

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Dieter Zins, 2136 Laa/Thaya, Goethestraße 28, über die Beschwerde vom 31.10.2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 26.09.2005 betreffend Einkommensteuer 1999 – 2003 nach der am 07.03.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Als die im Spruch angeführten Bescheide angefochten wurden, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An seine Stelle trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiterführt. Mit Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (01.01.2014) haben sich die Bezeichnungen der Rechtsmittel geändert. Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtliche Terminologie: „Berufungen“ werden als „Beschwerden“ bezeichnet, „Berufungsvorentscheidungen“ als „Beschwerdevorentscheidungen“ und „Berufungswerberinnen“ als „Beschwerdeführerinnen (Bf.)“.

2. Die Bf. war in den Streitjahren (1999 – 2003) als Keramikerin, Bildhauerin und bis 29.02.2000 als künstlerische Leiterin bei A beruflich tätig. Ab 01.02.2000 war sie Kunsterzieherin in einer Schule.

Aus ihren Tätigkeiten als Keramikerin und Bildhauerin erzielte sie Einkünfte iHv umgerechnet EUR 5.152,00 (1993), EUR 4.651,00 (1994), EUR - 4.123,00 (1995), EUR - 1.059,00 (1996), EUR - 3.824,00 (1997), EUR - 3.563,00 (1998) und in den Streitjahren negative Einkünfte iHv EUR - 4.715,00 (1999), EUR - 4.762,00 (2000), EUR - 5.478,00 (2001), EUR - 9.766,00 (2002) und EUR - 4.606,00 (2003), weshalb das Finanzamt diese Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung beurteilte.

Die Bescheide vom 26.09.2005 waren innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Beschwerde anfechtbar und wurde mit der Beschwerde vom 31.10.2005 angefochten.

Das Finanzamt wies die Beschwerde als verspätet zurück. Der Zurückweisungsbescheid wurde von der Bf. angefochten und da sie nachwies, dass sie die Beschwerde rechtzeitig eingebracht hatte, gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid statt.

3. In der Beschwerde brachte die Bf. vor, sie könne keine Prognoserechnung vorlegen, da sie Unikate herstelle und von deren Verkauf lebe. Sie verwirkliche sich primär künstlerisch und könne das Käuferverhalten nicht beeinflussen. Eine Trendumkehr sei absehbar, da der Verlust 2004 nur EUR 06,00 betrage.

Sollte die künstlerische Tätigkeit als Liebhabereibetätigung beurteilt werden, beantragt die Bf., die dabei entstandenen Ausgaben als Werbungskosten bei ihren nichtselbständigen Tätigkeiten zu berücksichtigen. Sie sei von ihren Arbeitgebern nur deshalb eingestellt worden, weil sie künstlerisch ausgebildet und selbständig tätig gewesen sei und dies durch ihr bisheriges Werk nachgewiesen habe.

4. Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 26.01.2006 wurde die Beschwerde vom 26.09.2005 abgewiesen.

In der gesonderten Begründung wurde dazu ausgeführt, dass die Bf. aus ihrer Tätigkeit als Bildhauerin und Keramikerin Gewinne erwirtschaftete, solange diese Tätigkeit die einzige Einkunftsquelle war. Ab Aufnahme der Angestelltentätigkeiten habe die Bf. offenbar zu wenig Arbeitszeit in diese Tätigkeit investiert, weshalb sie diese Tätigkeit nicht mehr wirtschaftlich geführt habe. Maßnahmen, die als Verbesserung der Ertragslage beurteilt werden können, seien nicht erkennbar. Daher sei wegen Art, Umfang, Intensität der Betätigung und teilweise den Umsatz übersteigenden Verlusten von einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 Z 2 LVO sei auszugehen.

Die Beschwerdevorentscheidung war innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Vorlageantrag anfechtbar und wurde mit dem Vorlageantrag vom 28.02.2006 angefochten.

5. BFG – Ermittlungen:

5.1. Mit Schreiben vom 15.11.2013 legte die Bf. das Erkenntnis VwGH vom 30.09.1992, 90/13/0033, vor und führte dazu aus, die unselbständige Haupttätigkeit werde durch die selbständige künstlerische Tätigkeit ermöglicht und unterstützt, weshalb eine die Liebhaberei ausschließende einheitliche Tätigkeit vorliege. Auf Seite 297 des Kommentars von ... wird hingewiesen.

