



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/3718-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Mag. Thomas Wagnsommmer und Heinz Karl Zwazl über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes A. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 nach der am 24. Jänner 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) und beantragte weiters die Berücksichtigung von negativen Ergebnissen aus seiner Tätigkeit als Schmuckdesigner.

Der Bw. erklärte die aus seiner Tätigkeit als Schmuckdesigner erzielten negativen Ergebnisse in den Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Ferner beantragte der Bw. in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 die erzielten Ergebnisse unter dem Titel "Erlöse Künstler" mit 10% zu besteuern.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte im Schriftsatz vom 27. Februar 2002 unter dem Titel "Beantwortung Vorhalt" aus, unter Bezug auf das Telefonat vom 19. Februar 2002 betreffend ermäßigten Umsatzsteuersatz werde mitgeteilt, dass bei den Arbeiten des Bw. die persönliche

eigenschöpferische Tätigkeit gegeben sei. Eine Unterschreitung eines gewissen Qualitätsstandards liege ebenfalls nicht vor.

Eine Überprüfung der Arbeiten im Hinblick auf eine künstlerische Tätigkeit sei durch die Abgabenbehörde jederzeit an Hand eines repräsentativen Querschnitts möglich. Nach Erachten des steuerlichen Vertreters des Bw. seien die Voraussetzungen des § 22 EStG 1988 und § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 iVm Abschn 16.2.6. EStR 2000 und Abschn 10.2.5. UStR 2000 für die Anerkennung als Künstler gegeben. Ein Ausschluss der Qualifizierung als Künstler nach TZ 5254 der EStR 2000 liege ebenfalls nicht vor.

Mit vorläufigen Bescheiden gem. § 200 Abs. 1 BAO jeweils vom 15. März 2002 wurde der Bw. zur Umsatz- und Einkommensteuer 1999 und 2000 veranlagt. Die vom Bw. erklärten Ergebnisse aus der Tätigkeit als Schmuckdesigner in den Jahren 1999 und 2000 wurden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet und mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen.

Die angeführten Bescheide wurden vom Finanzamt wie folgt begründet:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt."

"Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu."

In der Begründung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wurde zusätzlich noch auf Folgendes verwiesen:

"Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihren Steuererklärungen wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. mit Ihrem Vertreter geführten (Telefon-) Gespräches hingewiesen."

Die oben erwähnte gesonderte Begründung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 hat folgenden Inhalt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Begünstigt sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler. Als Künstler ist anzusehen, wer eine persönliche und eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach (z.B. Malerei, Bildhauerei, Architektur etc.) aufgrund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht nur darauf beschränkt Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben (VwGH 25.3.1960, 2.12.1966, 31.10.1972, 4.4.1978, 12.12.1988). Künstlerische Leistungen müssen die individuelle Anschauung und Gestaltungskraft widerspiegeln und eine künstlerische Gestaltungshöhe erreichen (VwGH 18.3.1987, 23.10.1984). Wichtiges Indiz für die Künstlereigenschaft ist die Absolvierung einer einschlägigen künstlerischen Ausbildung (Kunstgewerbeschule, Kunsthochschule (VwGH 23.4.1979, 12.12.1989).

Abzugrenzen ist die Kunst insbesonders vom Kunsthandwerk. Maßgebend dafür ist, ob die Gestaltung des Gegenstandes nach Prinzipien erfolgt, die für ein umfassendes Kunstfach charakteristisch sind, ob die Tätigkeit also der eines Malers, Bildhauers, Architekten etc. gleicht. Die eigenschöpferische Komponente muß die handwerkliche überwiegen. Persönliche Note allein macht eine handwerkliche Tätigkeit nicht zur künstlerischen. Ein Goldschmied der seinen Entwürfen eine persönliche Note verleiht, ist nicht als Künstler anzusehen. Die Tätigkeit ist daher als gewerblich anzusehen. Die Umsätze sind mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.“

Der steuerliche Vertreter des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 9. April 2002 Berufung gegen die vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 ein. Begründend wird ausgeführt, dass gemäß § 200 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde die Abgabe(n) vorläufig festsetzen könne, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß sei.

Im gegenständlichen Fall habe die Abgabenbehörde die vorläufigen Bescheide standardisiert begründet, jedoch nicht kundgetan, wie sie zum Ergebnis ihres Ermittlungsverfahrens komme. Es werde daher beantragt, das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens offenzulegen und zu übermitteln, wobei es im Wesentlichen um das Ergebnis im Bereich der Umsatzsteuer gehe.

Für den Fall, dass das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens nicht offengelegt werde, werde beantragt alle oben angeführten Abgabenbescheide als endgültig im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO in Verbindung mit Punkt 2 a. dieser Berufung zu veranlagen.

