



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb, vom 28. Juni 2004 (Einkommensteuer 1998 bis 2000), vom 26. September 2003 (Einkommensteuer 2001) und vom 7. Juli 2004 (Einkommensteuer 2002) gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch ADir, vom 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000, vom 25. August 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 und vom 7. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1998 (ATS)	1998 (EUR)	1999 (ATS)	1999 (EUR)
Eink. sA	- 1.360,00	- 98,85	12.654,00	919,60
Einkommen	344.100,00	25.006,72	217.300,00	15.791,81
Einkommensteuer	87.390,47	6.350,91	36.375,31	2.643,50
anrechenb. LSt	- 40.905,60	- 2.972,74	- 11.810,40	- 858,31
	2000 (ATS)	2000 (EUR)	2001 (ATS)	2001 (EUR)
Eink. sA	- 10.710,00	- 778,34	- 9.700,00	- 704,94

Einkommen	444.000,00	32.266,74	461.600,00	33.545,78
Einkommensteuer	125.702,50	9.135,16	137.252,00	9.974,49
anrechenb. LSt.	- 82.496,10	- 5.995,24	- 84.321,70	- 6.127,91
2002 (EUR)				
Eink. sA	847,53			
Einkommen	30.513,96			
Einkommensteuer	8.563,53			
anrechenb. LSt.	- 5.090,70			

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das zuständige Finanzamt führte mit Datum 2. Dezember 1999 eine Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1998 durch, da die Berufungswerberin (Bw.) während des Jahres gleichzeitig von mehreren (zwei) auszahlenden Stellen Bezüge erhalten hatte. Bei den Werbungskosten und Sonderausgaben wurden die jeweiligen Pauschbeträge berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 27. Jänner 2000 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 erhoben. Es werde eine Neuveranlagung lt. beiliegender Einkommensteuererklärung beantragt.

Die Bw. hätte im Jahr 1998 in Südafrika Bilder gemalt. Im Jahr 1999 sei bereits ein Teil der Bilder veräußert worden. Im Jahr 1998 seien Aufwände für die künstlerische Tätigkeit angefallen, die jedoch in der eingereichten Arbeitnehmerveranlagung noch nicht berücksichtigt worden seien. Bei diesen Bildern würde es sich um solche handeln, die das Leben in Südafrika wiedergeben. Die Kosten im Zusammenhang mit der Südafrikareise seien demnach Betriebsausgaben. Die Kunstwerke hätten afrikanische Motive zum Inhalt. Es sei daher notwendig gewesen, das Land und das Leben der Südafrikaner zu studieren.

Insgesamt seien bisher 20 Bilder gemalt und davon bereits 8 Stück im Jahr 1999 verkauft

worden. Es sei davon auszugehen, dass es sich in den Jahren 1998 und 1999 im Wesentlichen um Anlaufverluste, bedingt durch die Reise nach Südafrika, handeln würde. In der Zukunft werde aus dieser Tätigkeit ein Gewinn erwartet.

Für das Jahr 1998 wurde folgende Einnahmen/Ausgaben/Rechnung vorgelegt (in ATS):

Einnahmen	0,00
Eintritt Museum 27.3.1998	- 90,00
Diäten Wien Museumsbesuch	- 360,00
Ausstellungskatalog	- 430,00
Katalog für Afrikaausstellung	- 480,00
Flugkosten Kapstadt	- 13.370,00
Reisediäten Südafrika 123 Tage à 480,00	- 59.040,00
122 Nächtigungen à 468,00	- 57.096,00
Jahresverlust 1998	- 130.866,00

Mit Datum 7. Februar 2000 ersuchte das zuständige Finanzamt um folgende Berufungsergänzungen:

- 1.) Das Finanzamt beabsichtige, das Pendlerpauschale auf max. 13.440,00 ATS (=8/12-tel) zu kürzen. Da die Bw. den Rest des Jahres in Südafrika verbracht hätte, sei das Pendlerpauschale für die restlichen Monate vom Arbeitgeber zu Unrecht berücksichtigt worden.
- 2.) Um Vorlage eines detaillierten Reise- und Besichtigungsprogrammes für Südafrika werde ersucht. Würde – wenn auch nur eine geringe – private Mitveranlassung gegeben sein, würde das Finanzamt die Flugkosten und Diäten auf Grund des Aufteilungsverbotes nicht anerkennen können.
- 3.) Um Vorlage der Reisekostenaufzeichnungen werde ersucht. Falls es in Südafrika zu längere Zeit durchgehenden Aufenthalten an einem oder mehreren Orten gekommen sei, dann könne das Finanzamt ab dem sechsten Tag nur die Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Inlandsdiäten berücksichtigen (Kaufkraftunterschied).
- 4.) Um genaue Auflistung der Höhe der bisherigen Einnahmen (Bilderverkäufe 1999) werde ersucht.
- 5.) Es würde sich um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung handeln, weil höchstwahrscheinlich immer nur Verluste auftreten oder die Ausgaben des Anfangsjahres nicht durch Einnahmen späterer Jahre abgedeckt würden. Ein Anlaufzeitraum sei für derartige

Tätigkeiten nicht vorgesehen. Da somit die Abgabepflicht hinsichtlich dieser Tätigkeit noch ungewiss sei, könne bestenfalls eine vorläufig stattgebende Berufungsvorentscheidung ergehen.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2000 wurde bekannt gegeben, dass es richtig sei, das Pendlerpauschale zu kürzen (um 5/12).