5.2. Mit Antwortschreiben vom 16.12.2013 wurden die mit Schreiben vom 27.11.2013 an den Steuerberater der Bf. gestellten Fragen wie folgt beantwortet:

5.2.1.

Frage: In VwGH 30.09.1992, 90/13/0033, war eine Ausbildung die Voraussetzung für die Ausübung aller Tätigkeiten: Welche Ausbildung/en hat Ihre Klientin absolviert, um den Beruf als Keramikerin und Bildhauerin ausüben zu können? Welche Ausbildung/en hat Ihre Klientin absolviert, um den Beruf einer künstlerischen Leiterin bei A ausüben zu können? Welche Ausbildung/en hat Ihre Klientin absolviert, um den Beruf als Kunsterzieherin ausüben zu können?

Antwort: Die Bf. habe zusätzliche Einkunftsquellen wegen der prekären Einkommenssituation ihrer Familie gesucht. Die Bf. wurde an der Hochschule 1 ausgebildet. Weitere Ausbildungen seien nicht erforderlich gewesen, da sie wegen ihrer künstlerischen Tätigkeit bei A und an der Schule angestellt worden sei.

5.2.2.

Frage: In VwGH 22.11.1995, 94/15/0154, wurden alle Tätigkeiten am selben Standort ausgeübt: Wo übt Ihre Klientin den Beruf als Keramikerin und Bildhauerin aus? Wo übt Ihre Klientin den Beruf als künstlerische Leiterin bei A aus?

Antwort: Die Bf. übe ihre künstlerische Tätigkeit im Atelier in Ort1 aus. Die Tätigkeit als künstlerische Leiterin bei A übe sie in Ort1 und am Firmenstandort von A aus. Als künstlerische Leiterin war sie nur für künstlerische Entwicklung, Entwürfe und Ausarbeitung verantwortlich.

5.2.3.

Frage: In VwGH 25.02.2003, 98/14/0088 bildeten nicht gleichartige Tätigkeiten einen einheitlichen Betrieb, weil sie sich eigneten, einander zu ergänzen: Bitte beschreiben Sie die Tätigkeit Ihrer Klientin als künstlerische Leiterin bei A und geben Sie an, in welchen Punkten sich diese Tätigkeit eignet, die Tätigkeiten Ihrer Klientin als Keramikerin, Bildhauerin und Kunsterzieherin zu ergänzen.

Antwort: Der einheitliche Betrieb wurde nur deshalb angenommen, weil die Tätigkeiten selbständig ausgeübt wurden. Ein einheitlicher Betrieb könne wegen der verschiedenen Einkunftsarten nicht vorliegen. Wesentlich sei nur, dass die selbständige die unselbständige Tätigkeit fördere. Als künstlerische Leiterin bei A habe die Bf. Entwürfe und ihre Entwicklung in Ort1 durchgeführt; als Kunsterzieherin habe sie dort ca. 12 Projekte für die Schule entwickelt und Objekte erstellt, um die Schüler zu inspirieren.

5.2.4.

Frage: In den Erkenntnissen VwGH 05.07.1994, 94/14/0032, 15.09.1993, 91/13/0112, 15.09.1993, 91/13/0237 und 18.09.1991, 91/13/0054, mussten künstlerische Techniken und Gestaltungsprinzipien angewendet werden, damit eine Tätigkeit „*künstlerisch*“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist: Bitte legen Sie Ablichtungen von Werken Ihrer Klientin aus der Tätigkeit als Keramikerin und Bildhauerin und Ablichtungen der Entwürfe Ihrer Klientin aus der Tätigkeit bei A vor.

[...]

5.2.5.

Frage: In den Erkenntnissen VwGH 05.07.1994, 94/14/0032, 15.09.1993, 91/13/0112, 15.09.1993, 91/13/0237 und 18.09.1991, 91/13/0054, wurde im Beweisverfahren geklärt, ob ein Werk „Kunsth Handwerk“ oder „Kunstwerk“ ist. Bitte geben Sie Name und Anschrift von Personen bekannt, die Ihre Klientin im Kunstfach „Keramik und Bildhauerei“ unterrichtet haben und deshalb (auch) als sachverständige Gutachter in Frage kommen.