Unter dem Titel "2.a. Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 – Steuersatz" wird in der Berufung weiters ausgeführt, dass die Abgabenbehörde zur Rechtsansicht (siehe gesonderte Bescheidbegründung) gelange, dass entgegen den eingereichten Steuererklärungen der ermäßigte Steuersatz von 10% für die künstlerische Tätigkeit nicht zustehe.

Aus den vorzulegenden Kunstwerken des Bw. inklusive der jederzeit frei zugänglichen Exponate (z.B. Arbeit in der HS T. – Bronzeplastik, Auftraggeber Gemeinde T.) werde für jedermann klar erkennbar sein, dass die eigenschöpferische Komponente die handwerkliche überwiege. Es liege auch keine Massenproduktion vor und jedes einzelne Stück sei bzw. werde handgefertigt.

Vorweg verweise der steuerliche Vertreter des Bw. nochmals auf seine Vorhaltsbeantwortung vom 27. Februar 2002 und die dort angeführten TZ in den UStR und EStR 2000.

Nachdem eine Hochschulausbildung oder eine sonstige vollwertige künstlerische Ausbildung fehle, müsse die Finanzbehörde die Künstlereigenschaft auf Grund der von ihm (dem

Künstler) entfalteten Tätigkeit prüfen. Die Merkmale seien von der Behörde unter Berücksichtigung eines repräsentativen Querschnittes der Arbeiten, die die steuerlich relevante Tätigkeit bildeten, zu beurteilen (RZ 5237 EStR 2000).

Obwohl im Erlass eine Mussvorschrift angeführt sei, habe die Abgabenbehörde diese Prüfung nicht durchführen lassen. Warum die Abgabenbehörde diese Prüfung – obwohl Mussvorschrift – unterlassen habe, gehe weder aus dem Bescheid noch aus der gesonderten Begründung hervor.

Diese Prüfung sei unter Verweis auf Ruppe, Kommentar UStG 1994, 2. Auflage, S 843 (TZ 92 zu § 10) durch die Sachverständigenkommission beim BM für Unterricht und Kunst durchzuführen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantrage daher, den Steuersatz für die künstlerische Tätigkeit mit 10% festzusetzen und erklärungsgemäß zu veranlagen oder allenfalls den Akt an die Oberbehörde zwecks Befassung der Sachverständigenkommission vorzulegen.

Unter Punkt "2.b. Falsche Bemessungsgrundlage" wird in der Berufung darauf verwiesen, dass der Bw. im Jahr 1999 aus seiner künstlerischen Tätigkeit einen Bruttoumsatz von ATS 22.000,00 und im Jahr 2000 einen solchen von ATS 69.000,00 erzielt habe. Aus den eingereichten Steuererklärungen ergebe sich unter Anwendung eines Steuersatz von 10% ein Nettoumsatz von ATS 20.000,00 bzw. ein solcher von ATS 62.727,27.

Nachdem die Abgabenbehörde der Ansicht sei, dass der Steuersatz von 10% nicht zustehe, sondern der Normalsteuersatz von 20% anzuwenden sei, habe sie die beiden oben angeführten Nettoumsätze von ATS 20.000,00 und ATS 62.727,27 mit dem Steuersatz von 20% versteuert.

Tatsache sei jedoch, dass trotzdem nur der Bruttoumsatz von ATS 22.000,00 und ATS 69.000,00 erzielt worden sei, sodass die Abgabenbehörde eigentlich richtig bei Anwendung des Steuersatzes von 20% einen Nettoumsatz von ATS 18.333,33 und ATS 57.500,00 ansetzen hätte müssen.

In den Einkommensteuerbescheiden 1999 und 2000 werde nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. eine falsche Zuordnung zur Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgenommen, denn nach Prüfung durch die Sachverständigenkommission lägen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor.

Aus Punkt 2 b. der Berufung ergebe sich, dass der Verlust aus der künstlerischen Tätigkeit in den beiden Jahren auf ATS 57.739,86 (für 1999) und ATS 134.327,52 (für 2000) zu korrigieren gewesen wäre.

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantrage daher abschließend die endgültige Abgabenfestsetzung im Bereich der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 mit gleichzeitiger Gewährung des ermäßigten Steuersatzes von 10% für die künstlerische Tätigkeit sowie um Qualifizierung der Einkunftsart als "Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit". Es wird um erklärungsgemäße Veranlagung sowie um vollinhaltliche Stattgabe der Berufung ersucht.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 29. April 2002 wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt bzw. folgende Fragen an ihn gerichtet:

"Hiermit wird die Begründung für die Vorläufigkeit nachgereicht:

Aus dem Fragebogen vom 21.11.2000 ergibt sich, dass die Tätigkeit im Oktober 2000 begonnen worden ist. Für 1999 und 2000 wurden jeweils negative Einkünfte erklärt. Da für die Abgabenbehörde sowohl die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft als auch der Qualifikation der Einkünfte als gewerblich oder künstlerisch noch nicht endgültig klargestellt scheint, erfolgten vorläufige Veranlagungen.

