegt typischerweise immer dann vor, wenn die Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen. Unter dieser Voraussetzung wird die Annahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit auch bei einzelnen Zu- und Verkäufen nicht ausgeschlossen (VwGH v. 13.5.1984, 84/14/0077).*

*Zur Frage der Betätigung im Prüfungszeitraum wurde vom Unternehmer praktisch nichts vorgebracht.*

*Mit vertraglicher Vereinbarung ("2 Lizenzhändlerverträge") vom 23.12.1998 zwischen der "A.AG" - nachfolgend kurz "A." genannt - erwarb der Unternehmer das Recht auf Bezug von zeitgenössischen Kunstwerken aus dem Programm des Lizenzgebers ("A.").*

*Mit Rechnung vom 23.12.1998 (Vertragsabschluss) wurden 45 Grafikditionen (aus jeweils 8 zusammenhängenden Bildern) acht verschiedener Künstler erworben. Dies war die einzige Anschaffung im Prüfungs- und Nachschauzeitraum. Als Kaufpreis wurde ein um 30%*

(Wiederverkäuferrabatt) verminderter "Listenpreis" entrichtet (gesamt netto 1.008.000,00 – 10% Vorsteuer iHv 100.800).

Die Grafikditionen verblieben (bis auf eine gerahmte Serie J.D., welche in der Ordination des Unternehmers aufgehängt wurde) im Depot der Fa. "A.". Die Vermarktung bzw. der Verkauf wurde durch die Fa. A. durchgeführt.

Im Jahre 1999 wurden 9 Editionen der Künstler H.B. (5), F.G. (3), G.B. (1) von "A." zum offiziellen Listenpreis wieder rückgekauft, sodass dem Unternehmer letztendlich als Gewinn der erhaltene Wiederverkäuferrabatt als Wertschöpfung verbleibt. Bis dato (31.8. 2001, Tag der Schlussbesprechung) wurden weitere Bilder weder ver- noch eingekauft.

Die Tätigkeit des Unternehmers im behaupteten gewerblichen Kunsthandel reduziert sich bei genauerer Betrachtung auf den Ankauf eines Sortiments verschiedener Grafikditionen, das Ausstellen einer Grafikserie von J.D. und dem Zuwarten bis "A." einen Rückkauf tätigt, um letztendlich den beim Einkauf erhaltenen "Wiederverkäuferrabatt" zu lukrieren.

Vom Unternehmer wurde anlässlich der Besichtigung der Ordinationsräume am 14.3.2001 selbst bestätigt, dass bis dato noch keine Werbemaßnahmen bzw. sonstige Verkaufsmaßnahmen gesetzt wurden. Wenn auch im Schreiben vom 29.8.2001 des steuerlichen Vertreters und bei der Schlussbesprechung am 31.8.2001 anderes behauptet wird, bleibt das Tätigwerden des Unternehmers im Kunsthandel reduziert.

Allein die in diversen Patientenaussendungen angebrachte Mitteilung – "betrachten Sie auch die wunderschöne Grafikserie von J.D. in den neugestalteten Ordinationsräumen" – scheint der BP ebenso unzureichend, wie die gelegentliche Ausstellung der Grafikserie J.D. in fremden Geschäften ab 2000. Ohne entsprechenden Hinweis auf Kaufmöglichkeit (Preisangabe, Händlernachweis etc.) der ausgestellten Grafiken präsentiert sich erfahrungsgemäß das Bild für den Betrachter als Dekorations- und nicht als Kaufgegenstand. Die BP gelangt zur Überzeugung, dass die ausgestellte Grafikserie von J.D. daher mehr der Dekoration dient, bei dem in eventu ein Betrachter Kaufinteresse zeigt, als einem zielgerichteten Darbieten. Hält man sich das angestrebte Ziel, nämlich den Verkauf von Kunstgrafiken vor Augen, ist es mehr als unverständlich, dass ein "Kunsthändler" zwar Grafiken von 8 verschiedenen Künstlern erwirbt, aber nur die Serie eines Künstlers ausstellt.

Aus den oben angeführten Gründen ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle iSd EStG 1988 zu verneinen.

Die Betätigung des Steuerpflichtigen besteht in der Hauptsache darin, eine Sammlung von Kunstgrafiken zu erwerben, welche dem Veräußerer ("A.") zum Gebrauch bzw. zur Nutzung

überlassen wird, um durch dessen Tätigkeit Erträge zu lukrieren. Dies sind in typisierender Betrachtungsweise die Merkmale einer Vermögensverwaltung.

Die gesamte Tätigkeit ist der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen, die bisher geltend gemachten Aufwendungen und Erträge sind aus der Einkommensermittlung, ebenso die bisher erklärtten Erlöse und Vorsteuern aus der Umsatzsteuerermittlung auszuscheiden.

Jedoch liegen, bei Verkäufen innerhalb der Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 (1 Jahr) sonstige Einkünfte gem. § 29 Abs. 2 EStG 1988 vor, wobei jeder Veräußerungsvorgang für sich gesondert zu betrachten ist.

c) Spekulationseinkünfte 1999 (§ 29 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988):

Veräußerung von 3 Editionen am 22.6.99 - brutto (incl. 10% USt) - Zlg am 24.12.99	105,600,00
abzüglich Anschaffungskosten brutto (It. Rechnung vom 23.12.1998)	-73.920,00
Spekulationseinkünfte 1999	<u>31.680,00</u>

d) Für die restlichen Verkäufe 1999 (6 Grafikditionen zu je brutto 35.200,00 - vgl. hiezu Tz.13.2b) liegen im Jahr 1999 noch keine Spekulationseinkünfte vor, da die Einnahmen erst im Jahr 2000 zugeflossen sind (Zuflussprinzip).

e) Haftung betreffend USt aufgrund Rechnungslegung:

Die Verkäufe der Bilder wurden mit Gutschriften (Ausweis von 10% USt), welche vom Käufer "A." ausgestellt wurden, abgerechnet. Gem. § 11 Abs. 7 UStG 1994 gelten Gutschriften bei Vorliegen der im § 8 UStG 1994 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des ausführenden Unternehmers.

Gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 haftet der AbgPfl für die in den Gutschriften ausgewiesene USt, sofern er die Rechnungen nicht berichtigt (zur Berichtigung siehe § 16 UStG 1994). Da diese Berichtigung bisher unterblieb, ist § 11 Abs. 12 UStG 1994 anzuwenden (1999 Haftung für USt in Höhe von gesamt 28.800,00).

...

