GZ. RV/0791-W/08,
miterledigt RV/0792-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., G. 11/12, vertreten durch Kanzlei Dr. Reisinger, 1130 Wien, Hietzinger Kai 133, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) wurde 19XX geboren und studierte an der Akademie der bildenden Künste in Wien. 19YY erhielt sie das Diplom als akademische Malerin und Grafikerin. Ihr Schaffen wurde in zahlreichen Einzelausstellungen, beginnend ab dem Jahr 19ZZ, sowie in zahlreichen Ausstellungsbeteiligungen im In- und Ausland der Öffentlichkeit präsentiert. Darüber hinaus arbeitet sie seit 19AA mit diversen Schriftstellerinnen und Schriftstellern zusammen und kam es zu zahlreichen Buchprojekten, bei denen die Bw. die künstlerische Gestaltung übernahm. Darüber hinaus veranstaltet sie bis heute immer wieder selbst Lesungen, Künstlergespräche, Sommerakademien, Workshops oder nimmt an diesen teil (Quelle: www.artonline.at sowie die vorgelegten Jahresabschlüsse). Die Bw. verfügt auch über eine eigene Internetseite, auf der Unterseiten aufgerufen werden können, nämlich: "Biographie, Arbeitsbereiche, Bücher, Aktuell, Kontakt, Impressum, Retrospektive, Links".

© Unabhängiger Finanzsenat

In den berufungsgegenständlichen Jahren erzielte die Bw. auch Einkünfte aus Bilderverkäufen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Bw. über die geltend gemachten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit und zwar von der Pensionsversicherung für Arbeiter bzw. für Angestellte und von der Ärztekammer für Wien bezog.

Darüber hinaus erzielt die Bw. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diversen Untervermietungen, darunter auch aus der hier streitgegenständlichen Untervermietung der Wohnung, G. 11/11. Die Veranlagung der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 erfolgte zunächst vorläufig. Mit Bescheiden vom 18.12.2007 wurden die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt bzw. der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 erstmalig erlassen.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde begründend ausgeführt, dass in der Prognoserechnung keine zukünftigen Instandhaltungskosten berücksichtigt seien, sowie, dass die Mieteinnahmen nur knapp die AFA decken, bzw. nicht decken.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 4.10.2007 führte die Bw. folgendes aus:

Die Tätigkeit als akademische Malerin und Grafikerin sei unter § 1 Abs. 1 der LVO einzuordnen. Folgende Gewinne bzw. Verluste seien seit 1995 entstanden:

© Unabhängiger Finanzsenat

Jahr	Gewinn/Verlust
1995	-13.201,49
1996	-2.363,24
1997	13.963,59
1998	-805,78
1999	-4.617,16
2000	+4.771,48
2001	-9.638,17
2002	-13.810,79
2003	+6.665,85
2004	-36.906,15
2005	12.750,81

Die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges zeige sich daraus, dass aus der Tätigkeit bereits in mehreren Jahren ein Gewinn erzielt worden sei.

Auch 2006 werde aller Voraussicht nach ein Gewinn erzielt werden. Die Bw. stelle jährlich in diversen Kunstgalerien sowohl im Inland als auch im Ausland ihre Werke aus und bietet diese zum Verkauf an, organisiere und leite Workshops im In- und Ausland, habe ihre Werke in biografischen Bildbänden festgehalten und sei auch im Ausland auf Einladung diverser Kunsthochschulen tätig. Allein daraus sei das subjektive Streben, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ersichtlich.

Hinsichtlich der Untervermietung wurde ausgeführt, dass bislang deshalb kein Gewinn erzielt worden sei, da die Instandhaltungsarbeiten des Jahres 2000 auf zehn Jahre abgeschrieben worden seien. Nach Ablauf der Abschreibung werde es jedenfalls zu einem Gewinn kommen, da die jährlichen Mieteinnahmen rund € 5.600,-- und die jährlichen Aufwendungen ohne Abschreibungen rund € 2.300,-- betragen.

