

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin M in der Beschwerdesache Name-Beschwerdeführer, Adresse-Beschwerdeführer, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22, St.Nr.: 830/6206, vom 3. März 2006 in der Fassung vom 5. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2005, vom 22. Februar 2010 in der Fassung vom 5. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 und vom 5. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 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 Bescheidbeschwerden des Beschwerdeführers (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2007 und 2008 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

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

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Lehrer im Bundesdienst in der Höhe von 30.185 Euro brutto (2005) bis 32.029 Euro brutto (2008).

Neben dieser Tätigkeit war der Bf als künstlerischer Fotograf tätig. Er erklärte die Einkünfte aus dieser Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit ab dem Jahr 1984. Im Jahr 2005 erklärte er einen Verlust aus dieser Tätigkeit in der Höhe von 4.383 Euro. In den Jahren 2006 bis 2009 wurden vom Bf keine Erklärungen betreffend die künstlerische Tätigkeit abgegeben.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 vorläufig. Mit Bescheiden vom 5. Mai 2010 wurde die Einkommensteuer 2005 endgültig festgesetzt und die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 endgültig erlassen. Der Verlust aus der künstlerischen Tätigkeit wurde im Jahr 2005 nicht mehr berücksichtigt. In den Jahren 2007 und 2008 erfolgte mangels Erklärung kein Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit. Begründend führte das Finanzamt aus, dass in den Jahren 2000 bis 2005 aus der selbständigen Tätigkeit (Fotokünstler) ein Gesamtverlust in der Höhe von 21.859 Euro erzielt worden sei. In den Folgejahren seien Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nicht mehr erklärt worden. Es liege daher keine Einkunftsquelle vor. Der Verlust aus dieser Tätigkeit sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Der Bf beantragte die Aufhebung der Bescheide wegen Nichtigkeit. Begründend führte der steuerliche Vertreter 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. Der Bf habe sich mit für seine Verhältnisse hohen Mitteln bemüht, durch Ausstellungen, Kataloge und Auslandsreisen seine Stellung als Fotokünstler unter Beweis zu stellen. Es sei allgemein bekannt, dass der Bekanntheitsgrad und ein daraus resultierender finanzieller Erfolg ein langer Werdegang sei. Es könne nicht ernsthaft angenommen werden, dass aus rein privaten Erwägungen hohe Kosten in Kauf genommen würden, wenn nicht der langfristige wirtschaftliche Erfolg angestrebt werde. Die Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht sei daher nicht gegeben. Voraussetzung wäre eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung wie es bei Kunstgalerien üblich sei. Im Zweifelsfalle hätte das Finanzamt die Veranlagungen vorläufig vornehmen müssen.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass in den Jahren 2000 bis 2005 ein Gesamtverlust von 21.859 Euro erzielt worden sei. In den folgenden Jahren habe der Bf Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht mehr erklärt. Der Vorhalt vom 11. November 2009 bezüglich Einstellung der Tätigkeit sei nicht beantwortet worden.

Die Tätigkeit als Fotokünstler stelle eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 2 Liebhaberiverordnung (LVO) dar. Bei diesen Tätigkeiten werde das Vorliegen von Liebhaberei bei Vorliegen von Verlusten grundsätzlich angenommen. Weder in den Steuererklärungen noch in der Berufung sei ein Nachweis erfolgt, dass trotz des Auftretens von Verlusten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes tatsächlich ein Gesamtgewinn zu erwarten sei, die Tätigkeit also objektiv ertragsfähig sei. Außerdem liege auf Grund der fehlenden Erklärungen von Einkünften aus selbständiger Arbeit ab 2006 ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor, in dem kein Gesamtgewinn erzielt worden sei.

Der Bf beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Beschwerde wurde erwogen

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

Der Bf wurde im Jahr 1944 geboren. Er besuchte die Akademie der bildenden Künste.

Der Bf bestritt seinen Lebensunterhalt mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Lehrer im Bundesdienst. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte von 30.185 Euro jährlich brutto im Jahr 2005, von 31.296 Euro jährlich brutto im Jahr 2007 und von 32.029 Euro jährlich brutto im Jahr 2008. Diese nichtselbstständigen Einkünfte bestanden während des gesamten Zeitraumes von 1998 bis 2014, ab 2007 in Form eines Ruhegenusses.