Wie bereits in der Berufung angeführt, hätte die Bw. Bilder gemalt. Der Inhalt dieser Bilder solle das Leben der Südafrikaner wiedergeben. Ein detailliertes Reiseprogramm würde es nicht in Schriftform geben, da man eine derartige Reise von vornherein im Detail nicht planen könne. Bei dieser Reise sei es einfach darum gegangen, das Leben der Südafrikaner kennen zu lernen. Dabei sei es notwendig, durch das Land zu reisen und Kontakt mit den Menschen aufzunehmen. Damit man überhaupt in die Lage versetzt werden könne, derartige Bilder zu malen und sich in das Leben der Südafrikaner hineinzudenken, sei eine entsprechende Freude am Beruf erforderlich. Eine private Mitveranlassung könne hier nicht angenommen werden, auch wenn es gerade in dieser Branche objektiv nicht leicht sein werde, eine derartige Unterscheidung treffen zu können.

Reisekostenaufzeichnungen würden in der Form vorliegen, dass Flugtickets vorgelegt werden können. Dass die Bw. tatsächlich beruflich in Südafrika gewesen sei, könne anhand diverser Bilder, etc. Nächtigungskosten usw. nachgewiesen werden. Die Bw. hätte sich selbstverständlich an mehreren Orten in Südafrika aufzuhalten. Diesbezügliche Reisekosten bzw. Fahrtkosten müssten jedoch im Schätzungswege ermittelt werden.

Auch im Jahr 1999 sei eine weitere Reise nach Südafrika erforderlich gewesen. Die Gewinnermittlung 1999 werde demnächst vorgelegt.

Gemäß § 1 Abs.1 der Liebhabereiverordnung würden Einkünfte bei einer Betätigung vorliegen, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Bei einem derartigen Projekt, in dem sich die Bw. ganz wesentlich von anderen Künstlern abhebe, sei es nahe liegend, dass es speziell in den ersten zwei Jahren (1998 und 1999) zu Anlaufverlusten kommen müsse. In der weiteren Folge würden aber nur mehr unwesentliche Ausgaben in Relation zu den Einnahmen entstehen. Wie man der vorläufigen Gewinnermittlung für 1999 entnehmen könne, würde sich gegenwärtig noch ein Verlust für 1999 in der Größenordnung von 136.000,00 ATS ergeben. Würde man aber die außerordentlichen Kosten für die Südafrikareise berücksichtigen, würde sich bereits im Jahr 1999 ein geringer Gewinn ergeben.

Insgesamt seien im Jahr 1999 acht Bilder im Wert von 44.500,00 ATS verkauft worden. Eine weitere Beilage bildet die Darstellung der Aufenthalte in Südafrika und Zimbabwe (Simons Town, Bourfort-West, Johannesburg, Harare, Kariba, Messina, Bloomfontain, Caledon, Kuysna).

Mit Berufungvorentscheidung vom 23. März 2000 wurde die Einkommensteuer für 1998 vorläufig festgesetzt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit einem Betrag von - 96.666,00 ATS berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Pendlerpauschale im Sinne der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar 2000 gekürzt worden sei.

Hinsichtlich der Tagesgebühren seien die Tagessätze bei den Aufenthalten in Simons Town und Harare ab dem fünften Tag zu kürzen gewesen.

Daraus würde eine Kürzung der Tagesdiäten um 34.200,00 ATS auf 24.840,00 ATS resultieren.

Aufgrund der bisher erzielten Einnahmen erscheine der Liebhabereiverdacht dringend. Im Hinblick auf die Ungewissheit, ob bei der Betätigung als Malerin eine Einkunftsquelle gegeben sei, hätte die Berufungvorentscheidung nur vorläufig ergehen können.

Mit Eingabe vom 29. März 2000 wurde die Einkommensteuererklärung für 1999 eingereicht.

