



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Frau steuerl. Vertreterin, Wirtschaftstreuhänderin und Steuerberaterin, 6900 Bregenz, Kirchstraße 11, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2010 und Einkommensteuer 2007 bis 2010 entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise Folge gegeben:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2010 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (U, E 2007 bis 2010) sind den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden vom 21.3, 24.3. und 30.3.2011 (Erstbescheide) zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat bis 2006 ausschließlich Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit als Kunstlehrer erklärt und wurde 2006 mit Bescheid vom 25. Mai 2007 mit den erklärten Einkünften zur Einkommensteuer veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung).

Mit Schreiben vom 1. März 2011 hat die steuerliche Vertreterin des Bw einen „*Wechsel von der Arbeitnehmerveranlagung in die betriebliche Veranlagung ab 2006*“ beantragt und begründend ausgeführt, der Bw sei Mitglied der Künstlervereinigung XX, er habe bereits ein Bild verkauft und Ausgaben als Künstler. Am 3. März 2012 wurde der Fragebogen (Verf. 24), mit dem der Beginn der Tätigkeit als freiberuflicher Künstler ab 1.1.2006 dem FA angezeigt wurde, eingereicht. Am 21. März 2011 wurde der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994) erklärt.

Am 10., 23. und 24. März 2011 wurden über Finanz-Online Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 elektronisch eingereicht. Für 2006 wurde keine Einkommensteuererklärung eingereicht.

Das Finanzamt hat zunächst mit 21., 24. bzw. 30.3.2011 datierte, erklärungsgemäße Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 und erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 (Erstbescheide) erlassen.

Mit Vorhalt vom 7. April 2004 wurde der Bw ersucht, bis 16.5.2011 sämtliche Aufwendungen anhand der Rechnungen und Zahlungsbelege nachzuweisen, das Betriebskonzept darzulegen sowie die bisher erfolgten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage ausführlich darzulegen. Seit dem Jahr 2006 würden aus der Tätigkeit als Künstler nur Verluste erwirtschaftet. Bisher sei offenbar nur ein Verkaufserlös iHv 1.600,00 € erzielt worden. Die Verluste würden sich jedoch seit 2006 auf 19.705,70 € belaufen. Weiters werde um Vorlage der Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend die geltend gemachten Krankheitskosten iHv 4.945 € ersucht.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2011 teilte die steuerliche Vertreterin des Bw mit, der Bw habe Architektur, Film, Mediengestaltung (Name) und Kunstpädagogik in A, B, C (Land) und D studiert. Der Bw präsentiere sich im Internet als Künstler mit seinen Werken (www.Internetadresse.com).

Im Weiteren wurde sein künstlerischer Werdegang geschildert: Jahr: Mag. art (Ausbildungsstätte1; Jahreszahl: MA (Ausbildungsstätte/Ort2), seit Jahreszahl Lehrtätigkeiten, seit 2007 Mitglied der Berufsvereinigung xxxx. 5 Einzelausstellungen und 2 Beteiligungen an Gemeinschaftsausstellungen würden den Willen, die Werke einer Öffentlichkeit zu präsentieren und zu verkaufen, belegen:

Einzelausstellungen: 1993 Ausstellung1; 1998 „Ausstellung2, Ausstellung3; 2007 Ausstellung4; 2011 Ausstellung5.

Beteiligung an Gemeinschaftsausstellungen: 2008: Ausstellung6; 2009: Ausstellung7.

Der Bw sei seit dem Jahr 2007 ordentliches Mitglied der Berufsvereinigung xxxx. Die Aufnahme als ordentliches Mitglied des Vereins erfolge durch Vorstandbeschluss. Ordentliche Mitglieder seien ausschließlich bildende Künstler, die künstlerische Leistungen von einiger Bedeutung aufzuweisen hätten. Der Verein bezwecke die Vertretung und Förderung der Interessen und Kunstausstellungen ihrer Mitglieder.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2011 übermittelte die steuerliche Vertreterin einen Ordner mit den Belegen für die Jahre 2006 bis 2010.

