



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des JS gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 17. März 2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) erzielte im Berufungszeitraum als praktischer Arzt sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch nichtselbständiger Arbeit (diesbezügliche Einkünfte im Jahr 2008 EUR 188.504,89 bzw. EUR 17.792,89) und betreibt seit Ende des Jahres 2008 in seinem Wohnort eine Kunsthalle, hinsichtlich derer er im Eröffnungsjahr 2008 einen Verlust von EUR 207.824,91 und in der Folge geringfügige Gewinne erklärte.

**(2)** Hinsichtlich der Galerie wurde im Zuge einer Außenprüfung festgestellt (Tz 2 des Berichtes über die Außenprüfung vom 5. März 2012 bzw. Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Februar 2012), dass vorwiegend Gemälde und in geringem Ausmaß antiquarische Möbelstücke ausgestellt würden. Sämtliche Ausstellungsstücke seien vor Eröffnung im Privatbesitz des Bw. gewesen und mit dem ehemaligen Kaufpreis in das Betriebsvermögen aufgenommen worden. Die Sammlung werde als Umlaufvermögen behandelt, da die Gegenstände angeblich zum Verkauf bestimmt seien. Die Einlagewerte gliederten sich auf in:

Gemälde (Kauf 1994 – 2008)	184.047
Antiquitäten (Kauf 1999 - 2007)	15.421
Summe	199.468

Vorsteuerabzug sei nicht von den Einlagen, jedoch von den Gebäudeumbauten geltend gemacht worden.

Durch die Behandlung als Umlaufvermögen entstehe bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ein Verlust von EUR 207.824,91; der Gewinn aus selbständiger Tätigkeit betrage EUR 226.257,80.

An Verkäufen seien bis Juni 2010 lediglich ein Teppich (Einlagewert EUR 2.2000; Verkaufspreis EUR 2.625) sowie ein Aquarell (Einlagewert EUR 415; Verkaufspreis EUR 550) getätigt worden.

Zur gewerblichen Tätigkeit sei beiliegende Prognoserechnung vorgelegt worden:

Prognostizierte Überschüsse: 2009 - 2028:	EUR 47.900
Verlust § 4 Abs. 3 EStG 2008:	EUR 207.824,91
Gesamtverlust (ohne Übergangsgewinn oder Aufgabegewinn):	- EUR 159.924,91
Warenbestand 31.12.2008:	EUR 200.000
Zukäufe 2009 – 2028:	EUR 107.000
Verkäufe EK-Wert 2009 – 2028:	EUR 181.300
Wertsteigerung Bestand 2009 – 2028:	EUR 76.000
Warenbestand It Prognose 31.12.2028:	EUR 201.700

Zu Prognose 2009: Überschuss EUR 700.

Im Vergleich zur Saldenliste 31.12.2009 sei ein Verlust von EUR 7.050,46 erzielt worden (ohne AfA).

	lt. Prognose	lt. Saldenliste Mai 2010	lt. E-A-Rechnung
Erlöse	EUR 15.000	EUR 2.625	EUR 14.836,37
(Nachbuchung von Erlösen, um Verlust zu vermeiden)			
Einkauf Galerie	0	210	
Personalaufwand	2.500	2.609,20	
Instandhaltung Gebäude	8.000	6.908,42	
Betriebskosten	1.400	0	
Sonstige Aufwendungen	700	0	
AfA	1.700	0	

Die Betriebsergebnisse 2009 (Gewinn EUR 700) und 2010 (Einnahmen EUR 7.000; Gewinn EUR 900) wichen erheblich von den darauf folgenden Jahren ab, in denen Gewinne von EUR 2.000 bis EUR 3.000 ermittelt worden seien. Die Wertsteigerung des Bilderbestandes sowie der Erlös für Bilderverkauf könne schwer prognostiziert werden. Jedenfalls lägen die

Erlöse 2009 und 2010 unter den zukünftig angegebenen Werten. Zum Zeitpunkt des Eintritts eines Gesamtgewinnes unter Berücksichtigung der Warenbestände im Jahr 2028 habe der Bw. ein Alter von 80 Jahren erreicht. Bei Nichtrealisierung der Wertsteigerungen trete ein Gesamtüberschuss noch später ein. Der vorgebrachte Wegfall der Personalkosten nach Pensionierung (2012) bis 2028 sei bei zunehmendem Alter und somit auch von Gebrechlichkeit nicht glaubwürdig. Ein Ansatz der bisherigen Lohnkosten würde keine laufenden Gewinne entstehen lassen.

Nach Ansicht des Prüfers wäre die Tätigkeit als "*verdächtige*" einzustufen, da Luxusgüter bewirtschaftet würden, ein Verlust auftrete und auch innerhalb eines absehbaren Zeitraumes tatsächlich kein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Die Bewirtschaftung von derartigen Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens sei insbesondere wie hier als Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung als Ausfluss einer Sammelleidenschaft betrieben werde (Handel mit und Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken).

In der rechtlichen Würdigung des festgestellten Sachverhaltes hielt der Prüfer fest: Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn sei abzuleiten, dass nur eine Tätigkeit einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sei, die auf Dauer gesehen ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringe. Bringt sie hingegen auf Dauer Verluste, sei zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste aus privaten Motiven in Kauf nehme. In einem solchen Fall werde die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt und es könnten damit zusammenhängende Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei sei nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBI. 1993/33) vorzunehmen. Die Anwendung der Verordnung werde durch Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.

Gemäß § 1 Abs 1 LVO lägen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO falle. Voraussetzung sei, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar sei.

Dagegen sei gemäß § 1 Abs 2 Z 1 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstünden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten (ua. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen, oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO). Im ersten Fall stehe sowohl die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens im Vordergrund.

Beide Tatbestände seien abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen. Die konkrete subjektive Sicht oder Neigung des Steuerpflichtigen sei unbeachtlich. Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO fielen, seien nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eigneten. Stehe bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, falle diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gelte für typische Hobbytätigkeiten (zB. Hobbymaler, Reiseschriftsteller, Sportamateure).

Vor diesem Hintergrund könne 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 werde. Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 LVO betreffe hingegen Betätigungen, die hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfanges typisch erwerbswirtschaftlich orientiert seien und demnach dem äußeren Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes entsprächen.

Im vorliegenden Fall sei 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 falle. Die Bedeutung dieser Zuordnung liege ua. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung. Nach der konkreten Sachlage weise 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 Umfanges und der Intensität der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit gehe das Finanzamt 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 Rechtsprechung sei das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ausschließlich nach steuerlichen und nicht nach gewerberechtlichen Gesichtspunkten - zB. Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung - zu beurteilen (VwGH 18.10.1989, 88/13/0035). Demnach berechthe allein der Umstand, dass der Bw. Inhaber eines Gewerbescheines sei, nicht dazu, die streitgegenständliche Tätigkeit als erwerbswirtschaftlich geprägt zu betrachten. Angesichts der nur einmal veranstalteten Vernissage und des Umstandes, dass die in Streit stehende Tätigkeit eine Nebentätigkeit darstelle, die zu der unterhaltssichernden Haupttätigkeit als Arzt in keinem Zusammenhang stehe, sei diese Tätigkeit keinesfalls mit jener eines gewerblichen Kunsthändlers vergleichbar. Nach der konkreten Sachlage sei es auch nicht erkennbar, dass der Bw. Maßnahmen setzte, um "*ein Mehr*" an Einkünften zu erzielen.

