

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch stV, H, PLZ P1, über die Beschwerde vom 13.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 07.11.2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2015 in der Sitzung am 25. Juni 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2002 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Diese Bescheide werden aufgehoben.
- II. Die Beschwerde betreffend die Jahre 2010 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge Bf. genannt, erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2002 bis 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer im Landesdienst und bezog Bruttoeinkünfte zwischen € 50.478,77 (2002) und € 71.233,30 (2015).

Neben dieser Tätigkeit machte er auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Maler geltend.

Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit stellen sich wie folgt in Euro dar:

2002: -5.947,78

2003: 1.518,25

2004: 461,31

2005: 437,18

2006: -4.453,27

2007: -4.349,28

2008: -2.372,94

2009: -7.367,77

2010: -1.934,61

2011: -6.613,05

2012: -3.161,94

2013: -2.858,64

2014: -4.157,79

2015: -1.890,08

Die Jahre 2002 bis 2013 wurden gem. § 200 Abs.1 BAO vorläufig veranlagt.

Eine Begründung hinsichtlich der Vorläufigkeit enthalten sie nicht.

Die Bescheide 2002 bis 2009 tragen folgendes Ausfertigungsdatum:

2002: 12.8.2003

2003: 7.6.2004

2004: 30.8.2005

2005: 4.8.2006

2006: 16.9.2010

2007: 21.8.2008

2008: 28.9.2009

2009: 27.8.2010

Sämtliche Bescheide wurden mit Bescheiden vom 7.11.2016 für endgültig erklärt und dabei die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ausgeschieden.

Ebenfalls mit Bescheiden vom 7.11.2016 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 erstmalig veranlagt und zwar, entgegen den Erklärungen, ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Im Vorfeld der Bescheiderlassung hatte der Bf. mit Schreiben vom 10.10.2016 folgende Erklärung abgegeben:

"Sie haben mich ersucht, einen Finanzplan für die Zukunft zu erstellen.

Dieser Wunsch ist bei einem Betrieb, der auf Gewinn ausgerichtet ist verständlich.

Künstlerische Tätigkeit folgt aber ganz anderen Kriterien.

Selbstverständlich ist es auch für einen Künstler von Bedeutung, Einnahmen aus dieser Tätigkeit zu erwirtschaften. Niemals aber ist die künstlerische Praxis am möglichen oder erwarteten Gewinn orientiert. Das wäre nur zu erreichen über eine Anbiederung an den Markt und würde das Ende der Kunst bedeuten. Der Kunstschaffende macht ein Angebot und wartet darauf, dass seine Arbeit beim Publikum angenommen wird.

Da ich bis zu meiner Pensionierung im September 2016 diese künstlerische Tätigkeit nicht

hauptberuflich durchgeführt habe, war der zeitliche Gesamtaufwand immer eingeschränkt. Als ich mit Beginn des Jahrtausends aber erfreulicherweise Anerkennung und Erfolge hatte, habe ich die daraus resultierenden kleinen finanziellen Überschüsse zwischen Einnahmen und Ausgaben sofort beim Finanzamt gemeldet. Seither bin ich zur Einkommensteuer veranlagt. Jedes Jahr gab es in den letzten 15 Jahren Bilderverkäufe, sie deckten aber selten die finanziellen Investitionen.

Zur Verbesserung dieser Situation steht in Planung, dass ich

1. in den kommenden Jahren - Gesundheit vorausgesetzt - meine künstlerische Tätigkeit intensivieren möchte. Da Planungen zu Ausstellungen aber eine Vorlaufzeit von mindestens eineinhalb Jahren haben, meistens aber länger als zwei Jahre laufen, ist ein finanzieller Erfolg nicht schnell zu erwarten.

2. in der Atelierexpositur durch Sonderaktionen den Verkauf ankurbeln möchte und bei Scheitern dieses Planes diese Räumlichkeiten ab 2018 nicht weiter anmieten werde. Hier ist eine konkrete Einsparung der Ausgaben in einem Umfang gegeben, der zumindest eine ausgeglichene Bilanzierung erwarten lässt.

Eine Planungsrechnung wäre trotzdem reine Spekulation. Da ich Ihnen kein unseriöses Papier vorlegen möchte, hoffe ich, dass diese kurze Beschreibung meiner Situation meine Bereitschaft zur Zusammenarbeit zeigt und zur Klärung beiträgt."

In der Bescheidbegründung vom 8.11.2017 führte die belangte Behörde auszugsweise folgendes aus:

"Ab Beginn der Tätigkeit bis zum Jahr 2015 wurden bis dato Verluste in der Höhe von insgesamt € 44.026,38 erwirtschaftet."

"Ihre Tätigkeit als Künstler wird als Tätigkeit im Rahmen des § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO eingestuft. Bei Anfallen von Verlusten ist daher grundsätzlich von Liebhaberei (Voluptuarvermögen) auszugehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 der L-VO liegt eine Einkunftsquelle nur vor, wenn die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Gemäß § 2 Abs. 4 der LVO liegt dieser Zeitraum zwischen 20 und 23 Jahren.

Da nicht nachgewiesen wurde und auch nicht angenommen werden kann, dass in den restlichen 8 Jahren des überschaubaren Zeitraumes Gewinne in der Höhe von € 44.027,00 erzielt werden können, wird ihre Tätigkeit als nicht gewinnorientiert betrachtet und als Liebhabereitätigkeit eingestuft."

Die belangte Behörde äußerte sich folgendermaßen zu der Frage, wann das Recht eine Abgabe endgültig festzusetzen, verjähre:

"Hinsichtlich der Erlassung der Bescheide ist zu bemerken, dass das Recht, eine gemäß

§ 200 Abs. 1 BAO erlassene vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO durch eine endgültige zu ersetzen gem.