Feststellungen zur Umsatzsteuer

Tz. 15 Ermittlung des Gesamtbetrages der Entgelte

	1999
Gesamtbetrag der Entgelte bisher	4.032.900,00
zuzüglich Erhöhungen gem. Tz. 13.1a	5.000,00
abzüglich Kürzungen gem. Tz. 13.2c	-96.000,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP	<u>3.941.900,00</u>

...

Tz. 17 Ermittlung der - gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 - dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze

	1999
20%-ige Umsätze bisher (gemeint 10%-ige Umsätze)	96.000,00

abzüglich Kürzungen gem. Tz. 13.2c	-96.000,00
20%-ige Umsätze lt. BP (gemeint 10%-ige Umsätze)	<u>0,00</u>

*Tz. 18 Vorsteuerermittlung lt. BP*

	1998
<i>Vorsteuern bisher</i>	100.800,00
abzüglich Kürzungen gem. Tz. 13.2b	<u>-100.800,00</u>
<i>Vorsteuern lt. BP</i>	<u>0,00</u>

*Tz. 19 Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994*

	1999
<i>Haftung für USt gem. Tz. 13.2e</i>	28.800,00

*Umsatzsteuernachscha*

*Tz. 20 USt-Nachschaузitraum 2000*

a) *Bisher wurde nur für März 2000 eine Zlg. geleistet (UVAs wurden nicht übermittelt).*

*Der Steuerpflichtige erzielte im Jahr 2000 (außer den nachfolgend bisher erklärtren steuerpflichtigen Umsätzen) nur gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 unecht befreite Umsätze aus seiner Tätigkeit als Arzt. Diese Umsätze wurden bisher in der UVA für März 2000 nicht erfasst. Izd USt-Nachscha wird aus Verwaltungsvereinfachungsgründen (keine steuerliche Auswirkung) diese Vorgangsweise beibehalten und die unecht befreiten Umsätze in nachfolgend angeführter Berechnung nicht berücksichtigt.*

*Abzugsfähige Vorsteuern lagen im Jahr 2000 nicht vor.*

b) *Ermittlung des Gesamtbetrages der Entgelte für März 2000:*

	2000
<i>Gesamtbetrag der Entgelte bisher</i>	192.000,00
abzüglich Kürzungen gem. Tz. 13.2b	<u>-192.000,00</u>
<i>Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP</i>	<u>0,00</u>

c) *Ermittlung der - gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 - dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze für März 2000:*

	2000
<i>20%-ige Umsätze bisher (gemeint 10%-ige Umsätze)</i>	192.000,00
abzüglich Kürzungen gem. Tz. 13.2c	<u>-192.000,00</u>
<i>20%-ige Umsätze lt. BP (gemeint 10%-ige Umsätze)</i>	<u>0,00</u>

d)

<i>Umsatzsteuer für März 2000 - lt. Nachschau</i>	0,00
<i>Umsatzsteuer für März 2000 - bisher</i>	<u>19.200,00</u>
<i>Weniger lt. USt-Nachscha</i>	<u>-19.200,00</u>

e) *Für März erfolgt izd Ust-Nachscha eine Festsetzung mit Null (siehe oben).*

...

*Einkommensteuer*

*Tz. 26 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

1998 1999

Beteiligungseinkünfte	-377.083,00
gem. Tz. 13.2b	0,00
	<hr/>

*Tz. 27 Sonstige Einkünfte*

	1999
<i>gem. Tz. 13.2c</i>	31.680,00
	<hr/>

Gegen die vom Finanzamt entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung (größtenteils in wiederaufgenommenen Verfahren) erlassenen Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 sowie Umsatzsteuerbescheide 1998, 1999 und 03/2000 wurde Berufung erhoben; begründend wurde unter Verweis auf den Prüfungsbericht betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Kunsthandel ausgeführt:

*Vorweg möchten wir klarstellen, dass sich die Berufung lediglich gegen die Feststellungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb - Kunsthandel (Tz. 13.1 b und Tz. 13.2 des Betriebsprüfungsberichtes) richtet, die Feststellungen zu Tz. 13.1 a (Einnahmen 1999) und Tz. 13.1 c (Nichtabzugsfähige Ausgaben) des Betriebsprüfungsberichtes werden nicht gerügt. Die Ansicht der BP, dass es sich bei dem von unserem Klienten betriebenen gewerblichen Kunsthandel um eine bloße Vermögensverwaltung handelt, wird von uns entschieden bestritten.*

*Ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße Vermögensverwaltung) oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist und lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen (EStR, Abschn. 17, Rz 5424).*

*Bei einer Vermögensverwaltung steht die Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend im Vordergrund (zum Beispiel BFH 9.12.1986 BStBI 1988 II 244).*

*Demnach ist Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (eine Tätigkeit, die die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausschließt) eine auf Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit, ... (Stoll, BAO-Kommentar, 421).*

*[Der Bw.] hat im Dezember 1998 mit der Firma "A.AG" (im Folgenden kurz: A.) Lizenzhändlerverträge, die ihm das Recht auf Bezug von zeitgenössischen Kunstwerken unter Abzug eines Wiederverkäufer-Rabatts von 30% einräumten, abgeschlossen. Er hatte damit die Absicht, einen gewerblichen Kunsthandel zu betreiben.*

*Der entsprechende Gewerbeschein wurde von [dem Bw.] beantragt. Am 11.3.1999 wurde der Gewerbeschein auch ausgestellt. Es wurde ihm von A. am 22. Dezember 1998 in diesem Zusammenhang schriftlich zugesagt, dass er von den Lizenzhändlerverträgen zurücktreten*

kann, falls er keine Gewerbeberechtigung erhalten sollte. Diese Vereinbarung wurde der Betriebsprüfung mehrmals mitgeteilt.

Im Rahmen der Lizenzhändlerverträge erwarb er 45 Grafikserien. Eine Serie besteht aus acht Grafiken, die zusammen ein Gesamtkunstwerk darstellen.

Dies bedeutet, dass [der Bw.] von A. 360 "Einzelgrafiken" erworben hat.

Allein die Anzahl von 45 Serien á 8 Grafiken (= 360 "Einzelgrafiken") deutet für sich allein schon darauf hin, dass es sich um "Handelsware" und nicht um einen privat veranlassten Kunstkauf handelt. Ein "vermögensverwaltender Kunsthändler" kauft Einzelstücke.

Die Anschaffungskosten für [den Bw.] für eine Serie betragen S 24.640,-- brutto. Der in den Lizenzhändlerverträgen vereinbarte Wiederverkaufspreis betrug S 35.200,-- brutto.