Das Finanzamt gehe 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 sei, zumal der Bw. insgesamt bloß geringfügige Verkäufe verzeichnet habe und zudem die Geschäftsabwicklung nicht in einer Weise führe, die zur Annahme berechtige, 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 lasse 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 sei. Es sei somit, da eine Änderung der Bewirtschaftung nach der Sachlage nicht erkennbar war und der Bw. sie auch nicht eingewandt habe, davon auszugehen, dass die Tätigkeit bzw. die Art der Bewirtschaftung in einem *"absehbaren"* Zeitraum einen Gesamtgewinn nicht erwarten lasse und somit keine Einkunftsquelle darstelle.

Für den Bereich der Umsatzsteuer gelte gemäß § 2 Abs. 5 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lasse, nicht als gewerblich oder beruflich. Das Vorliegen einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO bedeute im konkreten Fall, dass der Bw. mit dem An- und Verkauf der Kunstdrucke keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet habe. Somit sei die Anerkennung der beantragten Vorsteuern zu versagen.

**(3)** Die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Prognoserechnung, welche am 22. November 2010 bei der Amtspartei eingereicht wurde, enthält zusammengefasst folgende Daten:

Jahr	Einnahmen		Ausgaben gesamt	Ausgaben Bildereinkauf	Ergebnis
	Bilderverkauf	Veranstaltungen			
<b>2009</b>	15.000	---	14.300	---	700
<b>2010</b>	7.000	300	6.400	2.000	900
<b>2011</b>	12.000	300	10.100	3.000	2.200
<b>2012</b>	12.000	600	10.200	4.000	2.400
<b>2013</b>	12.000	600	10.400	5.000	2.200
<b>2014</b>	13.000	600	10.400	5.000	3.200
<b>2015</b>	13.000	600	10.500	5.000	3.100
<b>2016</b>	13.000	600	10.800	5.000	2.800
<b>2017</b>	13.000	700	10.800	5.000	2.900
<b>2018</b>	14.000	700	11.900	6.000	2.800
<b>2019</b>	14.000	700	12.100	6.000	2.600
<b>2020</b>	14.000	700	12.100	6.000	2.600
<b>2021</b>	14.000	700	12.400	6.000	2.300
<b>2022</b>	15.000	700	12.500	6.000	3.200
<b>2023</b>	15.000	800	13.500	7.000	2.300
<b>2024</b>	15.000	800	13.600	7.000	2.200

<b>2025</b>	15.000	800	13.700	7.000	2.100
<b>2026</b>	16.000	800	13.900	7.000	2.900
<b>2027</b>	16.000	800	14.000	7.000	2.800
<b>2028</b>	16.000	800	15.100	8.000	1.700
<b>Gesamtergebnis in 20 Jahren (ohne Jahr der Eröffnung)</b>					47.900
<b>Anmerkung des Referenten: Gesamtergebnis in 20 Jahren</b> (mit Eröffnungsjahr)					- 159.924,91

**(4)** In einer am 2. Juni 2010 vom Betriebsprüfer aufgenommenen Niederschrift gab der Bw. an:

Die Galerie sei von Montag bis Freitag, 16.00 bis 18.00 Uhr und nach Vereinbarung geöffnet. Termine nach Vereinbarung erfolgten meist nachmittags, meist ein Mal im Monat. Der Eintritt sei frei. Einige Bilder seien derzeit im Büro einer Bank ausgestellt, eine Auslage sei am Stadtplatz geplant, eine Uhr sei bei einer Firma ausgestellt, um bessere Werbewirkung zu erzielen.

In der Galerie sei die Schwiegertochter des Bw. mit einem Gehalt von EUR 150 pro Monat beschäftigt.

Die ausgestellten Bilder seien nicht preisausgezeichnet. Eine Preisliste liege nicht vor, auf Empfehlung des steuerlichen Vertreters solle eine solche erstellt werden. Bis zum Tag der Niederschrift sei es zu keinen weiteren Zukäufen gekommen. Zukäufe seien nach Verlauf der Geschäftslage geplant. Eine Vernissage habe im Juni 2010 stattgefunden, sie seien in Zukunft in regelmäßigen Abständen geplant.

Die Bilder stammten aus dem Fundus (Privatvermögen) des Bw.; er sei Sammler seit 30 Jahren. Sie seien bei Gewerbeeröffnung mit den seinerzeitigen, belegmäßig nachgewiesenen, Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen eingelegt worden.

Die Stilrichtung umfasse Ende des 19. Jahrhunderts bis jetzt mit Motiven des Wohnorts bzw. von Künstlern mit Bezug zum Wohnort bzw. „klassische Moderne“ und „zeitgenössische Kunst“.

in der Privatwohnung befänden sich noch ca. 20 wertvolle Gemälde im Privatbesitz. Einige Bilder mit geringeren Werten befänden sich in der Ordination des Bw. zum Verkauf; sie seien in die Inventarliste aufgenommen.

**(5)** Das Finanzamt folgte den Feststellungen und der rechtlichen Würdigung des Prüfers und erließ am 17. März 2011 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009, in denen die Ergebnisse bzw. Umsätze und Vorsteuern aus der Galerie unter Hinweis auf die Prüferfeststellungen keine Berücksichtigung fanden.

**(6)** In der gegen diese Bescheide durch den steuerlichen Vertreter eingebrachten Berufung vom 18. April 2011 führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien folgendermaßen klarzustellen: Bei den erworbenen und in der Folge eingelegten Bildern handle es sich um „*keine Sammlung*“, weder einer bestimmten Epoche noch Stilrichtung, sondern um einen „*bunten Mix*“, angefangen von Bildern aus mehreren Jahrhunderten, über Teppiche, Möbel, Keramiken, Uhren bis hin zu antiken Gefäßen. Eine Reihe weiterer Bilder sei nach wie vor im Privatbesitz und befindet sich in der Privatwohnung. Die Räumlichkeiten in der sich die Galerie befindet, seien für diesen Verwendungszweck geschaffen worden. Dieser Schritt sei nicht zuletzt deshalb gewagt worden, weil es im Wohnort des Bw. keine weitere Kunsthalle gebe und der Bw. dadurch am Markt entsprechend gut auftreten könne. Es handle sich dabei zum weitaus überwiegenden Teil um einen Zubau, welcher den Anforderungen eines modernen Galeriebetriebes entspreche. Die Galerie könne neben den regulären Öffnungszeiten jederzeit nach telefonischer Voranmeldung besichtigt werden. Darüber hinaus habe die im selben Haus wohnhafte Angestellte und Schwiegertochter einen Schlüssel um spontan kommende, interessierte Kunstliebhaber einzulassen, was sich als sehr vorteilhaft erwiesen habe, es kämen immer wieder Gruppen und Einzelpersonen auch außerhalb der Öffnungszeiten. Aus diesem Grund seien die Öffnungszeiten von 16:00 bis 18:00 Uhr ausreichend. Ab 29.10.2010 seien die Öffnungszeiten auf 10:00 bis 12:00 Uhr geändert worden. Zusätzlich seien bereits seit Eröffnung der Galerie fünf Vernissagen (18.12.2008, 15.9.2009, 18.6.2010, 29.10.2010, 15.3.2011) durchgeführt worden, welche mit offizieller Einladung an eine Vielzahl von Personen verschickt worden seien. Ebenso sei ein Inserat im Dezember 2008 in der lokalen Presse geschaltet worden. Bilder seien zur besseren Vermarktung nachweislich in diversen Räumlichkeiten wie Bankhäusern und Uhrengeschäften zum Verkauf angeboten worden. 2010 sei auch der Verkauf über das Dorotheum in Linz und Wien begonnen worden. 2011 habe eine Auslage am Stadtplatz im Wohnort des Bw. verwirklicht werden können.