§ 209 Abs. 4 BAO nach spätestens 15 Jahren nach Entstehen des Abgabenanspruches verjährt."

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 13.12.2017 vertritt der Bf. die Auffassung, dass es sich bei seiner künstlerischen Tätigkeit um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handle.

Dabei seien folgende Gesichtspunkte miteinzubeziehen:

- Art der künstlerischen Berufsausbildung und des Ausbildungsabschlusses
- Berufstypische professionelle Vermarktung, z.B. die Teilnahme an Ausstellungen
- besondere betriebliche Einrichtungen z.B. Atelier
- Erwähnung in einschlägiger Literatur
- Erzielung gelegentlicher Überschüsse
- Schaffung von Werken, die für erwerbswirtschaftliche Verwertung bestimmt sind und daher bei entsprechender Marktnachfrage verkauft werden können.

Aus der zugleich übermittelten Aufstellung der jährlichen Galerieausstellungen, an denen er teilgenommen habe und seiner kunst-, und kulturkritischen

Publikationen könne darauf geschlossen werden, dass die Malerei nicht nur einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche, sondern auch vom Leistungsfähigkeitsprinzip auf das Streben nach einem Gesamterfolg ausgerichtet sei. Entscheidend ins Gewicht falle die Tatsache, dass die regelmäßige Teilnahme an Ausstellungen in diesem Umfang ausreiche, um von einer professionellen Vermarktung seiner Werke sprechen zu können.

Vor Beurteilung einer Liebhabereitigkeit sei zu untersuchen, ob Verluste durch Kürzung überhöhter Aufwendungen zu beseitigen seien. (Doralt/Renner, EStG 2011, §2 Tz 327-330, ebenso UFS 17.01.2012, RV/1166-W/06).

Unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.9.2009, RV/0165-F/08, vertrete er überdies die Meinung, dass das Recht, die Abgaben für die Jahre 2002 bis 2005 festzusetzen bereits verjährt sei, weil die vorläufig ergangenen Bescheide keine Begründung für die Vorläufigkeit enthielten und daher davon auszugehen sei, dass sie zu Unrecht, weil ohne Ungewissheit ergangen seien.

Beantragt wurde eine mündliche Senatsverhandlung.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 5.5.2017 wurde die künstlerische Tätigkeit des Bf. weiterhin mit der Begründung unter § 1 Abs. 2 LVO subsumiert, dass die Liebhabereivermutung nicht widerlegt habe werden können, da keine Planungsrechnung vorgelegt worden sei und der Bf. die Aussage getroffen habe, dass sich die künstlerische Arbeit niemals am möglichen oder erwarteten Gewinn orientiere.

Hinsichtlich der behaupteten Verjährung der endgültigen Abgabefestsetzung für die Jahre 2002 bis 2005 schloss sich die belangte Behörde der Auffassung des Bf. ohne nähere Begründung an.

Mit Schriftsatz vom 2.6.2017 stellte der Bf. einen Vorlageantrag.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 30.4.2019 wurde der Bf. im Hinblick auf § 2 Abs.1 LVO um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1.: Schildern Sie bitte die Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird.

2.: Welches marktgerechte Verhalten setzen Sie im Hinblick auf

a) die angebotene Leistung,

b) die Preisgestaltung ?

3.: Schildern Sie bitte Art und Ausmaß Ihrer Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

4.: Wann bzw. in welchem Jahr wird mit dem Erreichen eines Gewinnes gerechnet?

Weiters wurde um die Vorlage der Einnahmen/Ausgabenrechnungen für die Jahre 2002 bis 2016 ersucht.

Folgender beruflicher Werdegang bzw. Aufstellung künstlerischer Aktivitäten wurde vorgelegt:

Geboren xx; aufgewachsen in W1, B1

Studium der Publizistik 1972-1974; Ausbildung zum Kunsterzieher 1974 , 1977

Studium der Philosophie, Universität Wien I Schwerpunkt Ästhetik, 1995 Dr. phil.,

Dissertationsthema: "K1"

Kunst-und kulturkritische Publikationen; Kataloge: „Senkrecht“, „Vom Meridian zur Linie“

Gründungsmitglied und Präsident des internationalen Kunstvereins M;

Einzelausstellungen und Beteiligungen seit 2000 (Auswahl):

2000: Galerie B, A37

Galerie K, Innsbruck; Galerie M1, Wien; LKH Feldkirch

2001: A

A1

yy, E; A3, Neusiedl am See;

AA3

2002: A4

A38; A5

A6

A7

2003: A8; yy, E

A39“;

2004: Galerie W2, Willtz, Luxemburg; Meierhof P1

A9; yy, E

A10

2005: A11 yy, E

A12

2006: A13

A14

A15

C“, E, // Plakataktion im B1

2007: A16

yy, E, A17 W1

2008: A18 Atelierexpositur W1; yy, E;

A19

A20, Atelierexpositur W1

2009: A21 yy, E

A22; Atelierexpositur W1

A23

A24

2010: A25

A26, Atelierexpositur W1

2011: A27

A28, Expositur W1, yy, E

2012: A29

2013: yy; Bank E; A36, Atelierexpositur W1

2014: A30

A31, Atelierexpositur W1

2015: A32

A33, Atelierexpositur W1

2016: Jubiläumsausstellung 25 Jahre Ausstellungstätigkeit

2017: A34 Der M2 - Bulgarien / Österreich

A35; Atelierexpositur W1

Regelmäßige Teilnahme an der von Kultur B1 initiierten Aktion "Tage der offenen Ateliertür" und jährlich eine Ausstellung zu Weihnachten.

Weiters wurde ausgeführt:

"Viele der Ausstellungen und Wanderausstellungen, die Herr P als Präsident des Internationalen Kunstvereins „Der M2“ kuratierte, die auch in den Medien Niederschlag fanden, waren in staatlichen, öffentlichen Galerien ausgestellt, aber diese waren leider keine Verkaufsausstellungen (zum Beispiel BorderArt, After/Before, Fats and Fiction, Liszt unlimited).

