

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Z in der Beschwerdesache Name-Beschwerdeführer, Adresse-Beschwerdeführer, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22, St.Nr. 822/2502, vom 28. Jänner 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.**

## Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist folgendes zu entnehmen:

Der Bf erzielt nichtselbständige Einkünfte aus einer Beschäftigung bei einem Telekommunikationsunternehmen. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit betrugen im Streitzeitraum zwischen 68.900 bis 71.800 Euro brutto jährlich.

Neben dieser Tätigkeit erklärte der Bf Verluste aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 14.621 Euro im Jahr 2003, 19.232 Euro im Jahr 2004 und 13.774 Euro im Jahr 2005. In diesen Jahren wurden Umsätze in der Höhe von 270 Euro, 136 Euro und 284 Euro erklärt. Auf Grund der geltend gemachten Verluste und der Vorsteuern führte die Veranlagung zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer zu Steuergutschriften.

Auf Grund der erzielten Verluste seit Aufnahme der selbständigen Tätigkeit im Jahr 2002 hegte das Finanzamt Bedenken gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle und regte eine abgabenbehördliche Prüfung an.

Im Rahmen dieser Prüfung stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Bf eine Galerie in der Privatwohnung betrieben habe. Die abgesetzten Ausgaben für die Galerie waren anteilige Wohnungskosten, Betriebskosten, Energie, Versicherung, Telefon, Miete für die Wohnung der vertretenen Künstlerin X, Fahrt- und Reisespesen, Hotelkosten, Flugtickets, Automieten und Künstlerbedarf wie Farben, Keilrahmen, Fotoausarbeitungen, und Kosten für Messen, Werbung und Steuerberatung. Aus der Tätigkeit der Galerie seien keine Einnahmen erzielt worden. Die Betriebsprüfung ging daher davon aus, dass die Betätigung in der Galerie typischerweise der Lebensführung zuzuordnen sei und nicht als Einkunftsquelle anerkannt werden könne. Das Motiv für die Betätigung liege in den privaten Interessen des Bf. Aus diesem Grunde könnten die geltend gemachten Vorsteuern und die Verluste nicht anerkannt werden.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wieder auf und erließ neue Bescheide entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Der steuerliche Vertreter des Bf führte darin aus, dass der Gesetzgeber die Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit ausdrücklich zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zähle. Damit habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass er künstlerisches Schaffen regelmäßig nicht als Liebhaberei ansehe. Gerade bei einer künstlerischen Tätigkeit sei für eine objektive Betrachtung eine entsprechend lange Sicht erforderlich.

Im vorliegenden Fall habe sich die Galerie mit für ihre Verhältnisse hohen finanziellen Mitteln bemüht, durch Ausstellungen, Kataloge, Messen und Websites unter anderem drei Künstler zu promoten. Durch die sich abzeichnende Wirtschaftskrise haben aber keine Erfolge erzielt werden können. Durch die Beschränkung der finanziellen Mittel sei es nicht möglich gewesen, in den folgenden Jahren Promotionsgelder einzusetzen. Es werde daher beantragt, die Bescheide wegen Nichtigkeit aufzuheben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

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

Der Bf erzielt nichtselbständige Einkünfte aus einer Beschäftigung bei einem Telekommunikationsunternehmen. Die Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen im Streitzeitraum zwischen 68.900 bis 71.800 Euro brutto jährlich.

Im Jahr 2002 begann der Bf mit der Galerietätigkeit. Die Galerie war in den Räumen der privaten Wohnung untergebracht. In den Räumen der Wohnung wurden Kunstwerke der Künstlerin X und Y den eingeladenen Interessenten gezeigt. Es wurden dabei in etwa 40 Personen eingeladen. Diese Präsentationen blieben ohne wirtschaftlichen Erfolg.

Die Ursache für den ausbleibenden Erfolg sah der Bf in dem Standort der Wohnung/Galerie und in dem fehlenden Vorhandensein von Showräumen für Passanten in frequentierten Straßen.

X ist die Lebensgefährtin des Bf.