[Der Bw.] erwarb von A. Grafikserien, um sie mit einem von Beginn an vertraglich feststehenden Gewinn von 30% weiter zu verkaufen.

Die Vermarktung der Grafiken wurde einerseits von [dem Bw.] selbst und andererseits indirekt von A. wahrgenommen.

Zu den Ausführungen der BP, dass [der Bw.] nicht bei der Betriebsbesichtigung am 14.3.2001 Werbe- bzw. Verkaufsmaßnahmen vorgelegt hat, sondern erst im Rahmen der Schlussbesprechung, möchten wir folgendes erwähnen. Zu dem Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung war [dem Bw.] noch nicht klar, dass überhaupt der Gewerbebetrieb in Frage gestellt werden könnte. Zu eindeutig war für ihn das Vorliegen eines Gewerbebetriebes.

Die Betriebsprüfung hat auch erst bei der Schlussbesprechung und nicht etwa bei der Betriebsbesichtigung den Unterschied zwischen Einzelgrafik und Serie zur Kenntnis genommen. Bis zur Schlussbesprechung ist die BP von 45 Grafiken und nicht von 45 Serien á 8 Grafiken (also 360 "Einzelgrafiken") ausgegangen. Es ist aus unserer Sicht daher nicht auszuschließen, dass die BP den Sachverhalt - aufgrund von Kommunikationsproblemen (?) - nicht richtig einordnen konnte.

Die Vermarktungstätigkeit wurde von [dem Bw.] in den Jahren 1999, 2000 und 2001 auf unterschiedlichste Art durchgeführt.

Im Jahr 1999 versuchte er über die Ausstellung in seiner Ordination, auf die in mehreren Patientenaussendungen auch wiederholt hingewiesen wurde, und über private Kontakte Verkäufe abzuwickeln. Wie der BP in der Schlussbesprechung auch mitgeteilt wurde, beschränkten sich die Aktivitäten nicht auf die "dekorative Ausstellung". Selbstverständlich lagen in der Ordination auch Verkaufsmappen auf, in denen alle Grafikserien angeboten wurden.

Da diese Vorgehensweise aber nicht den gewünschten Erfolg brachte, stellte er die Vermarktung im Jahr 2000 auf Ausstellungen in fremden Geschäften um. Wenn die BP in

*diesem Zusammenhang ausführt, dass es "unverständlich" sei, dass [der Bw.] nur die Serie eines Künstlers ausstellte, so verkennt sie die Situation.*

*Die Aktivitäten sind unter dem Blickwinkel zu betrachten, dass [der Bw.] im Jahr 1999 mit Verkaufsaktivitäten begonnen hat. Er war zu dieser Zeit ein "Jungunternehmer", der im Nachhinein betrachtet vielleicht Fehler bei der Vermarktung begangen hat. Im Nachhinein ist es aber bekanntlicherweise ein leichtes zu kritisieren.*

*"Anlauffehler" eines Jungunternehmers - noch dazu in einem sehr komplexen Marktsegment - als nicht gewerbliche Tätigkeit auszulegen, ist eine Anmaßung.*

*Darüber hinaus bereitet [der Bw.] seit dem Jahr 2000 einen Internetauftritt für die Vermarktung der Grafiken vor. Die Wirtschaftskammer hat ihm nunmehr für diesen Auftritt auch eine Förderung für Jungunternehmer zugesagt.*

*Neben den von [dem Bw.] selbst gesetzten Verkaufsaktivitäten waren seine Grafikserien auch im Rahmen der Geschäftstätigkeit von A. permanent indirekt "am Markt".*

*Die Firma A. hatte einen eigenen Pool von Kunstwerken, die von A. verkauft bzw. vermietet wurden. Wenn A. im eigenen Pool keine Bilder mehr vorrätig hatte, aber Bilder für einen Kunden benötigte, so wurden diese von den Lizenznehmern angekauft.*

*Als Preis wurde der vertraglich vereinbarte Einzelverkaufspreis gezahlt. [Der Bw.] erzielte dadurch genau den gleichen Gewinn, den er auch am freien Markt erzielt hätte.*

*Im Rahmen des Lizenzhändlervertrages wurde nämlich vereinbart, dass der Lizenzhändler an die Preisgestaltung des Lizenzgebers gebunden ist.*

*Wenn die BP ausführt, dass die Betätigung von [dem Bw.] in der Hauptsache darin besteht eine Sammlung von Kunstgrafiken zu erwerben, welche A. in der Folge zur Gänze zum Verkauf überlassen wird (was noch dazu nicht stimmt), so schließt die BP selbst die Voraussetzung der Vermögensverwaltung aus.*

*Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO ist, wie oben bereits zitiert, eine auf zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit.*

*Die BP führt selber aus, dass einzelne Zu- und Verkäufe die Vermögensverwaltung nicht ausschließen, wenn die Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen.*

*Im konkreten Fall haben bisher zwar nur einzelne Zu- und Verkäufe - aufgrund der Schwierigkeiten am Kunstmarkt - stattgefunden, die Absicht war aber immer eine Veräußerung der Substanz.*

*Die von [dem Bw.] erworbenen Grafikserien befanden sich im Depot bei A. . Es ist aus diesem Grund denkunmöglich, dass die Tätigkeit von [dem Bw.] in der Hauptsache darin bestand,*

*Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen.*

*Eine Nutzung (welcher Art auch immer) konnte gar nicht stattfinden, da sich die Grafiken im Depot von A. befanden.*

*Tritt aber die Vermögensnutzung in den Hintergrund und die Verwertung der Vermögenssubstanz in den Vordergrund, so kann von einer bloßen Vermögensnutzung nicht mehr die Rede sein (vgl. EStR, Abschn. 17, Rz 5421).*

*Es ist daher nicht zulässig, allein aus der Tatsache heraus, dass - in einem relativ kurzen Zeitraum von zwei Jahren - nur wenige Grafiken verkauft wurden, Vermögensverwaltung anzunehmen.*

*Es sei auch noch erwähnt, dass in der Zwischenzeit weitere Ein- und Verkäufe von Kunstwerken von [dem Bw.] im Rahmen seines gewerblichen Kunsthandels getätigt wurden. Zusammengefasst stellt sich der Sachverhalt folgendermaßen dar:*

*> [Der Bw.] erwarb 45 Grafikserien (360 "Einzelgrafiken"). Die Anzahl spricht für einen gewerblichen Kunsthandel.*