Weiters mögen folgende Fragen beantwortet werden bzw. entsprechende Nachweise vorgelegt werden:

In welchen Räumlichkeiten wird die Tätigkeit "Schmuck-Design" ausgeübt?

Wo wird verkauft?

Sind die Abnehmer Letztverbraucher und/oder Wiederverkäufer?

Welche Berufsausbildung hat der Berufungswerber?

Um Vorlage einer Prognoserechnung wird ersucht."

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist in Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 27. Mai 2002 darauf, dass die Tätigkeit auf Ausstellungen in angemieteten oder zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten ausgeübt werde (z.B. amtsbekannterweise in Antiquitätenbörse XinY). Ausschließlich werde dort auch der Kontakt zu den potentiellen Käufern der künstlerischen Werke hergestellt bzw. erfolge auch der Verkauf bei diesen Ausstellungen.

Die Abnehmer seien ausschließlich Letztverbraucher; ein Verkauf an (gewerbliche) Wiederverkäufer erfolge nicht. Auf das bereits erwähnte Auftragswerk in der HS T. werde verwiesen.

Der Bw. sei vor seiner Pensionierung in seinem "Brotberuf" als Hauptschullehrer tätig gewesen. Die künstlerische Ausbildung sei als Mitarbeiter bei Professor U., einem Bildhauer im Staatsatelier Wien, erfolgt. Es sei weiters u.a. eine Teilnahme am Symposium für Bildhauerei in St. Margarethen im Burgenland erfolgt, wobei hier nur Künstler eingeladen würden;

Veranstalter dieses Symposions sei die Kunstabteilung der burgenländischen Landesregierung gewesen.

Aus der beiliegenden Saldenliste per 31.12.2001 ergebe sich ein vorläufiger Gewinn vor Abschreibung in Höhe von rd. ATS 69.000,00; nachdem auf Grund des künstlerischen Überwiegens der "Wareneinsatz" relativ schwierig zu schätzen sei, werde sich bei gleichbleibendem Interesse der Ausstellungsbesucher ein Gewinn p.a. von rd. € 2.500,00 für 2002 bzw. die Folgejahre ergeben.

In einem weiteren Ergänzungsvorhalt vom 10. Juni 2002 teilt das Finanzamt mit, dass beabsichtigt sei, die Berufung antragsgemäß der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. Für die Entscheidungsreife sei eine möglichst genaue Ermittlung des Sachverhaltes erforderlich, sodass folgende Ergänzungen zum Schreiben des Bw. vom 27. Mai 2002 erbeten werden: Bislang sei die Frage unbeantwortet geblieben, wo die Tätigkeit ausgeübt werde (Werkstatt)? Die Verkäufe erfolgten laut Angabe des Bw. "z.B. in der Antiquitätenbörse XinY", wo erfolgten solche Verkäufe noch? Laut Steuererklärungen sei der Bw. Schmuckdesigner. Bezugnehmend auf seine künstlerische Ausbildung werde in der Vorhaltsbeantwortung auf eine Ausbildung als Bildhauer hingewiesen. Wie hänge dies zusammen? Welches Verhältnis hätten diese beiden Arten von Tätigkeiten zueinander? Weiters werde um Mitteilung der Höhe des Kaufpreises, der für die in der Hauptschule T. aufgestellte Bronzeplastik erzielt worden sei, ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes führt der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schriftsatz vom 13. Juni 2002 aus, dass die Tätigkeit auf Ausstellungen in angemieteten oder zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten ausgeübt werde; die Antiquitätenbörse XinY sei bereits genannt worden. Zusätzliche Ausstellungen hätten im Joanneum-Museum in Graz und in der Therme Waltersdorf stattgefunden. Mit "Ausübung" habe der steuerliche Vertreter des Bw. die Ausstellungsorte verstanden. Hergestellt würden die Kunststücke im Atelier des Bw. in Adr..

Die Schmuckstücke würden als bildhauerische Kunstwerke im Kleinformat gelten. Der Erlös aus der Bronzeplastik (HS T.) sei unter der ehemaligen Steuernummer des Bw. versteuert worden.

Mit Schriftsatz vom 20. Jänner 2003 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. folgende Anträge:

"Für den Fall der Vorlage unserer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und deren Nichterledigung vor dem 1. Jänner 2003 – womit die Erledigung auf den unabhängigen Finanzsenat übergeht -, stellen wir gemäß § 323 Abs. 12 BAO idF des AbgRmRefG (BGBl. I 97/2002) den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellen auch hier den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z. 1 idF des AbgRmRefG (BGBl. I 97/2002)."