Um die Erfolgsaussichten zu erhöhen, versuchte der Bf den Bekanntheitsgrad und das Image der vertretenen Künstler durch Organisation von Ausstellungen zu erhöhen. Dieser Imageaufbau ist kostenintensiv. Der Bf verfügte nicht über die finanziellen Mittel, um diesen Imageaufbau für alle von ihm vertretenen Künstler durchzuführen. Der Bf wählte daher nur X als Künstlerin für einen Imageaufbau aus.

Der Bf schloss keinen Vertrag mit der vertretenen Künstlerin ab. Die Vereinbarungen erfolgten nur mündlich.

Bei Ausstellungen und Messen sind nur anerkannte Galerien und Künstler zugelassen. Es war für den Bf daher nur möglich, durch Zusammenarbeit mit anderen renommierten Galerien Zugang zu diesen Präsentationsmöglichkeiten zu bekommen.

Es folgte im Jahr 2003 eine Ausstellung der Künstlerin X in B in Italien in Zusammenarbeit mit einer vor Ort ansässigen Galerie. Diese Ausstellung blieb erfolglos.

Im gleichen Jahr wurde eine Homepage der Galerie in Betrieb genommen. Auf dieser Homepage wurden Werke der Künstlerin X und des Künstlers W gezeigt. Die Homepage brachte keinen wirtschaftlichen Erfolg.

Im Jahr 2004 erfolgte eine Ausstellung der Künstlerin X in New York in Zusammenarbeit mit einer vor Ort ansässigen Galerie. Diese Ausstellung blieb erfolglos. In Zusammenarbeit mit einer anderen renommierten Galerie erfolgte im gleichen Jahr eine Ausstellung der Künstlerin X auf der Kunstmesse Salzburg. Auch diese Ausstellung führte zu keinem Verkauf.

Im Jahr 2005 wurden in Zusammenarbeit mit einer renommierten Galerie Werke der Künstlerin X auf der Art Innsbruck gezeigt. Es kam zu keinem Verkauf.

Die Verluste aus der Galerie entstanden aus Aufwendungen für anteilige Wohnungskosten der Privatwohnung des Bf, Miete für die Wohnung der Künstlerin X, Fahrt- und Reisespesen wie Hotelkosten, Flugtickets, Automiete, Künstlerbedarf wie Farben und Fotoausarbeitungen, Keilrahmen, Kosten für Messen, Werbung und sonstigen Kleinausgaben. Die Umsätze betrafen nur Privatanteile und Eigenverbrauch.

Die Ergebnisse der Galerie lassen sich daher wie folgt zusammenfassen:

| Jahr  | Umsatz        | Ergebnis          |
|-------|---------------|-------------------|
| 2002  | 63,10         | -18.858,46        |
| 2003  | 270,37        | -14.621,96        |
| 2004  | 136,59        | -19.232,34        |
| 2005  | 284,00        | -13.774,60        |
| Summe | <b>754,06</b> | <b>-66.487,36</b> |

Im Jahr 2006 wurde der Galeriebetrieb und die Promotion für X eingestellt, weil dem Bf die finanziellen Mittel dafür fehlten.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Die Beurteilung der Frage, ob die vom Bf geführte Galerie eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich dabei um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt, 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. 1933/33 idF BGBl 1997/358 und BGBl 1999/15; im Folgenden "LVO") zu erfolgen.

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.

Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital (hier insbesondere der angefallenen Aufwendungen) und allenfalls zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Für den Betrieb einer Galerie besteht hinsichtlich der Länge dieses Zeitraums keine dahingehend gesicherte Rechtsprechung, als diese Angaben über konkrete Zeiträume enthielte. Bei Vermietungen nimmt die Judikatur Zeiträume von ca. 20 Jahren an, innerhalb derer auf Grund der konkret ausgeübten Betätigung ein Totalüberschuss erzielbar sein muss.

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. Treten daher durch unerwartete Umstände ("Unwägbarkeiten") unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (zB VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

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 Liebhabereibeurteilung 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, 87/15/0113). Daher sind neben Verlustjahren auch (vereinzelte) Gewinnjahre ("Zufallsgewinne") in die Betrachtung mit einzubeziehen.