*> [Der Bw.] konnte die Grafikserien nicht nutzen (Kennzeichen für Vermögensverwaltung), da sie sich immer im Depot von A. befanden.*

*> Eine Vermarktung wurde von [dem Bw.] in den Jahren 1999 und 2000 aktiv durchgeführt bzw. vorbereitet.*

*> Im Rahmen des Lizenzhändlervertrages mit A. waren die Grafiken permanent "am Markt" und nicht in Nutzung.*

*> Die Verwertung und nicht die Erhaltung der Vermögenssubstanz stand immer im Vordergrund.*

*Der Vollständigkeit halber sei auch noch erwähnt, dass die Anschaffung der Grafikserien - wie auch im BP-Bericht ausgeführt - erst im Dezember 1998 stattfand. Eine - wie unter Tz. 13.1 b - Aktivierung lt. BP des BP-Berichtes geforderte - Aktivierung 1997 ist daher denkunmöglich. Auch darauf wurde in der Schlussbesprechung bereits hingewiesen.*

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung beschränkt sich auf den Zeitpunkt der Aktivierung der einen Grafikserie bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Jahr 1997:

*Die unter Tz. 13.1b im BP-Bericht angeführte Aktivierung einer Grafikserie wurde im Zuge der BP bisher irrtümlich bereits im Jahr 1997 durchgeführt (tatsächlich jedoch 1998). Die diesbezüglichen Angaben in der Berufung entsprechen daher den tatsächlichen Gegebenheiten. Jedoch ergeben sich (mangels AfA, da nichtabnutzbares Wirtschaftsgut) hieraus keine steuerlichen Konsequenzen.*

Im Übrigen wurde im Vorlagebericht des Finanzamtes auf die in Tz. 13.2 des BP-Berichtes dargestellte Rechtsansicht verwiesen und die Berufung mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt.

Über Vorhalteschreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vom 4. Mai 2006) wurden seitens des Bw. ein Schreiben der A. AG vom 22. Dezember 1998 betreffend Rücktrittsrecht vom Lizenzhändlervertrag für den Fall, dass der Bw. keine Gewerbeberechtigung erhalten hätte, weiters Briefe und Lieferscheine samt Rücknahmebestätigungen von November 1999 bis Oktober 2000 im Zusammenhang mit dem Versuch der Ausstellung und des kommissionsweisen Verkaufes der Grafikserie von J.D. in Geschäften sowie Bankbelege des Jahres 2001 vorgelegt.

Der im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Bw. übermittelte Ergänzungsvorhalt (vom Februar 2007) mit Darstellung der Sachverhaltsfeststellungen ist im Erwägungsteil eingearbeitet.

In Beantwortung der in diesem Vorhalteschreiben gestellten Fragen nach dem Bestehen einer Zusatzvereinbarung über eine Rückkaufsverpflichtung der A. AG bzw., falls keine solche vereinbart wurde, nach der wirtschaftlichen Sichtweise der gewählten Vorgangsweise übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. folgendes Schreiben vom 27. September 2007:

*Die Frage nach dem Vorliegen einer Zusatzvereinbarung in Form einer Rückkaufsverpflichtung der Kunstwerke wird verneint. Soferne ein Kunstinteressent sich bei der Firma A. für ein Exponat interessiert hatte, sei es zum Zwecke des Ankaufes oder der Miete, das bei der Firma A. nicht mehr vorrätig war, so konnte ein Rückkauf dieses Exponates vom Lizenzhändler erfolgen. Im Rahmen dieses Geschäftsfalles trat die Firma A. gegenüber [dem Bw.] als "normaler" Kunde auf. Somit traf weder die Firma A. eine Verpflichtung zum Rückkauf, noch [den Bw.] eine Verpflichtung zum Verkauf an die Firma A. Im Übrigen ergäbe eine Rückkaufsverpflichtung für die Firma A. überhaupt keinen wirtschaftlichen Sinn.*

*Zur zweiten Frage nach der wirtschaftlichen Sichtweise der gewählten Vorgangsweise darf Folgendes festgehalten werden:*

*Es stimmt mit der Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes überein, dass die gewerbliche Tätigkeit eine Sachverhaltsfrage ist, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist, wobei nicht alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilt werden dürfen. Kunstwerke allgemein und damit auch die vorliegenden Grafiken eignen sich grundsätzlich nicht für den Verkauf auf großen Märkten, sondern werden insbesondere auf kleineren Märkten mit persönlichem und vertrauensvollem Bezug zwischen Verkäufer und Kunden veräußert. Insoweit liegt ein besonderer Maßstab für das Gesamtbild des Einzelfalles bei Kunstwerken vor.*

*Daher entspricht es einem wirtschaftlich sinnvollen Beginn einer gewerblichen Tätigkeit, wenn [der Bw.] vorerst seine Geschäftstätigkeit auf die Ordinationsräume beschränkt und als Kundenkreis insbesondere seine Patienten herangezogen hat. Gerade zu den Patienten hat ein Arzt engeren persönlichen Kontakt sowie das erforderliche Vertrauensverhältnis, die einen wirtschaftlichen Erfolg seiner weiteren Einkunftsquelle erwarten ließen. Daneben konnten dadurch Raum- und Verwaltungskosten gering gehalten werden. Wären sofort am Beginn der Tätigkeit eigene Galerieräume angemietet sowie Personal angestellt worden, wäre der erzielte Anfangsverlust um ein Vielfaches höher gewesen. Wenn nach ständiger Rechtsprechung auch bereits Vorbereitungshandlungen zu einer gewerblichen Tätigkeit als Betriebsausgaben anerkannt werden, so muss dies umso mehr für den effektiven Beginn einer gewerblichen Tätigkeit gelten, auch wenn sie anfangs im geringeren Umfang durchgeführt wird.*

*Für diesen Teilmarkt, in dem [der Bw.] seine Geschäftstätigkeit ausüben wollte, waren die in dem Vorhalt angeführten Maßnahmen adäquat und schienen ex ante ausreichend. Wenn die Betriebsprüfung meinte feststellen zu müssen, dass der Verkauf zu wenig angepriesen wurde, so ist dem entgegen zu halten, dass Werbemaßnahmen wesentlich vom Stil des Verkäufers sowie der Art des Produktes abhängen. Wenn also in einer Einladung festgehalten wird "in der Ordination ist eine wunderschöne Kunstdruckserie ausgestellt, für die ich Sie gerne begeistern möchte. Für zu Hause oder für Ihr Büro oder Empfangsbereich. Für jeden Geschmack etwas", so kann das wohl nur als Verkaufsangebot angesehen werden. Auch das Aufliegen von Verkaufsmappen, in denen alle Grafikserien angeboten wurden, in den Räumlichkeiten der Ordination ist Anbieten zum Verkauf. Bezuglich sämtlicher Vermarktungstätigkeiten in den Jahren 1999 bis 2001, die in der Folge auch auf andere Räumlichkeiten erweitert wurden, wird auf die Berufung vom 23. Oktober 2001 verwiesen.*