Entgegen den Behauptungen der Betriebsprüfung existiere sehr wohl eine Preisliste über die Verkaufsgegenstände. Diese werde aber nicht den Kunden ausgehändigt, sondern diene zur Orientierung des Bw. Wie in vielen anderen Galerien auch, gebe es keine offizielle Preisauszeichnung am Kunstwerk, sondern es werde der Preis zwischen Käufer und Verkäufer ausgehandelt. Ebenso sei die Unterstellung der Betriebsprüfung, dass im Veranlagungsjahr 2009 Erlöse nachgebucht worden seien, um Verluste zu vermeiden auf das schärfste zurückzuweisen. Im Zeitpunkt der Aushändigung der Saldenliste sei dieses Geschäftsjahr noch nicht vollständig erfasst gewesen. Die angeforderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung habe sehr wohl eine vollständige Erfassung sämtlicher Geschäftsvorgänge beinhaltet. Jeder Einzelumsatz sei nachweisbar und belegt. Das Periodenergebnis sei auch in der Prognoserechnung berücksichtigt und weiche nur geringfügig von dieser Prognose ab. Ausdrücklich sei noch darauf hingewiesen, dass das Endergebnis der Prognoserechnung 2009

und 2010 entspreche.

Die Argumentation der Betriebsprüfung bezüglich der in Zweifel gezogenen Reduktion der Personalkosten sei unschlüssig. Ende 2011 werde der Bw. aufgrund einer beruflichen Veränderung wesentlich mehr Zeit für die Galerie aufbringen können. Dem Alter oder dem Gesundheitszustand komme dabei keinerlei Bedeutung zu (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219 und 27.3.2002, 2000/13/0020). Abgesehen davon erfreue sich der Bw. bester Gesundheit.

Nach dem Gesamtbild der dargestellten Verhältnisse und der in § 2 LVO normierten Kriterienprüfung, ergebe sich somit keineswegs eine Betätigung die als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Der Bw. verfüge über eine der Tätigkeit angemessene Organisationsform, er trete am Markt auf und biete seine Ware nicht nur einem kleinen Kreis, sondern jedermann zu marktüblichen Preisen an. Ebenso ergebe die der Betriebsprüfung ausgehändigte Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss. In den Jahren 2009 und 2010 habe bereits ein Überschuss erwirtschaftet werden können. Es lägen keine konkreten Umstände vor, welche für die nächsten Jahre einen Verlust erwarten ließen. Vielmehr entspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass aufgrund des zusätzlichen Engagements ab Ende 2011, die in der Prognoserechnung ab 2012 angeführte Umsatz- und Gewinnsteigerung, zumindest erreicht wenn nicht sogar übertroffen wird.

**(7)** Eine am 19. Juli 2011 durch einen Rechtsanwalt eingebrachte Berufungsergänzung hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Entgegen der Ansicht des Finanzamts handle es sich bei der Galerie nicht um Liebhaberei, sondern die Betätigung des Bw. ziele auf die Erzielung angemessener Entgelte ab. Die Einkünfte aus der Galerie seien durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung, die durch die Einkommensteuererklärung für 2009 als richtig verifiziert worden sei, sei ersichtlich, dass in absehbarer Zeit zu einem Gesamtgewinn kommen werde.

Die Absicht des Bw. sei gemäß den Kriterien der LVO an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar.

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste verhalte sich so, dass bei einer „*vorsichtigen Schätzung*“ auf Grund vergleichbarer Unternehmen eine jährlich Wertsteigerung des Bestandes von rund EUR 4000 angenommen werden könne.

Bisherige Verkäufe aus dem Bestand hätten ebenfalls zu einem Gesamtüberschuss im Verhältnis zum Ankaufswert geführt. Grund der Anfangskosten bei Begründung der Galerie und dem Umstand, dass bei längerem Bestand Stammkunden hinzuträten und für einen höheren Umsatz sorgten, hätten bei der Prognoserechnung auch dazu geführt, dass die erforderlichen Zukäufe zur Haltung des Bestands angepasst worden seien und anfänglich

Zukäufe nicht in dem Ausmaß vorgenommen worden seien. Eine Steigerung des Verkaufes sei über die Jahre objektiv wirtschaftlich zu erwarten. Dem gegenüber seien aber Ausgaben und damit Verluste rückläufig.

Der Personaleinsatz sei bereits zu Beginn der Galerie minimiert worden und werde nach Pensionierung des Bw. weiter reduziert.

Darüber hinaus bestehe ein „überwiegendes öffentliches Interesse“ am Bestand einer Galerie in der Region. An der Galerie bestehe ein notwendiger bedarf auf kulturellem gebiet, wobei durch die Abhaltung von Veranstaltungen und Vernissagen auch eine Werbewirksamkeit für die Stadt und den Bezirk erzielt werde.

Bei der Galerie handle es sich um eine Betätigung mit „*unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft*“. Sofern bei der Liebhabereibeurteilung auch auf eine AfA-Berechnung Rücksicht genommen worden sei, sei darauf zu verweisen, dass die Betätigung iSd. § 1 Abs.3 LVO auch auf die Erzielung angemessener Entgelte abstelle. Davon sei auszugehen, wenn die Einnahmen als eine einigermaßen marktgerechte – wenn auch bescheidene – Abgeltung für erbrachte Leistungen anzusehen sei. Eine Deckung der mit der Betätigung verbundenen Kosten oder bestimmte Kostenfaktoren sei nicht verlangt.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171 müsse unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen, Relation stehe. Als absehbar sei ein solcher Zeitraum zu betrachten, der im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt eingesetzten Aufwandes bis zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen werde.

Der Bw. strebe durch den Galeriebetrieb nicht danach eine Kapitalanlage zu schaffen und allenfalls später daraus Sicherheiten oder persönliche Bedürfnisse zu befriedigen, oder eine Steuerverminderung zu erzielen, sondern es sei anhand der vorliegenden Prognoserechnung und der eingesetzten Mittel bis 2028 mit einem wirtschaftlichen Gesamterfolg zu rechnen. Der „*absehbare Zeitraum von 19 Jahren ist im Sinne der Judikatur als angemessen zu betrachten*“. Unverständlich sei auch der Umstand, dass von der Betriebsprüfung die Prognoserechnung für 2009 trotz Vorliegens der Einkommensteuererklärung abverlangt, gleichzeitig jedoch bemängelt worden sei, dass sie mit der Einkommensteuererklärung übereinstimme. Tatsächlich sei dies ein Umstand, der auf die Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit der vorliegenden Prognoserechnung hinweise, Dieser Umstand habe allerdings in die Würdigung des Sachverhaltes bei der Behörde keinen Einfluss genommen.

Vom Bw. würden tatsächliche Überschüsse erwirtschaftet, welche mit der Prognoserechnung übereinstimmten. Es sei daher nicht gerechtfertigt, Verluste aus der Bewirtschaftung von

Luxuswirtschaftsgütern anzunehmen, welche einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung (Sammlerleidenschaft) entsprächen.

Würde man der Argumentation des Finanzamts folgen, wäre es nicht möglich eine Galerie oder einen Antiquitätenhandel zu betreiben, da die Nachfrage nach solchen Gütern Konjunkturschwankungen unterworfen seien. Gerade in den bisher vorliegenden Geschäftsjahren habe sich allerdings ein „*Gesamtüberschuss*“ ergeben, sodass die Argumentation des Finanzamts, wonach im Hinblick auf das Alter des Bw. ein wirtschaftlicher Gesamtüberschuss nicht anzunehmen sei, unschlüssig sei.