Neben dieser unterrichtenden Beschäftigung übte der Bf eine Tätigkeit in künstlerischer Fotografie aus. Dieser künstlerischen Betätigung ging der Bf seit etwa 1981 nach (Unterlagen zur künstlerischen Darstellung im Akt betreffend Name-Austellung mit einem kurzen Abriss seines Werdeganges und Verf 24 vom 8. Jänner 1985, siehe Einkommensteuerakt Dauerbelege).

Aus dieser fotokünstlerischen Tätigkeit erklärte der Bf nachstehende Ergebnisse aus selbständiger Arbeit (soweit noch im Einkommensteuerakt vorhanden, sämtliche Beträge in Euro):

Jahr	Ergebnis erklärt	Subven- tionen	Ergebnis bereinigt	Werbe- aufwand	Erklärung
1998	598	3.624	-3.026	0	ja
1999	3.847	3.252	595	55	ja
2000	-8.136	1.380	-9.516	177	ja
2001	-8.231	5.344	-13.575	328	ja
2002	331	342	-11	172	ja
2003	-2.937	8.335	-11.272	754	ja
2004	1.497	3.861	-2.364	191	ja
2005	-4.383	11.300	-15.683	246	ja
2006			0		nein
2007			0		nein
2008			0		nein

2009		0		nein
2010	-1.264	-1.264	0	ja
2011		0		0
2012		0		nein
2013	441	441	0	ja
2014		0		nein
Summe	-18.237	-55.675		

In den Jahren 2006 bis 2009, 2012 und 2014 gab der Bf ohne Angabe von Gründen keine Erklärungen zu seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit ab. Im Jahr 2011 erklärte er diese Einkünfte mit Null.

Der Vorhalt des Finanzamtes betreffend Aufgabe der Tätigkeit vom 11. November 2009 blieb unbeantwortet.

Es besteht ein aufrechter Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs 3 UStG, in welchem der Bf den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ab dem Jahr 1996 begehrte.

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. Dezember 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 ausgeübte Tätigkeit als Fotokünstler 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). 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.

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, 9 7/15/0113). 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.

Liebhaberei gemäß § 1 Abs **2** 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 (Z 1 leg. cit.) oder bei Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2 leg. cit.).

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 Steuerpflichtiger 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.

Liebhaberei kann dabei auch bei - an sich unter § 1 Abs 1 fallenden - betrieblichen Betätigungen angenommen werden (vgl. Doralt/Renner, EStG, § 2 [LVO], Tz 470).

Beide Tatbestände sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059; 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.

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

Tätigkeit mit in der Lebensführung begründeter Neigung:

Der Bf hat in dem Zeitraum von 1998 bis einschließlich 2005 einen Gesamtverlust von 17.414 Euro erklärt.

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich daher bereits aus dem Umstand, dass der Bf mit seiner Tätigkeit als Fotokünstler ab dem Jahr 1998 bis zum Jahr 2005 einen Gesamtverlust erwirtschaftet hat.

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

Eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO liegt vor, wenn diese im Konkreten bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Dies trifft nach der Rechtsprechung vor allem auf nebenberuflich ausgeübte Tätigkeiten zu (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116, mit weiteren Hinweisen).

Der Bf hat während der Ausübung der künstlerischen Tätigkeit und auch danach laufend Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit in einer Höhe erhalten, die allein zur Besteitung des Lebensunterhaltes ausreichten, nämlich jährlich jeweils zwischen 30.185 Euro brutto (2005) bis 32.029 Euro brutto (2008). Die nichtselbständige Tätigkeit wurde vom Bf ganzjährig ausgeübt. Es ist daher festzuhalten, dass der Bf auf Grund des bestehenden Dienstverhältnisses bei der Finanzierung seines Lebensunterhaltes nicht auf Einkünfte aus der künstlerischen Tätigkeit angewiesen war. Diese Tätigkeit wurde demgegenüber im vorliegenden Fall nur nebenberuflich ausgeübt.

Gerade eine fotografisch künstlerische Betätigung entsteht in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zu Kunst und Fotografie, dies umso mehr als der Lebensunterhalt tatsächlich über eine andere Tätigkeit bestritten wird. Im Sinne der zitierten Rechtsprechung liegt somit eine typischerweise auf einer in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführende Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO vor.