Die mittleren und großen Formate (1,5 bis 4 m im Quadrat), in denen Herr P vorzugsweise arbeitet, sind in Österreich schwer verkauflich. Die teilweise Umstellung auf kleine Formate geschah erst, als P erkannte, dass der Verkauf einbrach. Ebenso war der finanzielle Aufwand für große Kunsttransporte ins Ausland für Herrn P zu hoch. Daher wurden bei Ausstellungen im Ausland (Deutschland, Luxemburg, Slowakei, Bulgarien) meist auf Größen bis knapp über einen Quadratmeter ausgestellt, die eigentlichen Hauptwerke von Herrn

P konnten dabei nicht ausgestellt werden (weil zu groß).

Die Erfolge in Mailand, vor allem bei der Kunstmesse Mailand waren leider nur kurzfristig. Der Mailänder Galerist B wurde durch die Galerie M3 in Wien auf Herrn

P aufmerksam. Herr P hatte mit Herrn B, leider nur eine mündliche Vereinbarung zur Zahlung der wöchentlichen Standmiete in der Galerie, und im Gegenzug erhält der Galerist nur eine kleine Provision am Verkauf der Bilder. Die von Herrn P ausgestellten Bilder fanden aber so regen Zuspruch, dass sämtliche Bilder mit einem Verkaufserlös von rund ATS 200.000,00 verkauft werden konnten (dazu Beilage 2 und 3, Katalog und Vorwort vom berühmten Kunstkritik Pedro Fiori, per Email). Der Galerist trat von seiner mündlichen Vereinbarung zurück und behielt den gesamten Verkaufserlös und meinte, er würde Herrn

P bei der Kunstmesse in Mailand im Gegenzug dafür weltberühmt machen. Herr P konnte es sich jedoch zum damaligen Zeitpunkt nicht leisten auf den Verkaufserlös zu verzichten und schaltete aufgrund seiner vorhandenen Rechtsschutzversicherung eine Anwältin in Mailand ein, die den Verkaufserlös einklagte. Vom Gericht wurde Herrn P ein anteiliger Verkaufserlös in Höhe von EUR 2.576,47 zugesprochen.

Daher auch der Überschuss im Jahr 2003. Ab dem Zeitpunkt des außergerichtlichen Vergleiches in Mailand gab es bei mehreren Ausstellungen über die Galerie K2 (Innsbruck

und Dombirn) plötzlich keine Verkäufe mehr, da die Galerie K2 in enger Kooperation mit dem Galeristen B in Mailand stand.

Diese Zusammenarbeit mit K lief daher ebenfalls aus. Insgesamt ist das Netzwerk an Galeristen zusammengebrochen. Auch die Galerie W2 in Wiltz (Luxemburg), über die viele Kontakte zustande kamen, ist nach Pensionierung nicht mehr am Kunstmarkt vertreten. Neue Galerien mit jungen Galeristen suchen sich durchwegs junge Künstler und ist es schwierig dort Fuß zu fassen.

Bei der After/Before—Show im Jahr 2006, wo Herr P der Kurator der Ausstellung war, wurde ihm seitens der bulgarischen Galeristen versichert, dass seine Bilder in zwei Räumen des Museums der Ausstellung ausgestellt werden. Einen Tag vor Beginn der Ausstellung musste Herr P feststellen, dass seine Bilder immer noch verpackt beim Zoll in Bulgarien standen und zusätzlich, dass die zwei Räume, die für seine Bilder gedacht waren, an jemand anderen vergeben wurden. Kurzfristig wurde zwar das Stadttheater zur Verfügung gestellt, aber die Bilder konnten nur noch ungeöffnet in einer Installation dort ausgestellt werden. Es blieben daher alle Bilder verpackt und konnten auch so keine Verkaufserlöse erzielen.

Zu 2. Welches marktgerechte Verhalten setzen sie im Hinblick auf a) die angebotenen Leistungen und b) die Preisgestaltung?

a) Herr P wirkt seit 2007 beim jährlichen Tag der offenen Ateliertür mit, der vom Land B1 gesponsert wird. Zusätzlich hat er noch zu Weihnachten offene Ateliertage. Seine Bilder werden dzt. in der yy, einer Galerie in E, ausgestellt. Mit dieser yy gibt es ein Preisabkommen, das heißt, die Galerie

behält 30 % des Verkaufserlöses ein und 70 % des Erlöses geht an Herrn

P. Der Erlös für ein Bild auf Papier mit der Größe 60x80 cm beträgt zwischen EUR 120,00 und EUR 150,00 und der Erlös für ein Bild auf Leinwand im maximalen Format 60x80 cm beträgt rund EUR 280,00.

Bilder in der Größe 1x1,1 m im Quadrat kosten beim Galeristen zwischen EUR 2.200,00 und EUR 2.600,00 und im eigenen Atelier zwischen EUR 1.800,00 und EUR 2.000,00. Herr P hat an die 10 Stammkunden, von denen jeder mindestens 3 Bilder besitzt, es gibt jedoch auch Stammkunden, die mehr als 10 Bilder käuflich erworben haben, darunter auch J, eine bekannte burgenländische Schriftstellerin, die auch das Vorwort zu einem von Herrn P herausgegebenen Katalog seiner Arbeiten geschrieben hat (siehe ebenfalls Beilage 3).

Um am Markt präsent zu sein, gibt Herr P eigens von ihm - wie oben angemerkt- angefertigte Kataloge mit Fotos seiner Bilder in Druck (Beilage 5 und 6).