Insgesamt sei daher der Galeriebetrieb als steuerlich beachtliche gewerbliche Tätigkeit zu betrachten.

**(8)** Am 19. März 2012 richtete der Referent dieser Entscheidung folgenden Vorhalt an den Bw.:

*1. Hinsichtlich des Galeriebetriebes, dessen Einkunftsquelleneigenschaft strittig ist, wären zwecks näherer Untersuchung des Vorliegens einer Einkunftsquelle für die Jahre 2010 und 2011 Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorzulegen.*

*2. Zu der gegenüber dem Finanzamt Braunau Ried Schärding am 22. November 2010 vorgelegten Prognoserechnung ist festzuhalten:*

*Der sich daraus ergebende (Gesamt-)Überschuss iHv. EUR 47.900 wird nur aus laufenden Verkäufen erzielt. Dem steht aber der im Jahr 2008 erfolgte Verlust, welcher insbesondere aus der Einlage der Kunstwerke resultiert, entgegen, sodass jedenfalls sich aus dem „laufenden Geschäftsbetrieb“ keineswegs ein Gesamtüberschuss ergibt.*

*Dieser ist allenfalls aus einem fiktiven Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn erzielbar, welcher aber in eine Prognoserechnung keinen Eingang zu finden hat, weil diese nur dann für die Liebhabereibeurteilung relevant sind, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes gesetzt hat (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; VwGH 17.12.2002, 99/14/0230; VwGH 15.6.1993, 93/14/0032; VwGH 17.11.1992, 89/14/0128; VwGH 28.1.1992, 88/14/0042) oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat (ebenso LRL 2012, Rz 32).*

*3. a) Wie viele Verkäufe gab es, aufgegliedert nach Einzeltransaktionen (Datum, Preis, Name des Käufers, Vorlage der entsprechenden Ausgangsrechnungen) seit Bestehen der Galerie bis dato?*

*b) Wie viele Verkäufe fanden unmittelbar im Zusammenhang mit durchgeführten Vernissagen statt?*

*c) Inwieweit partizipiert der Galeriebetrieb an allfälligen Verkäufen im Zusammenhang mit Ausstellungen von Künstlern mit (z.B. bestimmter Prozentsatz des Verkaufserlöses eines Werks, im Einzelnen erläutert an der Ausstellung Heinz G. Aschenbrenners)?*

*d) Wie viele Verkäufe erfolgten bislang über das Dorotheum Linz bzw. Wien, welche Erlöse wurden daraus erzielt und welche vertragliche Grundlage, um deren Vorlage ersucht wird, existiert hiefür?*

4. In welchem Umfang ist es seit 2008 – nach der Einlage aus dem Privatbesitz - zu weiteren Ankäufen von Kunstgegenständen, deren Veräußerung geplant oder bereits erfolgt ist, gekommen? Es möge eine entsprechende Aufstellung vorgelegt werden.

5. a) Was war der Grund für die Änderung der Öffnungszeiten ab 29.10.2009?

b) Wie oft fanden seit Bestehen der Galerie Besuche von Einzelpersonen oder Gruppen statt?

6. a) Hat Ihre Schwiegertochter (einzige Angestellte im Galeriebetrieb) eine spezielle Ausbildung, um potentielle Kunden fachkundig beraten zu können?

b) Ist das Dienstverhältnis mit Ihrer Schwiegertochter noch aufrecht?

c) Hinsichtlich dieses Dienstverhältnisses wären Dienstvertrag, allfällige Kündigung sowie Nachweise über die Auszahlung der Gehaltszahlungen vorzulegen.

7. a) Warum war bei Aushändigung der „Saldenliste“ für 2009 (Prüfungsbeginn Mai 2010) das Geschäftsjahr 2009 noch nicht „vollständig erfasst“?

b) Welche Transaktionen mussten noch nachgebucht werden?

8. Nach den Ausführungen in der Berufungsergänzung bestand „ein überwiegendes öffentliches Interesse am Bestand einer Galerie in der Region“ bzw. „ein notwendiger Bedarf auf kulturellem Gebiet“.

a) Sollte damit – wie die nachfolgenden Ausführungen in der Berufungsergänzung vermuten lassen könnten – zum Ausdruck gebracht werden, dass damit eine Betätigung i.S.d. § 1 Abs. 3 LVO vorliegen soll, so ist dem zu entgegen, dass diese in der ursprünglichen Fassung der Liebhabereiverordnung zwar bestehende Bestimmung bereits im Jahr 1991, also vor mehr als 20 Jahren, durch den VfGH aufgehoben worden ist (Erkenntnis vom 12.12.1991, V 53/91) derartige Gründe sind daher nunmehr für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ohne Relevanz (VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075).

b) Das behauptete öffentliche Interesse wäre einerseits durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, andererseits ist für den Referenten nicht erkennbar, inwieweit dieses überhaupt Einfluss auf die Liebhabereibetrachtung haben soll.

9. In der Berufungsergänzung wird weiter ausgeführt, dass bis 2028 mit einem Totalüberschuss zu rechnen sei und dieser Zeitraum von 19 Jahren „im Sinne der Judikatur angemessen“ sei.

Es möge explizit jene Rechtsprechung bekanntgegeben werden, aus welcher ausdrücklich hervorgeht, dass bei einer Galerie, deren Umlaufvermögen nahezu ausschließlich aus Einlagen aus dem Privatbesitz besteht und welche nur geringfügige Umsätze erzielt, diese Zeitspanne zur Anwendung kommt.

10. Sie führen in der Berufungsschrift vom 18. April 2011 an, ab Ende 2011 aufgrund einer beruflichen Veränderung (offenbar Pensionierung) wesentlich mehr Zeit für die Galerie aufbringen zu können.

Inwieweit ist es ab diesem Zeitpunkt zu einer effektiveren Änderung Ihres persönlichen Engagements bzw. des Galeriebetriebes gekommen und wie wirkt sich dies bislang auf die konkrete Geschäftstätigkeit aus?

11. Auf welcher konkreten Grundlage basiert die Annahme in der Berufungsergänzung, dass auf Grund „vergleichbarer Unternehmen eine jährliche Wertsteigerung des Bestandes von rund 4.000 Euro angenommen werden kann“? die Behauptung wäre belegmäßig nachzuweisen.

12. Bei einer Galerie, insbesondere einer solcher, deren Warenbestand aus Gegenständen des

persönlichen Besitzes besteht, liegt nach einhelliger Lehre (vgl. z.B. Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, Stand 1.7.2010, § 2 [LVO], Tz 466) und ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 16.9.1987, 85/13/0060, VwGH 17.8.1994, 93/15/0173; VwGH 26.4.2000, 94/14/0103; VwGH 25.10.2000, 94/13/0150; UFS 27.5.2010, RV/0064-K/08) eine Betätigung iSd. § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung vor, bei der zwar die jedenfalls anzunehmende Liebhabereivermutung grundsätzlich widerlegbar ist, aber keine Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO zum Tragen kommt. Insoweit gehen daher Ihre berufungsgegenständlichen Ausführungen, welche auf eine Kriterienprüfung Bezug nehmen, ins Leere.

13. In der Berufungsergänzung wird eine allfällige Sammlerleidenschaft des Berufungswerbers negiert.

Wie ist - ohne eine derartige Motivation - in einem derartigen Fall die jahrzehntelange (eigene Angaben in der Niederschrift vom 2. Juni 2010) Anhäufung von Kunstgegenständen im Privatbesitz, welche ja im konkreten Fall in den Kunsthandel „eingelegt“ wurden erklärbar bzw. was war dann die Motivation hiefür?