Antwort: Die Bf. legte eine Referenzliste mit folgenden Namen vor: B (verstorben), C, D (verstorben), E (verstorben), F, G und H.

5.2.6.

Frage: In VwGH 05.07.1994, 94/14/0032, waren Entwürfe für Brillenfassungen wegen der Einengung des Gestaltungsspielraumes durch die vorgegebene Form des Produktes „*Brillenfassung*“ nicht „*künstlerisch*“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes: Welche Vorgaben gab es bei den Entwürfen, die Ihre Klientin für A gemacht hat?

Antwort: Für die Entwürfe gab es keine Vorgaben, weshalb das volle Risiko der Ablehnung bestanden habe.

5.3. Am 14.10.2016 wurde das Schreiben vom 14.09.2016 wie folgt beantwortet: Die Referenzen erfolgte mündlich; die Bf. werde mündliche Referenzen einholen. Sie ergänzt die Referenzliste um 2 weitere Namen. Ein Gutachten zu erstellen, sei nicht notwendig, da die Bf. den akademischen Grad Magister Artium erworben habe. Die abgelichteten Werke seien aus der künstlerischen Ausbildung der Bf. entstanden und dienten A als Ausgangspunkt ihrer Kunstproduktion. Einige Entwürfe gingen nicht in Produktion und seien deshalb Unikate und damit Kunstwerke. Andere Werke seien nicht reproduzierbare Unikate und Ausfluss der künstlerischen Tätigkeit der Bf. (© Bf.). Die Bf. habe keine pädagogische Ausbildung; sie sei wegen ihrer Ausbildung zum Magister Artium an der Hochschule für angewandte Kunst bestens geeignet, bildnerische Erziehung zu unterrichten. Einheitliche Voraussetzung um zu unterrichten und als künstlerische Leiterin bei A tätig sein zu können, sei daher die Ausbildung zum Magister Artium gewesen. Die Bf. habe für beide Tätigkeiten dieselben Wirtschaftsgüter verwendet. Die künstlerische Tätigkeit habe der Werbung für die unterrichtende Tätigkeit gedient. Die Vorteile seien so groß gewesen, dass private Gründe für die Inkaufnahme der Verluste auszuschließen seien.

5.4. Mit eMail vom 06.03.2018 legte die Bf. folgende Unterlagen vor:

- 5.4.1.** Lebenslauf, worin u.a. die Ateliersgründung mit 1982 datiert ist.
- 5.4.2.** Schreiben vom 08.11.2016, worin A bestätigt, dass die Bf. wegen ihrer künstlerischen Ausbildung und ihrer aktiven künstlerischen Tätigkeit im Bereich der bildenden Kunst als Designerin aufgenommen worden ist.
- 5.4.3.** Zeugnis vom 11.02.2000, worin A mitteilt, dass die Bf. vom 16.08.1995 bis 29.02.2000 als Designerin bzw. als Leiterin der Designabteilung mit folgenden Aufgaben betraut war: Design: Entwurf, Entwicklung und Ausarbeitung von dekorativen Tüchern und Emailmuster; Produktentwicklung: Entwurf, Entwicklung und Ausarbeitung von Schmuckstücken in Koordination mit der Einkaufsabteilung bzw. mit den Lieferanten; Musterschutz: Verantwortung für die Abwicklung und termingerechte Anmeldung aller neuen Produkte und Designleitung: Künstlerische Leitung in Koordination mit der Geschäftsleitung und Marketingabteilung.
- 5.4.4.** Schreiben vom 25.10.2016, worin ein Gymnasium bestätigt, dass die Bf. wegen ihrer künstlerischen Ausbildung und Ausübung ihres künstlerischen Berufes als Lehrerin für bildnerische Erziehung in den Schuldienst aufgenommen worden ist.
- 5.4.5.** Schreiben vom 21.10.2016, worin ein anderes Gymnasium bestätigt, dass die Bf. wegen ihrer künstlerischen Ausbildung und Ausübung ihres künstlerischen Berufes als Lehrerin für bildnerische Erziehung in den Schuldienst aufgenommen worden ist.
- 5.4.6.** Nicht datiertes Empfehlungsschreiben eines Universitätsprofessors an der 2, worin erklärt wird, warum die Bf. als Vortragende und Leiterin einer Lehrveranstaltung eingeladen worden ist.
- 5.4.7.** Nicht datierter Artikel über die Bf., worin Ausstellungen, die 2012 und 2013 stattgefunden haben, beschrieben werden.
- 5.4.8.** Bescheid vom 02.07.2004 über die Verleihung des Titels „*Master of Advanced Studies (art and economy)* “ nach Abschluss des postgradualen Universitätslehrgangs „*art and economy* “.
- 5.4.9.** Abschlusszeugnis vom 23.04.2004, Universitätslehrgang „art and economy“, ausgestellt von der 3 samt Urkunde vom 02.07.2004 über die Verleihung des akademischen Grades *Master of Advanced Studies (art and economy)* “.