Die Einnahmen und Ausgaben aus der künstlerischen Tätigkeit wurden wie folgt dargestellt:

Einnahmen	44.500,00
Bilderrahmen	- 21.427,00
Fortbildung und Reisekosten	- 9.695,54
Fachliteratur	- 723,00
Englisch Kurs	- 8.370,00
Flugkosten Cape Town	- 10.770,07
Reisediäten 132 Tage à 480,00	- 63.360,00
Nächtigung 131 à 468,00	- 61.308,00
Jahresverlust 1999	- 131.153,61

In einem Telefonat wurde seitens des zuständigen Finanzamtes um eine Aufstellung der Reisekosten ersucht.

Mit Eingabe vom 3. Juli 2000 wurde diesem Begehrten Rechnung getragen.

Mit Bescheid vom 17. Juli 2000 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Künstler) mit einem Betrag von - 82.104,00 ATS berücksichtigt.

Nicht berücksichtigt wurden die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Sprachkurs (8.370,00 ATS) und Taggelder (40.680,00). Die Veranlagung wurde vorläufig durchgeführt (wie im Vorjahr).

Mit Bescheid vom 9. August 2002 wurde die Einkommensteuer für 2000 vorläufig erklärungsgemäß veranlagt.

	2000 (ATS)
Einnahmen	11.000,00
Materialaufwand	- 3.176,00
Reisekosten	- 2.092,30
Fachliteratur, Kurse, Tel, ...	- 4.268,00
BK Atelier	- 3.000,00
Anlagenabschreibung	- 9.173,80
Jahresergebnis	- 10.710,10

Mit Bescheid vom 25. August 2003 wurde die Einkommensteuer für 2001 vorläufig veranlagt. Die Veranlagung erfolgte, weil die Bw. gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten hat. Die Veranlagung entsprechen der eingereichten Erklärung (lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden erklärt).

Mit Datum 26. September 2003 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 eingebbracht.

Begehrt werde:

1. Die Berücksichtigung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von - 9.700,00 ATS;
2. Die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 7.672,00 ATS;
3. Die Berücksichtigung von Sonderausgaben in Höhe von 34.597,95 ATS.

Im Zuge der Ausfertigung der Einkommensteuererklärung hätte man irrtümlich vergessen, diese Beträge anzuführen.

	2001 (ATS)
Einnahmen	0,00
Materialaufwand	0,00
Reisekosten	0,00
BK Atelier	- 3.000,00

Anlagenabschreibung	- 6.700,00
Jahresergebnis	- 9.700,00

Mit Datum 18. Februar 2004 wurde die Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes gebeten, hinsichtlich der künstlerischen Tätigkeit vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2002 und 2003 vorzulegen.

Es würde sich bei dieser nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit um eine in der persönlichen Neigung begründeten Betätigung handeln, für die die Liebhabereivermutung anzuwenden sei. In den Jahren 1998 bis 2001 würden den Einnahmen von 55.000,00 ATS Verluste von 199.180,00 ATS gegenüberstehen. Auf Grund dieses auffallenden Missverhältnisses zwischen den Einnahmen und Ausgaben bestehe die Absicht, den Verlust des Jahres 2001 nicht anzuerkennen und in den endgültigen Bescheiden für die Vorjahre die künstlerische Tätigkeit ebenfalls nicht zu berücksichtigen.

Mit Datum 19. April 2004 wurde die Bw. erinnert, oben genannten Vorhalt zu beantworten. Bei Nichtbefolgung dieser Einladung müsse die Veranlagung im Sinne der Ausführungen des Vorhaltes vorgenommen werden.

Mit Datum 26. Mai 2004 wurden die Jahre 1998 bis 2000 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. Da der Vorhalt des Finanzamtes vom 28. Februar 2004 trotz Erinnerung vom 19. April 2004 bis heute nicht beantwortet worden sei, erfolgt die Erledigung wie angekündigt. Die Ausführungen im Vorhalt würden als Teil dieser Begründung gelten. Auf Grund des auffallenden Missverhältnisses zwischen den Einnahmen und den Ausgaben, der hohen Reisekosten und der Tatsache, dass die künstlerische Tätigkeit lediglich nebenberuflich ausgeübt worden sei, würde es sich um eine in der persönlichen Neigung begründeten Betätigung handeln, für die die Liebhabereivermutung anzunehmen sei. Die Anerkennung eines Anlaufzeitraumes würde für eine derartige Tätigkeit nicht in Betracht kommen.

Mit derselben Begründung wurde mit Berufungsvorentscheidung die Einkommensteuer für das Jahr 2001 festgesetzt (ebenfalls mit Datum 26. Mai 2004). Hinsichtlich der Werbungskosten und Sonderausgaben wurde der Berufung Folge gegeben.

Mit Datum 7. Juni 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 im Schätzungswege mangels Abgabe einer Erklärung festgesetzt (zwei Lohnzettel).

Mit Eingabe vom 28. Juni 2004 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide vom 26. Mai 2004 für die Jahre 1998, 1999 und 2000 eingebracht.