Für die ART Innsbruck hat Herr P ein 9x2,7 m großes Bild gemalt mit einem anzunehmenden Verkaufserlös zwischen EUR 25.000,00 bis EUR 35.000,00 mit dem Namen „Vier Jahreszeiten“. Allein die Vorarbeit für dieses Bild dauerte rund ein halbes Jahr und die tatsächliche Arbeit an diesem Bild weitere 3 bis 4 Monate. Das bedeutet,

dass für diese großflächigen Arbeiten — auf dessen Hauptaugenmerk die Arbeit liegt, lange Zeit in Anspruch nehmen, bis sie tatsächlich zum Verkauf gelangen können.

Auf der Beilage 3, dem Folder zur offen Ateliertür, sieht man sein neuestes Werk „Blau, aber keine Antwort“, ein Bild aus einer Serie von 4 Bildern. Die Arbeiten begannen im Oktober 2018, alle Bilder sind 2x2,5 m groß und wurden nunmehr beim Tag der offenen Ateliertür vorgestellt.

b) zu speziellen Tagen, wie zum Beispiel der Weihnachtsaktion oder 25-jährige Ausstellungstätigkeit gab es besondere Preisnachlässe, zum Beispiel 50 % Preisnachlass für Stammkunden und 30 % für Neukunden. Tatsächlich hat Herr P bei seinen neuen Arbeiten, wo er nicht mehr über Galerieverträge gebunden ist, die Preise um 15-20 % reduziert um den Verkauf anzukurbeln. Zur Dokumentation seines Engagements anbei als Beilage 7 eine Aufstellung seiner künstlerischen Tätigkeit der letzten Jahre.

Herr P ist jedenfalls versucht einen Gewinn zu erzielen, jedoch wurden wie oben beschrieben, die auftretenden Verluste durch unvorhersehbare Ereignisse verursacht. Diese Unwägbarkeiten liegen nicht in der Sphäre von Herrn P und kann daher nicht von Liebhaberei ausgegangen werden. Die im Schreiben erwähnten Anlagen werden Ihnen zum besseren Verständnis und Erkennbarkeit per Email übermittelt. Die Originale werden bei der mündlichen Verhandlung vorgelegt."

Es wurden Einnahmen/Ausgabenrechnungen für die Jahre 2003 bis 2017 vorgelegt.

Per E-Mail vom 5.6.2019 wurde der Bf. um Beantwortung folgender ergänzender Fragen ersucht:

1.: Wo befindet sich das „Hauptatelier“?

2.: Wo befindet sich die „Expositur“?

3.: Aus welchen Gründen wurde die „Expositur“ angemietet?

4.: Ist der Mietvertrag noch aufrecht? In seinem Schreiben vom 10.10.2016 sprach P davon, die Räumlichkeiten ab 2018 evtl. nicht mehr anzumieten.

4.: Bitte den Mietvertrag vorlegen

5.: Bitte die Stromabrechnungen 2006 bis 2016 vorlegen (die E/A-Rechnungen sind diesbezügl. uneinheitlich: 2006: „Betriebskosten 330“, 2007 und 2008: keine Betriebskosten, 2009: 2x Strom, 2014: deutlich weniger Aufwand, nämlich nur € 35 gegenüber zwischen 90 und 100 in den Vorjahren, ab 2016 deutlich höherer Aufwand, nämlich € 159,84).

Per E-Mail vom 24.6.2019 wurden diverse Fotos der Atelierexpositur übermittelt.

Im Zuge der am 25.6.2019 auf Antrag der beschwerdeführenden Partei stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurden der Mietvertrag aus dem Jahr 2007 und, soweit vorhanden, die abverlangten Stromrechnungen sowie eine schriftliche Stellungnahme des Bf. bezüglich der Anmietung der Atelierexpositur vorgelegt, in der sinngemäß folgendes ausgeführt wurde:

- das "Hauptatelier befinde sich an der Wohnadresse des Bf.,
- die Expositur im gleichen Ort, jedoch in der H,
- es handle sich dabei um ein ehemaliges Geschäftslokal mit Auslagen, das sich auf Grund seiner Größe besonders für die Lagerung und Ausstellung der Bilder eigne,
- er sei im Dezember 2005 mit einem Teil seiner Werke dorthin übersiedelt. Die Miete des Lokals sei zunächst durch mündliche Vereinbarung erfolgt. Im Jänner 2007 sei der Mietvertrag schriftlich auf ein Jahr abgeschlossen worden, wobei eine Miete von monatlich € 250.- vereinbart worden sei. Die Vereinbarung der darüberhinausgehenden, unbefristeten Miete sei mündlich erfolgt.

Im Übrigen blieb der Bf. bei seinem bisherigen Vorbringen und führte durch seinen steuerlichen Vertreter wörtlich ergänzend aus:

"Wenn in den nächsten 10 Jahren ein Gewinn in Höhe von etwa € 45.000,00 entstehen sollte, entsteht bei Betriebsaufgabe jedenfalls ein Übergangsgewinn (ich weiss nicht wann das sein wird). Den habe ich ungefähr in Höhe von € 19.000,00 errechnet. Die Herstellkosten müssen mindestens die Materialkosten sein.

Wenn der Bf. in den nächsten Jahren 3 oder 4 grosse Bilder verkauft, ist er in einem Gesamtüberschuss. In welchem Zeitraum das sein wird, das kann ich aber nicht genau beantworten."

Wenn man sich vor Augen führe, dass man beim Verkauf von 3 bis 5 grossen Bildern einen Gesamtgewinn erzielen würde, dann könne man hier nicht von Liebhaberei ausgehen.

Er verweise auch darauf, dass aufgrund des Umfangs der künstlerischen Tätigkeit des Bf. eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle vorliege.

Jedenfalls seien diesfalls auch die Unwägbarkeiten durch den Streit mit der Mailänder Galerie zu bewerten.