(9) Der Vorhalt wurde am 9. April 2012 durch den steuerlichen Vertreter folgendermaßen beantwortet:

1. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen liegen bei.

2. Wird der betriebliche Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, ist für die Frage des Vorliegens eines Gesamtgewinns vor Beurteilung als Liebhaberei ein "theoretischer Übergangsgewinn" anzusetzen, so zumindest die Ansicht des BMF (Doralt/Renner in EStG<sup>14</sup>, § 2 [LVO] Tz 390). Wir schließen uns dieser Ansicht an.

3. a) Es gab folgende Verkaufstransaktionen:

2008 – 1 Verkauf (1 Bild)

2009 – 5 Verkäufe (zusammen 3 Antiquitäten, 3 Bilder)

2010 – 4 Verkäufe (4 Bilder) + Dorotheum

2011 – 4 Verkäufe (1 Antiquität, 3 Bilder)

Die zugehörigen Belege mit den jeweiligen Käufernamen finden Sie anbei.

b) + c) Im Bereich der Vernissagen wurde in 3 der angeführten 5 Fälle ("Große Vernissage" mit anwesendem Künstler) ein Pauschalbetrag an den Künstler verrechnet (2010; je 350,00 € bzw. 500,00 brutto, 2011 500,00 € brutto), bei den 2 übrigen Vernissagen ("kleine Vernissage", ohne Künstler, hauptsächlich Eigenwerbung) wurde kein Entgelt verrechnet. Verkäufe fanden an den Veranstaltungen selbst keine statt, allerdings wurden 3 Bilder aus der Galerie laut dem Bw. im Zusammenhang mit diesen Vernissagen verkauft. Aus Verkäufen der Künstler selbst hat der Bw. keine Provisionen oder sonstige Erlöse erzielt.

d) Einliefererabrechnung Dorotheum anbei. Die Einlieferung erfolgt auf Grundlage der Auktionsbedingungen des Dorotheums. Einzelverträge wurden hier nicht abgeschlossen bzw. ist das in dieser Dimension nicht üblich.

4. Soweit Einkäufe für die Galerie getätigt wurden, sind diese in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als Wareneinsatz gebucht. Dies war im Jahr 2009 ein kleiner Einkauf im Dorotheum und 2011 ein Kauf von zwei Bildern.

5. a) Durch die Änderung der Öffnungszeiten wurde getestet, ob diese Änderung bei den Kunden besseren Anklang fände. Da dem nicht so war, wurde relativ schnell wieder auf Nachmittagsbetrieb umgestellt.

b) Es gibt keine Aufzeichnungen über einzelne Besuche – auf Anfrage können jedoch Besucher namhaft gemacht werden.

6. Das Dienstverhältnis mit der Schwiegertochter, die über keine fachspezifische Ausbildung verfügt, ist nach wie vor aufrecht. Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag. Die Gehaltsabrechnung wurde monatlich durch unsere Kanzlei gemeinsam mit der Abrechnung für das Ordinationspersonal durchgeführt, das Gehalt wurde monatlich durch Banküberweisung bezahlt. Die Aufgabe der Schwiegertochter war hauptsächlich der Erstkontakt mit Kunden, bei näherem Interesse wurde Dr. Schubert telefonisch verständigt.

7. Der Grund für die Nachbuchungen wurde bereits in der Berufung ausführlich erklärt.

8. Ich stimme Ihnen zu, eine weitere Relevanz ist auch für uns nicht gegeben.

9. Der einschreitende Rechtsanwalt konnte seine Aussage leider nicht mit konkreten Judikaten unterlegen.

10. Der Bw. hat 2011 sowohl seine Tätigkeit als Schularzt als auch als Gemeindearzt eingestellt. Die Praxis sollte schon im Frühling 2012 aufgegeben werden – mangels Interessenten verschiebt sich die Aufgabe der Ordination auf Herbst 2012. Das alles soll es Dr. Schubert ermöglichen, mehr Zeit in den Betrieb seiner Galerie zu investieren, was sich auch in Umsatz und Gewinn niederschlagen soll.

11. Die Wertsteigerung wurde mangels genauerer Indikationen geschätzt, es gibt dafür keine Belege. Grundlage für die Schätzung ist die langfristige Inflationserwartung, die bei gleichbleibendem "inneren Wert" zu einer nominellen Wertsteigerung führt.

12. Zur Kenntnis genommen.

13. Der Bw. hat die Bilder und Kunstgegenstände als kunstinteressierter Sammler mit breit gefächertem Interesse erworben.

14. Anbei noch eine kurze Stellungnahme von Dr. Schubert, die kurz die weitere Entwicklung der Galerie umreißen soll.

**(10)** Der Vorhaltsbeantwortung waren angeschlossen:

**a)** Vom Bw. selbst verfasste Stellungnahme folgenden Inhalts:

2011 sei in der Galerie besonders darauf geachtet worden, möglichst viel Publikum zu erreichen. Neben den Vernissagen seien Inserate geschaltet worden, insbesondere sei ein Großteil der Kunstwerke in einer Auslage am Stadtplatz gezeigt worden. Die Ausstellung habe vom November 2011 bis Februar 2012 gedauert und sei in der Lokalpresse mit einem Artikel gewürdigt worden. Auch seien dadurch Verkäufe möglich geworden (auch 2012) und er habe Verbindungen mit dem Salzburger Kunstmarkt geknüpft worden. So sei zur Zeit die Galerie an einer Salzburger Ausstellung beteiligt und besonders hervorzuheben sei, dass die Galerie mit mehreren Werken an der Salzburger Kunstmesse präsent sei.

**b)** Kopien von 13 Ausgangsrechnungen über Gemäldeverkäufe der Galerie:

Diese sind offenbar auf Drucksorten der Ordination des Bw. ausgestellt (es befinden sich auf ihnen Logos von Pharmafirmen), und sind mit einem Stempel der Galerie versehen.

**c)** Zwei Ausgangsrechnungen (vom 13. Juli 2010 und 14. Dezember 2011), in denen ausstellenden Künstlern für Vernissagen EUR 350 bzw. EUR 500 (mit Hinweis „ohne MwSt.“) in Rechnung gestellt werden.

**d)** Eingangsrechnung an den Bw. über EUR 400 für Darstellungen von Figurinen.

**e)** Abrechnung des Dorotheums über drei Bilder: Meistbot insgesamt EUR 1.600; abzüglich Verkaufsgebühren und Fotokostenbeitrag.

**f)** Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2010 und 2011

**g)** Ausschnitt aus einer Gratisregionalzeitung, 46. und 52. Woche 2011, in welchen über eine Ausstellung in einer anderen Galerie, in welcher Werke der streitgegenständlichen Galerie gezeigt wurden, berichtet wird sowie eine Vernissage angekündigt wird.