In der Berufung vom 29.2.2008 gegen die endgültig ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 sowie gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005, alle vom 18.12.2007, wurde folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich der Vermietung G. sei auszuführen, dass es sich bei dieser um eine Untervermietung handle. Wie aus der beiliegenden Prognoserechnung ersichtlich, sei ab dem 15. Jahr auch unter Ansatz von Instandhaltungskosten ein Gesamtgewinn zu erzielen. Es liege somit jedenfalls eine Einkunftsquelle vor.

Hinsichtlich der Beurteilung der Einkünfte als akademische Malerin und Grafikerin verwies die Bw. nochmals auf die bereits vorgelegte Übersicht hinsichtlich Gewinnen bzw. Verlusten der Jahre 1995 bis 2005. Die Bw. verweise auf die objektive Eignung ihrer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes und auf die gemäß § 2 der LVO durchzuführende Kriterienprüfung. Sie habe keineswegs durchgehend über all die Jahre Verluste erzielt, vielmehr seien in den einzelnen Jahren auch Gewinne erzielt worden. Unter Hinweis auf § 37

© Unabhängiger Finanzsenat

Abs. 9 EStG, der es ermögliche, positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit ab dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liege, dem die Einkünfte zuzurechnen seien, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen, entspreche die Entwicklung der Einkünfte der Bw. genau diesem typisierten Bild: Auf zwei Verlustjahre folge wieder ein Gewinnjahr und so weiter.

Allein daraus sei evident, dass dieser Tätigkeit der Bw. die Einkunftsquelleneigenschaft zukomme. Des Weiteren sei auszuführen, dass die Bw. jährlich in diversen in- und ausländischen Kunstgalerien ihre Werke ausstelle und zum Verkauf feilbiete. Sie leite Workshops und habe ihre Werke in biografischen Bildbänden festgehalten. Sie sei auch im Ausland auf Einladung diverser Kunsthochschulen tätig. Beispielhaft seien im Jahr 2003 Kunstwerke um € 85.379,77 veräußert worden. Daraus sowie aus den in den Jahren 2000 bis 2005 erzielten Umsätzen sei ersichtlich, dass die Bw. sehr wohl ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung als auch die Preisgestaltung an den Tag lege.

Zu Punkt 6 des § 2 Abs. 1 LVO sei auszuführen, dass die in den Einnahmen-/Ausgabenrechnungen enthaltenen Personalaufwendungen das Personal für die Aufarbeitung der Werke in biografischen Bildbänden beinhalte. Die Bw. habe bereits begonnen, diesen Personalaufwand nach Fertigstellung der Bildbände zu reduzieren und es sei davon auszugehen, dass sie aufgrund ihrer Bekanntheit und Gefragtheit als akademische Malerin und Künstlerin in der Zukunft sehr wohl regelmäßige Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus ihrer Tätigkeit ausweisen werde. Sogar wenn lediglich eines der in § 2 Abs. 1 angeführten Kriterien in besonderem Maß für das Vorliegen einer Einkunftsquelle spreche, sei eine solche anzunehmen.

Die von der Bw. vorgelegte Prognoserechnung hinsichtlich der Untervermietung der Wohnung G. 11/11 stellt sich wie folgt dar:

© Unabhängiger Finanzsenat

Bw.
Prognoserechnung für Untervermietung
Adr.

Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Einnahmen Hauptmietzins	0	2.907	4.971	5.232	5.304	5.579	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289
sonstige Einnahmen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Leerstehungswagnis	0	0	0	0	0	0	0	-264	-264	-264	-264	-264	-264
Instandsetzung 1/10	-1.769	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-1.769	0	0
Herstellung 1/15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aufwandsersatz MRG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AfA Gebäude	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Untermietkosten	0	0	0	0	0	-1.051	-1.622	-1.646	-1.671	-1.696	-1.721	-1.747	-1.773
Finanzierungskosten	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instandhaltung	0	0	0	0	0	0	0	-264	-268	-272	-277	-281	-285
übrige Werbungskosten	0	-2.087	-2.054	-107	-519	-1.206	-834	-850	-863	-876	-889	-902	-916
=Überschuss/Verlust	-1.769	-2.718	-620	1.588	1.248	-215	-704	-1.273	-1.315	-1.357	369	2.095	2.051
Umrechnung Einnahmen													
- Zwangsmieten	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
+ Mieten marktkonform	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Umrechnung 1/15 Absetzung													
+ Herstellungs 1/15 w.o.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- entsprechende AfA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
= umgerechnetes Ergebnis	-1.769	-2.718	-620	1.588	1.248	-215	-704	-1.273	-1.315	-1.357	369	2.095	2.051
Gesamtüberschuss kumuliert	-1.769	-4.486	-5.106	-3.518	-2.270	-2.486	-3.189	-4.463	-5.778	-7.135	-6.765	-4.671	-2.620

