



GZ. RV/3306-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Treufinanz, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999, Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1999 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 werden abgeändert.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte in den Jahren 1996, 1997 und 1999 neben positiven Einkünften aus selbständiger Arbeit als Facharzt für Innere Medizin auch Verluste als "gewerblicher Kunsthändler" im Ausmaß von S - 636.024,00 (1996), S - 635.492,00 (1997) und S - 545.853,00 (1999). Dabei standen den Einnahmen aus dem Verkauf von Kunstbildern in Höhe von S 152.160,00 (1996), S 103.992,73 (1997) und S 368.000,00 (1999) Ausgaben aus ihren Einkäufen im Ausmaß von S 659.832,72 (1996), S 691.000,00 (1997) und S 885.103,23 (1999) gegenüber. Der Bw. gab zu diesen Verlusten in der Folge an, dass er die Bilder von der A-AG und der P-AG erworben und sie teilweise wieder an die Gesellschaften zu einem höheren Preis verkauft hätte. Seit 1997 bis dato hätte er drei Kunstdrucke durch Vermittlung der genannten Gesellschaften an Dritte veräußert.

Zu diesen Gesellschaften hatten Prüfungsorgane bei der A-AG und P-AG festgestellt, dass sie Teil eines Firmenkomplexes waren. Unternehmensgegenstand wäre der Handel bzw das Leasing und die Vermietung von Kunst- und Grafikeditionen gewesen. Eine Kunstedition hätte aus einer Mappe von sechs bis acht Kunstdrucken bestanden, die in einer Auflage von 100 oder 150 Stück pro Serie produziert wurden. Der Verkaufspreis pro Mappe hätte zumeist zwischen S 30.000,00 und S 40.000,00 betragen. Die Produktion wäre durch die P-AG in Österreich oder in Deutschland erfolgt. Auf Grundlage eines Lizenzhändlervertrages hätten Geschäftspartner der A-AG und P-AG in Österreich oder in Deutschland von ihnen Grafikeditionen zu einem hohen Preis gekauft. Einzelne Grafiken könnten über Wunsch des Lizenznehmers in seiner Privatwohnung, Ordination oder Kanzlei ausgestellt werden. Dieser Sachverhalt wurde dem Bw. vorgehalten und er gab dazu bekannt, dass er seit 1996 mit der A-AG und P-AG in Geschäftsverbindung stehe und als Kunsthändler tätig sei. Es habe nur zu den beiden Gesellschaften eine Geschäftsverbindung bestanden und er habe von diesen Bilder sowie Kunstdrucke erworben, die er entweder in seinen Ordinationsräumlichkeiten in der A-Gasse, in seinem Wohnhaus in der G-Gasse oder in den Räumlichkeiten der erwähnten Gesellschaften ausgestellt hätte. Er verfüge über kein eigenes Geschäftslokal. Das Finanzamt stellte zudem fest, dass der Bw. im Stiegenhaus und Arbeitsraum seines Wohnhauses

Kunstabilder ausgestellt und Mappen von Kunstdrucken aufbewahrt hätte. Seit dem Jahre 1997 veranstaltete der Bw. lediglich einmal eine Vernissage in seinem Wohnhaus.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertrat dazu die Ansicht, dass die besichtigten Kunstbilder mehr der Dekoration des Hauses und weniger zum Verkauf bestimmt wären. Eine Auspreisung der Bilder wäre nicht erkennbar gewesen, zudem würden weder Schilder noch andere Hinweise den Verkauf von Kunstwerken im Wohnhaus des Bw. anzeigen. Die zu beurteilende Tätigkeit stelle demnach keinen gewerblichen Kunsthandel, sondern eine steuerlich unbeachtliche Vermögensverwaltung dar. Dem Ersuchen des Finanzamtes, bekannt zu geben, ob in Rechnungen über den Verkauf der gegenständlichen Bilder Umsatzsteuer gesondert zum Ausweis gelangte, leistete der Bw. nicht Folge. Nach der Aktenlage erklärte er schließlich aus der Tätigkeit als "Kunsthändler" für das Jahr 2000 keine Einkünfte, für das Jahr 2001 erneut einen Verlust im Ausmaß von S - 537.307,00.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1996, 1997 und 1999 am 19. Februar 2002 und am 12. Februar 2002 Einkommensteuerbescheide und berücksichtigte bei der Ermittlung des Einkommens die streitgegenständlichen Verluste in Höhe von – S 636.024,00 (1996), – S 635.492,00 (1997) und S – 545.853,00 (1999) nicht. Gleichermaßen verneinte es mit Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 12. Februar 2002 die Abzugsfähigkeit der Vorsteuerbeträge in Höhe von S 88.510,00. Den Begründungsausführungen der genannten Bescheiden ist zu entnehmen, dass der konkrete An- und Verkauf von Kunstwerken seitens des Bw. nicht im Rahmen seines Unternehmens, sondern in seiner Privatsphäre erfolgt wäre. Daher entstünde für ihn hinsichtlich der von ihm in Rechnung gestellten Kunstwerkslieferungen auch die Verpflichtung, die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 abzuführen. Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 schulde er die infolge der an ihn innergemeinschaftlich gelieferten Waren entgangene österreichische Steuer im Ausmaß von S 84.800,00.