**(11)** Aus den eingereichten Steuererklärungen ergeben sich (im Vergleich zu den Ergebnissen laut Prognose vom November 2010) bis dato folgende Umsätze bzw. Gewinne/Verluste:

Jahr	Umsatz tatsächlich	Umsatz laut Prognose	Ergebnis tatsächlich	Ergebnis laut Prognose
2008	550,00	---	207.824,91	-----
2009	14.836,37	15.000,00	668,19	700,00
2010	5.186,37	7.300,00	605,42	900,00
2011	9.013,65	12.300	995,31	2.200,00
2008 – 2011 gesamt	29.586,39		- 205.555,99	

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**(12)** Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde: Der im Hauptberuf als Arzt (Einkünfte sowohl aus selbständiger als auch aus nichtselbständiger Arbeit) tätige Bw. eröffnete im Jahr 2008 eine Kunstmuseum (Errichtung eines Zubaus zu einem bestehenden Gebäude), in deren Betriebsvermögen er Gemälde bzw. Antiquitäten, die er zwischen 1994 und 2008 bzw. 1999 und 2007 für den Privatgebrauch erwarb, als Umlaufvermögen einlegte. Weitere Gemälde hält der Bw. nach wie vor im Privatbesitz. Die Einlagewerte der Gegenstände wurden mit den seinerzeitigen Kaufpreisen (Gemälde: EUR 184.057 bzw. Antiquitäten: EUR 15.421) angesetzt und im Jahr 2008 als Betriebsausgaben geltend gemacht. An weiteren Betriebsausgaben fielen ua. die AfA für das Gebäude sowie Lohnkosten an.

Zwischen 2008 und 2011 kam es zu insgesamt 14 Verkaufstransaktionen, die teilweise auch über das Dorotheum abgewickelt wurden.

Die Stilrichtung der eingelegten Gemälde umfasst Motive aus dem Wohnort des Bw. bzw. klassische Moderne und zeitgenössische Kunst.

Die Galerie ist zwei Stunden täglich bzw. bei Bedarf außerhalb der regulären Öffnungszeiten geöffnet; als Angestellte (hinsichtlich derer die erwähnten Lohnkosten geltend gemacht werden) fungiert die über keine einschlägige Ausbildung verfügende Schwiegertochter des Bw; ein schriftlicher Dienstvertrag wurde nicht abgeschlossen. Die Anzahl der Besucher der Galerie ist mangels Führens von Aufzeichnungen nicht eruierbar. Die Bilder sind nicht preisausgezeichnet. Bislang fanden einige Vernissagen – zT. unter Anwesenheit der ausstellenden Künstler - ohne Verkaufsaktivitäten statt, hinsichtlich derer die ausstellenden Künstler – keine Umsatzsteuer enthaltende - Beträge in einer Höhe von EUR 350 bis EUR 500 an den Bw. zu leisten hatten. Einige Kunstgegenstände wurden vorübergehend in Auslagen, etc. im Wohnort des Bw. ausgestellt.

Das kumulierte Gesamtergebnis beträgt zwischen 2008 und 2011 ca. minus EUR 205.500; der Gesamtumsatz ca. EUR 29.600. Im Eröffnungsjahr wurde ein Verlust von knapp EUR 208.000, in den Jahren 2009 Gewinne von ca. EUR 600 bis EUR 1.000 bei Umsätzen von ca. EUR 5.000 bzw. EUR 9.000 erzielt. Bis zum Jahr 2028 ergibt sich laut vom Bw. vorgelegter Prognoserechnung aus den laufenden Ergebnissen des Galeriebetriebs ein Gesamtverlust von ca. EUR 160.000.

**(13)** Basierend auf dem dargestellten Sachverhalt ist zwischen der Amtspartei und dem Bw. strittig, ob die vom Letzteren - bislang nebenberuflich - geführte Galerie, welche im Eröffnungsjahr einen insbesondere durch die Einlage bisherigen Privatvermögens verursachten hohen Verlust aufgewiesen hat und seitdem allenfalls geringfügige Gewinne erzielt, eine einkommen- und umsatzsteuerlich relevante Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit oder unbeachtliche Liebhaberei hinsichtlich dieser Abgabenarten darstellt.

**(14)** Die Beurteilung dieser Frage hat – wie auch schon im Betriebsprüfungsbericht erläutert - 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 vom 15. Jänner 1993 (Liebhabereiverordnung; BGBI 1993/33 idF. BGBI II 1997/358 und BGBI II 1999/15; im Folgenden „LVO“) zu erfolgen.

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

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamtgewinn, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände („Unwägbarkeiten“) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (zB. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

Die Anwendung der LVO wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047). Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung – richtig ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, ist die LVO auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) nicht anzuwenden, es sei denn, die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. In diesem Fall ist die Verordnung auch in Gewinn- bzw. Überschussjahren anzuwenden. Eine Liebhabereibeurteilung einer Betätigung hat anhand eines Gesamtbildes idR. über einen bestimmten Zeitraum hin zu beurteilen (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078, bzw. VwGH 27.5.1999, 87/15/0113). Daher sind neben Verlustjahren auch (vereinzelte) Gewinnjahre („Zufallsgewinne“) in die Betrachtung mit einzubeziehen (UFS 25.9.2003, RV/1152-L/02).

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.

**(16)** 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 (vgl. hiezu Rz 17) fällt. Bei Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle i.S.d. § 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 i.S.d. § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinnerzielungsabsicht ist – nach außen hin – allerdings nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (Kriterienprüfung i.S.d. § 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 bzw in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (= Gesamtgewinn) führen. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ist eine Zeitspanne zu

verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

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

**(17)** Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, sofern Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen oder Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO, „spricht nicht für eine erwerbstypische Tätigkeit, sondern in Anbetracht der qualifizierten Nähebeziehung zur Lebensführung für Liebhaberei im engsten und klassischen Sinn“ (VwGH 21.10.2003, 97/14/0161). Die Judikatur hat daher derartige Betätigungen als „liebhabereiverdächtig“ bezeichnet, sodass den Steuerpflichtigen die „Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft“ (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; nach dem BFH-Urteil vom 11.10.2007, IV R 15/05, BStBl 2008 II 465, fehlt Gewinnerzielungsabsicht dann, wenn ein Stpfl eine verlustbringende Tätigkeit aus „im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt“; vgl. auch Doralt/Renner, EStG, § 2 [LVO], Tz 452). Generelles Charakteristikum derartiger Betätigungen ist ein nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maße bestehender Bezug zur Lebensführung, der idR. die Annahme, dass auftretende Verluste gerade darauf zurückzuführen sind, rechtfertigt. Daher „müssen schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, um eine Einkunftsquelle anzunehmen“ (Quantschnigg, ÖStZ 1990, 137 ff). Andernfalls bestünde die Möglichkeit der steuermindernden Wirksamkeit von Aufwendungen der Lebensführung, die als Betätigungen iSd EStG „getarnt“ werden.

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO ist deshalb bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen, also der Regelfall. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt daher voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Ist eine Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum hingegen nicht zu erwarten, bleibt die Annahme von Liebhaberei so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt. Ob dennoch eine Einkunftsquelle vorliegt ist – im Unterschied zu Betätigungen iSd. § 1 Abs. 1 LVO – nicht nach den im § 2 Abs. 1 Z 2 bis 6 LVO genannten Kriterien (zB. Verlustursachen, Vergleichsbetriebsbetrachtung, Verbesserungsbemühungen, etc) zu prüfen (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02).

Während bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 1 LVO aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei nicht möglich ist und somit jedenfalls eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, bestehen bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO keine verfassungsrechtlichen Bedenken, „*wenn der Verordnungsgeber bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet*“ (VfGH 24.2.2003, B 266-270/03; vgl oV, RdW 2003, 345; nach VfGH 20.6.2001, B 2032/99, 2002, 55 ist bei derartigen Betätigungen die Konsumsphäre betroffen). Bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO („*kleine Vermietungen*“) hat der VwGH die Identität der Beurteilung im Bereich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jedenfalls bestätigt (Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082).