*Wenn seitens der Betriebsprüfung sowie in dem vorliegenden Vorhalt mehrmals darauf hingewiesen wird, dass tatsächlich nur wenige Grafiken verkauft werden konnten, so kann das kein Kriterium für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit sein. Maßgebend ist ausschließlich, dass der geschäftliche Auftritt [des Bw.] den wesentlichen Merkmalen einer gewerblichen Tätigkeit entspricht. Bei keinem Beginn einer gewerblichen Tätigkeit kann der Geschäftserfolg vorausgesehen werden, weshalb ex post der wirtschaftliche Erfolg nicht Maßstab sein kann.*

*Dass ein Teil der erworbenen Grafikserien nicht direkt von [dem Bw.], sondern lediglich indirekt wegen Hinterlegung bei der Firma A. vermarktet werden konnte, kann auch keine Unterstützung für die Argumente der Finanzbehörde sein. Zum ersten konnte [der Bw.] neun Grafikserien je 8 Stück Einzelgrafiken, somit insgesamt 72 Stück Einzelgrafiken anbieten, zum anderen entspricht es absolut der Geschäftsübung, weitere Ware mangels Verfügbarkeit der*

*Gesamtinvestitionssumme erst schrittweise zu erwerben und damit dem Verkaufsprozess zuzuführen.*

*Aus dem in dem Vorhalt erwähnten Schriftstück, das die A. AG als Verkaufsargument Werbebrochüren beigelegt hat, lässt sich für die Ansicht der Finanzbehörde insoweit nichts gewinnen, als sich die Beurteilung der Tätigkeit [des Bw.] ausschließlich aus dessen Verhalten und dessen Geschäftstätigkeit ableiten lässt.*

*Die durchgeführten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen [des Bw.] beruhten somit auf den Argumenten:*

1. *Vorliegen einer interessanten Kundenschicht, die sukzessive erweitert werden kann,*
2. *Vorhandensein von Räumlichkeiten und Infrastruktur, wodurch nur geringe Kosten anfallen,*
3. *eine galerieübliche Verdienstspanne von 30 % bei Verkauf der Exponate.*

*Ausschließlich diese wirtschaftlichen Argumente waren Anlass für den Beginn der gewerblichen Tätigkeit. Dass die wirtschaftlichen Erwartungen nicht erfüllt wurden, hat seine Ursache in einer unvorhergesehenen Veränderung des Kunstmarktes, die einen Verkauf der Exponate nur zu einem weit geringeren Preis als dem Anschaffungswert erfordert hätten. Unternehmerisch verantwortungsvoll kann hier nur der Aufschub des Verkaufes sein, bis eine bessere Marktsituation einen Verkauf zu akzeptablen Preisen ermöglicht. Diese Verkäufe werden dann als Einnahmen gerne erklärt werden.*

*Der Charakterisierung des Sachverhaltes als Vermögensverwaltung wird weiterhin vehement widersprochen. Nach einhelliger Rechtsprechung liegt Vermögensverwaltung insbesondere dann vor, wenn die Tätigkeit hauptsächlich darin besteht, Erträge durch Gebrauch, Nutzung und Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen. Nichts davon liegt im vorliegenden Sachverhalt vor. Ziel aller Aktivitäten [des Bw.] war die Veräußerung der Werke und somit der Verkauf der Vermögenssubstanz, weshalb keine Vermögensverwaltung vorliegen kann.*

Mit Schreiben vom 21. Juni 2011 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. betreffend den weiteren Verlauf der Geschäftstätigkeit des Bw. mit:

*Seit einer Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2007 hat sich an den wirtschaftlichen Verhältnissen [des Bw.] hinsichtlich seiner Handelstätigkeit nichts verändert. Nach wie vor ist ein Verkauf der Graphiken nicht möglich, weil am Markt nur ein weit geringerer Preis (rd. 50 % des Anschaffungspreises) erzielt werden kann. Immer noch sind aus der Konkursmasse einer Kunsthändlergesellschaft viele Exemplare dieser Grafikserien unverkauft und es wird versucht, diese Bestände zu Diskontpreisen abzuverkaufen. [Der Bw.] wartet daher weiterhin auf eine Wertsteigerung, um zumindest seinen Anschaffungswert wieder zu erhalten. Die Grafikditionen waren teilweise in einem Lager [des Bw.], teilweise bei der Firma A.*

---

Es wurde ersucht, dem Berufungsantrag voll inhaltlich stattzugeben.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3) die Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet (VwGH vom 22. März 1991, 90/13/0256). Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. die bei Doralt, EStG, § 23 Tz 103 zitierte Rechtsprechung), wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. Göth, ecolex 1992, 440, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl. Beiser/Farmer, RdW 1997, 104, unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH BStBl. 1991 II 631) (VwGH vom 29.07.1997, 96/14/0115).

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist kein geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen Vermögensverwaltung einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits. Entscheidendes Auslegungskriterium ist somit allein die Art (die Qualität) des Tuns, Tätigwerdens (VwGH 22.6.1983, 81/13/0158). Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiert, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt oder nicht ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist und lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen.

Dem vorliegenden Fall liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Wie in den oben angeführten Prüfungsverfahren festgestellt, umfasste der Unternehmensgegenstand der A. AG und der P. AG im Wesentlichen den Handel bzw. Leasing und Vermietung von Kunst- und Grafikditionen.

Das Emissionsprospekt der A. AG beinhaltet die Absicht "auf alternative Vertriebswege zurückzugreifen, um vor allem Unternehmen und Freiberuflern die Editionen zu vermieten und zu verkaufen. Die A. AG bietet neben flexiblen Kauf- und Mietverträgen mit mehrjährigen Laufzeiten, insbesondere Service- und Dienstleistungen wie z.B.: die Kreation eigener Themen-Editionen in Zusammenarbeit mit den Künstlern an. Zudem können die Kunden am Service- und Dienstleistungsprogramm der Partner der A. AG teilhaben." (Seite 12 des Prospektes).