Am 27. Juni 2011 hat das Finanzamt sodann sämtliche Bescheide gem. § 299 BAO aufgehoben und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 erlassen, in denen die Umsätze und Vorsteuern mit „0“ bzw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls mit „0“ angeführt wurden und die ursprünglichen Umsatzsteuergutschriften nachgefordert wurden.

In der händischen Begründung vom 24. Juni 2006 zu den Bescheiden wurde ausgeführt wie folgt:

„Betrifft: Steuerliche Qualifikation der künstlerischen Tätigkeit gemäß Liebhaberverordnung: Die künstlerische Tätigkeit wird offenbar seit vielen Jahren nebenberuflich und hobbymäßig betrieben. Eine steuerliche Erfassung dieser Tätigkeit wurde von Ihnen erst im Jahr 2011 und zwar rückwirkend bis (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl ab) 2006 beantragt. Die dazu eingereichten Steuererklärungen 2006 bis 2010 wurden zunächst ohne Prüfung veranlagt. Im Zuge der Nachbescheidkontrolle wurden nunmehr die Ausgabenbelege und eine Sachverhaltsdarstellung nachgereicht. Bankbelege und der Beleg (Rechnung, Zahlungsbeleg) über den bisher einzigen Verkauf eines Bildes wurden bisher nicht vorgelegt.“

Für die steuerliche Erfassung einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. den Wandel einer bis dahin als Hobby ausgeübten Tätigkeit zu einer intensiver betriebenen, erwerbswirtschaftlich organisierten Tätigkeit gilt die Anzeigepflicht an das zuständige Finanzamt. Die Anzeige hat spätestens mit der Eröffnung des Betriebes bzw. dem Wandel in der Betätigung zu erfolgen, um eine zeitgerechte Überprüfung durch das Finanzamt zu ermöglichen. Dass Sie dieser Anzeigepflicht nicht nachgekommen sind, muss als gewichtiges Indiz dafür gewertet werden, dass in der Art, dem Umfang und der Intensität der künstlerischen Betätigung zumindest bis März 2011 keine Änderung stattgefunden hat. Die anhand der Belege festgestellten Ausgaben für die typischen Malerutensilien wie Pinsel, Leinwand, Rahmen etc. haben sich im Jahr 2006 auf 3.156,00 €, 2007 auf 3.591 €, 2008 auf 1.679 €, 2009 auf 1.831 € und 2010 auf 1.832 € belaufen. Ihre Werke wurden im Jahr 2007 in 2 Ausstellungen präsentiert. Im Jahr 2007 wurden sie außerdem als Mitglied in die Berufsvereinigung der bildenden Künstler aufgenommen. In den Jahren 2008 und 2009 sind ihre Bilder jeweils in einer Gemeinschaftsausstellung gezeigt worden. Dass ab 2006 in größerem Umfang als in den Vorjahren Werke „produziert“ und vermarktet worden wären, lässt sich aus diesen Zahlen nicht ableiten bzw. ist ab 2008 wiederum eine Einschränkung der Tätigkeit erkennbar. Dass auch aus zeitlichen Gründen keine intensivere künstlerische Beschäftigung (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl Betätigung) möglich war, hängt wohl auch damit zusammen, dass Sie ihre hauptberufliche Lehrtätigkeit in all den Jahren uneingeschränkt weiter ausgeübt haben. Ein Wandel von der hobbymäßigen Ausübung der künstlerischen Tätigkeit zu einer typisch erwerbswirtschaftlich organisierten Betätigung ist somit nicht erkennbar. Bisher wurde nur ein Bild um 1.600,00 € verkauft. Die geltend gemachten Ausgaben belaufen sich seit 2007 auf 21.305 €“

(2007: 4.947 €; 2008: 3.028 €; 2009: 5.202 €, 2010: 8.126 €), wobei in den Jahren 2009 und 2010 ein Großteil der Ausgaben auf die Einrichtung und Miete des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers sowie auf die Anschaffung von Computer, Computerzubehör, Kamera etc. entfällt. Es liegt somit nach ha. Ansicht weiterhin eine typische Liebhabertätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor. Umsatzsteuerlich gilt daher zwingend die unechte Steuerbefreiung. Die Verluste sind aufgrund der negativen Prognose nicht abzugsfähig. Da sich die bisher ergangenen Bescheide als rechtswidrig erweisen, weil Verluste und Vorsteuerbeträge gelten gemacht wurden, die nach den geltenden Steuervorschriften nicht berücksichtigt werden können, werden die Bescheide im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und gleichzeitig berichtigte neue Bescheide erlassen.