Die Beurteilung als Liebhaberei bleibt so lange bestehen, bis durch entsprechende (idR. ergebnisverbessernde) Maßnahmen des Steuerpflichtigen eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (§ 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO), welche sich dahingehend auswirkt, dass die bislang ertragsunfähige Betätigung zu einer objektiv ertragsfähigen wird. In derartigen Fällen erfolgt somit eine Neubeurteilung der Betätigung anhand der geänderten Verhältnisse. Eine derartige Konstellation führt jedoch nicht dazu, dass die negativen Ergebnisse der Vergangenheit gleichsam „*rückwirkend*“ dennoch Berücksichtigung finden können.

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

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

bestand sowie VwGH 21.5.1997, 92/14/0185, 0187 und VwGH 26.11.2002, 98/15/0144, jeweils zu nebenberuflichen Landwirtschaften). Die konkrete subjektive Sicht oder die subjektive Neigung des Steuerpflichtigen sind unbeachtlich.

Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO fallen, sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist somit insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigungen lediglich in kleinerem Umfang bzw. als Ausfluss einer – privat motivierten – Sammelleidenschaft betrieben werden. Dies kann zB. beim Handel mit oder Verleih und entgeltliche Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken – insbesondere solcher aus dem Privatbereich – zutreffen (vgl. etwa VwGH 16.9.1987, 85/13/0060; VwGH 17.8.1994, 93/15/0173; VwGH 26.4.2000, 94/14/0103; VwGH 25.10.2000, 94/13/0150; UFS 27.5.2010, RV/0074-K/08, jeweils zum Handel mit Kunstgegenständen in geringfügigem Ausmaß).

**(18)** Eine Betätigung gemäß *§ 1 Abs. 3 LVO*, bei welcher Liebhaberei nicht vorliegen kann und auf deren behauptetes Vorliegen im konkreten Fall offenkundig auch die Berufungsergänzung vom 19. Juli 2011 hinweist (vgl Rz 7), liegt nur dann vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen (verlustbringenden) Einheit iSd. § 1 Abs.1 leg.cit, hinsichtlich derer die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand objektiver Umstände (iSd. § 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren (idR. gewinnbringenden) Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

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

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass in der strittigen Galerie im Jahr 2008 hauptsächlich durch die Einlage bisherigen – über Jahrzehnte hin geschaffenen – Privatvermögens des Bw. ein exorbitant hoher Verlust, welcher nahezu die Höhe der selbständigen Einkünfte als Arzt erreichte, entstanden ist, hinsichtlich dessen selbst nach der Prognoserechnung des Bw. es Jahrzehnte dauern wird, bis dieser durch die ab 2009 auftretenden betragsmäßig geringfügigen Gewinne ausgeglichen sein wird.

Somit ist primär zu klären, ob für die Beurteilung der Galerie als Einkunftsquelle iSd. EStG 1988 bzw. unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG 1994 oder Liebhaberei die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO („Einkunftsquellenvermutung“), § 1 Abs. 2 LVO („Liebhabereivermutung“) oder etwa doch § 1 Abs. 3 LVO („jedenfalls Einkunftsquelle“) zur Anwendung kommen.

**(20)** Die vom Bw. ursprünglich in Anspruch genommene Zuordnung der Galerie zu *§ 1 Abs. 3 LVO* (vgl. Rz 7) muss schon deshalb scheitern, weil im gegenständlichen Fall nicht – wie von

der gegenständlichen Bestimmung gefordert - mehrere wirtschaftliche Einheiten vorliegen, hinsichtlich derer die verlustbringende Betätigung aus Gründen der Gesamtrentabilität, Marktpräsenz oder wirtschaftlichen Verflechtung, also de facto einem Dienen einer weiteren Einheit, aufrechterhalten wird. Dass die Galerie der Ordination als weiterer wirtschaftlicher Einheit des Bw. iSd. der in § 1 Abs. 3 LVO angeführten Voraussetzungen (etwa als „Frequenzbringer“) dient, hat auch er nicht behauptet. Das in der Berufungsergänzung insoweit ins Treffen geführte „*öffentliche Interesse*“ an der Aufrechterhaltung der verlustbringenden Galerie, basiert auf einer früheren – bereits vor mehr als 20 Jahren wegen Verfassungswidrigkeit aufgehobenen – Version der LVO (vgl. Rz 8, Pkt. 8 mwN.). Diese Rechtsansicht wird aber nunmehr auch vom Bw. nicht mehr weiter aufrechterhalten bzw. wird der Rechtsansicht des UFS zugestimmt (vgl. Rz 9, Pkt. 8). Eine weitere Befassung mit dieser Problematik erübrigt sich daher.

**(21)** Was die weitere Abgrenzung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 Z 1 LVO, also einer ertragsorientierten von einer liebhabereiverdächtigen Betätigung, betrifft, so liegt es angesichts der an Deutlichkeit nicht zu überbietenden Aussagen der Judikatur und Literatur zu Betätigungen mit einer eindeutigen Affinität zur Lebensführung, wozu jedenfalls auch das Unterhalten von Galerien oder Sammlungen gezählt wird, nach Ansicht des Referenten auf der Hand, dass im konkreten Fall von einer grundsätzlich „liebhabereiverdächtigen“ Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen ist.

An dieser Beurteilung vermögen auch die berufungsgegenständlichen Ausführungen nichts zu ändern, es liege in der Tat keine „*Sammlung*“ (gemeint offenbar im künstlerischen Sinne) vor, weil die aus dem Privatvermögen eingelegten Exponate keiner bestimmten Epoche bzw. Stilrichtung zuzuordnen seien (vgl. Rz 6: „*bunter Mix*“). Nach Ansicht des Referenten ist in diesem Zusammenhang für den von der Judikatur zur LVO umfassten Begriff einer „*Sammlung*“ bzw. des daraus resultierenden Bezuges zur Lebensführung dies nicht von Relevanz. Vielmehr erhellt der Bezug zur Lebensführung aus dem Umstand, dass es dem Bw. über Jahrzehnte hin daran gelegen war, aus einer gewissen Leidenschaft heraus Kunstgegenstände verschiedenster Art anzuschaffen und er damit einer exklusiven Freizeitbeschäftigung nachgegangen ist. Davon abgesehen hat der Bw. in seiner persönlichen Befragung am 2. Juni 2010 (vgl. Rz 4) – konträr zur Rechtsmittelschrift – angegeben, die strittige Galerie umfasse neben Werken mit Motiven seines Wohnortes auch Werke der „*klassischen Moderne*“ bzw. „*zeitgenössische Kunst*“, dh. sie beinhaltete Werke, die in einem gewissen Zusammenhang untereinander stünden. Auch vom Umfang her hat die Sammlung bzw. Galerie einen Bezug zur Privatsphäre, ist sie doch von der Anzahl der Werke noch als durchaus überschaubar zu bezeichnen.