Datiert mit 23. Dezember 1998 schloss der Bw. (als Lizenzhändler, LH) mit der A. AG (als Lizenzgeber, LG) die folgenden - abgesehen von unterschiedlichen Beträgen gleichlautenden - Vereinbarungen über die Tätigkeit als Lizenzhändler ab:

### § 1 Vertragsgegenstand

Der LG ist ein Kunsthandsundernehmen, insbesondere für zeitgenössische Kunstwerke. Der LH wird unter den Bedingungen dieses Vertrages Lizenzhändler des LG, d.h. der LH erwirbt das zeitlich beschränkte Recht auf den Bezug von qualitativ hochwertigen zeitgenössischen Kunstwerken zu einem reduzierten Wiederverkäufer-Preis. Der LH kommt ebenso in den Genuss der vom LG geleisteten Marketing- und Förderungsarbeit für die Künstler, mit deren Arbeiten der LH handelt. Weiters erwirbt der LH das Recht auf Teilnahme an allen internen Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen des Lizenzgebers.

### § 2 Beginn und Dauer

Das Vertragsverhältnis beginnt mit 23.12.1998 und gilt für fünf Jahre. Es endet daher durch Zeitablauf mit 22.12.2003.

### § 3 Rechte und Pflichten des LH

1. Der LH erwirbt während der Laufzeit des vorliegenden Vertrages das Recht auf Bezug von zeitgenössischen Kunstwerken als Handelsware aus dem Programm des LG unter Abzug eines Wiederverkäufer-Rabatts von 30%.

Die Übergabe der angekauften Handelsware und die Leistung des reduzierten Kaufpreises erfolgen jeweils Zug um Zug.

2. Neben den Kunstwerken selbst erhält der LH auch die unter § 4 angeführten Verkaufsunterlagen.

3. Auf Wunsch des LH erfolgt die Zusammenstellung der Lieferungen aus den Kunstwerken verschiedener Künstler durch den LG, der in diesem Bereich über entsprechende Erfahrungen verfügt.

4. Der LH erwirbt während der Laufzeit des vorliegenden Vertrages das Recht auf Teilnahme an allen vom LG unternehmensintern veranstalteten Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen. Der LH wird weiters vom LG laufend über die Entwicklung der Künstler im Programm und die Aufnahme neuer Künstler informiert, und zu allen Künstlerpräsentationen und -Ausstellungen

eingeladen.

5. Der LH ist dazu verpflichtet, die Geschäftsbedingungen des LG in bezug auf Preise und Zahlungsbedingungen zu befolgen. Insbesondere ist es dem LH untersagt, die vom LG angesetzten Endverkaufspreise zu unterschreiten.

6. Der LH verpflichtet sich mit Unterfertigung dieser Vereinbarung zur Abnahme eines Warenlagers, das in seinem Umfang die Aufnahme eines ordentlichen Geschäftsbetriebes ermöglicht. LG und LH kommen durch Unterzeichnung der vorliegenden Vereinbarung überein, dass die sinnvolle Erstausstattung des Warenlagers des LH zum reduzierten Wiederverkäuferpreis öS 201.600,-- [und öS 800.000,-- laut der anderen Vereinbarung = insgesamt S 1.001.600,--] beträgt.

#### § 4 Verkaufsunterlagen

Der LH erhält vom LG jene Verkaufsunterlagen, die sich auf die Künstler und Arbeiten im Sortiment des LH beziehen. Diese Unterlagen umfassen insbesondere

- Künstlerportraits
- Abbildungen aller vom LH beim LG angekauften Arbeiten
- eine Präsentationsmappe.

#### § 5 Kündigung, vorzeitige Lösung

Aus wichtigem Grund kann der Vertrag von jedem der Vertragsteile fristlos gekündigt werden. Ein wichtiger Grund liegt insbesondere dann vor,

- a) wenn über das Vermögen eines Vertragsteiles der Konkurs eröffnet wird,
- b) wenn ein Vertragsteil gegen die Bestimmungen dieses Vertrages verstößt,
- c) wenn sich ein Vertragsteil Tätilichkeiten oder erhebliche Ehrverletzungen gegen den anderen Vertragsteil zu Schulden kommen lässt.

#### § 6 Zusatzvereinbarungen

Abänderungen zu diesem Vertrag oder Zusätze bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

#### § 7 Gerichtsstand

Für alle Streitigkeiten aus dem gegenständlichen Vertrag vereinbaren die Vertragsteile als Gerichtsstand das sachlich zuständige Gericht in Wien. (AB 61 ff)

Datiert mit 22. Dezember 1998 wurde dem Bw. mit einem firmenmäßig gefertigten Schreiben bestätigt, er könne von seinem Lizenzhändlervertrag zurücktreten für den Fall, dass er keine Gewerbeberechtigung erhält. In diesem Fall würden die bis dahin geleisteten Zahlungen zurückerstattet werden (AB 76).

Am 23. Dezember 1998 erhielt die A. AG den Betrag in Höhe von S 201.600,00 (Bankscheck: S 200.000,00 und bar S 1.600,00) = Nettopreis für 9 Grafikmappen; sowie einen Scheck über S 800.000,00 lautend auf die P. AG. und wurden 45 Stück Grafikmappen (45 Serien á 8 Stück

= 360 Einzelgrafiken) bis auf weiteres bei der A. AG ordnungsgemäß gelagert und versichert (Bestätigung der A. AG, AB 190, AB 214).

Der Betrag von S 201.600,00 wurde mittels Übergabe eines Schecks (S 200.000,00) und Bargeld (S 1.600,00) beglichen (Bestätigung mit firmenmäßiger Fertigung vom 23.12.1998, AB 69).

Betreffend den Betrag von S 800.000,00 schloss der Bw. datiert mit 23. Dezember 1998 mit der P. AG nachstehenden Darlehensvertrag ab (Zwischenfinanzierung, Telefax der steuerlichen Vertretung vom 21. Mai 2001 an den Prüfer, AB 188):

### § 1

Der Darlehensgeber gewährt dem Darlehensnehmer ein Darlehen in Höhe von S 800.000,--.

### § 2

Das Darlehen ist ab dem Auszahlungstag mit einem Zinssatz von 6,5% jährlich zu verzinsen. Das Darlehen wird in 24 gleichen, monatlich fälligen Raten, zu je S 35.637,--, erstmals am 31. Jänner 1999, getilgt. Die Gesamtbelastung des Darlehensnehmers von Kapitaltilgung und Zinsen beträgt daher insgesamt S 855.288,--. Alle mit diesem Vertrag zusammenhängenden Gebühren und Kosten, insbesondere Spesen des Geldverkehrs und fiskalischen Abgaben, werden vom Darlehensnehmer getragen.