Die steuerliche Vertreterin des Bw hat mit Schreiben vom 27. Juli 2011 fristgerecht gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2010 sowie die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 berufen und beantragt, die künstlerische Tätigkeit als Erwerbstätigkeit anzuerkennen und die Einkommen für die Jahre 2007 bis 2010 und die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 laut den eingereichten Steuererklärungen zu veranlagen. Mit den Bescheiden vom 27. Juni 2011 sei die künstlerische Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2007 bis 2010 jeweils mit 0,00 € sowie die Umsätze und die Vorsteuern für die Jahre 2006 bis 2010 jeweils mit 0,00 € festgesetzt worden.

Begründend wurde ausgeführt, der Bw habe Architektur, Film, Mediengestaltung (Name), Kunst und Kunstpädagogik in A, B, C (Land) und D studiert.

Der Internetauftritt als Künstler unter www.Internetadresse.com, 5 Einzelausstellungen und 2 Beteiligungen an Gemeinschaftsausstellungen würden den Willen, die Werke einer Öffentlichkeit zu präsentieren und zu verkaufen, belegen.

Allein der Umfang der Werke im Internet zeige die intensive künstlerische Betätigung. Nachfolgend wurden wie schon im Schreiben vom 6. Mai 2011 die Einzel- und Gemeinschaftsausstellungen (Jahr der Durchführung/Teilnahme, Titel, Ort der Ausstellung) angeführt.

Der Bw sei seit dem Jahr 2007 ordentliches Mitglied der Berufsvereinigung xxxx. Die Aufnahme als ordentliches Mitglied des Vereins erfolge durch Vorstandsbeschluss. Ordentliche Mitglieder seien ausschließlich bildende Künstler, die künstlerische Leistungen von einiger Bedeutung aufzuweisen hätten. Der Verein bezwecke die Vertretung und Förderung der Interessen und Kunstausstellungen ihrer Mitglieder. Der Bw übe neben seiner selbständigen künstlerischen Tätigkeit eine nichtselbständige Tätigkeit als Kunstlehrer aus. Ein Teil der Betriebsausgaben lasse sich nicht eindeutig der selbständigen Tätigkeit zuordnen und müsste auf die nichtselbständige Tätigkeit und die selbständige Tätigkeit aufgeteilt werden. Dies betreffe insbesondere die Anschaffung eines Computers und die Fachliteratur, aber auch einen Teil der Materialien, die als Unterrichtsmaterial verwendet werden würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2011 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die zum EStG 1988 ergangene Liebhabereiverordnung (LVO) unterscheidet in ihrem § 1 klar zwischen Tätigkeiten mit Einkunftsquellen- und solchen mit Liebhabereivermutung. Einkünfte würden somit bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vorliegen, welche durch die Absicht veranlasst sei, einen Gewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO falle. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung dann anzunehmen, wenn die Verluste aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien. Ob eine künstlerische Tätigkeit als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen sei oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche, sei im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität zu beurteilen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 158). Im berufungsgegenständlichen Fall verhalte es sich so, dass der Bw eine facheinschlägige Ausbildung absolviert habe, jedoch keine darüber hinaus gehenden Fortbildungen und Kurse etwa bei anderen Künstlern oder Einrichtungen nachgewiesen habe. Zwar habe der Bw mehrere Einzel- und Gemeinschaftsausstellungen abgehalten und somit eine gewisse Marktpräsenz gezeigt, jedoch habe es im Berufungszeitraum nur einen einzigen Verkauf eines Werkes gegeben und habe sich die künstlerische Tätigkeit ihrem Ausmaß entsprechend zumindest ab dem Jahr 2008 wieder stark zurückgebildet. Daraus lasse sich für die Berufungsbehörde ableiten, dass der Bw mit der Ausübung seiner künstlerischen Tätigkeit keine erwerbswirtschaftlichen pekuniären Absichten verfolge, sondern dass es sich bei dieser Tätigkeit ganz klar um eine aus der Lebensführung entspringende besondere Neigung handle. Dies werde nach Ansicht der Berufungsbehörde auch dadurch untermauert, dass der Bw seiner hauptberuflichen Tätigkeit weiterhin ungemindert nachkomme.