Annahmen:
1. keine Indexierung HMZ
2. 5% Leerstehungswagnis und Mietenentfall ab 2008
3. Instandhaltung ab 2007 mit rd. 5% der Mieteinnahmen/Jahr (indexiert mit 1,5%/Jahr)
4. übrige Werbungskosten ab 2007 € 850,00/Jahr (indexiert mit 1,5%/Jahr)

© Unabhängiger Finanzsenat

Jahr	14	15	16	17	18	19	20
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Einnahmen Hauptmietzins	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289
sonstige Einnahmen	0	0	0	0	0	0	0
Leerstehungswagnis	-264	-264	-264	-264	-264	-264	-264
Instandsetzung 1/10	0	0	0	0	0	0	0
Herstellung 1/15	0	0	0	0	0	0	0
Aufwandsersatz MRG	0	0	0	0	0	0	0
AfA Gebäude	0	0	0	0	0	0	0
Untermietkosten	-1.800	-1.827	-1.854	-1.882	-1.910	-1.939	-1.968
Finanzierungskosten	0	0	0	0	0	0	0
Instandhaltung	-289	-293	-298	-302	-307	-311	-316
übrige Werbungskosten	-929	-943	-958	-972	-986	-1.001	-1.016
=Überschuss/Verlust	2.006	1.961	1.915	1.868	1.821	1.773	1.724
Umrechnung Einnahmen							
- Zwangsmieten	0	0	0	0	0	0	0
+ Mieten marktkonform	0	0	0	0	0	0	0
Umrechnung 1/15 Absetzung							
+ Herstellungs 1/15 w.o.	0	0	0	0	0	0	0
- entsprechende AfA	0	0	0	0	0	0	0
= umgerechnetes Ergebnis	2.006	1.961	1.915	1.868	1.821	1.773	1.724
Gesamtüberschuss kumuliert	-614	1.347	3.262	5.130	6.951	8.724	10.448

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit Vorhalt vom 29.5.2013 des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass der UFS beabsichtige, ihre Tätigkeit als akademische Malerin und Grafikerin als eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO einzustufen. Insbesondere werden das marktgerechte Verhalten sowie die Vornahme von strukturverbessernden Maßnahmen als nicht ausreichend beurteilt, um ihrer Tätigkeit die Einkunftsquelleneigenschaft zukommen zu lassen. Hinsichtlich der Untervermietung wurde auf die vorgelegte Prognoserechnung verwiesen, wonach ab dem Jahr 2010 ein Überschuss eintreten sollte. Es wurde ersucht, die Untermietkosten, die Instandhaltungskosten und die übrigen Werbungskosten für die Jahre 2010 und 2012 belegmäßig nachzuweisen sowie darzulegen, wie die anfallenden Kosten in der Prognoserechnung ermittelt worden seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.7.2013 führte die Bw. folgendes aus:

Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Tätigkeit als Künstlerin haben sich in den letzten Jahren nicht positiv verändert, vielmehr sei es so, dass Kunst als "nicht lebensnotwendiges verzichtbares Gut" in diesen Zeiten noch viel schwerer verkäuflich sei als in früheren Zeiten. Die Bw. sei dennoch bemüht, mit ihrer Tätigkeit Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Dazu nehme sie weiterhin an Ausstellungen teil, veranstalte Workshops oder sei Teil dieser und versuche, ihre Bekanntheit und Gefragtheit weiterhin zu erhöhen. Sie erwarte, dass sich das wirtschaftliche Umfeld für Künstler nunmehr so verbessere, dass sie in der Lage sei, aus ihrer künstlerischen Tätigkeit Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Es könne ihr aufgrund ihrer sehr langen Schaffungsperiode immer öfter gelingen, dass ihre Werke von Museen und anderen öffentlichen Institutionen angekauft werden.