Es werde ersucht die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (künstlerische Tätigkeit) in den Jahren 1998, 1999 und 2000 in ursprünglicher Höhe (wie in den jeweiligen vorläufigen Bescheiden festgesetzt) zu berücksichtigen:

1998	- 7.024,99 €	- 96.666,00 ATS
1999	- 5.966,73 €	- 82.104,00 ATS
2000	- 778,33 €	- 10.710,00 ATS

Ab 2002 würden jeweils Einnahmenüberschüsse erzielt, sodass eine Liebhabereivermutung widerlegt werden könne. Wie andere Künstler auch, hätte sich die Bw. erst etablieren sowie ständig neu positionieren müssen, um einen gewissen Bekanntheitsgrad zu erlangen. Weiters hätten weitere Bilder gemalt werden müssen, um für eine Vernissage genügend Ausstellungsstücke zu haben. Dies sei aus Zeitmangel auf Grund der Tätigkeit als Kunsterzieherin am Stiftsgymnasium (volle Lehrverpflichtung) trotz intensiver Bemühungen nicht früher möglich gewesen. Um sich jedoch noch intensiver der Selbständigkeit widmen zu können, hätte die Bw. bereits 2004 die Möglichkeit der Alterszeitregelung in Anspruch genommen. Die Voraussetzungen für den Pensionsantritt seien aller Voraussicht nach am 1. Juli 2007 gegeben.

Für 2002 und 2003 würden sich folgende Einnahmen bzw. Ausgaben (circa Beträge) ergeben:

	2002	2003
Einnahmen	1.300,00 €	1.500,00 €
Ausgaben	- 500,00 €	- 500,00 €
Gewinn	800,00 €	1.000,00 €

Weiters sei im Juli 2004 die erste Ausstellung geplant. Es sei durchaus realistisch, dass Einnahmen von insgesamt 5.000,00 € erzielt würden. In weiterer Folge seien 3 bis 4 Vernissagen pro Jahr vorgesehen.

Das Ertragstreben der nächsten Jahre werde darauf ausgerichtet sein, die angefallenen Verluste nicht nur auszugleichen, sondern einen Gesamtamtüberschuss zu erwirtschaften.

Ebenfalls mit Datum 28. Juni 2004 wurde der Antrag gestellt die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die diesbezügliche Begründung entspricht oben genannter Berufung vom 28. Juni 2004 (1998 bis 2000).

Mit Eingabe vom 7. Juli 2004 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 eingebbracht. Folgende Beträge seien im Steuerbescheid 2002 noch nicht berücksichtigt worden:

1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 847,53 €;
2. Werbungskosten in Höhe von 1.759,50 €;

3. Steuerberatungskosten (KZ 460) in Höhe von 486,00 €;
4. Kirchenbeiträge in Höhe von 75,00 €.

Im Zuge der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides seien diese Beträge nicht berücksichtigt worden.

	2002 (EUR)
Einnahmen	3.800,00
Materialaufwand	- 12,70
Reisekosten	- 70,49
Fachliteratur, Tel., ...	- 140,82
BK Atelier	- 2.200,00
Anlagenabschreibung	- 528,46
Jahresergebnis	847,53

Mit Datum 23. Juli 2004 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Vorhalt vom 7. Juli 2005 seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Bw. aufgefordert, weitere Angaben im Zusammenhang mit der künstlerischen Tätigkeit nachzureichen:

1. Die Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2003 und 2004 (Malerei) sowie das vorläufige Ergebnis für 2005;

Ebenso sei eine Prognoserechnung vorzulegen und eine Darstellung der geplanten und bereits durchgeführten Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung.

Seien bei den Südafrikareisen Bilder auch vor Ort gemalt worden?

Warum sei im Jahr 1999 eine weitere Reise vorgenommen worden?

- 2.) Inhaltliche Beschreibung des Intensiv-Coaching-Seminars „VisionsWerkstatt“;

Welche Nutzungsmöglichkeiten würden sich dadurch für die nicht selbständige Tätigkeit ergeben?

- 3.) Sonderausgaben 2001: Beschreibung der getätigten Baumaßnahmen. Würde es sich hierbei um Sanierungsarbeiten handeln? Es sei ein Nachweis zu erbringen, dass diese Arbeiten von einem befugten Unternehmer durchgeführt worden seien.