**(22)** Nach Ansicht des Referenten entspricht auch die konkrete Art und Weise der Betriebsführung durchaus einer – die Nähe zur Privatsphäre - Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO, was zB. aus folgenden Umständen erhellt:

- a) Es ist in einem nahezu vierjährigen Zeitraum seit der Betriebseröffnung bislang erst zu 14 Verkäufen gekommen (sieht man von wenigen zusätzlichen Transaktionen ab, welche – wie dies auch von Privatpersonen vorgenommen wird - durch Zwischenschaltung des Dorotheums abgewickelt wurden); im Durchschnitt sind das weniger als vier Verkäufe jährlich.
- b) Die Ausgangsrechnungen werden auf Ordinationsdrucksorten des Bw. ausgestellt, was gegen eine herkömmliche „*betriebliche Struktur*“ der Galerie spricht..
- c) Die Galerie hat äußerst eingeschränkte Öffnungszeiten und ist nur zwei Stunden täglich geöffnet, was eine hohe Frequenz von Besuchern und somit potentiellen Käufern von vornherein verhindert.
- d) Die Galerie wird vom Bw. – zumindest bislang - neben seiner offenbar seine Zeit voll in Anspruch nehmenden hauptberuflichen Tätigkeit als Arzt geführt.
- e) Die Auskunftsperson (Schwiegertochter des Bw.) in der Galerie weist keine spezifischen Fachkenntnisse auf.
- f) Es fanden bislang erst wenige Vernissagen – und diese auch teils ohne Teilnahme des ausstellenden Künstlers – statt. Auffällig ist in diesem Zusammenhang auch, dass die an die Künstler gerichteten Ausgangsrechnungen keine Umsatzsteuer aufweisen.
- g) An Werbemaßnahmen wurden in regionalen Zeitungen nur einige Inserate geschaltet bzw. nur einige Exponate in Auslagen, etc. ausgestellt.
- h) Es stammen alle Exponate aus dem Privatvermögen des Bw. und es ist seit der Eröffnung zu fast keinen Zukäufen gekommen. Von einer „*betrieblichen Struktur*“ im herkömmlichen Sinn kann also auch insoweit keine Rede sein.

**(23)** Somit ist jedenfalls im ersten Schritt von einer Zuordnung der Betätigung zu § 1 Abs 1 Z 1 LVO auszugehen. In einem weiteren Schritt ist nun zu klären, ob trotz des im Jahr 2008 aufgetretenen hohen Verlustes (nahezu im Ausmaß der übrigen Einkünfte des Bw.) die gegenständliche Betätigung dennoch objektiv ertragsfähig ist (dh. einen Totalgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt) und somit – als Ausnahmefall des § 1 Abs. 2 LVO - nicht von Liebhaberei auszugehen ist.

Der Bw. hat diesbezüglich eine Prognoserechnung vorgelegt, aus der zwischen den Jahren 2008 (Eröffnung) und 2028 (21 Jahre) – ohne Berücksichtigung behaupteter Wertsteigerungen des Umlaufvermögens - ein Gesamtverlust von nahezu EUR 160.000 resultiert. Insofern erscheint es für den Referenten nicht nachvollziehbar, dass in der Berufungsergänzung die Ansicht vertreten wird, es sei in einem „*19-jährigen Zeitraum*“ ein

Totalüberschuss erzielbar (vgl. Rz 7). Berücksichtigt man (ungeprüft) die Daten der Prognoserechnung und setzt einen – ohnehin hoch gegriffenen – durchschnittlichen Jahresgewinn von EUR 3.000 an (ein solcher wurde allerdings bislang noch niemals erzielt), so würde sich ein Totalüberschuss erst nach ca. 55 Jahren, dh. deutlich nach dem Jahr 2060, ergeben. Nach Ansicht des Referenten ist dieser Zeitraum dermaßen beträchtlich, dass er eine Vielzahl von - das Gesamtergebnis beeinflussenden - Unsicherheitsfaktoren enthält und somit jedenfalls als nicht mehr „*absehbar*“ in dem Sinne, dass die dahinter stehende Betätigung eine Einkunftsquelle darstellen könnte, beurteilt werden kann. Es ist daher schon alleine aus diesem Grund von Liebhaberei auszugehen.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die tatsächlichen Gewinne der Jahre 2010 und 2011 deutlich geringer als die prognostizierten sind (Abweichung pro Jahr ca. EUR 300 bzw. EUR 1.200; vgl. Rz 11) und insoweit die Möglichkeit als durchaus realistisch anzusehen ist, dass sich der Zeitraum, bis zu welchem ein Totalgewinn tatsächlich erreicht wird bzw. objektiv erzielbar ist, noch erheblich verlängert. Wenn in der Berufungsergänzung darauf hingewiesen wird, dass sich die Prognoserechnung durch die Einkommensteuererklärung für 2009 als „*richtig*“ erwiesen habe (vgl. Rz 7), so ist dem zu entgegnen, dass die Prognoserechnung erst im November 2010 abgegeben wurde und es insofern an sich selbstverständlich ist, dass sie für bereits vergangene Veranlagungszeiträume (2009) richtige Daten enthält, andernfalls ihr von vornherein keinerlei Aussagekraft zukäme.

Selbst wenn dem Bw. zuzustimmen ist, dass nach der Judikatur das Lebensalter und der Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen für die Liebhabereibeurteilung grundsätzlich ohne Einfluss ist und der Unabhängige Finanzsenat am guten Gesundheitszustand des Bw. im Übrigen auch nicht zweifelt, kann ein derartiger Zeitraum jedenfalls nicht einmal mehr annähernd als absehbar angesehen werden und es ist darauf hinzuweisen, dass dieser jedenfalls eine Zeitspanne umfasst, die die statistische Lebenserwartung des Bw. erheblich übersteigt.

**(24)** Zum Verweis des Bw., es werde nach seiner Pensionierung möglich sein, sein Engagement in der strittigen Galerie erheblich zu steigern (vgl. Rz 6, letzter Absatz), ist festzuhalten, dass dies einerseits in der vorgelegten Prognoserechnung keinen signifikanten Niederschlag gefunden hat und andererseits dadurch der Tatbestand der Änderung der Bewirtschaftung, welcher für den Berufszeitraum jedenfalls zu keiner Anerkennung als Einkunftsquelle führt (vgl Rz 17), verwirklicht werden könnte.

**(25)** Was die Einbeziehung der behaupteten Wertsteigerungen der Kunstwerke und Antiquitäten bzw. eines theoretischen Übergangsgewinns beim allfälligen Wechsel von einer

---

Einkunftsquelle in die Liebhaberei in die Liebhabereibeurteilung betrifft (vgl Rz 9; Pkt. 2.), so ist festzuhalten:

Die angeblichen Wertsteigerungen basieren ausschließlich auf Angaben im spekulativen Bereich des Bw. und sind nicht durch fundiertes Zahlenmaterial bzw. Gutachten oder sonstige Äußerungen von Kunstexperten belegt (vgl. Rz 9, Pkt. 11). Überdies sind solche – jedenfalls laufend – bei der Gewinnermittlung iSd. § 4 Abs. 3 EStG 1988, wie sie bei der Galerie zur Anwendung kommt, nicht gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Die Einbeziehung eines allfälligen Übergangsgewinnes in die Liebhabereibetrachtung, welche der Bw. ebenfalls für sich in Anspruch nehmen möchte, basiert lediglich – wie auch der Bw. einräumt - auf der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen; entsprechende Judikatur hiezu existiert nicht.

Überdies werden erst durch den Wechsel von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene des § 4 Abs. 1 EStG 1988, wie er allenfalls bei einem Übergang von einer Einkunftsquelle zu einer Voluptuartätigkeit unterstellt werden könnte, stille Reserven aufgedeckt, welche nach Ansicht des Bw. bei der Liebhabereibetrachtung allenfalls gewinnerhöhend in die Totalgewinnbeurteilung miteinbezogen werden können. Im gegenständlichen Fall stellt jedoch das Betreiben der Galerie bereits vom Beginn der Betätigung an (Jahr 2008) Liebhaberei dar, sodass es zu einer gewinnerhöhenden Erfassung eines Übergangsgewinnes (und in weiterer Folge eines Veräußerungsgewinnes) durch Aufdeckung stiller Reserven gar nicht kommt. Die Frage nach einer allfälligen Einbeziehung eines theoretischen Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinns stellt sich somit im gegenständlichen Fall nicht mehr.

**(26)** Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden, die strittige Galerie nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle zu beurteilen und es waren die Berufungen, sowohl was Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 20. Juli 2012