### § 3

Der Darlehensnehmer verpflichtet sich das Darlehen gemäß § 2 zu tilgen. Zur Sicherstellung übereignet der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber 36 Stück Grafik-Editionen der A. AG. Die tatsächliche Übergabe ist bereits erfolgt.

Am 11. März 1999 wurde dem Bw. der Gewerbeschein für das gebundene Gewerbe: Handelsgewerbe (mit Ausnahme der bewilligungspflichtigen gebundenen Handelsgewerbe) und Handelsagenten (§ 24 Z 10 GewO 1994), beschränkt auf das Handelsgewerbe im Standort Wien (an der Anschrift der Ordination des Bw.) ausgefertigt (DB 53).

Am 16. April 1999 wurde ein Kreditvertrag abgeschlossen zwischen der ... Bank und dem Bw. als Kreditnehmer unter folgenden Bedingungen (AB 70, 188):

Die Bank erklärt sich bereit, dem Kreditnehmer einen Einmalbarkredit in Höhe von S 800.000,00 einzuräumen.

Verwendungszweck:

Ankauf Bilder

Laufzeit:

Die Rückführung erfolgt ab 1.05.1999 in monatlichen Pauschalraten von S 34.750,00 bei Terminsverlust, sowie einer am 1.04.2001 fälligen Restrate ... .

Auf Einladungen zu Vorträgen, die nicht in der Ordination des Bw., sondern an anderen Orten (z.B. ...verein, 1060 Wien) abgehalten wurden, wurden folgende Vermerke angebracht: Frühlingshafte Blüten und Pflanzen schmücken den Ordinationsbereich - lassen Sie sich verzaubern von J.D. 's Druckgrafiken (Vorträge 1. Halbjahr 1999, AB 237); Ausstellung: "Aus D. 's Pflanzenwelt, Limitierte Druckgrafiken in den Ordinationsräumlichkeiten (Vorträge 2. Halbjahr 1999 und Anfang 2000, AB 239).

Am 22. Juni, 13. und 21. September, 18. und 19. Oktober und am 16. Dezember 1999 kaufte die A. AG Druckgrafiken zurück - insgesamt wurden 9 Grafikserien zurückgekauft - und wurden Gutschriften an den Bw. erstellt (Gutschriftkopien der A. AG, AB 26, 33ff).

Auf Ende 1999 ausgesendeten Einladungen zum Tag der offenen Tür im Jänner 2000 wurde angegeben (AB 240):

In der Ordination ist eine wunderschöne Kunstdruckserie ausgestellt, für die ich Sie gerne begeistern möchte. Für Zu Hause oder für Ihr Büro oder Empfangsbereich. Für jeden Geschmack etwas.

Für die Ordination sind neue Möbel angeschafft, Kunstdrucke ausgestellt, und der Behandlungsräum neu gestaltet worden. Um Neues kennenzulernen und Bestehendes aufzufrischen laden wir Sie ein zu einem Tag der offenen Tür ... .

Ende 1999 machte der Bw. den Versuch, die Kunstdrucke mittels Einschaltung eines im Bereich der Musik tätigen Unternehmers zu veräußern. Er überließ diesem Unternehmer die aus 8 Grafiken von J.D. bestehende Serie vom 21. Jänner bis 25. Februar 2000 zum kommissionsweisen Verkauf, es kam nicht zu einem Verkauf eines Kunstdruckes (Schreiben des Bw. vom 9. März 2000, AB 262). Auf die gleiche Weise überließ der Bw. diese Kunstdrucke vom 10. bis 31. März 2000 einem weiteren Unternehmer, es kam zu keinem Verkauf eines Bildes (AB 266). Vom 14. April bis 12. Mai 2000 wurden die 8 Kunstdrucke wiederum dem erstgenannten Unternehmer überlassen (AB 263), es konnte kein Bild verkauft werden. Vom 28. Juli bis 28. August 2000 wurden die 8 Kunstdrucke auf die gleiche Weise einem Lebensenergiezentrum überlassen (AB 269), vom 15. September bis 6. Oktober 2000 wurden die 8 Kunstdrucke zum kommissionsweisen Verkauf einem Unternehmer überlassen, der mit Bildern und Steinen handelt (AB 272).

Während dieser Überlassungen auf Kommission, und zwar im April und Mai 2000, ließ der Bw. Farbkopien und s/w-Kopien sowie Bindemappen mit Kosten von rd. S 3.300,00 erstellen (Rechnung vom 26. Mai 2000, AB 241).

Die obige Vorgangsweise im Zusammenhang mit den Einladungen wurde in den Jahren 2000 (Prüfungszeitraum bis 1999 und Umsatzsteuernachschaubereich bis 2000) fortgesetzt (Vorträge 2000 und 2001, AB 243 und 257, Tag der offenen Tür 2001, AB 253 bzw. 258).

Ende April 2001 holte der Bw. von der A. AG 36 Grafikserien der Kunstdrucke, - nach einem Telefonat mit dem Geschäftsführer der A. AG - ab; der Geschäftsführer hatte dem Bw. zuvor mitgeteilt, dass ein Ausgleichsverfahren läuft und Konkursgefahr bestehe.

Am 21. Mai 2001 befanden sich die 36 Grafikserien beim Bw. (Aktenvermerk vom 21. Mai 2001 betreffend ein vom Prüfer mit dem Bw. geführtes Telefonat, AB 165, Vorhalt vom 15. Juni 2001, AB 213).

Über das Vermögen der P.AG wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23. April 2001, über jenes der A.AG mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26. April 2001 der Konkurs eröffnet (Firmenbuchauszüge, AB 174 und 179).

Mitte des Jahres 2001 erfolgte eine Einschaltung im Kunsthändlerverzeichnis (Rechnung der Kunsthändlung vom 10. Juli 2001, AB 231).

Ebenfalls Mitte des Jahres 2001 ließ der Bw. eine Druckvorlage, ausgehend von einer Vorlage, erstellen (Rechnung der Kunsthändlung vom 11. Juli 2001, AB 232).

Mitte des Jahres 2001 ließ sich der Bw. von einer beauftragten Beraterfirma beraten (*Unternehmensgründer Beratung C-Tech Beratung*, erhaltene Zuschüsse: S 18.400,00 und S 27.600,00, Rechnungen des WIFI Unternehmerservice vom 20. Juli bzw. 29. August 2001, AB 233f).