Nach Fristverlängerungsansuchen wurde der Vorhalt mit Eingabe vom 25. Juli 2005 seitens der steuerlichen Vertretung wie folgt beantwortet:

	2003	2004 (tw. vorläufig)	2005 (Prognose)
Einnahmen	3.750,00	4.980,00	6.000,00
Ausgaben	2.854,08	3.925,40	3.000,00
Gewinn	895,92	1.054,60	3.000,00

Da die Bw. bis zum Pensionsantritt (11/2007) noch die volle Lehrverpflichtung am Gymnasium zu erfüllen hätte, sei in den Jahren 2006 und 2007 von einer ähnlichen Einnahmen- und Gewinnentwicklung wie im Jahr 2005 auszugehen. Weitere Einnahmen- und Gewinnsteigerungen seien vor allem aus zeitlicher Sicht nicht möglich und unrealistisch. Nach dem Pensionsantritt würde sich die Bw. jedoch mit sehr höherer Konsequenz der Malerei widmen und auch deutlich höhere Einnahmen bzw. Einkünfte erzielen können. Zumal zu diesem Zeitpunkt bereits ein Grundstein für den notwendigen Bekanntheitsgrad gelegt sein werde.

Bisher seien nur in den ersten vier Jahren der Tätigkeit (1998 bis 2001) Verluste erzielt worden. Ab 2002 seien sowohl die Einnahmen als auch die Gewinne beständig gestiegen. Anders als bei anderen selbständigen Tätigkeiten würde diese Arbeit eine immense Begabung voraussetzen. Die positiven Ergebnisse der letzten Jahre würden einerseits vor allem auf diese persönliche Fähigkeit basieren, die dazu geführt hätte, als Künstlerin bekannt zu werden, sowie andererseits auf den Aufbau und die Umsetzung von nützlichen Marketinginstrumenten. Ende Juli 2004 sei die erste Ausstellung eröffnet worden. Eine weitere Ausstellung würde am 26. August 2005 folgen, ebenso sei Anfang Dezember 2005 eine Vernissage geplant. 2006 und 2007 seien ebenso jeweils zwei Ausstellungen, jeweils in den Sommermonaten und vor Weihnachten geplant.

Der Pensionsantritt sei bereits mit 1. November 2007 fixiert worden. Wie bereits erwähnt, werde sich die Bw. dann mit sehr höherer Konsequenz der Malerei widmen.

Bei den zwei Südafrikareisen seien vor Ort 20 Bilder in verschiedenen Techniken gemalt worden. Auch seien dort gewonnene Eindrücke erst zu Hause verarbeitet worden und für den Kunst erziehenden Unterricht (Lehrtätigkeit) verwendet worden. Beide Reisen seien alleine (ohne Begleitung) durchgeführt worden. Die erste Reise sei ca. Mitte August bis Dezember 1998 erfolgt. Nach einer kurzen Unterbrechung hätte die neuerliche Reise gleich im Februar 1999 begonnen und neuerlich zirka 4 Monate gedauert. Der Grund für die neuerliche Reise sei der gleiche wie bei der ersten gewesen (Studium des Lebens von Südafrikanern sowie deren geographische und soziale Umgebung).

Das Intensiv-Coaching-Seminar „VisionsWerkstatt“ hätte zur Förderung und Entwicklung der Kreativität gedient. Eine Teilnehmerliste sei nicht vorhanden und würde erst beim Veranstalter

angefordert werden müssen. Die Seminarinhalte würden insbesondere im pädagogischen Bereich, wie z.B. zur Selbstmotivation von Schülern und zur Sensibilisierung und Wahrnehmungsförderung der Kunst eingesetzt.

Die Wohnraumsanierung hätte sich auf die Erneuerung der Böden (Holz- und Fliesenböden) bezogen. Weiters seien Fenster- und Türstöcke gestrichen und erneuert worden (Lärmschutzfenster). Bauliche Vorbereitungsarbeiten seien durch die Firma S vorgenommen worden.

Nachweise, dass diese Arbeiten durch befugte Unternehmer durchgeführt worden seien, seien leider nicht mehr vorhanden (lediglich Arbeitsleistungen der Firma S).

In einem Telefonat vom 26. August 2005 mit der steuerlichen Vertretung ersuchte der Referent noch um einen Nachweis der Atelierskosten (2002 in Höhe von 2.200,00 €). Bei diesem Telefonat wurde auch angemerkt, dass daran gedacht sei, dem Berufungspunkt hinsichtlich Liebhaberei zu folgen, dass also keine Liebhaberei vorliege; allerdings sei nach Ansicht des Referenten die Reise nach Südafrika nicht anzuerkennen.

In einem weiteren Telefonat Mitte September gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass die Berufungen gegen die Steuerbescheide 1998 bis 2000 zurückgezogen würden (d.h. die Liebhaberei werde akzeptiert); die Berufung werde auf die Berufungspunkte Werbungskosten und Sonderausgaben eingeschränkt.

Die steuerliche Vertretung wurde aufgefordert dies schriftlich einzureichen.

Da diesem Telefonat keine Antwort folgte, wurde die Bw. mit Vorhalt vom 22. Oktober 2005 nochmals nachweislich (RSb) aufgefordert, die Atelierskosten nachzuweisen. Wie seien diese Kosten ermittelt worden und wo würde sich das Atelier befinden?