Die LVO unterscheidet Betätigungen mit - widerlegbarer - Annahme einer Einkunftsquelle (§ 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:

Gemäß § 1 Abs 1 der LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt. Bei Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs 1 LVO ist somit vom grundsätzlichen Betätigungstyp her das Vorliegen von Einkünften zunächst grundsätzlich anzunehmen. Liebhaberei liegt daher nur vor, wenn die (behauptete) Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Insbesondere eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, ist nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

Das bei ertragsorientierten Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinnerzielungsabsicht ist - nach außen hin - allerdings nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (Kriterienprüfung iSd § 2 Abs 1 LVO) darauf zu schließen, ob Ertragsstreben vorliegt. 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. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ist eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Die in § 1 Abs 1 LVO angesprochene "(Gewinnerzielungs-)Absicht" ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch Manifestation, dh durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Die bloße Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu "wollen", muss daher anhand objektiver - dh. auch für Dritte nachvollziehbarer - Kriterien (insbesondere an Hand der in § 2 Abs 1 LVO genannten) beurteilt werden können (§ 1 Abs 1 zweiter Satz LVO; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038 bzw 16.5.2007, 2002/14/0083). Die (behauptete) Absicht, Gewinne zu erzielen, genügt somit noch nicht für die Anerkennung als Einkunftsquelle: Besteht nämlich objektiv gar keine Möglichkeit, Gewinne bzw Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015). Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, sind also irrelevant (VwGH 27.5.1999, 97/15/0113 mit Verweis auf VwGH 12.8.1994, 94/14/0025; VwGH 30.7.2002, 96/14/0020 sowie VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124).

Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 Z 1 LVO ist hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, sofern Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen oder Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Eine Betätigung iSd § 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 "liebhabereiverdächtig" 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 Stpfl 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. Daher "müssen schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, um eine Einkunftsquelle anzunehmen" (Quantschnigg, ÖStZ 1990, 137 ff). Andernfalls bestünde die Möglichkeit der steuermindernden Wirksamkeit von Aufwendungen der Lebensführung, die als Betätigungen iSd EStG "getarnt" werden.

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 eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt. Ob dennoch eine Einkunftsquelle vorliegt ist - im Unterschied zu Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO - nicht nach den im § 2 Abs 1 Z 2 bis 6 LVO genannten Kriterien (zB Verlustursachen, Vergleichsbetriebsbetrachtung, Verbesserungsbemühungen, etc) zu prüfen (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116;).

Während bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei nicht möglich ist und somit jedenfalls eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, bestehen bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO keine verfassungsrechtlichen Bedenken, "wenn der Verordnungsgeber bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet" (VfGH 24.2.2003, B 266-270/03; vgl oV, RdW 2003, 345; nach VfGH 20.6.2001, B 2032/99, 2002, 55 ist bei derartigen Betätigungen die Konsumsphäre betroffen). Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO ("kleine Vermietungen") hat der VwGH die Identität der Beurteilung im Bereich der

Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jedenfalls bestätigt (Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082).

Die Beurteilung als Liebhaberei bleibt so lange bestehen, bis 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 Neubeurteilung 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.

Die Bewirtschaftung bei einer Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 1 LVO kann sowohl Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch - wie etwa im gegenständlichen Fall - solche des Umlaufvermögens betreffen. Liebhaberei ist anzunehmen, wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Beide Tatbestände sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059; vgl. weiters VwGH 5.5.1992, 92/14/0006 zu einer Eigentumswohnung, bei der keine Absicht der Eigennutzung bestand sowie 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.

Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs 2 Z 1 LVO fallen, sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist somit insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigungen lediglich in kleinerem Umfang bzw als Ausfluss einer - privat motivierten - Sammelleidenschaft betrieben werden. Dies kann zB beim Handel mit oder Verleih und entgeltliche Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken - insbesondere solcher aus dem Privatbereich - zutreffen (vgl. etwa VwGH 16.9.1987, 85/13/0060; VwGH 17.8.1994, 93/15/0173; VwGH 26.4.2000, 94/14/0103; VwGH 25.10.2000, 94/13/0150; jeweils zum Handel mit Kunstgegenständen in geringfügigem Ausmaß).