6. Aus den Verwaltungsakten:

- 6.1.** Die Bf. eröffnete ihr Atelier für „*Keramikerzeugung* “ am 01.07.1983.
- 6.2.** Die Bf. erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit für A ab 16.08.1995.
- 6.3.** Die Einkünfte aus der Keramikerzeugung betrugen in den Jahren nach den Streitjahren: EUR - 5,95 (2004); EUR - 6.199,07 (2005); EUR - 6.186,08 (2006); EUR 514,64 (2007) und EUR - 6.256,01 (2008).

6.4. Für die Jahre nach 2008 liegen dem Bundesfinanzgericht (bis zur Verhandlung) keine Daten vor.

7. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:

Dem Finanzamt wird eine Ablichtung der gemailten Unterlagen übergeben.

Bf./Steuerberater : „In Österreich ist es schwierig, mit einer künstlerischen Tätigkeit wirtschaftliche Erfolge zu erzielen. Marktgerechtes Verhalten sei nicht auf künstlerische Tätigkeiten übertragbar. Auf das Konzertpianisten - Erkenntnis wird verwiesen. Auch im Falle der Bf. habe die künstlerische Tätigkeit nur Vorteile gebracht. Die Bf. ist bei A und an der Schule nur deshalb angestellt worden, weil sie Künstlerin ist. 2016 habe sie eine befristete Lehrertätigkeit. Den Masterlehrgang art and economy habe sie gemacht, um ihre wirtschaftliche Situation zu verbessern. Die künstlerische Tätigkeit ist Beruf, Berufung, Leidenschaft und Lebensmittelpunkt der Bf. bis heute “.

Finanzamt : „Es gab auch in den Folgejahren Verluste. Sie wurden immer als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Der VwGH hat damals betont, dass jede Tätigkeit derselben Einkunftsart zuzuordnen ist “.

Bf./Steuerberater und/oder Finanzamt über die ab 2009 erzielten Einkünfte:

EUR - 6.132,75 (2009); EUR - 5.109,70 (2010); EUR - 12.171,70 (2011); EUR - 9.000,03 (2012); 2013: nichts erklärt; 2014: nichts erklärt; ab 2015: Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb „Webdesign“ (ist eine andere Tätigkeit).

Vorgelegt wird eine Ablichtung der Entscheidung UFSW vom 16.12.2006, RV/3412-W/02, und ein Ausdruck aus dem Internet.

Bf./Steuerberater : „Die Schule hat die Webseite gestaltet und darin angeführt, was für Eltern aus pädagogischer Sicht wichtig sein könnte. Die Schüler waren im Atelier. Für A hat die Bf. von zu Hause aus gearbeitet. Die Bf. hat beispielsweise den Brennofen auch für Projekte bei A und der Schule verwendet. Dass die Bf. ohne pädagogische Ausbildung unterrichten konnte, war eine Ausnahmeregelung, da damals zu wenig pädagogisch ausgebildete Kunsterzieherinnen waren. Die Fortbildung hat 2004 den Umsatz gesteigert “.

Finanzamt : Die Frage des Finanzamtes wird dahingehend beantwortet, dass die Bf. einen Tag in der Woche für A in ihrem Atelier gearbeitet hat. Einmal im Unterrichtsjahr war jede von 10 bis 12 Klassen im Atelier. Auch nicht fertig Ausgebildete haben an Schulen unterrichtet, wenn Mangel an ausgebildeten Lehrern bestanden hat.