Eine Zuordnung zu den typisch erwerbswirtschaftlichen Einkunftsarten des EStG führt nicht automatisch zu einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO. Eine nebenberufliche Befassung ist einer Zuordnung zu § 1 Abs 1 LVO abträglich.

Der Annahme einer nebenberuflichen Tätigkeit steht auch nicht entgegen, dass der Bf an diversen Ausstellungen teilnahm und über eine entsprechende Ausbildung verfügte, da dies auch bei einer freizeitmäßig ausgeübten, wenn auch mit Einnahmen verbundenen, künstlerischen Betätigung nicht ungewöhnlich ist. Die berufungsgegenständlichen Ausführungen, dass der Gesetzgeber Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zähle, vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die besondere künstlerische Ausbildung ist für die Einschätzung als Tätigkeit gemäß § 1 Abs 2 Z 2 LVO nicht wesentlich, da diese nach der gesicherten Lebenserfahrung gerade auch bei Personen vorhanden ist, die diese Betätigung freizeitmäßig betreiben.

Was diese Abgrenzung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs **1** und § 1 Abs **2** LVO, also einer ertragsorientierten von einer liebhabereiverdächtigen Betätigung betrifft, so kommt das Bundesfinanzgericht angesichts der angeführten Judikatur zu nebenberuflichen Betätigungen mit einer eindeutigen Affinität zur Lebensführung zu dem Schluss, dass im konkreten Fall von einer grundsätzlich "*liebhabereiverdächtigen*" Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO auszugehen ist.

Absehbarer Zeitraum - Prognose:

Gemäß § 2 Abs 4 LVO liegt bei einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

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 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.

In einem weiteren Schritt ist nun zu klären, ob trotz der in den Jahren 1998 bis 2014 aufgetretenen Verluste 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:

Der Bf übt diese Betätigung seit langem aus. In diesem Zeitraum wurden vom Bf gelegentlich Überschüsse erklärt (1998, 1999, 2002, 2004 und 2013). Die Überschüsse bewegen sich dabei in einem kleinen Rahmen, sodass die Verluste auch über diesen Zeitraum von 17 Jahren nicht ausgeglichen werden konnten. Wie die Beobachtung der Ergebnisse im Verlauf der Jahre zeigt, traten die Überschüsse auch nicht nach einigen Verlustjahren auf, sodass von einer Trendwende gesprochen werden könnte und in Zukunft daher vermehrt mit Überschüssen zu rechnen wäre.

Ab dem Jahr 2006 hat der Bf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nicht mehr erklärt. Erst im Jahr 2010 wird diese Tätigkeit wieder in die Erklärung aufgenommen, mit einem weiteren Verlust von 1.264 Euro. Für das Jahr 2011 werden die Einkünfte aus der künstlerischen Tätigkeit mit Null erklärt, für 2012 erklärt der Bf wieder keine Einkünfte aus dieser Tätigkeit. Erst im Jahr 2013 wird wieder ein Überschuss von 441 Euro erklärt, ab 2014 wird keine Erklärung hinsichtlich der künstlerischen Tätigkeit abgegeben. Der darauf gerichtete Vorhalt des Finanzamtes blieb unbeantwortet.

Daraus zeigt sich, dass wohl Überschüsse sporadisch auftreten, eine positive Prognose für die Zukunft daraus aber nicht abgeleitet werden kann. Aus den abgegebenen Erklärungen ist auch nicht ersichtlich, dass der Bf vermehrt Anstrengungen unternommen hätte, um seine Tätigkeit zu einem Gewinn zu führen. So ist in den Ausgaben bspw kein relevanter Werbeaufwand zu finden. Der Bf hat also diesbezüglich keine Anstrengungen unternommen, um seine Betätigung wirtschaftlich erfolgreicher zu gestalten.