Gemäß § 2 Abs. 5 UStG 1994 gelte eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gesamtgewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse, nicht als gewerbliche oder berufliche und damit auch nicht als unternehmerische Tätigkeit. Gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 1997/358 (LVO 1993) könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Im vorliegenden Fall handle es sich den obigen Ausführungen folgend um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO. Umsatzsteuerrechtlich sei daher zwingend von einer unechten Steuerbefreiung auszugehen. Der gegenständlichen Berufung bleibe der Erfolg somit gänzlich versagt.

Mit Schreiben vom 2. September 2011 hat die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

In der Begründung wurde vorgebracht, in der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung vorliege, da der Bw zwar eine facheinschlägige Ausbildung absolviert habe, aber keine darüber hinausgehende Fortbildung und Kurse bei anderen Künstlern oder Einrichtungen nachgewiesen habe. In der Berufung sei bereits ausgeführt worden, dass der Bw Architektur, Film und Mediengestaltung bei Name sowie Kunst und Kunstpädagogik in A, B, C (Land) und D studiert habe. Nun sei Voraussetzung für künstlerisches Arbeiten nicht der Besuch von Fortbildungen und Kursen, sondern im engeren Sinne das Ergebnis eines kreativen Prozesses, das Kunstwerk stehe dann am Ende dieses Prozesses. Wie in der Berufung bereits ausgeführt worden sei, sei der Bw seit dem Jahr 2007 ordentliches Mitglied der Berufsvereinigung xxxx. Die Aufnahme als ordentliches Mitglied des Vereines erfolge durch Vorstandsbeschluss. Ordentliche Mitglieder seien ausschließlich bildende Künstler, die künstlerische Leistungen von einiger Bedeutung aufzuweisen hätten. Der Verein bezwecke die Vertretung und Förderung der Interessen und Kunstausstellungen ihrer Mitglieder.

Im Internet (Angabe der Internetadresse) trete der Bw mit einem umfangreichen Werk in Erscheinung. Er sei bereits bei 5 Einzelausstellungen und 2 Gemeinschaftsausstellungen vertreten gewesen und belege dies allein den ernsthaften Willen, die Werke einer Öffentlichkeit zu präsentieren und zu verkaufen. Allein der Verkauf eines einzigen der zahlreichen größeren Ölbilder des Bw sei geeignet, sämtliche Ausgaben eines Jahres zu decken.

Grundsätzlich finde die Liebhabereiverordnung nur bei Anfallen eines Jahresverlustes Anwendung. Sei ein solcher Verlust nicht gegeben, so sei die Verordnung auch bei Betätigung mit Annahme von Liebhaberei grundsätzlich nicht anzuwenden und spätestens dann seien die Einnahmen aus den Kunstverkäufen selbstverständlich steuerpflichtig, da eine Einkunftsart gemäß § 22 EStG vorliege.

Bei einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung sei nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes eine Kriterienprüfung vorzunehmen, ob eine erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliege oder nicht. Eines dieser Kriterien sei der Vergleich der Ursachen von Verlusten mit anderen Betrieben, also mit anderen Künstlern. In XX seien wenige Künstler wirklich in der Lage, von der Kunst alleine zu leben und hätten einen Brotberuf und so sei es zynisch, einem Künstler vorzuhalten, sein Brotberuf wäre der Hauptberuf und die künstlerische Betätigung entspringe einer aus der Lebensführung besonderen Neigung. Zahlreiche Kunstförderungen würden diesem Umstand Rechnung tragen.