Die abgelichteten Musterbänder sind in Wirklichkeit der Entwurf für einen Armreifen. Die Entwürfe werden auf Papier gezeichnet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da alle Rechtsmittel frist- (und soweit erforderlich auch) formgerecht eingebracht worden sind, ist über die Beschwerde „*in der Sache*“ zu entscheiden.

1. Beschwerdepunkt/e

In der Sache ist strittig, ob die Verluste aus der Tätigkeit der Bf. als Keramikerin und Bildhauerin aus einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung stammen oder ob sie als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anrechenbar sind.

2. Sach- und Beweislage

Der Entscheidung ist folgende, aus dem Beschwerdevorbringen und den Verwaltungsakten sich ergebende, Sach- und Beweislage zugrunde zu legen:

2.1. Die Bf. eröffnete am 01.07.1983 ein Atelier für Keramikerzeugung in Ort1. Mit der Keramikerzeugung erzielte sie bis 1994 Gewinne und ab 1995 bis zur Aufgabe der Keramikerzeugung einen Gesamtverlust iHv EUR 92.442,65.

2.2. Ab 16.08.1995 war die Bf. künstlerische Leiterin bei A; ab 01.02.2000 unterrichtete sie Kunsterziehung an einer Schule.

2.3. Eine Prognoserechnung legte die Bf. nicht vor. Sie gab an, dass sie eine Prognoserechnung nicht erstellen kann, da sie a.) Unikate herstellt von deren Verkauf sie lebt, b.) sich primär künstlerisch verwirklicht und das Käuferverhalten nicht beeinflussen kann und c.) künstlerisch tätig zu sein, de dato „*Beruf, Berufung, Leidenschaft und Lebensmittelpunkt*“ (© Verhandlungsniederschrift) der Bf. ist .

3. Rechtslage

Gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung – LVO liegen Einkünfte 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 (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen:

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs 3 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen; z.B. Rationalisierungsmaßnahmen (§ 2 Abs 1 LVO).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs 2 LVO).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird (§ 2 Abs 4 LVO).

4. Rechtliche Würdigung und Entscheidung

4.1. Da die Bf. bis 1994 Gewinne mit der Keramikerzeugung erzielte, war bis zu diesem Kalenderjahr davon auszugehen, dass die Keramikerzeugung eine erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO war.

Nach § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte aus erwerbswirtschaftlichen Betätigungen dann vor, wenn Gesamtgewinne oder Gesamtüberschüsse zu erzielen beabsichtigt wird. Diese Absicht ist ab 1995 zu verneinen:

Die Bf. hat keine Prognoserechnung vorgelegt; ihre Angaben über die Entwicklung der Betriebsergebnisse sind zu vage, um daraus die von der Bf. behauptete, tatsächlich nicht eingetretene Trendumkehr nachzuvollziehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Sache der Bf. und nicht Sache der Finanzverwaltung, eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055). Die Bf. hat daher weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht, dass sie ab 1995 beabsichtigt hat, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss aus der Keramikerzeugung zu erzielen; zumal sie ab 1995 bis zur Aufgabe der Keramikerzeugung einen Gesamtverlust erzielt hat.

Richtig ist, dass die Bf. das Käuferverhalten nicht beeinflussen kann. Sie muss jedoch bis 1995 Keramiken erzeugt haben, die von einer größeren Käuferschicht gekauft worden sind, da sie andernfalls damals keine Gewinne erzielen hätte können.

Da sich die Bf. offenbar bis 1995 marktgerecht verhalten hat, ist ihr marktgerechtes Verhalten auch nach 1995 zumutbar.

Nur den Masterlehrgang „*art and economy*“ zu absolvieren, zeigt kein marktgerechtes Verhalten auf, da entscheidend ist, ob die Bf. das bei diesem Lehrgang gewonnene Wissen dadurch in die Praxis umsetzt, dass sie mit der Keramikerzeugung Gewinne erzielt. Wie bereits ausgeführt, hat die Bf. jedoch einen Gesamtverlust erzielt.