Über Nachfrage der Berichterstatterin wann denn dieser Rechtsstreit stattgefunden habe, gibt der Bf. an, dass dies im Jahr 2000 gewesen sei. Dies habe aber auch Auswirkungen auf die Zusammenarbeit mit anderen Galerien gehabt. Dieser Rechtsstreit mit der Mailänder Galerie sei mit einem außergerichtlichen Vergleich beendet worden, indem dem Bf. anstatt S 200.000,00 als Verkaufserlös lediglich ein Betrag von S 30.000,00 (ca. € 2.600,00) zugesprochen worden sei.

Ab 2008 habe er den Vertrag mit K beendet, weil er aufgrund des freundschaftlichen Verhältnisses zwischen den beiden Galerien B und K2 keine Bilder mehr verkaufen konnte und 2008 sei die Verbindung mit der Galerie K2 überhaupt beendet worden.

Auf die Frage der Vorsitzenden wie er sich die geringen Einnahme von € 260,00 im Jahr 2009 erkläre, führte der Bf. aus:

"Es ist einfach immer weniger geworden. Ich hatte viele Einladungen in staatlichen Galerien (in Luxemburg zB 2007), die die Künstler präsentieren wollten, aber verkauft habe ich fast nichts.

Ich hatte zwar keinen finanziellen Erfolg, aber durchaus die Anerkennung als Künstler.

"After-Before" ist eine Wanderausstellung, die ich zusammengestellt habe, wo ich den Text dazu geschrieben habe."

Ergänzend verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass in Mailand ein Schaden wegen nicht verkaufter Bilder von ca € 50.000 bis € 70.000,00 entstanden sei und zwar über mehrere Jahre verteilt, da der Bf. ja bekanntermaßen von mehreren Galerien ausgeschlossen worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte zum Streitthema Verjährung wörtlich folgendes aus:

"Wir haben seit 2001 aktenkundig die Verluste aus dieser künstlerischen Tätigkeit, 2001 wurde endgültig veranlagt, deshalb wurde dieses Jahr 2001 nicht mehr aufgegriffen. Die Jahre 2002 bis 2005 haben wir mit BVE stattgebend (wegen Verjährung) erledigt. Trotzdem wurde diese Beschwerde betreffend diese Jahre aufrecht erhalten.

Sämtliche vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide ergingen ohne Begründung, das war nicht richtig. Demnach sind die Jahre bis 2009 verjährt, weil die endgültigen Bescheide wurden erst im Jahr 2016 erlassen. Demnach ergebe sich für diese Jahre aus den besagten Gründen aus Sicht des Finanzamtes eine Stattgabe.

Zur Liebhabereibeurteilung aus Sicht des Finanzamtes: Ab dem Jahr 2001 ergibt sich eine Tätigkeit, die jahrelang fast nur Verluste bringt (bis einschließlich 2017 ergibt sich ein Gesamtverlust von ca € 47.000,00), sodass es sich hier um keine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit, sondern nur um Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinne handeln kann. Bei Durchsicht der vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnungen ist erkennbar, dass beispielsweise die Einnahmen nicht einmal die Atelierkosten ab 2010 decken.

Es handelt sich hier um eine nebenberufliche Tätigkeit, die der Bf. neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ab dem Jahr 2001 bis dato ausgeübt hat, ab 2016 befindet sich der Bf. in Pension.

Die vom steuerl. Vertreter erwähnten Unwägbarkeiten sind so nicht zu berücksichtigen, es handelt sich um ein Geschäftsrisiko und wären erst bei Beendigung der Tätigkeit aus diesen Gründen eventuell steuerlich zu bewerten. Durch diese jahrelang erzielten Verluste wurden jährlich Steuergutschriften lukriert. Es wurde lediglich im Jahr 2003, 2004, 2005 ein Gewinn von ca € 2.600,00 insgesamt erzielt.

Hinzufügen möchte ich, dass die Jahre 2016 und 2017 aufgrund von erhobenen Beschwerden gem. § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt wurden. In diesen beiden Jahren wurde ein Verlust in Höhe von € 789,92 sowie € 1.599,34 erzielt."

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass aufgrund des Umfanges der künstlerischen Tätigkeit des Bf. eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle vorliege. Es gehe letztlich nur um die Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Wenn man sich vor Augen führe, dass man beim Verkauf von drei bis fünf großen Bildern einen Gesamtgewinn erzielen würde, könne man nicht von Liebhaberei ausgehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Grund des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1. Einwand der Verjährung bezüglich der endgültigen Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005

Die vorläufigen Bescheide betreffend Einkommensteuer ergingen

2002 am 12.8.2003,

2003 am 7.6.2004,

2004 am 30.8.2005,

2005 am 4.8.2006.

Eine Begründung hinsichtlich Vorläufigkeit enthielten sie nicht.

Der Bf. vertritt in der Beschwerde im Hinblick auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.9.2009, RV/0165-F/08 die Auffassung, dass die endgültige Festsetzung zu Unrecht erfolgt sei, weil die vorläufigen Bescheide keine Begründung hinsichtlich der Vorläufigkeit enthielten.

Die Verjährungsfrist des § 209 Abs. 4 BAO sei daher nicht anwendbar.

Die belangte Behörde gab der Beschwerde zunächst ohne nähere Begründung statt.

Der Senat schließt sich im Ergebnis dieser Entscheidung an und hat hiezu in rechtlicher Hinsicht folgendes erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in nunmehr ständiger Rechtsprechung hinsichtlich der Verjährung von Abgabenansprüchen, die in vorläufig ergangenen Bescheiden ohne nähere Begründung der Ungewissheit ergangen sind, folgende Ansicht (vgl. z.B. VwGH vom 24.10.2013, 2012/15/0018):

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3

§ 200 Anm. 2 f). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht (vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2010/15/0164).

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328).

Im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist (vgl. auch Dziurdz, ÖStZ 2012, 354 ff, 356 und die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes vom 8.5.2014, RV/6100150/2008 und vom 24.4.2018, RV/4100268/2013).