Wie den Erklärungen entnommen werden kann, erhielt der Bf immer wieder Zuschüsse und Subventionen. Diese stellen keine unmittelbaren Leistungserlöse aus der künstlerischen Betätigung dar. Um festzustellen, ob die Betätigung für sich betrachtet erfolgversprechend sein kann, müssen die Zuschüsse und Subventionen in den Ergebnissen der Jahre außer Betracht gelassen werden. Zieht man die erklärten Ergebnisse bereinigt um die erhaltenen Subventionen und sonstigen Erträge, die keine Leistungserlöse aus der Tätigkeit darstellen, zur Betrachtung heran, so ergibt sich bis 2005 nur mehr im Jahr 1999 ein geringfügiger Überschuss von 595 Euro. Alle übrigen Jahre schließen dann mit einem Verlust ab. Nach Bereinigung der Ergebnisse errechnet sich bis zum Jahr 2005 ein Gesamtverlust von 54.852 Euro.

Werden die bereinigten Ergebnisse im Verlauf aller zur Betrachtung vorliegenden Jahre zur Beurteilung herangezogen, so ist gleichfalls kein Aufwärtstrend erkennbar. Abgesehen von zwei vereinzelten Überschüssen (1999 und 2013) bleibt es bei der Verlustsituation.

Weiter muss der im Jahr 2013 erklärte Überschuss von 441 Euro insofern hinterfragt werden, als der Bf zwar Erlöse von 6.369 Euro erklärt hat. Der Bf hat diese Erlöse jedoch trotz aufrechter Regelbesteuerung keiner Umsatzbesteuerung unterzogen. Somit erhebt sich die Frage, ob es sich bei diesen Erlösen um Leistungserlöse aus der künstlerischen Tätigkeit oder um Zuschüsse oder Subventionen handelt. Beim Überschuss aus 2013 kann daher in der Ergebnisbetrachtung nicht ohne weiteres von einem operativen Überschuss ausgegangen werden.

Zieht man bei dieser Betrachtung noch das Alter des Bf in Betracht - der Bf hat im Jahr 2014 sein siebzigstes Lebensjahr vollendet - erscheint eine positive Prognose unwahrscheinlich.

Hinzu kommt, dass eine Notwendigkeit zur Erzielung eines Gewinnes oder Überschusses eben nicht bestand, weil der Bf mit dieser Betätigung nicht seinen Lebensunterhalt bestritt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht damit auch die konkrete Art und Weise der Betriebsführung im vorliegenden Fall durchaus einer Betätigung mit Liebhabereicharakter.

Wenn der Bf vorbringt, dass bei einer künstlerischen Tätigkeit eine entsprechend lange Sicht erforderlich sei, so ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Bf diese Tätigkeit bereits seit vielen Jahren ausübt. Zur Betrachtung steht dem Bundesfinanzgericht ein Zeitraum von 17 Jahren zur Verfügung. In diesen 17 Jahren zeigte sich keine signifikante Verbesserung der Einnahmensituation und es ergeben sich aus dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte, dass sich das in absehbarer Zeit ändern könnte.

Darüber hinaus wäre der Zeitraum der Betätigung bis zu deren wirtschaftlichem Erfolg nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nach Ablauf von bereits 17 Jahren und den noch erforderlichen weiteren Jahren 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 auch aus diesem Grund von Liebhaberei auszugehen.

Der Verlust des Jahres 2005 kann daher keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Vorläufigkeit:

In den in Beschwerde gezogenen Jahren 2007 und 2008 hat der Bf keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr erklärt, also auch keine Verluste geltend gemacht. Das Berufungsvorbringen kann sich daher nur mehr darauf beziehen, dass die Bescheide nach Ansicht des Bf hätten vorläufig ergehen sollen.

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 200 Abs 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Es muss sich dabei um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar sind.

Nachdem der Bf die Tätigkeit bereits seit vielen Jahren betreibt, diese Betätigung in den zurückliegenden Jahren bis einschließlich 2005 nur einen Gesamtverlust erwirtschaftete und der Bf ab 2006 keine Einkünfte oder Verluste aus dieser Tätigkeit mehr erklärte, bestand für die Abgabenbehörde im Jahr 2010, im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, keine Ungewissheit mehr, ob es sich bei der Betätigung um eine Einkunftsquelle handelte. Mangels einer Ungewissheit bestand daher keine Veranlassung, die Bescheide vorläufig zu erlassen.

Die Ausführungen zur fehlenden Ungewissheit gelten im gleichen Sinne für die Einkommensteuer 2005.

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 die 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