Bis zum 31. August 2001 wurden (abgesehen von den Rückkäufen durch die A. AG) keine Grafiken verkauft (Aktenvermerk über eine Besprechung im Zuge der BP, AB 229).

Für das Jahr 2001 wurden Einnahmen in Höhe von S 14.000,00 und Ausgaben: Einkäufe Kunstdrucke in Höhe von S 12.200,00 erklärt.

In weiterer Folge wurde in den Jahren 2002 und 2003 kein Kunstdruck verkauft (Erklärungen und Beilagen für 2002 und 2003).

Den eigenen Angaben des Bw. gemäß konnte der Bw. "die Grafikserien nicht nutzen ..., da sie sich immer im Depot (der A. AG) befanden" und "waren die Grafiken im Rahmen des Lizenzhändlervertrages permanent am Markt" (Vorhaltsbeantwortung vom 29. August 2001, AB 226).

Seitens der A. AG wurde den Verkaufsunterlagen in der Regel ein Schreiben beigefügt, worin folgendes Verkaufsargument vorgebracht wird:

"Wir sind überzeugt, Ihnen mit diesem Modell nicht nur in steuerlicher Hinsicht eine interessante Veranlagungsvariante, sondern auch die Möglichkeit einer persönlichen Bereicherung durch die Auseinandersetzung mit zeitgenössischer Kunst zu bieten."

Der Bw. hatte zum Betrieb eines gewerblichen Kunsthändels keine dafür notwendige Infrastruktur (keine Galerie-Ausstellungsräume für etwaige Kunden), er beschäftigte sich erstmals 1998 mit dem An- und Verkauf von Kunstgrafiken, es mangelte an Fremdkunden (es erfolgten nur Rückkäufe durch die A. AG), die Kunstgrafiken wurden abgesehen von einer Serie (nämlich die acht Kunstsiebdrucke von J.D., vgl. AB 235f) bei der A. AG verwahrt.

Die Vorgangsweise ist auf Basis der dargestellten Aktenlage wirtschaftlich nur dann nachvollziehbar, wenn der Bw. entweder mit der A. AG in einer Zusatzvereinbarung eine Rückkaufsverpflichtung vereinbart hatte, welcher Umstand vom Bw. in Abrede gestellt wird, oder er ein großes Vertrauen in die Werthaltigkeit der Kunstgrafiken hatte, weshalb dem Bw. ohne Vorhandensein jedweder Infrastruktur eines Kunsthändelsbetriebes und eines Kundenkreises das Vereinbaren einer Rückkaufsverpflichtung entbehrlich schien.

Im nicht vom Berufungszeitraum umfassten Jahr 2001 kam es zur Eröffnung der Insolvenzverfahren im April 2001 und sah sich der Bw. wegen der Gefahr des Verlustig-Gehens der eingelagerten Grafiken gezwungen, die nicht rückgekauften 36 Kunstgrafikserien an sich zu nehmen.

Nach dem Inhalt der Lizenzhändlerverträge hatte der Bw. für die Dauer des Vertrages, also bis 22. Dezember 2003 keine rechtliche Befugnis aus der Vertragsgestaltung bzw. Preisgestaltung des Lizenzgebers A. AG auszuscheren und unternehmerisch tätig zu werden (sh. oben: Befolgung der Geschäftsbedingungen in Bezug auf Preise und Zahlungsbedingungen, im Falle von Verkäufen fixe Gewinnspannen (tatsächlich kam es nur zu Rückkäufen des Lizenzgebers), Recht auf Teilnahme an vom Lizenzgeber veranstalteten Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen), wenngleich diese Beziehungen infolge Konkursöffnung im April 2001 jäh endeten.

Bis zur durch die Konkursöffnungen bewirkten Zäsur entfaltete der Bw. de facto keine Tätigkeit, die als gewerbliche einzustufen ist.

Wenn in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2007 ins Treffen geführt wird, der Bw. hätte neun Grafikserien je 8 Stück Einzelgrafiken, somit 72 Stück Einzelgrafiken, anbieten können, so trifft das nicht zu, da eben ab 23. Dezember 1998 die 45 Stück Grafikmappen (45 Serien á 8 Stück = 360 Einzelgrafiken) bei der A. AG gelagert und versichert waren (vgl. oben, AB 190) bis zum Rückkauf der 9 Grafikserien durch die A. AG im Jahr 1999 bzw. der Abholung der restlichen 36 Grafikserien im April 2001.

Lediglich die eine (1) gerahmte Serie der acht Kunstdrucke von J.D., welche ursprünglich in der Ordination des Bw. aufgehängt wurden, versuchte er ab Ende 1999/Anfang 2000 in fremden Geschäften ausstellen und kommissionsweise verkaufen zu lassen.

Dieser Versuch, der im Übrigen wie oben dargestellt zu keinem einzigen Verkauf führte, kann zu keiner anderen Beurteilung der Betätigung des Bw. führen.

Betreffend Umsatzsteuer für 2000 ist auszuführen:

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid hat insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird; nach Wirksamkeit des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würden keine Rechtswirkungen entfalten, also ins Leere gehen. Überdies gilt die gegen den Vorauszahlungsbescheid gerichtete Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den Veranlagungsbescheid gerichtet (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>4</sup>, Tz. 14 zu § 273).

Die ursprünglich gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid März 2000 gerichtete Berufung gilt, da bei Erlassung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides am 23. Februar 2006 die Feststellungen des Prüfers rückgängig gemacht wurden, gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2000 weiter. Die auf die erklärten 10%-igen Umsätze in Höhe von S 192.000,00 entfallende Umsatzsteuer wurde bereits im Jahr 1999 auf Grund der Rechnungslegung vorgeschrieben (vgl. Tz. 13.2e und Tz. 19 des BP-Berichtes: Haftung betreffend USt auf Grund Rechnungslegung; die S 19.200,00 aus 2000 sind in den S 28.800,00 aus 1999 enthalten) und ist deshalb im Jahr 2000 auf Grund der Erklärung nicht ein zweites Mal vorzuschreiben.

Hinsichtlich Einkommensteuer für 1997 verbleibt auszuführen:

Wie bereits der Prüfer in seiner Stellungnahme festzuhalten hat, erfolgte die Aktivierung der Grafikserie von J.D. im Jahr 1997 irrtümlich. Da Kunstdrucke wie Kunstwerke prinzipiell als nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter anzusehen sind, ergibt sich trotz Aktivierung mangels Absetzung für Abnutzung keine Änderung der Steuerbemessungsgrundlage und konnte die diesbezügliche Berufung nur abgewiesen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, am 27. Dezember 2011