Hinsichtlich der Untervermietung werden beispielhaft für das Jahr 2012 zum Nachweis der Untermietkosten ein Ausdruck des Buchhaltungskontos sowie zwei Bankbelege übermittelt.

Instandhaltungskosten seien in diesem Zeitraum tatsächlich nicht angefallen. Im Rahmen der Prognoserechnung seien die Instandhaltungskosten mit 5 % der Mieteinnahmen pro Jahr, indexiert mit 1,5 % pro Jahr, angesetzt worden. Die übrigen Werbungskosten seien ab dem Jahr 2007 pauschal mit € 850,-- pro Jahr, indexiert mit 1,5 % pro Jahr, angesetzt worden. Die kalkulatorischen Kosten für Leerstehung und Mietentfall seien ab dem Jahr 2008 mit 5 % der Mieteinnahmen in die Prognoserechnung aufgenommen worden.

Weites legte die Bw. an Hand von Kontoauszügen dar, dass der Untermieter ab dem Jahr 2011 € 500,00 pro Monat an Bruttomiete bezahlt habe, allerdings nur 11x im Jahr. In diesem Zusammenhang wurde eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2000 bis 2019 (20 Jahre) vorgelegt, in der nunmehr für 2011 und 2012 die tatsächlich vereinnahmten Untermieten ausgewiesen wurden.

© Unabhängiger Finanzsenat

Bw.
Prognoserechnung für Untervermietung
Adr.

Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		13		14	15	16	17	18	19	20
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011		2012		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
												PLAN	IST	PLAN	IST							
Einnahmen Hauptmietzins	0	2.907	4.971	5.232	5.304	5.579	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.000	5.289	5.000	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289	5.289
sonstige Einnahmen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Leerstehungswagnis	0	0	0	0	0	0	0	-264	-264	-264	-264	-264	0	-264	0	-264	-264	-264	-264	-264	-264	-264
Instandsetzung 1/10	-1.769	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-3.537	-1.769	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Herstellung 1/15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aufwandsersatz MRG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AfA Gebäude	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Untermietkosten	0	0	0	0	0	-1.051	-1.622	-1.646	-1.671	-1.696	-1.721	-1.747	-1.569	-1.773	-1.616	-1.800	-1.827	-1.854	-1.882	-1.910	-1.939	-1.968
Finanzierungskosten	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Instandhaltung	0	0	0	0	0	0	0	-264	-268	-272	-277	-281	0	-285	0	-289	-293	-298	-302	-307	-311	-316
übrige Werbungskosten	0	-2.087	-2.054	-107	-519	-1.206	-834	-850	-863	-876	-889	-902	-373	-916	-293	-929	-943	-958	-972	-986	-1.001	-1.016
=Überschuss/Verlust	-1.769	-2.718	-620	1.588	1.248	-215	-704	-1.273	-1.315	-1.357	369	2.095	3.058	2.051	3.091	2.006	1.951	1.915	1.868	1.821	1.773	1.724
Umrechnung Einnahmen																						
- Zwangsmieten	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0		0	0	0	0	0	0	0
+ Mieten marktkonform	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Umrechnung 1/15 Absetzung																						
+ Herstellungs 1/15 w.o.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0		0	0	0	0	0	0	0
- entsprechende AfA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0		0	0	0	0	0	0	0
= umgerechnetes Ergebnis	-1.769	-2.718	-620	1.588	1.248	-215	-704	-1.273	-1.315	-1.357	369	2.095		2.051		2.006	1.961	1.915	1.868	1.821	1.773	1.724
Gesamtüberschuss kumuliert	-1.769	-4.486	-5.106	-3.518	-2.270	-2.486	-3.189	-4.463	-5.778	-7.135	-6.765	-4.671		-2.620		-614	1.347	3.262	5.130	6.951	8.724	10.448

Annahmen:
1. keine Indexierung HMZ
2. 5% Leerstehungswagnis und Mietenentfall ab 2008
3. Instandhaltung ab 2007 mit rd. 5% der Mieteinnahmen/Jahr (indexiert mit 1,5%/Jahr)
4. übrige Werbungskosten ab 2007 € 850,00/Jahr (indexiert mit 1,5%/Jahr)

© Unabhängiger Finanzsenat

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall ist einerseits strittig, ob die Tätigkeit der Bw. als akademische Malerin und Graphikerin und andererseits die Untervermietung einer Wohnung steuerlich relevante Einkunftsquellen darstellen oder als sogenannte Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung einzustufen sind.