Mit Eingabe vom 3. November 2005 wurden diese Fragen wie folgt beantwortet:

Das Atelier würde sich im Dachgeschoss befinden. Das Dachgeschoss sei vollständig ausgebaut und beheizt. Von der Gesamtfläche (ca. 95 m²) würden auf Grund der Dachneigung nur ca. 60 m² als Atelier genutzt.

Die Ausstellungs- und Galerieräume würden sich im Kellergeschoss befinden und seien ebenso beheizt. Gemäß Kennzeichnung lt. beiliegendem Bauplan würden jeweils ein Arbeitsraum (17,60 m²), ein Vorräum (8,60 m²) sowie ein weiterer Wohnraum (23,60 m²; im Bauplan als Garage ersichtlich – die Garage sei jedoch nie verwirklicht worden) als Ausstellungs- bzw. Galerieräume genutzt; Gesamtausmaß: 49,80 m².

Die Kosten für Atelier und die Galerieräume seien wie folgt ermittelt worden:

a) Nutzungsabgeltung

Atelier	60 m ² x 750,00 €/m ² = 45.000,00 €	1,5 % AfA	675,00
---------	---	-----------	---------------

Galerie	49,80 m ² x 750,00 €/m ² = 37.350,00 €	1,5 % AfA	560,00
---------	--	-----------	---------------

b) Betriebskosten:

	Kosten p.a.	betr. Anteil	betr. Kosten
Versicherung Gebäude	400,00	40 %	160,00
Strom	540,00	5 %	27,00
Beheizung (Öl)	1.000,00	40 %	400,00
Kehrgebühren	80,00	40 %	32,00
Grundsteuer	40,00	40 %	16,00
Wasser, Kanal	140,00	5 %	7,00
Müllabfuhr	30,00	10 %	3,00
IH Gebäude, Heizung	800,00	40 %	320,00
GESAMT	3.030,00	32 %	965,00

Insgesamt würden sich also Kosten in Höhe von 2.200,00 € ergeben.

Südafrikareisen:

Die Bw. wäre bereit einen Privatanteil in Höhe von 50 % der gesamten Reiseaufwendungen zu übernehmen. Es könne jedenfalls davon ausgegangen werden, dass somit bis Mitte 2006 (noch vor dem Pensionsantritt) ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könne.

Mit Datum 8. November 2005 wurde obige Vorhaltsbeantwortung dem Vertreter des Finanzamtes zur Stellungnahme übermittelt.

Weiters wurde um folgende Ermittlungen gem. § 279 Abs. 2 BAO ersucht:

- Überprüfen der Angaben im Zusammenhang mit dem Atelier bzw. Ausstellungsräumen;
- Überprüfen der geschätzten fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 750,00 €/m²;
- Aufschlüsselung der Betriebskosten.

Mit Datum 29. November 2005 wurde eine Stellungnahme hinsichtlich einer durchgeführten Nachschau in den Räumlichkeiten der Bw. übermittelt.

Die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung seien korrekt.

Grundlage für die Schätzung der Anschaffungskosten sei der Immobilienpreisspiegel der OÖ Nachrichten für gebrauchte Eigentumswohnungen für den Bezirk F gewesen. Von dem

Durchschnittlichen Quadratmeterpreis in Höhe von 920,00 € sei noch ein Abschlag wegen etwas verminderter Bauausführung gemacht worden. Das Gebäude sei 1972/73 errichtet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkünften noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb (durch den Beruf) veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH 3.2.1993, 91/13/0001).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.10.1999, 99/14/0131) entschieden, dass Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der zur Gestaltung er Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Zweck einer von einem Künstler unternommenen Reise ist an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen.

Die Bw. hat lt. Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juli 2005 vor Ort 20 Bilder in verschiedenen Techniken gemalt. Die Reisen seien alleine (ohne Begleitung) durchgeführt worden. Die Reisen seien vor allem zum Zweck des Studiums des Lebens von Südafrikanern sowie deren geographische und soziale Umgebung durchgeführt worden.

Nach einem Vorhalt seitens des zuständigen Finanzamtes gab die Bw. im Schreiben vom 21. Februar 2000 bekannt, dass ein detailliertes Reiseprogramm in Schriftform nicht vorliege; eine derartige Reise könne man nicht von vornherein im Detail planen. Bei den Reisen sei es einfach darum gegangen, das Leben der Südafrikaner kennen zu lernen. Eine private Mitveranlassung, wie man es nach dem Steuerrecht verstehe, könne nicht angenommen werden, auch wenn es gerade in dieser Branche objektiv nicht leicht sein wird, eine derartige Unterscheidung zu treffen. Die Bw. hätte sich in mehreren Orten in Südafrika aufgehalten; sie sei im Wesentlichen durch das Land gereist.