1995 begann die nichtselbständige Tätigkeit der Bf. als künstlerische Leiterin bei A. Als Arbeitnehmerin schuldet die Bf. ihrem Arbeitgeber die Arbeitskraft und hat die vom Arbeitgeber aufgetragenen Arbeiten während der vom Arbeitgeber vorgeschriebenen Arbeitszeit an dem vom Arbeitgeber bestimmten Ort zu verrichten. Verwendet die Bf. ihre Zeit, um für A zu arbeiten, kann sie nicht gleichzeitig in der Keramikerzeugung tätig sein. Zeit für eine bestimmte Tätigkeit zu haben, ist der entscheidende Faktor, um bei dieser Betätigung wirtschaftlich erfolgreich zu sein. Da die Bf. bis 1994 wirtschaftlich erfolgreich

und ab 1995 nicht wirtschaftlich erfolgreich Keramiken erzeugt hat, ist festzustellen, dass sich die Bewirtschaftungsart bei der Keramikerzeugung ab Beginn der Tätigkeit bei A grundlegend geändert hat.

Wie bereits ausgeführt, ist künstlerisch tätig zu sein, der Lebensinhalt der Bf. und sie verwirklicht sich künstlerisch bei der Keramikerzeugung, weshalb davon auszugehen ist, dass die Keramikerzeugung ab 1995 eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ist.

Das Beschwerdebegehren, die Verluste aus der Keramikerzeugung steuerrechtlich anzuerkennen, ist daher abzuweisen.

4.2. Eine künstlerische Tätigkeit iSd § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF liegt nur vor, wenn eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit nach Gestaltungsprinzipien entfaltet wird, die für einen anerkannten Kunstzweig und/oder ein umfassendes anerkanntes Kunstfach wie bspw. Malerei charakteristisch ist (VwGH 18.03.1997, 95/14/0157). Persönliche Note und Können allein machen eine handwerkliche Tätigkeit noch nicht zu einer künstlerischen Tätigkeit (VwGH 12.09.1996, 94/15/0079). Nach abgeschlossener künstlerischer Hochschulausbildung ist von einer künstlerischen Befähigung auszugehen. Aus der künstlerischen Befähigung folgt jedoch nicht, dass der künstlerische Wert einer Leistung nicht mehr nachzuprüfen ist, da nicht jede berufliche Tätigkeit einer Person, deren Künstler(innen)eigenschaft außer Zweifel steht, zwangsläufig künstlerisch ist (VwGH 20.02.1996, 92/13/0084). Denn maßgebend ist ausschließlich die Art der Betätigung und damit die Gestaltung eines Gegenstandes (VwGH 20.02.1996, 92/13/0084).

Die Bf. ist akademische Malerin, weshalb der Entscheidung zugrunde zu legen ist, dass sie die Künstlereigenschaft iSd vorzit. VwGH – Rechtsprechung hat. Entscheidungsrelevant ist jedoch, ob die Bf. ihre Künstlereigenschaft verwendet, um bei der Keramikerzeugung, als künstlerische Leiterin bei A und als Kunsterzieherin Kunstwerke herzustellen.

Dazu wird festgestellt:

In VwGH 30.02.1992, 90/13/0033, wird judiziert, dass einen einheitlichen Betrieb anzunehmen, dann unbedenklich ist, wenn aus jeder Tätigkeit Einkünfte derselben Einkunftsart erzielt werden. Keramiken zu erzeugen, künstlerische Leiterin bei A zu sein und als Kunsterzieherin an einer Schule zu unterrichten, sind bereits wegen der unterschiedlichen Einkunftsarten keine einheitliche Tätigkeit, da die Bf. nur die Tätigkeiten als künstlerische Leiterin und Kunsterzieherin nichtselbständig ausgeübt hat; nicht jedoch die Tätigkeit der Keramikerzeugung.

A hat eine das Unternehmen prägende Designlinie (Webseite,), weshalb der Gestaltungsspielraum der Bf. bei den Entwürfen für A durch diese Designlinie eingeschränkt ist. Die Entwürfe der Bf. für A sind daher nicht künstlerisch iSd § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF. Lehnt A einen Entwurf der Bf. ab, wird das Gehalt der Bf. nicht gekürzt, weshalb die Bf. das bei einer selbständig ausgeübten künstlerischen Tätigkeit typische Risiko der Ablehnung nicht getragen hat. Die Bf. hat daher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass sie als künstlerische Leiterin bei A Kunstwerke hergestellt hat.