Die Frage, ob aus steuerlicher Sicht Liebhaberei vorliegt, ist für jede Einkunftsart gesondert zu prüfen. Für die Beurteilung, ob unterschiedliche Tätigkeiten einen einheitlichen Betrieb bilden, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich (VwGH vom 20.11.1089, 88/14/0230).

Daraus folgt, dass im gegenständlichen Fall für die Einkünfte aus der Tätigkeit als akademische Malerin und Graphikerin einerseits und die Einkünfte aus der Untervermietung andererseits gesondert zu prüfen ist, ob eine Einkunftsquelle vorliegt.

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

Malerin und Graphikerin

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

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden.

© Unabhängiger Finanzsenat

Vorweg ist daher im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die künstlerische Tätigkeit der Bw. unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung.

Ob eine Tätigkeit als Malerin und Graphikerin typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen.

Wie vorstehend ausgeführt, gilt die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO in erster Linie für typische Hobbytätigkeiten. Ausschlaggebend ist daher, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist, wie dies etwa bei einer nebenberuflich betriebenen schriftstellerischen Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches, die erst auf Grund der hobbymäßigen Beschäftigung mit jener Materie, die im Sachbuch behandelt wird, zu bejahen ist (VwGH vom 26.4.2000, 96/14/0095).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sprechen folgende Tatsachen dafür, dass es sich bei der künstlerischen Tätigkeit der Bw. um eine erwerbswirtschaftliche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handelt und diese über eine rein hobbymäßig betriebene Tätigkeit hinausgeht (siehe auch UFS vom 2.3.2004, RV/1758-W/03):

Die Bw. ist **akademische** Malerin und Graphikerin, d.h. sie verfügt über eine profunde und einschlägige Hochschulausbildung (Diplom 1964 an der Akademie der Bildenden Künste in Wien).

Ihr bisheriges Schaffen ist geprägt durch zahlreiche Ausstellungsbeteiligungen, öffentliche Aufträge und Preise, sowie Buchprojekte mit Schriftstellerinnen und Schriftstellern. Auch veranstaltet sie selbst Workshops, Lesungen etc.. Umfangmäßig geht also ihrer Tätigkeit über eine rein hobbymäßig betriebene weit hinaus.

Weiters tritt die Bw. mit ihrer künstlerischen Arbeit auch über ihre Internetseite öffentlich in Erscheinung.

Geht man aus vorstehenden Gründen vom Vorliegen einer "§ 1 Abs. 1 Betätigung" aus, so ist in weiterer Folge die Gesamtgewinnerzielungsabsicht der Beurteilungsmaßstab bei der Liebhabereiprüfung. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Bei § 1 Abs. 1 - Betätigungen stellt die LVO daher darauf ab, ob die Betätigung durch eine anhand objektiver Kriterien nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht veranlasst ist (Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 6 LVO). Bei der

© Unabhängiger Finanzsenat

Kriterienprüfung ist zu beurteilen, ob das Handeln des sich Betätigenden allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen entspricht, d.h. (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll und somit auf (Gesamt-)Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Dabei ist die Gewinnerzielungsabsicht an Hand folgender Umstände zu beurteilen, wobei dem in Zif. 6 genannten Kriterium-Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen-besondere Bedeutung zukommt (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0024):

Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotenen Leistungen,

marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Im Einzelnen ergibt die Kriterienprüfung bei der künstlerischen Tätigkeit der Bw. folgendes Bild:

<u>Ausmaß und Entwicklung der Verluste und Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen</u>

Die im Zuge der Berufung vorgelegte Tabelle eines 10-jährigen Beobachtungszeitraumes 1995 bis 2005 zeigt eine regelmäßige Abfolge von zwei Verlustjahren und einem Gewinnjahr, wobei im Gewinnjahr die Gewinne die Verluste der beiden vorangegangenen Jahre nicht einmal erreichen geschweige denn abdecken. Abgesehen von den Jahren 1998 und 1999 zeigen die Verluste steigende Tendenz.