In dem dagegen erhobenen Rechtsmittel führte der Bw. aus, dass er im Jahre 1996 mit der Tätigkeit als Kunsthändler begonnen hätte. Hierzu hätte er einen Gewerbeschein gelöst und sich in seinem Wohnhaus ein Büro eingerichtet. Vorerst hätte er mit der P-AG einen Lizenzhändlervertrag abgeschlossen und habe zu Beginn seiner Tätigkeit eine Vernissage abgehalten. Die Privaträumlichkeiten wären von dem Aufgang zum Büro, in welchem die Kunstwerke ausgestellt waren, komplett getrennt und nicht einsehbar gewesen. Er habe seine zahlreichen Kontakte zu nutzen geplant, um die einzelnen Exponate den potentiellen Abnehmern näher zu bringen. Aus Kostengründen hätte er die freien Flächen in seinem Haus

genutzt, anstatt teure Galerieräumlichkeiten anzumieten. Diese kaufmännische Vorsicht könne nicht zu seinem Nachteil ausgelegt werden. Dass Bilder nicht ausgepreist werden, entspreche gängiger Praxis, die auch seitens des Bw. gewählt worden wäre. Finanzielle Schwierigkeiten des Lizenzgebers hätten den Aufbau des Kunsthandels jedoch wesentlich erschwert, weshalb der Bw. bemüht sei, sein umfangreiches Warenlager ohne Unterstützung des Lizenzgebers zu vermarkten.

Über Vorhalt im Berufungsverfahren vom 18. Juni 2003 teilte der Bw. schriftlich am 9. Jänner 2004 mit, dass er aus Kostengründen über keine eigene Organisation für den Kunsthandel verfüge, sondern sich dazu der Lizenzgeber bediene. Diese würden als Kommissionäre auftreten, wobei der Bw. dennoch persönlich die Höhe der Preise sowie die Kaufkonditionen beeinflussen hätte können. Feststehe, dass der Markt für moderne Grafiken nicht sehr groß sei und infolge der unvorhergesehenen Insolvenz der P-AG gänzlich zusammengebrochen wäre. Der Bw. betrachte seine nach außen hin für die breite Öffentlichkeit erkennbare Tätigkeit insbesondere darin, dass er in der Anfangsphase der Tätigkeit Vernissagen abgehalten habe und in den Warteräumen der Ordination Informationen zu den Bildern mit dem Hinweis auf die Ankaufsmöglichkeit sowie dem Anbot der Beschaffung weiterer Bilder aufgelegt habe.

Die Vermarktung wäre zum einen aus eigenen Krankheitsgründen, zum andern wegen der eingetretenen Insolvenz eines Lizenzgebers und der allgemeinen Rezession, die den Handel mit nicht lebensnotwendigen Gütern des Kunstmarktes erschweren würde, zum Erliegen gekommen. Eine Fremdfinanzierung sei für sich allein kein Kriterium für die Einstufung einer Tätigkeit als gewerblich. Darüber hinaus lasse der Umfang der Einkäufe auf eine gewerbliche Tätigkeit schließen. Der am 19. November 1997 erfolgte Einkauf von 24 Grafikeditionen bestehend aus zwei bis drei Auflagen der gleichen Grafikedition dokumentiere die Gewerblichkeit des Vorgehens, denn für private Zwecke bzw. für Zwecke der privaten Vermögensvermehrung durch Wertsteigerungen wäre der Ankauf verschiedener Werke erklärbarer gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ist abzuleiten, dass nur eine Tätigkeit einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen ist, die auf Dauer gesehen ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt. Bringt hingegen die Tätigkeit auf Dauer Verluste, so ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste aus privaten Motiven in Kauf nimmt. In

einem solchen Fall wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt und es können die damit zusammenhängenden Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 1993/33) vorzunehmen. Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.