Wer Kunsterzieherin an einer Schule ist, übt eine unterrichtende Tätigkeit aus. Bei einer unterrichtenden Tätigkeit werden bestimmte Fertigkeiten und/oder Kenntnisse didaktisch aufbereitet und in systemgerechter Weise mit einem bestimmten Lernziel vermittelt. Da unterrichten eine persönliche Lehrtätigkeit voraussetzt, ist die Bf. als Kunsterzieherin nicht künstlerisch tätig. Ob die für den Unterricht angefertigten Objekte künstlerisch gestaltet waren oder nicht, kann nicht beurteilt werden, da die Bf. diese Objekte oder Ablichtungen dieser Objekte dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt hat. Die Bf. hat daher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass sie als Kunsterzieherin Kunstwerke hergestellt hat.

Unabhängig davon, ob die Entwürfe für A, die für den Unterricht hergestellten Objekte und die Objekte auf den Ablichtungen Unikate gewesen sind oder nicht, sind sie nicht zwangsläufig Kunstwerke, da andernfalls reproduzierbare Lithografien auch dann keine Kunstwerke wären, wenn sie auf dem nationalen oder internationalen Kunstmarkt verkäuflich sind oder verkauft werden.

Als Angestellte bei A ist die Bf. in den Betrieb von A organisatorisch eingliedert; als Kunsterzieherin in den Schulbetrieb. Die für eine einheitliche Tätigkeit erforderliche Eingliederung dieser Tätigkeiten in den Atelierbetrieb ist daher auszuschließen.

Wenn A der Bf. Heimarbeit im Atelier erlaubt und die Bf. – wie jede/r Lehrer/in – Unterrichtsstunden zu Hause vorbereitet, werden die Tätigkeiten nicht vom selben Standort aus ausgeübt oder gegenseitig gefördert.

Es mag zwar sein, dass die Bf. die durch ihre Ausbildung zur akademischen Malerin erworbenen Fertigkeiten bei ihren nichtselbständigen Tätigkeiten verwenden kann und/oder der Titel Magister Artium hilfreich gewesen ist, als sich die Bf. bei A und an der Schule wegen einer Anstellung beworben hat und dass sie bei der Keramikerzeugung verwendete Werkzeuge auch als künstlerische Leiterin bei A und im Unterricht verwendet hat. Entscheidungsrelevant ist jedoch, ob die Bf. bei ihren Tätigkeiten für A und an der Schule künstlerisch tätig ist, was in beiden Fällen zu verneinen ist, da die Bf. wegen der von A vorgegebenen Designlinie nicht künstlerisch tätig sein kann und bei der unterrichtenden Tätigkeit die einer künstlerischen Tätigkeit widersprechenden Lehrinhalte im Vordergrund stehen.

Im Beschwerdeverfahren war daher nicht durch ein Sachverständigengutachten zu klären, ob die Keramikerzeugung eine künstlerische oder kunsthandwerkliche Tätigkeit ist.

Die in der Beschwerdesache entscheidungsrelevante Frage war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Bei dieser Beweisführung durfte jedes geeignete und zweckdienliche Beweismittel verwendet werden und nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens war nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Fakten als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen waren (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs 2 BAO idgF). Von mehreren Versionen durfte die wahrscheinlichste als erwiesen angenommen werden (Ritz, BAO⁴, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; ...).

Nach dem Gesamtbild der ggstl. Sach- und Beweislage spricht mehr gegen als für eine aus Keramikerzeugung, künstlerische Leiterin bei A und Kunsterzieherin an einer Schule bestehende einheitliche Tätigkeit, weshalb das Beschwerdebegehren, die Verluste aus der Keramikerzeugung bei den nichtselbständigen Einkünften als Werbungskosten abzuziehen, abzuweisen ist.

5. Revision

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Eine grundsätzlich bedeutende Rechtsfrage musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da primär Sach- und Beweisfragen zu beantworten waren, deren Beantwortung nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens sind (VwGH 05.10.1993, 93/11/0200).

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 13. März 2018