Der Beginn und das Ende der Verjährungsfrist für die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 stellt sich daher wie folgt dar und verjährte das Recht der endgültigen Abgabensfestsetzung daher:

2002 vom 12.8.2003, Beginn: 31.12.2003, Ablauf mit 31.12.2008

2003 vom 7.6.2004, Beginn: 31.12. 2004, Ablauf mit 31.12.2009

2004 vom 30.8.2005, Beginn: 31.12.2005, Ablauf mit 31.12.2010

2005 vom 4.8.2006, Beginn: 31.12.2006, Ablauf mit 31.12.2011

Die endgültige Abgabensfestsetzung mit Bescheiden vom 7.11.2016 war daher jedenfalls verjährt.

Von der belangten Behörde blieb jedoch bisher unberücksichtigt, dass auch die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 bereits verjährt ist. Die Bescheidaten der vorläufigen Festsetzung der Jahre 2006 bis 2009 und Beginn und Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist lauten:

2006 vom 16.9.2010, Beginn: 31.12.2010, Ablauf mit 31.12.2015

2007 vom 21.8.2008, Beginn: 31.12.2008, Ablauf mit 31.12.2013

2008 vom 28.9.2009, Beginn: 31.12.2009, Ablauf mit 31.12.2014

2009 vom 27.8.2010, Beginn: 31.12.2010, Ablauf mit 31.12.2015

Die endgültige Festsetzung der Jahre 2006 bis 2009 mit Bescheiden vom 7.11.2016 war daher ebenfalls verjährt.

2.: Zur Frage, ob die künstlerische Tätigkeit des Bf. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei oder als steuerlich relevante Einkunftsquelle einzustufen ist:

Die Beurteilung dieser Frage hat an Hand der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl 1997/358 und BGBl. 1999/15, im Folgenden "LVO") zu erfolgen.

Der Bf. wurde im Jahr xx geboren.

Er studierte Publizistik und Philosophie und absolvierte eine Ausbildung zum Kunsterzieher. Aus dieser Tätigkeit bezog er als Lehrer im Landesdienst im Streitzeitraum Bruttoeinkünfte zwischen € 50.478,77 (2002) und € 71.233,30 (2015).

Seit September 2016 ist er in Pension und bezieht Pensionseinkünfte.

Daneben war er als Maler tätig und erklärte ab dem Jahr 2001 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Aus dieser Tätigkeit erzielte er in den Jahren 2002 bis 2017, außer in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Verluste:

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust
2002			- 5.947,78
2003	6.556,47	5.038,22	+ 1.518,25
2004	7.865	7.403,69	+ 461,31
2005	7.210	6.772,82	+ 437,18
2006	6.280	10.733,27	- 4.453,27

2007	2.240	6.589,28	- 4.349,28
2008	4.300	6.672,94	- 2.372,94
2009	260	7.627,77	- 7.367,77
2010	3.800	5.734,81	- 1.934,61
2011	1.320	7.933,05	- 6.613,05
2012	2.000	5.181,94	- 3.161,94
2013	2.450	5.308,64	- 2.858,64
2014	400	4.557,79	- 4.157,79
2015	3.004	4.894,62	- 1.890,62
2016	3.150	3.939,92	- 789,92
2017	2.366	3.965,34	- 1.599,34

Die in der LVO enthaltenen Begriffe "*Einkünfte*" und "*Einkommen*", welche Voraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle aber auch für eine unternehmerische Tätigkeit sind, setzen generell eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung ("Gesamtgewinn") zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften und somit auch das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG 1988 anfallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setzt daher die Eignung einer Tätigkeit voraus, einen der positiven Steuererhebung aus der betreffenden Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Die Liebhabereibeurteilung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung (§ 20 EStG 1988) abgrenzen.

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamtgewinn, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt.

Die Anwendung der LVO wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047). Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften - einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung - richtig ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, ist die LVO auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO) nicht anzuwenden, es sei denn, die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. In diesem Fall ist die Verordnung auch in Gewinn- bzw Überschussjahren anzuwenden. Eine

Liebhabeibeurteilung einer Betätigung hat anhand eines Gesamtbildes über einen bestimmten Zeitraum hin zu erfolgen (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078, bzw VwGH 27.5.1999, 9 7/15/0113). Daher sind neben Verlustjahren auch (vereinzelte) Gewinnjahre ("*Zufallsgewinne*") in die Betrachtung mit einzubeziehen.

Die LVO unterscheidet Betätigungen mit - widerlegbarer - Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs 1 LVO), Betätigungen mit - widerlegbarer - Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO) sowie Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs 3 LVO). Betätigungen im Sinne der LVO sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen. Zu den einzelnen Betätigungstypen ist festzuhalten:

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (= Gesamtgewinn) führen.

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO.

Eine Betätigung ist § 1 Abs 2 LVO, "*spricht nicht für eine erwerbstypische Tätigkeit, sondern in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung für Liebhaberei im engsten und klassischen Sinn*" (VwGH 21.10.2003, 97/14/0161). Die Judikatur hat daher derartige Betätigungen als "*liebhabeiverdächtig*" bezeichnet, sodass den Steuerpflichtigen die "*Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft*" (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; nach dem BFH-Urteil vom 11.10.2007, IV R 15/05, BStBl 2008 II 465, fehlt Gewinnerzielungsabsicht dann, wenn ein Steuerpflichtiger eine verlustbringende Tätigkeit aus "*im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt*"; vgl. auch Doralt/Renner, EStG, § 2 [LVO], Tz 452). Generelles Charakteristikum derartiger Betätigungen ist ein nach der

Verkehrsauffassung im besonderen Maße bestehender Bezug zur Lebensführung, der die Annahme, dass auftretende Verluste gerade darauf zurückzuführen sind, rechtfertigt.