Gemäß § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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.

Dagegen ist gemäß § 1 Abs 2 Z 1 LVO Liebhaberei 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, oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO). Im ersten Fall steht sowohl die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens im Vordergrund. Beide Tatbestände des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen. Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich. Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO fallen, sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. 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 für typische Hobbytätigkeiten (zB. Hobbymaler, Reiseschriftsteller, Sportamateure).

Vor diesem Hintergrund kann das Handeln mit Kunstwerken dann Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO sein, wenn die Betätigung lediglich im kleineren Umfang bzw. als Ausfluss einer Sammlerleidenschaft betrieben wird. Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 LVO betrifft hingegen Betätigungen, die hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfanges typisch

erwerbswirtschaftlich orientiert sind und demnach dem äußeren Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes entsprechen.

Im Berufungsfall ist vorweg zu beurteilen, ob das Tätigwerden des Bw. durch die An- und Verkäufe der gegenständlichen Kunstbilder unter § 1 Abs. 1 LVO oder § 1 Abs. 2 Z 1 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung.

Nach der konkreten Sachlage weist die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit als "Kunsthändler" dem äußeren Bild nach keine erwerbswirtschaftliche Organisationsform auf und es fehlen ihr auch die wesentlichen, einen Gewerbebetrieb prägenden Merkmale. Angesichts der Art, des Umfangs und der Intensität der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit geht der UFS aus nachfolgenden Gründen von einer Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzuordnen ist, nämlich der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO), aus.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ausschließlich nach steuerlichen und nicht nach gewerberechtlichen Gesichtspunkten – zB. nach dem Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung – zu beurteilen (vgl VwGH 18.10.1989, 88/13/0035). Demnach berechtigt allein der Umstand, dass der Bw. Inhaber eines Gewerbescheines ist, nicht dazu, die streitgegenständliche Tätigkeit als erwerbswirtschaftlich geprägt zu betrachten. Dazu kommt, dass nach den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Bw., die mit den Berufungsergänzungen vom 15. April 2002 übereinstimmen, er lediglich zu Beginn seiner Tätigkeit eine einzige Vernissage in seinem Wohnhaus veranstaltete und ansonsten die besagten Kunstwerke in seiner Ordination sowie im Aufgang zu seinem Büro im privaten Haus ausstellte. Darüber hinaus verkaufte er bis dato nur drei - offensichtlich in den Räumlichkeiten der A-AG und der P-AG ausgestellte - Bilder über Vermittlung der genannten Gesellschaften an Dritte. Rechnungen vom 19. November 1997 und vom 5. November 1999 dokumentieren, dass der Bw. von der A-AG eingekaufte Kunstbilder – entgegen den am 17. Oktober 2001 getätigten Aussagen – nicht zu einem höheren Preis, sondern zum Einkaufspreis an die Gesellschaft verkauft hatte.

Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2004 gelingt es dem Bw. nicht darzutun, dass er durch entsprechenden Einsatz werbend nach außen hin für die breite Öffentlichkeit erkennbar in Erscheinung trat, wenn er allgemein ohne geeignete Nachweise darauf verweist, dass er sich zur Abwicklung der Verkäufe der Organisation des Lizenzgebers bediente und persönlich auf die Höhe der Preise und der Kaufkonditionen Einfluss nehme. Er übersieht dabei, dass diese Art der Geschäftsabwicklung während des Streitzeitraumes lediglich zum Verkauf von drei Bildern an Dritte führte. Darüber hinaus legte er nicht überzeugend dar, wie

eine Tätigkeit als "Kunsthändler" durch die Ausstellung diverser Bilder in den Warteräumen seiner Ordination nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet sein soll, zumal die Ordination eines Facharztes für Innere Medizin ihrer Zweckbestimmung nach nicht den Anforderungen von Verkaufsräumen einer Galerie und dergleichen gerecht wird. Angesichts der nur einmal veranstalteten Vernissage und des Umstandes, dass die in Streit stehende Tätigkeit eine Nebentätigkeit darstellt, die zu der unterhaltssichernden Haupttätigkeit als Arzt in keinem Zusammenhang steht, ist diese Tätigkeit keinesfalls mit jener eines gewerblichen Kunsthändlers vergleichbar. Nach der konkreten Sachlage war es auch nicht erkennbar, dass der Bw. Maßnahmen setzte, um "ein Mehr" an Einkünften zu erzielen.