Mit Schreiben vom 20. März 2013 hat die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat in mündlicher Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob sich die Betätigung des Bw (freiberufliche Tätigkeit als Künstler) ab 2006 in eine erwerbswirtschaftliche Betätigung gewandelt hat.

Nach der Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. II 358/97 (in weiterer Folge kurz LVO) kommt es bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#), VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#)). Bei Tätigkeiten im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (VwGH 16.5.2007, [2002/14/0083](#)). Im Falle der Einkünftevermutung liegen innerhalb eines Anlaufzeitraumes von drei bis fünf Jahren Einkünfte jedenfalls vor, sodass Verluste grundsätzlich anzuerkennen sind, soweit nicht damit zu rechnen ist, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird (VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#)).

Der Bw hat Architektur, Film, Mediengestaltung (bei Name), Kunst und Kunstpädagogik in A, B, C (Land) und D studiert. Der Bw hat seine Ausbildung mit zwei akademischen Graden abgeschlossen: 1993: Hochschulabschluss1 in B und 1998: Hochschulabschluss2.

1993 und 1998 hat er zwei Einzelausstellungen in B bzw. C durchgeführt. Seit 1999 erzielt er aus einer Lehrtätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nach der Aktenlage hat er 1999 bis 2006 zwar zahlreiche Bilder gemalt, aber diese nicht öffentlich ausgestellt. Bis 2008 hat der Bw auch keine Bilder verkauft.

Beginnend mit dem Jahr 2007 hat der Bw sein Engagement nach Außen grundlegend geändert. 2007 wurde der Bw in die Berufsvereinigung xxxx aufgenommen. Er hat seine Marktpräsenz erheblich ausgeweitet: 2007 (2x) und 2011 (1x) wurden Werke des Bw in Einzelausstellungen, 2008 und 2009 in zwei Gemeinschaftsausstellungen präsentiert und zum Verkauf angeboten. Der Bw hat überdies eine professionell erstellte Internetseite, die auf seinen Namen lautet, eingerichtet. Auf dieser kann allgemein zugänglich sein umfangreiches Werk (gezählte 155 Bilder) besichtigt werden. Der Bw ist auf der Internetseite als Kontaktperson namentlich und mit seiner Wohnanschrift, E-Mail-Adresse und TelefonNr. (Festnetz und mobil) angeführt. Die Internetseite gibt auch in deutscher und englischer Sprache Auskunft über seine Biographie (Ausbildung, Ausstellungen).

Allein die signifikante Ausweitung der Marktpräsenz ab 2007 durch Teilnahme an fünf Einzel- bzw. Gemeinschaftsausstellungen zeigt deutlich das ernsthafte Bestreben des Bw, nunmehr Werke einer breiten Öffentlichkeit zu präsentieren und auch Erträge aus ihrem Verkauf zu

erwirtschaften. Seine Engagement nach Außen hat 2008 bereits zum Verkauf eines Bildes um 1.600,00 € geführt. Die Durchführung von drei Einzelausstellungen und die Beteiligung an zwei Gemeinschaftsausstellungen innerhalb von vier Jahren (2007 bis 2011), das Ausstellen seines umfangreichen Werkes auf einer eigenen professionellen Internetseite, die Mitgliedschaft in der Berufsvereinigung xxxx, die laut Angaben auf der Homepage des Vereines, die Interessen ihrer Mitglieder u.a. in Form von Ausstellungen wahrnimmt, zeigen deutlich das subjektive Ertragsstreben des Bw und damit den nach Ansicht der Referentin unverkennbaren Wandel der Tätigkeit im Jahr 2007 in eine erwerbswirtschaftlich orientierte Betätigung ([§ 1 Abs. 1 LVO](#)). Aus einem vom Finanzamt festgestellten Rückgang von Materialaufwendungen ab 2008 kann nach Ansicht der Referentin kein „rückläufiges“ Engagement (subjektives Ertragsstreben) des Bw abgeleitet werden. Man kann von einem bildenden Künstler auch nicht erwarten, dass er vergleichbar einem Produktionsbetrieb in jedem Jahr gleich viele oder gar mehr Werke wie im Vorjahr schafft. Der Bw verfügt im Übrigen - wie auf seiner Homepage ersichtlich ist – ohnedies über einen erheblichen „Bestand“ an Bildern, die er verkaufen kann. Dass er in den Jahren 2007 bis 2010 nicht ernsthaft beabsichtigt hätte, Bilder zu verkaufen, kann angesichts seiner marktüblichen Bemühungen um einen Verkauf (Teilnahme an Ausstellungen, Internetauftritt, Mitgliedschaft in der Berufsvereinigung xxxx) und den 2008 auch gelungenen Verkauf eines Bildes nicht unterstellt werden.