Der Bw. ist zuzustimmen, dass es gerade bei Künstlern nicht einfach ist, privates und berufliches (bzw. betriebliches) Interesse zu trennen. Der Künstler lebt von Eindrücken seiner Umgebung die er dann in seinen Bildern verarbeitet. Dem wird hier auch nicht widersprochen. Aber auch für einen Künstler gelten die oben genannten, von der Rechssprechung aufgezeigten, Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Reisen, hier im speziellen von Auslandsreisen.

- Die Bw. hat keine Reise unternommen, die im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation durchgeführt wurde. Eine weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit lässt sich hier nicht **einwandfrei** erkennen.

- Die Reise muss die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Diese Voraussetzung ist nach Ansicht des Referenten gegeben. Die Bw. malt Bilder die das Leben der Südafrikaner wiedergeben sollen.

- Die Reise muss derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein. Es muss jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

Diese Voraussetzung ist bei der hier getätigten Reise in keiner Weise erfüllt. Es gibt zahlreiche Personen (nicht nur Künstler), die im Urlaub Länder durchreisen und Eindrücke sammeln. Viele schöpfen dadurch wieder Kraft um zum Beispiel den beruflichen Alltag wieder besser bewältigen zu können.

Würde man der Darstellung der Bw. folgen, würde beinahe jede Reise oder sonstige Tätigkeit der Gewinnung von Eindrücken dienen und somit der künstlerischen Tätigkeit zuzuordnen sein.

Es wird zutreffen, dass Auslandsreisen, insbesondere solche in andere Kulturreise, Einfluss auf das Schaffen eines Künstlers nehmen. Dies wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Auch das Malen von Bildern vor Ort lässt auf eine berufliche **Mitveranlassung** der Reise schließen. Auch der Einfluss der Reiseeindrücke auf die künstlerischen Werke der Bw. wird nicht in Zweifel gezogen. Die Art und Weise der getätigten Reise schließt aber auch einen privaten Reisezweck nicht aus. Gerade dieser Ausschluss wird aber von der oben genannten Rechtsprechung gefordert.

Auch die Anmerkung in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2005 lässt darauf schließen, dass keine ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt:

"Nach neuerlicher Rücksprache mit Bw sind wir zu folgender Einigung gekommen: Unsere Klientin wäre bereit, einen Privatanteil in Höhe von 50% der gesamten Reiseaufwendungen zu übernehmen. Wir sind davon überzeugt, somit bis Mitte 2006 (noch vor dem Pensionsantritt) einen Gesamtgewinn belegen zu können."

Das heißt, dass auch die Bw. von einer privaten Mitveranlassung der getätigten Reisen ausgeht.

Da kein detailliertes Reiseprogramm vorgelegt werden konnte, kann auch keine Zuordnung der Zeiten vorgenommen werden. Aufgrund der Art der Reise wäre aber sicherlich anzunehmen, dass bei den meisten Reisepunkten, Eindrücken, Besichtigungen sowohl berufliche als auch private Interessen angesprochen wurden. Man kann nicht davon ausgehen, dass ein Künstler keine privaten, von der künstlerischen Tätigkeit losgelösten, Interessen hätte.

Diese genannten Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen, um den strengen Maßstäben der Rechtsprechung gerecht zu werden.

Wie oben angeführt, ist dies aber bei den hier vorliegenden Auslandsreisen keinesfalls erfüllt. Folgende Aufwendungen im Zusammenhang mit den durchgeführten Reisen waren also bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Künstlerin) nicht zu berücksichtigen:

	1998 (in ATS)	1999 (in ATS)
Flug Kapstadt	13.370,00	10.770,07
Taggeld Südafrika	59.040,00	63.360,00
Nächtigung Südafrika	57.096,00	61.308,00

SUMME	129.506,00	135.438,07
-------	------------	------------

Englisch-Kurs:

Aufwendungen für den Erwerb von Fremdsprachkenntnissen stellen nur dann Betriebsausgaben dar, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist.

Da diese Voraussetzung bei den beantragten Kosten für einen Englisch-Kurs nicht gegeben ist, waren sie entsprechend der Berufungsvorentscheidung nicht zu berücksichtigen.

Kürzung der Betriebsausgaben: 8.370,00 ATS.