Durch den Hinweis auf die Bestimmung des § 37 Abs.9 EStG 1988 ist für die Berufung nichts gewonnen. Bei dieser Vorschrift handelt es sich um eine Verlustverrechungsmöglichkeit auf Antrag und zwar bezügl. solcher Verluste, die zwei Jahre vor Fertigstellung bzw. Verwertung eines Werkes und damit der erstmaligen Lukrierung von Einkünften aus dieser künstlerischen Tätigkeit entstanden sind. Diese Bestimmung trägt dem Gedanken Rechnung, dass die Fertigstellung bzw. Verwertung eines Werkes einer gewissen Zeit bedarf, die vom Gesetzgeber fiktiv mit zwei Jahren angenommen wurde, um das Ausmaß der

© Unabhängiger Finanzsenat

Verlustverrechnung zeitlich zu beschränken. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass Liebhaberei dann nicht vorliegen kann, wenn in einem bestimmten Beobachtungszeitraum nur alle zwei Jahre Verluste auftreten, dient doch die Vorschrift des § 37 Abs. 9 EStG 1988 dazu, die Progression zum mildern (Jakom, 5. Aufl. Rz 71 zu § 37) und nicht dazu Tätigkeiten die Einkunftsquelleneigenschaft ab-oder zuzusprechen.

Ursachen auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist es gerade auf Grund der künstlerischen Einzigartigkeit der Bw. schwierig einen „Vergleichsbetrieb" als Maßstab heranzuziehen. Andererseits muss auf Grund der facettenreichen künstlerischen Arbeit die Frage gestellt werden, ob nicht etwa durch entsprechendes Marketing Gewinne erzielbar wären (siehe auch die folgenden Punkte)

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistung und die Preisgestaltung

Ein Markt für das künstlerische Schaffen der Bw. ist auf Grund deren Individualität ebenfalls kaum feststellbar.

Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass die Bw. zwar über eine eigenen Homepage verfügt, sich diese jedoch auf die Darstellung ihres künstlerischen Schaffens beschränkt, ohne diesen öffentlichen Auftritt auch dafür zu nutzen, für ihrer Tätigkeit werbend aufzutreten, Angebote zustellen, etwa hinsichtlich der Veranstaltung von Workshops oder ihre Werke mit entsprechenden Preisangaben öffentlich anzubieten.

Strukturverbessernde Maßnahmen

Wie bereits ausgeführt, kommt nach der Rechtsprechung der Setzung strukturverbessernder Maßnahmen im Hinblick auf die Beurteilung, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, besondere Bedeutung zu. Dabei handelt es sich um Maßnahmen, die vom Steuerpflichtigen bewusst gesetzt werden, um die Ertragslage zu verbessern bzw. die der Bereinigung einer schlechten Organisation dienen (VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0024 und UFS vom 28.12.2005, RV/00316-G/03), also wenn wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert wird (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Aufl., Rz 359).

Wenn, wie in der Berufung vorgebracht, Personal, das zur Verwirklichung eines bestimmten Projektes im Rahmen der künstlerischen Tätigkeit , hier die Fertigstellung biographischer Bildbände, benötigt wird, nach dessen Beendigung wieder abgebaut wird, handelt es sich

© Unabhängiger Finanzsenat

nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht um eines strukturverbessernde Maßnahme in diesem Sinn. Diese Argumentation könnte allenfalls dann greifen, wenn die Tätigkeit als solche in der Erstellung von Bildbänden läge und die Verluste auf zu hohe Personalkosten zurückzuführen wären.