Liebhabelei kann dabei auch bei - an sich unter § 1 Abs 1 fallenden - betrieblichen Betätigungen angenommen werden (vgl. Doralt/Renner, EStG, § 2 [LVO], Tz 470).

Beide Tatbestände sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059; VwGH 21.5.1997, 92/14/0185, 0187 und VwGH 26.11.2002, 98/15/0144, jeweils zu nebenberuflichen Landwirtschaften). Die konkrete subjektive Sicht oder die subjektive Neigung des Steuerpflichtigen sind unbeachtlich.

Wendet man diese Grundsätze und Aussagen auf den konkreten Fall an, so ergibt sich:

Der Bf. hat im Zeitraum 2002 bis 2015 bzw. bis 2017 einen Gesamtverlust von € 42.690,95 bzw. € 45.080,21 erklärt.

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich daher bereits aus dem Umstand, dass der Bf mit seiner Tätigkeit als Maler einen Gesamtverlust erwirtschaftet hat.

Primär ist nun zu klären, ob für die Beurteilung der Tätigkeit des Bf. als Einkunftsquelle oder Liebhabelei die Bestimmungen des § 1 Abs 1 LVO ("Einkunftsquellenvermutung") oder § 1 Abs 2 LVO ("Liebhabeleivermutung") zur Anwendung kommen.

Eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO liegt vor, wenn diese im Konkreten bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Dies trifft nach der Rechtsprechung vor allem auf nebenberuflich ausgeübte Tätigkeiten zu (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116, mit weiteren Hinweisen).

Der Bf. hat während der Ausübung der künstlerischen Tätigkeit als Maler laufend Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit in einer Höhe erhalten, die allein zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen, nämlich jährlich jeweils zwischen € 50.478,77 (2002) und € 71.233,30 (2015). Die nichtselbständige Tätigkeit wurde vom Bf. ganzjährig ausgeübt. Es ist daher festzuhalten, dass der Bf. auf Grund des bestehenden Dienstverhältnisses bei der Finanzierung seines Lebensunterhaltes nicht auf Einkünfte aus der künstlerischen Tätigkeit angewiesen war. Diese Tätigkeit wurde demgegenüber im vorliegenden Fall nur nebenberuflich ausgeübt, wie er selbst auch im Schreiben vom 10.10.2016 der belangten Behörde mitteilte.

Gerade eine künstlerische Betätigung entsteht in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zu Kunst, dies umso mehr als der Lebensunterhalt tatsächlich über eine andere Tätigkeit bestritten wird. Im Sinne der zitierten Rechtsprechung liegt somit eine typischerweise auf einer in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführende Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO vor.

Eine Zuordnung zu den typisch erwerbswirtschaftlichen Einkunftsarten des EStG führt nicht automatisch zu einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO. Eine nebenberufliche Befassung ist einer Zuordnung zu § 1 Abs 1 LVO abträglich.

Der Annahme einer nebenberuflichen Tätigkeit steht auch nicht entgegen, dass der Bf an diversen Ausstellungen teilnahm und über eine entsprechende Ausbildung verfügte, da dies auch bei einer freizeitmäßig ausgeübten, wenn auch mit Einnahmen verbundenen, künstlerischen Betätigung nicht ungewöhnlich ist.

Was diese Abgrenzung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 LVO, also einer ertragsorientierten von einer liebhabereiverdächtigen Betätigung betrifft, so kommt der erkennende Senat angesichts der angeführten Judikatur zu nebenberuflichen Betätigungen mit einer eindeutigen Affinität zur Lebensführung zu dem Schluss, dass im konkreten Fall von einer grundsätzlich "*liebhabereiverdächtigen*" Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO auszugehen ist.

Gemäß § 2 Abs 4 LVO liegt bei einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

In den Fällen des § 1 Abs 2 LVO ist deshalb bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen der Regelfall. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs 4 erster Satz LVO ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Ist eine Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum hingegen nicht zu erwarten, bleibt die Annahme von Liebhaberei so lange bestehen, als nicht durch entsprechende (ergebnisverbessernde) Maßnahmen des Steuerpflichtigen eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (§ 2 Abs 4 zweiter Satz LVO), welche sich dahingehend auswirkt, dass die bislang ertragsunfähige Betätigung zu einer objektiv ertragsfähigen wird. In derartigen Fällen erfolgt somit eine Neu Beurteilung der Betätigung anhand der geänderten Verhältnisse. Eine derartige Konstellation führt jedoch nicht dazu, dass die negativen Ergebnisse der Vergangenheit gleichsam "*rückwirkend*" dennoch Berücksichtigung finden können.

In einem weiteren Schritt ist nun zu klären, ob trotz der in den Jahren 2002 bis 2017 aufgetretenen Verluste die gegenständliche Betätigung dennoch objektiv ertragsfähig gewesen wäre (dh. einen Totalgewinn in einem angemessenen Zeitraum hätte erwarten lassen können) und somit - als Ausnahmefall des § 1 Abs 2 LVO - nicht von Liebhaberei auszugehen ist.

Dagegen sprechen folgende Umstände:

Der Bf. übt diese Betätigung seit langem aus. Seit dem Jahr 2001 werden die Einkünfte veranlagt. Lediglich in den Jahren 2003, 2004 und 2005 wurden Überschüsse erklärt.

Diese bewegen sich dabei in einem kleinen Rahmen, sodass die Verluste auch über diesen Zeitraum von fünfzehn Jahren nicht ausgeglichen werden konnten. Wie die

Beobachtung der Ergebnisse im Verlauf der Jahre zeigt, traten die Überschüsse auch nicht nach einigen Verlustjahren auf, sodass von einer Trendwende gesprochen werden könnte und in Zukunft daher vermehrt mit Überschüssen zu rechnen wäre.