Eine Betätigung gemäß § 1 Abs 3 LVO, bei welcher Liebhaberei nicht vorliegen kann, liegt nur dann vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen (verlustbringenden) Einheit iSd § 1 Abs 1 leg.cit, hinsichtlich derer die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand objektiver Umstände (iSd § 2 Abs 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren (gewinnbringenden) Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

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

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass in der strittigen Galerie ab dem Jahr 2002 bis zum Jahr 2005 nur Verluste angefallen sind. Da die Tätigkeit bereits 2006 aus Mangel an finanziellen Mitteln für den Fortbetrieb wieder eingestellt wurde, liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor.

Primär ist zu klären, ob für die Beurteilung der Galerie als Einkunftsquelle oder Liebhaberei die Bestimmungen des § 1 Abs 1 LVO ("Einkunftsquellenvermutung") oder § 1 Abs 2 LVO ("Liebhabereivermutung") zur Anwendung kommen.

Was diese Abgrenzung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 Z 1 LVO, also einer ertragsorientierten von einer liebhabereiverdächtigen Betätigung betrifft, so liegt es angesichts der an Deutlichkeit nicht zu überbietenden Aussagen der Judikatur und Literatur zu Betätigungen mit einer eindeutigen Affinität zur Lebensführung, wozu jedenfalls auch das Unterhalten von Galerien gezählt wird (vgl. etwa VwGH 16.9.1987, 85/13/0060; VwGH 17.8.1994, 93/15/0173; VwGH 26.4.2000, 94/14/0103; VwGH 25.10.2000, 94/13/0150; jeweils zum Handel mit Kunstgegenständen in geringfügigem Ausmaß), nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auf der Hand, dass im konkreten Fall von einer grundsätzlich "*liebhabereiverdächtigen*" Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO auszugehen ist.

Mit den berufungsgegenständlichen Ausführungen, dass der Gesetzgeber Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zähle, verkennt der steuerliche Vertreter des Bf die Betätigung des Bf. Eine künstlerische Tätigkeit liegt nämlich nur vor, wenn eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit nach Gestaltungsprinzipien entfaltet wird, die für einen anerkannten Kunszweig bzw ein anerkanntes umfassendes Kunsthafte wie Malerei oder Bildhauerei charakteristisch sind (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 22 Rz17). Bei dem Betreiben der Galerie durch den Bf handelt es sich nicht um eine eigenschöpferische Tätigkeit in diesem Sinne. Vielmehr versucht die Galerie die eigenschöpferische Tätigkeit des von ihr vertretenen Künstlers wirtschaftlich zu verwerten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht auch die konkrete Art und Weise der Betriebsführung durchaus einer Betätigung mit Nähe zur Privatsphäre iSd § 1 Abs 2 LVO, was sich aus folgenden Umständen erhellt:

Der Bf hat letztlich seinen Schwerpunkt der Vertretung und Promotion auf eine einzige Künstlerin ausgerichtet. Die Vertretung anderer Künstler in dieser Weise wurde in den Hintergrund gestellt bzw aufgegeben. Damit hat die Galerie einen Bezug zur Privatsphäre, ist doch gerade diese Künstlerin die Lebensgefährtin des Bf.

Dass aber unter Lebenspartnern der wirtschaftlich stärkere den wirtschaftlich schwächeren zu unterstützen sucht und versucht, diesem nach dessen eigenen Möglichkeiten zu einem wirtschaftlichen oder beruflichen Erfolg zu verhelfen, ist nicht ungewöhnlich und auf private Beweggründe zurückzuführen. Der Einsatz von privatem Einkommen zu diesem Zweck entspricht damit der typischen Einkommensverwendung.

Die Galerie wurde in der privaten Wohnung betrieben und öffnete sich nur geladenen Gästen. Diese Tatsache betont den privaten Charakter der Galerie.

Die Galerie wurde vom Bf neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit in einem Telekommunikationsunternehmen geführt. Eine Notwendigkeit zur Erzielung eines Gewinnes oder Überschusses bestand nicht.