Über die Berufung wurde erwogen:

Abweichend von den Steuererklärungen beurteilte das Finanzamt die vom Bw. in seiner Pension als "Schmuckdesigner" ausgeübte Tätigkeit als gewerblich (lt. Bw. künstlerische Tätigkeit) und unterzog die daraus erklärten Erlöse bei der Umsatzsteuer dem Normalsteuersatz (lt. Bw. ermäßiger Steuersatz). Da dem Finanzamt sowohl die Frage der Qualifikation der Einkünfte als gewerblich oder selbständige (künstlerisch) als auch angesichts der in den Streitjahren erklärten Verluste (1999: 56.073,19 S; 2000: 129.100,25 S) die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft noch nicht endgültig klargestellt erschien, erfolgten die Veranlagungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Das Berufungsbegehren richtet sich in erster Linie gegen die Einstufung der erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und die damit verbundene Versteuerung der Erlöse mit dem Normalsteuersatz. Weiters wird hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide auch die Vorläufigkeit bekämpft.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Beurteilung der Streitfrage, ob im gegenständlichen Fall gewerbliche oder selbständige Einkünfte (als Künstler) vorliegen, mangels ertragsteuerlicher Auswirkung irrelevant ist und aus umsatzsteuerlicher Sicht nur dann eine Rolle spielt, wenn – nach erfolgter Liebhabereiprüfung im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) - eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO vorliegt, zumal im Falle einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 auch umsatzsteuerlich von Liebhaberei auszugehen ist.

Aus der Aktenlage ist allerdings kein ausreichend ermittelter Sachverhalt ersichtlich, um die Tätigkeit des Bw. in Bezug auf Liebhaberei bzw. an Hand seiner Arbeiten als künstlerisch oder gewerblich beurteilen zu können.

Das Finanzamt hat bisher der Gewinnermittlung in den berufungsgegenständlichen Jahren die Angaben des Bw. ohne inhaltliche Prüfung der erklärten Einnahmen und Ausgaben zugrunde gelegt. Zu prüfen wäre in diesem Zusammenhang im Vorfeld einer Liebhabereiprüfung, ob die Ermittlung der steuerlichen Ergebnisse – sowohl hinsichtlich der Streitjahre als auch hinsichtlich der Folgejahre - den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften entspricht bzw. die erklärten Ergebnisse allenfalls zu korrigieren wären.

Das Finanzamt hat aber auch eine Prüfung im Sinne der LVO bisher nicht vorgenommen. Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst, maßgeblich ist der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Verlust.

Um beurteilen zu können, ob - sowohl bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung als auch bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung - Liebhaberei vorliegt, ist zunächst festzustellen, ob

und in welchem Umfang Verluste gegeben sind (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm 3).

Findet die LVO infolge Anfallens von Verlusten Anwendung, so ist im Rahmen der Liebhabereiprüfung im Hinblick auf die sich daran knüpfenden Konsequenzen – wie die Anwendung unterschiedlicher Beurteilungsmaßstäbe (objektivierbare Gewinnerzielungsabsicht oder objektive Ertragsfähigkeit), Kriterienprüfung und Anlaufzeitraum nur bei § 1 Abs. 1 Tätigkeit, umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei § 1 Abs. 2 Tätigkeit - zunächst zu entscheiden, ob die Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 LVO einzustufen ist. Ob die Tätigkeit als "Schmuckdesigner" typisch erwerbswirtschaftlich oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, wird dabei anhand von noch zu treffenden Feststellungen in Bezug auf Art, Umfang und Intensität der vom Bw. betriebenen Tätigkeit zu beurteilen sein.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Ritz, BAO-HB, Seite 228).

Im Hinblick darauf, dass die Jahresabschlüsse für die Jahre 2001 bis 2003 bereits vorgelegt wurden und somit - unter Einbeziehung auch der Betriebsergebnisse 2004 und 2005 - ein mittlerweile 7-jähriger Zeitraum zur Beurteilung vorliegt, erscheint es unter Bedachtnahme auf den Umfang der noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen überdies zielführender und verwaltungsökonomischer, die entscheidungsrelevanten Ermittlungen im Rahmen einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO und nicht im Rahmen eines zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens durchzuführen.

Da die durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Eine etwaige Beeinträchtigung berechtigter Interessen der Partei durch die Zurückverweisung an die erste Instanz ist aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht kann gemäß § 284 Abs. 3 BAO von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. In Hinblick darauf wurde von einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand genommen, da dem Bw. im Rahmen des Parteiengehörs vom Finanzamt ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben sein wird.

Wien, am 27. Jänner 2006