Für die Referentin ist auch nicht erkennbar, welche Relevanz fallbezogen dem Umstand, dass der Bw laut Finanzamt nicht die Teilnahme an Kursen und Fortbildungen nachgewiesen habe, für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der Betätigung in der nunmehr betriebenen Art und Weise um eine erwerbswirtschaftlich orientierte handelt, zukäme. Der Bw verfügt über eine umfassende akademische Ausbildung und hat über seine Mitgliedschaft im Verein xxxx die Möglichkeit zum „fachlichen“ Austausch mit anderen bildenden Künstlern. Für die Referentin ist unter den gegebenen Umständen auch nicht erkennbar, inwieweit die Teilnahme an Kursen bzw. Fortbildungen die Ertragsaussichten fördern könnte.

Dass der Bw in den Berufsjahren seinen Lebensunterhalt mit Einnahmen aus einer Lehrtätigkeit sichern musste, ist unter den gegebenen Umständen, nämlich, dass er erst seit 2007 wieder Bilder in der Öffentlichkeit präsentiert und zum Verkauf angeboten hat, nicht ungewöhnlich und steht der Beurteilung der Betätigung in der ab 2007 „betriebenen“ Art und Weise als solche im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) nicht entgegen.

Aus vorstehend angeführten Gründen geht die Referentin in freier Beweiswürdigung davon aus, dass sich die Tätigkeit des Bw auch objektiv gesehen in eine erwerbswirtschaftlich orientierte ([§ 1 Abs. 1 LVO](#)) Tätigkeit gewandelt hat. Eine in der beschriebenen Art und Weise

„betriebene“ künstlerische Tätigkeit stellt keine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist ([§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#)). Da es allerdings sachverhaltsmäßig keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Wandel der Tätigkeit in eine solche gem. [§ 1 Abs. 1 LVO](#) bereits im Jahr 2006 eingetreten ist, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 als unbegründet abzuweisen.

Die Verluste der Jahre 2007 bis 2010 sind als Anlaufverluste einkommensteuerrechtlich anzuerkennen. Anhaltspunkte für eine vorzeitige Beendigung der Tätigkeit sind nicht ersichtlich (vgl. dazu VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#), VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#) mwN). Die Anerkennung der Anlaufverluste bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes als Ergebnis einer Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 LVO) herausstellen sollte, dass ab einem vom Finanzamt festzustellenden Zeitpunkt keine Einkünfte mehr vorliegen. Dass eine § 1 Abs. 1 LVO-Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich nie Liebhaberei sein kann, hat das Finanzamt bereits festgestellt.

Erst nach Ablauf des fallbezogenen vierjährigen Anlaufzeitraumes gem. [§ 2 Abs. 2 LVO](#), der 2007 begonnen und 2010 geendet hat, zumal erstmals 2008 Einnahmen erzielt wurden, 2007 aber bereits mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehende Aufwendungen angefallen sind, wäre vom Finanzamt bei Anfallen eines Verlustes erstmals im Wege einer Kriterienprüfung nach [§ 2 Abs. 1 LVO](#) zu prüfen und auf Grund des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#); VwGH 7.10.2003, 99/0209, VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#); VwGH 27.8.2008, [2006/15/0037](#); Berufungsentscheidung des UFS, RV/0484-F/08; UFSjournal 1/2012, 12).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. März 2013