Somit ist jedenfalls im ersten Schritt von einer Zuordnung der Betätigung zu § 1 Abs **2** Z 1 LVO auszugehen. In einem weiteren Schritt ist nun zu klären, ob trotz der in den Jahren 2002 bis 2005 aufgetretenen Verluste ohne jegliche Erlöse 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:

Die Galerie hatte eigentlich keine Öffnungszeiten, sondern war nur in Form von Einladungen zugänglich, was eine hohe Frequenz von Besuchern und somit potentiellen Käufern von vornherein verhinderte.

Es fanden bislang erst wenige Ausstellungen statt. Wie der Bf selbst im Betriebsprüfungsverfahren angab, hatte seine Galerie keinen direkten Zugang zu allfälligen Absatzmärkten wie Kunstmessen und Kunstausstellungen in größerem Rahmen, wo ein größerer Kundenkreis erreicht werden kann. Der Galerie des Bf fehlte es somit an jenen Voraussetzungen, die eine erfolgreiche Galerieführung erst ermöglichen.

An Werbemaßnahmen wurden in regionalen Zeitungen einige Presseberichte im Zusammenhang mit Ausstellungen der Künstlerin erreicht bzw Prospekte und Folder hergestellt. Mit diesen Maßnahmen wird noch keine erwerbswirtschaftliche Organisationsform erreicht. Zu Beginn der Tätigkeit hat der Bf lediglich Präsentationen in seiner privaten Wohnung durchgeführt. Auch wenn der Bf erkannt hat, dass die Privatwohnung keine ausreichende Galerietätigkeit ermöglicht, hat er keine Maßnahmen wie Anmietung von Galerieräumlichkeiten gesetzt, um ein Mehr an Einnahmen zu erzielen. Gemeinsam mit der Homepage der Galerie kann dabei von einer betrieblichen Struktur im herkömmlichen Sinn nicht gesprochen werden, weil diese Maßnahmen nicht geeignet waren, sich einen größeren interessierten und insbesondere kaufwilligen Kundenkreis zu erschließen.

Es ist in einem nahezu vierjährigen Zeitraum seit der Betriebseröffnung bislang zu keinen Verkäufen gekommen.

Wenn der Bf vorbringt, dass bei einer künstlerischen Tätigkeit eine entsprechend lange Sicht erforderlich sei, so ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es sich beim Betreiben der Galerie - wie bereits ausgeführt - nicht um eine künstlerische Tätigkeit handelt. Als Betreiber einer Galerie wird man bei offensichtlicher Erfolglosigkeit des vertretenen Künstlers allenfalls andere, erfolgversprechendere Künstler zur Vertretung wählen. Dass der Bf dies nicht versucht hat, deutet im vorliegenden Fall auf eine private Veranlassung hin, da es sich bei der vertretenen Künstlerin um die Lebensgefährtin des Bf handelt.

Darüber hinaus wäre der Zeitraum zur erfolgreichen Vermarktung eines unbekannten Künstlers bis zu dessen Erfolg nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dermaßen beträchtlich, dass er eine Vielzahl von - das Gesamtergebnis beeinflussenden - Unsicherheitsfaktoren enthält und somit jedenfalls als nicht mehr "absehbar" in dem Sinne, dass die dahinter stehende Betätigung eine Einkunftsquelle darstellen könnte, beurteilt werden kann. Es ist daher schon alleine aus diesem Grund von Liebhaberei auszugehen.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bf auf die Wirtschaftskrise verweist und dies als Ursache für die ausbleibenden Einnahmen anführt, so ist darauf zu verweisen, dass gerade die Wirtschaftskrise den Kunstmarkt stark belebt und Kapital von anderen Anlageformen weg in diese Richtung verschoben hat.

Im Ergebnis war daher die strittige Galerie nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle zu beurteilen und es waren die Berufungen sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer als unbegründet abzuweisen.

### **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 Beantwortung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle nach den von der Judikatur vorgegebenen Grundsätzen getroffen.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag damit nicht vor. Aus diesem Grund war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 4. Mai 2016