Der UFS geht somit vom Vorliegen einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO aus, die in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, zumal der Bw. insgesamt bloß geringfügige Verkäufe verzeichnete und zudem die Geschäftsabwicklung nicht in einer Weise führte, die zur Annahme berechtigt, er sei zu Abschlüssen mit einer unbestimmten Zahl von Geschäftspartnern bereit (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0193; VwGH 3.6.1992, 91/13/0035). Demnach lässt die Art und Weise sowie der Umfang der ausgeübten Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erkennen, dass das Motiv für die ausgeübte Betätigung in den privaten Interessen des Bw. gelegen war. In diesem Zusammenhang ist auch aus dem Hinweis des Bw. auf den teilweisen mehrfach erfolgten Ankauf einer Grafikedition nichts für ihn zu gewinnen, da eine solche Vorgangsweise durchaus der Erwartungshaltung einer effektiven Vermehrung des Privatvermögens gerecht werden kann.

Über Vorhalt vom 1. März 2004 nahm der Bw. zur Beurteilung der in Streit stehenden Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO und ihrer möglichen Widerlegung gemäß § 2 Abs. 4 LVO nicht Stellung. Aus der Aktenlage ergibt sich ferner, dass der Bw. auch im Jahre 2001 kein einziges Bild veräußerte, demnach von 1996 bis 2001 bereits einen Verlust von S - 2,354.676,00 (€ 171.121,98) zu verzeichnen hat. Es war somit, da eine Änderung der Bewirtschaftung nach der Sachlage nicht erkennbar war und der Bw. sie auch nicht einwandte, davon auszugehen, dass die Tätigkeit bzw. die Art der Bewirtschaftung in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwarten lässt und somit keine Einkunftsquelle darstellt. Die damit im Zusammenhang stehenden negativen Einkünfte der Jahre 1996, 1997 und 1999 waren daher nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer gilt gemäß § 2 Abs. 5 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerblich oder beruflich. Das Vorliegen einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO bedeutet im

konkreten Fall, dass der Bw. mit dem An- und Verkauf der Kunstdrucke keine unternehmerische Tätigkeit entfaltete. Somit war einerseits die Anerkennung der beantragten Vorsteuern im Ausmaß von S 40.510,32 zu versagen, andererseits hinsichtlich der in Rechnungen über den Verkauf der Bilder gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gem. 11 Abs. 14 UStG 1994 in Höhe von S 36.800,00 entstanden. Der Bw. schuldet darüber hinaus die aus innergemeinschaftlichen Lieferungen als Vorsteuer geltend gemachte Erwerbsteuer im Ausmaß der entgangenen österreichischen Steuer (S 48.000,00), da er dem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer unrichtig seine Unternehmereigenschaft bekannt gab und nach der Sachlage davon auszugehen ist, dass dieses Unternehmen die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte (Art. 7 Abs. 4 UStG 1994).

Es waren somit aus vorstehenden Gründen und bezugnehmend auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes W zur St.Nr. XY (730/2323) vom 5. April 2002 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1996 im Ausmaß von S 357.596,00 und für 1997 von S 134.993,00 festzusetzen.

Gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Dieser Rechtsanspruch auf eine mündliche Verhandlung setzt somit einen rechtzeitigen Antrag des Bw. voraus. Im vorliegenden Fall stellte der Bw. erst in einem die Berufung ergänzenden, die fehlende Berufungsbegründung nachholenden Schriftsatz den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Dieser Antrag war demnach verspätet, weshalb ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung spruchgemäß zu entscheiden war (vgl. VwGH 27.4.2000,97/15/0208).

Wien, 17. Mai 2004

Beilagen: 2 Berechnungsblätter