Daraus zeigt sich, dass wohl Überschüsse aufgetreten sind, eine positive Prognose für die Zukunft daraus aber nicht abgeleitet werden kann. Der Bf. bringt in diesem Zusammenhang als Ursache für den Einnahmerückgang vor, dass ab dem Jahr 2003 seine Kontakte zu den Galerien B in Mailand sowie K2 in Innsbruck und W2 in Luxemburg reduziert und schließlich ganz abgebrochen worden seien, diese wiederum als Folge des Rechtsstreites mit der Galerie B.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass in den gewinnbringenden Jahren nur im Jahr 2003 Einnahmen aus der Geschäftsverbindung mit der Galerie B aufscheinen. Inwieweit daher die Auflösung des Kontaktes zu den beiden anderen Galerien Einfluss auf die Verkaufszahlen gehabt haben bzw. auch weiterhin gehabt hätten, ist nicht erkennbar und daher die in der mündlichen Verhandlung bezifferte Höhe des Schadens rund um die Ereignisse in Zusammenhang mit der Ausstellung in Mailand im Jahr 2000 rein spekulativ.

Auch die einmaligen Ereignisse in Zusammenhang mit der Ausstellung in Bulgarien lassen in Anbetracht der Höhe des Gesamtverlustes nicht den Schluss zu, dass dieser durch ebendort allfällig erzielte Erlöse nicht eingetreten wäre.

Aus den Einnahmen/Ausgabenrechnungen ist auch nicht ersichtlich, dass der Bf. vermehrt Anstrengungen unternommen hätte, um seine Tätigkeit zu einem Gewinn zu führen.

So ist besonders darauf hinzuweisen, dass der Bf. ab dem Jahr 2006, also als die Einnahmen wieder sanken, eine Atelierexpositur anmietete und diese jedenfalls bis 2017 beibehielt. Diese machte einen jährlichen, wesentlichen Kostenfaktor aus. Lt. Aussage des Bf. im Schreiben vom 10.10.2016 werde eine Entscheidung über die weitere Rentabilität der Atelierexpositur erst 2018 getroffen, also erst 12 Jahre nach dem Absinken der Einnahmen.

Die zweimal jährlich stattfindende Ausstellungstätigkeit im eigenen Atelier ("Tage der offenen Ateliertür" und zu Weihnachten) sowie die Herausgabe von Werkskatalogen können zwar zur Förderung und Festigung des Bekanntheitsgrades dienlich sein, eine ausreichende werbende Tätigkeit, um den Verkauf zu forcieren, stellen sie jedoch nicht dar.

Der Bf. hat also nach Auffassung des Senates diesbezüglich keine Anstrengungen unternommen, um seine Betätigung wirtschaftlich erfolgreicher zu gestalten.

Wie vom Bf. selbst ausgeführt, hat das großformatige Arbeiten direkten Einfluss auf den Verkaufserfolg der Werke. Der Bf. bringt vor, auf kleinere Formate umgestiegen zu sein, als der Verkauf einbrach. Lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung ist der Verkauf ab dem Jahr 2006 zurückgegangen und hat nicht mehr den Erfolg der Jahre vor 2006 erreicht. Diese Maßnahme hat sich daher auf der Einnahmenseite nicht positiv ausgewirkt. Darüberhinaus liegt, wie der Bf. selbst ausführt, das Hauptaugenmerk nach wie vor auf

großformatigen Bildern, deren Herstellung (siehe ART Innsbruck) mehrere Monate in Anspruch nimmt.

Selbst wenn der Bf. daher, wie er selbst vorbringt, mit seiner Pensionierung im Jahr 2016 die künstlerische Arbeit intensivieren möchte, lässt dieses Vorbringen noch keine Schlüsse hinsichtlich einer Verbesserung der Ertragssituation zu, dies auch unter dem Gesichtspunkt, dass der Bf. die Tätigkeit schon seit vielen Jahren ausübt (insgesamt sind Daten für den Zeitraum seit 2001 bis 2017 bekannt) und sich keine signifikante Änderung der Ertragssituation, auch nicht nach seiner Pensionierung, ergeben hat.

Der Bf. bringt im Übrigen selbst vor, dass die künstlerische Tätigkeit generell nicht am Gewinn orientiert sei und daher auch eine Prognose nicht erstellt werden könne.

Aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass der wirtschaftliche Erfolg der kommenden Jahre derart beträchtlich sein werde, um den bereits bis dato entstandenen Gesamtverlust wettzumachen.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass bei Verkauf von drei bis vier bzw. drei bis fünf großen Bildern ein Gesamtgewinn entstehen würde, stellt eine reine Spekulation dar, da in den letzten fünfzehn Jahren keine Bilder mit einem Verkaufserlös in dieser Größenordnung verkauft wurden. Um nämlich den derzeitigen Gesamtverlust von € 45.080,21 auszugleichen, müsste beim Verkauf von drei Bildern eines einen Erlös von € 15.000 oder mehr erzielen und beim Verkauf von fünf Bildern eines einen Erlös von € 9.000 oder mehr erzielen. Im Übrigen kann der Bf. keine konkreten Angaben über einen absehbaren Zeitraum machen, in dem ein Gesamtgewinn erzielbar wäre und räumt ein, bis dato keinen finanziellen Erfolg wohl aber entsprechende Anerkennung als Künstler erreicht zu haben.

Der erkennende Senat gelangte daher zu der Auffassung, dass die Verluste der Jahre 2010 bis 2015 keine ertragssteuerliche Berücksichtigung finden können.

Zulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall wurde die Beantwortung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle nach den von der Judikatur vorgegebenen Grundsätzen getroffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor.

Dass ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen kann, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte, ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Dies gilt auch für die Frage, dass

die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. VwGH vom 25.11.2010, 2007/15/0061, VwGH vom 20.5.2010, 2008/15/0328).

Aus diesen Gründen war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 4. Juli 2019