Nach diesen Darstellungen ergeben sich folgende Ergebnisse im Zusammenhang mit der künstlerischen Tätigkeit der Bw.:

	1998 (ATS)	1999 (ATS)	2000 (ATS)	2001 (ATS)
Einnahmen	0,00	44.500,00	11.000,00	0,00
Ausgaben lt. Erklärung	- 130.866,00	- 175.653,61	- 21.710,10	- 9.700,00
Zuzüglich Reisekosten	129.506,00	135.438,07		
Zuzüglich Englisch-Kurs		8.370,00		
Ergebnis lt. UFS	- 1.360,00	12.654,46	-10.710,10	-9.700,00

	2002 (€)	2003 (€)	2004 (€)	2005 (€)
Einnahmen	3.800,00	3.750,00	4.980,00	6.000,00
Ausgaben lt. Erklärung	- 2.952,47	- 2.854,08	- 3.925,40	- 3.000,00
Ergebnis lt. UFS	847,53			

Die Daten für die Jahre 2003 bis 2005 wurden der Vorhaltsbeantwortung vom 25.Juli 2005 entnommen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl II Nr. 358/1997) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt.

Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zufolge ist bei Betätigungen, aus denen

Verluste entstehen, Liebhaberei anzunehmen, wenn diese Tätigkeiten typischerweise auf eine besondere Neigung in der Lebensführung zurückgehen.

Wie aus obiger Aufstellung ersichtlich, ist die hier vorliegende Tätigkeit jedenfalls geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erwirtschaften.

Bereits im zweiten Jahr der Tätigkeit konnte ein Gewinn erzielt werden. Auch die bereits vorliegenden Ergebnisse geben keinen Hinweis auf das Vorliegen einer Tätigkeit im Sinne der oben genannten Liebhabereiverordnungen.

Die aufgrund der oben dargestellten Ausgabenkürzungen ermittelten Ergebnisse sind folglich der Steuerberechnung zugrunde zu legen. Liebhaberei im Sinne der oben genannten Verordnung liegt somit nicht vor.

Werbungskosten:

Gem. 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Abzugsfähigkeit ergibt sich zum Einen aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn sie objektiv in Zusammenhang mit dem Beruf steht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden.

Zum Anderen dürfen die Ausgaben nicht als Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach ständiger Judikatur des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (vgl. VwGH 18.3.1992, 91/14/0171).

Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 21.1.2002, 2001/13/0238).

Nach einer Bestätigung der Easy PC Computerschule nahm die Bw. an einer EDV-Grundschulung teil.

Die Kursinhalte waren: Windows 98, Word, Excel, Power Point, Internet, Mail (Outlook

Express). In einem weiteren Schreiben wurde dargestellt, dass es sich bei diesem Kurs um eine Schulungsmaßnahme speziell für LehrerInnen gehandelt hätte.

Wie im Zusammenhang mit der Auslandsreise bereits angeführt, ist auch hier ein Bereich angesprochen, der nicht losgelöst von der privaten Lebensführung der Bw. betrachtet werden kann. Auch wenn der Veranstalter bestätigt, dass die Schulungsmaßnahme speziell für LehrerInnen ausgerichtet gewesen sei, so hat es sich trotzdem um Kursinhalte von grundlegender Bedeutung gehandelt. Es wurden die Grundlagen von Windows, Word, Excel, Internet, etc. geschult. Derartige Inhalte mögen zwar für die Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der Bw. dienlich sein. Diese Lehrinhalte sind aber gerade in der jetzigen Zeit von allgemeinem Interesse und sind aus dem alltäglichen Leben nicht mehr wegzudenken. Da also auch hier Aufwendungen vorliegen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Eine private Nutzung der erlernten Fähigkeiten ist bei diesen Bereichen nicht ausgeschlossen. Gerade dies wird aber von der Rechtsprechung gefordert.

Aufgrund dieser Darstellungen sind die beantragten Werbungskosten (PC-Grundlagenkurs) nicht anzuerkennen.

	2000 (ATS)	2001 (ATS)
Werbungskosten lt. Erklärung	20.933,00	7.672,00
abzgl. PC-Grundlagenkurs	- 7.272,00	588,00
Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung	13.661,00	7.084,00

Das Pendlerpauschale wurde im Sinne der Berufungsentscheidung entsprechend berücksichtigt.

Sonderausgaben:

Gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist.

Wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juli 2005 ausgeführt, kann für die getätigten Baumaßnahmen im Jahr 2001 kein derartiger Nachweis erbracht werden. Lediglich die Rechnung der Firma S weist Arbeitsleistungen auf.

Dem folgend konnten nur Sonderausgaben in Höhe von 3.809,00 ATS berücksichtigt werden.

Anmerkung:

Bei den Berechnungen der einzelnen Jahre wurden auch die Falschberechnungen der Jahre 1998 und 1999 richtig gestellt. Bei diesen Bescheiden wurde der Pensionistenabsetzbetrag an

Stelle des Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrages berücksichtigt.

Da die Bw. auch in diesen Jahren als aktive Dienstnehmerin tätig war, waren der Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag zu berücksichtigen. Dies hat zur Folge, dass auch der Pauschbetrag für Werbungskosten zum Ansatz kommt.

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Linz, am 13. Dezember 2005