Bereits in der Berufung aus dem Jahr 2008 und wiederum in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.7.2013 vermeint die Bw. eine strukturverbessernde Maßnahme darin zu sehen, dass sie bemüht sei ihre Bekanntheit und Gefragtheit weiterhin zu erhöhen, dies auch dadurch, dass sie weiterhin an Ausstellungen und Workshops teilnimmt und diese veranstaltet. Dieser Auffassung kann sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anschließen, da nicht ersichtlich ist, wie sich das Festhalten an der bisherigen Tätigkeit (die Bw. nahm auch schon bisher an Ausstellungen teil und veranstaltete Workshops) als "Maßnahme" auf die Verbesserung der Ertragslage auswirken soll. Wenn die Bw. ihrer Hoffnung Ausdruck verleiht, es könnten auf Grund der langen Schaffensperiode in Zukunft mehr Werke von Museen oder öffentlichen Institutionen angekauft werden, so handelt es sich bei dieser rein subjektiven Einschätzung ebenfalls nicht um eine von ihr gesetzte Maßnahme im Sinne des § 2 der LVO. Im Übrigen kann an der Bekanntheit und Gefragtheit der Bw. schon bisher, wie der Biographie unter www.artonline.at entnommen werden kann, nicht gezweifelt werden. Nicht nachvollziehbar ist auch, warum die Bw. erwartet, dass sich das wirtschaftliche Umfeld für Künstler verbessere, wenn andererseits Kunst in der heutigen Zeit schwerer verkäuflich sei, als in früheren (Vorhaltsbeantwortung vom 12.7.2013).

Die Tätigkeit der Bw. als akademische Malerin und Graphikerin ist daher gemäß § 1 Abs.1 iVm § 2 Abs. 2 LVO einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei zu beurteilen und sind die geltend gemachten Verluste nicht anzuerkennen.

Gemäß § 6 LVO liegt umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne § 1 Abs. 2 LVO vor. Die Umsatzerlöse und Vorsteuerbeträge sind daher so wie in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2000 bis 2005 in den beiliegenden Berechnungsblättern erfasst.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich Untervermietung Gaußplatz 11

Gemäß § 1 Abs. 2 Punkt 3 ist Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen 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. Demnach liegt Liebhaberei nicht vor, wenn die

© Unabhängiger Finanzsenat

Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum, dies ist bezogen auf Punkt 3 ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung oder von höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nach § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (z.B VwGH vom 27.4.2011, 2008/13/0162).

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Es liegt dabei auf Seiten des Berufungswerbers, die Liebhabereivermutung zu widerlegen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß über die wesentlichen Umstände Bescheid, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).
Die Prognose muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist dies jedenfalls zu beachten.
Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen des Handelnden sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisken realistisch abzuschätzen.

Diesen Nachweis führte die Bw. zunächst durch die Vorlage einer Prognoserechnung für den Zeitraum 2000 bis 2019 gemeinsam mit der Berufung vom 29.10.2008 , in deren Zusammenhang sie ausführte, dass mit Auslaufen der auf zehn Jahre verteilten Instandsetzungsaufwendungen positive Einkünfte zu erwarten seien. Ab 2011 wurden in dieser Prognoserechnung keine Instandsetzungsaufwendungen mehr angesetzt, wodurch sich ab dem Jahr 2011 positive Einkünfte ergaben. Im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde eine weitere Prognoserechnung vorgelegt, in der auch die tatsächliche vereinnahmten Mieterträge der Jahre 2011 und 2012 ausgewiesen wurden, wobei der tatsächliche Zufluss der Mieterträge in der ausgewiesenen Höhe durch beispielsweise Vorlage von Kontoauszügen der Bw. glaubhaft gemacht wurde. Demnach waren die Einkünfte

© Unabhängiger Finanzsenat

in den Jahren 2011 und 2012 tatsächlich positiv und wurden auch weiterhin bis zum Jahr 2019 als solche prognostiziert.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund die vorgelegte Prognoserechnung nicht als Nachweis dafür anzuerkennen, dass die Vermietungstätigkeit der Bw. in dem von der LVO geregelten absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, zumal entgegen der Begründung des Finanzamtes sehr wohl auch künftige Instandhaltungskosten in der Prognoserechnung enthalten sind.

Die Untervermietung der Wohnung G. 11/11 wird daher als Einkunftsquelle anerkannt, sodass im Bereich der Einkommensteuer die Mieterlöse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und im Bereich der Umsatzsteuer die Umsatzerlöse und die mit diesen in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge zu erfassen sind.

Beilage: 16 Berechnungsblätter

Wien, am 23. September 2013

© Unabhängiger Finanzsenat